

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Diplomová práce**

**Hodnocení účetní závěrky a uzávěrky konkrétní účetní jednotky**

**Bc. Kateřina Frycová**

© 2017 ČZU v Praze

# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Kateřina Frycová

Podnikání a administrativa

Název práce

**Hodnocení účetní závěrky a uzávěrky konkrétní účetní jednotky**

Název anglicky

**Assesment of the Book-closing and Financial Statements Preparation in an Accounting Unit**

---

### Cíle práce

Cílem práce je zhodnocení účetní uzávěrky a závěrky v konkrétní účetní jednotce na základě aplikace teoretických poznatků a analýzy současného stavu, vytipování problémových oblastí a zpracování návrhů na jejich řešení.

### Metodika

Metodika zpracování bude vycházet ze sběru dat a studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru. Na základě jejich prostudování bude proveden výběr adekvátních teoretických východisek řešené problematiky. Tyto teoretické poznatky budou aplikovány při zpracování praktické části vlastní práce. Vlastní práce bude vycházet z charakteristiky vybrané účetní jednotky a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů. Pro formulaci problémových oblastí a zhodnocení výsledků bude použita metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy zjištěných faktů a empirické metody poznání, jako jsou pozorování a dotazování.

**Doporučený rozsah práce**

60 – 80 stran

**Klíčová slova**

účetní uzávěrka, účetní závěrka, rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, audit, zveřejnění, inventarizace, odpisy, opravné položky, rezervy, časové rozlišení, kursové rozdíly, daň z příjmů

---

**Doporučené zdroje informací**

Česko. Česká národní rada. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších úprav  
Česko. Ministerstvo financí. České účetní standardy pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav  
Česko. Ministerstvo financí. Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav  
Česko. Vláda. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších úprav  
HRUŠKA, V. Účetní případy pro podnikatele 2016. Praha: Grada, 2016, 224 s., ISBN 978-80-247-5802-2  
MÜLLEROVÁ, L., ŠINDELÁŘ, M. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. Praha: Grada, 2016, 208 s., ISBN 978-80-247-5806-0  
RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: ANAG, 2016, 1168 s., ISBN 978-80-7263-994-6  
SKÁLOVÁ, J. a kol. Podvojně účetnictví 2016. Praha: Grada, 2016, 192 s., ISBN 978-80-271-0031-6  
STROUHAL, J. a kol. Zveřejňování obchodních korporací. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 224 s., ISBN 978-80-7552-157-6

---

**Předběžný termín obhajoby**

2016/17 LS – PEF

**Vedoucí práce**

Ing. Enikő Lörinczová, Ph.D.

**Garantující pracoviště**

Katedra obchodu a financí

---

Elektronicky schváleno dne 25. 10. 2016

**Ing. Helena Čermáková, Ph.D.**

Vedoucí katedry

---

Elektronicky schváleno dne 25. 10. 2016

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 19. 03. 2017

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Hodnocení účetní závěrky a uzávěrky konkrétní účetní jednotky" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31.3.2017

---

### **Poděkování**

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Enikö Lorinczové, Ph.D. za vedení, vstřícný přístup a odbornou pomoc při vypracování diplomové práce. Dále bych chtěla poděkovat hlavní účetní vybrané společnosti za poskytnutí informací a podkladů k vypracování této diplomové práce.

# Hodnocení účetní závěrky a uzávěrky konkrétní účetní jednotky

## Souhrn

Tato diplomová práce se zabývá problematikou hodnocení procesu účetní uzávěrky a závěrky v konkrétním zemědělském podniku.

V první části diplomové práce je uvedena literární rešerše, jež informuje o jednotlivých postupech a pracích, které jsou zapotřebí ke správnému vyhotovení účetní uzávěrky a následně ke zpracování účetní závěrky.

Ve druhé, praktické, části je nejprve seznámení s vybranou účetní jednotkou, dále je popsán proces sestavení účetní uzávěrky (například provádění fyzické inventury majetku a zásob a další) a také sestavení závěrky akciové společnosti XYZ.

Třetí část se zabývá zhodnocením účetní závěrky a celého procesu účetní uzávěrky. V této části jsou dále navržena řešení a případná zlepšení, jak eliminovat rizika, která vyplývají z dosavadního postupu účetní jednotky při sestavování účetní uzávěrky a závěrky.

**Klíčová slova:** účetní uzávěrka, účetní závěrka, rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, audit, zveřejnění, inventarizace, odpisy, opravné položky, rezervy, časové rozlišení, kursové rozdíly, daň z příjmů

# Assesment of the Book-closing and Financial Statements Preparation in an Accounting Unit

## **Summary**

This diploma thesis deals with the issue of evaluating the process of closing accounting books and the financial statement in one concrete agricultural enterprise.

For the purposes of this dissertation, the company's business name is hidden under the letters XYZ. Literature review is included in the first part of this thesis. It provides information about particular approaches and works which are necessary to be taken in order to draw up closing the books and, consequently, to work out the final financial statements. In the second, practical, part of this thesis, an accounting entity is introduced. Furthermore, the process of closing the books is described (for example, physical inventory checks of property and supplies are discussed). In addition, this thesis will inquire into the final financial statements of XYZ joint-stock company. The third part of this thesis assesses the whole process of closing the books and the drawing up of financial statements. Solutions and prospective improvements on how to eliminate risks are suggested. Such risks follow from the existing methods undertaken by the accounting entity in the process of closing the books and the provision of financial statements.

**Keywords:** book-closing, Financial Statements, Balance Sheet, profit and loss account, notes to the financial statement, audit, publishing, inventory taking, depreciation, adjustment, provision, accrual, exchange difference, income tax

# Obsah

<b>1 Úvod.....</b>	<b>12</b>
<b>2 Cíl práce a metodika .....</b>	<b>13</b>
<b>3 Teoretická východiska .....</b>	<b>14</b>
3.1 Účetní závěrka v užším slova smyslu .....	14
3.2 Účetní závěrka v širším slova smyslu .....	15
3.3 Inventarizace .....	16
3.3.1 Proces inventarizace .....	16
3.4 Úprava ocenění majetku.....	21
3.4.1 Odpisy .....	21
3.4.2 Opravné položky .....	26
3.4.3 Přecenění cenných papírů .....	28
3.5 Časové rozlišení a dohadné účty .....	31
3.6 Rezervy .....	34
3.7 Kurzové rozdíly.....	37
3.8 Výpočet a účtování daně z příjmů.....	38
3.8.1 Splatná daň.....	38
3.8.2 Odložená daň .....	42
3.9 Uzavření účtů .....	44
3.10 Sestavení účetní závěrky .....	46
3.11 Povinnosti spojené s účetní závěrkou, archivace .....	48
<b>4 Vlastní práce.....</b>	<b>52</b>
4.1 Charakteristika účetní jednotky.....	52
4.2 Seznámení s účetní závěrkou a uzávěrkou společnosti.....	55
4.2.1 Inventarizace .....	56
4.2.2 Charakteristika majetku, úprava jeho ocenění .....	60
4.2.3 Časové rozlišení a dohadné účty.....	70
4.2.4 Rezervy .....	73
4.2.5 Kurzové rozdíly .....	74
4.2.6 Daň z příjmů splatná a odložená.....	75
4.2.7 Účetní uzávěrka .....	78
4.2.8 Sestavení účetní závěrky.....	79
4.2.9 Povinnosti spojené s účetní závěrkou, archivace.....	80
<b>5 Zhodnocení a návrhy řešení .....</b>	<b>82</b>
5.1 Inventarizace .....	82
5.2 Výše rezerv.....	83



5.3	Návrh výpočtu manka do normy.....	87
5.4	Účetní software .....	89
5.5	Aktuálnost vnitropodnikových směrnic .....	91
<b>6</b>	<b>Závěr.....</b>	<b>94</b>
<b>7</b>	<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>96</b>
7.1	Webové stránky a příspěvky na webových stránkách.....	96
7.2	Knížní publikace .....	96
7.3	Oficiální dokumenty.....	98
7.4	Bakalářská práce .....	98
7.5	Zahraniční zdroj .....	98
7.6	Příspěvek ve sborníku .....	98
<b>Přílohy</b>	<b>.....</b>	<b>99</b>

## Seznam obrázků

Obrázek 1 – Proces účetní závěrky .....	15
Obrázek 2 – Účtování odpisů dlouhodobého majetku.....	24
Obrázek 3 – Tvorba a čerpání rezervy.....	37
Obrázek 4 – Účtování záloh na daň z příjmů.....	40
Obrázek 5 – Daňová povinnost na konci účetního období .....	40
Obrázek 6 - Účtování o odloženém daňovém závazku či pohledávce .....	43
Obrázek 7 – Organizační struktura společnosti .....	53
Obrázek 8 – Účtování rezervy .....	85
Obrázek 9 – Účtování závazku z důvodu vrácení dotace .....	86
Obrázek 10 – Úhrada závazku (vrácení dotace) .....	86
Obrázek 11 – Příloha č.1 – vlastnická struktura společnosti .....	99
Obrázek 12 – Výkazy společnosti k 31.12.2015 .....	100

## Seznam tabulek

Tabulka 1 – Účtování inventarizačních rozdílů .....	21
Tabulka 2 - Účtování tvorby a rozpouštění opravných položek daňových a účetních .....	27
Tabulka 3 – Úpravy hospodářského výsledku pro zjištěné daňového základu .....	39
Tabulka 4 – Postup při uzavírání účetních knih .....	45
Tabulka 5 – Rozdělení účetních jednotek od 1.1.2016.....	48
Tabulka 6 – Výkazy společnosti za posledních pět let existence .....	54
Tabulka 7 – Předpokládaná doba použitelnosti DNM.....	61
Tabulka 8 – Doba odpisování v letech.....	63
Tabulka 9 – Daňové odpisy .....	64
Tabulka 10 – Účetní odpisy .....	65
Tabulka 11 - Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy u pár vybraných druhů DM .....	66
Tabulka 12 – Opravné položky k pohledávkám dle interní směrnice .....	69
Tabulka 13 – Vývoj jednotlivých účtů časového rozlišení a dohadných položek.....	73
Tabulka 14 – Tvorba a zúčtování rezerv v letech 2013 - 2015.....	73
Tabulka 15 – Kurzové rozdíly v jednotlivých letech.....	75
Tabulka 16 – Zůstatková cena DHM účetní x daňová.....	76
Tabulka 17 – Opravné položky k nedokončené výrobě - účetní .....	76
Tabulka 18 – Hodnota účetních rezerv .....	76
Tabulka 19 – Výpočet odložené daně za rok 2015 .....	77
Tabulka 20 – Výpočet daně z příjmů za rok 2015 .....	77
Tabulka 21 – Srovnání výše splatné a odložené daně v letech 2015 a 2014 .....	78
Tabulka 22 – Zveřejnění účetní závěrky.....	81
Tabulka 23 – Návrh výše rezervy na případné sankce z porušení dotačních podmínek .....	83
Tabulka 24 – Pohyby zásob .....	88
Tabulka 25 – Porovnání zjištěného manka s úbytky do normy .....	89
Tabulka 26 – Směrnice akciové společnosti.....	91

# 1 Úvod

Účetní závěrka se skládá z finančních výkazů, jež musí sestavit podnik za dané účetní období k rozvahovému dni, což je poslední den daného účetního období. Finanční výkazy informují čtenáře o finanční situaci a hospodaření vybrané účetní jednotky.

Účetní závěrka je sestavována z důvodu poskytnutí informací o finanční pozici a jejich změnách a o výkonnosti podniku, jež jsou důležité a potřebné pro široký okruh uživatelů, kteří činí ekonomická rozhodnutí na základě účetní závěrky.

Mezi hlavní účetní (finanční) výkazy patří Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty, Výkaz o změnách vlastního kapitálu, Přehled o peněžních tocích a Příloha k účetní závěrce.

1.1.2016 nabyla platnosti důležitá a významná novela zákona číslo 563/1991 Sb., o účetnictví pod číslem 221/2015 Sb. Impulsem pro tuto novelu byla Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26.6.2013, jež také zrušila čtvrtou a sedmou směrnici Rady. Tyto směrnice se vztahovaly k ročním účetním závěrkám a ke konsolidovaným účetním závěrkám. Nová podoba výkazů je inspirována výkaznictvím Mezinárodních účetních standardů (IFRS).

Působnost směrnice se vztahuje na společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti, komanditní společnosti a veřejné obchodní společnosti. Účetní jednotky, které nebyly založeny za účelem dosahování zisku, jsou z působnosti této směrnice vyloučeny.

Cílem této novely je omezení administrativní zátěže pro malé a střední podniky (účetní jednotky).

## **2 Cíl práce a metodika**

Cílem práce je zhodnocení účetní uzávěrky a závěrky v konkrétní účetní jednotce na základě aplikace teoretických poznatků a analýzy současného stavu, vytipování problémových oblastí a zpracování návrhů na jejich řešení.

Metodika zpracování bude vycházet ze sběru dat a studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru. Na základě jejich prostudování bude proveden výběr adekvátních teoretických východisek řešené problematiky. Tyto teoretické poznatky budou aplikovány při zpracování praktické části vlastní práce. Vlastní práce bude vycházet z charakteristiky vybrané účetní jednotky a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů. Pro formulaci problémových oblastí a zhodnocení výsledků bude použita metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy zjištěných faktů a empirické metody poznání, jako jsou pozorování a dotazování.

## 3 Teoretická východiska

### 3.1 Účetní závěrka v užším slova smyslu

Účetní závěrka v užším slova smyslu představuje účetní výkazy. Jedná se tedy o rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu k účetní závěrce. Do účetní závěrky lze zahrnout i výkaz cash flow, čili přehled o peněžních tocích, či výkaz o změnách vlastního kapitálu. Jednotlivě zmíněné výkazy budou podrobněji rozebrány níže v této diplomové práci. (Účetní závěrka x uzávěrka, 2016).

*„Účetní závěrka obchodních společností zahrnuje i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.“ (§ 18 odstavec 2 zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví)*

Je vhodné, aby měla účetní jednotka po ruce obratovou předvahu, když sestavuje účetní výkazy. Nejlepší je obratová předvaha, která obsahuje analytické členění rozvahových a výsledkových účtů. Ovšem tabulková předvaha není jediný zdroj, který účetní jednotka potřebuje k vyhotovení a sestavení účetních výkazů. K tomu, aby byly správně vykázány dlouhodobé a krátkodobé závazky včetně bankovních úvěrů a pohledávky je třeba členit zúčtovací vztahy dle splatnosti ke dni, jež je určen jako rozvahový. (Březinová, 2014, s. 172).

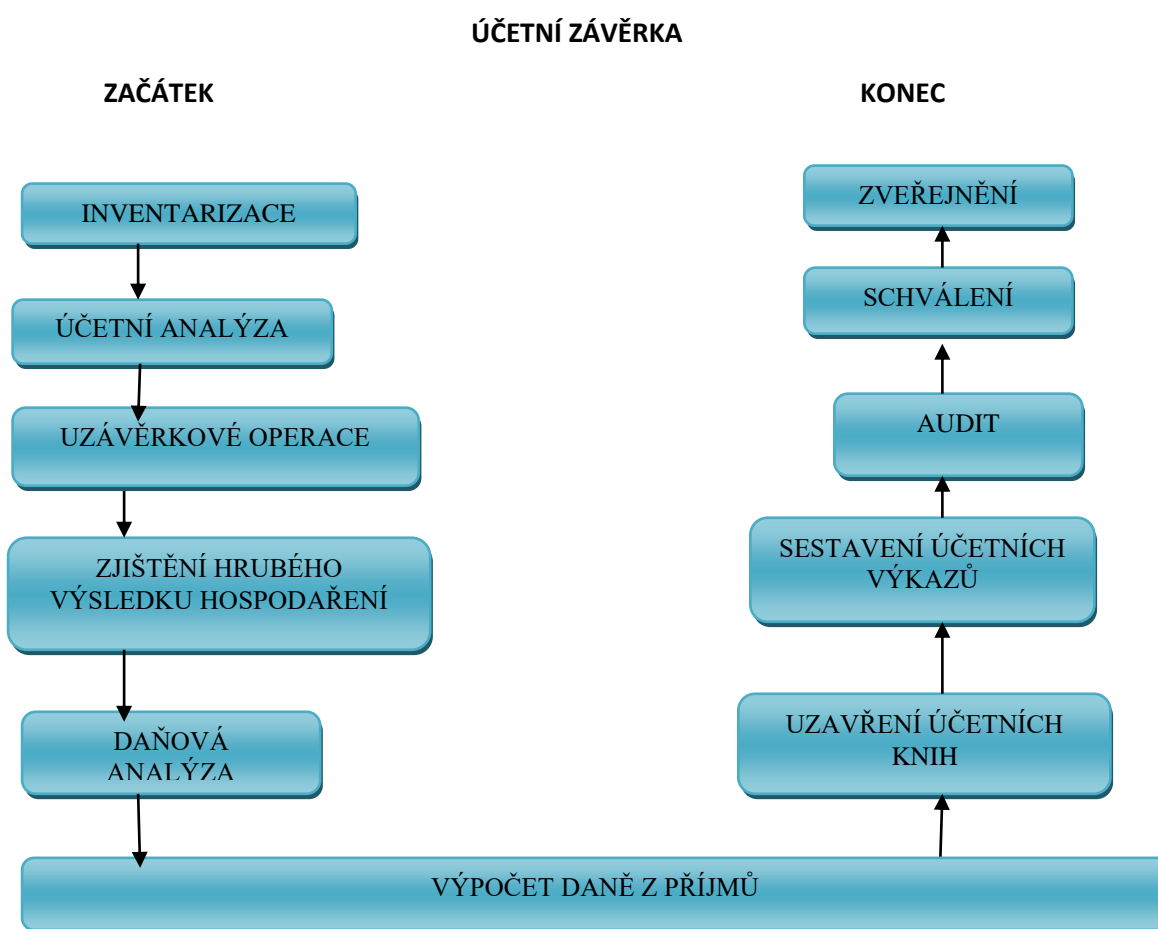
Finanční účetnictví se zabývá podáváním informací lidem mimo organizaci. Uživatelé finančního účetnictví zahrnují především vlastníky korporace, věřitele (ti, kteří půjčují peníze podniku), finanční analytiky, odborové organizace a vládní regulátory. (Maher, Stickney, Weil, 2012, s. 3).

### 3.2 Účetní závěrka v širším slova smyslu

Účetní závěrka v širším slova smyslu, anebo účetní uzávěrka představuje vyvrcholení účetních prací za dané účetní období v konkrétním podniku. Před samotným vyhotovením účetní závěrky je nutné uzavřít účetní knihy k poslednímu dni daného účetního období. (Účetní uzávěrka, 2016).

Proces účetní závěrky je znázorněn v následujícím schématu:

Obrázek 1 – Proces účetní závěrky



zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty z Koch, 2015, s. 44

### 3.3 Inventarizace

Zákon o účetnictví klade důraz na to, aby bylo účetnictví průkazné a úplné, což účetní jednotka zajistí provedením inventarizace závazků a majetku. Jde vlastně o srovnání stavu skutečného se stavem účetním. Oba stavy (jak účetní, tak skutečný) musejí být samozřejmě totožné. Při provádění inventarizace je nutností vzít v úvahu všechna předvídatelná a potenciální rizika a ztráty, jež se týkají konkrétního majetku a závazků a které jsou známy do okamžiku, kdy je účetní závěrka sestavena. (Strouhal, 2011, s. 26).

V praxi jsou pojmy inventarizace a inventura dost často zaměňovány. Rozdíly mezi nimi jsou následující – při inventarizaci jsou prováděny inventury (jedna anebo více), čímž účetní jednotka prověří, zda skutečný stav souhlasí se stavem vykázaným v účetnictví. (Koch, 2015, s. 110).

*„Inventurou se obecně rozumí zjištění skutečného stavu majetku a závazků k určitému dni a zaznamenání zjištěného stavu. Pojem inventarizace zahrnuje mnohem širší soubor činností.“* (Koch, 2015, s. 110).

Inventarizace se tedy skládá z inventur – nejen tedy z porovnání skutečnosti s tím, co je vykázáno v účetnictví, ale také ze zjištění, jestli je potřeba tvořit rezervy, opravné položky k majetku či pohledávkám, dále je prováděna kontrola toho, jak je majetek uskladněn, jakým způsobem je zajištěna ochrana majetku. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že inventura je součástí inventarizace. Lze tedy říci, že inventurou jsou zahajovány činnosti a práce, které souvisejí s účetní závěrkou a to ať už s mimořádnou či řádnou. (Koch, 2015, s.110).

#### 3.3.1 Proces inventarizace

Důvodem, proč je zákon o účetnictví ukládá vyhotovit inventarizace je zaprvé ověření toho, jestli aktiva a závazky, které jsou v účetnictví zaznamenány, opravdu existují. Dále je nutné, aby bylo prověřeno skutečné ocenění aktiv a závazků. (Skálová, 2016, s. 33).



*Inventarizace sestává z následujících čtyř na sebe navazujících kroků:*

- *zjištění skutečného stavu majetku a závazků (inventura – fyzická, dokladová,)*
- *porovnání stavu zjištěného inventurou (skutečnosti) se stavem v účetnictví,*
- *vyčíslení inventarizačních rozdílů,*
- *průčtování a vypořádání inventarizačních rozdílů (Strouhal, 2011, s. 26-27).*

**Periodická inventarizace** je proces, který je prováděn účetní jednotkou k okamžiku, ke kterému je sestavována účetní závěrka řádná či mimořádná. Poté ještě pro účely předložení návrhu na vyrovnání. Není zakázané, pokud účetní jednotka provede inventarizaci i v jiném okamžiku, ale nelze ji použít jako inventarizaci v rámci účetní závěrky. Nelze je tedy využít jako základ pro úplnost a průkaznost účetnictví. Dále je možno vyhotovit **průběžné inventarizace**. Společnost si zvolí datum provádění individuálně. Je dobré, pokud je tento typ inventarizace proveden ve chvíli, kdy je co nejnižší stav zásob na skladě. Průkaznost inventarizace veškerého majetku je po dobu 5 let. (Strouhal, 2011, s. 27).

*„Samotnou inventarizací se neprokazují jen účetní skutečnosti, ale slouží rovněž jakožto důkazní prostředek, jímž se např. prokazuje výše a odůvodněnost daňově účinných rezerv a opravných položek.“ (Strouhal, 2011, s. 27).*

Jsou rozlišovány dva typy inventur a to:

- fyzická,
- dokladová (Strouhal, 2011, s. 27)

Fyzická inventura je prováděna u majetku hmotné povahy. Jedná se tedy o:

- dlouhodobý hmotný majetek,
- cenné papíry a ceniny,
- hotovost,
- zásoby (Strouhal, 2011, s. 28).

Dokladová inventura je prováděna především u závazků a pohledávek a u majetku, kde nelze provést fyzickou inventuru. Provádíme ji tedy především u:

- pohledávek,
- závazků,
- rezerv,
- opravných položek,
- dlouhodobého nehmotného majetku,
- dlouhodobého finančního majetku,
- položek časového rozlišení a dohadných položek (Strouhal, 2011, s. 28)

Stavy, které jsou zjištěny inventurou, je nutné zapsat do inventurních soupisů, které jsou považovány za průkazné účetní záznamy. Náležitosti těchto soupisů jsou popsány níže. (Strouhal, 2011, s. 28).

