

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Účetní uzávěrka (obsah, jednotlivé kroky)

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Helena UHERKOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. David TRYTKO, Ph.D.**

Znojmo, 2018

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma *Účetní uzávěrka (obsah, jednotlivé kroky)* zpracovala samostatně pod odborným vedením vedoucího Ing. Davida Trytka, Ph.D. bakalářské práce a že veškeré použité zdroje jsem uvedla v Seznamu použité literatury.

V Praze dne 25. 04. 2018

.....

Helena Uherková

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu Ing. Davidu Trytku, Ph.D. za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce. Také bych ráda poděkovala daňové poradkyni analyzované společnosti za cenné informace, příteli a rodině za podporu.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

| | |
|-----------------------------|---|
| Autor | Helena UHERKOVÁ |
| Bakalářský studijní program | Ekonomika a management |
| Obor | Účetnictví a finanční řízení podniku |
| Název | Účetní uzávěrka (obsah, jednotlivé kroky) |
| Název (v angličtině) | Balancing of the books (content, individual steps) |

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Popsat a analyzovat jednotlivé kroky účetní uzávěrky a posoudit použité účetní metody ve vybrané společnosti.

Postup práce:

1. Literární rešerše z oblasti účetní uzávěrky a závěrky.
2. Analýza jednotlivých kroků účetní uzávěrky u vybrané společnosti.
3. Komparace stávajícího a navrhovaného řešení.
4. Závěr.

Metody: Literární rešerše, analýza, indukce a dedukce

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. BŘEZINOVÁ, Hana. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 232 s. ISBN 978-80-7552-603-8
2. CHALUPA, Rostislav a kol. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2017*. 15. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 446 s. Účetnictví. ISBN 978-80-7554-068-3
3. DUŠEK, Jiří. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, 2014. 208 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-5417-8
4. RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2017*. 17. akt. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2017. 1151 s. Účetnictví. ISBN 978-80-7554-061-4

Datum zadání bakalářské práce: duben 2017

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2018



Helena UHERKOVÁ
student

Ing. David TRYTKO, Ph.D.
vedoucí bakalářské práce

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Tato práce řeší účetní uzávěrku – její obsah a jednotlivé kroky dle českých účetních předpisů. Cílem této práce je popsat a analyzovat jednotlivé kroky účetní uzávěrky a posoudit použité účetní metody ve vybrané společnosti. V teoretické části jsou popsány účetní principy a zásady, následně je vysvětlen rozdíl mezi účetní uzávěrkou a závěrkou, rozdíl mezi inventurou a inventarizací a popsány jednotlivé kroky účetní uzávěrky. V praktické části je představena společnost, na které je teoretická část aplikována, a popsány jednotlivé kroky účetní uzávěrky této společnosti. Tyto kroky jsou pomocí indukce rozebrány, odlišnosti a nedostatky jsou analyzovány, případně jsou navrženy změny.

Klíčová slova: účetní principy a zásady, účetní uzávěrka, účetní závěrka, inventura, inventarizace

ABSTRACT

The bachelor thesis deals with balancing of accounting books, its content and individual steps according to Czech accounting regulations. The objective of the thesis is to analyse the individual steps of the balancing of books and to assess the applied accounting methods in a specific company. The theoretical part describes the accounting principles and regulations, explains the difference between balancing of books and financial statements as well as between stock-taking and inventorying and describes the individual steps of the balancing of books. The practical part presents a company on which the theoretical part has been applied and individual steps of the balancing of books in this company are described. The individual steps, the differences and shortcomings are analysed and proposals to change are submitted.

Key words: accounting principles and regulations, balancing of books, final accounts, stock-taking, inventorying

OBSAH

| | | |
|----------|--|-----------|
| 1 | ÚVOD | 9 |
| 2 | CÍL PRÁCE A METODIKA | 10 |
| 3 | TEORETICKÁ ČÁST | 11 |
| 3.1 | ÚČETNÍ PRINCIPY, ZÁSADY | 11 |
| 3.2 | ÚČETNÍ UZÁVĚRKA | 14 |
| 3.2.1 | Inventarizace majetku a závazků | 15 |
| 3.2.2 | Uzávěrkové operace u zásob | 16 |
| 3.2.3 | Časové rozlišení nákladů a výnosů | 18 |
| 3.2.4 | Dohadné položky | 19 |
| 3.2.5 | Rezervy | 20 |
| 3.2.6 | Kurzové rozdíly | 21 |
| 3.2.7 | Opravné položky | 22 |
| 3.2.8 | Odpisy | 26 |
| 3.2.9 | Daň z příjmu splatná, odložená | 28 |
| 3.2.10 | Uzavření účetních knih | 30 |
| 3.3 | ÚČETNÍ ZÁVĚRKA | 31 |
| 3.4 | SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI | 33 |
| 4 | PRAKTICKÁ ČÁST | 34 |
| 4.1 | PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI XYZ, S.R.O. | 34 |
| 4.2 | ÚČETNÍ UZÁVĚRKA XYZ, S.R.O. | 36 |
| 4.2.1 | Inventarizace majetku a závazků XYZ, s.r.o. | 36 |
| 4.2.2 | Uzávěrkové operace u zásob XYZ, s.r.o. | 41 |
| 4.2.3 | Časové rozlišení nákladů a výnosů XYZ, s.r.o. | 42 |
| 4.2.4 | Dohadné položky XYZ, s.r.o. | 43 |
| 4.2.5 | Rezervy XYZ, s.r.o. | 44 |
| 4.2.6 | Kurzové rozdíly XYZ, s.r.o. | 45 |
| 4.2.7 | Opravné položky XYZ, s.r.o. | 45 |
| 4.2.8 | Odpisy XYZ, s.r.o. | 48 |
| 4.2.9 | Daň z příjmu splatná, odložená XYZ, s.r.o. | 50 |
| 4.2.10 | Uzavření účetních knih XYZ, s.r.o. | 52 |
| 4.3 | ÚČETNÍ ZÁVĚRKA XYZ, S.R.O. | 53 |
| 5 | ZÁVĚR | 54 |
| 6 | SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY | 56 |
| 7 | SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ | 58 |

| | | |
|----------|----------------------------|-----------|
| 8 | SEZNAM ZKRATEK..... | 59 |
| 9 | PŘÍLOHY | 60 |

1 ÚVOD

Každá společnost, která v České republice vede podvojně účetnictví, je ze zákona povinna uveřejnit výkazy svého hospodaření (rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přílohu, případně i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu). V době, kdy je tato bakalářská práce dokončována, nastává u většiny účetních jednotek čas přípravy podkladů pro sestavení výkazů hospodaření. Protože je téma účetní uzávěrky více než aktuální, rozhodla jsem se tomuto předmětu věnovat formou bakalářské práce.

Na následujících stránkách bych se chtěla věnovat problematice uzavírání účetního období a povinností účetních jednotek (např. povinnost vést účetnictví správně, úplně, průkazně, srozumitelně, povinnost inventarizace, sestavení výkazů hospodaření, ověření účetní závěrky auditorem, atd.) s využitím vlastních studijních poznatků i poznatků z dlouhodobě trvající praxe.

Byla bych ráda, kdyby tato práce případným čtenářům pomohla osvětlit, co znamenají používané odborné výrazy a jak se dopracovat k úspěšnému uzavření účetního období. Proto jsou v kapitole 3.1 vysvětleny jednotlivé principy a zásady. V podkapitolách účetní uzávěrky jsou vysvětleny její jednotlivé kroky, které jsou zpracovány v souladu se Zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., v platném znění, Vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví i Českými účetními standardy pro podnikatele. V kapitole 3.2 jsou popsány rozdíly mezi termíny „účetní uzávěrka“ a „účetní závěrka“, neboť je jejich význam často zaměňován. V kapitole 3.2.1 je vysvětlen rozdíl mezi termíny „inventura“ a „inventarizace“, neboť se jedná o další z výrazů, jehož definice není často správně chápána. V praktické části jsou poté jednotlivé kroky účetní uzávěrky a závěrky aplikovány v praxi.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem bakalářské práce bude popsat a analyzovat jednotlivé kroky účetní uzávěrky, posoudit použité účetní metody ve vybrané společnosti, následně pak komparace stávajícího a navrhovaného řešení.

V této bakalářské práci budou v teoretické části popsány vybrané účetní principy a zásady. Bude popsán rozdíl mezi účetní uzávěrkou a účetní závěrkou. U účetní uzávěrky budou rozebrány jednotlivé kroky, které jsou potřeba provést, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz účetnictví účetní jednotky. Bude vysvětlen rozdíl mezi inventurou a inventarizací. U účetní závěrky budou popsány nejen její druhy, ale bude poukázáno na rozdíly mezi účetními výkazy v plném a zkráceném rozsahu. Vzhledem k praktické části práce a vybrané společnosti se bude bakalářská práce věnovat účetní uzávěrce a závěrce u účetních jednotek, které vedou podvojně účetnictví, nikoli podnikatelům vedoucím daňovou evidenci.

V teoretické části bude využito literární rešerše publikací z oblasti účetní uzávěrky a závěrky. Účetní principy a postupy budou převážně zpracovány ze zákona o účetnictví, který je pro každou účetní stěžejním zákonem. Ostatní kapitoly pak budou zpracovány v souladu s tímto zákonem, účetními standardy a dle odborné literatury.

V praktické části bude krátce představena společnost XYZ. Budou popsány jednotlivé kroky, které společnost provádí při účetní uzávěrce. Tyto kroky budou pomocí indukce rozebrány s ohledem na zákonná ustanovení a platné účetní standardy, odlišnosti a nedostatky budou analyzovány, případně navrženy změny. Poté proběhne zhodnocení stávajících postupů a navrženého alternativního řešení s následným porovnáním efektivnosti a pracnosti obou variant.

Závěrem budou shrnuty poznatky z praktické části.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Teoretická část je rozdělena do čtyř subkapitol. V první části jsou popsány jednotlivé účetní principy a zásady, které jsou nedílnou podstatou správného vedení účetnictví. Tyto principy a zásady úzce souvisejí s uzávěrkovým procesem, a proto jsou uvedeny a krátce analyzovány před samotným vymezením procesu účetní uzávěrky a sestavování účetní závěrky. Poté je definován rozdíl mezi účetní uzávěrkou a účetní závěrkou, popsány jednotlivé vybrané kroky účetní uzávěrky u společnosti vedoucí účetnictví. Následně je krátce popsána účetní závěrka a její nejdůležitější aspekty. Následuje krátké shrnutí celé kapitoly.

V teoretické části jsou používána čísla syntetických účtů pro lepší přehlednost a názornost. Dle Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., v platném znění (dále zkracováno ZoÚ), konkrétně v § 14, je ale závazné pouze uspořádání a označení účtových tříd a skupin. Konkrétní syntetické, případně analytické, účty si účetní jednotka určuje ve svém individuálním účtovém rozvrhu.

3.1 Účetní principy, zásady

Na účetních principech stojí celé účetnictví tak, jak je známo. Jedná se o „soubor pravidel, základních principů pro vedení účetnictví a sestavování účetních výkazů, který představuje obecně uznávané účetní zásady“. (Líbal, 2014, s. 21). Proto jsou v této dílčí kapitole popsány nejdůležitější zásady. Tyto principy a zásady jsou převážně uvedeny v zákoně o účetnictví.

„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.“ (ZoÚ, § 8)

- *Správné* účetnictví je takové, které neodporuje zákonu o účetnictví ani ostatním právním předpisům a neobchází jejich účel.
- *Úplné* účetnictví je takové, kde jsou zaúčtované všechny účetní případy, které s účetním obdobím věcně a časově souvisí, v řádném termínu účetní jednotka sestavila účetní závěrku, zveřejnila ji a má o těchto skutečnostech veškeré účetní záznamy.
- *Průkazné* účetnictví je tehdy, pokud jsou všechny účetní záznamy účetnictví účetní jednotky průkazné a účetní jednotka provedla inventarizaci.
- *Srozumitelné* účetnictví je takové, které umožňuje spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů a obsah účetních záznamů.

- *Trvalé* účetnictví zaručuje trvalost účetních záznamů spojených s povinností s jejich úschovou a zpracováním v předepsaných lhůtách.

„Účetní jednotky jsou povinny vést jedno účetnictví za účetní jednotku jako celek“ (ZoÚ, § 4). Účetní jednotky jsou definovány v ZoÚ (§ 1). Přehledné rozdělení je uvedeno v příloze č. I.

Dušek (2017, s. 71) rozděluje účetní zásady na **zásady v čase** (nepřetržitě trvání účetní jednotky, stálost metod, bilanční kontinuita, aktuální princip) a **metodické zásady** (zásada opatrnosti, zákaz kompenzace, zásada objektivit).

Věrné a poctivé zobrazení (true and fair view)

ZoÚ (§ 7) ukládá účetním jednotkám vést účetnictví tak, aby byla účetní závěrka sestavena srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomické rozhodnutí. **Věrné zobrazení** je takové, kdy obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je zobrazen v souladu s účetními metodami dle ZoÚ, přičemž **poctivé zobrazení** je, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.

Zásada neomezené doby trvání účetní jednotky (going concern principle)

Tato zásada vychází z předpokladu, že bude účetní jednotka „nepřetržitě pokračovat ve své činnosti, a že u ní nenastane žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti. Pokud má účetní jednotka informaci, že nastává situace, kdy nemůže zaručit neomezenou dobu trvání účetní jednotky, je povinna použít účetní metody k tomu odpovídající. Metody a informace je účetní jednotka povinna uvést v příloze účetní závěrky“. (ZoÚ, § 7)

Zásada periodicity

„Předmět účetnictví (stav a pohyb majetku a závazků, náklady, výnosy a výsledek hospodaření) se vykazuje v pravidelných časových intervalech“ (Březinová, 2017. s. 19). Tyto intervaly se nazývají účetní období.

Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců. Účetní období se shoduje s kalendářním rokem (začátek 1. 1. a konec 31. 12.), anebo je rokem hospodářským. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce,

než je leden (ZoÚ, § 3). Např. hospodářský rok od 1. 4. 2017–31. 3. 2018. Účetní období může být kratší, nebo delší – např. při vzniku či zániku společnosti.

