

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Diplomová práce**

**Vyhodnocení účetní uzávěrky a závěrky ve vybrané  
zemědělské účetní jednotce**

**Bc. Martina Jandová**

© 2018 ČZU v Praze



## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Martina Jandová

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

**Vyhodnocení účetní uzávěrky a závěrky ve vybrané zemědělské účetní jednotce**

Název anglicky

**Assessment of Book-closing and Financial Statements in the Agricultural Firm**

---

### Cíle práce

Cílem diplomové práce je vyhodnocení jednotlivých kroků účetní uzávěrky a jejich aplikace ve vybraném podniku. Dílčím cílem práce je charakteristika a popis jednotlivých kroků účetní uzávěrky, které vedou k úspěšnému sestavení účetní závěrky. Na základě provedené analýzy vybraného podnikatelského subjektu bude vytvořen návrh úprav pro harmonizaci uzávěrkových operací ve zvolené účetní jednotce v souladu s právními normami.

### Metodika

Metodika práce bude založena na rešeršním zpracování odborné literatury, příslušných zákonných norem a vyhlášek, týkajících se účetní uzávěrky a závěrky. Na základě získaných informací z dané problematiky bude vytvořena obecná znalostní báze sledované problematiky.

V praktické části diplomové práce budou shromážděny a zpracovány podklady vybrané účetní jednotky a na jejich základě provedena analýza uzávěrkových operací. Komparací s obecnými podklady bude provedeno vyhodnocení současného stavu účetní uzávěrky ve zvolené společnosti a navrženy kroky vedoucí k harmonizaci účetnictví se stávajícími právními podklady.

## Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

## Klíčová slova

účetní závěrka, účetní uzávěrka, inventarizace, rozvaha, výkaz zisku a ztrát

---

## Doporučené zdroje informací

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE. KATEDRA OBCHODU A FINANČÍ, – KYNCLOVÁ, D. *Účetní závěrka*. V Praze: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2006. ISBN 978-80-213-1497-9.

DUŠEK, J. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech : snadno a rychle*. Praha: Grada, 2007. ISBN 978-80-247-1882-8.

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Polygon, 2004. ISBN 80-7273-098-3

KYNCLOVÁ, D. *Účetní závěrka v příkladech*. Brno: Computer Press, 2007. ISBN 978-80-251-1565-7.

NEPLECHOVÁ, M. *Účetnictví zemědělského podniku*. Olomouc: ANAG, 2005. ISBN 80-7263-283-3.

PILAŘOVÁ, I., PILÁTOVÁ J., *Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2016*. Praha: Vox, 2016. ISBN 978-80-87480-50-2

RYNEŠ, P. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2017*. ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-061-4

---

## Předběžný termín obhajoby

2017/18 LS – PEF

## Vedoucí práce

Ing. Jitka Šišková, Ph.D.

## Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 19. 2. 2018

**Ing. Helena Čermáková, Ph.D.**

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 20. 2. 2018

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 13. 03. 2018

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Vyhodnocení účetní uzávěrky a závěrky ve vybrané zemědělské účetní jednotce" 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 neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 29.3.2018

---

### **Poděkování**

Ráda bych touto cestou poděkovala paní Ing. Jitce Šiškové, Ph.D. za cenné připomínky, odborné rady a vedení při zpracování této diplomové práce. Dále pak děkuji ekonomce Zemědělského družstva Koryta za ochotu při poskytování potřebných údajů k vypracování diplomové práce.

# Vyhodnocení účetní uzávěrky a závěrky ve vybrané zemědělské účetní jednotce

## Abstrakt

Tato diplomová práce se zabývá problematikou vyhodnocení procesu účetní uzávěrky a závěrky ve vybrané zemědělské účetní jednotce. Diplomová práce je rozdělena na dvě dílčí části. V první části práce jsou vymezena teoretická východiska a obecné charakteristiky účetní uzávěrky a závěrky jako celku. Jedná se o složitý proces složený z několika dílčích kroků, zejména inventarizace majetku a závazků, časového rozlišení nákladů a výnosů, účtování dohadných položek, tvorby rezerv a výpočtu odpisů. Celý tento proces je završen uzavřením účetních knih. Účetní závěrka je ukončena sestavením všech povinných výkazů a vyčíslením daňové povinnosti za sledované období. Účetní jednotka má povinnost sestavit výroční zprávu a zveřejnit účetní závěrku ve Sbírce listin dle zákona. V analytické části práce je představena samotná zemědělská firma, především její účetní postupy a metody, které využívá při sestavování účetní uzávěrky a závěrky ke konci účetního období. Na základě zjištěných informací dojde k zhodnocení celého procesu ve vybrané zemědělské účetní jednotce. Dále budou dané účetní jednotce navržena doporučení vedoucí k odstranění zjištěných nedostatků a ke zlepšení procesu účetní závěrky.

**Klíčová slova:** Účetní závěrka, účetní uzávěrka, inventarizace, rozvaha, výkaz zisku a ztrát, časové rozlišení, rezervy, odpisy, dohadné položky, účetní výkazy

# **Assessment of Book-closing and Financial Statements in the Agricultural Firm**

## **Abstract**

This diploma thesis is focused on the matter of the evaluation process of the accounts and the statement of financial position in the chosen accounting agricultural unit. The diploma thesis is divided into two particular parts. The first part defines theoretical bases and general characteristics of the accounts and the statement of financial position as a complex. It is a difficult process consisting many particular steps, especially equity and accounts payable stocktaking, the difference between the revenues and business expenses generated within a given period of time and the accrued revenue accounting, a reserve creation and a depreciation calculating. The whole procedure is finished by the closing books of accounts. The statement of financial position is closed by editing all needed reports and calculating the obligatory to charge taxes at a point of time. The accounting unit is obliged to compile the annual report and publish the statement of financial position in the collection of documents according to the law. The actual agricultural company is introduced in the analytic part of the thesis, especially its accounting policy and methods which are used to compile the accounts and the statement of financial position at the end of accounting period. Evaluation of whole procedure in chosen accounting agricultural entity is done on the bases of detected information. Following suggested recommendations lead to the deficiency elimination and to improving in the procedure of statement of financial position.

**Keywords:** statement of financial position, accounts, stocktaking, balance sheet, profit and loss account, time period, reserves, depreciation, estimated items, accounting statements



# Obsah

<b>1 Úvod.....</b>	<b>11</b>
<b>2 Cíl práce a metodika .....</b>	<b>12</b>
2.1 Cíl práce .....	12
2.2 Metodika .....	12
<b>3 Teoretická východiska .....</b>	<b>13</b>
3.1 Legislativa Českého účetnictví .....	13
3.1.1 Kategorie účetních jednotek .....	16
3.2 Účetní uzávěrka.....	17
3.2.1 Inventarizace majetku a závazků .....	18
3.2.2 Tvorba opravných položek .....	22
3.2.3 Odpisy .....	23
3.2.4 Kurzové rozdíly .....	25
3.2.5 Rezervy .....	25
3.2.6 Časové rozlišení.....	28
3.2.7 Dohadné položky .....	30
3.2.8 Ocenění cenných papírů.....	31
3.2.9 Daně .....	32
3.3 Účetní závěrka.....	33
3.3.1 Rozvaha .....	35
3.3.2 Výkaz zisků a ztrát.....	36
3.3.3 Přehled o peněžních tocích .....	36
3.3.4 Příloha k účetní závěrce .....	37
3.3.5 Schválení a zveřejnění účetní závěrky .....	38
3.3.6 Audit .....	38
3.3.7 Výroční zpráva.....	39
<b>4 Vlastní práce .....</b>	<b>41</b>
4.1 Charakteristika účetní jednotky.....	41
4.2 Vedení účetnictví v zemědělském podniku.....	43
4.3 Přípravné práce účetní uzávěrky .....	44
4.3.1 Inventarizace .....	45
4.3.2 Opravné položky .....	54
4.3.3 Odpisy .....	55
4.3.4 Kurzové rozdíly .....	56
4.3.5 Rezervy a fondy .....	56
4.3.6 Časové rozlišení.....	57

4.3.7	Dohadné položky .....	58
4.3.8	Ocenění cenných papírů.....	59
4.3.9	Daně (splatná, odložená).....	60
4.3.10	Uzavření účetních knih .....	61
4.4	Účetní závěrka.....	62
4.4.1	Rozvaha.....	62
4.4.2	Výkaz zisků a ztrát.....	64
4.4.3	Přehled o peněžních tocích .....	65
4.4.4	Příloha k účetní závěrce .....	65
4.4.5	Schválení a zveřejnění účetní závěrky .....	66
4.4.6	Výroční zpráva.....	67
<b>5</b>	<b>Výsledky a diskuze .....</b>	<b>68</b>
<b>6</b>	<b>Závěr.....</b>	<b>72</b>
<b>7</b>	<b>Seznam použitých zdrojů.....</b>	<b>74</b>

## Seznam obrázků

Obrázek č. 1:	Organizační struktura Zemědělského družstva Koryta .....	43
Obrázek č. 2:	Rozvaha- aktiva celkem.....	63
Obrázek č. 3:	Rozvaha- pasiva celkem .....	63
Obrázek č. 4:	Výkaz zisků a ztrát- část.....	64

## Seznam tabulek

Tabulka č. 1:	Zjednodušené schéma rozvahy .....	35
Tabulka č. 2:	Základní údaje účetní jednotky .....	41
Tabulka č. 3:	Výsledek hospodaření od roku 2012-2016 .....	44
Tabulka č. 4:	Přehled pohledávek a závazků k 31.12.2016 .....	47
Tabulka č. 5:	Přehled bankovních účtů.....	48
Tabulka č. 6:	Přehled bankovních úvěrů.....	48
Tabulka č. 7:	Výčetka pokladní hotovosti ke dni 31.12.2016.....	49
Tabulka č. 8:	Přehled dlouhodobého hmotného majetku ke dni 31.12.2016.....	50
Tabulka č. 9:	Evidence zvířat.....	51
Tabulka č. 10:	Konečné stavy zásob k 31.12.2016.....	52
Tabulka č. 11:	Přehled daňových a účetních odpisů.....	56
Tabulka č. 12:	Výpočet splatné daně .....	61
Tabulka č. 13:	Konkrétní činnosti Cash flow .....	65

# 1 Úvod

Každá účetní jednotka má povinnost ze zákona vést účetnictví. Jsou tak poskytovány veškeré informace nejen o dané účetní jednotce, ale také o stavu a pohybu majetku, závazků, nákladech a výnosech. Na základě těchto informací nejen účetní jednotka, ale také ostatní subjekty, jako mohou být banky, investoři a obchodní partneři, získávají ucelený přehled o hospodářském výsledku a finanční situaci podniku za dané účetní období. Zjištěné výsledky vycházejí z procesu účetní závěrky, který je prováděn na konci každého účetního období. Většinou se konec účetního období pojí s koncem kalendářního roku. Jedná se o nástroj, který umožňuje sledovat a následně vyhodnotit situaci, ve které se daná účetní jednotka nachází.

Účetní závěrka představuje vyvrcholení celoroční činnosti, především účetních operací. Nezahrnuje pouze uzavření účetních knih, je také spojena s řadou činností, které souvisejí s ukončením účetního období. Účetní jednotka tak sestavuje ke konci účetního období účetní výkazy, jako je rozvaha, výkaz zisků a ztrát, cash flow, příloha a další.

Samotnému sestavení účetní závěrky předchází účetní uzávěrka, která zahrnuje náročný sled operací. Účetní uzávěrka je náročný proces začínající inventurou a končící schválením a úschovou účetní závěrky. Veškeré činnosti související s účetní uzávěrkou a závěrkou musejí dodržovat pokyny z vnitropodnikových směrnic a platné legislativy. Je důležité, aby tento celý proces nebyl podceňován, jelikož každý krok je stejně důležitý. Účetní jednotka tak může poskytovat důvěryhodné a pravdivé informace.

## **2 Cíl práce a metodika**

### **2.1 Cíl práce**

Cílem diplomové práce je vyhodnocení celého procesu účetní uzávěrky a závěrky ve vybraném zemědělském podniku. Dílčím cílem práce je charakteristika a popis jednotlivých kroků účetní uzávěrky, které vedou k úspěšnému sestavení účetní závěrky. Na základě teoretického východiska bude aplikována analýza jednotlivých činností ve vybrané účetní jednotce. Výstupem bude návrh úprav pro harmonizaci procesu uzávěrkových operací ve vybrané účetní jednotce na základě právních norem.

### **2.2 Metodika**

Teoretická část diplomové práce bude založena na zpracování dat z odborné literatury, příslušných zákonných norem a vyhlášek, týkajících se účetní uzávěrky a závěrky. Budou zde popsány jednotlivé kroky procesu účetní uzávěrky, které směřují k úspěšnému sestavení účetní závěrky, a to od inventarizace až po zpracování účetních výkazů a jejich zveřejnění ve sbírce listin obchodního rejstříku.

Na základě získaných teoretických informací z dané problematiky bude v praktické části provedeno zhodnocení jednotlivých kroků účetní uzávěrky ve vybrané účetní jednotce. K tomuto zhodnocení budou využita data a interní podklady zvolené účetní jednotky. Prvním krokem bude zpracování základních informací o účetní jednotce, její organizační struktuře a vedení účetnictví. Následně budou popsány jednotlivé kroky procesu účetní uzávěrky a závěrky.

Komparací získaných výsledků s teoretickými podklady bude provedeno vyhodnocení současného stavu účetní uzávěrky ve zvolené účetní jednotce. Porovnáním stavu s teoretickými znalostmi dané problematiky budou navržena doporučení vedoucí k harmonizaci procesu účetní závěrky.