*„Inventurní soupisy musí mít následující náležitosti:*

- *označení, o jaký majetek se jedná,*
- *způsob zjišťování skutečných stavů,*
- *okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury,*
- *ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury (i pro účely případné tvorby rezerv či opravných položek),*
- *podpisový záznam osoby odpovědné za inventur a podpisový záznam osoby odpovědné za inventarizaci.“* (Strouhal, 2011, s. 28).

Pokud účetní jednotka provádí průběžnou inventarizaci, může inventurní soupisy nahradit účetním záznamem, který prokazuje vyhotovení fyzické inventury a následné vyúčtování inventarizačních rozdílů. Průběžnou inventarizaci lze provést jen u zásob, o kterých je účtováno podle druhů, u hmotného movitého majetku, který je v nepřetržitém pohybu a bez místa kam náleží. Jak již bylo popsáno výše, účetní jednotka si určí datum provádění průběžné inventarizace sama. (Skálová, 2016, s. 33-34).

*„Samotná organizace a průběh inventarizace záleží na velikosti účetní jednotky, druhu její činnosti a rozsahu inventarizovaných položek.“ (Koch, 2015, s. 108).*

Každá účetní jednotka má své trvalé metody, které používá při provádění inventarizace. Jedná se například o způsoby zjištění majetku a závazků, způsoby ocenění, co je inventováno fyzickou a co dokladovou inventarizací. Tyto trvalé metody má mít každá společnost popsáné ve své vnitropodnikové směrnici. Pak lze, pro zjednodušení, uvést na inventurním soupise pouze přesný odkaz na vnitropodnikovou směrnici, kde jsou popsány výše zmíněné procesy a postupy provádění inventarizace. (Dušek, 2014, s. 126).

Pokud nastane případ, kdy není možné provést fyzickou inventuru hmotného majetku k rozvahovému dni, je nutné ji provést v průběhu 4 měsíců před rozvahovým dnem nebo první měsíc po rozvahovém dni (v následujícím účetním období). Inventuje se i majetek cizí – tzn. účetní jednotka jej využívá, ale nemá k němu vlastnická práva. Dále majetek půjčený jinam. (Dušek, 2014, s. 123).

**Inventarizační rozdíl** vznikne tehdy, kdy je skutečný stav (zjištěn inventarizací) odlišný od účetního stavu. Jedná se buď o **manko** a to v případě, že účetní stav je vyšší než stav skutečný. Pokud se jedná o krátkodobý finanční majetek, nazýváme tento inventarizační rozdíl **schodkem**. Dále manka rozlišujeme na **manko do normy** (jedná se o přirozený úbytek, například u zásob – ovoce sesychá anebo mouka se rozpráší) a **manko nad normu** (ostatní manka). V opačném případě, kdy je skutečný stav vyšší, než účetní stav hovoříme o takzvaném **přebytku**. (Strouhal, 2011, s. 28).

Společnost musí vysvětlit důvod vzniku inventarizačních rozdílů a provést opatření, aby inventarizační rozdíly nevznikaly. Manka či schodky (čili záporné rozdíly) je nutno vzít v úvahu spolu s uzavřenými smlouvami o hmotné odpovědnosti jednotlivých pracovníků. (Strouhal, 2011, s. 28).

Inventarizační rozdíl je účetní jednotka povinna zaúčtovat do období, za které byla prováděna inventura (i v případě, pokud byla prováděna dva měsíce po rozvahovém dni). Níže jsou vypsány nejčastější důvody a příčiny toho, proč dochází k inventarizačním rozdílům. (Dušek, 2014, s. 124).

*„Příčiny inventarizačních rozdílů:*

- *záměna vzhledem k charakteru zásob (podobné balení, velikost, gramáž....),*
- *přirozené úbytky zásob (technologické a technické úbytky),*
- *účetní chyba (např. není zaúčtována výdejka, chybné zaúčtování....),*
- *zcizení, škoda (zaviněná, nezaviněná)“ (Dušek, 2014, s. 124).*

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., §58, odstavec 1, c) je možná kompenzace zásob při inventarizaci. Tato vyhláška dále určuje, kterých rozdílů se kompenzace týká. Tyto rozdílů jsou vypsány níže. (Dušek, 2014, s. 127).

*„Týká se jen rozdílů při inventarizaci, které vznikly:*

- *ve stejném inventarizačním období,*
- *prokazatelně neúmyslnou záměnou,*
- *u téhož odpovědného pracovníka či osob se společnou odpovědností,*
- *zásoby musí vykazovat pohyb,*
- *u druhů zásob, kde je tato záměna možná (značná podobnost):*
  - *různé rozměry,*
  - *podobné balení,*
  - *různá gramáž,*
  - *různé barevné provedení,*
  - *různá velikost,*
  - *různý materiál“ (Dušek, 2014, s. 127).*

Je na účetních jednotkách, aby samy prokázaly, že byla provedena inventarizace veškerého majetku a závazků, je nutné tedy archivovat inventurní soupisy po dobu pěti let po provedení inventarizace. (Pilařová, Pilátová, 2008, s. 8).

Níže je naznačeno účtování inventarizačních rozdílů. Jestliže není možná kompenzace, musí účetní jednotka účtovat samostatně o manku či přebytku.

**Tabulka 1 – Účtování inventarizačních rozdílů**

Manko	Druh majetku	Přebytek
<b>549/07x</b>	Dlouhodobý nehmotný majetek	01x/07x
<b>549/08x</b>	Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	02x/08x
<b>549/03x</b>	Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	03x/413
<b>568/211</b>	Peníze	211/668
<b>568/213</b>	Ceniny	213/668
<b>549/112</b>	Materiál	112/648
<b>549/121</b>	Nedokončená výroba	121/58x
<b>549/122</b>	Polotovary vlastní výroby	122/58x
<b>549/123</b>	Výrobky	123/58x
<b>549/124</b>	Zvířata	124/58x
<b>549/132</b>	Zboží	132/648

Zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty z Dušek, 2014, s. 125

### 3.4 Úprava ocenění majetku

Úprava ocenění majetku se provádí různými způsoby, například pomocí odpisů, opravných položek či přeceněním. V podkapitolách jsou popsány způsoby výše vypsané.

#### 3.4.1 Odpisy

Odpisy znázorňují fyzické i morální opotřebení majetku (dlouhodobého), vyjadřují trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku. Naopak dočasné snížení hodnoty majetku se dělá pomocí opravných položek. (Otrusínová, Šteker, 2013, s. 56).

Jedná se o odhady částky, která je vyjádřena jako náklad, co nejpřesněji vyjadřující rozložení výnosů, jež aktivum přináší dané účetní jednotce. Rozvaha tak věrněji vykazuje finanční situaci společnosti, protože při tvorbě odpisů nastane korekce ocenění majetku a to v přímé vazbě na jeho využití. (Strouhal, 2011, s. 31)

*„Odpisování zobrazuje postupné opotřebování (fyzické i morální), provádí se nepřímo pomocí korekce (oprávek), které snižují brutto hodnotu majetku na netto hodnotu.“* (Březinová, 2014, s. 46).

Pomocí odpisů se přesouvá hodnota majetku přímo do nákladů podniku či jednotlivých závodů. Jedná se vlastně o nepřímé snížení hodnoty majetku, to znamená, že zůstává zachována brutto hodnota a přičítají se prováděné odpisy za časový úsek (jedná se o oprávk), jimiž je korigována původní brutto hodnota majetku (korekce). Účetní předpisy dále upravují pravidla toho, který majetek se přesně odpisuje. Jedná se tedy o většinu dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku po celou dobu jeho použitelnosti. (Březinová, 2014, s. 44).

*„Celkově se odepíše 100 % hodnoty majetku do nákladů, a to různými metodami, které si účetní jednotka může zvolit podle vlastního uvážení.“* (Březinová, 2014, s. 44).

Níže je podrobněji popsán majetek, který je odpisován účetními jednotkami:

- vlastnické právo, hospodaření s majetkem, který je ve vlastnictví státu nebo se jedná o majetek územních samosprávných celků,
- smlouva o výpůjčce po lhůtu zaručení závazků převodem práva,
- vlastnické právo k samostatným movitým věcem (kromě cenných papírů) získá účetní jednotka projevem vůle různým způsobem než předáním věci,
- ostatní případy, které jsou určeny zvláštními právními předpisy (Březinová, 2014, s. 44 – 45).

*„V dalších případech stanovených zvláštními právními předpisy nebo prováděcími právními předpisy, kdy o majetku účtují a odpisují jej účetní jednotky, které jej používají:*

- *když jej úplatně nebo bezúplatně poskytují jiné osobě k užívání zejména na základě smlouvy o nájmu nebo smlouvy o výpůjčce,*
- *když jej poskytují jiné osobě k užívání na základě smlouvy o finančním leasingu (odpisuje pronajímatel),*
- *když je pachtýř oprávněn na základě smlouvy o pachtu závodu nebo jeho části,*
- *když nájemce úplatně nebo bezúplatně užívá majetek a provede na něm technické zhodnocení na svůj účet (účtuje o technickém zhodnocení a o jeho odpisování) (Březinová, 2014, s. 45).*

Účetní jednotky rozlišují odpisy daňové a účetní. **Účetní odpisy** jsou definovány v zákoně o účetnictví. Záměrem je reálně ocenit dlouhodobý majetek a poskytnout informace o nákladech daného podniku. Jsou tedy stanoveny přímo účetní jednotkou, která je poté upraví a popíše ve vnitropodnikové směrnici. Lze odpisovat pouze ten majetek, ke kterému má podnik vlastnické právo. Majetek najatý je odpisován pronajímatelem (finanční leasing), technické zhodnocení může odpisovat nájemce, ale pouze v případě, že obdrží souhlas s odpisováním od pronajímatele. (Otrusínová, Šteker, 2013, s. 57).

Společnost vyhotoví odpisový plán, na základě toho je prováděno odpisování daného majetku v průběhu jeho používání nebo životnosti. (Otrusínová, Šteker, 2013, s. 56).

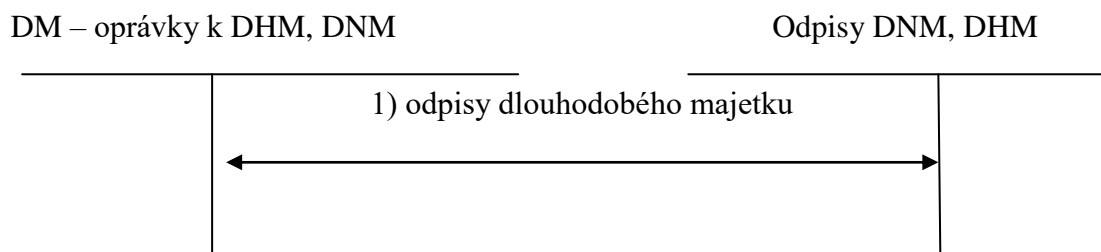
*„Předpokládaná ekonomická životnost majetku může být vztažena k času nebo výkonu.“* (Otrusínová, Šteker, 2013, s. 56).

Pokud účetní jednotka používá časové odpisy, je nutné si zvolit způsob odpisování, a to buď rovnoměrně či zrychleně. Při použití rovnoměrného odpisování je odpisována vždy stejná hodnota (částka) po celou dobu životnosti odpisovaného majetku. Jak již bylo uvedeno výše, společnost může také zvolit zrychlený způsob odpisování, jež nabízí několik metod, a to například metodu DDB či metodu SYD. (Otrusínová, Šteker, 2013, s. 57).

„Metoda DDB je založena na konstantní odpisové sazbě a klesající odpisové základně, tj.  $odpis = (2 / \text{stanovená životnost}) * \text{zůstatková cena}$ . U metody SYD počítáme s klesající odpisovou sazbou a konstantní odpisovou základnou, tj.  $odpis = \text{zbývající životnost} * (1 / \text{součet roků životnosti}) * (\text{vstupní cena} - \text{zbytková hodnota})$ .“ (Otrusínová, Šteker, 2013, s. 57).

Níže je uvedeno schéma účtování odpisů dlouhodobého majetku.

**Obrázek 2 – Účtování odpisů dlouhodobého majetku**



zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty z Otrusínová, Šteker, 2013, s. 57).

„Účetní odpisy přímo vstupují do účetnictví a přímo ovlivňují účetní výkazy, tzn. výkaz zisku a ztráty a rozvahu. Daňové odpisy slouží k výpočtu základu daně z příjmů a ovlivňují vyšší splatné daně.“ (Pilařová, Pilátová, 2014, s. 17).

Účetní jednotky odpisují a účtují o odpisech majetku v případě, že k němu mají vlastnické právo. Důležitá role účetních odpisů tkví v tom, že jde o potencionální zdroj financování nově pořízeného majetku. (Pilařová, Pilátová, 2014, s. 19).

**Daňové odpisy** vycházejí ze zákona o daních z příjmů, slouží pro vyhotovení daňového přiznání. Zjištěné daňové odpisy jsou zaokrouhleny nahoru na celé koruny. **Majetek hmotný** se dle zákona o daních z příjmů dělí na šest odpisových skupin, podle nichž vlastník odpisuje rovnoměrně či zrychleně majetek po určitou dobu (maximální stanovená doba). (Otrusínová, Šteker, 2013, s. 59).



„Rozdělení hmotného majetku podle SKP (Standardní klasifikace produkce) do odpisových skupin je uvedeno v příloze č. 1 zákona o daních z příjmů. Maximální doba odpisování v jednotlivých odpisových skupinách (§30 ZDP) je stanovena na 3 roky (1. skupina), 5 let (2. skupina), 10 let (3. skupina), 20 let (4. skupina), 30 let (5. skupina) a 50 let (6. skupina).“ (Otrusínová, Šteker, 2013, s. 59).

Jestliže se účetní jednotka rozhodne pro rovnoměrné odpisování, jsou jednotlivým odpisovým skupinám určeny sazby (roční odpisové sazby). Výpočet odpisů se poté provede jako: rovnoměrný odpis = vstupní cena \* procentní odpisová sazba. Ovšem rozhodne-li se společnost pro užití zrychlených odpisů, jsou odpisovým skupinám určeny koeficienty. Výpočet zrychleného odpisu v prvním roce odpisování: odpis = vstupní cena / příslušný koeficient. V ostatních letech se zrychlené odpisy vypočítají následovně: odpisy v dalších letech = 2 \* (zůstatková cena) / příslušný koeficient – počet let, kdy byl majetek odpisován. Způsob odpisování pro pořízený, respektive nově pořízený dlouhodobý majetek určuje vlastník. Není možné jej po celou dobu odpisování měnit. Majetek je odpisován maximálně do výše vstupní ceny či zvýšené vstupní ceny (pokud dojde k technickému zhodnocení). U **nehmotného majetku** je dovoleno odpisování tohoto majetku mimo vlastníka účetní jednotce, jež má k němu právo užívat jej za úplaty. Výpočet odpisů u nehmotného majetku na vymezenou dobu je následující: odpis = vstupní cena / doba, která je vyjednaná ve smlouvě. Jestliže není ve smlouvě ujednána doba určitá, pak se nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně a to maximální dobu, kterou stanoví zákon. Odpisy u majetku nehmotného jsou určeny přesně na celé měsíce, popřípadě dny. (Otrusínová, Šteker, 2013, s. 60).

„Audiovizuální dílo se odpisuje 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců (§32a ZDP).“ (Otrusínová, Šteker, 2013, s. 60).

Účetní jednotka je povinna stanovit odpisový plán. Může být stanoven individuálně podle toho, jak společnost uzná za vhodné, například stanovit odpisy v návaznosti na dobu použitelnosti, odpisy s vazbou na výkony nebo použít komponentní odpisování. (Březinová, 2014, s. 45).

Jak již bylo popsáno výše, ne všechen majetek se odpisuje, pokud hovoříme o neodpisovaném majetku, jde především o:

- majetek finanční,
- pozemky,
- umělecká díla, jež nejsou jako součást stavby, předměty hodnoty kulturní, sbírky, kulturní památky – movité (Březinová, 2014, s. 45).

### 3.4.2 Opravné položky

Opravné položky vyjadřují dočasné snížení hodnoty majetku, který má společnost evidovaný ve svém účetnictví. Při provádění inventarizace je porovnávána a posuzována výše a odůvodněnost opravných položek, které se budou vytvářet. Tvorba je účtována na vrub nákladů a díky OP je snížena nebo zrušena zúčtováním ve prospěch nákladů. (Pilařová, Pilátová, 2014, s. 26).

*„Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek a nelze je tvořit na zvýšení hodnoty majetku.“*  
(Pilařová, Pilátová, 2014, s. 26).

Zásady pro vytváření a zúčtování OP je nutné upravit ve vnitřní směrnici dané účetní jednotky. V případě, že dojde k tvorbě rezervy na stanovený titul snížení hodnoty daného majetku, není možné současně vytvořit opravnou položku vztahující se k tomuto majetku. (Pilařová, Pilátová, 2014, s. 26).

*„V případě, že se při inventarizaci závazků zjistí, že jejich částka je vyšší než jejich výše v účetnictví, nevytvářejí se opravné položky, ale zvýšení se zaúčtuje přímo na účtu závazků a souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu nákladů.“* (Pilařová, Pilátová, 2014, s. 26).

Opravné položky k pohledávkám se rozdělují do dvou kategorií a to na účetní a daňové. Na účet 559 – Změna stavu opravných položek, se účtuje tvorba opravné položky účetní, která však není daňově uznatelná. Podnik tvoří tyto opravné položky dle vnitropodnikové směrnice, jež určí délku pohledávek po splatnosti a velikost opravné položky, které bude tvořit, je to na rozhodnutí účetní jednotky. Na účet 558 – Změna stavu zákonných opravných položek podnik účtuje daňové opravné položky, které jsou tvořeny dle zákona o rezervách. Je možno tvořit daňové opravné položky k pohledávkám, jež neprošly výnosy při svém vzniku, ale byly zdaněny, to znamená zahrnutý do základu daně, jedná se například o pohledávky, jež byly zaúčtovány rozvahově v rámci oprav minulých let. Došlo také ke snížení lhůty při tvorbě 100 % opravné položky dle § 8a) zákona o rezervách a to z původních 36 měsíců na 30. Toto snížení lze použít na ty pohledávky, které jsou platné od 1. 1. 2015, respektive dle přechodných ustanovení lze postup aplikovat na pohledávky se splatností od 1. 1. 2014. Vzhledem k výše vypsáním změnám je nutné zaznamenat následující okruhy pohledávek. Pohledávky, které vznikly do roku 2013. K nim lze přistupovat dle zákonné úpravy, jež je platná k 31. 12. 2013. To znamená postupné tvoření opravných položek ve výši 20 %- 100 % podle časových pásem, kdy vytvořit vyšší opravné položky lze jen v případě, že byla pohledávka žalována. Pro pohledávky, jejichž vznik byl až po roce 2013, platí nová zjednodušená pravidla pro tvorbu opravných položek. Pokud je pohledávka více než 18 měsíců po splatnosti, lze k ní vytvořit opravnou položku daňovou ve výši 50 %, po 36, respektive 30 měsících lze vytvořit opravnou položku ve výši 100 %. (Levová, 2016).

Níže je naznačeno účtování tvorby a rozpouštění opravných položek daňových a účetních.

**Tabulka 2 - Účtování tvorby a rozpouštění opravných položek daňových a účetních**

Operace	MD	D
<b>Tvorba OP k pohledávkám dle ZoR pro zjištění základu daně</b>	558	391
<b>Rozpuštění OP k pohledávkám dle ZoR pro zjištění základu daně</b>	391	558
<b>Tvorba OP k pohledávkám tvořená nad rámec ZoR pro zjištění základu daně</b>	559	391
<b>Rozpuštění OP k pohledávkám tvořené nad rámec ZoR pro zjištění základu daně</b>	391	559

zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty z Strouhal, 2016, s. 198

*„O přechodném snížení ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtuje v rámci uzavírání účetních knih pomocí opravných položek na účtech účtové skupiny 09 -Opravné položky k dlouhodobému majetku.“ (Brychta a kol., 2016, s. 159).*

### 3.4.3 Přecenění cenných papírů

Přecenění cenných papírů ke konci účetního období nařizují účetní předpisy v případech, kdy dojde ke splnění podmínek, následující způsoby ocenění:

- *ocenění reálnou hodnotou u cenných papírů, s výjimkou,*
  - *cenných papírů držených do splatnosti,*
  - *cenných papírů v ovládaných či řízených společnostech (účast s rozhodujícím vlivem) nebo cenné papíry ve společnostech s podstatným vlivem (majetkové účasti),*
  - *dluhopisů neurčených účetní jednotkou k obchodování,*
  - *vlastních akcií,*
- *ocenění ekvivalencí u majetkových účastí (účast v ovládané osobě nebo v osobě pod podstatným vlivem) – volitelná možnost,*
- *ocenění v původních pořizovacích cenách (Ryneš, 2016, s. 168).*

Dle § 27, zákona o účetnictví se ke konci účetního období oceňují reálnou hodnotou cenné papíry (výjimku tvoří cenné papíry, které účetní jednotka drží do splatnosti, další výjimka jsou cenné papíry, které představují majetkovou účast s rozhodujícím či podstatným vlivem). Reálná hodnota cenného papíru je tržní hodnota, ocenění dle zvláštních právních předpisů, ocenění kvalifikovaným posudkem znalce či hodnota, který vyplývá z oceňovacích modelů a technik, které jsou obecně uznávané. Rozdíly, které vzniknou mezi pořizovací cenou v případě pořízení CP a reálnou hodnotou, která je zjištěna k rozvahovému dni se účtují u CP, které jsou určeny k obchodování na trzích veřejných výsledkově. U ostatních CP pak na samostatný účet 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků. U realizovatelných cenných papírů v případě trvalého snížení reálné hodnoty pak do finančních nákladů. (Ryneš, 2016, s. 169).

*„Není-li objektivně možné stanovit reálnou hodnotu, tzn. obvykle nejsou známy reálné ceny z veřejného trhu, nelze použít oceňovací model či techniku či získat spolehlivý odhad nebo posudek, popř. náklady na pořízení těchto posudků či odhadů jsou neúměrně vysoké, považuje se za tuto hodnotu ocenění v okamžiku pořízení, resp. nabytí cenného papíru či podílu, tj. ocenění v pořizovacích cenách.“ (Ryneš, 2016, s. 169).*

Tržní hodnota cenných papírů představuje hodnotu vyhlášenou na zahraniční nebo tuzemské burze či na dalším veřejném trhu. Jestliže je příslušný cenný papír veden na burze tuzemské a je určen k obchodování, pak tržní hodnota je závírací cena, kterou vyhlásí burza cenných papírů v pracovní den, k němuž se uskutečňuje ocenění. Pokud je cenný papír kótován na burze zahraniční, pak tržní hodnota představuje nejvyšší cenu z cen závíracích, jež byly získány na akceptovaných zahraničních trzích v pracovní den, k němuž je ocenění prováděno. Dalším případem je jiný veřejný trh (mimo burzy) a tržní hodnota je pak v tomto případě cena, která má platnost v ten den, k němuž je provedeno ocenění. V případě, že v den, kdy se provádí ocenění, nepracují výše vypsané trhy, je nutno použít cenu, která byla vyhlášená v poslední pracovní den. (Ryneš, 2016, s. 169).