Stálost účetních metod

„Uspořádání a označování položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty, jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování použité v jednom účetním období nesmí účetní jednotky změnit v následujícím účetním období. Účetní jednotky mohou uvedené uspořádání, označování, obsahové vymezení a způsoby oceňování změnit zcela nebo zčásti mezi jednotlivými účetními obdobími jen z důvodů změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti, anebo z důvodů zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídající schopnosti účetní závěrky, přičemž informaci o každé takové změně s jejím řádným zdůvodněním jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce.“ (ZoÚ, § 7)

Zákaz kompenzace

„Účetní jednotky jsou povinny účtovat o aktivech a pasivech, nákladech a výnosech v účetních knihách a zobrazovat je v účetní závěrce samostatně bez jejich vzájemného zúčtování.“ (ZoÚ, § 7)

Březinová (2017, s. 22) uvádí: „za porušení zákazu kompenzace se **nepovažuje** zaúčtování:

- dobropisů nebo refundací,
- doměrků a vratek daní,
- inventarizačních rozdílů, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměrou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob,
- rezerv, opravných položek a komplexních nákladů příštích období,
- vzájemného zápočtu pohledávek a závazků ve smyslu občanského zákoníku.“

Ryneš (2017, s. 40) oproti Březinové (2017, s. 22) uvádí „položky, které je dovoleno při vykazování položek vzájemně kompenzovat:

- kurzové rozdíly,
- zisky a ztráty z přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu,
- vykazování vlastních dluhopisů,
- uhrazené zálohy na daň z příjmů s úhrnnou vyúčtovanou rezervou na daň z příjmů za příslušné období.“

Oceňování v českých korunách

Dle ZoÚ (§ 4) jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek, závazků, cenných papírů, derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně a cizích měn, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu. Březinová (2017, s. 20) poukazuje na důležitost měny, která se používá k vedení účetnictví a uvádí ji „jako měnu vykazovací (v níž jsou prezentovány informace v účetních výkazech).“

Akruální princip

Dle § 3 ZoÚ účetní jednotky účtují do období, s nímž věcně a časově souvisejí. Přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí peněžních prostředků. Pokud toto není možné dodržet, mohou účetní jednotky účtovat i v účetním období, v němž byly uvedené skutečnosti zjištěny. K naplnění tohoto principu slouží právě časové rozlišení, dohadné položky, rezervy a odpisy.

Zásada opatrnosti

Zásada opatrnosti „požaduje nenadhodnocovat aktiva, nepodhodnocovat závazky včetně dluhů a vykazovat jen reálné a realizované zisky, avšak zohlednit veškerá rizika a veškeré ztráty“ (Březinová, 2017, s. 20). „Zjednodušeně se dá říci, že zásadu opatrnosti dodrží účetní jednotka, která zaúčtuje veškeré náklady v okamžiku, kdy tuší, že mohou vzniknout, a výnos až když má jistotu, že skutečně nastal. Majetek účetní jednotky se vyazuje v co nejmenší výši, tj. se zohledněním trvalého i přechodného snížení ocenění. Naopak dluhy se vykazují v co nejvyšším ocenění, tj. např. včetně zohlednění očekávaných sankcí ze závazkových vztahů u dluhů po lhůtě splatnosti“ (Líbal, 2014, s. 24). K naplnění této zásady slouží např. opravné položky, rezervy.

Bez dodržování výše uvedených principů a zásad v účetnictví, by účetní závěrka jako završení uzávěrkového procesu nepodávala věrný a poctivý obraz účetnictví účetní jednotky.

3.2 Účetní uzávěrka

Ve finančním účetnictví je nutné rozlišovat mezi pojmy „účetní uzávěrka“ a „účetní závěrka“. „**Účetní uzávěrka** představuje proces uzavření účtů za dané účetní období, zatímco **účetní závěrka** představuje sestavení účetních výkazů (rozvahy, výkazu zisku a ztráty, eventuálně přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu) a přílohy k účetní

závěrce. Uzavření účtů, a tím i účetních knih za dané účetní období předchází inventarizace.“ (Chalupa a kol., 2017, s. 330)

Dle Duška (2014, s. 15-16) mezi uzávěrkové práce jsou řazeny tyto procesy:

- konečná kontrola účetnictví daného období (zda je vše zaúčtováno),
- zaúčtování speciálních případů k rozvahovému dni,
 - inventurní rozdíly,
 - uzávěrkové operace u zásob,
 - časové rozlišení,
 - dohadné položky,
 - přecenění k rozvahovému dni,
 - opravné položky,
 - rezervy,
 - daň z příjmu splatná, odložená,
- zpracování daňového přiznání (včetně daňové optimalizace),
- uzavření účetnictví (poslední účetní zápisy).

3.2.1 Inventarizace majetku a závazků

Každá společnost na konci každého účetního období provádí určité uzávěrkové práce. Některé společnosti jich mají více, jiné méně. Jak již zmínil Dušek (2014, s. 15), každá společnost by měla nejprve zkontrolovat, zda jsou zaúčtovány veškeré účetní doklady, které do daného období patří, a zda odpovídají výše uvedeným principům. Po této kontrole je nejlepší začít inventarizací, neboť v následných krocích účetní uzávěrky nedojde ke zkreslení účetnictví na základě např. vytvořeného dohadu, který ale neměl být dohadem, nýbrž inventarizačním rozdílem.

„**Inventarizací** se zjišťuje skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřuje se, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví.“ Inventarizace se provádí k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka – taková inventarizace se nazývá **periodická**, inventarizace v průběhu účetního období se pak nazývá **průběžná**. Každý druh zásob a uvedeného hmotného majetku musí být inventarizován alespoň jednou za účetní období. (ZoÚ, § 29)

Při periodické inventarizaci může být zahájena inventura nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem a ukončena nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni (ZoÚ, § 30). Rozvahovým dnem je den, ke kterému účetní jednotky sestavují účetní závěrku a ke konci tohoto dne uzavírají účetní knihy (ZoÚ, § 19).

Dle § 30 zákona o účetnictví se stavy majetku zjišťují fyzickou a dokladovou inventurou. **Fyzická inventura** se použije u majetku, u kterého lze vizuálně zjistit jeho existenci, např. počítáním, měřením, vážením a dalšími obdobnými způsoby. **Dokladová inventura** se použije u majetku a závazků, u kterého nelze vizuálně zjistit jeho existenci. Líbal (2014, s. 98) uvádí také kombinaci obou způsobů inventur – tedy dokladové a fyzické. **Inventarizace** je tedy porovnání skutečného stavu s účetnictvím a **inventura** je samotné vážení, měření, počítání atd.

Inventurní soupisy dokazují provedení inventarizace a účetní jednotky jsou povinny je uchovat po dobu pěti let. **Inventurní soupis** musí obsahovat: okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, okamžik zahájení a ukončení inventury, způsob zjišťování skutečných stavů, ocenění majetku a závazků k rozvahovému dni, podpisový záznam odpovědné osoby za zjištění skutečností, podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventury, označení majetku takovým způsobem, aby bylo možno zjištěný majetek a závazky jednoznačně určit. (ZoÚ, § 30)

Inventarizačním rozdílem se rozumí rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví. V případě, kdy je skutečný stav vyšší než stav v účetnictví, jedná se o **přebytek**. V případě, kdy je skutečný stav nižší, než je stav v účetnictví, rozdíl se označuje jako **manko**. U peněžních hotovostí a cenin se toto manko označuje jako **schodek**. Inventarizační rozdíl se zaúčtuje do účetního období, za které se inventarizace provádí (ZoÚ, § 30). V případě manka do nákladů (549 – *manka a škody z provozní činnosti*, u pokladny a cenin 569 – *manka a škody na finančním majetku*), v případě přebytku do výnosů (648 – *ostatní provozní výnosy*, u pokladny a cenin 668 – *ostatní finanční výnosy*). Pokud je ovšem schodek (například manko pokladní hotovosti) předepsán k úhradě odpovědnému zaměstnanci, účtuje se rozvahově (v tomto případě se použije účet 335 – *pohledávky za zaměstnanci*).

3.2.2 Uzávěrkové operace u zásob

„Účetní jednotky mají možnost volby mezi dvěma možnými způsoby vedení záznamů o nakoupených zásobách. Jde o volbu mezi **periodickým** (označován též jako způsob „B“) a **průběžným** způsobem (označován též jako způsob „A“)“ (Chalupa a kol., 2017, s. 150). Ryneš (2017, s. 149) uvádí možnost kombinace obou způsobů v rámci různých skladů, avšak

při použití analytických účtů podle míst uskladnění (případně odpovědných osob) může být uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů.

Při použití **metody „A“** se během účetního období účtuje nákup zásob na příslušné majetkové účty. Jejich spotřeba se účtuje do jednotlivých provozních nákladů v době faktické spotřeby (v případě materiálu), případně prodeje (zboží). Tržby se zaúčtují do výnosů v okamžiku přechodu vlastnického práva k zásobám (Ryneš, 2017, s. 149). Výhodou této metody je především možnost kdykoli zjistit stav zásob na skladě a jejich hodnotu v korunách. Inventura je povinná jednou za účetní období, a to k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka (Chalupa a kol., 2017, s. 150).

Při účtování **metodou „B“** se veškeré výdaje na pořízení zaúčtují během účetního období na příslušné účty provozních nákladů. Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy zásob převedou na vrub nákladů a na jednotlivé účty zásob se dle skladové evidence zaúčtuje skutečný stav jednotlivých zásob (Ryneš, 2017, s. 151). Inventura je, jako u způsobu „A“, povinná provést jednou za účetní období. Nevýhodou této metody je především, že nezajišťuje průběžné záznamy o pohybu zásob a může výrazně ovlivnit vykázaný výsledek hospodaření v průběhu roku (Chalupa a kol., 2017, s. 150-151). Použití této metody však neznamená, že bude účetní jednotka opomíjet skladové karty a evidenci zásob.

V případě zásob (nejčastěji materiál, zboží) se může stát, že ke konci účetního období jsou na skladě zásoby fyzicky, ale chybí příslušné dokumenty (např. faktura), které do okamžiku sestavení účetní závěrky nedorazí. Tato situace se řeší formou zaúčtování **nevyfakturovaných dodávek**, konkrétně ve prospěch účtu 389 - *dohadné účty pasivní* (strana DAL), neboť není známa přesná částka, za kterou zásoba dorazila. V opačném případě, kdy účetní jednotka obdrží fakturu, ale chybí jí zásoba fyzicky k okamžiku uzavření účetních knih, musí se převést zůstatky účtů pořízení zásob, především z účtů 111 – *pořízení materiálu*, v případě zboží 131 – *pořízení zboží*, a to na účty **zásob na cestě** – konkrétně u materiálu 119 – *materiál na cestě*, v případě zboží 139 – *zboží na cestě*, neboť tyto účty pořízení nesmí mít k datu účetní závěrky zůstatek. Nevyfakturované dodávky a zásoby na cestě je nutné zaúčtovat před samotnou inventurou zásob, neboť by mohly být chybně účtovány přebytky či manka do výsledkových účtů jako inventarizační rozdíl (Chalupa a kol., 2017, s. 161-162).

Líbal (2014, s. 327) uvádí, co běžným „inventarizačním rozdílem není:

- technologický a technický úbytek zásob,
- úbytek vyplývající z přirozených vlastností zásob,
- ztratné v maloobchodním prodeji,
- nezaviněný úhyn zvířat, která nejsou hmotným majetkem,

a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztratného stanoveného účetní jednotkou.“

3.2.3 Časové rozlišení nákladů a výnosů

Časové rozlišení naplňuje akruální princip a „lze jej použít tehdy, jestliže je znám **účel** (jakého titulu se časové rozlišení týká), **období** (účetní období, kterého se příslušná operace týká) a **částka** (kolik prostředků se vynakládá či získává)“ (Březinová, 2017, s. 93). Mezi časové rozlišení aktiv patří *381 – náklady příštích období* a *385 – příjmy příštích období*, mezi časové rozlišení pasiv pak patří *383 – výdaje příštích období* a *384 – výnosy příštích období*. (Pro příklady níže se počítá s účetním obdobím od 1. 1. 2017-31. 12. 2017 při účtování v roce 2017).

Náklady příštích období představují ty výdaje (nejčastěji peněžní prostředky), které se týkají budoucích nákladů, jako je např. pojistné placené ve 12/2017 na období roku 2018. „V nákladech příštích období se vykazují i náklady na zařazení většího rozsahu drobného nehmotného nebo hmotného majetku do používání – např. jednorázově nakoupený nábytek do hotelu, jehož jednotlivé položky jsou levnější než limit pro dlouhodobý hmotný majetek. Vykázání v nákladech příštích období umožní celkově vysoký náklad za nábytek zahrnout do nákladů, např. po tři následující účetní období, nikoli jednorázově“ (Březinová, 2017, s. 93). V tomto případě se mluví o tzv. komplexních nákladech příštích období.

Výdaje příštích období se použijí v případě, kdy je úhrada peněžních prostředků (výdaj) provedena v následujícím účetním období, než je účetní období, kam věcně i časově náklady patří. Např. nájemné, které spadá za 12/2017, placené v r. 2018, elektřina, vodné a stočné hrazené po uplynutí účetního období, dodavatelem nevyfakturované dodávky (kde je známa přesná částka), apod.

Výnosy příštích období se použijí v případě, kdy se peněžní prostředky (příjmy) získají v období aktuálním, avšak výnosy patří do období následujícího. Např. nájemné přijaté ve 12/2017 na období roku 2018.

Příjmy příštích období představují ty výnosy, které spadají do aktuálního účetního období, avšak peněžní prostředky (příjmy) budou přijaty až v následujícím účetním období. Jedná se např. o nevyúčtované úroky za rok 2017 přijaté ve 2018.

3.2.4 Dohadné položky

Dohadné položky se oproti časovému rozlišení použijí tehdy, pokud je znám **účel, období**, ale není známa přesná částka. Částka se odhadne dle kvalifikovaného odhadu. Kvalifikovaný odhad může provést zaměstnanec, účetní, případně se dá dohad zpracovat podle předchozího roku. Např. spotřeba elektrické energie se dá odhadnout dle faktury za předchozí rok apod. Dohadné účty mohou mít zásadní dopad na výsledek hospodaření. Konkrétně se jedná o 388 – *dohadné účty aktivní* (pohledávky) a 389 - *dohadné účty pasivní* (závazky/dluhy).

Dohadné položky je nutno dělit do dvou skupin podle očekávané splatnosti částky závazku/pohledávky s dosud neznámou přesnou výší. S dobou splatnosti do jednoho roku (krátkodobé pohledávky/závazky) a s dobou splatnosti delší než jeden rok (dlouhodobé pohledávky/závazky) (Chalupa a kol., 2017, s. 274, 277).

„Na **dohadné účty aktivní** jsou účtovány částky pohledávek stanovené podle smluv, dohod apod., které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše. *Dohadné účty aktivní* tedy slouží k zaúčtování aktivních dohadných položek – tj. položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklé pohledávky, přičemž výnos z těchto položek přísluší do daného účetního období“ (Chalupa a kol., 2017, s. 274).