### 3 Teoretická východiska

Pro všechny účetní jednotky v dnešní době vyplývá ze zákona povinnost vést účetnictví. Jelikož účetnictví splňuje všechny podmínky vědních oborů, jako jsou např.: objekt, jazyk, terminologie a další, může se bezesporu říci, že účetnictví je vědní obor. Existuje mnoho definic, které specifikují pojem účetnictví. Například účetnictví lze uvažovat jako informační systém, který je bohatý na informace zobrazující veškeré procesy od výrobního procesu až po obchodní. Tyto procesy jsou zachyceny v účetních záznamech, které musí být nejen věcně, ale také časově uspořádány. Jsou tedy poskytovány informace o dané účetní jednotce, účetním období a především o stavu a pohybu majetku, závazků nákladech, výnosech a výsledku hospodaření. Za vyvrcholení všech účetních operací za celé účetní období se považuje sestavení účetní závěrky. Tomuto procesu předchází mnoho náročných přípravných činností, které jsou součástí účetní uzávěrky. Dochází tak ke zpracování dat, která jsou následně základem účetních výkazů, tedy i předmětem účetní závěrky. (Březinová, 2014)

#### 3.1 Legislativa Českého účetnictví

Oblast účetnictví v České republice je upravena soustavou norem a zákonů, které souvisejí s dalšími jinými věcně právními předpisy a zákony. Všechny tyto normy a zákony tvoří účetní systém České republiky, dle kterého se řídí podnikatelské subjekty. Účetní systém je obsažen především předpisy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Zákon o účetnictví lze do roku 2002 považovat za relativně stabilní zákon. Od roku 2002 do roku 2016 bylo naopak přijato více než 30 novel, které byly formulovány buď jako přímé, nebo jako nepřímé novely. Přímé novely se dostaly se svým samostatným číslem do Sbírký zákonů ČR a nepřímé novely byly naopak přidány k jiným zákonům či jejich novelám. Je třeba si uvědomit, že cílem většiny novel zákona o účetnictví bylo především dosažení plné slučitelnosti práva české právní úpravy účetnictví s právem Evropské unie. Obecně lze říci, že došlo k určitému zpřesnění a zpřísnění právní úpravy účetnictví, včetně modernizace účetního práva v kontextu s vývojem mezinárodním a vnitrostátním. (Chalupa a kol., 2017)

- Zákon o účetnictví definuje nejen účetní jednotky, předmět účetnictví, účetní období a další, ale také stanovuje používání účetních metod, pravidla pro oceňování i sankce za nedodržení povinností stanovené zákonem o účetnictví. (Ryneš, 2017)
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Tato vyhláška navazuje na zákon. Součástí této vyhlášky jsou základní požadavky na výstupy z účetnictví a metody, které jsou závazné pro skupinu podnikatelů. Navazuje tedy na znění zákona a rozvádí jej s určitou mírou podrobností. Je tedy nutné s vyhláškou pracovat v kontextu se zákonem o účetnictví. (Chalupa a kol., 2017)
- České účetní standardy pro podnikatele. Tyto standardy jsou považovány za základ účetního pilíře, na který navazuje celá řada zákonů a norem., které věcně souvisí s účetnictvím. Jsou to např.: občanský zákoník, zákon o obchodních korporacích, zákon o veřejných rejstřících, zákon o daních z příjmů a další. Všechny tyto zákony se navzájem doplňují a upřesňují veškeré povinnosti účetních jednotek při vedení účetnictví. (Ryneš, 2017)
- Účetnictví a jeho zobrazení musí být věrné, spolehlivé a kvalitní, proto účetní jednotky akceptují všeobecné účetní zásady, které se v průběhu vývoje účetnictví ustálily.
- Věrné a poctivé zobrazení - účetnictví je vedeno tak, aby výstupy podávaly věrný a poctivý obraz skutečnosti. Zákon o účetnictví přímo ukládá tuto povinnost účetním jednotkám.
- Zásada účetní jednotky - touto zásadou dochází k vymezení subjektu, za který se vykazuje účetnictví. Zákon o účetnictví zde stanoví podmínky, za kterých se subjekty stanou účetními jednotkami.
- Zásada neomezené doby trvání účetní jednotky- musí být ověřena skutečnost, zda tato zásada neomezené doby trvání není zpochybněna. Pokud by bylo zjištěno, že by účetní jednotka nemohla v budoucnosti pokračovat ve své činnosti, musí na tuto situaci reagovat. Nejen že tato situace musí být uveřejněna v příloze účetní závěrky, ale musí být také přijata celá řada opatření.
- Zásada periodicity- účetní jednotka vykazuje účetnictví v pravidelných časových intervalech. Tím se rozumí účetní období, které je stanoveno pravidelně, a to 12 po

sobě jdoucích měsíců. Může to být kalendářní rok, který má začátek 1.1 a končí 31.12 nebo hospodářský rok, který má začátek k 1. dni kteréhokoliv měsíce a trvá po dobu 12 měsíců.

- Stálost účetních metod - účetní metody slouží ke správnému zapisování hospodářských operací do účetních knih. Metody si účetní jednotka zvolí tak, aby co nejvěrněji zobrazovaly skutečnost. V průběhu účetního období se tyto metody nesmí měnit.
- Oceňování – veškeré informace v účetnictví jsou vykazovány ve finanční podobě. Jelikož je ČR členem EU, musí být uvedeno, jaká měna se používá k vedení účetnictví a jaká měna je vykazovací. Dle § 4 odst. 12 ZÚ jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví v české měně.
- Zásada opatrnosti- informace by měly vykazovat jen reálné a realizovatelné zisky. Také musí být zohledněna veškerá rizika a ztráty.
- Zásada konzistence mezi obdobími - všechny informace a metody musí na sebe v rámci účetních období navazovat. Informace je pak možné porovnat a zobrazit v čase.
- Věcná zásada - je uplatněna u výstupů a zabývá se účetními výkazy a jejich obsahem, který je významný pro uživatele z hlediska jejich rozhodování.
- Přednost obsahu před formou - touto zásadou je odhalena skutečná podstata daného účetního případu.
- Aktuální princip - veškeré skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, musí být zahrnuty do období, s nímž věcně a časově souvisí bez ohledu na tok peněžních prostředků.
- Zákaz kompenzace - účetní jednotky jsou povinny účtovat o veškerých aktivech, pasivech, nákladech a výnosech v účetních knihách a bez jejich vzájemného zúčtování je zobrazovat v účetní závěrce.
- Zásada vymezení okamžiku realizace - zásada má velmi významný vliv na to, zda a v jakém časovém okamžiku jsou docílené výsledky účetní jednotky reálné. (Březinová, 2014)

### 3.1.1 Kategorie účetních jednotek

Než účetní jednotka začne sestavovat účetní závěrku, musí vzít na vědomí, do jaké kategorie účetních jednotek a skupin patří. Každá skupina má jiné povinnosti z hlediska účetních metod, povinnosti auditu, rozsahu a obsahu účetní závěrky a výroční zprávy. V roce 2016 došlo k novelizaci zákona, ve kterém jsou vymezeny jednotlivé kategorie účetních jednotek. Rozdělení účetních jednotek do kategorií ovlivňují tři kritéria: aktiva celkem netto, roční úhrn čistého obratu a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období.

Druhy kategorií účetních jednotek:

- Mikro účetní jednotky - do této kategorie patří účetní jednotky, které k rozvahovému dni nedosáhnou alespoň dvě z níže uvedených hraničních hodnot: aktiva celkem 9 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu 18 000 000 Kč nebo průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 10.
- Malé účetní jednotky- malá účetní jednotka je ta, která není mikro účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje opět minimálně dvě z uvedených hraničních hodnot, kterými jsou: aktiva celkem 100 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu 200 000 000 Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.
- Střední účetní jednotky- nepřesáhne-li účetní jednotka k rozvahovému dni alespoň dvě podmínky ze tří: aktiva celkem 500 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu 1 000 000 000 Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu daného účetního období 250, patří do kategorie střední účetní jednotky. A současně platí, že účetní jednotka nepatří do kategorie mikro, ani malé účetní jednotky.
- Velké účetní jednotky- pokud účetní jednotka překročí alespoň dvě hraniční hodnoty, které vymezují kategorii střední účetní jednotky, považuje se za velkou účetní jednotku. Bez ohledu na hodnotová kritéria se také za velkou účetní jednotku považují subjekty veřejného zájmu a vybrané účetní jednotky. Vybrané účetní jednotky jsou např.: organizační složky státu, příspěvkové organizace, zdravotní pojišťovny či státní fondy. (Pilařová & Pilátová, 2016)

Pro zařazení do jiné příslušné kategorie se účetní jednotka rozhodne, pokud ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek překročí nebo přestane překračovat min. dvě hraniční hodnoty dané kategorie. Musí tedy změnit kategorii bezprostředně od počátku následujícího účetního období. Jelikož k prvnímu zařazení



účetních jednotek došlo až po 1.1.2016, mohou účetní jednotky měnit kategorii až začátkem roku 2018. Nově vzniklé účetní jednotky postupují dle právní úpravy pro takovou kategorii, u níž lze předpokládat, že splní její podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období. (Ryneš, 2017)

### **3.2 Účetní uzávěrka**

Účetní uzávěrkou se rozumí určitý proces činností, které probíhají na konci účetního období v určité účetní jednotce a jejichž vyvrcholením je sestavení roční účetní závěrky. Smyslem těchto uzávěrkových operací je především zabezpečení úplnosti a věcné správnosti údajů v účetnictví. Díky těmto operacím podává roční závěrka věrný a poctivý obraz účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Proces obsahuje nejen zaúčtování rozdílů zjištěných při inventarizaci, ale také změny v ocenění majetku a závazků. Tím se rozumí snížení hodnoty aktiv a závazků, přecenění na reálnou hodnotu, či ocenění podílů na základě ekvivalenční metody. S uzávěrkovými pracemi souvisejí také operace, které zajišťují zaúčtování veškerých nákladů a výnosů do účetního období, se kterým věcně a časově souvisí. (Strouhal, 2011)

Roční účetní uzávěrka je sled postupů a činností, které mají za úkol zabezpečit:

- a) správnost a úplnost údajů účetních knih v daném účetním období,
- b) uzavření účetních knih,
- c) vyúčtování rozdílové položky hospodářského výsledku účetního období mezi účty 710 a 702. (Ryneš, 2017)

Období před sestavením účetní závěrky představuje pro účtárnu značný objem přípravných prací. Aby nedošlo k nějakým nedostatkům, doporučuje se před zahájením prací vypracovat vnitřní směrnici, jejímž obsahem je časový a personální harmonogram. V harmonogramu je stanovena nejen daná posloupnost přípravných prací, ale i jednotlivá odpovědnost za jednotlivé oblasti. Tento harmonogram je velice účelný nejen pro velké podniky, ale své uplatnění najde i v malých podnicích, jelikož se jeho sestavením zajistí včasné provedení potřebných prací. (Nepřechová, 2005)

Veškeré přípravné práce zabezpečují účetním úplnost účetních údajů a věcnou správnost v účetních knihách. V rámci účetní uzávěrky jsou uzavřeny rozvahové a výsledkové účty hlavní knihy a následně proúčtován výsledek hospodaření za dané období. (Strouhal, 2011)

Procesy přípravných prací:

- Inventarizace majetku a závazků.
- Závěrečná operace u zásob.
- Odpis pohledávek.
- Tvorba opravných položek.
- Kontrola časového rozlišení nákladů a výnosů.
- Zaúčtování kurzových rozdílů.
- Tvorba rezerv.
- Zaúčtování dohadných položek.
- Zaúčtování splatné a odložené daně z příjmů.
- Sestavení daňového přiznání. (Strouhal, 2011)

### **3.2.1 Inventarizace majetku a závazků**

Účetní jednotka provedením inventarizace prokazuje, že její účetnictví je úplné a průkazné, a tím splňuje charakteristiky, které jsou dané ze zákona. Účetní jednotka inventarizací zjistí veškerý svůj majetek a závazky a porovná je se skutečným stavem. Pokud jsou oba stavy totožné, dojde k dosažení úplnosti a průkaznosti. Při inventarizaci musí účetní jednotka také zohlednit předvídatelná rizika a potenciální ztráty, které jsou známy do okamžiku sestavení účetní závěrky a týkají se daného majetku a závazků. Dále také musí zohlednit veškerá možná snížení hodnoty, a to bez ohledu na to, že je výsledkem hospodaření zisk nebo ztráta. (Strouhal, 2011)

Skutečný stav při fyzické inventuře zjišťují účetní jednotky mnoha různými způsoby. Stav majetku zjišťují počítáním, měřením, vážením. Pokud však stav majetku nelze zjistit těmito způsoby, lze ještě využít záznamy, které prokazují existenci daného majetku. Veškeré inventurní doklady musí být archivovány minimálně 5 let po provedení inventury. (Chalupa a kol., 2017)

Inventarizace je tedy určitý proces, který se skládá z několika dílčích etap:

1. Plánování a příprava.
2. Zjištění skutečného stavu majetku, závazků a vlastního kapitálu.
3. Porovnání skutečného stavu se stavem účetním a případné vyčíslení inventarizačních rozdílů.
4. Prošetření inventarizačních rozdílů a návrh na jejich vypořádání.