*„Dlouhodobé podíly v dceřiných a přidružených společnostech mohou být k rozvahovému dni kromě původní pořizovací ceny oceněny také ekvivalencí, tj. protihodnotou odpovídající podílu společníka na vlastním kapitálu dceřiné nebo přidružené společnosti.“ (Ryneš, 2016, s. 170).*

Jestliže společnost u dlouhodobých majetkových podílů použije metodu ekvivalence (ekvivalenční ocenění), je nutné, aby byl tento způsob aplikován pro ocenění ostatních dlouhodobých podílů. Nepřipadá v úvahu kombinace ocenění ekvivalencí a pořizovací cenou. Rozdíl, jež vznikne mezi pořizovací cenou a ekvivalenčním oceněním je účtován na účet 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků, tedy rozvahově. V následujících letech je účtováno o rozdílech k rozvahovému dni mezi ekvivalenčními oceněními. (Ryneš, 2016, s. 170).

*„Ocenění ekvivalencí spočívá v tom, že je přeceněna hodnota majetkové účasti na základě toho, jak vysoký je vlastní kapitál ve společnosti, jejíž cenné papíry či podíly účetní jednotka drží.“ (Březinová, 2014, s. 43).*

Společnost ocení majetkovou účast na nulu, jestliže podíl na ztrátách v příslušné obchodní korporaci, ve které má majetkovou účast se rovná či převyšuje ocenění dané majetkové účasti. (Koch, 2015, s. 99).

U cenných papírů, kde nelze určit reálnou hodnotu a v zásadě je ocenění reálnou hodnotou vyžadováno, lze ponechat ocenění k rozvahovému dni v pořizovací ceně původní. Duhový cenný papír, kde nelze určit reálnou hodnotu ponechá účetní jednotka k rozvahovému dni v ocenění původní pořizovací ceny, dále bude účtován ještě úrokový výnos z hlediska věčné a časové souvislosti. Cenné papíry dluhové, které společnost drží do splatnosti a dluhopisy, které byly pořízeny pomocí primárních emisí, které nebyly určeny k obchodování se neprovádí ocenění dle § 27 odst.1 písm a) zákona o účetnictví (pomocí reálné hodnoty), ale zůstává v původní pořizovací ceně. Úroky jsou též účtovány ve věčné a časové souvislosti. (Ryneš, 2016, s. 170).

Dle §27 odst. 7 zákona o účetnictví mikro účetní jednotky od 1. 1. 2016 mají povinnost ocenit cenný papír a účasti cenou pořizovací. Výjimka z povinnosti ocenit cenné papíry a účasti pomocí reálné hodnoty či ekvivalence se však netýká následujících obchodníků a institucí:

- obchodníci s cennými papíry,
- platební instituce,
- investiční společnosti a fondy,
- fondy podle zákona o důchodovém spoření (Ryneš, 2016, s. 171).

*„Cenné papíry účtované a vykazované v účetnictví do 31. 12. 2015 reálnou hodnotou jsou však vykazovány a oceňovány v reálné hodnotě až do okamžiku jejich vyřazení.“ (Ryneš, 2016, s. 171).*

### 3.5 Časové rozlišení a dohadné účty

K dodržení aktuálního principu, tzn., aby byly náklady a výnosy účtovány do období, se kterým časově a věcně souvisí, používají účetní jednotky přechodné účty aktiv a pasiv (skupina 38x). Pomocí těchto účtů lze provést převod, mezi dvěma obdobími, výnosů a nákladů. (Skálová a kol., 2016, s. 99).

*„O veškerých nákladech a výnosech se účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.“* (Koch, 2015, s. 4).

Účetní jednotka časově nerozlišuje následující položky:

- pokuty,
- manka a škody,
- penále (Otrusínová, Šteker, 2013, s. 193).

*„Předmětem časového rozlišování jsou skutečnosti, u nich lze přesně určit:*

- *věcný titul, čeho se týkají, k čemu se vztahují,*
- *výši, částku vynaloženou nebo získanou,*
- *období, kterého se týkají.“* (Skálová a kol., 2016, s. 99).

Není povinné časově rozlišovat nevýznamné částky. Pokud je účetní jednotka nechá v nákladech či výnosech, aniž by je časově rozlišila, není napaden účel časového rozlišení a společnost si tím záměrně neupravuje výsledek hospodaření. Jako příklad lze uvést třeba pořízení kalendářů na příští rok, nákup časových jízdenek na městskou hromadnou dopravu,...). Dále není nutné, aby účetní jednotka časově rozlišovala výdaje či příjmy, které se pravidelně opakují. To znamená předplatné časopisů a novin či úhrada za auditorské služby či služby daňových poradců. Společnost by si měla ve své vnitropodnikové směrnici zvolit a stanovit postup časového rozlišení a také pravidla, dle kterých nebude postup časového rozlišení aplikovat (uplatňovat). Účty časového rozlišení také podléhají inventuře, je zkoumána jejich výše a oprávněnost (odůvodněnost). (Otrusínová, Šteker, 2013, s. 194).

*„Dohadné položky nejsou součástí časového rozlišení a z tohoto důvodu se o dohadných položkách musí účtovat vždy, pakliže je pro ně obsahová náplň, a to i tehdy, pakliže by se jednalo o částky nevýznamné nebo pravidelně se opakující.“* (Pilařová, Pilátová, 2014, s. 46).

Pokud během účetního období nastane výdaj, jež se z ekonomického hlediska bude vztahovat i k obdobím příštím, účtuje o něm společnost jako o **nákladu příštích období**. Jestliže jde o náklad, jež může účetní jednotka v příštích letech vztáhnout k jednomu druhu nákladů, v účtové třídě pět, jedná se o takzvaný náklad jednoduchý, který bude zaúčtován na účet 381 – Náklady příštích období. Na účet 382 – **Komplexní náklady příštích období** bude společnost účtovat v okamžiku, kdy jsou různé náklady vynaloženy na nějaký účel, jehož ekonomický dopad nastane v budoucnu. V praxi se nejčastěji jedná o náklady vynaložené na výzkum a vývoj, na přípravu nové výroby a její záběh. U komplexních nákladů příštích období je nutné, aby se skládaly z výkonů vlastních i nakupovaných. Účet 383 představuje **výdaje příštích období**. Na tento účet bude účtováno například nájemné, které je placené pozadu, prémie a odměny, jež jsou vypláceny až po skončení roku. Jedná se o náklady související s obdobím běžným, které však budou zaplacené v příštích obdobích. 384 – **Výnosy příštích období** znázorňují výnosy, které jsou přijaty v běžném období, ale věcně a časově se vztahují k budoucím obdobím. Jde většinou o nájemné, jež je přijaté na více let dopředu či přijaté školné. 385 – **Příjmy příštích období** zahrnují částky, které nebyly přijaty k okamžiku uzavírání účetních knih, nejsou zahrnuty na účtech pohledávek, ale souvisejí s výkony vykázanými v běžném období. Nejčastěji se v praxi jedná o provedené služby, práce, které nebyly doposud vyfakturované. (Skálová a kol., 2016, s. 99 – 102).

*„O příjmech příštích období a výdajích příštích období se účtuje v běžném účetním období na příslušné účty nákladů a výnosů, v následujícím účetním období rozvahově, tj. na příslušné účty pohledávek a dluhů.“* (Koch, 2015, s. 56).



Dále používá účetní jednotka pro dodržení aktuálního principu i dohadné položky a to pasivní či aktivní. Jedná se o položky, jejich výši může společnost pouze odhadovat. Z časového a věcného hlediska náleží jako náklad či výnos do účetního období běžného, z toho důvodu o nich musí podnik v běžném účetním období účtovat. **Na účet 388 – Dohadné účty aktivní** jsou účtovány pohledávky, u kterých není známa přesná částka, přičemž výnos z těchto pohledávek spadá do období běžného. Příklady jsou následující: vzniklá škoda, u které pojišťovna do konce účetního období nevyúčtuje výši náhrady, výnosové úroky a další. V následujícím účetním období, až společnost obdrží doklad s výši dané částky, bude zrušena dohadná položka a konkrétní částka se zaúčtuje na dané účty pohledávek. U **dohadných položek pasivních (účet 389)** opět podnik nezná přesnou částku. Nelze je zaúčtovat jako závazek běžný (účetní jednotka nemá fakturu → nevyfakturované dodávky), ale spadají do běžného účetního období. Částku lze odhadnout dle jiných dokladů (například z kupní smlouvy či dodacího listu) a zaúčtovat přímo do nákladů období běžného či na jiné účty rozvahy a ve prospěch účtu 389 – Dohadné účty pasivní. Diferenci, jež vznikne mezi dohadnou položkou a vyúčtováním závazku v dalším období společnost účtuje jako snížení či doplnění nákladů. (Mrkosová, 2016, s. 194-195).

Dohadné položky se tvoří kvůli dodržení aktuálního principu. Jejich charakteristické rysy jsou následující:

- účetní jednotka nezná přesnou částku,
- jsou krátkodobého charakteru,
- strany, mezi nimiž transakce probíhají a i věcná podstata jsou známy (Dvořáková, 2010, s. 117).

*„Dohadnou položku pasivní musí také podnik vytvořit, jestliže převezme například ručení za úvěr jiného podniku a ke konci účetního období je mu již známo, že se daný podnik dostává do problému se splácením. Banka se v tomto případě obrací na ručitele s žádostí o zaplacení.“* (Dvořáková, 2010, s. 118).

### 3.6 Rezervy

Rezervy jsou dlouhodobý cizí zdroj krytí výdajů či závazků. Účetní jednotka zná účel, je jisté, že nastanou, ale částka (hodnota) je nejistá anebo datum, ke kterému vzniknou, je též nejisté. (Otrusinová, Šteker, 2013, s. 149).

*„Účetní jednotka tvorbou rezerv zvyšuje náklady, snižuje čistý zisk a tím zadržuje částky na budoucí výdaje, které podle odhadu vynaloží v příštích obdobích.“* (Otrusinová, Šteker, 2013, s. 149).

Rezervy jsou oceněny jmenovitou hodnotou k datu uskutečnění účetního případu a k okamžiku, kdy je sestavena účetní závěrka. Na vrub nákladů je zaúčtována vždy tvorba rezerv, naopak jejich čerpání se ruší ve prospěch nákladů. Nejvíce se tvoří procentem ze stanoveného základu či v absolutní částce. Aby byla dodržena bilanční kontinuita, pasivní zůstatky na účtech rezerv jsou převáděny do dalšího účetního období, jestliže je rezerva ve stadiu tvorby. (Otrusinová, Šteker, 2013, s. 149).

*„Rezervy nesmí mít aktivní zůstatek (tzn. nelze rezervu čerpat ve vyšší hodnotě, než byla její tvorba) a není možné je používat k úpravám výše ocenění aktiv.“* (Otrusinová, Šteker, 2013, s. 149).

V rozvaze jsou rezervy tvořeny těmito položkami:

- rezervy podle zvláštních právních předpisů,
- rezerva na důchody a obdobné závazky,
- rezerva na daň z příjmů,
- ostatní rezervy (Otrusinová, Šteker, 2013, s. 149).

Tvorba **rezerv podle zvláštních právních předpisů** je upravena daňovými a ostatními zákony. Spadají sem například bankovní rezervy, rezervy na opravy hmotného majetku, rezervy v pojišťovnictví, rezerva na odbahnění rybníka a další. (Otrusinová, Šteker, 2013, s. 150).

*„Tvorba rezervy na opravu hmotného majetku je nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů jen a pouze v případě, pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance, a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání ve zdaňovacím období, za které se toto daňové přiznání podává.“ (Hruška, 2016, s. 399).*

Společnost si sama stanoví pravidla pro tvorbu rezerv, jejich výši a způsob, jakým budou rezervy vytvářeny a používány ve vnitropodnikové směrnici. O tvorbě, rozpouštění nebo čerpání je účetní jednotka povinna účtovat v souladu s českými účetními předpisy. Výjimku tvoří pouze společnosti, jež účtují dle mezinárodních účetních standardů (IFRS) a dále ty účetní jednotky, které využívají metodu komponentního odpisování. (Skálová a kol., 2016, s. 119).

*„V současné době je tvorba rezervy výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů jen a pouze v případě, pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance (se sídlem na území členského státu Evropské unie.).“ (Hruška, 2016, s. 149).*

**Rezervu na daň z příjmů** je podnik povinen vyhotovit v případě, že vyhotovuje účetní závěrku dřív, než zná a ví přesnou částku (výši) daně splatné, důvodem může být skutečnost, že je potřeba poslat účetní závěrku mateřské společnosti do zahraničí. (Otrusínová, Šteker, 2013, s. 154).

*„Tato rezerva umožní vyčíslit čistý zisk ještě před sestavením daňového přiznání. V následujícím účetním období po zpracování daňového přiznání a zaučtování konečné výše daně se rezerva ruší.“ (Otrusínová, Šteker, 2013, s. 154).*

Výše zmíněná rezerva by správně měla být vykázána v sekci krátkodobých závazků, protože se jedná o odhad výdajů na daň, jež bude splatná v dalším účetním období. (Otrusínová, Šteker, 2013, s. 154).

*„Přesná částka splatné daně se zúčtovává až v okamžiku sestavení daňového přiznání, přitom se rozpouští již vytvořená rezerva na daň z příjmů.“* (Hruška, 2016, s. 400).

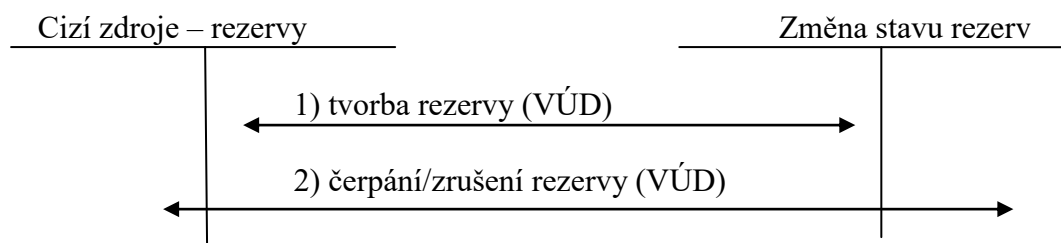
Tvorba této rezervy je účtována na účet 591, následné čerpání pak ve prospěch daného účtu. Výše zmíněná rezerva je stanovena pro vyúčtování a následné vypořádání daně z příjmů, nelze ji využívat při vyúčtování daní ostatních. Při stávající legislativě penzí a důchodů nemá **rezerva na důchody** a podobné závazky obsahovou náplň. (Ryneš, 2016, s. 220).

*„Je určitou možností pro případ zavedení těchto prvků důchodového spoření zaměstnavatelů pro svoje zaměstnance do praxe formou důchodových fondů.“* (Ryneš, 2016, s. 220).

**Ostatní rezervy** jsou tvořeny účetní jednotkou z hlediska opatrnosti a to vzhledem ke konkrétnímu případu (situaci), ve které se právě nachází. Spadají sem například rezervy na záruční opravy, rezervy na soudní spory, rezervy na restrukturalizaci. Každý podnik si ve své vnitropodnikové směrnici stanoví způsob čerpání a také tvorbu těchto rezerv. (Březinová, 2014, s. 120).

Ve schématu uvedeném níže je naznačeno, jak se správně účtuje tvorba a čerpání (zrušení) rezervy.

Obrázek 3 – Tvorba a čerpání rezervy



zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty z Otrusinová, Šteker, 2013, s. 150.

*Tvorba rezervy na očekávané výdaje, ztráty a rizika je důsledkem zásady opatrnosti. Rezervy se tvoří v případě, že tyto výdaje, rizika a ztráty jsou účetní jednotce k datu sestavování účetní závěrky známy.*“(Müllerová, 2013, s. 118).

### 3.7 Kurzové rozdíly

Zákon o účetnictví nařizuje provést přepočítání cizoměnových závazků a majetku k rozvahovému dni kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou. Jestliže používá společnost pevný kurz pro přepočítání během účetního období, je nutné, aby k rozvahovému dni použila aktuální kurz, který vyhláší Česká národní banka k datu závěrky. Pokud nastane případ, kdy majetek nebo závazky jsou v měně, jejíž kurz není uveden v kurzovním lístku, který vyhláší ČNB, pro přepočítání cizí měny na českou korunu (tuzemskou měnu) musí být použit oficiální střední kurz České národní banky (centrální banky) dané země anebo lze použít aktuální kurz, který je na mezibankovním trhu, k dolaru (americkému) nebo k euru. (Strouhal, 2011, s. 85).

Níže jsou popsány postupy v účtování kurzových rozdílů u cenných papírů, které jsou oceňované pomocí reálné hodnoty a majetkové účasti, jež jsou oceňované pomocí ekvivalence. Kurzové rozdílů u výše vypsanych položek nejsou účtovány samostatně, ale stanou se součástí ekvivalenčního ocenění či ocenění reálnou hodnotou. Stručně řešeno, účetní jednotka se nemusí zabývat kurzovými rozdílů, jelikož reálná hodnota či ekvivalenční hodnota kurzové rozdílů obsahuje a tedy se o nich samostatně neúčtuje. Pokud nastane situace, kdy majetkový cenný papír (kromě dlužných cenných papírů) či podíl v měně cizí není oceněn ani reálnou hodnotou a ani ekvivalencí, kurzové rozdílů jsou účtovány na dané účty finančního majetku a zúčtují se pomocí rozvahových účtů konkrétně ve skupině 41. (například účet 414 – Oceňovací rozdílů). Pokud není dlužnický cenný papír oceněn pomocí reálné hodnoty či tyto cenné papíry nelze ocenit reálnou hodnotou (zákon o účetnictví, paragraf 27 – konkrétně účet 065 → dluhopisy držené do platnosti či účet 256), pak kurzový rozdíl, který byl zjištěn u výše uvedených cenných papírů k rozvahovému dni se zaúčtuje na účet 563 (na vrub finančních nákladů) anebo ve prospěch účtu 663 (finančních výnosů). (Ryneš, 2016, s. 229).

## **3.8 Výpočet a účtování daně z příjmů**

### **3.8.1 Splatná daň**

Výnosy (příjmy) z činnosti (podnikání) a také se zacházením s majetkem (veškerým) jsou předmětem daně z příjmů pro obchodní korporace. Zdaňovací období je nejčastěji kalendářní rok (může být i hospodářský) anebo účetní období, pokud tvá déle než dvanáct kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Nejprve musí účetní jednotka zjistit základ daně a to buď z hospodářského výsledku (jako difference mezi výnosy a náklady), jestliže vede účetnictví. V případě nevedení účetnictví se základ daně stanoví jako rozdíl mezi příjmy a výdaji. Hospodářský výsledek je nutné upravit o jednotlivé položky, jde zejména o náklady a výnosy, jež se z určitých důvodů nezapočítávají do základu daně, dále pak položky, jež nejsou výnosy či náklady toho daného roku, ale mohou vstoupit do základu daně. (Müllerová, Šindelář, 2016, s. 62).

„Výše splatných daní při uzavěrce účetního období se zachycuje na vrub příslušného účtu pro část týkající se výsledku hospodaření z běžné činnosti, na vrub příslušného účtu pro část týkající se mimořádného výsledku hospodaření, se souvztázným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací pro účtování daně z příjmů účetní jednotky.“ (Pilařová, Pilátová, 2014, s. 58).

Níže je uvedena tabulka, kde jsou popsány úpravy, jež je účetní jednotka nucena provést na hospodářském výsledku pro zjištění daňového základu.

**Tabulka 3 – Úpravy hospodářského výsledku pro zjištění daňového základu**

Výsledek hospodaření před zdaněním (rozdíl mezi náklady a výnosy)	
-	Příjmy (výnosy) vyňaté z předmětu daně
-	Osvobozené příjmy (výnosy)
-	Příjmy (výnosy) nezahrnované do ZD (včetně samostatných základů daně)
-	Částky nesprávně zvyšující příjmy (výnosy)
+	Částky neoprávněně zkracující příjmy (výnosy)
+/-	Očištění o rezervy a OP, které nejsou daňově uznatelné
+	Účetní náklady, které nejsou daňovými náklady
+/-	Vyloučení zaúčtovaných položek, které jsou uznatelné jen, jsou-li zaplacený
+/-	Další položky upravující výsledek hospodaření
=	<b>Základ daně</b>

zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty z Müllerová, Šindelář, 2016, s. 62.

„Od roku 2016 je sledována daň z příjmů pouze za běžnou činnost, mimořádné položky jsou nově vykazovány v rámci ostatních provozních výnosů či ostatních provozních nákladů.“ (Strouhal, 2016, s. 208).

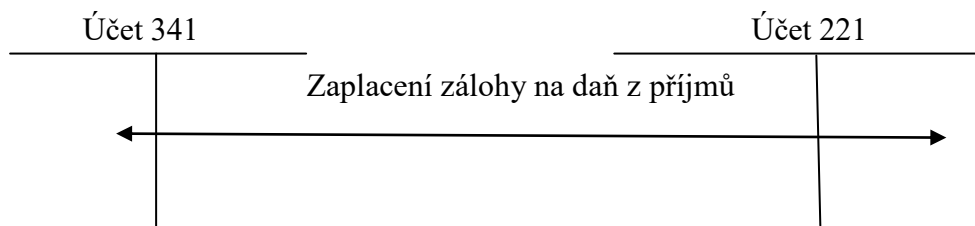
Mezi daňově neuznatelné náklady patří cestovné, které převyšuje limit, jež je stanovený zákonem o daních z příjmů, pokuty a penále, manka a škody, které převýší náhrady. Dále spadá do nedaňových nákladů vše, co je zaúčtováno na účtu 513 – Náklady na reprezentaci. Patří sem zejména výdaje na občerstvení, dary a další. (Strouhal, 2011, s. 105).

„Za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a který není předmětem spotřební daně.“ (Strouhal, 2011, s. 106).

Účet 341 – Daň z příjmů představuje účet, kde se z pohledu podniku účtuje daň z příjmů. Zaznamenávají se zde zálohy na daň z příjmů, které byly během účetního období zaplacené a dále sražená daň z příjmů, jež byly zdaněny zvláštní sazbou, kde dle smyslu zákona o daních z příjmů je možné daň, která byla sražená započítat na daňovou povinnost celkovou. (Skálová a kol., 2016, s. 91-92).

Níže je naznačeno účtování záloh na daň z příjmů během účetního období.

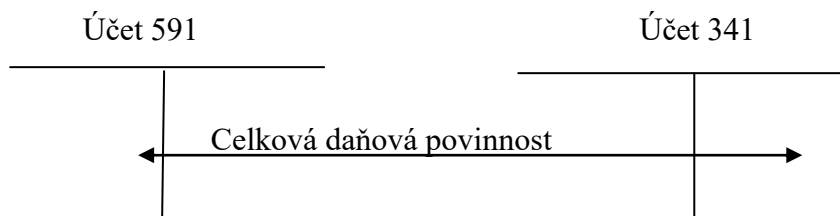
Obrázek 4 – Účtování záloh na daň z příjmů



zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty z Skálová a kol., 2016, s. 92.

Celková daňová povinnost se pak účtuje na konci účetního období následovně

Obrázek 5 – Daňová povinnost na konci účetního období



zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty z Skálová a kol., 2016, s. 92.