„Na **dohadné účty pasivní** jsou účtovány částky závazků stanovené podle smluv, dohod apod., které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a není tedy známa jejich přesná výše. *Dohadné účty pasivní* slouží k zaúčtování pasivních dohadných položek – tj. položek, které nelze vyúčtovat jako obvyklé závazky, přičemž náklady z těchto položek přísluší do daného účetního období.“ (Chalupa a kol., 2017, s. 276)

3.2.5 Rezervy

Rezervy jsou nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů a slouží k naplnění zásady opatrnosti. Oproti časovému rozlišení a dohadným položkám je znám pouze **účel**, přesná částka ani přesné období nejsou známy. Rezervy tedy zachycují nejlepší odhad nákladů, které nenastaly, ale které bude nutno vynaložit (Ryneš, 2017, s. 203-204). Rezervy lze rozdělit na **účetní**, které nejsou daňově uznatelným nákladem a **zákonné**, které odpovídají Zákonu o rezervách (č. 593/1992 Sb., dále zkracováno ZoR) a dalším právním předpisům a daňově uznatelným nákladem jsou. Tvorbu rezervy nelze přerušit, nelze tvořit ani část rezervy, např. z důvodu chybějících peněžních prostředků u rezervy na opravu dlouhodobého majetku. Před podáním daňového přiznání je však poplatník povinen prověřit odůvodněnost tvorby rezerv (ZoR, § 3). „Zůstatky rezerv se převádějí do následujícího účetního období, přičemž nesmějí mít aktivní zůstatek“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 57).

Účetní rezervy jsou vymezeny v ZoÚ a jsou tvořeny zejména na rizika a ztráty, daň z příjmů, na důchody a restrukturalizaci. Jak již bylo zmíněno výše, **zákonné rezervy** jsou vymezeny v ZoR, který upravuje zejména bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezervy na opravy hmotného majetku, rezervy na pěstební činnost, rezervy na odbahnění rybníka aj. (ZoR, § 5-10). „Rezervy se nesmějí vytvářet na náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku“ (ZoR, § 4). V praxi je ze zákonných rezerv nejvíce využívaná rezerva na opravy hmotného majetku. Zaúčtování tvorby a rozpuštění rezervy znázorňuje tabulka č. 1.

Tabulka 1: Zaúčtování tvorby a rozpuštění rezerv

| Popis účetního případu | MD | D |
|----------------------------|--|--|
| Zaúčtování zákonné rezervy | 552 <i>tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů</i> | 451 <i>rezervy podle zvláštních právních předpisů</i> |
| Zaúčtování účetní rezervy | 599 <i>rezerva na daň z příjmů</i> 554 <i>tvorba a zúčtování ostatních rezerv</i> | 453 <i>rezerva na daň z příjmů</i> 459 <i>ostatní rezervy</i> |
| Rozpuštění zákonné rezervy | 451 <i>rezervy podle zvláštních právních předpisů</i> | 552 <i>tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů</i> |
| Rozpuštění účetní rezervy | 453 <i>rezerva na daň z příjmů</i> 459 <i>ostatní rezervy</i> | 599 <i>rezerva na daň z příjmů</i> 554 <i>tvorba a zúčtování ostatních rezerv</i> |

Zdroj: Vlastní zpracování

3.2.6 Kurzové rozdíly

Zákon o účetnictví (§ 4) ukládá povinnost vést účetnictví v české měně. „Pokud jsou vymezený majetek a závazky oceněny cizí měnou, na českou měnu se přepočítává denním kurzem vyhlášeným ČNB. Podnikatelé, s výjimkou finančních institucí, mohou použít v průběhu účetního období pevný kurz. K rozvahovému dni pro účely sestavení účetních výkazů musí být použit denní kurz ČNB“ (Březinová, 2017, s. 29). Vzniklé kurzové rozdíly se vyúčtují jako finanční náklad (563 – *kurzová ztráta*) nebo výnos (663 – *kurzový zisk*). Kurzové rozdíly lze najít ve valutové pokladně, u devizových účtů, pohledávek a závazků v cizí měně.

U cenných papírů a podílů lze použít metodu ocenění reálnou hodnotou nebo metodu ekvivalence.

Metoda ekvivalence

Účetní jednotka se může rozhodnout, zda u obchodních podílů zachycených na účtech 061 – *podíly v ovládaných a řízených osobách* (obchodní podíl nad 40 %) a 062 – *podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem* (obchodní podíl nad 20 %) použije „přecenění metodou ekvivalencí (protihodnotou odpovídající výši vlastního kapitálu účetní jednotky drženého obchodního podílu). Přecenění ekvivalencí se účtuje proti vlastnímu kapitálu,

konkrétně na účet 414 – *oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků*. Při použití této metody je účetní jednotka povinna evidovat na analytických účtech zvlášť pořizovací cenu a hodnotu přecenění především z daňového důvodu uznatelnosti pořizovací ceny při prodeji těchto podílů, kdy se uvedené přecenění zruší“ (Müllerová, 2016, s. 81). „Použije-li účetní jednotka uvedený způsob ocenění, je povinna jej použít pro ocenění všech takových podílů“ (ZoÚ, § 27). „Ocenění ekvivalencí (protihodnotou) je pouze možnost, nikoliv povinnost“ (Königová, 2017).

3.2.7 Opravné položky

Opravné položky zajišťují zásadu opatrnosti a „vytvářejí se pouze k účtům majetku v případech snížení ocenění majetku v účetnictví prokázaném na základě inventarizace majetku. Tyto opravné položky se vytvářejí jen v případech, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví **není trvalého charakteru** nebo není snížení ocenění vyjádřeno jiným způsobem, například reálnou hodnotou. Při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost vytvořených opravných položek. Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek a nelze je tvořit na zvýšení hodnoty majetku“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 55). Opravné položky lze tvořit např. k pohledávkám, dlouhodobému majetku či zásobám.

Opravné položky k pohledávkám

Opravné položky se **vytváří** pouze k nepromlčeným pohledávkám po lhůtě splatnosti. Pohledávka je promlčená po třech letech ode dne splatnosti pohledávky. Tuto dobu lze sjednat mezi stranami i delší (maximálně 15 let) nebo kratší (minimálně jeden rok) (NOZ, § 629, § 630).

Opravné položky lze tvořit **účetní** a **zákonné**, přičemž účetní opravné položky lze najít ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. (§ 55) a v Českých účetních standardech (dále ČÚS, č. 005) a zákonné opravné položky lze nalézt v ZoR. Účetní opravné položky jsou daňově neuznatelným nákladem, zákonné opravné položky jsou daňově uznatelným nákladem. Účtování o opravných položkách k pohledávkách zachycuje tabulka č. 2.

Účetní opravné položky k nepromlčeným pohledávkám nejsou v zákoně upraveny, je tedy na účetní jednotce, jaký postup zvolí. Musí ale dodržet pravidlo vytvoření opravné položky maximálně do výše pohledávky a také opravnou položku inventarizovat. Postupovat tak lze **všeobecně** – vytvořit vnitřní směrnici s testováním doby splatnosti, kdy se např. u pohledávek

po splatnosti 180 až 365 dní provede opravná položka ve výši 50 % a u pohledávek po splatnosti s dobou delší jak 365 dní opravná položka ve výši 100 %, nebo **individuálně**, kdy se odhadne výše reálné hodnoty pohledávky podle jiných kritérií, např. dle stavu soudního řízení (Ryneš, 2017, s. 185-186).

Tabulka 2: Účtování opravných položek k pohledávkám

| Popis účetního případu | MD | D |
|------------------------------------|--|--|
| Tvorba účetní opravné položky | 559 <i>tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti</i> | 391 <i>opravná položka k pohledávkám</i> |
| Zúčtování účetní opravné položky | 391 <i>opravná položka k pohledávkám</i> | 559 <i>tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti</i> |
| Zaučtování zákonné opravné položky | 558 <i>tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti</i> | 391 <i>opravná položka k pohledávkám</i> |
| Zúčtování zákonné opravné položky | 391 <i>opravná položka k pohledávkám</i> | 558 <i>tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti</i> |

Zdroj: Vlastní zpracování

„**Zákonné opravné položky** slouží ke krytí ztrát z odpisu pohledávek, k nimž jsou vytvořeny, nebo ke krytí rozdílu mezi jmenovitou hodnotou pohledávky a její pořizovací cenou sjednanou při postoupení postupníkovi a zruší se ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Zůstatek opravných položek zjištěný na konci období, za které se podává daňové přiznání, se převádí do následujícího období“ (ZoR, § 4). Pohledávka upravená o opravnou položku nezaniká, v rozvaze ve sloupci brutto lze obrazně najít její jmenovitou hodnotu, ve sloupci korekce pak výši této opravné položky a ve sloupci netto lze vyčíst výši pohledávky sníženou o opravnou položku. „Zákonné opravné položky lze tvořit pouze k pohledávkám, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech, přičemž tento příjem nebyl příjmem osvobozeným od daně z příjmů nebo nezahrnovaným do základu daně z příjmů nebo zahrnovaným do samostatného základu daně z příjmů anebo základu daně pro zvláštní sazbu daně“ (ZoR, § 2). Viz také dále a u pohledávek nabytých postoupením viz výše.

„Zákonné opravné položky se **netvoří** k pohledávkám vzniklým z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů, úvěrů, zápůjček, ručení, záloh, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty obchodní korporace, smluvních pokut a úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů, k pohledávkám nabytým bezúplatně

a k souboru pohledávek“ (ZoR, § 2). „Zákonné opravné položky se také netvoří k pohledávkám vzniklým mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů“ (ZoR, § 8).

Podmínky pro vytvoření zákonné opravné položky (ZoR, § 2):

- V případě nabytí pohledávky postoupením **může** postupník tvořit opravné položky k rozvahové hodnotě pohledávky, pokud uhradil její pořizovací cenu.
- Opravné položky k pohledávkám věřitel **nemůže** tvořit, jestliže má k dlužníkovi současně splatné dluhy a neprovede vzájemný zápočet pohledávek.
- Opravnou položku **lze** vytvořit, pokud bylo v důsledku oprav minulých období v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví účtováno rozvahově a pro účely zjištění základu daně bylo nutné o celou jejich hodnotu zvýšit výsledek hospodaření.

Zákonné opravné položky mohou tvořit pouze účetní jednotky vedoucí účetnictví a dělí se na (ZoR, § 8):

- opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení,
- opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994,
- opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za clo.

„**Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení** se tvoří do výše rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek přihlášených u soudu od zahájení insolvenčního řízení do konce lhůty stanovené v rozhodnutí soudu o úpadku nebo do konce lhůty podle insolvenčního zákona. Byla-li povolena reorganizace, namísto přihlášky pohledávky postačí, že dlužník věřitelovu pohledávku správně uvedl v seznamu svých dluhů. Opravné položky se **zruší** v návaznosti na výsledky insolvenčního řízení nebo v případě, že pohledávku účinně popřel insolvenční správce, věřitel nebo dlužník, nebo pominuly důvody pro existenci opravné položky“ (ZoR, § 8).

„**Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994** nelze uplatnit u pohledávek již odepsaných na vrub výsledku hospodaření, u pohledávek zaniklých, u pohledávek za členy obchodní korporace za upsaný vlastní kapitál a pohledávky mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů. Opravné položky **vytvářejí** poplatníci daně z příjmů u nepromlčených pohledávek dle doby po splatnosti této pohledávky, a to do výše neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.“ Pro přehlednost uvedené v tabulce č. 3. „U pohledávek nabytých postoupením, jejíž rozvahová hodnota bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku byla vyšší než 200 000 Kč, se mohou takto tvořit opravné položky pouze v případě, že bylo ohledně těchto pohledávek zahájeno řízení, jehož se poplatník daně z příjmů řádně účastní a které je rozhodčím řízením, soudním řízením, nebo správním řízením. Opravné položky se zruší, pokud pominou důvody pro jejich existenci nebo pokud pohledávka, k níž byla opravná položka vytvořena, se promlčela.“ (ZoR, § 8a)

Tabulka 3: Zákonné opravné položky k nepromlčeným pohledávkám

| Od konce sjednané doby splatnosti uplynulo více než | Opravná položka až do výše |
|---|----------------------------|
| 18 měsíců | 50 % |
| 30 měsíců | 100 % |

Zdroj: Vlastní zpracování dle ZoR § 8a

„**Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za clo** se vytváří jen do výše hodnoty pohledávky odpovídající provedené úhradě cla. Nelze je vytvářet ze splněné pohledávky z titulu ručení, pokud dluh za dlužníka nesplní v době splatnosti určené celními orgány.“ (ZoR, § 8b)

Zákon umožňuje vytvořit „**opravnou položku až do výše 100 %** neuhrazené rozvahové hodnoty bez příslušenství v případech (ZoR, § 8c):

- kdy se nejedná o pohledávku za členy obchodní korporace za upsaný vlastní kapitál nebo mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o dani z příjmů,
- rozvahová hodnota pohledávky bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku nepřesáhne částku 30 000 Kč,
- od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo nejméně 12 měsíců,
- celková hodnota pohledávek bez příslušenství vzniklých vůči témuž dlužníkovi, nepřesáhne za období, za které se podává daňové přiznání, částku 30 000 Kč,
- poplatník o této opravné položce k pohledávce povinně vede samostatnou evidenci.“

Výše uvedené body musí být splněny současně.

Opravné položky k zásobám

„Opravné položky k zásobám vytváří účetní jednotka za situace, kdy ocenění použité v účetnictví je přechodně vyšší než aktuální tržní hodnota zásob“ (Strouhal, 2014, s. 425). Chalupa (2017, s. 166) uvádí především zásoby nízkoobrátkové, zásoby poškozené či zásoby ze zrušené výroby. Tyto opravné položky jsou **daňově neuznatelným nákladem**. Tvorba opravné položky se účtuje na vrub účtu 559 a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 19. Rozpouštění opravné položky pak na vrub příslušného účtu účtové skupiny 19 a ve prospěch účtu 559.

3.2.8 Odpisy

Odpisy oproti opravným položkám představují **trvalé snížení** hodnoty majetku. Mezi nejvíce využívané odpisy patří odpisy dlouhodobého majetku a odpisy nedobytných pohledávek.

Odpisování dlouhodobého majetku

Dlouhodobým majetkem je majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok. Účetní jednotka si ve svém vnitřním předpisu zvolí ocenění tohoto dlouhodobého majetku. „Výše ocenění musí respektovat především princip významnosti, věrného a poctivého zobrazení majetku“ (Müllerová, 2016, s. 75). „Za trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku se považují částky vyúčtované do nákladů (odpisy) formou opravek (nepřímý způsob odepisování) podle odpisového plánu“ (Ryneš, 2017, s. 213). Majetek se tedy postupně opotřebovává, a tak ztrácí trvale svoji hodnotu. Odpisy se dělí na **daňové** (podle Zákona o dani z příjmů č. 586/1992 Sb., dále ZoDP) a **účetní** (podle ZoÚ).