5. Zaúčtování inventarizačních rozdílů.

6. Návrh na snížení ocenění majetku a jeho zaúčtování. (Kynclová, 2007)

Může se stát, že se skutečný stav nerovná stavu účetnímu a vznikne stav:

- Účetní stav > skutečný stav → manko
- Účetní stav < skutečný stav → přebytek

Dojde-li k těmto rozdílům, musí posléze dojít k jejich proúčtování a vypořádání. Vnitropodnikovou směrnicí je vhodné určit, který majetek podléhá fyzické inventuře a který majetek podléhá dokladové inventuře.

Inventura se rozlišuje na dva základní typy inventur:

1. Fyzická
2. Dokladová

Jde-li zjistit vizuálně existenci majetku, provádí se inventura fyzická. Jedná se především o hmotný majetek: dlouhodobý hmotný majetek, zásoby, hotovost, cenné papíry a další. U závazků a pohledávek, jejichž existenci nelze zjistit vizuálně, se používá inventura dokladová. Jedná se o majetek nehmotné povahy a to: dlouhodobý nehmotný a finanční majetek, stavy bankovních účtů, pohledávky, závazky, rezervy, opravné položky, položky časového rozlišení a dohadné položky. (Strouhal, 2011)

Metod, které se mohou použít při fyzické inventuře k zjištění skutečných stavů, je hned několik: počítání, vážení, měření či obhlídka. Výjimečně může být použita metoda technologickým propočtem. V tomto případě se jedná o majetkové kategorie, u kterých nelze vzhledem k jejich zvláštní povaze provést výše uvedené činnosti. Při inventuře pokladní hotovosti se zpracovává výčetka všech nalezených peněžních prostředků ke dni inventury, jedná se o tzv. podkladní skonto. Fyzickou inventuru provádí pracovník, který je odpovědný za svěřený majetek. Pokud tomu tak není a odpovědný pracovník není přítomen, inventuru provádí předem určený pracovník, kterého stanoví odpovědný pracovník nebo pracovník, kterého určí vedení. K fyzické inventuře lze také použít inventuru dokladovou. Tento případ se používá při zjišťování skutečných stavů s hmotným majetkem, především jedná-li se o existenci pozemku či nemovitosti na základě výpisu z katastru nemovitostí. Při ověřování stavu pohledávek a závazků by měl být účetní stav potvrzen i partnerskou stranou, a to formou konfirmačního dopisu, který si firmy společně pro kontrolu zasílají. Jak už je vidět z názvu, dokladová inventura majetku, závazků a

kapitálu se provádí pomocí dokladů. Jedná se o účetní doklady, smlouvy, listiny a další. (Kynclová, 2007)

Ještě než začne celý proces inventarizace, vedení podniku musí určit osoby, které budou za provedenou inventarizaci odpovědní a budou dohlížet, jak na její průběh, tak i na její výsledky. Znamená to tedy jmenovat jednotlivé členy inventarizačních komisí. Jelikož v podniku existuje více středisek, skladů, oddělení apod., vznikne taktéž více dílčích inventarizačních komisí. Komise se skládá z vedoucího komise, který je odpovědný za správné a poctivé provedení inventury a dalších členů, mezi nimiž musí být např. i pracovník odpovědný za daný majetek. Ten však nesmí být předsedou komise. Úkolem inventarizační komise je především řízení a koordinace celého procesu a posléze vypracování zprávy o průběhu a výsledcích inventarizace. (Kynclová, 2006)

Zjištěné stavy majetku musí být zapsány inventurní komisí do předem připravených inventurních soupisů a srovnány s účetními stavy. Inventurní soupisy jsou průkazné záznamy, které musí ze zákona obsahovat tyto skutečnosti:

- Jednoznačné určení inventarizovaného majetku a závazků.
- Podpisový záznam osob, které jsou odpovědné za zjištění a provedení inventarizovaného majetku a závazků.
- Metoda, která byla použita ke zjištění skutečných stavů (přepočítání, vážení, odhad).
- Ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury.
- Okamžik zahájení a ukončení inventarizace. (Ryneš, 2017)

Srovnáním stavu zjištěné inventury se stavem v účetnictví může dojít k odlišnostem, kdy se stavy nerovnájí. Hovoří se zde o inventarizačním rozdílu. Je-li účetní stav nižší než skutečný stav, jedná se o přebytek. Pokud je tomu naopak, jedná se o manko (schodek). Tyto rozdíly mohou mít různý charakter a důvod. Rozdíly mohou být způsobeny buď přirozenými příčinami, nebo vyplývají z činnosti účetní jednotky a nelze tomu zabránit. Jedná se tedy o manka v rámci norem, které jsou stanoveny ve vnitropodnikových směrnících na základě minulých zkušeností a z fyzikálních zákonitostí. Zjištěné inventarizační rozdíly musí být zaúčtovány do účetního období, za které se inventarizace provádí. (Ryneš, 2017)

Nastanou-li inventarizační rozdíly, nejen manka, ale i přebytky, musí být vše řádně prošetřeno. Musí se tedy zjistit příčina vzniku rozdílu, a kdo je za tento rozdíl odpovědný.

Manka lze dělit na zaviněná a nezaviněná. Účetní jednotka musí tedy rozhodnout, zda se jedná o manka zaviněná či nezaviněná a zda jde o přirozené úbytky do určeného procenta normy nebo nad normu. Zaviněné manko vznikne tehdy, kdy je prokázáno, že vzniklo úmyslnou činností pracovníka nebo došlo k zanedbání povinnosti ochrany daného majetku. Pokud nikomu nelze prokázat jeho zavinění, jedná se o nezaviněná manka, která jak už bylo výše uvedeno, vznikají ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu v důsledku přirozených a fyzikálních zákonitostí. Nezaviněná manka do normy jsou označována jako ztráty v rámci přirozených úbytků zásob. Normy by měly být stanoveny zkušeným pracovníkem s dlouhodobou praxí v daném oboru a nesmí být významně odlišné od jiných subjektů, které působí ve stejném oboru. Normy by měly být také konzultovány se správcem daně. Lze je měnit jen k 1. dni nového účetního období na základě podložených výpočtů. Všechny inventarizační rozdíly jsou posuzované dle příslušných ustanovení občanského a obchodního zákoníku a zákoníku práce o odpovědnosti za škodu. U mank nad normu a u zaviněných mank může být v souladu se zákoníkem práce uplatněna odpovědnému pracovníkovi náhrada. Při uplatnění náhrady škody musí být však podepsaná dohoda o hmotné odpovědnosti. (Kynclová, 2007)

Aby mohl auditor schválit účetní závěrku, musí být provedena inventarizace, která je jednou z nutných podmínek pro schválení. Na základě zákona o auditorech je auditor oprávněn dohlížet na celý průběh inventarizace nebo může dohlížet jen na dílčí oblasti, ve kterých zjistil nedostatky. Auditor dohlíží na inventarizaci z důvodu, že právě při průběhu inventarizace při určitých situacích dochází k porušení správnosti vedení účetnictví. Většinou se jedná o problémy v oblastech zásob, kde k provedení fyzické inventury vůbec nedojde a opíše se pouze stav zásob ze skladových karet. Chyby se neobjevují nejen u fyzické inventury, ale také u dokladové, kdy je jako inventura vydávána sestava syntetických účtů vygenerovaná z počítače, která nemá náležitosti inventurního soupisu. V inventurních soupisech se chybuje nejčastěji. Buď neobsahují všechny povinné náležitosti, jako jsou např. podpisy odpovědných osob, nebo nejsou uvedeny důvody inventarizačních rozdílů. Soupisy bývají také často nahrazovány poznámkami o provedené inventuře na skladových a inventárních kartách majetku. Za další závažné chyby se považují při snižování manka tzv. ztráty v rámci norem, které však nebyly stanoveny ve vnitropodnikové směrnici. Při inventarizaci může dojít k mnoha nedostatkům. Pokud auditor nemůže být přítomen u tohoto procesu, nemůže vydat výrok bez výhrad.

Neprovede-li se inventarizace řádně v souladu s účetními předpisy, hrozí účetní jednotce finanční postih, a to až do výše 3% bto hodnoty všech aktiv. (Kynclová, 2006)

### 3.2.2 Tvorba opravných položek

Opravné položky účetní jednotka vytváří tehdy, dojde-li k dočasnému snížení hodnoty majetku. Cena majetku musí být nižší než cena v účetnictví. Opravné položky se vytvářejí na základě provedení inventarizace majetku, ve které je posouzena výše a důvod opravných položek. Účetní jednotka opravné položky vytváří, není-li snížení hodnoty daného majetku v účetnictví trvalého charakteru nebo je snížení hodnoty vyjádřeno jiným způsobem např. reálnou hodnotou. Opravné položky se tvoří jen na snížení hodnoty majetku, nelze je tedy tvořit na zvýšení ceny majetku. Pomine-li důvod dočasného snížení hodnoty majetku, účetní jednotka opravné položky zúčtuje na příslušné účty. Opravnou položku účetní jednotka nemůže tvořit zároveň s rezervou na snížení hodnoty daného majetku. Veškeré zásady pro tvorbu opravných položek musí mít účetní jednotka sepsané ve vnitřních směrnících nebo se alespoň na tyto předpisy ve směrnících odkazuje. Pasivní zůstatek účtů vytvořených opravných položek je jedním z důležitých pravidel, které nelze při tvorbě opravných položek opomenout. (Pilařová & Pilátová, 2016)

Postup účtování opravných položek je u každé skupiny majetku trochu odlišný. Opravné položky lze tvořit u:

- Dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.
- Zásob.
- Finančního majetku.
- Pohledávek.

Tvorbu opravných položek u DNM a DHM účetní jednotka zaúčtuje na vrub příslušného nákladového účtu v účtové skupině 55- Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů. Opravná položka se také musí souběžně s nákladovými účty zaúčtovat na příslušné účty v účtové skupině 09- Opravné položky k dlouhodobému majetku. Zrušení nebo snížení opravné položky se účtuje na stejné příslušné účty účtových skupin jako při jejich tvorbě.

Opravné položky k zásobám se účtují na příslušné účty stejné účtové skupiny jako u dlouhodobého majetku, tedy účtová skupina 55. Avšak souvztažnými účty pro zaúčtování opravných položek jsou účty účtové skupiny 19- Opravné položky k zásobám.

Tvorba opravných položek u finančního majetku je vykazována na vrubu daného účtu účtové skupiny 57- Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti souběžně na příslušném účtu účtové skupiny 29- opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku. (Pilařová & Pilátová, 2016)

Nákladový účet u opravných položek k pohledávkám je ve stejné účtové skupině jako opravné položky k dlouhodobému majetku a zásobám. S nákladovým účtem se souvztažně opravná položka zaúčtuje na příslušný účet účtové skupiny 39- Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování. Opravné položky pohledávek a ostatní opravné položky k pohledávkám jsou ze zákona o rezervách a pozdějších předpisů členěny na analytických účtech. Výše opravné položky k pohledávkám, která je vytvářena dle zákona o rezervách nebo nad jeho rámec, nesmí přesáhnout účetní hodnotu dané pohledávky na rozvahovém účtu, ke které je opravná položka tvořena. Opravná položka, která je vytvořena ve výši 100% ceny nepromlčené pohledávky, může být zrušena a pohledávka odepsána. Výjimku tvoří pohledávky za dlužníky v konkursním a vyrovnávacím řízení. Takováto pohledávka se nadále sleduje na podrozvahových účtech. Výjimku mají pohledávky, které už zanikly. (Pilařová & Pilátová, 2006)

### **3.2.3 Odpisy**

Hmotný, ale i nehmotný dlouhodobý majetek, se užíváním morálně i fyzicky opotřebovává. Toto opotřebení je třeba vypočítat a promítnout v účetnictví, a to formou odpisů. Odpisy vyjadřují míru používání dlouhodobého majetku a jeho peněžní opotřebení v rámci činnosti účetní jednotky. Ocenění majetku je odpisem snižováno a zároveň vstupuje do nákladů. Pořizovací cena dlouhodobého majetku není do nákladů zaúčtována jednorázově, ale postupně formou odpisů. (Kovanicová, 2012)

Odpisy majetku členíme na:

- Účetní odpisy.
- Daňové odpisy.