Zůstatek, který je vykázán na konci účetního období na účtu 341 znázorňuje přeplatek či nedoplatek splatné daně z příjmů. Daňová povinnost celková, která je obsažena v daňovém přiznání je zahrnuta v obratu na straně Dal. Daňová povinnost je považována za součást nákladů, z toho důvodu je o ní účtováno v 5. účtové třídě. Vratky či případné doměrky daně jsou účtovány na **účet 595** – Dodatečné odvody daně z příjmů. (Skálová a kol., 2016, s. 92).

*„Nejprve je potřeba vypočtený základ daně snížit o daňové odpočty. Takto snížený základ daně zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů se poté vynásobí sazbou daně z příjmů právnických osob.“* (Müllerová, Šindelář, 2016, s. 23).

Existuje mnoho odpočtů, jež si může podnik uplatnit. Například daňová ztráta (lze snižovat základ daně nejdéle po pět zdaňovacích období, které bezprostředně následují po období, v němž byla daňová ztráta vypočtena – vyměřena). Velikost daňové ztráty, kterou bude účetní jednotka uplatňovat si lze uplatnit jednorázově anebo v dalších zdaňovacích obdobích. Dále lze provést odpočet pomocí výdajů na výzkum a vývoj. Stát se takto snaží motivovat a podporovat tuto zmíněnou oblast. Výdaje na výzkum a vývoj si může podnik uplatnit hned dvakrát, jednou v rámci hospodářského výsledku jako náklad daňový, podruhé si lze tyto výdaje odpočíst od daňového základu. Nově umožňuje zákon o daních z příjmů odpočet na podporu odborného vzdělávání. Výše zmíněný odpočet má dvě složky, a to odpočet na pořízení majetku, který je určen na odborné vzdělávání a odpočet výdajů, jež byly vynaloženy na studenta či žáka ve prospěch odborného vzdělávání. Ještě si lze uplatnit odpočet na bezúplatné plnění, jež bylo poskytnuto právnickým osobám přímo na účely, které jsou veřejně prospěšné v minimální výši 2 000 Kč. V § 20 odst. 8 Zákona o daních z příjmů jsou charakterizovány veřejně prospěšné účely. (Müllerová, Šindelář, 2016, s. 65).

*„V rámci tohoto odpočtu však lze odečíst od základu daně nejvýše 10 % hodnoty základu daně sníženého o předchozí tři odpočty.“* (Müllerová, Šindelář, 2016, s. 65).

Sazba daně z příjmů je 19 %. Existuje i pěti procentní sazba daně, která je určena pro základní investiční fond. Základ daně je vynásoben sazbou daně a následně zaokrouhlen na celé tisíce dolů. Takto vypočtenou daň může účetní jednotka ponížít o slevy na dani. (Müllerová, Šindelář, 2016, s. 65).

**Slevy na dani** z příjmů jsou následující, 18 000 Kč za zaměstnance se zdravotním postižením. 60 000 Kč za zaměstnance, který má těžší zdravotní postižení. (Strouhal, 2015, s. 105).

Další sleva na dani je v případě, pokud by byl účetní jednotce poskytnutý příslib pobídky investiční. Investoři ze zahraničí se stávají nejčastěji držiteli výše zmíněné pobídky. (Müllerová, Šindelář, 2016, s. 66).

*„Zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob je kalendářní rok nebo hospodářský rok či období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, nebo účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsících.“* (§ 21 odstavec a) zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů).

### 3.8.2 Odložená daň

Společnosti tvořící konsolidační celek či je jejich závěrka ověřována auditorem, mají povinnost od 1. 1. 2002 účtovat o dani odložené. Ta vznikne jako rozdíl mezi daňovými a účetními náklady, výnosy. Náklady a výnosy, jež jsou zaúčtované, nemusí být z hlediska zákona o daních z příjmů daňově uznatelné, z čehož vychází i fakt, že hospodářský výsledek v jednom účetním období je odlišný s daňovým základem. (Mrkosová, 2016, s. 224).

*„Účelem odložené daně je maximálně přiblížit (ztotožnit) daňový základ s účetním výsledkem hospodaření. Je to účetní kategorie, která nemá dopad na skutečné placení daně z příjmů.“* (Mrkosová, 2016, s. 225).

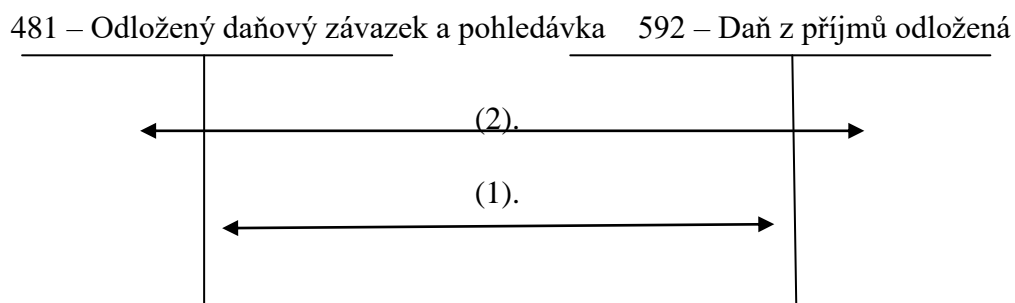
Účetní jednotka tedy účtuje o odložení daňové pohledávce či závazku. Pokud podnik účtuje o odložené daňové pohledávce, jedná se o úsporu na dani v příštím období. Odložený daňový závazek představuje vyšší závazek na dani v dalších letech. Dochází ke snížení disponibilního zisku a zabrání například vyplácení dividend či podílů na zisku. (Mrkosová, 2016, s. 224-225).

Odložená daň je stanovena z rozdílů přechodných, jež vzniknou z odlišného účetního a daňového pohledu na jednotlivé položky, které jsou zaúčtovány v účetnictví. Jedná se především o rozdíl mezi daňovou a účetní zůstatkovou cenou DHM a DNM, který se odpisuje, opravné položky vztahující se k zásobám, pohledávkám, dále rezervy, které účetní jednotka tvoří nad rámec daných zákonů a další. Výsledná odložená daň (pohledávka nebo závazek) se vypočítá jako součin přechodného rozdílu a daňové sazby. Společnost použije pro výpočet odložené daně takovou daňovou sazbu, o které je známo, že bude platná v době, kdy budou odložený daňový závazek či pohledávka uplatněny. Jestliže je náročné stanovit dobu, ve které budou odložená daňová pohledávka či závazek vypořádány je společnost povinna použít sazbu daně z příjmů platnou v následujícím účetním období. (Ryneš, 2016, s. 271).

Podnik účtuje o odloženém daňovém závazku obvykle v účetním období, ale o odložené daňové pohledávce je účtováno v případě, že daňový základ, proti němuž lze v budoucnu využít rozdíly, bude dosažitelný. (Skálová a kol., 2016, s. 126).

Níže je naznačeno účtování o odloženém daňovém závazku (1) či pohledávce (2).

**Obrázek 6 - Účtování o odloženém daňovém závazku či pohledávce**



zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty z Müllerová, Šindelář, 2016, s. 71.

*„Změní-li se sazba daně z příjmů, je nutné stanovit nový zůstatek účtu odložené daně a rozdíl zaúčtovat prostřednictvím příslušného účtu účtové skupiny 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů.“ (Česko. ČÚS 003).*

### **3.9 Uzavření účtů**

Ještě před tím, než účetní jednotka uzavře účetní knihy, je nutné, aby byla provedena účetní analýza. Jedná se o ověření správnosti vybraných postupů u těch účetních případů, které jsou složité nebo jejichž dopad by byl do účetních výkazů významný. Dále je nutné prověřit, zda jsou zaúčtované všechny účetní případy včetně časového rozlišení, rezerv, dohadných položek, odpisů a opravných položek. Poté je prověřováno, zda byl proveden přepočten zahraniční měny na české koruny. Společnost ještě spočítá a zaúčtuje odloženou a splatnou daň z příjmů. (Březinová, 2014, s. 171).

*„Veškeré práce, které vedou k tomu, aby byly uzavřeny účetní knihy a byla sestavena účetní závěrka, jsou označovány jako účetní uzávěrka.“ (Skálová a kol., 2016, s. 134).*

**Účet 701** – Počáteční účet rozvažný společnost používá k otevření účetních knih. Jednotlivé účty hlavní knihy jsou podvojně otevírány účetními zápisy. (Hruška, 2016, s. 579).

*„Stavy jednotlivých rozvahových položek (aktiv a pasiv) vykázané na účtu 701 – Počáteční účet rozvažný musí nasazovat na stavy jednotlivých rozvahových položek (aktiv a pasiv) účtu 702 – Konečný účet rozvažný (výjimkou jsou specifické případy – nutný převodový můstek).“ (Hruška, 2016, s. 579).*

Ztráta, případně zisk, účtovaná na vrub/ve prospěch účtu 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení se zápisem souvztažným ve prospěch/na vrub počátečního účtu rozvažného. **Účet 702** – Konečný účet rozvažný podnik využívá k uzavření rozvahových účtů. Konečné zůstatky účtů aktivních jsou přeúčtovány na vrub účtu 702. Naopak konečné zůstatky účtů pasivních je nutné přeúčtovat ve prospěch konečného účtu rozvažného. Pomocí **účtu 710** – Účet zisků a ztrát je možné zjistit hospodářský výsledek po zdanění (diference mezi výnosy a náklady). Zůstatek účtu zisků a ztrát musí být přeúčtován v případě zisku na stranu Dal účtu 702. Pakliže dojde ke ztrátě, je přeúčtována na stranu Má dáti účtu 702. Souvztažně s tímto zjišťováním je důležité, aby byla zaúčtována už splatná daň z příjmů. (Hruška, 2016, s. 583 – 588).

Níže je naznačeno účtování, které bylo slovně popsáno výše v odstavci.

**Tabulka 4 – Postup při uzavírání účetních knih**

Č.	Popis operace	MD	D
1.	Počáteční zůstatek (PZ) aktivní	Účet aktiv	701
2.	PZ oprávek a opravných položek (jedná se o aktivní účty, které nesmí mít aktivní zůstatky, neboť se jedná o položky snižující hodnotu aktiv)	701	Účty oprávek, účty opravných položek
3.	PZ pasivních účtů	701	Účty pasiv
4.	PZ pasivních účtů, které vykazují aktivní zůstatky (např. neuhrazená ztráta minulých let)	429 – Účet neuhrazené ztráty minulých let	701
5.	Výsledek hospodaření minulého účetního období – zisk	701	431
6.	Výsledek hospodaření minulého účetního období – ztráta	431	701

zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty z Pilařová, Pilátová, 2014, s. 61)

*„Spojovatelem účtů rozvahových a výsledkových je účet 710 – Účet zisku a ztráty. Na něm vzniklý zisk, případně ztráta se přeúčtuje na stranu Má dáti účtu 702 – Konečný účet rozvažný – ztráta -, nebo na stranu Dal tohoto účtu – zisk. Na základě údajů účtů 702 a 710 se sestaví účetní závěrka.“ (Skálová a kol., 2016, s. 131).*

### **3.10 Sestavení účetní závěrky**

Společnosti jsou nuceny vést své účetnictví tak, aby mohla být účetní závěrka sestavena srozumitelně a zobrazovala věrný a poctivý obraz účetnictví a peněžní situace podniku, aby mohl čtenář účetní závěrky dané společnosti provádět ekonomická rozhodnutí. V roce 2016 došlo k zakotvení definice účelu účetní závěrky v zákoně o účetnictví. Její definice je popsána níže. (Chaupa a kol., 2016, s. 333).

*„Účelem účetní závěrky je poskytovat informace pro ekonomická rozhodování uživatelů účetní závěrky.“ (Chalupa a kol., 2016, s. 333).*

Účetní závěrka se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy, jež vysvětluje informace, které jsou uvedené ve výše vypsáných výkazech. Vyhotovit cash flow aneb výkaz o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu je povinné pro účetní jednotky, kterým to stanoví zákon o účetnictví. Jedná se o obchodní společnosti, jež jsou střední či velkou účetní jednotkou. Pravidla nutná pro vyhotovení přílohy a účetních výkazů pro účetní období začínající dnem 1. 1. 2016 jsou uvedena ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., ve znění vyhlášky č. 250/2015 Sb. (Chalupa a kol., 2016, s. 334).

*„V příloze uvádí účetní jednotka informace, které doplňují a zpřesňují údaje uvedené v účetních výkazech, nebo údaje, které účetní výkazy neobsahují, avšak z hlediska uživatelů účetní závěrky jsou významné.“ (Müllerová, Šindelář, 2016, s. 171).*

Jak již bylo uvedeno výše, cílem přílohy je vysvětlení a doplnění informací, jež jsou uvedené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Informace uváděné v příloze jsou ve stejném pořadí jako v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. (Česko. Vyhláška č.500/2002 Sb., §3).

*„Mikro a malé účetní jednotky nejsou povinny sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.“ (Nové povinnosti účetních jednotek od roku 2016, 2016).*

Účetní závěrka musí zahrnovat název společnosti (či obchodní firmu) a sídlo, svou právní formu, případně informaci o tom, že je daná společnost v likvidaci, IČO (identifikační číslo), předmět podnikání, popřípadě za jakým účelem byla účetní jednotka zřízena, rozvahový den nebo okamžik, ke kterému se vyhotovuje účetní závěrka, podpisový záznam a okamžik vyhotovení účetní závěrky. (Strouhal a kol., 2016, s. 19).

*„Účetní jednotka musí vykazovat správné zůstatky účtů. Pokud vykazuje aktivní účet záporný zůstatek, například může mít účetní jednotka dohodnuto, že zůstatek jejího běžného účtu může krátkodobě vykazovat minusový zůstatek, pak takový pasivní zůstatek nebude vykázán v aktivech, ale v pasivech v položce Krátkodobé bankovní úvěry.“ (Brychta a kol., 2016, s. 479).*

Společnost je povinna sestavit výkaz rozvaha v plném rozsahu v případě, že je velkou či střední účetní jednotkou nebo malou či mikro účetní jednotkou, jejíž povinností je nechat ověřit účetní závěrku auditorem. Rozvaha v plném rozsahu obsahuje položky, které jsou vymezené ve vyhlášce. Přičemž rozvaha ve zkráceném rozsahu obsahuje jen položky, jež jsou označeny písmeny a číslicemi římskými, výjimku tvoří C.II.1 Dlouhodobé pohledávky a C.II.2. Krátkodobé pohledávky. Rozvahu ve zkráceném rozsahu sestaví malá účetní jednotka, jež nemusí mít ověřenou závěrku auditorem. Nebo zahrnuje jen položky, které jsou označeny písmeny a vyhotoví ji mikro účetní jednotka, jež nemusí mít ověřenou účetní závěrku auditorem. Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu obsahuje položky, které jsou označeny římskými číslicemi, písmeny a výpočtové položky. Lze tento výkaz sestavit u mikro či malých účetních jednotek, jež nejsou obchodní společnostmi a které nemají povinnost mít auditovanou účetní závěrku. Přílohu v plném rozsahu sestavuje velká účetní jednotka, která je povinna uvést doplňující informace či střední účetní jednotka. Dále dle § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Přílohu v plném rozsahu vypracuje malá nebo mikro účetní jednotka s povinností mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Přílohu ve zkráceném rozsahu sestavuje malá a mikro účetní jednotka, jejichž povinností není mít auditovanou závěrku. (Chalupa a spol., 2016, s. 334 – 335).

V tabulce níže je uvedeno rozdělení účetních jednotek od 1. 1. 2016.

Tabulka 5 – Rozdělení účetních jednotek od 1.1.2016

Účetní jednotka	Aktiva v Kč	celkem	Roční úhrn obratu v Kč	Průměrný zaměstnanců	počet
<b>Mikro</b>	do 9 mil.		do 18 mil.	do 10	
<b>Malá</b>	do 100 mil.		do 200 mil.	do 50	
<b>Střední</b>	do 500 mil.		do 1 mld.	do 250	
<b>Velká</b>	nad 500 mil.		nad 1 mld.	nad 250	

zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty z časopisu Auditor 01/2016, s. 14.

*„Je třeba mít na paměti, že od roku 2016 nejsou vykazovány mimořádné výnosy a mimořádné náklady a dále fakt, že položky změna stavu zásob a aktivace byly reklasifikovány z provozních výnosů do provozních nákladů.“ (Strouhal, 2016, s. 15)*

### 3.11 Povinnosti spojené s účetní závěrkou, archivace

Auditor je povinen prověřit, jestli účetní závěrka vykazuje věrný a poctivý obraz peněžní pozice vybraného podniku k rozvahovému dni, jeho peněžní výkonnosti a cash flow (peněžní toky) za období (rok) v souladu českých či dalších účetních předpisů. Audit obsahuje vyhotovení auditorských postupů, které mají za cíl obdržet důkazní informace o částkách a takových skutečnostech, jež jsou uvedené v účetní závěrce. V případě, že má účetní jednotka povinnost ze zákona mít účetní závěrku ověřenou auditorem, současně musí vyhotovit i výroční zprávu. Součástí výroční zprávy je či může být zpráva o vztazích. Tyto dokumenty též musí být ověřeny auditorem. (Skálová a kol., 2016, s. 144).

*„Cílem auditu výroční zprávy a zprávy o vztazích je ověření kompletnosti, tj. zda obsahuje všechny povinné součásti, a ověření souladu s účetní závěrkou.“ (Skálová a kol., 2016, s. 144 – 145).*



Názor auditora ovšem nepotvrzuje fakt, že je účetnictví správně ani nepotvrzuje absolutní správnost účetní závěrky. Není v možnostech auditora, aby ověřil veškeré operace, jež se uskutečnily během auditovaného období. Ovšem mělo by být v jeho silách zjistit všechny významné nesprávnosti. Povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem nastává pro společnosti, které ke konci účetního období, za které je výroční zpráva a účetní závěrka prověřována auditorem a období předcházející překročí anebo právě dosáhne (splní) jednu ze tří podmínek (týká se akciových společností) či dvě ze tří podmínek (týká se ostatních obchodních společností, fyzických osob, jež vedou účetnictví nebo družstev). (Otrusinová, Šteker, 2013, s. 248).

Kritéria jsou následující:

- netto aktiva větší než 40 milionů Kč,
- čistý obrat větší než 80 milionů Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců větší než 50 (Otrusinová, Šteker, 2013, s. 248).

Podniky zapsané ve veřejném rejstříku mají povinnost zveřejňovat účetní závěrku (popřípadě výroční zprávu) v takovém rozsahu v jakém ji vyhotovily a to tak, že ji uloží do sbírky listin. Účetní jednotky bez povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem tzn. Mikro a malé účetní jednotky nemusí uveřejňovat a ukládat do sbírky listin výkaz zisku a ztráty. To však povede k znesnadnění vypracování podrobnější finanční analýzy externích čtenářů. Účetní jednotky, které mají povinný statutární audit, musí ověřenou účetní závěrku a výroční zprávu uveřejnit do třiceti dnů od data jejich schválení orgánem nejvyšším v daném podniku, nesmí to být déle než do dvanácti měsíců od daného rozvahového dne uveřejňované účetní závěrky bez ohledu na řádné schválení uvedených dokumentů. Ostatní účetní jednotky musí uveřejnit svoji závěrku (případně výroční zprávu) nejdéle do dvanácti měsíců od daného rozvahového dne uveřejňované účetní závěrky. Pro účetní závěrku, která byla započata v roce 2015, platí výjimka z pravidel, termín nutný ke zveřejnění závěrky je stanoven do 30. 11. 2017. (Strouhal, 2016, s. 25).

*„Účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nesmí zveřejnit informace, které předtím nebyly ověřeny auditorem, způsobem, který by mohl uživatele uvést v omyl, že auditorem ověřeny byly.“ (Chalupa a kol., 2016, s. 370).*

Společnosti, které musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem, jsou povinné vypracovat i výroční zprávu. Hlavním účelem výroční zprávy je podat informace o výkonnosti dané společnosti a jejím vývoji. Jako součást výroční zprávy je i účetní závěrka ověřená auditorem a také zpráva auditora. (Strouhal, 2016, s. 22-23).

Účetní jednotky, které spadají dle jednotlivých kritérií mezi velké, jsou povinny uvádět následující informace ve výroční zprávě:

- události, které nastaly po rozvahovém dni a jsou významné k dosažení účelu výroční zprávy,
- očekávaný vývoj činnosti daného podniku,
- aktivity v oblasti výzkumu a vývoje,
- aktivity v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztahů,
- jestli má podnik pobočku nebo další část obchodního závodu v zahraničí,
- nabytí akcií vlastních nebo vlastních podílů (Strouhal, 2016, s. 22-23).

Zbylé účetní jednotky (tzn. malé a střední) nejsou povinné uvádět ve své výroční zprávě výše vypsané nefinanční informace. (Strouhal, 2016, s. 23).

*„Účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, zveřejní účetní závěrku i výroční po jejich ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem podle zvláštních právních předpisů do 30 dnů od splnění obou uvedených podmínek, pokud zvláštní právní předpisy nestanoví jinak, nejpozději však do 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky bez ohledu na to, zda byly tyto účetní záznamy uvedeným způsobem schváleny.“ (Česko. zákon o účetnictví, §21a) odstavec 2)).*

Archivace jednotlivých účetních zápisů, dokladů, jimiž je i účetní závěrka, je upravována zákonem o účetnictví, konkrétně paragrafem 31 a 32. Rozdíly nespočívají v tom, jestli má účetní záznam podobu v listinné formě, smíšené či technické. V příloze číslo jedna zákona č.499/2004 Sb. o archivnictví a spisové službě je definováno, jaké dokumenty je nutné poskytnout k dispozici před jejich znehodnocením (zničením) oblastnímu archivu (například zápis z valné hromady, zakladatelské dokumenty, účetní závěrku a další). Pokud o ně oblastní archiv neprojeví zájem, může je účetní jednotka skartovat. (Koch, 2015, s. 167).

Po dobu **deseti let** má účetní jednotka povinnost archivovat jak účetní závěrku, tak i výroční zprávu. Lhůta deseti let začíná běžet na konci účetního období, do něhož spadají. **Pět let** je nutné uchovávat účetní knihy, účtové rozvrhy, inventurní soupisy a účetní doklady, lhůta opět běží od konce účetního období, jehož se týkají. (§ 31 odstavec 2 písmeno a)b)c) zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví).

Účetní záznamy, jimiž společnost prokazuje vedení účetnictví, je nutné uschovat pět let, doba nutná pro archivaci začíná běžet koncem účetního období, kterého se týkají. (Koch, 2015, s. 167).

## 4 Vlastní práce

### 4.1 Charakteristika účetní jednotky

K vypracování diplomové práce byla vybrána účetní jednotka XYZ, a.s., která byla založena dne 1. května 1992 a od tohoto dne i vznikla a to zápisem do obchodního rejstříku, který je vedený Krajským soudem v Českých Budějovicích.

Jedná se o společnost zabývající se především rostlinnou a živočišnou výrobou. Ve výrobě živočišné se zaměřuje hlavně na chov masného skotu (uzavřený obrat stáda) a okrajově na chov ryb. Areál pro živočišnou výrobu je umístěn v obci Kojákovice. V rostlinné výrobě pěstuje především ječmen, pšenici, olejninu, oves a hrách a další.