Účetní odpisy jsou plně v kompetenci účetní jednotky. Záleží tak na ní, jaký způsob odpisování si zvolí. Základem je odpisový plán, který bude delší než 1 rok. Základními technikami jsou časové odpisy či výkonové odpisy. Účtování účetních odpisů znázorňuje tabulka č. 4.

Tabulka 4: Zaúčtování účetních odpisů

| Popis operace | MD | D |
|--|---|---|
| Účetní odpis dlouhodobého hmotného majetku | 551 <i>Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku</i> | 08x <i>Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku</i> |
| Účetní odpis dlouhodobého nehmotného majetku | 551 <i>Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku</i> | 07x <i>Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku</i> |

Zdroj: Vlastní zpracování

Daňové odpisy se řídí dle ZoDP a slouží pouze k úpravě základu daně z příjmů, tedy neúčtují se. Daňové odpisy lze využít u dlouhodobého hmotného majetku s pořizovací cenou vyšší jak 40 000 Kč a u dlouhodobého nehmotného majetku s pořizovací cenou vyšší jak 60 000 Kč. Majetek je zařazen do jedné z šesti odpisových skupin a dle zvoleného způsobu odpisování (rovnoměrný, zrychlený) se provede odpis odpovídající ZoDP, maximálně do výše pořizovací ceny majetku. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Pokud si účetní jednotka zvolí ocenění dlouhodobého majetku v nižší hodnotě, pak do hodnoty u hmotného majetku 40 000 Kč a u nehmotného majetku do 60 000 Kč, jsou tyto účetní odpisy daňově uznatelným nákladem.

„Účetní a daňové odpisy se nemusí a ve většině případů se ani nemohou shodovat. Případný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy se projeví v daňovém priznání, protože o daňových odpisech se neúčtuje“ (Hnátek a Zámek, 2017, s. 42).

Účetní jednotky, které dlouhodobý majetek používají, jsou oprávněné o něm účtovat a odpisovat, pokud (ZoÚ, § 28):

- mají k majetku vlastnické nebo jiné právo k užívání,
- hospodaří s majetkem státu, nebo s majetkem územních samosprávných celků,
- mají smlouvu o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva,
- mají vlastnické právo k movitým věcem nabývá na základě projevu vůle jiným způsobem, než je převzetím věci.

Zákon o dani z příjmů (§ 27) uvádí také hmotný majetek, který je **vyločen z odpisování**, zejména:

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu, pokud náklady související s jeho pořízením nepřevyšují 40 000 Kč,
- pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl

plodonosného stáří,

- umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy,
- inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle ZoÚ, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů.

3.2.9 Daň z příjmu splatná, odložená

Daň z příjmů odložená

Daň z příjmů odložená je upravena ve Vyhlášce č. 500 a v ČÚS č. 003. „Daňová povinnost odložená vyplývá z rozdílů, které nastávají v okamžiku odlišného pohledu účetního a daňového na určité položky v účetnictví“ (Ryneš, 2017, s. 513). „Odložená daň je kategorií účetní a nemá v zásadě se splatnou daní nic společného“ (Ryneš, 2017, s. 262).

„O odložené dani účtují a vykazují ji účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek, a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní účetní jednotky stanoví, zda budou účtovat o odložené dani a vykazovat ji“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 59).

„Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. **Závazkovou metodou** se rozumí postup, kdy odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období, a proto při výpočtu bude použita sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém budou daňový dluh nebo pohledávka uplatněny. Pokud tato sazba daně známa není, použije se sazba platná v příštím účetním období. **Rozvahový přístup** znamená, že závazková metoda vychází z přechodných rozdílů, jimiž jsou rozdíly mezi daňovou základnou aktiv, popřípadě pasiv a výší aktiv, popřípadě pasiv uvedených v rozvaze. Daňovou základnou aktiv, popřípadě pasiv je hodnota těchto aktiv, popřípadě pasiv uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely.“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 59)

Přechodné rozdíly mohou být (Ryneš, 2017, s. 513):

- „*zdanitelné*, které vyústí ve zdanitelné částky při určování základu daně budoucích období, tzn. vedou k odloženému daňovému dluhu (např. je-li účetní hodnota dlouhodobého hmotného majetku vyšší než hodnota tohoto majetku pro daňové účely),
- *odčitatelné*, které vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování základu daně budoucích období, tzn. vedou k odložené daňové pohledávce (např. je-li účetní

hodnota pohledávek snižená o opravné položky nižší než hodnota těchto pohledávek včetně daňově uznatelných opravných položek).“

„Odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový dluh se zjistí jako součin výsledného rozdílu a sazby daně z příjmů, která je stanovena v ZoDP“. (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 59)

„Účetní jednotka účtuje o odloženém dluhu vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 59). Účtování o odložené dani (dluhu) zachycuje tabulka č. 5. Při daňové pohledávce bude účtování opačné.

Tabulka 5: Účtování o odložené dani z příjmů

| Popis účetní operace | MD | D |
|---|---|---|
| První účtování – část k předchozím účetním obdobím | 426 | 481 |
| Změna metody – vzniklé rozdíly | <i>Jiný výsledek hospodaření minulých let</i> | <i>Odložený daňový závazek a pohledávka</i> |
| První účtování – část vztahující se k běžnému účetnímu období | 592 | 481 |
| Následující roky | <i>Daň z příjmů odložená</i> | <i>Odložený daňový závazek a pohledávka</i> |

Zdroj: Vlastní zpracování dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 59

Daň z příjmů splatná

Daň z příjmu splatná je posledním zápisem v účetnictví před uzavřením účetních knih. Jedná se o daň zjištěnou v daňovém přiznání (v našem případě v přiznání právnických osob) za účetní období. Účetní výsledek hospodaření se musí nejprve upravit na daňový základ. Postup výpočtu splatné daně zachycuje tabulka č. 6. Zaúčtování splatné daně z příjmů se provede na účet nákladů 591 – *daň z příjmu splatná* (MD) a souvztažně jako závazek (dluh) vůči příslušnému finančnímu úřadu na účet 341 – *daň z příjmů* (D) či rezervě 453 – *rezerva na daň z příjmů*.

Tabulka 6: Postup zjištění splatné daně z příjmů PO

| | |
|---|--|
| Výsledek hospodaření před zdaněním (rozdíl mezi náklady a výnosy) | |
| – | Příjmy (výnosy) vyňaté z předmětu daně (§ 18 ZoDP) |
| – | Osvobozené příjmy (výnosy; § 19 a § 19b ZoDP) |
| – | Příjmy (výnosy) nezahrnované do základů daně |
| – | Částky nesprávně zvyšující příjmy (výnosy) |
| + | Částky neoprávněně zkracující příjmy (výnosy) (§ 23 odst. 3 písm. a) ZoDP |
| +/- | Očištění o rezervy a OP, které nejsou daňově uznatelné |
| + | Účetní náklady, které nejsou daňovými náklady |
| +/- | Vyloučení zaúčtovaných položek, které jsou daňově uznatelné pouze po zaplacení |
| +/- | Další položky upravující výsledek hospodaření |
| = Základ daně | |
| – | Odpočty (§ 34 – § 34h ZoDP) |
| = Mezisoučet | |
| – | Dary na veřejně prospěšné účely – max. do výše 10 % mezisoučtu (§ 20 odst. 8 ZoDP) |
| = Základ daně snížený o odpočty zaokr. na celé tisíce Kč dolů (§ 20 odst. 11 ZoDP) | |
| × | Sazba daně (§ 21 ZoDP) |
| = Daň | |
| – | Slevy (§ 35 ZoDP) |
| = Výsledná daňová povinnost k dani z příjmů právnických osob | |

Zdroj: Vlastní zpracování dle Vančurová a Láchová, 2014 cit. dle Müllerová a Šindelář, 2016, s. 62; Müllerová a Šindelář, 2016, s. 65

3.2.10 Uzavření účetních knih

Uzavření účetních knih probíhá po všech již zmíněných uzávěrkových operacích a uzavírají se účetními zápisy. Zjišťují se obraty stran Má dáti a Dal jednotlivých syntetických účtů, konečné zůstatky aktivních a pasivních účtů a konečné stavy účtů nákladů a výnosů. Zjistí se základ daně z příjmů účetní jednotky a daňová povinnost splatná, případně odložená. Zjistí se účetní výsledek hospodaření převodem nákladových a výnosových účtů na Účet zisků a ztrát. Převod jednotlivých účtů se provádí zápisy dle zaúčtování v tabulce č. 7. Uzavře se účetnictví účetní jednotky převodem zůstatků rozvahových účtů a zůstatku účtu 710 na konečný účet rozvahový (Ryneš, 2017, s. 511-512). Po uzavření účetních knih není povoleno pořizovat nové účetní zápisy.

„Účetní jednotky uzavírají účetní knihy (ZoÚ, § 17):

- ke dni zániku povinnosti vést účetnictví,
- k poslednímu dni účetního období,
- ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace,
- ke dni zrušení bez likvidace s výjimkou přeměn,

- ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky rozhodnutí o úpadku nebo ke kterému nastanou účinky rozhodnutí soudu o přeměně reorganizace v konkurs,
- ke dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu,
- ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu,
- ke dni, kterým nastanou účinky splnění reorganizačního plánu,
- ke dni, kterým nastanou účinky splnění plánu oddlužení,
- ke dni, ke kterému stanoví povinnost uzavřít účetní knihy nebo sestavit účetní závěrku zvláštní právní předpis.“

Tabulka 7: Zaúčtování uzavření účtů

| Popis účetní operace | MD | D |
|--------------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|
| Uzavření rozvahových účtů aktivních | 702 <i>Konečný účet rozvažný</i> | Konkrétní účty aktiv |
| Uzavření rozvahových účtů pasivních | Konkrétní účty pasiv | 702 <i>Konečný účet rozvažný</i> |
| Uzavření výsledkových účtů – nákladů | 710 <i>Účet zisků a ztrát</i> | 5xx |
| Uzavření výsledkových účtů – výnosů | 6xx | 710 <i>Účet zisků a ztrát</i> |

Zdroj: Vlastní zpracování

3.3 Účetní závěrka

„**Účetní závěrka** je klíčovým a vrcholovým dokumentem, kterým vrcholí účetní práce v účetní jednotce za celé účetní období“ (Ryneš, 2017, s. 274). Jedná se o nedílný celek tvořený minimálně rozvahou (bilancí), výkazem zisku a ztráty a přílohou, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkaze zisku a ztráty (ZoÚ, § 18). „Informace v příloze se uvádějí v tomtéž pořadí, v jakém jsou vykázané položky v rozvaze a výkazu zisku a ztráty“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 3). Střední účetní jednotky, velké účetní jednotky a vybrané účetní jednotky s povinným auditem sestavují k těmto výkazům i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu (ZoÚ, § 18).

Účetní závěrka se sestavuje v **plném** nebo ve **zkráceném rozsahu**, přičemž ve zkráceném rozsahu sestavují účetní závěrku účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem (ZoÚ, § 18). Účetní jednotky, které nemají povinnost auditu si mohou zvolit i plný rozsah. **Rozvaha ve zkráceném rozsahu** pro mikro účetní jednotky obsahuje pouze součtové řádky, skrývající se pod označením A-D v aktivech i pasivech, pro malé účetní

jednotky jsou pak tyto řádky s označením A-D (v aktivech i pasivech) dále rozčleněny do římských číslic. **Rozvaha v plném rozsahu** se skládá z označení položek pod označením A-D, římských číslic a arabských číslic. Zatímco se rozvaha ve zkráceném rozsahu pro mikro a malé účetní jednotky vejde na jednu stranu A4, rozvaha v plném rozsahu je svým členěním obsáhlejší, a to až na pět stran formátu A4.

Účetní závěrku **ověřenou auditorem** musí mít v ČR (ZoÚ, § 20):

- „Subjekty veřejného zájmu,
- **velké** účetní jednotky s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,
- **střední** účetní jednotky,
- **malé** účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy a k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň **jednu** z níže uvedených hodnot,
- **ostatní malé účetní jednotky**, pokud k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň **dvě** níže uvedené hodnoty
 - aktiva celkem 40 000 000 Kč,
 - roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč,
 - průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50“.

Druhy účetní závěrky se v ČR vážou na to, k jakému okamžiku a z jakých důvodů se účetní závěrka sestavuje (Březinová, 2017, s. 150-151):

- *Řádná* – sestavuje se k rozvahovému dni, který se pravidelně opakuje zpravidla po účetním období. Podmínkou je plná inventarizace a uzavření účetních knih.
- *Mimořádná* – sestavuje se k rozvahovému dni, jenž je právním předpisem stanoven na jiný den, než je řádný rozvahový den (např. den předcházející dni vstupu do likvidace). Podmínkou je plná inventarizace a uzavření účetních knih.
- *Mezitímní* – vytvářejí se účetní výkazy a příloha i k jinému okamžiku, než je konec rozvahového dne, neprovádí se plná inventarizace, provedou se činnosti související s oceňováním majetku a závazků, neuzavírají se účetní knihy.
- *Konsolidovaná* – sestavuje se, pokud je účetní jednotka obchodní společností a je v pozici ovládající či řídicí osoby nebo uplatňuje podstatný vliv v jiné účetní

jednotce. Jedná se o účetní závěrku za vymezený majetkově propojený celek a sestavuje se na základě stanovených metod konsolidace.

3.4 Shrnutí teoretické části

Nejdůležitější **principy a zásady** v účetnictví jsou: věrné a poctivé zobrazení, zásada neomezené doby trvání účetní jednotky, zásada periodicity, stálost účetních metod, zákaz kompenzace, oceňování, aktuální princip a zásada opatrnosti.

Účetní **uzávěrka** se skládá z přípravné fáze, kdy je zkontrolováno, zda je vše zaúčtováno, dále pak ze zaúčtování speciálních případů k rozvahovému dni a samotného uzavření účetnictví. Speciální případy jsou zejména:

- inventarizaci majetku a závazků,
- uzávěrkové operaci u zásob – kontrola zůstatku účtu 111, nevyfakturované dodávky,
- časové rozlišení nákladů a výnosů (známa částka, období, účel),
- dohadné položky (znám účel a období) – lze je rozdělit na dohadné položky aktivní a pasivní,
- rezervy (znám pouze účel) – lze je rozdělit na zákonné (daňově uznatelné) a účetní (daňově neuznatelné),
- kurzové rozdíly,
- opravné položky – představují přechodné snížení hodnoty, lze je rozdělit na zákonné a účetní, tvoří se zejména k pohledávkám, zásobám, dlouhodobému majetku,
- odpisy – představují trvalé snížení hodnoty majetku, zejména odpisy dlouhodobého majetku a nedobytných pohledávek,
- daň z příjmů splatná a odložená,
- samotný proces uzavření účetních knih.