Mezitím, co účetní odpisy ovlivňují přímo účetní výkazy a tím vstupují do účetnictví, daňové odpisy ovlivňují výši splatné daně a slouží tedy k výpočtu základu daně z příjmů. (Pilařová & Pilátová, 2006)

## Účetní odpisy

V průběhu používání dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dochází prostřednictvím účetních odpisů k trvalému snížení jeho hodnoty. K vyčíslení odpisů a zůstatkové ceny dochází pomocí oprávek. Rozhodnutí, jakou formou a technikou bude majetek odepisován, je jen v kompetenci účetní jednotky. Odepisovaný majetek může odepisovat jen účetní jednotka, která je vlastníkem majetku nebo má právo k jeho užívání. Účetní jednotka má povinnost sestavit ve vnitropodnikové směrnici odpisový plán ke každému majetku, který odepisuje. Účetní plán slouží jako podklad k výpočtu a uplatnění účetních odpisů dlouhodobého majetku. Obsahuje zvolené metody účetního odepisování, sazby odpisů či způsobu jejich stanovení. Výše odpisů je počítána z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví, a to do její výše. (Chalupa a kol., 2017)

Základní techniky účetních odpisů:

- Odpisy výkonové - odpis je závislý na počtu odpracovaných hodin či objemu produkce.
- Odpisy lineární - každé účetní období je odepisováno stejné procento z ceny majetku. Cena majetku je rovnoměrně rozpouštěna po celou dobu životnosti majetku.
- Odpisy zrychlené (degresivní) - na počátku doby odepisování umožňují rychlejší odepisování z ceny majetku. Odpisy mají každé účetní období jiný dopad na hospodářský výsledek. (Strouhal, 2011)

## Daňové odpisy

Zákon o dani z příjmů, dále už jen ZDP, striktně vymezuje daňové odpisy. Na hmotný majetek definovaný v ZDP jsou uplatňovány daňové odpisy. Aplikace daňových odpisů na nehmotný majetek závisí na okamžiku, kdy byl tento majetek zaevidován do majetku účetní jednotky. (Chalupa a kol., 2017)

Účetní jednotka je povinna první rok odepisování správně zařadit majetek do odpisové skupiny stanovené ZDP. Poplatník má na výběr ze dvou odpisových metod, a to rovnoměrné nebo zrychlené odepisování. Zvolený způsob nesmí poplatník po celou dobu odepisování majetku měnit. Během rovnoměrného odepisování je cena majetku rozpouštěna do základu daně stejným dílem po celou dobu odepisování. Vstupní cena je vynásobena setinou odpisové sazby pro příslušný rok. Roky a sazby pro odpisové skupiny jsou uvedené



v ZDP. Zrychlené odpisování, jak už bylo výše uvedeno, rozpouští vstupní cenu majetku v prvních letech více než v letech následujících. Díky těmto odpisům lze docílit daňové optimalizace a dosáhnout daňových úspor v dřívějších účetních obdobích. První rok je odpis počítán jako podíl vstupní ceny a příslušného koeficientu. V dalších letech je odpis podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a příslušného koeficientu, který je snížen počtem let, po které se už odepisuje. Veškeré koeficienty a odpisové skupiny jsou uvedeny v ZDP. (Strouhal, 2011)

### **3.2.4 Kurzové rozdíly**

Všechny účetní jednotky v ČR mají ze zákona povinnost vést účetnictví v české měně. Proto tedy veškeré účetní jednotky, které mají majetek či závazky v cizí měně, musí k rozvahovému dni vše přepočítat na českou měnu, a to kurzem devizového trhu, který je k rozvahovému dni vyhlášen českou centrální bankou. Tento kurz je povinná použít i účetní jednotka, která po celé účetní období používá pevný kurz. (Strouhal, 2011)

Kurzový rozdíl vznikne tehdy, dojde-li ke změně kurzu domácí měny vůči cizí měně mezi okamžikem posledního přepočtu cizí měny a okamžikem jejího vypořádání, popřípadě rozvahovým dnem. Kurzové rozdíly vznikají v průběhu účetního období při vypořádání cizoměnové položky nebo k rozvahovému dni přepočtením cizí měny aktuálním kurzem devizového trhu. Dle povahy se dané rozdíly dělí na kurzové zisky a kurzové ztráty. Veškeré kategorie majetku a závazků, které musí účetní jednotka k rozvahovému dni přepočítat, jsou stanoveny v zákoně o účetnictví. Tyto kategorie musí být v účetnictví vedeny jak v české měně, tak v měně cizí. Jedná se tedy o: valuty a devizy, ceniny v cizí měně, cenné papíry a deriváty v cizí měně, obchodní podíly v cizí měně, devizové pohledávky a závazky, úvěry a krátkodobé finanční výpomoci v cizí měně, opravné položky, rezervy a všechnen majetek, kterých se týkají a jsou vyjádřeny v cizí měně. (Kynclová, 2007)

Dle povahy se kurzové rozdíly účtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny. Jde-li o kurzovou ztrátu, částka se účtuje do účtové skupiny 56- finanční náklady. Vznikne-li kurzový zisk, účtuje se ve prospěch účtové skupiny 66- finanční výnosy. (Strouhal, 2011)

### **3.2.5 Rezervy**

Tvorba rezerv je určena k pokrytí budoucích výdajů nebo závazků, u kterých je povaha a účel jasně definován a k rozvahovému dni je pravděpodobné nebo jisté, že výdaje

nastanou. Z pravidla však není jistá výše částky ani datum vzniku. Rezerva musí k rozvahovému dni představovat co nejlepší odhad budoucích nákladů nebo částku závazků, které budou zapotřebí. Vznik rezerv musí účetní jednotka doložit průkaznými podklady, že dané náklady či závazky s vysokou pravděpodobností v budoucnu vzniknou a bude nutno je uhradit. Cílem rezerv je vytvoření zdrojů do budoucna. Nejen tvorba opravných položek, ale také tvorba a čerpání rezerv vyplývá z účetní zásady opatrnosti. Rezervy jsou považovány za cizí zdroj. Vyjadřují buď potencionální závazek vůči třetím osobám, nebo předpoklad vynaložení výdajů v budoucích obdobích. Jelikož k okamžiku vzniku tvorby rezervy neexistuje faktický dluh vůči třetí osobě v právním slova smyslu, rezervy se nepovažují za závazky. Rezervy tedy nejsou definovány jako závazek, ale jedná se o účetní kategorii. (Ryneš, 2017)

Na jaké výdaje, za jakých podmínek, celková výše rezerv a v jakém okamžiku bude rezerva čerpána, si musí účetní jednotka stanovit ve svém vnitřním předpisu. Rezervy nesmějí mít aktivní zůstatek. Čerpání rezervy musí jít pouze na účel, na který byla tvořena. Účetní jednotka rezervu může čerpat maximálně do výše, do jaké byla vytvořena. Na konci účetního období je účetní jednotka povinna provést dokladovou inventarizace rezerv. Je-li v průběhu inventarizace zjištěno, že pominul důvod tvorby rezervy, musí být v celé své výši rozpuštěna. Díky inventarizaci může být také zjištěno, že by měla být rezerva na jinou částku než ve skutečnosti je. Rezerva se tak upraví na správnou výši. Je-li rezerva tvořena v cizí měně, je důležité nezapomenout její výši aktualizovat s ohledem na změnu kurzu. Tato akce není vykazována jako kurzový rozdíl, ale jako změna výše dané rezervy. Účetní jednotka je povinna k jednotlivým rezervám vést analytické účty a vést rozpis všech rezerv. (Strouhal, 2011)

Vytvořené rezervy jsou zúčtovány ve prospěch daného účtu účtové skupiny 45- Rezervy a na vrub nákladových účtů v účtových skupinách: 55,57, 58, 59 dle toho, o jakou činnost jde. Použití nebo zrušení pro nepotřebnost rezervy se zaúčtuje ve prospěch nákladů účtové skupiny 55 a na vrub příslušného účtu ve skupině 45. (Nepřechová, 2005)

Rezervy se dělí dle dopadu na daňový základ:

- Zákonné rezervy.
- Účetní rezervy.

## Zákonné rezervy

Tvorba zákonných rezerv a jejich účel je stanoven zákonem o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Tyto rezervy jsou tvořeny k účelům, které stanoví zákon o rezervách a jsou uplatněny za zdaňovací období. Jelikož jde o položky nákladů, které jsou daňově uznatelné, musí účetní jednotka doložit oprávněnost tvorby rezerv a celý proces dokumentovat. Nejčastější využitelné rezervy především pro zemědělský podnik jsou:

- Rezerva na pěstební činnost.
- Rezerva na opravy dlouhodobého hmotného majetku.
- Ostatní rezervy (odbahnění rybníka, sanace pozemků dotčených těžbou apod.).

(Neplechová, 2005)

Rezervu na pěstební činnost mohou vytvářet účetní jednotky, které mají povinnost dle lesního zákona a dalších právních předpisů provádět obnovu, ochranu a péči o lesní porosty. Výši této rezervy si poplatník stanovuje sám na základě rozpočtu nákladů na pěstební činnost. Rezervu lze čerpat jen na realizaci prací při pěstební činnosti.

Rezervu na opravu dlouhodobého hmotného majetku může tvořit podnik, který má majetek ve vlastnickém právu nebo na opravu pronajatého majetku, kde je nájemce ve smlouvě zavázán k jeho opravám. Majetek, na který jsou tvořeny rezervy, musí být zařazen v odpisové skupině 2-6. Zákonem o rezervách je také stanoveno, ke kterému majetku se rezerva na opravy nesmí vytvářet. Jsou to např.: pravidelně opakující se opravy, majetek určený k likvidaci, technické zhodnocení a další. (Neplechová, 2005)

## Účetní rezervy

Zákon o účetnictví vymezuje tituly pro tvorbu rezerv:

- Rezervy na rizika a ztráty z podnikání.
- Rezervy na daň z příjmů.
- Rezerva na restrukturalizaci.
- Ostatní rezervy.

Rezervu na rizika a ztráty z podnikání může účetní jednotka tvořit na základě zjištěných a podložených skutečností, kdy je možné očekávat s vysokou pravděpodobností nepříznivý dopad na podnikání.

Sestavuje-li účetní jednotka účetní závěrku před sestavením řádného daňového přiznání a daňovou povinnost může jen odhadovat, vytváří tak rezervu na daň z příjmů. Rezerva je

zaúčtována na vrub příslušného účtu účtové skupiny 59 a ve prospěch účtu účtové skupiny 45. V následném účetním období, kdy je zaúčtována skutečně zjištěná daňová povinnost, se vytvořená rezerva ruší.

Restrukturalizace je proces, ve kterém se mění předmět činnosti účetní jednotky nebo dochází k utlumení některé z činností, provozovny či přemístění části výroby. Na základě výše uvedených činností, se účetní jednotka může rozhodnout vytvořit rezervu na restrukturalizaci.

Pokud se účetní jednotka rozhodne tvořit rezervy na jiné účely dle svých potřeb, musí jej schválit kompetentní orgán a nesmí jej opomenout ve vnitropodnikových směrnících s uvedením způsobu jejich tvorby a čerpání.

Nejen zákonné rezervy, ale i účetní rezervy podléhají dokladové inventarizaci, která se provádí k rozvahovému dni. Veškeré informace o tvorbě a čerpání rezerv jsou součástí vnitropodnikových směrnic. (Nepleichová, 2005)

### **3.2.6 Časové rozlišení**

Účetní jednotka je povinna účtovat náklady a výnosy do období, se kterým věcně a časově souvisí, bez ohledu na to, zda tyto operace byly nebo teprve budou finančně vypořádány. Toto časové rozlišování nákladů a výnosů vychází z účetní zásady aktuálního konceptu. Aby došlo ke správnému věcnému přiřazení nákladů a výnosů do příslušného účetního období, musí mít svého věcného nositele, což jsou např.: dodávky výrobků, služeb, zboží apod. Ostatní náklady a výnosy, které nemají svého věcného nositele, se účtují do účetního období, se kterým časově souvisí. Příkladem může být nájemné nebo úroky. (Kynclová, 2007)

Časové rozlišení samozřejmě podléhá inventuře, při které je posouzena jak výše, tak odůvodněnost. Účetní jednotka v některých případech nemusí použít časové rozlišení, jedná-li se:

- O nevýznamné částky, kterými ponecháním v nákladech nebo výnosech účetní jednotka nesleduje záměrného upravení hospodářského výsledku a není tak dotčen účel časového rozlišení.
- O pravidelně se opakující výdaje či příjmy, které výrazně neovlivní věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů. (Pilařová & Pilátová, 2016)

Stanovený postup pro časové rozlišení, který si účetní jednotka stanoví vnitřním předpisem, se nesmí měnit. Zavedený postup lze změnit zcela výjimečně, a to za předpokladu, že se změna týká předmětu podnikání nebo z důvodu zkvalitnění zobrazení účetní závěrky. Při této změně je nutno dodržovat ustanovení § 7 odst. 4 zákona o účetnictví. Při účtování časového rozlišení účetní jednotka vychází ze skutečnosti, že je znám účel, částka a období nákladů a výnosů. (Chalupa a kol., 2017)

Účetní jednotka může na účty časového rozlišení účtovat i v průběhu účetního období. Lze účtovat na účty skupiny 38- Přejídné účty aktiv a pasiv:

Aktiva:

- 381- Náklady příštích období.
- 382- Komplexní náklady příštích období.
- 385- Příjmy příštích období.

Pasiva:

- 383- Výdaje příštích období.
- 384- Výnosy příštích období.

#### Náklady příštích období

Veškeré výdaje běžného účetního období, které se týkají nákladů v příštích letech, jsou účtovány na účet 381- Náklady příštích období. Jedná se např.: o nájemné a pachtovné hrazené předem, předplatné časopisů a novin, pojistné uhrazené předem apod.