Podnik má k dispozici 2 105 hektarů, na kterých hospodaří (1 140 ha orná půda, zbytek jsou trvalé travní porosty). Půdní fond je velmi členitý a také nesouvislý. Půdní bloky jsou rozdílně veliké (převažuje velikost do 10 hektarů). Je zde značný podíl travních porostů, což lze přičíst k půdním podmínkám.

Jak již bylo popsáno výše, účetní jednotka se mimo jiné zabývá i chovem masného skotu. Stádo základní se skládá ze 164 matek a 5 plemenných býků. Plemenná skladba matek je velmi rozličná, jedná se převážně o křížence. Jalovice ve věku dvou let, váze čtyři sta kilogramů bývají řazeny do plemenitby.

U rostlinné výroby se jedná hlavně o pěstování tradičních plodin (pšenice ozimá, jarní, hrách, oves). Část pozemků je využívána jako úhor a to z důvodu špatné dostupnosti a nevhodnosti pro intenzivní zemědělství. Společnost se přiklání ke struktuře osevního postupu, jež má vysoký podíl ozimů s přihlédnutím ke klimatickým podmínkám a podnebí.

Průměrný přepočtený stav zaměstnanců je 57, z toho 6 členů řídicích orgánů. Výše základního kapitálu k 31. 12. 2015 je 30 330 000 Kč, od roku 2010 nedošlo ke zvýšení ani ke snížení této rozvahové položky.

Struktura **vlastnických vztahů** je víceúrovňová a velice rozvětvená. Odvíjí se od fyzické osoby (ovládající osoby), která ovládá tři obchodní společnosti a to konkrétně AGF, a.s., DEF, a.s. a KLM, a.s. První dvě výše vypsane společnosti ovládají jiné (další) podniky. Tvoří tak dvě uskupení.

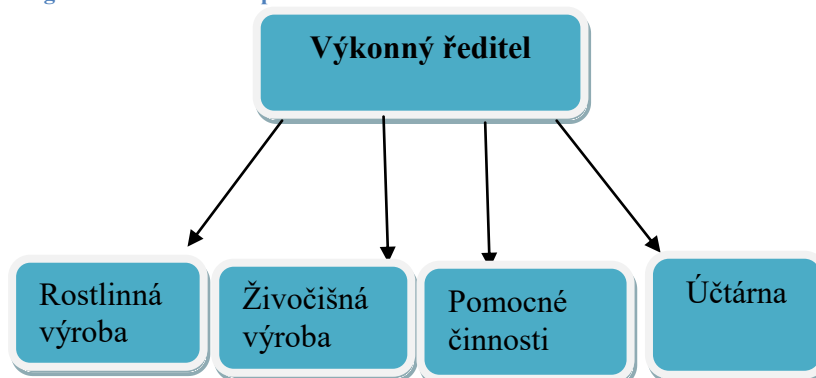
Každá skupina podléhá jednotnému řízení společnosti, pomocí níž je ovládána a tvoří s ní koncern. Společnosti podléhající jednotnému řízení společnosti AGF, a.s. tvoří společně s ní koncern AGF, a.s. Část obchodních korporací, které podléhají jednotnému řízení DEF, a.s. s ní též tvoří koncern DEF, a.s.

Schéma vlastnické struktury je uvedeno v příloze č. 1 této diplomové práce.

Společnost XYZ, a.s., která byla vybrána pro praktickou část této diplomové práce je členem koncernu AGF, a.s. Struktura tohoto koncernu je čtyřúrovňová vertikální. Skládá se z mateřské společnosti AGF, a.s. a poté z jejích dceřinými, vnukovskými a ve velmi malém rozmezí i pravnukovskými korporacemi. Akciová společnost XYZ je ve výše zmíněné struktuře vnukovskou společností a jediným akcionářem je podnik ZNPE, a.s. Společnost ZNPE, a.s. je dceřinou společností, jejímž jediným akcionářem je AGF, a.s. Horizontální členění struktury koncernu AGF, a.s. je neformálně rozděleno do segmentů dle předmětu podnikání a XYZ, a.s. patří do segmentu zemědělství.

**Organizační struktura** akciové společnosti, jež byla vybrána pro tuto diplomovou práci je hierarchická a velmi jednoduchá. Vše řídí výkonný ředitel, který má pod sebou oddělení živočišné výroby, rostlinné výroby, oddělení pomocných činností a účetní oddělení. Schéma organizační struktury je uvedeno níže.

Obrázek 7 – Organizační struktura společnosti



zdroj:vlastní zpracování, interní směrnice společnosti.

Níže je uvedena tabulka vybraných položek z Rozvahy a Výkazu zisku a ztráty za posledních 5 let existence společnosti v tis. Kč.

**Tabulka 6 – Výkazy společnosti za posledních pět let existence**

<i>Položka</i>	Rok 2015	Rok 2014	Rok 2013	Rok 2012	Rok 2011
<i>DM brutto</i>	61 174	54 148	49 800	36 486	82 904
<i>DM netto</i>	42 653	39 047	38 716	28 833	19 655
<i>Zásoby brutto</i>	28 460	25 199	19 406	17 875	36 496
<i>Zásoby netto</i>	26 924	17 608	14 672	12 864	31 244
<i>Pohledávky brutto</i>	15 751	35 714	29 414	46 181	22 232
<i>Pohledávky netto</i>	15 751	35 714	29 414	46 181	22 232
<i>Peníze</i>	61	21	30	42	24
<i>Bankovní účet</i>	1 255	6 517	14 739	9 283	9 082
<i>Vlastní kapitál</i>	71 834	75 800	68 038	58 989	45 609
<i>Základní kapitál</i>	30 330	30 330	30 330	30 330	30 330
<i>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</i>	6 124	7 871	9 201	13 495	8 348
<i>Úvěry</i>	9 918	15 801	21 342	17 134	4 384
<i>Tržby za zboží</i>	0	0	14	17 133	455
<i>Tržby za prodej vl. výrobků</i>	33 001	55 480	62 941	67 688	95 161
<i>Mzdové náklady</i>	5 135	9 325	10 470	10 857	6 566
<i>Nákladové úroky</i>	352	491	577	455	1 009
<i>Výnosové úroky</i>	0	0	1	8	3

zdroj: vlastní zpracování, výkazy společnosti za roky 2015 – 2011.

## 4.2 Seznámení s účetní závěrkou a uzávěrkou společnosti

Účetní jednotka vybrána ke zpracování této diplomové práce sestavuje účetní závěrku podle českých účetních předpisů. Jejím účetním obdobím je kalendářní rok, tzn. začíná od 1. 1. a končí vždy k 31. 12. daného roku. Pro vedení účetnictví využívá účetní software SAP, jež musí používat povinně všechny společnosti, které jsou součástí holdingu.

Účetní závěrku vyhotovuje každý měsíc z důvodu reportingu. Reportuje své výsledky matce, která na základě toho sestavuje finanční a investiční plány do budoucna.

Nedokončená výroba je oceňována na úrovni přímých nákladů, to znamená přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady. Své výrobky oceňuje na úrovni vlastních nákladů výroby (přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady, odpovídající část výrobní režie).

Účetní jednotka účtuje o zásobách vytvořených vlastní činností ve vnitropodnikových cenách, které jsou stanovené jako plánovaná kalkulace na rok. Vezme se kalkulace za cca 2 - 3 roky zpětně, eliminují se extrémní vlivy v daných letech, podnik to následně porovná s plánovanou kalkulací a stanoví cenu.

Při vyskladnění zásob používá společnost aritmetický průměr. Dále zemědělský podnik vytváří účetní opravné položky k zásobám a to například v situaci, kdy je skladová cena obilí vyšší než cena prodejní.

Společnost oceňuje dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek v pořizovacích cenách, jež se skládají z ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů v případě nákupu tohoto majetku. Za dlouhodobý nehmotný majetek považuje majetek, jehož pořizovací cena je vyšší než 60 000 Kč a za dlouhodobý hmotný majetek považuje ten, jehož vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč. Majetek bude podrobněji popsán v kapitole 4.2.2. Úprava ocenění majetku.

O zásobách účtuje společnost XYZ, a.s způsobem A to znamená ve skutečných pořizovacích cenách.

#### 4.2.1 Inventarizace

Plán inventarizace majetku a závazků je podrobně popsán ve vnitropodnikové směrnici č. IS-010. Tato směrnice byla aktualizována v lednu 2015, datum účinnosti vydání je 1. 1. 2015.

Příkaz k provedení inventarizace vydává vždy ředitel akciové společnosti. Výše uvedená směrnice stanoví inventární komisi pro zabezpečení inventarizací.

Pracovník, který je uvedený na prvním místě dílčí inventarizační komise, je jejím předsedou, nesmí mít hmotnou odpovědnost na daném skladu. Odpovídá za řádný průběh inventury v předem vymezených termínech. Dílčí inventarizační komise odpovídá za vyhotovení Zázpisu o inventarizaci.

Poté předseda DIK odpovídá za vyhodnocení inventury, jež byla právě provedena, na evidenci účetního stavu dle doložených podkladů z účetního oddělení (konkrétně od hlavní účetní) po měsíční uzávěrce. Souvztažně s tím vypracuje Protokol o škodě, manku, přebytku a zajistí proúčtování mank do normy do období, které podléhá inventarizaci. Toto proúčtování provede příslušná skladová účetní.

Zázpis o inventarizaci a Protokoly o škodě, manku, přebytku jsou předány předsedou dílčí inventarizační komise do čtrnácti dnů, které následují po vyhotovení a provedení inventury účetnímu oddělení. Hlavní účetní předloží Protokoly o manku, škodě a přebytku, jež jsou nad rámec stanovené normy Škodní komisi k jednání do patnácti dnů od doby, kdy je obdržela od předsedy DIK.

Poté Škodní komise vydá písemné rozhodnutí o způsobu, jakým budou řešeny zjištěné inventurní rozdíly nad normu. Hlavní účetní musí ještě zajistit schválení (odsouhlasení) všech inventarizačních protokolů a zázpisů ze Škodní komise Hlavní inventarizační komisí. HIK posoudí a vyhodnotí výsledky vykonaných inventarizací a to v podobě zázpisu z jednání HIK. Ředitel akciové společnosti jmenuje Škodní komisi a Hlavní inventarizační komisi. Poté až dojde ke schválení rozhodnutí Škodní komise ještě Hlavní inventarizační komisí, účetní oddělení zaúčtuje zjištěné inventarizační rozdíly.



U fyzických inventur smí DIK navrhnout převedení či úplné vyřazení nebo likvidaci jednotlivých předmětů. Z toho důvodu mohou být přiloženy u inventarizačních zápisů též Protokol o převodu majetku či Protokol o vyřazení (likvidaci). Obsahovou náplň výše uvedených protokolů schvaluje Hlavní inventarizační komise.

Termíny kontrolních či neplánovaných inventur stanoví ředitel akciové společnosti písemným rozhodnutím, jež bývá vydáno během účetního období podle potřeby.

Níže je popsán postup při provádění inventarizace zásob. Společnost XYZ, a.s. eviduje v účetnictví následující druhy zásob:

- materiál,
- krmiva,
- pohonné hmoty,
- hnojiva,
- chemii,
- nedokončenou výrobu,
- hotové výrobky.

Hmotně odpovědný pracovník (skladník) přichystá na pracovišti zásoby určené pro inventarizaci společně se svými spolupracovníky dle následujících zásad:

- pytlované zásoby musí být urovnány tak, aby bylo možné přesně spočítat počet pytlů,
- pytlované zásoby musejí být váženy egalizovaně, tzn. čistá hmotnost,
- všechny komodity, jejich množství je nižší než sto tun, musí být převáženy,
- hnojiva, jejichž množství nepřevyšuje třicet tun, budou též převáženy,
- volně uskladněné obiloviny budou urovnány do pravidelných figur pro zjištění množství pomocí kubaturního výpočtu,
- kubaturní výpočet je proveden na samostatném formuláři, který má předseda inventarizační komise od příslušného hmotně odpovědného pracovníka.

K datu 30. 5. daného účetního období (hnojiva, osiva) a k 30. 6. (ostatní) je výše stavu zásob naprosto minimální, z toho důvodu je prováděna průběžná inventarizace zásob převážením a formou záčistek.

U zboží, jež je nezbytné jej převážít či začistit, pak slouží výsledek inventarizace k prověření účetní zásoby a výsledek je následně zaúčtován do hospodářského výsledku podniku. Pokud na skladě zůstane zásoba, kterou není možné zvážít, je pak zjištěn fyzický stav pomocí kubaturního výpočtu. Tento inventarizační rozdíl společnost nezaúčtuje do svého hospodářského výsledku.

Jestliže je zjištěný inventarizační rozdíl větší než 5 % v měrných jednotkách stavu uvedeného v účetnictví za sklad, je nutné, aby Hlavní inventarizační komise nařídila opakovat inventarizaci, pokud nebude do dvou měsíců od provedené inventarizace vyhotovena záčistka. U těch zásob, u nichž nebyla vyhotovena v průběhu roku záčistka nebo převážení a současně k 30. 11. je nutné zjistit jejich fyzický stav kubaturním výpočtem, nebude účtováno o inventarizačním rozdílu.

U komodit rostlinného typu je nová sklizeň odlišena jinou šarží (nomenklaturou). Pokud dojde k úplnému vyskladnění zboží, které má starou nomenklaturu, je provedena inventarizace průběžná.

Výše uvedené zboží je pak začistěno a rozdíl, který vznikl, je proúčtován do hospodářského výsledku podniku v měsíci záčistky v případě manka do normy hlavní účetní. Manko nad normu podléhá projednání a rozhodnutí Škodní komisí.

Algoritmus, kterým se vypočte kubaturní propočet, je vždy součástí dokladů, jež předseda DIK předá účetnímu oddělení, konkrétně hlavní účetní.

Níže je popsán postup při provádění záčistek do normy. Pokud dojde k úplnému fyzickému vydání zboží ze skladu či k nulovému účetnímu stavu během účetního období musí příslušný hmotně odpovědný pracovník vyrozumět předsedu Dílčí inventarizační komise o tomto stavu. Následně se provede průběžná inventarizace a záčistka zboží bez ohledu na termíny, které byly vymezeny v pokynu k inventarizaci a vnitřní směrnici. O inventarizaci je samozřejmě sepsán protokol o manku, škodě nebo přebytku.

Inventarizační komise pro záčistky do normy byla pro účetní období končící dnem 31. 12. 2015 v následujícím složení:

- předseda DIK: hlavní účetní,
- členové DIK: fakturantka společnosti, skladník z jiného skladu, mzdová účetní.

Příslušné dokumenty o inventarizaci předal předseda Dílčí inventarizační komise účetnímu oddělení do třech pracovních dní od data provedené záčistky.

Inventarizace dlouhodobého hmotného majetku se provádí vždy k 30. 11. daného účetního období. Předsedové komisí dodají do účetního oddělení v termínu do 20.12.20XX podepsané inventurní soupisy a sestavy, návrhy na vyřazení, prodej majetku, návrhy na opravy a případné investice a podklady pro převody majetku. Pro každý úsek a středisko jsou určeny dílčí inventarizační komise.

Inventura dlouhodobého majetku je prováděna obhlídkou. Členové inventarizační komise obdrží od hlavní účetní sestavy, které jsou vytištěné ze softwaru SAP, ve kterém vede účetní jednotka své účetnictví. Na sestavách je vidět inventární číslo jednotlivého majetku, počet ks, vstupní cena, odpisy, oprávky a zůstatková cena. Jednotliví členové inventarizační komise pak propiskou zaškrtnou, zda majetek uvedený v sestavě ze SAPu se skutečně nachází v areálu či budově společnosti. Poté vyhotoví zápis z inventury a svými podpisy stvrdí správnost uvedených informací.

#### 4.2.2 Charakteristika majetku, úprava jeho ocenění

Podnik má vnitropodnikovou směrnici na dlouhodobý majetek a jeho evidenci, v níž je dlouhodobý majetek vymezen, dále je zde popsáno pořízení majetku, jeho ocenění, technické zhodnocení zařazení investičního majetku, vyřazení, odpisový plán, změny způsobu oceňování a postup odpisování a analytická evidence.

Společnost oceňuje **dlouhodobý nehmotný majetek** v pořizovacích cenách, jež se skládají z ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů. Za dlouhodobý nehmotný majetek považuje takový nehmotný majetek, jehož pořizovací cena je vyšší než 60 000 Kč v jednotlivém případě a jeho doba využitelnosti je delší než jeden rok. Dobu použitelnosti definuje společnost ve své vnitropodnikové směrnici jako dobu, po níž je tento majetek použitelný pro současnou činnost či uchovatelný pro další činnosti či poslouží jako podklad či součást zdokonalovaných nebo jiných procesů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

Účetní jednotka také definuje ve vnitropodnikovém předpise **drobný dlouhodobý nehmotný majetek**. Jedná se o majetkové složky, které jsou oceněny v rozmezí od 5 000 Kč do 60 000 Kč včetně. Doba použitelnosti je opět stanovena na dobu delší než jeden rok. Tímto majetkem se také stane takový majetek, který má ocenění nižší než výše vypsaná hranice, avšak osoba, která je zodpovědná za pořízení majetku rozhodne o evidování majetku v rámci ostatního dlouhodobého hmotného majetku.

Dále je považováno za dlouhodobý nehmotný majetek také **technické zhodnocení**, jež navyšuje vstupní cenu tohoto majetku. Jsou za něj považovány výdaje, které byly vynaloženy na ukončené rozšíření vybavenosti či použitelnosti majetku nebo takové zásahy, kterými dojde ke změně účelu nehmotného majetku, a po skončení výše vypsáných postupů u jednotlivého nehmotného majetku přesáhnou hranici 60 000 Kč.

Při pořízení dlouhodobého nehmotného majetku používá společnost účty skupiny 04x, na něž je účtován majetek pořízený avšak ještě nezařazený. Nevyfakturované dodávky dlouhodobého nehmotného majetku se ke konci účetního období (rozvahového dne) průúčtují jako dohadné položky pasivní na vrub příslušného účtu 04x a souvztažně ve prospěch účtu 38x.

Odpisy jsou následně vyčísleny dle pořizovací ceny a na základě očekávané doby životnosti konkrétního majetku. Níže je uvedena tabulka s předpokládanou dobou použitelnosti dlouhodobého nehmotného majetku, který společnost vlastní a využívá pro svou potřebu.

**Tabulka 7 – Předpokládaná doba použitelnosti DNM**

Název	Počet let (od – do)
<b>Software</b>	3-5

zdroj: vlastní zpracování, interní zdroje podniku.

Mezi dlouhodobý nehmotný majetek společnosti XYZ, a.s. se řadí především software ať už účetní (SAP) či laboratorní softwary a programy pro vedení personalistiky. V minulém účetním období měla společnost v DNM ještě software na ovládání výrobních linek.

**Dlouhodobý hmotný majetek** je oceňován také v pořizovacích cenách zahrnujících cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady související s pořízením daného majetku. Dlouhodobý hmotný majetek, jehož pořizovací cena je vyšší, než 40 000 Kč je odpisován po dobu očekávané životnosti (použitelnosti). Ocenění dlouhodobého hmotného majetku je snižováno o přijaté dotace na investice. Opravy a údržby tohoto majetku jsou účtovány do nákladů, oproti tomu technické zhodnocení provedené na tomto majetku navyšuje jeho pořizovací cenu.

**Dlouhodobý drobný hmotný majetek** je takový majetek, jehož ocenění je v intervalu od 3 000 Kč do 40 000 Kč včetně a doba použitelnosti je delší než jeden rok.

Vybraná účetní jednotka vlastní tento dlouhodobý hmotný majetek:

- pozemky,
- stavby,
- inženýrské sítě a oplocení,
- průmyslové stroje,
- zvláštní zemědělské stroje,
- klimatizaci,
- krávy,
- býky,
- automobily,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek.

Dlouhodobým drobným hmotným majetkem je i takový majetek, který je oceněn v pořizovacích cenách nižších, než byly výše vypsány, avšak osoba, která je odpovědná za pořízení majetku rozhodla, že bude majetek evidován jako samostatná movitá věc.

**Oceňovací rozdíl** k majetku nabytému je rozdíl, který vznikl mezi oceněním obchodního závodu (či jeho části) nabytého převodem či přechodem za úplatu nebo vkladem či oceněním majetku a závazků v přeměnách obchodní korporace a souhrnem ocenění každých složek majetku účetnictví prodávající, vkládající, zanikající či rozdělované odštěpením poníženým o převzaté dluhy.

Odpisy jsou vyčísleny na bázi pořizovací ceny a podmíněné doby životnosti daného majetku. V tabulce uvedené níže je stanovena doba odpisování v letech.

**Tabulka 8 – Doba odpisování v letech**

<b>Kategorie majetku</b>	<b>Doba odpisování v letech</b>
<b>Oceňovací rozdíl k nabytému majetku</b>	15
<b>Inženýrské sítě a oplocení</b>	20
<b>Stavby</b>	30
<b>Automobily, průmyslové stroje</b>	5
<b>Zvláštní zemědělské stroje</b>	3
<b>Klimatizace</b>	10
<b>Krávy</b>	3
<b>Býci</b>	3

zdroj: vlastní zpracování, interní zdroje podniku.

Daňové odpisy má společnost rovnoměrné, níže uvedené tabulky zobrazují rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy za vybrané druhy dlouhodobého majetku. První tabulka zobrazuje daňové odpisy u vybraného majetku. další tabulka pak odpisy účetní u vybraného majetku. Poslední tabulka pak pouze rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy.

**Tabulka 9 – Daňové odpisy**

IČ	Název	Účet	PC	Zařaze no	Skupin a	Metod a	Daňové O
500001	Rozmetadlo Amazona ZA- TS 4200	022000100	770 000,00	III-14	1	Lineární	154 000,00
500003	Hlubkový kypřič HKT 300/6	022000100	230 000,00	XII-14	1	Lineární	46 000,00
01-000- 770235- 031	Býci plemenní masní	026000102	89 335,21	V-14	1	Lineární	17 867,04
01-000- 740408- 031	Býci plemenní masní	026000102	88 132,00	II-14	1	Lineární	17 626,40
500004	Mulčovač TB 211 SELECT	022000100	176 000,00	XII-14	1	Lineární	35 200,00
500002	AGRO VIDLE S PŘIDRŽOVAČ EM - NH	022000100	87 500,00	IV-14	3	Lineární	4 812,50
<b>CELKEM</b>		<b>X</b>	<b>1 440 967,21</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>275 505,94</b>

zdroj: vlastní zpracování, interní údaje podniku.



Další tabulka pak odpisy účetní u vybraného majetku. Poslední tabulka pak pouze rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy.

**Tabulka 10 – Účetní odpisy**

ÍČ	Název	Účet	PC	Zařazeno	Ú - měsice	Ú měs. odpis	Ú roč. odpis
500001	Rozmetadlo Amazone ZA-TS 4200	0220001 00	770 000,00	III-14	96	8 020,83	80 208,33
500003	Hloubkový kypřič HKT 300/6	0220001 00	230 000,00	XII-14	60	3 833,33	3 833,33
01-000-770235-031	Býci plemenní masní	0260001 02	89 335,21	V-14	36	2 481,53	19 852,27
01-000-740408-031	Býci plemenní masní	0260001 02	88 132,00	II-14	36	2 448,11	26 929,22
500004	Mulčovač TB 211 SELECT	0220001 00	176 000,00	XII-14	84	2 095,24	2 095,24
500002	AGRO VIDLE S PŘIDRŽOVAČEM - NH	0220001 00	87 500,00	IV-14	84	1 041,67	9 375,00
<b>CELKEM</b>		<b>X</b>	<b>1 440 967,21</b>		<b>X</b>	<b>19 920,72</b>	<b>142 293,40</b>

zdroj: vlastní zpracování, interní data podniku.