Účetní **závěrka** je nedílný celek tvořený rozvahou, výkazem zisku a ztráty, přílohou k účetní závěrce případně i přehledem o peněžních tocích a přehledem o změnách vlastního kapitálu. Sestavuje se v plném či zkráceném rozsahu. Mezi **druhy** účetní závěrky patří účetní závěrka: řádná, mimořádná, mezitímní, konsolidovaná.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

Praktická část je rozdělena do tří subkapitol. V první subkapitole je krátce představena společnost, na které je teoretická část aplikovaná, poté jsou rozebrány jednotlivé kroky účetní uzávěrky vybrané společnosti. V poslední subkapitole je krátce popsána účetní závěrka vybrané společnosti. Z důvodu konkurenčního boje a možnosti zneužití interních dat společnosti, byly veškeré názvy firem použité v praktické části změněny a částky upraveny příslušným koeficientem.

4.1 Představení společnosti XYZ, s.r.o.

Společnost XYZ, s. r. o. (dále XYZ, společnost či firma) vznikla 20. 10. 2004 zápisem do obchodního rejstříku.

V současné době má společnost jednoho jednatele, jednoho prokuristu, 29 stálých zaměstnanců a 13 studentů pracujících na dohody o provedení práce či pracovní činnosti. Organizační strukturu znázorňuje obrázek č. 1.

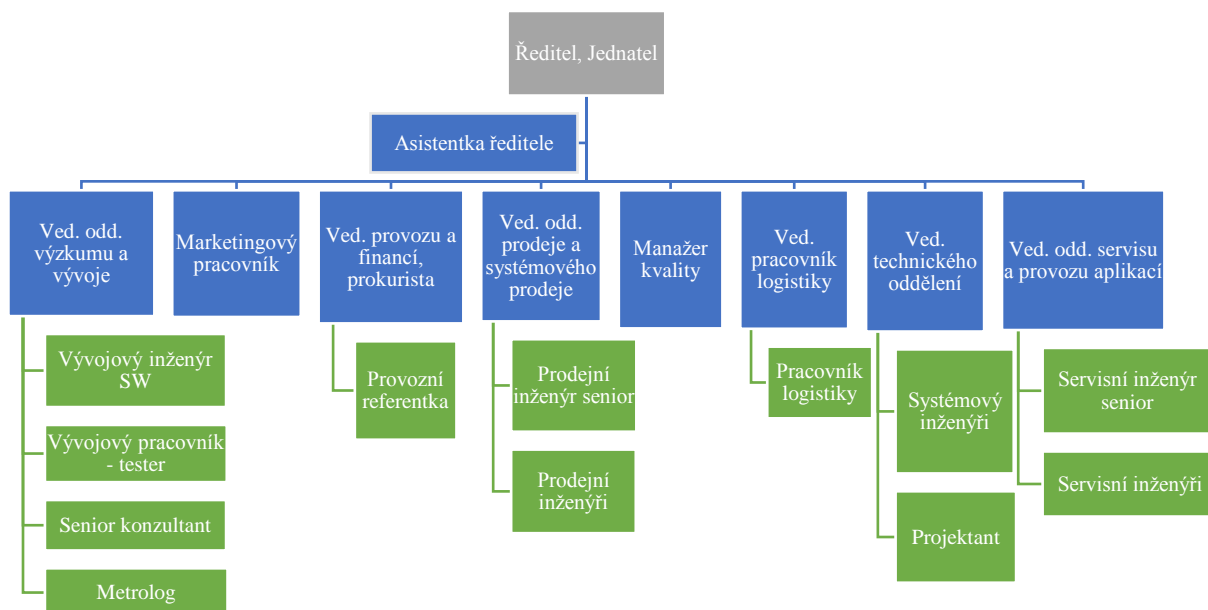
Účetním obdobím je hospodářský rok – od 1. 10. do 30. 9. (analyzovaným obdobím je hospodářský rok 2017 od 1. 10. 2016-30. 9. 2017). Společnost XYZ v hospodářském roce 2014 překročila položkou aktiv (87 mil. Kč) a ročním obratem (117 mil. Kč) limity pro povinnost auditu a od této doby je povinna mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Účetnictví je již několik let zpracovááno externí účetní společností, jejímž jednatelem je daňový poradce, v účetním systému Money S3, do kterého má vedení firmy neustálý přístup. Společnost je měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty (dále DPH). V České republice má firma tři pobočky (Praha, Říčany, Pardubice), skladové zásoby ale drží pouze na pobočce v Praze. Náklady společnosti jsou děleny na zakázky, režijní náklady pak i na střediska. Jednotlivé náklady a výnosy společnosti jsou sledovány měsíčně po uzavření DPH.

V průběhu analyzovaného hospodářského roku se stala společníkem holdingová společnost YZX, s. r. o. se 100% splaceným podílem, kdy byl tímto krokem zahájen proces transformace společnosti do holdingové struktury. Tato transformace se ve zbytku práce neprojeví.

Předmětem podnikání společnosti XYZ dle živnostenského i obchodního rejstříku je:

- přípravné a dokončovací stavební práce, specializované stavební činnosti,
- zprostředkování obchodu a služeb,
- velkoobchod a maloobchod,
- poskytování software, poradenství v oblasti informačních technologií, zpracování dat, hostingové a související činnosti a webové portály,
- realitní činnost, správa a údržba nemovitostí,
- poradenská a konzultační činnost, zpracování odborných studií a posudků,
- příprava a vypracování technických návrhů, grafické a kresličské práce,
- projektování elektrických zařízení,
- výzkum a vývoj v oblasti přírodních a technických věd nebo společenských věd,
- výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení.

Obrázek 1: Organizační struktura podniku XYZ, s.r.o.



Zdroj: Vlastní zpracování dle interních informací společnosti XYZ, s.r.o.

4.2 Účetní uzávěrka XYZ, s.r.o.

Společnost XYZ začíná s uzávěrkovými operacemi zhruba v červenci, tj. tři měsíce před koncem hospodářského roku. Vzhledem k velkému objemu dat jsou nejprve podrobně zkontrolovány obraty jednotlivých syntetických i analytických účtů, v případě chyby (ať v zaúčtování zakázky, střediska, popisu nebo účtování) je doklad přeúčtován. Každý zaměstnanec je poté požádán, aby zkontroloval obsah svého pracovního místa (hlavně stůl včetně šuplíků), firemního vozu (pokud jej má k dispozici) i své peněženky, zda neopomněl nějaký ten doklad, patřící do firemního účetnictví, předat.

Způsob získávání zbylých dokladů od zaměstnanců není nejšťastnější, neboť jich je mnoho. Je zdoluhavý, zaměstnanci dané termíny nedodržují a nehrozí jim žádná sankce za pozdní dodání dokladů. Pokud by byla vytvořena vnitřní účetní směrnice, kde by byly dány závazné termíny (např. po platbě firemní kartou bude doklad do pěti dnů předán vedoucímu pracovníkovi), případně sankce za nedodržení termínu (např. odebrání části pohyblivé složky mzdy), věřím, že by se doklady dostávaly k jednotlivým vedoucím pro identifikaci správné zakázky/střediska, a hlavně k účetnímu oddělení, včas.

Na konci účetního období jsou poté zkontrolovány účty, které nesmí mít ke konci účetního období zůstatek (v případě zůstatku se jednotlivé analytické účty přeúčtují na adekvátní účty, které mít zůstatky smí), a zkontrolovány karty majetku. Před samotným uzavřením účetních knih je provedena inventarizace majetku a závazků, jsou provedeny uzávěrkové operace u zásob, zaúčtováno časové rozlišení včetně dohadných položek. Společnost nezapomíná ani na zaúčtování kurzových rozdílů, opravných položek, odpisů, splatné a odložené daně.

4.2.1 Inventarizace majetku a závazků XYZ, s.r.o.

Inventarizace dlouhodobého hmotného **majetku** probíhá periodickým způsobem, konkrétně jedenkrát ročně k datu účetní závěrky. Z účetního softwaru jsou vytištěny soupisy majetku dle poboček, soupisy jsou poté předány prokuristovi, který složí inventarizační komise na jednotlivých pobočkách. Společnost mezi dlouhodobým hmotným majetkem eviduje tiskárnu, termokameru, fotoaparát a 23 automobilů. Budovy společnost nevlastní, ale pronajímá si je. U dlouhodobého nehmotného majetku se jedná převážně o vlastní softwary. Za sledované období nebyl nalezen rozdíl mezi účetním a fyzickým stavem dlouhodobého majetku.

Inventarizace oběžného majetku začíná inventurou **pokladen**, která probíhá fyzickou inventurou – jedenkrát měsíčně. Na konci účetního období pak včetně inventarizačního zápisu. Společnost eviduje 30 pokladen, z nichž 13 pokladen je valutových a 14 pokladen osobních. Aktivně však využívá tři pobočkové pokladny, jednu osobní pokladnu a jednu valutovou pokladnu. Veškeré pokladny jsou řádně analyticky rozděleny. U žádné z pokladen nebyl zjištěn rozdíl mezi stavem fyzickým a účetním.

Společnost nemá vypracovány, a tím i nedodrhuje, směrnici o denním limitu pokladny, což znamená, že nemusí odvádět hotovost pravidelně do banky. U žádného z pokladníků není podepsaná dohoda o odpovědnosti za schodek na svěřených hodnotách. V případě vyššího schodku v přiřazené pokladně firma nemá možnost předepsat tento schodek pokladníkovi k náhradě vždy v plné výši, ale pouze do 4,5násobku hrubé mzdy. Bližším zkoumáním bylo zjištěno, že se běžně drží hotovost na pokladnách do 100 000 Kč, v případě valut nepřekračují částky jednotlivých pokladen v přepočtu více jak 10 000 Kč, což je podstatně méně, než výše uvedený 4,5násobek hrubé mzdy pokladníka. I přes toto zjištění je firmě doporučeno tuto hmotnou odpovědnost nechat pokladníka podepsat a vypracovat vnitřní účetní směrnici s denním limitem držení hotovosti a jejího odvodu do banky.

Osobní pokladny jsou účtovány přes účet 211 – *pokladna* s příslušným analytickým členěním dle jednotlivých pracovníků. Kladné zůstatky jsou chápány jako pohledávky, záporné jako závazky vůči zaměstnancům. Zvolené účtování nemá vypovídající schopnost pohledávek a závazků. S ohledem na srozumitelnost účetnictví je vhodnější účtovat přes účet 333 – *závazky vůči zaměstnancům*. Nestávalo by se, že je pokladna evidovaná v záporném stavu. Osobní pokladnu využívá v současné době jen jednatel, zde by byl vhodnější účet 368 – *závazky ke společníkům společnosti*.

Společnost eviduje 8 **bankovních účtů**, z toho 3 devizové. Aktivně využívá pouze jeden tuzemský a jeden devizový účet. Inventarizace probíhá dokladovou inventurou – porovnáním zůstatku na příslušném výpise z účtu se stavem účetním prakticky denně, neboť je výpis denně importován do účetního systému. Jednou ročně pak vydá bankovní instituce soupis bankovních účtů včetně zůstatků k datu 30. 9. a tento stav je znovu zkontrolován se stavem účetním. Popsaná dvojí kontrola je zcela dostačující, neboť je stav v účetnictví ověřen prakticky dvakrát – jednou z bankovního výpisu a jednou z ověřovacího dopisu od bankovní instituce.

Další nedílnou součástí inventarizace je inventura **pohledávek a závazků**. Největší položkou pohledávek ve firmě XYZ jsou pohledávky z obchodních vztahů, a to ve výši 36 747 tis. Kč. Inventarizace těchto pohledávek je řešena dokladovou inventurou, kdy jsou jednotlivým odběratelům zaslány dopisy k odsouhlasení stavu pohledávek a závazků. Následně jsou řešeny případné rozdíly. Opravné položky k pohledávkám jsou řešeny v kapitole 4.2.7. Společnost mezi pohledávkami eviduje krátkodobé **provozní zálohy** ve výši 177 tis. Kč a **dlouhodobé kauce** ve výši 145 tis. Kč. Žádné z provozních záloh nebyly k pořízení materiálu či zboží, tedy bylo správně účtováno na účet 314 s příslušnou analytickou evidencí.

Dále jsou evidovány **pohledávky za zaměstnanci** s příslušnou analytickou evidencí dle jednotlivých zaměstnanců. Pracovníci využívající firemní vozy k soukromým účelům měsíčně evidují soukromě ujeté kilometry a poměrnou část za pohonné hmoty vrací zpět společnosti. Aktuální výše pohledávek za zaměstnanci představuje soukromě ujeté kilometry firemním vozem za měsíc září, kdy k zaplacení dojde v následujícím účetním období.

Vzhledem k žádosti o **dotaci** v minulém účetním období se při inventarizaci nesmí opomenout ani kontrola stavu žádosti. Společnost obdržela dva dny před koncem hospodářského roku vyjádření o schválené dotaci na úhradu nákladů, která však byla zaplacena až v měsíci říjnu. Dotaci správně zaúčtovala na účet 648 – *ostatní provozní výnosy* do analyzovaného účetního období.

Závazky firma inventarizuje dokladovou inventurou. Tabulka č. 8 zobrazuje složení závazků společnosti k datu účetní závěrky. Největší položku představují **závazky vůči dodavatelům** – ty jsou do výkazů účetní závěrky rozděleny na krátkodobé a dlouhodobé. Krátkodobé závazky vůči dodavatelům představují 16 414 tis. Kč – všechny jsou do splatnosti. Firma si velmi zakládá na solventnosti. Dlouhodobé závazky vůči dodavatelům představují 2 525 tis. Kč, což odpovídá jedné faktuře za majetková práva k softwaru, která má splatnost za 1,5 roku. Další položkou závazků jsou **přijaté zálohy**, které jsou vystaveny a zaplacený v cizí měně. Zálohy byly k datu účetní závěrky řádně přeceněny.

Zůstatky závazků vůči zaměstnancům, zdravotním pojišťovnám, sociálnímu zabezpečení, dani ze závislé činnosti, srážkové dani a zákonnému pojištění jsou zkontrolovány dle mzdových přehledů za poslední měsíc účetního období – tedy za měsíc září. Mezi částkou mzdových přehledů a částkou závazků nebyly nalezeny rozdíly.

Závazky **vůči zaměstnancům – cestovné**, představují náklady na zahraniční služební cesty realizované v září, ale cestovní příkazy byly proplaceny v říjnu. Zahraniční cestovní příkazy byly spočteny správně, použitý kurz ČNB pro přepočítání diet byl stanoven k datu prvního dne zahraniční cesty. Společnost zaměstnancům neposkytuje zálohy na zahraniční pracovní cesty, neboť mají celoročně k dispozici firemní platební karty. V interní směrnici je stanoveno, že k nákupům na zahraničních pracovních cestách lze využívat výhradně přidělenou kartu.