Výdaj je zaúčtován na účet 381- Náklady příštích období a v následujícím roce je částka připsána na příslušný nákladový účet běžného období, se kterým věcně a časově souvisí. (Kynclová, 2007)

#### Komplexní náklady příštích období

Komplexní náklady příštích období jsou výdaje běžného účetního období, týkající se nákladů příštích období a které se souhrnně váží k danému výkonu. Příkladem mohou být tyto případy: náklady na výzkum a vývoj, náklady na předzásobení, náklady na dlouhodobou propagaci a další. Náklady, které jsou charakterizovány jako komplexní náklady příštích období, jsou nejprve účtovány na účty v účtové třídě 5, a poté na stranu MD účtu 382- Komplexní náklady příštích období. K rozpuštění nákladů dojde v účetním

období, se kterým věcně a časově souvisí. Doba k rozpuštění nákladů je limitována na 4 roky od zaúčtování na účet Komplexních nákladů příštích období. (Chalupa a kol., 2017)

#### Příjmy příštích období

Na tento účet jsou účtovány poskytnuté výkony, které budou uhrazeny až v budoucnu a nejsou zaznamenány na účtech pohledávek za příslušnými osobami. Příkladem mohou být: zpětně inkasované nájemné, výnosové smluvní provize, dosud nevyfakturované výkony apod. Pohledávka je účtována na vrub účtu 385- Příjmy příštích období souvztažně na příslušný výnosový účet. (Kynclová, 2007)

#### Výdaje příštích období

Výdaje příštího období lze charakterizovat jako přijaté výkony, které budou uhrazeny v budoucnu a nejsou zaznamenány na závazkových účtech. Příkladem těchto výdajů může být nájemné, které je placeno pozadu, prémie a odměny placené po uplynutí roku, zpětně vyinkasované úroky a další. Tyto případy jsou zapsány na vrub příslušného nákladového účtu souvztažně ve prospěch účtu 383- Výdaje příštích období. (Kynclová, 2007)

#### Výnosy příštích období

Výnosy příštích období se rozumí přijaté příjmy v běžném účetním období za výkony, které budou poskytnuty v budoucnu. Jsou to především předem placené nájemné, předplatné časopisů apod. Výnosy jsou zúčtovány v období, se kterým věcně a časově souvisí. (Kynclová, 2007)

### **3.2.7 Dohadné položky**

Aktivní a pasivní dohadné položky jsou zahrnovány mezi pohledávky a závazky, u kterých nejsou známy všechny tři nutné skutečnosti. Účetní jednotka většinou zná jen účel případu, ale neví přesnou částku nebo období čerpání. Rozumí se tím tedy pohledávky a závazky, které věcně souvisejí s výnosy a náklady nebo rozvahovými položkami minulého období. Účetní jednotka částku odhaduje na základě známých skutečností, např. pojistné smlouvy, dohody nebo dle obvyklé ceny. Rozdíl, který vznikl mezi dohadnou položkou a skutečnou částkou faktury za službu či dodávku, bude zaúčtován do období, kdy je přijata

konečná faktura. Vyúčtování tohoto rozdílu je samostatným účetním případem, který je účtován do období, kdy byl daňový doklad přijat. (Ryneš, 2017)

### **3.2.8 Ocenění cenných papírů**

Většina podniků využívá cenné papíry k uložení dočasně volných peněžních prostředků. Cenné papíry jsou však pořizované i ke spekulativním obchodům nebo k ukládání peněžních prostředků do dluhových cenných papírů držených do splatnosti. Firmy si však mohou cenné papíry pořizovat i za účelem částečného či úplného ovládnutí jiného podniku nebo zajištění dlouhodobého spojení se svým obchodním partnerem. V tomto případě podnik získá krom jiných výhod i výnos ve formě podílu na zisku neboli dividendy. Aktuální hodnota cenných papírů bývá často od pořizovací ceny odlišná, proto k rozvahovému dni dochází k přecenění cenných papírů na reálnou hodnotu. (Kynclová, 2007)

Aby nedošlo k chybnému ocenění cenných papírů a podílů v rozvaze, musí dojít ke správnému zařazení cenných papírů na příslušný účet. K tomuto zařazení je velmi důležitý záměr, pro který podnik cenný papír pořídil. Podnik musí tento záměr nebo jiné skutečnosti k rozvahovému dni přezkoumat, zda nedošlo k nějaké změně a nevzniká povinnost cenný papír přeradit. Cenné papíry se člení na dvě skupiny: dluhové a majetkové. Reálná hodnota u cenných papírů se u každé skupiny zjišťuje jiným způsobem. Cenné papíry a podíly, které jsou určeny k obchodování, se oceňují reálnou hodnotou. Majetkové cenné papíry se oceňují dvěma metodami: metodou pořizovací ceny a ekvivalenční metodou. Pokud je alespoň jeden majetkový cenný papír oceněn ekvivalenční metodou, musí být touto metodou oceněny ostatní majetkové cenné papíry. Pokud je pořizovací cena u těchto cenných papírů významně vyšší než reálná hodnota, musí účetní jednotka vytvořit opravnou položku. Toto neplatí u cenných papírů oceňovaných ekvivalenční metodou. Dluhové cenné papíry držené do splatnosti se oceňují metodou tzv. naběhlou hodnotou. Tuto hodnotu tvoří pořizovací cena zvýšená o alikvótní část úrokového výnosu. Je-li naběhlá hodnota významně vyšší než reálná hodnota, musí být korigována opravnou položkou. Vzniklé rozdíly z ocenění cenných papírů vstupují do obecného základu daně z příjmů. (Kynclová, 2007)

### 3.2.9 Daně

Každé účetní jednotce vyplývá ze zákona o daních z příjmů daňová povinnost. Tento náklad je účtován ve skupině 59- Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů. Daňový základ je stanoven z hospodářského výsledku, který je upraven o částky, které nelze dle zákona o daních z příjmů uznat za náklad. V účetnictví rozlišujeme dvě položky daně z příjmů:

- Splatná daň z příjmů za dané účetní a zdaňovací období.
- Odložená daň z příjmů do příštích účetních a zdaňovacích období. (Ryneš, 2017)

#### Splatná daň

Aby mohla účetní jednotka dojít k výpočtu daně z příjmů, vychází z účetního výsledku hospodaření před zdaněním z běžné činnosti. (Strouhal, 2011)

V průběhu roku účetní jednotka platí zálohy na daň z příjmů. Veškeré tyto zálohy se účtují na vrub účtu 341- Daň z příjmů. Na konci účetního období se na tento účet účtuje dluh účetní jednotky ze splatné daně za zdaňovací období souvztažně na účet 591- Splatná daň. (Pilařová & Pilátová, 2016)

#### Odložená daň

Povinnost zjišťování a účtování odložené daně mají účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní účetní jednotky účtování o odložené dani mohou účtovat na základě jejich vlastního rozhodnutí a uvážení. Na výpočet odložené daně se používá metoda rozvahového přístupu. Daň je zjištěna ze všech přechodných rozdílů, které vznikly z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky vykázané v rozvaze. Jsou brány nejen rozdíly mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou odpisovaného dlouhodobého majetku, ale i další rozdíly jako např.: rezervy vytvářené nad rámec příslušných právních předpisů, zohlednění opravných položek k pohledávkám či zásobám a další. (Strouhal, 2011)

Odložené rozdíly mohou být:

- Zdanitelné.
- Odčitatelné.

Jedná-li se o zdanitelné rozdíly, jde o rozdíly, které vyústí ve zdanitelné částky při určování základu daně z příjmů budoucích období. Jde tedy o odložený daňový závazek,



který účetní jednotka bude muset zaplatit v budoucích obdobích. Odčitatelné rozdíly jsou částky, které jsou odčitatelné při určování základu daně. Mluví se o odložené daňové pohledávce, tedy o výše dani z příjmů, o kterou se v budoucnosti daň z příjmů pravděpodobně poníží. (Chalupa a kol., 2017)

Odložená daň vzniká z rozdílů mezi účetním a daňovým pojetím vybraných účetních položek. V účetnictví existují oblasti, ve kterých je povoleno používat různé metody účtování. Rozdíly tak vznikají například účtováním účetních a daňových odpisů. (Fabozzi & Peterson, 2003)

Odložená daň je zaznamenána na příslušné účty účtové skupiny 48- Odložený daňový závazek a pohledávka souvztažně na nákladový účet 59- Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů. Výše odložené daně se stanoví jako součin sazby daně z příjmů platné v následujícím účetním období a výsledného přechodného rozdílu. (Chalupa a kol., 2017)

### **3.3 Účetní závěrka**

Dle zákona o účetnictví je účelem účetní závěrky poskytovat informace pro ekonomická rozhodování uživatelů účetní závěrky. (Pilařová & Pilátová, 2016)

Účetní závěrkou se rozumí nedílný celek účetních výkazů a přílohy, která veškeré výkazy komentuje, doplňuje a obsahuje vysvětlivky nad běžné kontrolní vazby. Účetní závěrky mohou mít formu nejen listinnou, ale také technickou nebo smíšenou. Musí být však k dispozici pro vymezené uživatele. (Březinová, 2014)

Účetní závěrka je přímý zdroj, který slouží k měření finanční výkonnosti účetní jednotky. Podává informace nejen o ziskovosti, ale také o finančním zdraví a schopnosti splácení závazků. (Kline, 2007)

Obsahuje veškeré informace o majetkové a finanční situaci za uplynulé období, které účetní jednotka poskytuje svým akcionářům, společníkům, bankám a dalším. (Neplechová, 2005)

Účetní závěrka navazuje na účetní uzávěrku, kterou tvoří proces činností. Ze zákona musí být sestavena v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se vykazují v celých tisících Kč nebo milionech Kč. Účetní závěrka je obecně považována jako soubor účetních výkazů: rozvaha, výkaz zisků a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a příloha. Účetní jednotka dle své velikosti sestavuje účetní

závěrku v plném nebo zkráceném rozsahu. Účetní jednotky jsou rozděleny do příslušné kategorie dle sledovaných ukazatelů, které jsou stanoveny ze zákona. Účetní jednotky, které nemusí mít účetní závěrku ověřenou auditorem, sestavují účetní závěrku ve zkráceném rozsahu, ostatní účetní jednotky se řídí dle své kategorie. (Šteker & Otrusínová, 2016)

Účetní závěrka obsahuje také základní informace o účetní jednotce: název, sídlo, IČO, právní formu, předmět podnikání, rozvahový den, podpisový záznam statutárního orgánu a především okamžik sestavení závěrky. Účetní závěrka musí být věrná, poctivá, spolehlivá, srovnatelná a srozumitelná. (Dušek, 2014)

Druhy účetních závěrek:

- Řádná- sestavována k poslednímu dni účetního období.
- Mimořádná- sestavována v souvislosti s mimořádnými událostmi.
- Mezitímní- sestavována v průběhu roku dle zvláštních předpisů, neuzavírají se účetní knihy, pouze se provádí inventarizace.
- Konsolidovaná- jedná se o závěrku majetkově propojené skupiny podniků, pravidla jsou obsažena v Českém účetním standardu. (Nepřechová, 2005)

Jakmile jsou zaúčtovány veškeré účetní případy do daného účetního období, účetní jednotka uzavírá účetní knihy:

- jsou zjištěny obraty stran MD a Dal jednotlivých syntetických účtů,
- jsou zjištěny konečné zůstatky nejen aktivních a pasivních účtů, ale také konečné stavy nákladových a výnosových účtů,
- je vypočítán základ daně z příjmů a daňová povinnost splatná (odložená) účetní jednotky za dané účetní období, případně je zaúčtována rezerva na daň z příjmů,
- převodem nákladových účtů na vrub účtu 710- Účet zisků a ztrát a převodem výnosových účtů ve prospěch účtu 710 je zjištěn účetní výsledek hospodaření,
- je uzavřeno účetnictví účetní jednotky převodem zůstatků rozvahových účtů a zůstatku účtu 710- Účet zisků a ztrát na účet 702- Konečný účet rozvažný. (Chalupa a kol., 2017)

Účetní jednotka na základě veškerých získaných údajů z Konečného účtu rozvažného a Účtu zisků a ztrát může sestavit roční účetní závěrku. Podkladem pro sestavení Rozvahy je Konečný účet rozvažný, který také informuje účetní jednotku o stavu aktiv, pasiv a dosaženém výsledku hospodaření za účetní období. Pro sestavení Výkazu zisku a ztrát je

podkladem Účet zisků a ztrát, který informuje účetní jednotku o stavu nákladů a výnosů a způsobu, jakým byl vytvořen dosažený výsledek hospodaření. (Strouhal, 2011)

### 3.3.1 Rozvaha

Rozvahou nebo také jinak bilancí se rozumí výkaz, který podává účetní jednotce přehled o stavu jejího majetku a zdrojích jeho krytí k danému datu. Hlavním pravidlem rozvahy je bilanční princip (konečné stavy aktiv a pasiv se rovnají). Položky rozvahy jsou stanoveny vyhláškou a označují se kombinací písmen, římských číslic, arabských číslic a názvem určité položky. (Šteker & Otrusinová, 2016)

V rozvaze je zaznamenána sumarizace všech transakcí podniku. Ostatní výkazy jsou jen rozvedením jednotlivých rozvahových položek nebo skupin, viz výkaz zisku a ztrát a další.

V tabulce č. 1 je vidět zjednodušené schéma rozvahy. Aktiva jsou uspořádána dle stupně likvidity a skupin majetkových složek, pasiva jsou rozdělena na vlastní a cizí zdroje. (Paseková, 2007)

**Tabulka č. 1: Zjednodušené schéma rozvahy**

<b>Rozvaha</b>	
<b>Aktiva</b>	<b>Pasiva</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pohledávky za upsaný základní kapitál               <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Dlouhodobý nehmotný majetek</li> <li>○ dlouhodobý hmotný majetek</li> <li>○ Dlouhodobý finanční majetek</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vlastní kapitál               <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Základní kapitál</li> <li>○ Kapitálové fondy</li> <li>○ Fondy ze zisku</li> <li>○ Výsledek hospodaření minulých let</li> <li>○ Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</li> </ul> </li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Oběžný majetek               <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Zásoby</li> <li>○ Dlouhodobé pohledávky</li> <li>○ Krátkodobé pohledávky</li> <li>○ Krátkodobý finanční majetek</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cizí zdroje krytí majetku               <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Rezervy</li> <li>○ Dlouhodobé závazky</li> <li>○ Krátkodobé závazky</li> <li>○ Bankovní úvěry a výpomoci</li> </ul> </li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ostatní aktiva               <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Aktivní účty časového rozlišení</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ostatní pasiva               <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Pasivní účty časového rozlišení</li> </ul> </li> </ul>
<b>Aktiva celkem</b>	<b>Pasiva celkem</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování*

### 3.3.2 Výkaz zisků a ztrát

Výkaz zisku a ztráty nebo také výsledovka poskytuje informace o finanční výkonnosti účetní jednotky za určité období. Tento účetní výkaz podrobně rozvádí rozvahovou položku dosažený zisk či ztrátu za dané období. Hlavním cílem výsledovky je nahlédnout do struktury výsledku hospodaření podniku a zjistit, které náklady a výnosy ovlivnily dosažený výsledek za vybrané účetní období. (Paseková, 2007)

Položky, které obsahuje výkaz zisků a ztrát, jsou ve výkazu, podobně jako v rozvaze, ve formě kombinací písmen, římských číslic, arabských číslic a názvu položky, kterou lze členit dále na podpoložky. Nákladové položky jsou označovány písmeny a výnosové položky naopak číslicemi. Zisk nebo ztráta je v tomto výkazu sledována nejen za provozní, ale i za finanční činnost. Jednotlivé položky se uvádějí za běžné a minulé účetní období. Výkaz zisků a ztrát obsahuje výpočtové položky např.: provozní výsledek hospodaření (dále jen VH), finanční VH, VH před zdaněním, VH po zdanění, VH za účetní období a čistý obrát za účetní období. Všechny tyto výpočtové položky vznikly součtem nebo rozdílem jednotlivých výnosových a nákladových položek. Výsledovka je konstruována na akruálním principu. Veškeré náklady a výnosy tedy musejí být věcně a časově zaúčtovány v daném účetním období, bez ohledu zda vznikly skutečné peněžní výdaje nebo příjmy. (Šteker & Otrusinová, 2016)

Výsledovku lze sestavit ve dvou formách:

- Druhové členění.
- Účelové členění.