Tabulka níže zobrazuje rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy u pár vybraných druhů dlouhodobého hmotného majetku, který společnost pořídila a zařadila do užívání v roce 2015.

**Tabulka 11 - Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy u pár vybraných druhů DM**

Název	Účet	PC	Zařazeno	Daňové odpisy	Ú roč. odpisy	Rozdíl (D-Ú)
<b>Rozmetadlo Amazone ZA-TS 4200</b>	022000 100	770 000,00	III-14	154 000,00	80 208,33	73 791,67
<b>Hlubkový kypřič HKT 300/6</b>	022000 100	230 000,00	XII-14	46 000,00	3 833,33	42 166,67
<b>Býci plemenní masní</b>	026000 102	89 335,21	V-14	17 867,04	19 852,27	-1 985,23
<b>Býci plemenní masní</b>	026000 102	88 132,00	II-14	17 626,40	26 929,22	-9 302,82
<b>Mulčovač TB SELECT</b>	022000 211 100	176 000,00	XII-14	35 200,00	2 095,24	33 104,76
<b>AGRO VIDLE S PŘIDRŽOV AČEM - NH</b>	022000 100	87 500,00	IV-14	4 812,50	9 375,00	-4 562,50
<b>Celkem</b>	<b>X</b>	<b>1 440 967,21</b>		<b>275 505,94</b>	<b>142 293,40</b>	<b>133 212,55</b>

zdroj: vlastní zpracování, interní data podniku.

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku vznikl z toho důvodu, že společnost v roce 2008 pořídila středisko Kojákovice.

Společnost má také vypracovanou interní směrnici číslo IS-010, která se zabývá tvorbou a rozpouštěním opravných položek u stálých aktiv, zásob a pohledávek.

Příčinou vzniku **opravné položky u stálých aktiv**, tzn. dlouhodobého hmotného, nehmotného majetku, dlouhodobého nedokončeného nehmotného a hmotného majetku, je nejčastěji případ, kdy inventarizační komise shledá výrazně nižší užitnou hodnotu majetku, než je jeho ocenění v účetnictví.

Jedná se především o následující:

- zcizení majetku a to jakýmkoliv způsobem, kdy není k datu uzavírání účetních knih k dispozici vyjádření orgánů, jež řeší toto zcizení, tím pádem není zřejmé, že majetek není možné získat v původním stavu zpět,
- znehodnocení majetku a to jakoukoliv formou, kdy výsledná částka znehodnocení k datu uzavírání účetních knih není přesně známa a nelze se odpovědně rozhodnout, zda bude hospodárné majetek likvidovat či opravit.

**Opravné položky u zásob** jsou tvořeny především v následujících případech:

- obrátka zásob je malá či žádná, jejich možnost zpracování ve společnosti je velice nízká, v tomto případě je nutné stanovit odhad možné prodejní ceny, jestliže je odhad nižší, než cena, za kterou jsou zásoby evidovány v účetních knihách, je nutné vyjádřit a zaúčtovat opravnou položku a to rozdílem z tohoto ocenění,
- zcizení zásob, pokud k datu uzavírání účetních knih není rozhodnuto o definitivním řešení tohoto zcizení,
- znehodnocení zásob, jestliže k datu uzavírání účetních knih nezná účetní jednotka výši znehodnocení v plném rozsahu,
- předpokládaná prodejní cena je nižší než skladová cena.

Opravná položka k pomalu obrátkovým a zastaralým zásobám či jinak dočasně znehodnoceným zásobám je tvořena na základě analýzy obrátkovosti zásob a na základě individuálního posouzení zásob.

Při tvorbě opravných položek k pohledávkám společnost rozlišuje tvorbu zákonných (daňových) a tvorbu účetních opravných položek. Analýza věkové struktury pohledávek a tím pádem i tvorby opravné položky vychází z inventarizace pohledávek a jejich odsouhlasením s dlužníky, a to buď konfirmačními dopisy, které vyžaduje auditor při provádění auditu účetní závěrky, zápisy z osobního jednání s dlužníky, z celoročního monitorování stavu a úrovně pohledávek a z výsledků pravidelných konzultací vedení společnosti s regionálními zástupci za účelem vytipování rizikových pohledávek a jejich zajištění.

Rozpuštění opravných položek, které byly vytvořeny dle výše popsaných instrukcí, je možno vyúčtovat až po definitivním právním dořešené každé pohledávky či s možností využití jiného způsobu účtování (daňový odpis).

Účetní jednotka tvoří zákonné opravné položky dle § 8 až § 8 c zákona o rezervách pro zjištění daně z příjmů a odpis pohledávek podle § 24, odst. 2, písm. y zákona o daních z příjmů. Veškeré vytvořené opravné položky podléhají inventarizaci, při níž je posuzována jejich výše a odůvodněnost.

Společnost vytváří **účetní opravné položky** k majetku, u něhož při provádění inventarizace zjistí, že jeho ocenění v účetních knihách je vyšší než tržní hodnota, avšak tato skutečnost je přechodného charakteru.

U opravných položek účetních k zásobám závisí tvorba na obrátce zásob a na kvalifikovaném posouzení jejich využitelnosti pro výrobu nebo obchod. Tuto skutečnost posoudí příslušná inventarizační komise v rámci inventarizace majetku. Opravné položky jsou pak rušeny postupně v závislosti na úbytcích zásob, ke kterým byly tvořeny.

Pro **účetní opravné položky k pohledávkám** se tvorba řídí dle účetních postupů, které jsou platné pro skupinu AGF. Matka (AGF) vytvořila směrnici, která určuje nejnižší možné hranice tvorby opravných položek k pohledávkám.

V tabulce níže je popsáno stanovení účetních opravných položek k pohledávkám dle holdingové směrnice.

Tabulka 12 – Opravné položky k pohledávkám dle interní směrnice

Název	% hodnoty	nominální
<b>Za podniky v insolvenčním řízení, v likvidaci</b>	100	
<b>Rizikové pohledávky na základě zjištění bez ohledu na splatnost</b>	100	
<b>Po splatnosti více než 360 dnů</b>	100	
<b>Po splatnosti více než 180 dnů do 360 dnů včetně</b>	80	
<b>Po splatnosti více než 90 dnů do 180 dnů včetně</b>	50	

zdroj: vlastní zpracování, interní data podniku.

V holdingové směrnici je dále uvedeno, že opravné položky nebudou tvořeny na pohledávky za podniky v konsolidačním celku a z titulu úroků z prodlení a smluvních pokut.

Jak lze vyčíst z výkazů akciové společnosti, opravné položky k pohledávkám nejsou tvořeny, protože společnost nemá žádné pohledávky po splatnosti a navíc všechny pohledávky jsou za přízněnými společnostmi ve skupině.

Každoročně jsou vytvářeny opravné položky k zásobám, konkrétně k nedokončené výrobě a nově i k výrobkům.

Součástí každoroční inventarizace zásob je i posouzení možného snížení hodnoty těchto zásob. Společnost na podzim zaseje a ošetří rostliny a čeká, co bude na jaře. Proto se každoročně ke konci účetního období tvoří opravná položka. Vždy něco z toho, co bylo zaseto, nevzejde.

Opravnou položku počítá agronom s ředitelem společnosti. Částečně na základě klimatických podmínek, částečně na základě vývoje cen jednotlivých komodit a částečně na odborném úsudku. Opravná položka je koncipována tak, že pokrývá část ztráty vzniklé zakládáním ozimů a prací k jařinám, v klimaticky nepříznivých podmínkách podzimu roku 2015 a to v poměru nákladů vynaložených na podzim roku 2014 k celkovým nákladům na plodiny.

Dále společnost na doporučení auditora vytvořila opravnou položku k výrobkům, což jsou vlastně neprodané plodiny a seno, senáž – balíky. Ke konci roku zůstalo velké množství neprodaných plodin, zejména pšenice a ovesa. Účetní jednotka musela nechat plodiny znovu přešetřit hygienickou stanicí a provést další rozbory, zda je v následujícím roce budou smět prodát za plnou cenu a v kvalitě 1.

Na základě těchto rozborů vyplynulo, že především oves již nedostane nejvyšší kvalitu, tzn. potravinářskou, ale budou jej muset prodávat jako krmný, tedy za daleko nižší hodnotu (cenu). Jak již bylo uvedeno výše, z tohoto důvodu navrhl auditor vytvořit opravnou položku k výrobkům.

#### **4.2.3 Časové rozlišení a dohadné účty**

Účetní jednotka má vytvořenou interní směrnici IS-003 pro časové rozlišení nevýznamných a pravidelně se opakujících výdajů. Tuto směrnici vypracovala finanční účetní a schválil ji ředitel akciové společnosti. Datum účinnosti je stanoveno od 1. 1. 2015.

Ve směrnici je podrobně popsáno, že společnost nebude časově rozlišovat výdaje, které jsou nevýznamné a pravidelně se opakující.

Za nevýznamnou částku jsou považovány předplatné novin a časopisů, nákup kalendářů, diářů či stravenek pro následující období.

Pravidelně se opakující příjmy či výdaje definuje směrnice jako následující:

- placené pojistné,
- nájemné za pozemky,
- poplatky z bankovních účtů za prosinec, které jsou hrazené až v lednu následujícího účetního období,
- úhrada za činnost daňových poradců a auditorů, jež se vztahuje k předcházejícímu účetnímu období.

Dále má společnost směrnici, kde jsou definovány zásady pro tvorbu dohadných položek. Směrnice má označení F4 a je z roku 2013.

Tento vnitropodnikový předpis nejprve vymezuje dohadné položky a jejich smysl vytváření. Dohadné položky společnost XYZ, a.s. tvoří k datu měsíčních účetních závěrek. Jsou to tedy závazky nebo pohledávky spadající do uzavíraného měsíčního období, ale není známa jejich definitivní částka a podnik odhaduje jejich výši. Účetní jednotka na ně nemá daňový doklad. Smyslem dohadných položek je ke dni účetní závěrky vyjádřit finanční situaci podniku co nejvěrněji.

Dohadné položky pasivní jsou v podniku XYZ, a.s. nejčastěji tohoto charakteru:

- nevyfakturované služby, které však již byly dodavatelem dodány, jedná se především o opravy, agroslužby, licenční poplatky a zboží (podklady k výše vypsáním dohadným položkám předají účetnímu oddělení správce majetku, jednotliví produktoví manažeři, manažer dopravy a manažeři prodeje),
- nevyúčtovaná spotřeba:
  - elektřiny – podklady předá správce majetku,
  - vody – podklady též předá správce majetku,
  - plynu – poklady předá do účetního oddělení správce majetku,
  - telefony – podklady má u sebe účetní, která účtuje režijní faktury,
  - CCS karty – podklady má u sebe účetní, která účtuje režijní faktury
  - nájmy – podklady má u sebe správce majetku a následně je předá do účtárny,
- neproplacené odměny zaměstnancům – tyto odměny jsou poskytovány na základě vnitřního mzdového předpisu a vztahuje se na ně právní nárok.

Dále směrnice definuje dohadné položky aktivní, jež nelze zúčtovat jako pohledávky, přičemž výnos z těchto položek spadá do daného účetního období, respektive je prokazatelně protipoložkou k vyúčtovaným nákladům, například nepotvrzený nárok náhrady za škodu od pojišťovny (tyto podklady dodává vždy správce majetku).

K datu měsíční účetní závěrky jsou tvořeny dohady na každou jednotlivou položku převyšující částku 10 000 Kč. K datu roční účetní závěrky jsou tvořeny dohadné položky aktivní a pasivní bez ohledu na limit, který je stanovený pro měsíční účetní závěrku.



V tabulce je uveden vývoj jednotlivých účtů časového rozlišení a dohadných položek.

**Tabulka 13 – Vývoj jednotlivých účtů časového rozlišení a dohadných položek**

Rok	Účet 381	Účet 383	Účet 385	Účet 388	Účet 389
<b>2015</b>	10 000	105 000	66 000	0	67 000
<b>2014</b>	303 319	0	186 034	5 605 511	764 086
<b>2013</b>	1 094 782	0	346 958	4 905 750	359 927

zdroj: vlastní zpracování, interní data podniku.

Pokles mezi roky 2013 a 2014 u účtu 381 – Náklady příštích období způsoben z důvodu poklesu nájemného pozemků. Společnost si dříve pronajímala pozemky od místních zemědělců. U dohadných účtů pasivních je pokles mezi roky 2013 a 2014 způsoben především zvýšením dohadů na odměny zaměstnanců.

#### 4.2.4 Rezervy

Účetní jednotka nemá vypracovanou vnitropodnikovou směrnici na tvorbu a zúčtování rezerv. Společnost účtuje o rezervách na daň z příjmů a o rezervě na zaměstnanecké benefity (jedná se o prémie) a dalších, viz. tabulka níže.

Níže je uvedena tabulka, která zobrazuje tvorbu a zúčtování rezerv v minulých letech společnosti XYZ, a.s.

**Tabulka 14 – Tvorba a zúčtování rezerv v letech 2013 - 2015**

Rezerva na	Stav k 31.12.2013	Tvorba	Zúčtování	Stav k 31.12.2014	Tvorba	Zúčtování	Stav k 31.12.2015
<b>Sklad Jílovice</b>	500	0	-500	0	0	0	0
<b>Zvýšení úrodnosti polí</b>	8 013	0	-8 013	0	0	0	0
<b>Mzdy – prémie</b>	0	1 312	-134	1 178	2 217	-611	2 784
<b>Nevyčerp. dovolenou</b>	657	1 036	-657	1 036	142	-1 036	142
<b>Zaměst. Benefity</b>	0	982	0	982	341	-982	341
<b>Daň z příjmů</b>	0	0	0	0	20	0	20
<b>Důchody</b>	0	0	0	0	52	0	52
<b>Celkem</b>	9 170	3 330	-9 304	3 196	2 772	-2 629	3 339

zdroj: vlastní zpracování, interní data společnosti.

Ostatní rezervy tvoří společnost za účelem krytí budoucích nákladů z oblasti osobních nákladů a dotací na základě propočtů a rozhodnutí vedení společnosti.

Společnost účtuje o daňové povinnosti přes účet rezerv. Takto musí postupovat v souladu s interními pokyny skupiny AGF, a.s. Výpočet daně provádí hlavní účetní a ekonomka společnosti. Dle tohoto výpočtu byla zaúčtována rezerva, ale daňové přiznání sestaví daňový poradce společnosti a bude podáno až v řádném termínu.

V roce 2014 se účetní jednotka začala připravovat na přechod na Mezinárodní účetní standardy (IFRS) dle rozhodnutí koncernu AGF, a.s. Všechny společnosti ve skupině se začaly připravovat pod jednotným vedením matky. Zatím nedošlo k plné aplikaci, ale pomalu implementují první položky. Rezerva na důchody byla jednou z nich.

#### 4.2.5 Kurzové rozdíly

Společnost má vytvořenou vnitropodnikovou směrnici pro používání kurzů při zúčtování. Jedná se o směrnici IS-002, kterou vypracovala hlavní účetní společnosti a schválil ji ředitel společnosti. Datum účinnosti této směrnice je 1. 1. 2015, tzn. směrnice je aktuální.

Směrnice je velice stručná, je zde prakticky uvedena pouze jedna věta o tom, kterým kurzem účetní jednotka přepočítá cizoměnové závazky či pohledávky.

Podnik používá v případě potřeby přepočtu zahraniční měny na tuzemskou měnu vždy aktuální kurz, který je platný k poslednímu dni v měsíci, kdy je nutné doklady zaúčtovat, vyhlášený Českou národní bankou.

Pro přepočet cizoměnových závazků či pohledávek k rozvahovému dni je používán kurz ČNB vyhlášený k 31. 12. daného účetního období.

Níže je uvedena tabulka kurzových rozdílů ve vybraných obdobích v tis. Kč.

**Tabulka 15 – Kurzové rozdíly v jednotlivých letech**

Rok	Účet 563 – Kurzové ztráty	Účet 663 – Kurzové zisky
2015	107	0
2014	100	0
2013	123	0

zdroj: vlastní zpracování, interní data podniku.

#### 4.2.6 Daň z příjmů splatná a odložená

Společnost počítá náklad na daň z příjmů za pomoci platné daňové sazby z účetního zisku, který je zvýšený či snížený o trvale nebo dočasně daňově neuznatelné náklady a nezdaňované výnosy, což mohou být například tvorba a zúčtování ostatních rezerv a opravných položek náklady na reprezentaci, rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy a další.

Ještě jsou zohledňovány položky, které snižují základ daně (dary), položky odčitatelné (daňová ztráta, náklady na realizaci projektů výzkumu a vývoje) a slevy na dani z příjmů.

Jelikož účetní závěrka ve většině případů předchází konečnému výpočtu daně z příjmů, tvoří účetní jednotka rezervu na daň z příjmů. Více o této rezervě je popsáno v kapitole 4.2.4 Rezervy.

Výpočet odložené daně vychází ze závazkové metody. Při výpočtu je použita sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém bude tato daň uplatněna.

Přechodné rozdíly, které vedou ke vzniku odložené daňové pohledávky či závazku společnost posuzuje ve vzájemné souvislosti s tím, že o odloženém daňovém závazku účtuje vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti, tzn. Po posouzení její uplatnitelnosti.

Ve společnosti přicházejí v úvahu níže vypsane přechodné rozdíly:

- rozdíly mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou (hodnotou) dlouhodobého majetku,
- z titulu opravných položek k zásobám,
- z tvorby daňově neúčinných rezerv,
- z dohadných položek na nevyplacené prémie včetně odvodů.

Níže v tabulce je rozebrána odložená daň za rok 2015 a její přechodné rozdíly. Tabulky jsou v Kč.

**Tabulka 16 – Zůstatková cena DHM účetní x daňová**

<b>Položka</b>	<b>K 31.12.2015</b>
<b>zůst. účetní cena dl. hm. majetku</b>	42 650 000
<b>zůst. daňová cena dl. hm. majetku</b>	41 650 000
<b>rozdíl</b>	1 000 000
<b>% daně</b>	19
<b>celkem – pohledávka (+), závazek (-)</b>	-190 000

zdroj: vlastní zpracování, interní data podniku.

**Tabulka 17 – Opravné položky k nedokončené výrobě - účetní**

<b>Položka</b>	<b>k 31.12.2015</b>
<b>účetní hodnota opravné položky k NV</b>	1 536 000
<b>% daně</b>	19
<b>celkem – pohledávka (+)</b>	291 840

zdroj: vlastní zpracování, interní data podniku.

**Tabulka 18 – Hodnota účetních rezerv**

<b>Položka</b>	<b>k 31.12.2015</b>
<b>Účetní hodnota účetních rezerv</b>	3 391 000
<b>% daně</b>	19
<b>celkem – pohledávka (+)</b>	644 290

zdroj: vlastní zpracování, interní data podniku.

Tabulka 19 – Výpočet odložené daně za rok 2015

Název položky	Přehled vypočtených položek odložené daňové povinnosti
rozdíl mezi daň. a úč. hodnotou DHM	-190 000
účetní hodnota opravné položky k NV	291 840
rezervy – jen účetní	644 290
<b>Celkem k 31.12.2015</b>	746 130
<b>PS 1. 1. 2015</b>	1 722 000
<b>doúčtovat</b>	-975 870 (výsledkem je odložená daňová pohledávka 592/481)

zdroj: vlastní zpracování, interní data podniku.

Dále je v tabulce níže uveden výpočet daně z příjmů za rok 2015, společnost má daňového poradce, tudíž podává daňové přiznání k 30.6.

Tabulka 20 – Výpočet daně z příjmů za rok 2015

Název položky	Kč	Poznámka
<b>HV za období</b>	7 120 364	zisk
<b>Nedaňové náklady:</b>		
<b>513</b>	253 756	Náklady na reprezentaci
<b>546</b>	460 645	Odpis pohledávek
<b>554</b>	195 000	Tvorba nedaňových rezerv
<b>551</b>		
<b>Rozdíl účetních a daňových odpisů</b>	430 870	
<b>Základ daně</b>	8 460 635	
<b>Zaokrouhlený základ daně</b>	8 461 000	
<b>Sazba daně v %</b>	19	
<b>Daň celkem</b>	1 607 590	
<b>Zaplacené zálohy</b>	1 587 960	
<b>Daňová povinnost 2015</b>	19 630	

zdroj: vlastní zpracování, interní data podniku.

V tabulce níže je uvedeno srovnání výše splatné a odložené daně v letech 2015 a 2014.

**Tabulka 21 – Srovnání výše splatné a odložené daně v letech 2015 a 2014**

V tis. Kč	2015	2014
<b>Splatná daň</b>	20	1 533
<b>Odložená daň</b>	976	1 003
<b>Úprava daň. nákladu předchozího období podle skutečně podaného daňového přiznání a dodatečných podaných daňových přiznání</b>	0	0
<b>Daňový náklad celkem</b>	996	2 536

zdroj: vlastní zpracování, interní data podniku.

#### 4.2.7 Účetní uzávěrka

Účetním obdobím společnosti je kalendářní rok, řádná účetní závěrka je tedy sestavována k 31. 12. daného účetního období. Jak již bylo popsáno výše, jedná se o akciovou společnost, která je součástí celku AGF, a.s., spadá tedy do konsolidačního celku.

Mateřské společnosti jsou měsíčně zasílány reporty finančních výkazů podle přesně definované předlohy. Pro sestavení konsolidované účetní závěrky je odesílán na mateřskou společnost tzv. konsolidační balíček, který je ověřován auditorem. Audit konsolidované účetní závěrky provádí společnost Ernst & Young, s.r.o.

Pro sestavení účetní závěrky a uzávěrky je vydáno Opatření finančního ředitele k provedení inventarizace za dané účetní období. V tomto rozhodnutí jsou jmenovány inventarizační komise, termíny a způsob provedení inventarizace a termíny o předání vyhotovených inventarizačních soupisů do účetního oddělení. Inventarizační komise jsou složeny ze zaměstnanců akciové společnosti.

Účetnictví je vedeno v softwaru, který je stejný pro všechny společnosti v rámci holdingu. Tento software je přizpůsoben zemědělské výrobě a je plně univerzální pro všechny spojené společnosti.

Níže jsou ve zkratce popsány procesy související s účetní uzávěrkou. Společnost eviduje závazky a pohledávky v cizí měně, ale nejedná se o významné hodnoty. K datu účetní závěrky používá kurz k 31. 12. vyhlášený Českou národní bankou. Od roku 2014 se společnost připravuje na přechod do IFRS, což je metodicky řízeno z centrály. Jsou přesně dané holdingové postupy pro tvorbu rezerv a s tím i pro rozpouštění rezerv, především těch, které mezinárodní výkaznictví neuznává.

Opravné položky zpracovává a navrhuje hlavní účetní společnosti ve spolupráci s příslušnými pracovníky. Konečné posouzení tvorby opravné položky je v kompetenci generálního ředitele společnosti. Výše opravných položek je určena směrnicí (více popsáno výše v kapitolách). K pohledávkám nejsou tvořeny opravné položky, zhruba 90 % pohledávek je za akcionářem společnosti.