Společnost platí zaměstnancům příspěvek na penzijní spoření společně s výplatami mezd. Závazek vůči penzijní společnosti odpovídá příspěvku za měsíc září a byl vyplacen společně se mzdami za září.

Společnost musí zkontrolovat i účet **DPH – nespolehlivý plátec**, neboť mezi dodavateli eviduje jednoho nespolehlivého plátce DPH, za kterého DPH odvádí přímo finančnímu úřadu. Účet vykazuje zůstatek 0 Kč, což je k datu účetní závěrky správně, neboť veškeré faktury od nespolehlivého plátce, a tedy i DPH z těchto faktur, byly řádně uhrazeny.

Závazek **silniční daně** je vykázán v záporné výši (tj. D) – ve výkazech účetní závěrky tak bude vykázán mezi pohledávkami vůči státu (tj. v aktivech – MD). Záporná výše je vzhledem k hospodářskému roku správná, neboť se jedná o zálohu na tuto daň, placenou čtvrtletně. Závazek **DPH** je taktéž v záporné výši, bude tedy v účetní závěrce vykázán jako pohledávka vůči státu. V případě analyzované společnosti představuje neuhrazené DPH pohledávku od finančního úřadu za měsíce srpen a září.

Tabulka 8: Složení závazků společnosti XYZ, s.ro. k 30. 9. 2017

| Závazky společnosti | Částka (v Kč) |
|---|-------------------|
| Dodavatelé | 18 939 075 |
| Přijaté zálohy | 78 790 |
| Zaměstnanci | 3 114 056 |
| Závazky k zaměstnancům – cestovné | 118 661 |
| Zúčtování s institucemi soc. zabezpečení | 1 407 903 |
| Zúčtování s institucemi zdravotní pojištění | 603 394 |
| Daň z příjmů | 1 155 669 |
| Daň ze závislé činnosti | 893 677 |
| Srážková daň FO | 519 |
| Daň z přidané hodnoty | -2 053 282 |
| Silniční daň | -9 472 |
| DPH – nespolehlivý plátec | 0 |
| Jiné dluhy | 9 760 |
| Zákonné pojištění | 33 893 |
| Allianz – penzijní příspěvek zaměstnavatele | 1 281 |
| Celkem | 24 293 924 |

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních informací společnosti XYZ, s.r.o.

Často opomíjenou složkou inventarizace je inventura účtu **vlastního kapitálu**. Společnost doložila inventuru tohoto účtu výpisem z obchodního rejstříku zveřejněném na internetových stránkách www.justice.cz.

Další nedílnou složkou inventarizace je inventura **úvěrů**. Společnost eviduje pouze smlouvy s nebankovními institucemi a všechny jsou sjednány na nákupy nových automobilů. Inventarizace probíhá dokladovou inventurou. Během hospodářského roku byly splaceny celkem tři úvěry, dva dlouhodobé stále splácí. Během analyzovaného účetního období bylo firmě poskytnuto pět nových nebankovních úvěrů. K datu účetní závěrky nesmí být opomenuto zaúčtování poměrné části smluveného pojištění, případně poměrné části úroků, které věcně a časově patří do hospodářského období. Tato skutečnost opomenuta nebyla.

4.2.2 Uzávěrkové operace u zásob XYZ, s.r.o.

Zásoby materiálu a zboží jsou oceňovány pořizovací cenou včetně souvisejících nákladů. Při pořizení v jiné měně, než je česká koruna, jsou přepočteny denním kurzem ČNB v okamžiku pořizení. Skladová evidence zásob je vedena v jiném systému, než je vedeno účetnictvím. Účtování o materiálu a zboží se provádí metodou „A“ 1× měsíčně interním dokladem na základě souhrnných měsíčních podkladů ze skladového systému. Společnost eviduje zhruba 300 skladových karet, u kterých je použita výše uvedená metoda. U těchto zásob nejsou technologické úbytky zásob ani úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob.

Evidence zásob v rozdílném účetním softwaru neumožňuje kontrolu výsledků hospodaření společnosti v aktuálním čase, což neodpovídá požadavkům od vedení společnosti a zvyšuje současně náklady účetního oddělení, které dohledává rozdíly v soupisech obou systémů. Řešením by bylo přesunout skladovou evidenci do stejného účetního systému. Požadované výsledky by byly k dispozici v reálném čase a bonusem by byla úspora jak mzdových nákladů, tak nákladů účetního oddělení. Mzdových, neboť by aktuálně přidělená studentka nemusela kontrolovat, které doklady jsou zaúčtované ve skladovém systému, a které v účetním. Účetní, neboť by externí účetní nemusela dohledávat každý měsíc skladové rozdíly a veškeré skladové doklady by byly prakticky zaúčtované v reálném čase. Ušetřený čas i náklady na přiděleného zaměstnance a externí účetní by pak mohly být využity efektivněji.

Samotná inventarizace materiálu na skladě je prováděna přepočítáním – tedy fyzickou inventurou. Zásoby jsou kontrolovány a počítány průběžně během účetního období, avšak k 30. 9., tedy k datu účetní uzávěrky, je ustanovena inventarizační komise, a tím zahájen proces inventarizace materiálu na skladě. Inventarizační komise se skládá ze tří členů, vedoucím komise bývá zpravidla prokurista. Inventura trvá dva dny, z nichž první den připadne na přípravu a druhý probíhá samotná inventura. Z týmu auditorů nebývá přítomen žádný zástupce. Vzhledem k tomu, že se po skladě pohybují pouze proškolení zaměstnanci, nedochází k záměnám zboží. Společnost nemá maloobchodní prodejnu ani veřejně přístupný sklad, nedochází ke krádežím, neobjasněným ztrátám a poškození zboží či materiálu. Inventura zboží zpravidla souhlasí se stavem v účetnictvím, a to v přesné výši. V analyzovaném období nebyly nalezeny rozdíly mezi stavem účetním a fyzickým.

U níže uvedeného materiálu je použito účtování metodou „B“:

- náklady materiálu do systémových zakázek,
- náklady materiálu servisních zakázek,
- reklamní předměty,
- testovací zařízení,
- pohonné hmoty,
- kancelářské potřeby, úklidové a čisticí prostředky,
- náhradní díly,
- ochranné a pracovní prostředky, vč. pracovních pomůcek,
- obalový materiál.

Veškeré náklady nedokončené výroby na projekty jsou vedeny pod jednotlivými zakázkovými čísly. Nedokončená výroba se účtuje metodou „B“ a ocenění nedokončené výroby se provádí ve výši vlastních nákladů 1× ročně – konkrétně k datu účetní závěrky. Vzhledem k použití zakázkových čísel je vyčíslení nedokončené výroby téměř přesné a jednoduše vykazatelné. Problém nastává ve chvíli, kdy požaduje vedení společnosti měsíční hospodářské výsledky. Nezaúčtováním nedokončené výroby tak společnost zkresluje výsledek hospodaření – vedení tak nemá správné výsledky. Řešením je ponechání účtování nedokončené výroby metodou „B“, ale 1× měsíčně.

Inventarizace účtu *119 – materiál na cestě* probíhá dokladovou inventurou a prokázala drobné nedostatky, konkrétně v záporném stavu v průběhu účetního období, kdy jsou zde mimo jiné chybně účtovány operace nevyfakturovaných dodávek, které správně patří na účet *389 – dohadné účty pasivní*. K datu účetní závěrky byl tento stav kladný, neboť byl vyšší stav materiálu na cestě, nevyfakturované dodávky byly pouze dvě v nižší částce. Bylo by vhodnější založit analytický účet *389 – nevyfakturované dodávky*, aby se aktivní účet (*119 – materiál na cestě*) nevykazoval v záporném stavu.

4.2.3 Časové rozlišení nákladů a výnosů XYZ, s.r.o.

Společnost XYZ časově rozlišuje veškeré výnosy a náklady bez ohledu na výši částky. Účty časového rozlišení podléhají dokladové inventarizaci – toto ustanovení společnost dodržuje. V analyzovaném období nebylo účtováno o komplexních nákladech příštích období. Nejvyšší položkou časového rozlišení představují výdaje příštích období, což zobrazuje tabulka č. 9.

Časové rozlišení bez stanovení minimální hranice představuje zátěž účetního oddělení. Pokud by společnost vytvořila vnitřní účetní směrnici s hraniční částkou 2 000 Kč, od které by se náklady časově rozlišovaly, položka by značně klesla. Ubylo by administrativy pro účetní oddělení, což by se projevilo i na úsporách nákladů. Věrné zobrazení účetní závěrky by bylo zachováno, protože se u takto malých částek jedná především o opakující se nákupy drobného rozsahu (většinou se jedná o dálniční známky).

Výdaje příštích období představují převážně faktury, které mají datum uskutečnění zdanitelného plnění k 30. 9., ale vystaveny byly v říjnu. Jedná se ve valné většině o montážní práce, přepravu či pronájem. Částka 1 840 000 Kč představuje souhrn 33 položek, kde se pod hraniční částkou 2 000 Kč skrývá šest položek.

Náklady příštích období zahrnují převážně časové rozlišení nákladů na pořízení dálničních známek či pojištění vozů, majetku a odpovědnosti. Zde částka 640 000 Kč představuje souhrn 77 položek, kde se pod hranicí 2 000 Kč ukrývá 36 položek, právě za opakující se nákupy dálničních známek.

Výnosy a příjmy příštích období nyní nepředstavují zatěžující položku, protože společnost fakturuje pravidelné výnosy před koncem hospodářského roku, aby bylo časového rozlišení co nejméně. Tuto jedinou položku časového rozlišení může prakticky ovlivnit. V tabulce č. 9 je vidět, že tomu nebylo vždy. Nyní se pod částkami skrývají dvě položky jak u výnosů příštích období, tak u příjmů příštích období. Ani jedna položka není pod hranicí 2 000 Kč.

Tabulka 9: Vývoj časového rozlišení v tis. Kč

| Číslo syntetického účtu | Rok 2015 | Rok 2016 | Rok 2017 |
|-------------------------------|----------|----------|----------|
| 381 – náklady příštích období | 562 | 432 | 640 |
| 383 – výdaje příštích období | 2 247 | 637 | 1 840 |
| 384 – výnosy příštích období | 0 | 1 | 98 |
| 385 – příjmy příštích období | 4 928 | 194 | 123 |

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních údajů společnosti XYZ, s.r.o.

4.2.4 Dohadné položky XYZ, s.r.o.

Na **dohadných účtech aktivních** společnost zachycuje minimum položek – jedná se o zpětný servisní bonus, o kterém účetní jednotka ví a každoročně se opakuje, a o dohad vrácené DPH ze států EU, o kterou taktéž každoročně žádá.

Dohadné položky pasivní představují odborný odhad silniční daně, nevyúčtovaných záloh a nákladů k nedoloženým dokladům.

Tabulka č. 10 zobrazuje porovnání odborného odhadu dohadných položek se skutečnými náklady/výnosy. Je patrné, že ne vždy se odhad bude shodovat se skutečností. U **aktivního dohadu** se vrácení části daně podařilo odhadnout v přesné výši, zpětný servisní bonus byl v rozdílu stokorun také téměř přesný. Zbylé vrácení daně se stále očekává, neboť vrácení daně ze zahraničí trvá podstatně déle než vrácení daně tuzemské. U **dohadu pasivního** jsou rozdíly podstatně vyšší, neboť ze zásady opatrnosti se výnosy (tedy aktivní dohad) vykazují až když má účetní jednotka **jistotu**, že nastanou, ale náklady (tedy dohad pasivní) jakmile **předpokládá**, že nastanou. Odhad silniční daně a výše nevyúčtovaných záloh se v uvedeném případě podařil téměř přesně. Co se nepodařilo, byly zapomenuté doklady, které byly odhadnuty s ohledem na nepředložené doklady z hospodářského roku 2016. Vzhledem ke skutečnosti z účetního období roku 2017 se předpokládá navýšení dohadných položek pro rok následující. Odborný odhad dohadných položek stanovuje externí účetní po konzultaci s jednatelem.

U dohadné položky pasivní by se neměly opomíjet nevyfakturované dodávky, které společnost chybně účtuje na účet *119 – materiál na cestě* – viz. kapitola 4.2.2.

Tabulka 10: Porovnání odborného odhadu se skutečností (v Kč)

| | Dohad 2016 | Skutečnost | Dohad 2017 | Skutečnost |
|---------|------------|------------|------------|------------|
| Aktivní | 30 500 | 19 815 | 20 740 | 14 077 |
| Pasivní | 32 940 | 91 500 | 125 660 | 240 689 |

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních údajů společnosti.

4.2.5 Rezervy XYZ, s.r.o.

Firma nevytváří účetní ani zákonné rezervy. Společnost nevlastní žádnou nemovitost, tedy tvorba **zákoných rezerv**, zejména rezerva na opravu hmotného majetku, v tuto chvíli není opodstatněná.

K datu účetní závěrky byla provedena revize obchodních případů. Vedení společnosti vyhodnotilo uskutečněné zakázky jako minimálně rizikové, a proto se firma rozhodla, že tvorba **účetních rezerv** není třeba. Také náklady na reklamace (1,09 % výsledku hospodaření), ani částku nevybrané dovolené (1,13 % výsledku hospodaření) nepovažuje za významnou položku. V tomto případě není nutná tvorba rezervy.

4.2.6 Kurzové rozdíly XYZ, s.r.o.

Společnost oceňuje pohledávky, závazky, valutové pokladny a devizové účty denním kurzem ČNB. Na konci účetního období přepočítává neuhrazené pohledávky a závazky vyhlášeným kurzem ČNB k 30. 9. Stejný kurz účetní jednotka používá shodně pro přepočet stavu valutových pokladen a devizových účtů. Nezapomíná ani na přepočet uhrazených nevyúčtovaných záloh přijatých i vystavených. Vzniklé kurzové rozdíly správně účtuje na účty 563 – kurzové ztráty a 663 – kurzové zisky.

Přecenění ekvivalencí

Majetek společnosti vykazuje 100% podíl firmy XXZ, s.r.o. ve výši 6 100 euro. Tento podíl je správně zaúčtován na účtu 061 – podíly v ovládaných a řízených osobách a je oceněn pořizovací cenou. Firma využívá možnosti nepřeceňovat tento podíl.

Tabulka č. 11 zobrazuje rozvahu společnosti XXZ, s.r.o. k 30. 09. 2017. Kdyby analyzovaný podnik použil pro přecenění metodu ekvivalence, zvýšil by vlastní kapitál o 205 101 euro. Toto přecenění by zajistilo věrnější obraz účetní závěrky společnosti XYZ.