Při druhovém členění účetní jednotka musí ověřit věcnou shodu nákladů období s výnosy. Musí tedy upravit náklady nebo výnosy (v ČR je používána úprava výnosů). Pokud účetní jednotka sestavuje výsledovku ve formě účelového členění, porovnává náklady a výnosy, které se týkají realizovaných výkonů. Nesmí také zapomenout zveřejnit v příloze členění nákladů dle druhu. (Strouhal, 2011)

### 3.3.3 Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích, nebo také cash flow, poskytuje účetní jednotce přehled o peněžních tocích za určité účetní období. Cash flow je využíván pro řízení likvidity podniku, při hodnocení platební schopnosti ÚJ, hodnocení investic, finanční analýze a finančním plánování. (Šteker & Otrusinová, 2016)

Cash flow není založen na akruálním principu, ale na peněžní bázi. Tento přehled je tzv. doplněk výkazu zisku a ztrát a rozvahy. Cílem tohoto výkazu je informovat uživatele účetní závěrky, z jakých zdrojů a jakým způsobem účetní jednotka čerpala finanční prostředky. Přehled je sledován za provozní, investiční a finanční činnost.

- Provozní činností se rozumí základní výdělečná činnost podniku a činnost, kterou nelze zahrnout do investiční nebo finanční činnosti.
- Investiční činnost je buď pořízení, nebo vyřazení dlouhodobého majetku z důvodu prodeje nebo také činnost, která souvisí s poskytováním úvěrů a není považována za provozní činnost.
- Finanční činnost vyjadřuje příjmy a výdaje peněžních prostředků a jejich ekvivalentů, které způsobují změny ve velikosti a složení vlastního kapitálu nebo dlouhodobých, popřípadě krátkodobých závazků. (Strouhal, 2011)

Přehled o peněžních tocích lze sestavit dvěma způsoby:

- Přímá metoda je tzv. evidence skutečného pohybu všech příjmů a výdajů za jednotlivé činnosti, které jsou zaznamenány během účetního období.
- Nepřímá metoda vychází z výsledku hospodaření účetní jednotky a upravuje ho na tok peněžních prostředků. Ne všechny náklady a výnosy jsou vždy spojeny s přítokem či odtokem peněžních prostředků. Náklad tedy nemusí být hned výdaj a naopak výnos ne vždy příjem. Výsledek hospodaření se musí o tyto operace upravit, aby se získal přehled o toku peněžních prostředků za sledované období.

Způsob, kterým účetní jednotka bude sestavovat cash flow, je zcela na ní. Musí však respektovat určité zásady, které jsou uvedeny ve vyhlášce §40-43 VyZÚ. (Šteker & Otrusínová, 2016)

### **3.3.4 Příloha k účetní závěrce**

Součástí účetní závěrky je příloha, která má za úkol okomentovat a rozvádět významné informace z účetních výkazů. Tyto informace sice nejsou obsažené v účetních výkazech, ale jsou podstatné pro posouzení ekonomické situace podniku. Příloha je nejčastěji sestavena formou textu doplněného tabulkami. Obsahuje nejen údaje běžného období, ale pro srovnání uvádí také údaje za minulé účetní období. Přílohu v plném rozsahu sestavují účetní jednotky, které mají ze zákona povinnost ověřit účetní závěrku auditorem, ostatní ji mohou sestavit ve zjednodušeném rozsahu. (Kynclová, 2007)

Příloha by měla obsahovat zejména:

- všeobecné informace o účetní jednotce,
- účetní zásady a metody oceňování a způsob odpisování,
- doplňující informace k rozvaze a k výkazu zisku a ztráty,
- informace o propojených osobách,
- informace o půjčkách a úvěrech,
- další informace (počet zaměstnanců, uzavření ovládacích smluv apod.). (Strouhal, 2011)

### **3.3.5 Schválení a zveřejnění účetní závěrky**

Účetní závěrku schvalují nejvyšší orgány, kterými jsou valná hromada nebo členská schůze. Musí tak učinit do 6 měsíců od posledního dne předcházejícího účetního období. Účetní jednotky mají povinnost zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu uložení do sbírky listin u obchodních soudů. Zveřejnění probíhá výhradně v elektronické podobě. Auditované účetní jednotky mají termín zveřejnění zkrácený, a to do 30 dnů poté, co účetní závěrku ověří auditor a schválí příslušné orgány. Pokud účetní závěrka není ověřena nebo schválena, účetní jednotka tuto informaci musí na zveřejněné účetní závěrce vyznačit. (Březinová, 2014)

Pokud není účetní závěrka a výroční zpráva zveřejněna dle zákona o účetnictví, může dostat účetní jednotka sankci až do 3% hodnoty aktiv. Účetní jednotka může za nezveřejnění dostat pokutu, v nejhorším případě může být trestně stíhána. Účetní závěrka s výroční zprávou je v účetní jednotce uchovávána po dobu 10 let od konce účetního období, kterého se týkají. (Šteker & Otrusinová, 2016)

### **3.3.6 Audit**

Jelikož je účetní závěrka složitý a komplexní výstup informací o ekonomickém životě účetní jednotky za dané účetní období, ne každý je schopen posoudit kvalitu informací, které jsou v ní obsaženy. Účetní jednotky však také chtějí o sobě prezentovat kvalitnější obraz pro potřeby získání úvěrů a nových zákazníků. Z těchto důvodů jsou podniky většího rozsahu nebo podniky, na kterých je veřejný zájem, povinny ověřit účetní závěrku auditorem. Auditor je fyzická nebo právnická osoba, která je nezávislá, odborně způsobilá a zná dané problematiky. Auditor má za úkol prozkoumat účetní závěrku a

související dokumenty tak, aby byl schopen vyjádřit názor na kvalitu účetní závěrky a na to, zda se účetní jednotka nedopustila při sestavení podstatných chyb a nesrovnalostí. (Březinová, 2014)

Cílem ověření účetní závěrky auditorem je zabezpečit věrohodnost účetních informací účetních jednotek, které povinně zveřejňují účetní závěrku a výroční zprávu. Názor auditora neznámá potvrzení správnosti účetnictví ani účetní závěrky. Auditor není schopen ověřit všechny operace, měl by však zjistit významné chyby. Účetní jednotka je tedy povinna zajistit auditorovi veškeré potřebné informace, auditor je zase povinen jednat čestně, svědomitě a dodržovat mezinárodní auditorské standardy a profesní předpisy. Výsledkem auditu účetní závěrky je zpráva obsahující výrok auditora, který může být buď bez výhrad, s výhradou, záporný, nebo může být vyjádření výroku odmítnuto. (Šteker & Otrusinová, 2016)

Zjistí-li auditor skutečnosti jako mohou být např.: porušení zvláštních předpisů, zásadní negativní vliv na hospodaření účetní jednotky apod., je povinen neprodleně informovat o těchto skutečnostech písemnou formou statutární orgán dané účetní jednotky. (Dušek, 2014)

Povinnost auditu účetní závěrky mají v České republice subjekty, které překročily nebo dosáhly alespoň jedno ze tří kritérií:

- brutto hodnota aktiv převyšuje 40 mil. Kč,
- čistý obrat je vyšší než 80 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců je 50.

Kritéria jsou sledována za dvě předcházející účetní období. (Březinová, 2014)

### **3.3.7 Výroční zpráva**

Výroční zpráva je veřejný dokument obsahující nejen účetní informace o účetní jednotce, ale také její ekonomický a sociální vývoj do budoucna, zhodnocení její dosavadní činnosti. Veřejnosti prezentuje také zásadnější informace, které se týkají výzkumu, vývoje, péče o zaměstnance a veškeré aktivity na území ČR nebo mimo ni. Informace obsažené ve výroční zprávě musí odpovídat informacím v účetní závěrce. Před zveřejněním musí být zpráva ověřena auditorem, tím je poskytnut pravdivý a spolehlivý obraz o ekonomických ukazatelích účetní jednotky. (Březinová, 2014)

Účetní jednotky, které mají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem nebo kterým to stanoví zvláštní předpis, jsou povinné sestavit výroční zprávu. Hlavním úkolem výroční zprávy je komplexně a vyváženě poskytnout informace o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky. Výroční zpráva je také chápána jako propagační prostředek, který se zabývá nejen minulými událostmi, ale také budoucí perspektivou podniku. Zpráva je rozdělena do dvou částí, a to na finanční a nefinanční informace. Finanční informace jsou zajištěny v samotné účetní závěrce a zprávě auditora. Nefinanční informace obsahují např.: významné skutečnosti, které nastaly až po rozvahovém dni, předpokládaný vývoj činnosti účetní jednotky, aktivity v oblasti vývoje a výzkumu a další. (Šteker & Otrusinová, 2016)



## 4 Vlastní práce

### 4.1 Charakteristika účetní jednotky

Pro praktickou část této diplomové práce bylo vybráno zemědělské družstvo, které má sídlo v Plzeňském kraji, a to nedaleko okresního města Klatov. Zemědělské družstvo Koryta, dříve také Zemědělské družstvo „MÍR“ Koryta, působí na trhu od 10. října 1990 až do současnosti. Družstvo vzniklo na základě rozhodnutí členské schůze hospodářství Koryta při ZD Janovice nad Úhlavou, která se konala dne 15.6.1990. V tabulce č. 2 jsou zobrazeny veškeré základní údaje o družstvu.

Tabulka č. 2: Základní údaje účetní jednotky

<b>Obchodní firma</b>	Zemědělské družstvo Koryta
<b>Právní forma</b>	Družstvo
<b>Sídlo</b>	Koryta čp. 63, 339 01 KLATOVY
<b>IČO</b>	005 18 981
<b>DIČ</b>	CZ00518981
<b>Obchodní rejstřík</b>	Oddíl Dr XXIV, vložka 1529 vedená u krajského soudu v Plzni. Zápis dne 10.10.1990
<b>Základní členský vklad</b>	Základní členský vklad: 30 000 Kč splatný do 3 let od vzniku členství. Vstupní vklad 3000 Kč splatný před vznikem členství.

*Zdroj: vlastní zpracování*

Družstvo se zabývá primárně rostlinnou a živočišnou výrobou. Rostlinná výroba je zaměřena na pěstování obilovin, tritikále, máku, brambor, řepky olejné a krmných plodin, především kukuřice. Zemědělské družstvo Koryta v roce 2016 obhospodařovalo 1183 ha půdy, z toho 874 ha byla orná půda a zbytek byly louky a pastviny. Novinkou pro rostlinnou výrobu bylo v tomto roce pěstování škrobových brambor. Jak již bylo výše řečeno, družstvo se zabývá i živočišnou výrobou. Stav hospodářských zvířat, které družstvo vlastní, se pohybuje okolo 360 kusů masného a dojného skotu, který za rok vyprodukuje něco málo přes 1 milion litrů mléka. Družstvo také vyrábí pelety, jejichž

primárním odběratelem je Družstvo Ekover, Předmětem podnikání však není jen rostlinná, živočišná výroba a výroba pelet, ale také ostatní činnosti, které jsou vypsány níže:

- opravy silničních vozidel,
- výroba osiv a sadby, školkařských výpěstků a genetického materiálu rostlin,
- úprava, zpracování a prodej vlastní produkce zemědělské výroby včetně výroby potravin z ní,
- chov ryb, vodních živočichů a pěstování rostlin na vodní ploše,
- hostinská činnost,
- silniční motorová doprava nákladní v rozsahu:- vnitrostátní – provozovaná vozidly do 3,5 tuny celkové hmotnosti,- vnitrostátní – provozovaná tahači a vozidly nad 3,5 tuny celkové hmotnosti,
- opravy ostatních dopravních prostředků a pracovních strojů,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

V roce 2016 Zemědělské družstvo Koryta vytvořilo účetní zisk ve výši 326.303, 90 Kč. Tento zisk byl na návrh představenstva zaúčtován oproti účtu neuhrazené ztráty.