Jelikož je měsíční závěrka reportována na mateřskou společnost, přešla XYZ, a.s. na měsíční účtování dohadných položek.

#### **4.2.8 Sestavení účetní závěrky**

Společnost má ze zákona povinný audit, protože splňuje dvě ze tří kritérií. Má více než 50 zaměstnanců a aktiva netto více než 40 000 000 Kč, sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu a dále pak výroční zprávu a zprávu o vztazích mezi propojenými osobami. Jelikož se jedná o malou účetní jednotku, akciová společnost XYZ není povinna sestavovat Přehled o změnách vlastního kapitálu a Výkaz o peněžních tocích.

Účetní jednotka sestavuje následující výkazy:

- Rozvaha v plném rozsahu,
- Výkaz zisku a ztráty plném rozsahu,
- Příloha k účetní závěrce v plném rozsahu.

Společnost ovšem nemá vypracovanou vnitropodnikovou směrnici v písemné podobě, která by stanovila přesný harmonogram prací účetní závěrky.

Podnik má pouze jednotlivé směrnice vypracované zvlášť, tzn. směrnici na provádění inventarizací, účtování dohadných položek aktivních a pasivních, časového rozlišení aktiv a pasiv, rezerv, kurzových rozdílů, opravných položek, daně z příjmů splatné a odložené, ale samostatnou vnitropodnikovou směrnici, která by stanovila harmonogram účetní závěrky, vypracovanou nemá.

Návrh interní směrnice, která se zabývá harmonogramem účetní závěrky účetní jednotky XYZ, a.s. je uveden v kapitole v 5. kapitole, která se zabývá zhodnocením a návrhy řešení (konkrétní podkapitola 5.5 Aktuálnost vnitropodnikových směrnic).

#### **4.2.9 Povinnosti spojené s účetní závěrkou, archivace**

Účetní jednotka má ze zákona povinný audit, protože splňuje dvě ze tří kritérií. Má více než 50 zaměstnanců a aktiva netto více než 40 000 000 Kč. Sestavuje tedy účetní závěrku v plném rozsahu. Spadá pod kategorii malé účetní jednotky, tudíž nemusí sestavovat Přehled o změnách vlastního kapitálu a Výkaz o peněžních tocích. Auditorem akciové společnosti XYZ je společnost Kreston A&CE Audit s.r.o.

Akciová společnost XYZ je zapsaná v obchodním rejstříku a zveřejňuje každý rok účetní závěrku a výroční zprávu, kterou je povinna sestavovat z důvodu zákonné povinnosti k auditu. Dále sestavuje Zprávu o vztazích mezi propojenými osobami, protože je součástí celku AGF. Též ji každý rok uveřejňuje v obchodním rejstříku.



Níže v tabulce jsou vypsané roky, za které je účetní závěrka uložena v elektronické podobě ve Sbírce listin na portálu [www.justice.cz](http://www.justice.cz).

Tabulka 22 – Zveřejnění účetní závěrky

Rok	Zveřejnění účetní závěrky	
	Ano	Ne
2015	X	
2014	X	
2013	X	
2012	X	
2011	X	
2010	X	
2009	X	
2008	X	
2007 - 1993		X

zdroj: vlastní zpracování, data z [www.justice.cz](http://www.justice.cz).

Společnost využívá pro sestavení daňového přiznání služeb externí daňové kanceláře v regionu, kde sídlí. Její závazný termín pro podání daňového přiznání k dani z příjmů je tedy do 30. června.

Archivace účetních a daňových dokladů probíhá ve společnosti XYZ, a.s. následovně. V přízemí budovy je místnost č. 102 – Archiv. Zde jsou ukládány v papírových krabicích účetní a daňové doklady, mzdové listy, výplatní pásky jednotlivých zaměstnanců, zápisy z jednání orgánů společnosti a další dokumenty po dobu stanovenou zákonem o účetnictví.

## 5 Zhodnocení a návrhy řešení

Akciová společnost XYZ je součástí konsolidačního celku AGF, a.s. Sestavuje tedy účetní závěrku dle českých účetních předpisů. V rámci holdingu se společnost připravuje na přechod účtování dle Mezinárodních účetních standardů (IFRS).

Níže v kapitolách budou popsána jednotlivá zjištění, která vyplynula v průběhu analýzy účetní uzávěrky a závěrky společnosti

### 5.1 Inventarizace

Inventarizace je nedílnou součástí účetní uzávěrky. Provedením fyzické inventury účetní jednotka zjistí skutečný stav majetku a závazků. Akciová společnost XYZ má vypracovanou interní směrnici, která stanoví datum a čas provádění fyzické inventury.

Ovšem kvalita provedení této inventury pak závisí na svědomitosti jednotlivých inventarizačních komisí. Jak již bylo popsáno v kapitolách výše, jedná se o společnost, která má povinný audit. Auditor má povinnost zúčastnit se provádění fyzické inventury. Bylo zjištěno, že inventarizační komise skladu náhradních dílů neprovedla fyzickou inventuru v souladu s vnitropodnikovou směrnicí.

V interní směrnicí je uveden postup provádění fyzické inventury ve skladu náhradních dílů a to přepočítáním jednotlivých druhů majetku. Inventarizační komise dané druhy a kusy náhradních dílů nepřepočítala, pouze odhadla a tím vzniklo manko, které pak kontrolní inventarizační komise odhalila. Zaměstnanci, kteří tvoří inventarizační komisi, totiž dostanou soupis majetku či zásob, podle toho, na jaký sklad byli přiřazeni, vyjetý ze softwaru SAP, kde jsou vidět nejen jednotlivé druhy majetku/zásob, ale i počty ks, ve kterých by měly na skladě být.

Tomuto problému lze předejít následovně. Jednotlivé inventarizační komise by obdržely například čistý papír, na který by zaznamenaly druh majetku/zásoby nalezeného na příslušném skladu a množství. Nebo by mohly dostat alespoň sestavu majetku/zásob ze SAPu, na které by nebylo uvedeno množství, aby členové inventarizační komise byli nuceni majetek/zásoby přepočítat, převážít popř. přeměřit a byl by zjištěn opravdu skutečný stav majetku či zásob.

## 5.2 Výše rezerv

Jak již bylo popsáno výše, účetní jednotka čerpala před několika lety dotaci na čpavek. Mezi podmínkami byly i ukazatele ohledně živočišné výroby, které během doučtování dotace nebyly úplně správně vykázány, protože během té doby společnost odštěpila své středisko s chovem kuřat.

Tím byly podmínky dotace z části porušeny. Společnost sice jednala s Ministerstvem zemědělství, ale nemá písemný podklad k jednání a nikde není archivována informace o přesunu kuřat.

Společnost podnikla mnoho jednání, aby byla dotace ponechána, ale i tak hrozí riziko, že bude muset dotaci vrátit a k tomu zaplatit i penále, které je v tomto případě ve výši 100 % poskytnuté dotace. Z tohoto důvodu by měla být vytvořena rezerva na platby vyplývající z kontroly dotací, kterou společnost vytvořenou nemá.

Níže v tabulce je uveden návrh na výpočet rezervy, jež by měla společnost zaúčtovat.

**Tabulka 23 – Návrh výše rezervy na případné sankce z porušení dotačních podmínek**

<b>Případná sankce ve výši</b>	<b>1 330 000</b>
<b>100 % dotace</b>	
<b>Celkem</b>	<b>1 330 000</b>

zdroj: vlastní zpracování.

Jelikož byly podmínky dotace porušeny a bylo zahájeno řízení o vrácení dotace v průběhu roku 2015, lze předpokládat, že proces vyčíslení sankční pokuty bude trvat 2 – 3 roky.

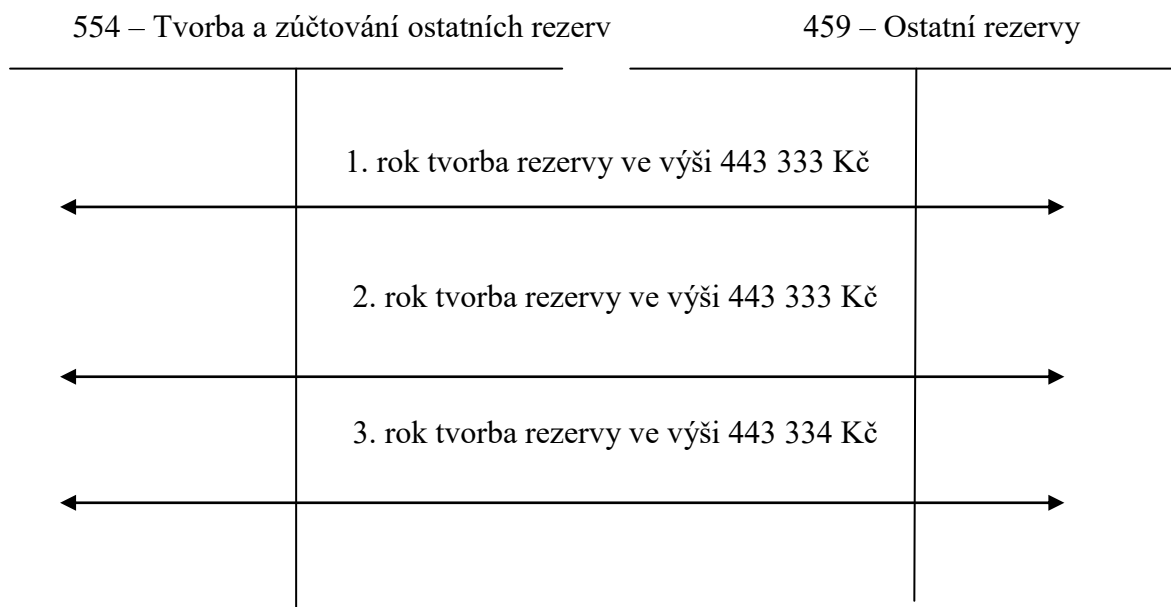
Z toho důvodu by měla mít společnost XYZ, a.s. zaúčtovanou rezervu na sankční pokuty a také by měla účtovat o závazku, protože již v závěre vztahující se k roku 2015 je jisté, že peníze obdržené z dotace bude muset společnost vrátit. Účtování rezervy by mělo proběhnout následujícím způsobem:

Návrh tvorby rezervy na 3 roky

1. rok tvorba rezervy ve výši 1/3 případné sankce .....443 333 Kč
2. rok tvorba rezervy ve výši 1/3 případné sankce.....443 333 Kč
3. rok tvorba rezervy ve výši 1/3 případné sankce .....443 334 Kč

Ve schématu uvedeném níže je naznačeno účtování tvorby rezervy po tři kalendářní roky, respektive účetní období.

Obrázek 8 – Účtování rezervy



zdroj: vlastní zpracování

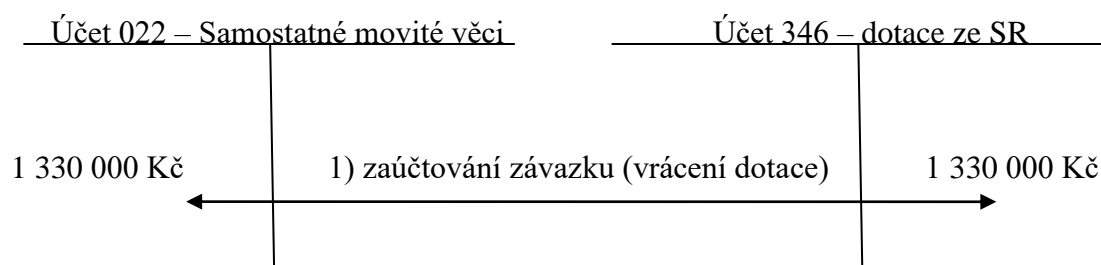
Rezerva by měla být zaúčtována z toho důvodu, aby dopad do výsledku hospodaření v případě udělení sankční pokuty od Státního zemědělského intervenčního fondu za nedodržení podmínek stanovených v dotačním řízení nebyl tak značný a rozmělnil se.

Pokud by účetní jednotka postupovala jako doposud, tzn. rezerva na budoucí závazek by nebyla tvořena a Státní zemědělský intervenční fond by rozhodl o udělení sankční pokuty ve výši 100 % dotace, což činí 1 330 000 Kč, byl by v účetním období jednorázový dopad do nákladů ve výše uvedené výši, což by samozřejmě ovlivnilo i výsledek hospodaření daného účetního období.

Vrácení dotace by mělo být dle interpretace Národní účetní rady promítnuto do účetní závěrky roku 2015, protože se jedná o závazek, o kterém společnost již věděla v průběhu sestavování účetní závěrky k 31. 12. 2015. Níže je naznačeno účtování závazku a vrácení dotace.

Schéma naznačuje účtování o závazku, který společnosti vznikl z důvodu vrácení dotace v roce 2015.

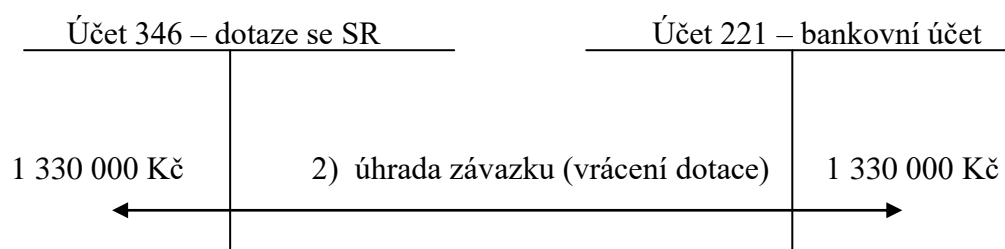
**Obrázek 9 – Účtování závazku z důvodu vrácení dotace**



zdroj: vlastní zpracování, interní data podniku o dotaci

Další schéma znázorňuje úhradu závazku – tzn. vrácení dotace.

**Obrázek 10 – Úhrada závazku (vrácení dotace)**



zdroj: vlastní návrh, vlastní zpracování

### 5.3 Návrh výpočtu manka do normy

Účetní jednotka používá pro stanovení manka do normy odborný odhad technika, není zde využit výpočet a manko do normy není zakotveno ve vnitropodnikové směrnici. Technik na každý rok odhadne výši manka, které bude do normy, tzn. účtováno v rámci spotřeby.

Níže je uveden návrh výpočtu manka do normy, který byl též prokonzultován a sestaven ve spolupráci s technikem společnosti.

Podnik též vypracuje vnitropodnikovou směrnici, která se bude zabývat přímo mankem do normy, kde bude tento výpočet a popis počítání zakotven.

Pro vypočtení normované technické ztráty u zásob je stanoveno manko do normy následujícím způsobem. Nejprve je nutné vypočíst průměrnou dobu, po kterou budou obiloviny skladovány. Pro vypočtení průměrné doby skladování je nutné dodržovat zásadu, že do celkového výdeje bude zahrnut i výdej odpadů a zjištěná konečná zásoba.

Následně bude vypočtena průměrná doba skladování a to tak, že se sečtou všechny měsíční zůstatky za sledované (prověřované) období a vydělí se součtem výdejů za totožné období navýšených o zůstatek, který byl zjištěn při fyzické inventuře.

Výpočet normovaných technických ztrát je proveden tak, že součet veškerého vydání a konečného zůstatku, který byl zjištěn vážením, se vynásobí určeným procentem normovaných technických ztrát dle průměrné skladovací doby a výsledek je vydělen stem.

Níže je uveden příklad na výpočet manka do normy.

Volně ložená pšenice byla uskladněna v podlahovém skladu. Pohyby zásob jsou uvedeny níže v tabulce. Při provádění fyzické inventury k 31. 12. byla zjištěna, pomocí převážení, počáteční zásoba ve výši 4 000 tun.

Tabulka 24 – Pohyby zásob

Měsíc	Počáteční zásoba (a)	Příjem (b)	Výdej (c)	Zůstatek k posl. dni měsíce	Zjištěný úbytek
Leden	4 000	2 000		6 000	
Únor		4 000	2 000	8 000	
Březen		4 000	3 000	9 000	
Duben			500	8 500	
Květen		2 000	4 000	6 500	
Červen			3 500	2 980 (d)	
Zjištěné manko při fyz.inv.					20 (e)
<b>Celkem</b>	4 000	12 000	13 000	40 980	20

zdroj: vlastní zpracování, údaje z fyzické inventury podniku.

- a) Počáteční zůstatek (zásoba) k 1.1.podle inventurního soupisu k 31.12. předchozího roku.....4 000 t
- b) Celkem příjem za období.....12 000 t
- c) Celkový výdej za období.....13 000 t
- d) Zůstatek, který byl zjištěn při převážení.....2 980 t
- e) Rozdíl.....20 t
- f) Měsíční zůstatky za období celkem.....40 980 t

Výpočet průměrné doby skladování:

$$\frac{f}{c + d} = \frac{40\,980}{13\,000 + 2\,980} = \frac{40\,980}{15\,980} = 2,6 \text{ měsíců}$$

Průměrná doba skladování je tedy po zaokrouhlení na jedno desetinné místo 2,6 měsíce u volně ložené pšenice.



Následně bude vypočtena přirozená ztráta. Normovaný úbytek pro volně loženou pšenici a pro podlahový sklad je 0,10 % při skladování do tří měsíců.

$$\frac{(c + d) * \% n. \text{ úbytku za dobu skladování}}{100} = \frac{(13\,000 + 2\,980) * 0,10}{100} \\ = 15,98 \text{ tun}$$

Přirozená ztráta je tedy 15, 98 tun. Dále je nutné porovnat manko zjištěné pomocí inventury s úbytkem do normy. Více viz. následující tabulka.

Tabulka 25 – Porovnání zjištěného manka s úbytky do normy

<b>Manko zjištěné při fyz.inv. převážení</b>	25, 00 t
<b>Manko do normy (viz. výpočet výše)</b>	15, 98 t
<b>Manko nad normu</b>	9, 02 t

zdroj: vlastní zpracování, interní data podniku z výsledků fyzické inventury.

## 5.4 Účetní software

Podnik pro svou účetní a ekonomickou činnost používá software SAP a to z důvodu, že spadá pod koncern AGF. Všechny společnosti spadající pod tento koncern mají stejný účetní a ekonomický software. Dříve společnost používala účetní program WINFAS.

Program SAP je celkem vhodný pro ekonomické a účetní činnosti ve společnosti. Dle slov hlavní účetní byl zpočátku složitý na ovládání, ale mateřská společnost vytvořila manuál pro použití daného softwaru a rozeslala jej všem společnostem patřících do holdingu. SAP má propojené všechny moduly, tzn. modul fakturace, majetek, zemědělská výroba, pokladna, banka, mzdy a další.

Je zde nastaveno i několik kontrolních prvků. Program například neumožní zaúčtovat fakturu přijatou/vydanou, pokud k ní není vytvořena objednávka. Dále nelze zaúčtovat fakturu, která není v SAPu schválena příslušnou osobou. Jakmile je doklad zaúčtován, lze dohledat v databázi účetních dokladů, kdo jej zaúčtoval.

Každý zaměstnanec účetního oddělení má jiné heslo a přihlašovací jméno do pracovního počítače a jiné do softwaru. Jakmile je doklad zaúčtován, lze dohledat v databázi účetních dokladů, kdo jej zaúčtoval. Je nutné, aby byla povinně vyplněna pole jako DUZP (datum uskutečnění zdanitelného plnění), datum účtování a strany Má dáti a Dal, jinak SAP doklad nezaúčtuje. Také strany Má dáti a Dal se musí rovnat, jinak software opět zahlásí chybovou hlášku a příslušný doklad nezaúčtuje.

Rizikem je skutečnost, že účetní může zavírat a otevírat jednotlivé měsíce a provádět v nich změny. Toto riziko je pokryto oddělením controllingu v mateřské společnosti.

Naopak pozitivem programu je jeho napojení na ARES (kontroluje spolehlivé a nespolehlivé plátce a bankovní účty). Před zpuštěním platícího procesu si hlavní účetní vždy zaktualizuje spolehlivost plátců. Pokud by byl vystaven příkaz k úhradě v případě nespolehlivého plátce nebo by nebyl zveřejněný bankovní účet, SAP opět zahlásí chybovou hlášku a nedovolí dokončit proces placení.

## 5.5 Aktuálnost vnitropodnikových směrnic

V tabulce níže je zhodnocena existence, aktuálnost a podrobnost jednotlivých vnitropodnikových směrnic akciové společnosti XYZ.

Tabulka 26 – Směrnice akciové společnosti

Název interní směrnice	Existuje?	Je aktuální?	Je podrobná?
Provádění inventarizace	✓	✓	✓
Dlouhodobý majetek a jeho evidence	✓	✓	✓
Zásoby a jejich evidence	✓	✓	✓
Používání kurzů při zúčtování	✓	✓	X
Zásady pro tvorbu a čerpání opravných položek	✓	✓	✓
Plán inventarizace majetku a závazků	✓	✓	✓
Časové rozlišení nevýznamných a pravidelně se opakujících výdajů	✓	✓	✓
Oběh účetních dokladů	✓	✓	✓
Metodika účetních postupů pro zemědělské podniky skupiny AGF	✓	✓	✓
Tvorba a zúčtování rezerv	X	X	X
Harmonogram účetní uzávěrky a závěrky	X	X	X

zdroj: vlastní zpracování, interní data podniku.

Jak je patrné z výše uvedené tabulky, společnost nemá vytvořenou vnitropodnikovou směrnici na tvorbu a zúčtování rezerv.

Společnost také nemá vytvořenou vnitropodnikovou směrnici na práce spojené s účetní uzávěrkou a závěrkou podniku, tzv. Harmonogram účetní uzávěrky a závěrky. Doporučuji vytvořit interní směrnice, které se budou zabývat tvorbou a rozpouštěním rezerv a harmonogramem prací spojených s účetní uzávěrkou a závěrkou.

Podnik má pouze jednotlivé směrnice vypracované zvlášť, tzn. směrnici na provádění inventarizací, účtování dohadných položek aktivních a pasivních, časového rozlišení aktiv a pasiv, rezerv, kurzových rozdílů, opravných položek, daně z příjmů splatné a odložené, ale samostatnou vnitropodnikovou směrnici, která by stanovila harmonogram účetní závěrky, vypracovanou nemá.

Níže je uveden návrh směrnice vztahující se k harmonogramu prací účetní uzávěrky a závěrky.

### **Směrnice IS 018 – Harmonogram účetní závěrky**

Sestavil(a): XXX (hlavní účetní společnosti) Schválil(a): XXX (generální ředitel)

- kontrola převodu zůstatku z minulého období → ověření bilanční kontinuity
  - odpovědnost: hlavní účetní
  - kontrola: žádná
  - datum: 1.1. – 2.1.
- zjištění účetního, skutečného stavu a rozdílů (inventarizace)
  - odpovědnost: hlavní účetní
  - kontrola: generální ředitel společnosti
  - datum: majetek 30.11., zásoby: 30.5. (hnojiva, osiva), 30.6. (ostatní zásoby)

- účetní analýza – kontrola realizačního principu, časového rozlišení, vyúčtování dohadů, kurzových rozdílů
  - odpovědnost: hlavní účetní
  - kontrola: účetní dohled v rámci holdingu
  - datum: do 31.1.
- uzavření účetních knih → sestavení obratové předvahy k datu závěrky
  - odpovědnost: hlavní účetní
  - kontrola: žádná
  - datum: do 31.3.
- daňová analýza – splatná, odložená daň
  - odpovědnost: hlavní účetní
  - kontrola: externí daňový poradce
  - datum: splatná daň do 30.6., odložená daň do 28.2.
- sestavení účetní závěrky – finančních výkazů (Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty, Přehled o peněžních tocích, Přehled o změnách vlastního kapitálu), přílohy k účetní závěrce
  - odpovědnost: hlavní účetní
  - kontrola: generální ředitel společnosti
  - datum: do 28.2.
- sestavení Výroční zprávy a Zprávy o vztazích mezi propojenými osobami
  - odpovědnost: generální ředitel společnosti
  - kontrola: představenstvo
  - datum: do 10.3.