Tabulka 11: Rozvaha XXZ, s.r.o. k 30. 09. 2017 (v eurech)

| | | | |
|--------------------|---------|-------------------------------------|---------|
| Aktiva celkem | 218 107 | Pasiva celkem | 218 107 |
| Dlouhodobý majetek | 7 443 | Vlastní kapitál celkem | 205 101 |
| - hmotný | 7 443 | Základní kapitál | 6 100 |
| Oběžný majetek | 210 664 | Fondy ze zisku | 457 |
| - Zásoby | 0 | Nerozdělený zisk | 161 522 |
| - Pohledávky | 68 202 | Výsledek hospodaření (běžné období) | 37 022 |
| - Finanční majetek | 142 462 | Závazky | 13 006 |

Zdroj: Interní informace společnosti XXZ, s.r.o.

4.2.7 Opravné položky XYZ, s.r.o.

Pohledávky jsou pravidelně kontrolovány. Díky kontrolám jsou včas odhalovány pohledávky po splatnosti. Odběratelé jsou pravidelně prozkoumáváni na zápis v insolvenčním rejstříku a v případě aktivních návrhů či řízení, je tak společnost XYZ řádně a neprodleně přihlášena se svými doklady jako věřitel.

Firma využívá opravných položek zákonných i účetních. Ve velkém počtu tvoří opravné položky k pohledávkám, vytváří rovněž opravné položky k zásobám. Během analyzovaného hospodářského roku rozpustila opravnou položku k dlouhodobému finančnímu majetku.

Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku

Společnost na začátku analyzovaného hospodářského období vlastnila 15% podíl společnosti ZXY, s.ro. Vzhledem k tomu, že se tato společnost dostala do konkursu, byla v r. 2016 vytvořena **účetní opravná položka** v plné výši podílu. Firma ZXY, s.r.o. zanikla v lednu r. 2017 a k datu zániku společnosti byla zrušena účetní opravná položka v plné výši. Podíl společnosti v analyzovaném podniku byl odúčtován do nákladů.

Opravné položky k dlouhodobému majetku

Dle interních informací firma opravné položky k dlouhodobému majetku nevytváří, neboť tržní hodnota tohoto majetku není výrazně nižší než ocenění majetku v účetnictví.

Opravné položky k zásobám

Mezi kartami zásob bylo nalezeno 15 druhů materiálu, který se nevyužívá nebo přebývá. Materiál byl fyzicky zkontrolován a bylo zjištěno:

- U sedmi položek byla dříve nastavena mimořádná prodejní sleva. I po úpravě jsou prodejní ceny vyšší, než byly ceny pořizovací. Proto tento materiál nebyl zahrnut mezi opravné položky.
- U čtyř karet materiálu byla zjištěna jeho využitelnost na systémovou akci, která se bude konat v dohledné době. Opravná položka nebyla vytvořena.
- U poslední skupiny materiálu bylo zjištěno, že se jedná o materiál vrácený ze staveb a je neprodejný. Zde je již opravná položka na místě a byla správně vytvořena. Její výpočet zpracovala externí účetní ve spolupráci s vedoucím oddělení odbytového prodeje a prokuristou. Výpočet byl zpracován v tabulce, kde byl označen jednotlivý druh materiálu, počet poškozených kusů, pořizovací jednotková cena a celková cena za jednotlivý druh materiálu. V tabulce je uvedena poznámka, proč je nebo není opravná položka tvořena. Opravná položka byla správně zaúčtována jako daňově neúčinný náklad a byla zohledněna ve výpočtu odložené daně.

Opravné položky k pohledávkám

S ohledem na zásadu opatrnosti je v evidenci stále účetní **opravná položka k záloze** ve výši 29 tisíc Kč. Firma se soudí s dodavatelem již dva roky, ale exekuční společnost u tohoto dodavatele stále neprovedla exekuci pohledávky, protože se čeká na rozhodnutí soudu.

Interní směrnici pro tvorbu **účetních opravných položek** k pohledávkám zobrazuje tabulka č. 12. Za analyzované účetní období byly rozpuštěny účetní opravné položky v souhrnné výši 1 202 tisíc Kč, zároveň byly vytvořeny tři nové ve výši 20 % v souhrnné částce 23 tisíc Kč, ve výši 100 % bylo vytvořeno sedm nových položek v souhrnné výši 139 tisíc Kč. U třech pohledávek pak nebyla vytvořena žádná, neboť se XYZ se svým odběratelem domluvili na splátkovém kalendáři, který je řádně dodržován.

Tabulka 12: Účetní OP k pohledávkám

| Pohledávky po splatnosti od | Účetní OP |
|-----------------------------|-----------|
| 180 dní | 20 % |
| 360 dní | 100 % |

Zdroj: Vlastní zpracování dle interní směrnice XYZ, s.r.o.

Zákonné opravné položky k pohledávkám jsou tvořeny v souladu se ZoR. Firma je analyticky členěna dle jednotlivých paragrafů, pro jednodušší inventarizaci.

Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení dle § 8 – v průběhu analyzovaného období byla rozpuštěna zákonná opravná položka ve výši 256,5 tisíc Kč, kterou tvořila jedna pohledávka. K datu účetní závěrky byla vytvořena ještě k 18 fakturám od jednoho dodavatele v souhrnné výši 542 tisíc Kč, který se dostal do insolvence (byla povolena reorganizace) a společnost XYZ se se svými 18 pohledávkami řádně přihlásila. Souhrnné zůstatek této opravné položky činí 4 519 tisíc Kč. Částka představuje souhrn 100 % jmenovité hodnoty u 50 vystavených faktur od 22 odběratelů. Všechny 50 pohledávek bylo řádně přihláшено do insolvence. V analyzovaném účetním období opravná položka vzrostla oproti předchozím rokům o 286 tisíc Kč. Vše bylo řádně zinventarizováno a zkontrolováno.

Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, které jsou zachyceny v účetnictví a jsou splatné po 31. 12. 1994 dle § 8a ve výši:

- 50 % je tvořena jednou pohledávkou v hodnotě 1,521 tisíc Kč. V analyzovaném období byly dvě položky rozpuštěny a dvě přesunuty do skupiny 100 %.
- 100 % tvoří zůstatek sedm vystavených faktur v souhrnné výši 1 584 tisíc Kč dvěma různými odběrateli. Všechny tyto pohledávky splňují zákonnou podmínku třiceti měsíců po splatnosti. Výše uvedené pohledávky jsou soudně vymáhány, v případě pěti pohledávek je již nařízena exekuce, u dvou pohledávek soudní vymáhání stále trvá. U žádné z těchto pohledávek nepominuly důvody pro jejich existenci. Veškeré tyto skutečnosti byly k rozvahovému dni řádně doloženy.

Společnost v analyzovaném účetním období netvořila **zákonné opravné položky až do výše 100 %** dle § 8c. V evidenci tuto skutečnost splňují pouze čtyři pohledávky v souhrnné výši 80 tisíc Kč. Vzhledem k uhrazení v plné výši v následujícím účetním období, nebyla zákonná opravná položka vytvořena.

4.2.8 Odpisy XYZ, s.r.o.

Odpisy dlouhodobého majetku

Společnost XYZ člení dlouhodobý hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než 12 měsíců s pořizovací cenou vyšší než 40 000 Kč. U dlouhodobého nehmotného majetku je též doba použitelnosti delší než 12 měsíců s oceněním vyšším jak 60 000 Kč. Účetní jednotka rozlišuje rozdílné daňové a účetní odpisy. Dlouhodobý hmotný majetek je tvořen převážně automobily, dlouhodobý nehmotný majetek tvoří převážně software vytvořený vlastní činností.

Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku jsou stanoveny na základě individuálně stanovené doby životnosti s přihlédnutím charakteru používání a okamžiku úplného opotřebení. Při pořízení nového předmětu je sestaven odpisový plán pro každý nově pořízený dlouhodobý majetek. V roce pořízení se začíná odpisovat dlouhodobý hmotný majetek od následujícího měsíce po měsíci uvedení dlouhodobého majetku do užívání, tj. po měsíci, ve kterém pořízený dlouhodobý hmotný majetek splnil podmínky předepsané pro jeho užívání. Odpisy dlouhodobého hmotného majetku se účtují do nákladů účetní jednotky měsíčně. Hodnota měsíčního odpisu je stanovena jako podíl pořizovací ceny a předpokládané doby použitelnosti (v celých měsících).

Daňové odpisy u dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku společnost využívá dle ZoDP. Dlouhodobý hmotný majetek je zařazen do odpisových skupin odpovídajících specifikaci přílohy č. 1 tohoto zákona. Ve většině případů jsou zvoleny zrychlené odpisy. Daňové odpisy společnost účtuje analyticky na účet *551 – odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku* konkrétně u dlouhodobého nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností, neboť u tohoto majetku výjimečně neúčtuje o účetních odpisech.

Tabulka č. 13 zobrazuje odpisový plán, kdy u automobilu pořízeného 20. ledna 2017 v pořizovací ceně 249 477,69 Kč jsou využity účetní měsíční odpisy, avšak k úpravě základu daně dochází pomocí odpisů daňových (pravá část tabulky). Účetní odpisový plán je stanoven na 60 měsíců, kdy jsou odpisy měsíčně shodné (proto levá část tabulky zobrazuje součet účetních odpisů za jednotlivé účetní období – dále jen ÚO). Měsíční odpis je proveden na základě výpočtu podílu pořizovací ceny a užitné doby vozu (60 měsíců). Je patrné, že se účetní i daňové odpisy v jednotlivých účetních obdobích značně liší. Účetní odpisy tak vyjadřují věrnější snížení hodnoty majetku. Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy lze najít jednak ve výpočtu splatné ale i v odložené dani z příjmů.

Tabulka 13: Účetní a daňový odpisový plán (v Kč)

| Účetní odpisový plán | | | | Daňový odpisový plán | | | |
|----------------------|--------------|-------------|------------|----------------------|--------------|-------------|------------|
| ÚO | Datum | Roční odpis | ZC | ÚO | Datum | Roční odpis | ZC |
| 2017 | 30. 09. 2017 | 33 263,76 | 216 213,93 | 2017 | 30. 09. 2017 | 49 896,00 | 199 581,69 |
| 2018 | 30. 09. 2018 | 49 895,64 | 166 318,29 | 2018 | 30. 09. 2018 | 79 833,00 | 119 748,69 |
| 2019 | 30. 09. 2019 | 49 895,64 | 116 422,65 | 2019 | 30. 09. 2019 | 59 875,00 | 59 873,69 |
| 2020 | 30. 09. 2020 | 49 895,64 | 66 527,01 | 2020 | 30. 09. 2020 | 39 916,00 | 19 957,69 |
| 2021 | 30. 09. 2021 | 49 895,64 | 16 631,37 | 2021 | 30. 09. 2021 | 19 957,69 | 0,00 |
| 2022 | 31. 01. 2022 | 16 631,88 | 0,00 | | | | |

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat společnosti XYZ

S ohledem na věrné zobrazení účetní závěrky, by bylo vhodnější snížit hranici dlouhodobého majetku. Společnost nakupuje pro zaměstnance notebooky a telefony, které jsou v držení déle než 12 měsíců, ale stávající hranici 40 tisíc Kč jednotlivé přístroje svojí pořizovací cenou nepřekročily. Vzhledem k nezanedbatelné výši těchto nákladů (901 tisíc Kč při 145 položkách drobného majetku) na výše uvedený majetek je doporučeno ve vnitřní směrnici uvést hranici dlouhodobého hmotného majetku v hodnotě 10 tisíc Kč. Sníženou hranici ve sledovaném období překročilo 20 položek v souhrnné pořizovací ceně 580 tisíc Kč. Analyticky bude nově dlouhodobý majetek rozlišen od 10 tisíc Kč do 40 tisíc Kč a minimálně dva roky odpisován, protože notebooky a telefony budou využívány mnohdy i delší dobu než dvě účetní období. Doba odpisu zahrnutého majetku bude ve směrnici stanovena dle jeho charakteru (např. notebooky tři roky, telefony dva roky). Navržené členění dlouhodobého majetku neporuší věrný obraz účetní závěrky.

Odpisy nedobytných pohledávek

Během analyzovaného účetního období byly odepsány pouze tři pohledávky. Dvě do daňově účinných nákladů, neboť byla ukončena insolvence jednoho odběratele, v souhrnné částce 66 455 Kč, jedna do daňově neuznatelných nákladů v částce 72 165 Kč. Daňově neuznatelné náklady zde byly použity zcela správně, jedná se o pohledávku za spřízněnou osobu, tedy za firmou ZXY, s.r.o., která v průběhu účetního období zanikla.

4.2.9 Daň z příjmu splatná, odložená XYZ, s.r.o.

Posledními zápisy v účetnictví, před uzavřením účetních knih, tvoří zaúčtování odložené a splatné daně za příjmů. Dani z příjmů splatné podléhá většina společností, firma XYZ není výjimkou a jedenkrát ročně je tak povinna podat daňové přiznání. Vzhledem k povinnosti auditu, společnost XYZ účtuje rovněž o dani odložené.

Daň z příjmů odložená

Výpočet odložené daně společnosti XYZ k datu účetní závěrky, tedy k 30. 9. 2017, zachycuje obrázek č. 2. Z obrázku je patrný **daňový závazek** vyplývající z rozdílu mezi daňovou zůstatkovou cenou (zkráceně DZC) a účetní zůstatkovou cenou (zkráceně UZC) dlouhodobého majetku, v případě opravných položek vzniká **daňová pohledávka**. K datu uzávěrkových prací nebyly známy pohledávky, které by se oproti stavu zanesenému v účetnictví k 30. 9. 2017, staly v budoucnu základem pro tvorbu opravné položky. Součet položek daňového závazku a daňové pohledávky zobrazuje celkovou hodnotu odloženého daňového závazku, o kterém společnost účtovat musí. Vzhledem k faktu, že firma účtuje o odložené dani dlouhodobě, je zapotřebí zohlednit již zaúčtovanou část odložené daně z předchozích let, což společnost správně neopomenula. Konečný stav odložené daně činí 280 484,67 Kč.

Obrázek 2: Výpočet odložené daně společnosti XYZ, s.r.o. k 30. 9. 2017 (v Kč)

| Majetek | UZC | DZC | Rozdíl | Daň 19% |
|------------------------------------|----------------------|----------------------|--------------|--------------------|
| 013xxx | 4 649 670,31 | 4 649 670,31 | 0,00 | |
| 014xxx | 1 316 943,53 | 1 316 943,53 | 0,00 | |
| 022xxx | 6 763 131,30 | 5 240 610,63 | 1 522 520,68 | |
| Celkem | 12 729 745,14 | 11 207 224,46 | 1 522 520,68 | -289 278,93 |
| OP | Účetní | Daňové | Rozdíl | Daň 19% |
| k pohledávkám již vytvořené | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| k zásobám | 46 285,58 | 0,00 | 46 285,58 | 8 794,26 |
| Součet | | | 1 568 806,26 | -280 484,67 |
| již zaúčtováno z r. 2016 | | | | -74 030,75 |
| doúčtování | | | | -206 453,92 |

Zdroj: Interní data společnosti XYZ, s.ro.