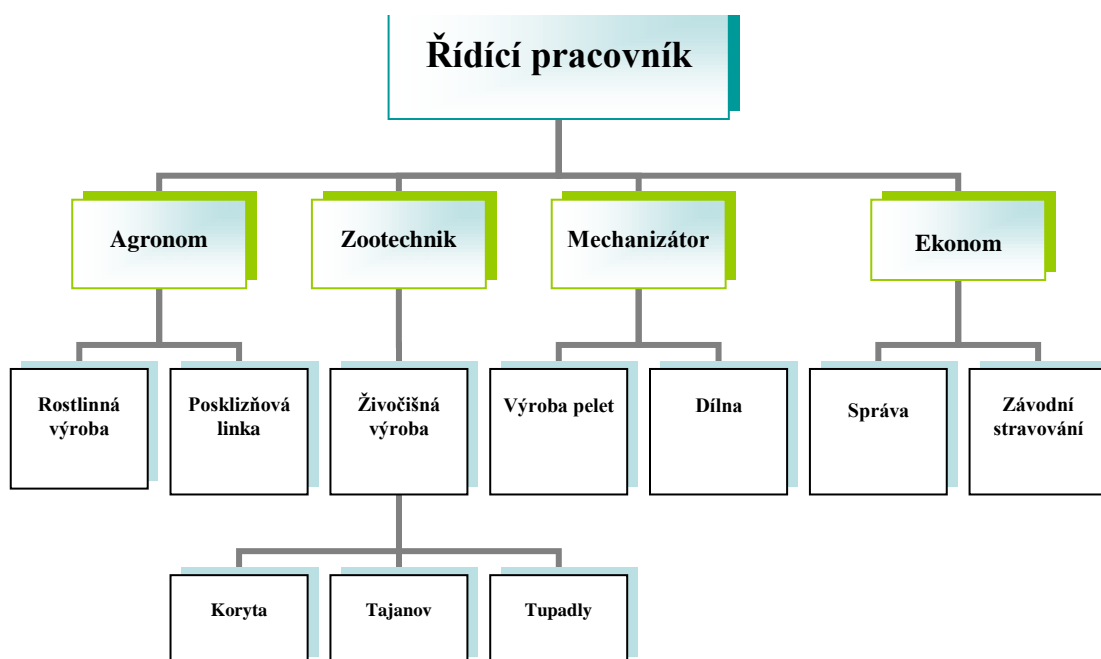
Zemědělské družstvo má celkem 48 členů. Vrcholovými orgány řídicí struktury celého družstva jsou členská schůze, představenstvo, kontrolní komise a prokura. Představenstvo se skládá z předsedy, místopředsedy a člena. V průběhu roku 2016 se představenstvo scházelo pravidelně jednou za měsíc a zúčastněn byl i prokurista. Diskutované téma těchto jednání byl především hospodářský výsledek daného měsíce, stav závazků vůči věřitelům. Projednávány byly také investiční záměry, a to především nákup pozemků. Představenstvo následně seznámilo kontrolní komisi s úkoly, které pro ni z těchto jednání vyplynuly. O všech jednáních představenstva jsou pořizeny zápisy.

V družstvu je zaměstnáno více jak 20 zaměstnanců, kteří jsou rozmístěni do daných středisek zaznamenaných na obrázku č. 1. V čele každého střediska je jeden vedoucí zaměstnanec, který je zodpovědný za chod svěřeného střediska. Jeho úkolem je tedy komplexní kontrola činnosti za dané středisko. Zemědělské družstvo Koryta obsahuje celkem 7 středisek: rostlinná a živočišná výroba, výroba pelet, dílna, posklizňová linka, závodní stravování a správa. Živočišná výroba je dále členěna na střediska:

- Tajanov - chov dojného skotu.
- Tupadly - odchov mladého skotu.
- Koryta - chov masného skotu.

Průměrná mzda zaměstnanců činila v roce 2016 - 23.932 Kč. Veškeré vnitřní činnosti se realizují na základě vnitřních organizačních norem a předpisů, které má podnik vypracované.

**Obrázek č. 1: Organizační struktura Zemědělského družstva Koryta**



*Zdroj: vlastní zpracování*

## 4.2 Vedení účetnictví v zemědělském podniku

Účetnictví je vedeno především na základě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášek, účetních standardů a předpisů ve znění pozdějších předpisů. Účetní jednotka zachycuje veškerý pohyb majetku, závazků, nákladů a výnosů. Všechna tato data jsou zpracována na počítači. Ke zpracování dat podnik využívá účetní program Ekosoft, který je jednoduchý na obsluhu. Účetní jednotka může zapisováním veškerých pohybů získat užitečné výkazy nejen pro svoji potřebu, ale i pro různé statistiky potřebné k získání dotací nebo pro účely představenstva. Program obsahuje dílčí části jako např.: zvířata, mzdové

účetnictví, majetek. Jednotlivé části jsou propojeny do tzv. centrálního účetnictví, kde se odehrávají veškeré zápisy od faktur, bank, pokladny a další. Rozvahový den podniku je určen na konec kalendářního roku, a to na 31.12.2016. Okamžik sestavení účetní závěrky je pro účetní období 2016 stanoven na 2.6.2017. Od roku 2016 zákon o účetnictví vymezuje jednotlivé kategorie účetních jednotek, které mají rozdílné povinnosti či případné úlevy. Zemědělské družstvo Koryta spadá do kategorie malých účetních jednotek, které nemají povinný audit. Musejí vést účetnictví v plném rozsahu, ale rozsah účetní závěrky může být zkrácený a zveřejňují pouze rozvahu a přílohu. V tabulce č. 3 je zobrazen vývoj výsledku hospodaření v Zemědělském družstvu Koryta za posledních pět let.

**Tabulka č. 3: Výsledek hospodaření od roku 2012-2016**

<b>Rok</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>Výsledek hospodaření</b> (v tis. Kč)	- 946	- 1.080	1.268	- 901	326

*Zdroj: vlastní zpracování*

### **4.3 Přípravné práce účetní uzávěrky**

V následující kapitole jsou popsány veškeré přípravné práce účetní uzávěrky, které probíhají ve vybrané účetní jednotce. Všechny tyto přípravné práce předcházejí účetní závěrce, nelze tedy tyto práce vynechat. Obsahem této kapitoly je popsání činností počínajících inventurou, přes odpisy, opravné položky až po uzavření účetních knih.

Před počátkem přípravných prací účetní uzávěrky a závěrky musí vedení družstva vydat vnitřní pokyn, který obsahuje harmonogram kroků, které slouží k řádnému průběhu a provedení prací. Tento pokyn musí být připraven a schválen nejpozději do 1.12 daného roku. Obsahem pokynu jsou povinnosti jednotlivých osob, které budou přípravné práce provádět.

### **4.3.1 Inventarizace**

Zemědělské družstvo provádí periodickou inventarizaci jednou za rok ke dni účetní závěrky, k 31.12. Inventarizační práce jsou prováděny v souladu s ustanoveními zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a v souladu s vyhláškou č. 410/2009 Sb. Zejména Inventarizační rozdíly a ztráty z norem přirozených úbytků zásob se opírají o České účetní standardy. Veškeré pokyny a termíny potřebné pro inventarizaci obsahuje interní směrnice, která je k tomuto účelu určena. Tato směrnice obsahuje nejen pokyny k provedení inventarizace a důležité termíny, ale také náležitosti inventurního soupisu a zápisu, odpovědnost osob, vypsany majetek, kterého se týká inventarizace a další.

#### **Průběh inventarizace**

Pro zahájení inventarizace musí být vydán vnitřní pokyn k provedení inventarizace. V tomto pokynu jsou vymezeny např.: jednotlivé druhy inventur, den zahájení a ukončení inventur, způsob provádění inventur a další. Vedoucí pracovník musí určit ústřední a dílčí inventarizační komise. Ústřední inventarizační komise (dále už jen ÚIK) odpovídá za řízení a provádění inventarizace majetku a závazků družstva. Dále spolupracuje a dohlíží na dílčí inventarizační komise (dále jen DIK), která má za úkol seznámit s postupem inventarizace, jejím průběhem a metodami, které budou při inventarizaci uplatňovány. ÚIK je složena z předsedy a dvou členů. DIK je složena z předsedy a tří členů. Družstvo má celkem 4 DIK a každá z nich má za úkol průběh inventarizace jiného druhu majetku.

- DIK č. 1 má za úkol provést fyzickou inventuru základního stáda, hmotného a nehmotného majetku včetně pozemků a dlouhodobého finančního majetku.
- DIK č. 2 provádí fyzickou inventuru veškerých zásob. Jedná se tedy o materiál na skladě, výrobky a mladá zvířata.
- DIK č. 3 má za úkol provést fyzickou inventuru peněžní hotovosti v pokladně a dokladovou inventuru účtů: běžné účty, krátkodobé finanční výpomoci a dlouhodobé bankovní úvěry.
- DIK č. 4 provádí dokladovou inventuru účtů: základní jmění a rezervní fond, nerozdělený zisk.

Za provedení inventarizací a dodržení příslušných ustanovení dle směrnice odpovídají předsedové DIK. Každý předseda je odpovědný za svůj svěřený úsek a za svěřenou oblast majetku a závazků. Stav majetku a závazků je zjištěn fyzickou nebo dokladovou inventurou. V závislosti na druhu majetku a závazků lze použít i kombinaci obou způsobů. Zjištěné stavy jsou zapsány do inventurních soupisů. Osoba, která je zodpovědná za daný inventarizovaný majetek, musí být v průběhu inventury přítomná. Tato osoba musí také předat před zahájením inventurních prací všechny doklady týkající se stavu nebo pohybu majetku, které ještě nebyly předány k zaúčtování. Svým podpisem na inventurním soupisu tak potvrzuje správnost a úplnost inventury. Úkolem komise není jen inventuru provést, ale také porovnat skutečné stavy inventarizovaného majetku se stavem vedeným v účetnictví. V průběhu porovnávání těchto stavů mohou vzniknout rozdíly. Příslušná komise tyto rozdíly projedná s osobou, která je za daný majetek odpovědná a v případě inventarizačního rozdílu navrhuje vedení družstva příslušná opatření. Inventarizaci nepodléhá drobný materiál na údržbu a propagaci a kancelářský materiál.

Veškeré *pohledávky a závazky* družstva podléhají dokladové inventuře. Dokladová inventura pohledávek a závazků probíhá vytištěním saldokontní sestavy, kde jsou uvedeny přijaté a vystavené faktury, a porovnáním zůstatků saldokonta a účtů v hlavní knize. Inventurou pohledávek a závazků nebyly zjištěny žádné inventurní rozdíly.

V rámci inventury pohledávek a závazků probíhá i odsouhlasení konfirmačních dopisů, které jsou zaslány všem odběratelům a dodavatelům. Konfirmační dopis obsahuje název firmy a dlužnou částku, která je ke dni 31.12.2016. Přílohou k těmto konfirmačním dopisům jsou výčty faktur, které nejsou k tomuto datu splaceny. Firmy, které obdrží tento dopis, si částku zkontrolují, zkontrolují i faktury, o které se jedná a se svým razítkem a podpisem pošlou potvrzený dopis zpět družstvu. Nezašlou-li potvrzený konfirmační dopis do 14 dnů zpět, družstvo pak pohledávku či závazek považuje za odsouhlasenou. Na základě této konfirmace jsou odhaleny případné nesrovnalosti, kterými mohou být např.: chybějící doklad, který není zaúčtován, nezaúčtovaná platba nebo nejsou provedeny poslední opravy. Při inventarizaci pohledávek je důležité posoudit pohledávku, zda není sporná nebo dlouhodobě nevymahatelná. Pokud by tomu tak bylo, účetní jednotka ji může buď jednorázově odepsat, nebo k pohledávce vytvořit opravnou položku.

**Tabulka č. 4: Přehled pohledávek a závazků k 31.12.2016**

Účet	Název účtu	Konečný zůstatek k 31.12.2016 (v Kč)	
		MD	D
311	Odběratelé	3.741.899,56	
314	Poskytnuté provozní zálohy	508.359,49	
321	Dodavatelé		17.193.318,05
325	Ostatní závazky		27.070,00

*Zdroj: vlastní zpracování*

Na účtu 311 - Odběratelé jsou pohledávky především za poskytnuté služby v zemědělství. Prodej výrobků jak z rostlinné výroby, tak z živočišné a z pronájmu nebytových prostor. Pohledávky po splatnosti činily k 31.12.2016 celkem částku 935.106,20 Kč.

Na účtu 314 - Poskytnuté zálohy jsou evidovány provozní zálohy poskytnuté především na vodu a elektrickou energii. Tyto zálohy jsou analyticky rozděleny a sledovány. K inventuře záloh jsou přiloženy jednotlivé platební kalendáře, dle kterých jsou zálohy placeny.

Účet 321 – Dodavatelé představuje závazky především za osiva, hnojiva, krmiva, veterinární služby a ostatní služby poskytnuté družstvu.

Na účtu 325 – Ostatní závazky je evidováno nájemné, které ještě nebylo vyplaceno nájemníkům.

Dokladové inventarizaci podléhají rovněž *bankovní účty, úvěry*. Družstvo má dohromady dva bankovní účty. Inventura je prováděna na základě posledních bankovních výpisů, kde se konečný zůstatek rovná konečnému zůstatku vedenému v účetnictví. Celkový konečný zůstatek k rozvahovému dni 31.12.2016 činil dohromady 244.966,56 Kč.