Dále má podnik velice stručnou interní směrnici pro používání kurzů při zúčtování. Směrnice je velice stručná, je zde prakticky uvedena pouze jedna věta o tom, kterým kurzem účetní jednotka přepočítá závazky či pohledávky v cizí měně.

Podnik používá v případě potřeby přepočtu zahraniční měny na tuzemskou měnu vždy aktuální kurz, který je platný k poslednímu dni v měsíci, kdy je nutné doklady zaúčtovat, vyhlášený Českou národní bankou.

## 6 Závěr

Cílem této diplomové práce bylo zhodnocení účetní uzávěrky a závěrky v konkrétní účetní jednotce na základě aplikace teoretických poznatků a analýzy současného stavu, vytipování problémových oblastí a zpracování návrhů na jejich řešení.

Účetní závěrka představuje v užším smyslu sestavení výkazů, jako Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty, Příloha, Výkaz o peněžních tocích a Výkaz o změnách vlastního kapitálu. Účetní závěrka jako proces zahrnuje inventarizaci, úpravu ocenění majetku, vypořádání časového rozlišení, rezerv, kurzových rozdílů, uzavření účtů, sestavení výkazů a následné povinnosti, jako audit, zveřejnění, výroční zpráva a archivace.

Praktická část, se zabývala procesem uzávěrky a sestavením účetní závěrky v zemědělském podniku XYZ, a.s. Nejprve byl vybraný podnik charakterizován, následně byly podrobně popsány přípravné práce a samotné vyhotovení účetní závěrky.

Jedná se o společnost zabývající se především rostlinnou a živočišnou výrobou. Ve výrobě živočišné se zaměřuje hlavně na chov masného skotu a okrajově na chov ryb. V rostlinné výrobě pěstuje především ječmen, pšenici, olejniny, oves a hrách a další.

V aplikační části bylo detailněji popsáno provádění fyzických inventur (hlavně u zásob), jelikož se jedná o zemědělský podnik, který disponuje významným množstvím zásob na skladě.

Při provádění fyzické inventury bylo zjištěno, že někteří zaměstnanci nepostupují dle vnitropodnikové směrnice a dle zákona o účetnictví. Inventarizační komise totiž dostane výjezd sestavy majetku/zásob se softwaru SAP, kde přesně vidí jaké druhy a množství majetku/zásob má být na daném skladu. Bylo by lepší jednotlivým inventarizačním komisím poskytnout sestavu, kde nebudou uvedena jednotlivá množství majetku/zásob anebo provádět fyzickou inventuru pouze na čistý papír, kam by jednotliví členové inventarizační komise zaznamenali nejen nalezené množství majetku/zásob ale i daný druh.

Dále bylo zjištěno, že by účetní jednotka měla tvořit rezervu na sankční pokuty z důvodu vrácení dotace na čpavek. Společnost z části porušila podmínky dotace. Hrozí tedy riziko, že bude muset XYZ, a.s. dotaci vrátit a k tomu zaplatit penále ve výši 100 % poskytnuté dotace.

Účetní software je vhodný pro účetní a ekonomickou činnost společnosti, ovšem akciová společnost XYZ se musela podříditi rozhodnutí mateřské společnosti a z původního softwaru WINFAS přejít na účetní software SAP.

Většina vnitropodnikových směrnic je aktuální a podrobná. Bylo zjištěno, že podnik nemá vytvořenou interní směrnici na tvorbu a rozpouštění rezerv a na harmonogram sestavení účetní uzávěrky a závěrky.

Dále byl řešen a navržen ve spolupráci s technologem společnosti výpočet manka do normy u zásob. Společnost v minulosti neprováděla tento výpočet, využívala pouze odhad zkušeného technologa. Byl navržen vzorec, dle kterého lze vypočítat manko do normy u jednotlivých druhů zásob.

## 7 Seznam použitých zdrojů

### 7.1 Webové stránky a příspěvky na webových stránkách

*Nové povinnosti účetních jednotek od roku 2016.* In: Podnikatel [online]. 2016 [cit. 2017-03-20]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/nove-povinnosti-ucetnich-jednotek-od-roku-2016>.

*Účetní uzávěrka.* In: Wikipedia [online]. 2016 [cit. 2017-03-20]. Dostupné z: [https://cs.wikipedia.org/wiki/%C3%9A%C4%8Detn%C3%AD\\_uz%C3%A1v%C4%9Brka](https://cs.wikipedia.org/wiki/%C3%9A%C4%8Detn%C3%AD_uz%C3%A1v%C4%9Brka).

*Účetní závěrka × Uzávěrka (Financial Report × Closing).* In: Management mania [online]. 2016 [cit. 2017-03-20]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/ucetni-zaverka-uzaverka>.

*Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví: Část třetí Účetní závěrka.* In: Business Center. [online][cit.2017-03-20]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast3.aspx>

LEVOVÁ, Jitka. Opravné položky k pohledávkám. In: Notia [online]. 2015 [cit. 2017-03-20]. Dostupné z: <http://www.notia.cz/opravne-polozky-k-pohledavkam.html>

### 7.2 Knižní publikace

BRYCHTA a kol., *Účetnictví podnikatelů 2016*. 13. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 530 s., ISBN 978-80-7552-050-0.

BŘEZINOVÁ, Hana, *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. 1. vyd., Praha: Wolters Kluwer, 2014. 222 s. ISBN 978-80-7478-640-2.

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

DVOŘÁKOVÁ, Dana, *Základy účetnictví*. 1. vyd., Praha: Wolters Kluwer, 2010, 307 s., ISBN 978-80-7357-544-1.

HRUŠKA, V. *Účetní případy pro podnikatele 2016*. Praha: Grada, 2016, 224 s., ISBN 978-80-247-5802-2.

HRUŠKA, Vladimír, *Účetní manuál pro podnikatelské subjekty, aneb, Průvodce účetními operacemi a účetní závěrkou*. 1. vyd., Praha: Grada Publishing, 2016. 630 s. ISBN 978-80-247-5805-3.

CHALUPA a kol., *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2016*. 14. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2016, 431 s., ISBN 978-80-7554-001-0.

KOCH, Jiří, *Účetní závěrka podnikatelů za rok 2015*, Český Těšín: Poradce, 2015. 192 s. ISBN 978-80-7365-366-8.



KOCH, Jiří, *Účetní závěrka podnikatelů za rok 2016: (po velké novele účetních předpisů)*, Český Těšín: Poradce, 2016. 199 s. ISBN 978-80-7365-378-1.

MRKOSOVÁ, Jitka, *Účetnictví 2016*. 1. vyd., Brno: Edika, 2016. 301 s., ISBN 978-80-266-0885-1.

MÜLLEROVÁ, Libuše, ŠINDELÁŘ, Michal. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. 1. vyd., Praha: Grada Publishing, 2016. 207 s. ISBN 978-80-247-5806-0.

MÜLLEROVÁ, Libuše, *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd., Praha: Wolters Kluwer, 2013. 175 s. ISBN 978-80-7357-988-3.

OTRUSINOVÁ, Milana, ŠTEKER, Karel, *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd., Praha: Grada Publishing, 2013. 264 s. ISBN 978-80-247-4702-6.

OTRUSINOVÁ, Milana, ŠTEKER, Karel, *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2. vyd., Praha: Grada Publishing, 2016. 284 s. ISBN 978-80-271-9351-6.

PILAŘOVÁ, Ivana, PILÁTOVÁ, Jana. *Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2014*. 7. přeprac.vyd., Praha: VOX, 2014. 208 s. ISBN 978-80-87480-27-4.

RYNEŠ, Petr, *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016*. Olomouc:ANAG, 2016, 1168 s., ISBN 978-80-7263-994-6.

SKÁLOVÁ, Jana a kol., *Podvojně účetnictví 2016*. Praha: Grada, 2016, 192 s., ISBN 978-80-271-0031-6.

STROUHAL, Jiří, a kol., *Zveřejňování obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 224 s., ISBN 978-80-7552-157-6.

STROUHAL, Jiří, *Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů*. 1. vyd., Praha: Wolters Kluwer, 2016, 260 s., ISBN 978-80-7552-268-9.

STROUHAL, Jiří, *Účetní závěrka*. 2. aktual. vyd., Praha: Wolters Kluwer, 2011. 304 s. ISBN 978-80-7357-692-9.

VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lucie. *Daňový systém v ČR 2014.12. aktualit.vyd.*, v Praze: Vox, 2014, 94 s., ISBN 978-80-87480-23-6.

### 7.3 Oficiální dokumenty

Česko. Ministerstvo financí. České účetní standardy pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav

Česko. Ministerstvo financí. Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav

Česko. Vláda. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších úprav

Česko. Česká národní rada. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších úprav

### 7.4 Bakalářská práce

FRYCOVÁ, Kateřina. *Zásoby - vedení A i B, rozdíly a účtování*. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická s.r.o., Ekonomika a management, Účetnictví a finanční řízení podniku, 2014. 70 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Milada Dandová.

### 7.5 Zahraniční zdroj

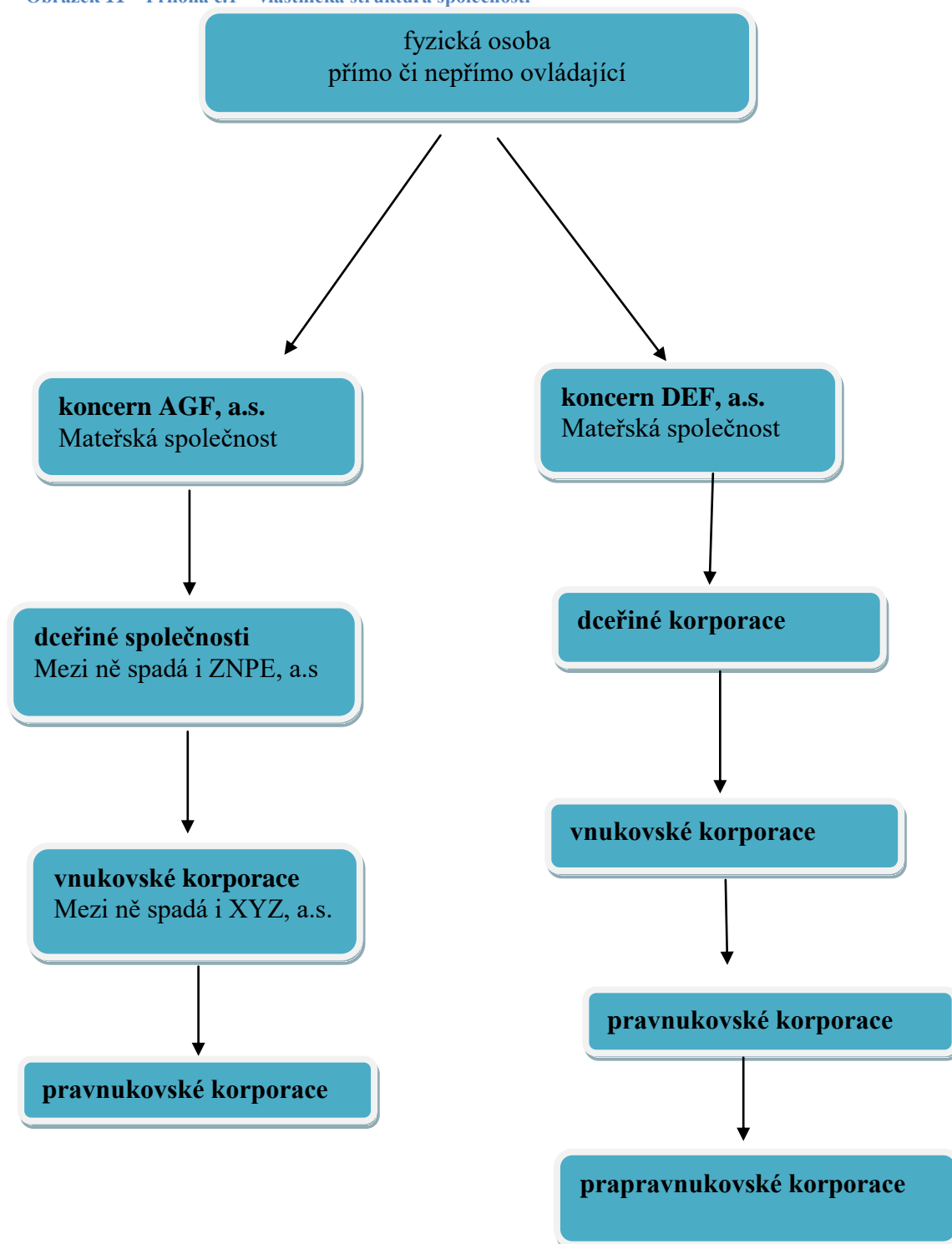
MAHER, Michael, Clyde P. STICKNEY a Roman L. WEIL. *Managerial accounting: an introduction to concepts, methods and uses*. 11th ed. Mason, Ohio: South-Western Cengage Learning, c2012. ISBN 13:978-1-111-57126-9.

### 7.6 Příspěvek ve sborníku

MEJZLÍK, Ladislav. *Přehled a podstata hlavních změn v zákonu o účetnictví od 1. ledna 2016: Kategorizace účetních jednotek*. Auditor. Praha: Komora auditorů České republiky, 2016, ročník XXIII, číslo 1, 14. ISSN 1210-9096.

## Přílohy

Obrázek 11 – Příloha č.1 – vlastnická struktura společnosti



zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty z Výroční zprávy společnosti 2015.

Obrázek 12 – Výkazy společnosti k 31.12.2015

**ROZVAHA v plném rozsahu**

Obchodní firma nebo  
jiny název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky  
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Ke dni  
(v celých tisících Kč)

31.12.2015

Minimální závazný výčet informací podle  
vyhlášky č. 500/2002 Sb., 489/2008 Sb.,  
413/2011 Sb.

Účetní jednotka doručí účetní závěrku  
současně s doručením daňového přiznání  
za daň z příjmu 1x příslušnému finančnímu  
úřadu

Rok	Měsíc	IČO
2015	12	

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. Období Netto 4
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63) = ř. 67	001	107523	-20057	87466	101119
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	61174	-18521	42653	39047
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	58	-58	0	0
B. I.	1. Zřizovací výdaje	005	0	0	0	0
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0	0	0
	3. Software	007	58	-58	0	0
	4. Ocenitelná práva	008	0	0	0	0
	5. Goodwill (+/-)	009	0	0	0	0
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	0
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0	0	0
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	61116	-18463	42653	39047
B. II.	1. Pozemky	014	17610	0	17610	17478
	2. Stavby	015	10135	-1562	8573	8912
	3. Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	016	29007	-13657	15350	11207
	4. Pěstelské celky trvalých porostů	017	0	0	0	0
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	018	3236	-2667	569	823
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	0	0	0	0
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	0	0	0	0
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	0	0	0	0
	9. Oceňovací rozdíly k nebylému majetku (+/-)	022	1128	-577	551	627
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	0	0	0	0
B. III.	1. Podíly - ovládaná osoba	024	0	0	0	0
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	0	0	0	0
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	0	0	0	0
	4. Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládaná osoba, podstatný vliv	027	0	0	0	0
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	0	0	0	0
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0	0	0
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0	0	0
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 46 + 58)	031	46273	-1536	44737	61582
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	28460	-1536	26924	17608
C. I.	1. Materiál	033	666	0	666	1204
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034	12259	-1536	10723	6204
	3. Výrobky	035	10593	0	10593	8423
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036	2054	0	2054	1777
	5. Zboží	037	0	0	0	0
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038	2888	0	2888	0

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. Období
			Brutto 1	Korakce 2	Netto 3	Netto 4
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	746	0	746	1722
C. II.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	040	0	0	0	0
	2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládaná osoba	041	0	0	0	0
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042	0	0	0	0
	4. Pohledávky za společníky	043	0	0	0	0
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	0	0	0	0
	6. Dohadné účty aktivní	045	0	0	0	0
	7. Jiné pohledávky	046	0	0	0	0
	8. Odložená daňová pohledávka	047	0	0	0	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 48 až 57)	048	746	0	746	1722
C. III.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	049	15751	0	15751	35714
	2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládaná osoba	050	2922	0	2922	2962
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051	0	0	0	22818
	4. Pohledávky za společníky	052	0	0	0	0
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	0	0	0	0
	6. Stát - daňové pohledávky	054	0	0	0	0
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	12598	0	12598	1849
	8. Dohadné účty aktivní	056	232	0	232	2479
	9. Jiné pohledávky	057	0	0	0	5606
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 58 až 62)	058	-1	0	-1	0
C. IV.	1. Peníze	059	1316	0	1316	6538
	2. Účty v bankách	060	61	0	61	21
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061	1255	0	1255	6517
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0	0	0
D.	Časové rozlišení (ř. 64 + 65 + 66)	063	0	0	0	0
D. I.	1. Náklady příštích období	064	76	0	76	490
	2. Komplexní náklady příštích období	065	10	0	10	304
	3. Příjmy příštích období	066	0	0	0	0
			66	0	66	186



Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	1	2
	PASIVA CELKEM (f. 68 + 89 + 122) = f. 001	67	67466	101119
A.	Vlastní kapitál (f. 69 + 73 + 80 + 83 + 87)	68	71834	75800
A. I.	Základní kapitál (f. 70 až 72)	69	30330	30330
A. I.	1. Základní kapitál	70	30330	30330
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	71	0	0
	3. Změny základního kapitálu (+/-)	72	0	0
A. II.	Kapitálové fondy (f. 74 až 79)	73	79	79
A. II.	1. Ážio	74	0	0
	2. Ostatní kapitálové fondy	75	79	79
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	76	0	0
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	77	0	0
	5. Rozdíly z přeměn obchodních korporací	78	0	0
	6. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	79	0	0
A. III.	Fondy ze zisku (f. 81 + 82)	80	1980	1873
A. III.	1. Rezervní fond	81	1562	1561
	2. Statutární a ostatní fondy	82	418	312
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (f. 84 až 86)	83	33322	35647
A. IV.	1. Nerozdělený zisk minulých let	84	33322	35647
	2. Neuhrazená ztráta minulých let (-)	85	0	0
	3. Jiný výsledek hospodaření minulých let	86	0	0
A. V.1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) (řádek**výkazy zisku a ztráty)	87	6124	7871
A. V.2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku	88	0	0
B.	Cizí zdroje (f. 90 + 96 + 106 + 118)	89	15526	25319
B. I.	Rezervy (f. 91 až 94)	90	3411	3196
B. I.	1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	91	0	0
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	92	52	0
	3. Rezerva na daň z příjmů	93	20	0
	4. Ostatní rezervy	94	3339	3196
B. II.	Dlouhodobé závazky (f. 96 až 105)	95	384	384
B. II.	1. Závazky z obchodních vztahů	96	0	0
	2. Závazky - ovládaná nebo ovládaná osoba	97	0	0
	3. Závazky - podstatný vliv	98	0	0
	4. Závazky ke společníkům	99	0	0
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	100	0	0
	6. Vydané dluhopisy	101	0	0
	7. Dlouhodobé směrnky k úhradě	102	0	0
	8. Dohadné účty pasivní	103	0	0
	9. Jiné závazky	104	384	384
	10. Odložený daňový závazek	105	0	0

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	1	2
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 107 až 117)	106	1813	5938
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	107	432	3277
2.	Závazky - ovládané nebo ovládající osoba	108	718	0
3.	Závazky - podstatný vliv	109	0	0
4.	Závazky ke společníkům	110	0	0
5.	Závazky k zaměstnancům	111	348	883
6.	Závazky za sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	112	179	555
7.	Stát - daňové závazky a dotace	113	58	417
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	114	0	0
9.	Vydané dluhopisy	115	0	0
10.	Dohadné úchy pasivní	116	67	764
11.	Jiné závazky	117	11	42
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 119 až 121)	118	9918	15801
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	119	5340	10074
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	120	4578	5727
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	121	0	0
C.	Časové rozlišení (ř. 123 až 124)	122	105	0
C. I. 1.	Výdaje příštích období	123	105	0
2.	Výnosy příštích období	124	0	0

Sestaveno dne:	
Právní forma účetní jednotky	
akciová společnost	





Obchodní firma nebo  
jiný název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky  
a místo podnikání liší-li se od bydliště

## VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

Minimální závazný výčet  
informací podle vyhlášky č.  
500/2002 Sb

Ke dni 31.12.2015  
(v tisících Kč)

Účetní jednotka doručí účetní  
závěrku současně s doručením  
daňového přiznání za daň z  
příjmu 1× příslušnému fin. Úřadu

		Rok	Měsíc	IČO
		2015	12	
Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém
a	b	c	1	2
I.	Třížby za prodej zboží	01	0	0
A.	Náklady vynaložené na prodej zboží	02	0	0
+	Obchodní marže (f. 01 - 02)	03	0	0
II.	Výkony (f. 05 + 06 + 07)	04	34354	61586
II. 1.	Třížby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	33001	55480
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	911	5791
II. 3.	Aktivace	07	442	315
B.	Výkonová spotřeba (f. 09 + 10)	08	35794	50803
B. 1.	Spotřeba materiálů a energie	09	19756	25782
B. 2.	Služby	10	16038	25021
+	Přidaná hodnota (f. 03 + 04 - 08)	11	-1440	10783
C.	Osobní náklady	12	8015	15154
C. 1.	Mzdové náklady	13	5135	9325
C. 2.	Odměny členů orgánů a obchodní korporace	14	748	1749
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	1934	3714
C. 4.	Sociální náklady	16	198	366
D.	Daně a poplatky	17	328	435
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	5465	4794
III.	tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálů (f. 20 + 21)	19	1276	931
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	1224	896
III. 2.	Tržby z prodeje materiálů	21	52	35
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálů (f. 23 + 24)	22	700	380
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	649	350
F. 2	Prodaný materiál	24	51	30
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	25	-5860	-3118
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	17579	18657
H.	Ostatní provozní náklady	27	1188	1728
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
.	Provozní výsledek hospodaření (f. 11-12-17-18+19-22-(+/-25)+26-27+(-28)-(-29))	30	7579	10998





Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 33 až 36)	33	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	0	0
N.	Nákladové úroky	43	352	491
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	0	0
O.	Ostatní finanční náklady	45	107	100
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření [(ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - (+/-) 41) + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (-47)]	48	-459	-591
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	49	996	2536
Q. 1.	- splatná	50	20	1533
Q. 2.	- odložená	51	976	1003
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	6124	7871
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1.	- splatná	56	0	0
S. 2.	- odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
W.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníků (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	6124	7871
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	7120	10407

Sestaveno dne: [redacted]

Právní forma účetní jednotky  
akciová společnost

[redacted]