Daň z příjmů splatná

Posledním zápisem před uzavřením účetních knih bývá daň z příjmů – splatná. Výpočet daně zachycuje tabulka č. 14. Mezi jednotlivými příjmy nejsou evidovány příjmy osvobozené, vyňaté z předmětu daně, nezahrnované do základu daně ani částky nesprávně zvyšující či zkracující příjmy.

V tabulce je správně uvedeno 0 Kč. Rezervy společnost netvoří (viz. kapitola 4.2.5 – *Rezervy*), částka 1 322 138 Kč představuje pouze účetní opravné položky (viz. kapitola 4.2.7 – *Opravné položky*). Mezi nedaňovými náklady jsou řazeny zejména pohonné hmoty a parkovné k vozům, u kterých jsou náklady využity paušálem, náklady na reprezentaci, ostatní pokuty a penále, účetní odpisy pohledávek (viz. kapitola 4.2.8 – *Odpisy*) a ostatní daňově neuznatelné náklady (např. letenka obchodního partnera na obchodní jednání). Položka upravující výsledek hospodaření v částce -180 000 Kč představuje zmíněný daňový paušál na tři auta společnosti – paušál je uplatněn v maximální možné výši (tři auta po 5 000 Kč měsíčně, po celé účetní období). Další položkou upravující výsledek hospodaření je rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. Daň je vypočtena a zaúčtována ve výši 2 402 740 Kč. Vzhledem k zaplaceným zálohám ve výši 1 239 520 Kč, bude hrazen pouze doplatek v hodnotě 1 163 220 Kč.

Tabulka 14: Výpočet splatné daně z příjmů XYZ, s.r.o. za r. 2017 (v Kč)

| | | |
|---|--|---------------|
| Výsledek hospodaření před zdaněním (rozdíl mezi náklady a výnosy) | | 14 162 168,38 |
| – | Příjmy (výnosy) vyňaté z předmětu daně (§ 18 ZoDP) | 0,00 |
| – | Osvobozené příjmy (výnosy; § 19 a § 19b ZoDP) | 0,00 |
| – | Příjmy (výnosy) nezahrnované do základů daně | 0,00 |
| – | Částky nesprávně zvyšující příjmy (výnosy) | 0,00 |
| + | Částky neoprávněně zkracující příjmy (výnosy) (§ 23 odst. 3 písm. a) ZoDP | 0,00 |
| +/- | Očištění o rezervy a OP, které nejsou daňově uznatelné | -1 322 138,41 |
| + | Účetní náklady, které nejsou daňovými náklady | 696 597,82 |
| +/- | Vyloučení zaúčtovaných položek, které jsou daňově uznatelné pouze po zaplacení | 0,00 |
| +/- | Další položky upravující výsledek hospodaření (ZoDP, §24, odst. 2, písm. zt) | -180 00,00 |
| +/- | Další položky upravující výsledek hospodaření | -710 092,28 |
| = Základ daně | | 12 646 535,51 |
| – | Odpočty (§ 34-34h ZoDP) | 0,00 |
| = Mezisoučet | | 0,00 |
| – | Dary na veřejně prospěšné účely – max. do výše 10 % mezisoučtu (§ 20 odst. 8 ZoDP) | 0,00 |
| = Základ daně snížený o odpočty zaokrouhlený na celé tisíce Kč dolů (§ 20 odst. 11 ZoDP) | | 12 646 000,00 |
| × | Sazba daně (§ 21 ZoDP) | 19 % |
| = Daň | | 2 402 740,00 |
| – | Slevy (§ 35 ZoDP) | 0,00 |
| = Výsledná daňová povinnost k dani z příjmů právnických osob | | 2 402 740,00 |

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat XYZ, s.r.o.

Po zaúčtování splatné daně z příjmů zbývá pouze uzavřít účetní knihy a sestavit výkazy hospodaření včetně přílohy.

4.2.10 Uzavření účetních knih XYZ, s.r.o.

Samotné uzavření účetních knih v době, kdy je zpracování záležitostí účetního softwaru, není příliš složitým úkonem. Většina účetních programů má uzavření účetních knih již naprogramováno. Pokud je software dobře nastaven, mělo by se jednat pouze o chvilkovou záležitost. Na účetní zůstává kontrola, zda byly všechny účty řádně uzavřeny a zda byly zůstatky řádně převedeny na konečný účet rozvahový.

U firmy XYZ proběhlo vše správně – byly zjištěny obraty syntetických i analytických účtů v hlavní knize, byl zjištěn i konečný stav zůstatků těchto účtů. Technické uzavření účetních knih byl proveden účetním softwarem – rozvahové účty byly uzavřeny pomocí účtu 702 – *konečný účet rozvahový* a výsledkové účty pomocí účtu 710 – *účet zisků a ztrát*.

4.3 Účetní závěrka XYZ, s.r.o.

Společnost XYZ svým obratem a aktivy spadá mezi malé účetní jednotky s povinným auditem. Vzhledem k těmto skutečnostem sestavuje v plném rozsahu rozvahu i výkaz zisku a ztráty. Nedílnou součástí účetní závěrky je též příloha, která obsahuje popis použitých podstatných účetních metod a další vysvětlující informace.

Ve výkazech nebyla nalezena chyba – účetní software vykazuje většinu položek správně. Zkontrolovat je potřeba rozdělení dlouhodobých a krátkodobých závazků, neboť toto rozdělení závisí na nastavení systému a tím i na znalostech obsluhy.

Účetní závěrku společnosti sestavila externí účetní jako řádnou k datu 30. 9. 2017. Podpisový záznam jednatele byl připojen dne 20. 12. 2017 – k tomuto dni byla schválena účetní závěrka jednatelem společnosti a podáno daňové přiznání k dani z příjmů. Výrok auditora byl vydán 3. 1. 2018 – bez výhrad. Po schválení auditorem měla být účetní závěrka vč. zprávy auditora zveřejněna do sbírky listin. Uložení účetní závěrky vč. zprávy auditora do sbírky listin je společnost povinna do 30 dnů po schválení a ověření auditorem. Tato skutečnost opomenuta nebyla.

5 ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo popsat a analyzovat jednotlivé kroky účetní uzávěrky a posoudit použité účetní metody ve vybrané společnosti. Analyzovaným podnikem byla firma XYZ, s.r.o. Společnost postupuje u jednotlivých uzávěrkových operací ve většině případů správně dle platných zákonů České republiky, vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platném znění i Českých účetních standardů. V průběhu zpracování praktické části byly nalezeny některé oblasti, ve kterých může dojít ke zvýšení efektivity prováděných činností, stejně tak oblasti, ve kterých nejsou postupy dle uvedených předpisů.

Dlouhodobý hmotný majetek společnosti je evidován od pořizovací ceny 40 tisíc Kč. Hmotný majetek pořízený v nižší pořizovací ceně je účtován v plné výši do nákladů běžného účetního období, ačkoli je využíván déle než jen jedno účetní období. Struktura majetku a jeho zaúčtování do nákladů neodpovídá principu věrného zobrazení účetní závěrky. S ohledem na zmíněný princip **byla navržnuta vnitřní účetní směrnice s evidencí dlouhodobého hmotného majetku od pořizovací ceny 10 tisíc Kč s analytickou evidencí dle pořizovací ceny od 10 tisíc do 40 tisíc Kč a odpisem na dvě až tři účetní období dle charakteru majetku.**

Společnost nemá vypracovánu, a tím i nedodržuje, směrnici o denním limitu pokladny a o nakládání s hotovostí, u žádného z pokladníků není podepsaná dohoda o odpovědnosti za schodek na svěřených hodnotách. V případě vyššího schodku v přiřazené pokladně firma nemá možnost předepsat tento schodek pokladníkovi k náhradě vždy v plné výši, ale pouze do 4,5násobku hrubé mzdy. **Firmě bylo doporučeno nechat tuto hmotnou odpovědnost zaměstnance odpovědného za pokladnu podepsat a vypracovat vnitřní účetní směrnici s denním limitem držení hotovosti a jejího odvodu do banky.**

U účtování **osobních pokladen** bylo zjištěno nepochopení funkce této pokladny, kdy jsou výdaje chybně účtovány přes účet *211 – pokladna*. Účet prakticky nahrazuje závazky a pohledávky vůči zaměstnancům. Dle zjištění využívá osobní pokladnu pouze jednatel společnosti, v důsledku čehož **byl navrhnut vhodnější účet, konkrétně 368 – závazky ke společníkům společnosti.**

Evidence zásob v rozdílném softwaru neumožňuje kontrolu výsledků hospodaření společnosti v aktuálním čase, což neodpovídá požadavkům vedení společnosti, a zvyšuje současně náklady účetního i mzdového oddělení. **Návrhem byl převod skladové evidence do účetního systému, což by ušetřilo mzdové i účetní náklady.** Náklady a ušetřený čas by bylo možno vynaložit efektivněji.

Firma nevyužívá metodicky správně dohadných položek k zaúčtování nevyfakturovaných dodávek, ty účtuje nevhodně na účet *119 – materiál na cestě*. Tento účet vykazuje v průběhu účetního období chybně záporný stav (MD). **Navrhuto bylo doporučení založit analytický účet 389 – nevyfakturované dodávky.**

Společnost nemá vypracovávánu vnitřní směrnici k časovému rozlišení, což zatěžuje účetní oddělení, neboť každou platbu, která věcně a časově souvisí s jiným účetním obdobím, musí rozúčtovat. Bližším zkoumáním bylo zjištěno, že se jedná o opakující se platby drobného rozsahu (ve většině případů dálniční známky). **Návrhem řešení je vypracování účetní směrnice stanovující hranici 2 000 Kč jako částky, které by nebyly časově rozlišovány.**

Na základě doporučení analyzovaná společnost podnikla kroky k převodu skladové evidence do systému účetního.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BŘEZINOVÁ, Hana, 2017. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 232 s. ISBN 978-80-7552-603-8.

DUŠEK, Jiří, 2014. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle*. 7. vyd. Praha: Grada, 208 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-5417-8.

HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK, 2017. *Daňové a nedaňové náklady 2017*. 1. vyd. Praha: ESAP, 232 s. ISBN 978-80-905899-4-0.

CHALUPA, Rostislav a kol., 2017. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2017*. 15. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 446 s. Účetnictví. ISBN 978-80-7554-068-3.

KÖNIGOVÁ Lenka. *Váš daňový poradce Ing. Lenka Königová* [online]. Lenka Königová, 3. 8. 2017 [cit. 2018-04-25] Dostupné z: <http://www.vasdanovyporadce.cz/cenne-papiry-a-podily-v-ucetnictvi/>

LÍBAL, Tomáš, 2014. *Účetnictví – principy a techniky*. 4. akt. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 414 s. ISBN 978-80-86716-94-7.

MÜLLEROVÁ, Libuše a ŠINDELÁŘ, Michal. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. První vydání. Praha: Grada, 2016. 208 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-5806-0.

RYNEŠ, Petr, 2017. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2017*. 17. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 1151 s. Účetnictví. ISBN 978-80-7554-061-4.

STROUHAL, Jiří, Renata ŽIDLICKÁ a Zdenka CARDOVÁ, 2014. *Účetnictví - Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: BizBooks, 488 s. ISBN 978-80-265-0154-1.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2018-04-20].

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2018-04-20].

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2018-04-20].

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2018-04-20].

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2018-04-20].

7 SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ

| | |
|--|----|
| Tabulka 1: Zaúčtování tvorby a rozpuštění rezerv | 21 |
| Tabulka 2: Účtování opravných položek k pohledávkám | 23 |
| Tabulka 3: Zákonné opravné položky k nepromlčeným pohledávkám..... | 25 |
| Tabulka 4: Zaúčtování účetních odpisů..... | 27 |
| Tabulka 5: Účtování o odložené dani z příjmů..... | 29 |
| Tabulka 6: Postup zjištění splatné daně z příjmů PO | 30 |
| Tabulka 7: Zaúčtování uzavření účtů | 31 |
| Tabulka 8: Složení závazků společnosti XYZ, s.ro. k 30. 9. 2017..... | 40 |
| Tabulka 9: Vývoj časového rozlišení v tis. Kč..... | 43 |
| Tabulka 10: Porovnání odborného odhadu se skutečností (v Kč)..... | 44 |
| Tabulka 11: Rozvaha XXZ, s.r.o. k 30. 09. 2017 (v eurech) | 45 |
| Tabulka 12: Účetní OP k pohledávkám..... | 47 |
| Tabulka 13: Účetní a daňový odpisový plán (v Kč)..... | 49 |
| Tabulka 14: Výpočet splatné daně z příjmů XYZ, s.r.o. za r. 2017 (v Kč)..... | 52 |
| | |
| Obrázek 1: Organizační struktura podniku XYZ, s.r.o..... | 35 |
| Obrázek 2: Výpočet odložené daně společnosti XYZ, s.r.o. k 30. 9. 2017 (v Kč)..... | 51 |

8 SEZNAM ZKRATEK

ČNB – Česká národní banka

ČÚS – české účetní standardy

D – dal

DPH – daň z přidané hodnoty

DZC – daňová zůstatková cena

MD – má dáti

NOZ – zákon č. 89/2012, občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Odd. - oddělení

PO – právnická osoba

UZC – účetní zůstatková cena

ÚO – účetní období

Ved. – vedoucí

ZC – zůstatková cena

ZoDP – zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

ZoDPH – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

ZoR – zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

ZoÚ – zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

9 PŘÍLOHY

Příloha I: Přehled účetních jednotek v České republice

| Osoby | Podmínka |
|--|---|
| Právnícké osoby | Mají sídlo na území České republiky |
| Zahraníční právnícké osoby a zahraniční jednotky | Jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území ČR podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů |
| Organizační složky státu | Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů |
| Fyzické osoby | Zápis do obchodního rejstříku jako podnikatelé |
| Fyzické osoby | Podnikatelé, pokud obrat dle ZoDPH přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok 25 mil. Kč |
| Fyzické osoby | Podnikatelé, společníci sdružení ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je účetní jednotkou |
| Fyzické osoby | Pokud se samy rozhodnou vést účetnictví |
| Fyzické osoby | Pokud jim povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis |
| Svěřenské fondy | Zřízené ve smyslu NOZ |
| Fondy | Jsou obhospodařované penzijní společnostmi podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření |
| Investiční fondy | Bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy |
| Osoby | Kterým povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis, nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu |

Zdroj: Březinová, 2017, s. 18