**Tabulka č. 5: Přehled bankovních účtů**

Název účtu	KS k 31.12.2016
BÚ – Komerční banka	73.680,33 Kč
BÚ – GE Money Bank	171.286,23 Kč
<b>Celkem</b>	<b>244.966,56 Kč</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování*

Na stejném principu družstvo provádí inventuru u bankovních úvěrů. Bankovních úvěrů má družstvo celkem 9. Tyto úvěry byly čerpány zejména na koupi pozemků a zemědělských strojů v minulých letech. Inventura je prováděna stejně jako u bankovních účtů, tedy na základě posledních bankovních výpisů, kde se rovná konečný stav a stav v účetnictví. V tabulce č. 6 jsou uvedeny všechny bankovní úvěry, které zemědělské družstvo eviduje. Některé z nich budou v následujícím účetním období splaceny.

**Tabulka č. 6: Přehled bankovních úvěrů**

Název úvěru	KS k 31.12.2016
Bankovní úvěry – KB ZETOR PROXIMA	346.610,00 Kč
Bankovní úvěry- RFB KOMBAJN NH	6.103.736,00 Kč
Bankovní úvěry- KB KOMPACTOMAT	162.060,00 Kč
Bankovní úvěry- KB POSTŘ. MAMUT	132.190,00 Kč
Bankovní úvěry- SGEF KRMNÝ VŮZ	479.722,31 Kč
Bankovní úvěry- KB REVOLVINGOVÝ	1.000.000,00 Kč
Bankovní úvěry- GEMB POZEMKY 2015	2.790.545,00 Kč
Bankovní úvěry- GEMB POZEMKY 2012	441.950,00 Kč
Bankovní úvěry- GEMB POZEMKY 2014	1.321.319,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>12.778.132,31 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*



*Pokladna* podléhá fyzické inventuře. Veškerá peněžní hotovost v pokladně družstva je fyzicky přepočítána a porovnána se stavem v pokladní knize. Zjištěný skutečný stav je posléze zapsán do inventurního soupisu spolu s výčetkou pokladní hotovosti, kde je skutečný stav zobrazen po jednotlivých bankovkách a mincích - viz tabulka č. 7. Tzv. pokladník tento zjištěný stav potvrdí svým podpisem na inventurním soupisu. Zemědělské družstvo má jednu pokladnu, a to v české měně. Skutečný stav pokladní hotovosti souhlasil s konečným stavem v pokladní knize. Nevznikl tak žádný inventarizační rozdíl.

**Tabulka č. 7: Výčetka pokladní hotovosti ke dni 31.12.2016**

<b>Hodnota bankovky/mince v Kč</b>	<b>Počet jednotek</b>	<b>Ocenění Kč</b>
5 000,-	1	5 000,-
2 000,-	7	14 000,-
1 000,-	5	5 000,-
500,-	4	2 000,-
200,-	13	2 600,-
100,-	19	1 900,-
20,-	21	420,-
10,-	14	140,-
5,-	1	5,-
2,-	23	46,-
1,-	29	29,-
<b>Celkem</b>		<b>31 140,-</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

*Hmotný dlouhodobý majetek* je v družstvu takový majetek, který přesáhne pořizovací cenu 40.000 Kč a jeho doba použitelnosti je delší než 1 rok. Tento majetek je ke konci účetního období fyzicky přepočítán. Při inventarizaci majetku nebyly zjištěny žádné inventarizační rozdíly.

V tabulce č. 8 je uveden přehled dlouhodobého hmotného majetku zemědělského družstva a oprávek k jednotlivému majetku. Na účtu 042 – Pořízení DHM je evidována částka

celkem 1.100.438,10 Kč. Tento účet je analyticky sledován. Jedná se o přístřešek v Korytech, rekonstrukci kravína v Tajanově a pořízení dojících robotů.

Všechny pozemky a jejich plocha jsou na konci účetního období ověřovány výpisem z katastrálního úřadu.

**Tabulka č. 8: Přehled dlouhodobého hmotného majetku ke dni 31.12.2016**

<b>Název účtu</b>	<b>KS k 31.12.2016 (v Kč)</b>	<b>Oprávky k 31.12.2016 (v Kč)</b>
Stavby	32.126.635,80	- 16.708.042,02
Stroje, přístroje a zařízení	28.497.832,23	- 21.343.189,25
Dopravní prostředky	8.256.886,14	- 8.138.363,64
Inventář	43.908,30	- 43.908,30
Drobný DHM	73.016,73	- 73.016,73
Základní stádo a tažná zvířata	3.314.376,17	- 2.037.122,39
Pozemky	20.523.304,44	
Celkem DHM a oprávky	92.835.959,51	- 48.343.642,33
<b>Dlouhodobý majetek celkem</b>	<b>44.492.317,18 Kč</b>	

*Zdroj: vlastní zpracování*

*Základní stádo a mladá zvířata* podléhají stejně jako hmotný majetek fyzické inventuře. Skutečný stav stáda je tedy ke konci roku fyzicky přepočítán a sepsán do inventárních zápisů. Základním stádem se v družstvu rozumí skot, tedy krávy a býci. Za mladá zvířata se považují telata, jalovice a vysokobřezí jalovice. V tabulce č. 9 je evidence krav, telat a jalovic.

**Tabulka č. 9: Evidence zvířat**

Název zvířat	Množství v Ks	Částka v Kč
Telata	29	68.054,34
Telata v teletníku	82	545.289,93
Jalovice do 2 let	50	686.992,44
Vysokobřeží jalovice	3	46.276,51
Krávy	181	3.314.376,17
Býci	1	
<b>Celkem</b>	<b>346</b>	<b>4.660.989,39</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

*Nehmotný dlouhodobý majetek* musí přesáhnout pořizovací cenu 60.000 Kč a dobu použitelnosti delší 1 rok. Zemědělské družstvo nemá evidovaný žádný nehmotný dlouhodobý majetek.

Při pořízení *drobného hmotného majetku* zaúčtuje družstvo majetek rovnou do spotřeby na středisko, kde se majetek používá. Jedná se o všechny movité věci, které mají dobu použití delší než jeden rok a nepřekračují stanovenou hranici předepsanou zákonem o daních z příjmů pro hmotný majetek. Dříve se tento drobný majetek evidoval v samostatné evidenci, ale v důsledku změn několika zaměstnanců už se tato evidence několik let nezaktualizovala. Některé věci už byly dávno vyřazeny a nahrazeny jinými, které už v evidenci nejsou. Předměty by měly být při vydání do spotřeby označeny tak, aby je bylo možno identifikovat, zjistit jejich pořizovací cenu a osobu, které byl daný předmět svěřen do užívání.

Veškeré *zásoby* podléhají fyzické inventuře. Skutečný stav je zjištěn buď přepočtem, vážením, přeměřením nebo technologickým propočtem u zásob, u kterých nelze provést výše uvedené činnosti (volně skladované zásoby). Účetní jednotka při účtování zásob používá způsob A. Analytická evidence zásob je vedena dle jednotlivých skladů. Při inventarizaci zásob nedošlo k inventarizačnímu rozdílu. Účet 112 - Materiálové zásoby je dále analyticky členěn na zásoby osiv, hnojiv, pohonné látky, chemické ochranné prostředky, krmiva, steliva, ostatní paliva, obaly, stavební materiál, dezinfekční prostředky

a elektromateriál. Na účtu 121 – Nedokončená výroba jsou zaúčtovány především rostlinné výrobky, které jsou zasety a v následujícím období bude jejich výroba ukončena. Na tento účet je účtováno pomocí účetního programu Ekosoft na základě měsíční uzávěrky, kdy se uzavírají určité plodiny vyprodukované v daný měsíc. Konečný zůstatek na tomto účtu představují plodiny, které budou vyprodukovány až v příštím účetním období. Účet 123 – Vlastní výrobky je nadále analyticky členěn na rostlinnou a živočišnou výrobu. Výrobky na skladě rostlinné výroby jsou např. průmyslové brambory, pšenice, ječmen, oves, sláma a další. Živočišný výrobek je např. chlévská mrva. V průběhu inventury zásob je třeba zjistit zásoby bez pohybu nebo zásoby s výrazně malým pohybem ve srovnání se zásobou příslušné položky.

Zemědělské družstvo Koryta vlastní několik silážních a senážních jam, ve kterých je uskladněna kukuřičná siláž a travní senáž. Tyto výrobky slouží převážně na krmivo nebo jako palivo do bioplynky. Výpočet množství kukuřičné siláže je vzhledem k rozdílné kubatuře odlišný od výpočtu množství travní senáže. V případě výpočtu množství senáže a siláže lze postupovat dle objemového vzorce, který je následně vynásoben hodnotou, která se odlišuje podle druhu komodity uskladněné v jámě. Výsledkem je tedy množství komodity v jámě s odchylkou +/- 10 %. Účetní jednotka tento postup výpočtu nemá uveden ve svých vnitropodnikových směrnících. Výpočet zná jen agronom a vedoucí pracovník

Na účtu 132 – Závodní stravování je zboží, které bylo nakoupeno do závodní jídelny a slouží k dalšímu prodeji. V tabulce č. 10 jsou zobrazeny konečné stavy zásob k 31.12.2016.

**Tabulka č. 10: Konečné stavy zásob k 31.12.2016**

Účet	Název položky	KS k 31.12.2016 v Kč
112	Materiálové zásoby	936.341,65
121	Nedokončená výroba	2.908.326,67
123	Vlastní výrobky	6.622.619,43
132	Závodní stravování	25.050,42
	<b>Celkem</b>	<b>10.492.338,17</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Provedenou inventarizací nebyly v roce 2016 zjištěny žádné inventarizační rozdíly mezi skutečným stavem a stavem účetním. Fyzická inventura byla zahájena a ukončena ve

stejný den. Předání a další zpracování inventarizačních zápisů probíhalo během ledna 2017. Jak už bylo výše uvedeno, za provedení inventarizace odpovídají předsedové DIK, každý na svém svěřeném úseku a oblasti majetku a závazků.

### **Manka, škody a přebytky**

Vnitropodniková směrnice také upravuje normu přirozených úbytků zásob. Pokud je při inventarizaci zásob zjištěné nezaviněné manko, toto manko se může odúčtovat do nákladů do výše stanovené normou přirozeného úbytku. Dojde-li k překročení této normy, odpovědnost za manko přechází na vedoucího pracovníka daného úseku. Družstvo zpracovává normu pro každé účetní období. Přílohou k vnitropodnikové směrnici je aktuální znění normy. Družstvo zpracovává normy přirozených úbytků na zemědělskou výrobu, a to následovně:

- výpočet podílu je dán obratem produktu nebo kategorie zvířat,
- následně je u zvířat podíl vypočten: 
$$\frac{Ú + NP}{PS + NR + NK + P} * 100[\%],$$

kde: Ú = úhyn, NP = nutná porážka, PS = počáteční stav, NR = narozená, NK = nákup, P = převod. Všechny tyto hodnoty jsou uvedeny v ks.

### **Inventurní soupis**

Zjištěné skutečné stavy inventarizovaného majetku a závazků jsou zapsány do inventurních soupisů. Inventurní soupis musí obsahovat údaje v kvantitativní formě a v peněžním ocenění v Kč. Je zde uveden jen skutečně zjištěný majetek bez ohledu na jeho evidenci vedenou v účetnictví. Jednotlivé strany musí být označeny pořadovými čísly stránek a na každé straně soupisu je uveden kontrolní součet korunových hodnot. Na poslední straně je uvedena rekapitulace součtů jednotlivých stran a celkový součet. Soupis vyhotovují osoby odpovědné za provedenou inventarizaci daného majetku a zjištěný stav potvrzují svým podpisem.

### **Inventarizační zápis**

Inventura majetku je zaznamenána společně s inventurními soupisy v inventurních zápisech, které jsou podepsány pracovníky odpovědnými za provedení inventury. Skutečnosti, které musí tyto zápisy obsahovat, vycházejí z interní směrnice. Jsou to:

- Název inventarizovaného majetku.
- Příslušný účet.
- Způsob, kterým je prováděna inventarizace.
- Celková účetní hodnota inventarizovaného majetku.
- Celková hodnota inventarizovaného majetku zjištěná inventurou.
- Zjištěné inventarizační rozdíly včetně zdůvodnění jejich vzniku.
- Návrh na řešení inventarizačních rozdílů.
- Jména členů komise a jejich podpisy.
- Počet stran doložených inventurních soupisů.
- Datum zahájení a ukončení inventury.

Pokud by vznikly inventarizační rozdíly neúmyslnou záměnou nebo chybným zaúčtováním, budou tyto případy ještě před vyčíslením konečných inventarizačních rozdílů napraveny. Doklady o této nápravě musí být přiloženy. Pokud nebyly zjištěny žádné inventarizační rozdíly, musí být výslovně uvedeno v inventurním zápise.

#### **Závěrečný protokol o provedení inventarizace majetku a závazků**

Hlavní inventarizační komise má za úkol vyhotovit ke konci inventarizace závěrečný protokol o jejím provedení. Protokol obsahuje časový postup inventarizace, její výsledky, zjištěné inventarizační rozdíly, ostatní zjištěné skutečnosti (např.: aktualizace seznamu vnitropodnikových středisek apod.) a rekapitulace skutečné a účetní hodnoty s uvedením závěrů HIK. Na konci protokolu je uveden seznam příloh protokolu, datum jeho vyhotovení a podpisy všech členů HIK. Protokol musí být předložen představenstvu a následně schválen.

#### **4.3.2 Opravné položky**

Jak už bylo výše zmíněno, Zemědělské družstvo koryta neprovádí opravné položky u majetku ani zásob. Opravné položky účetní jednotka aplikuje jen u pohledávek na základě své vnitropodnikové směrnice. Opravné položky k pohledávkám účetní jednotka vytváří, pokud je reálná hodnota pohledávky ke konci účetního období nižší než její ocenění v účetnictví a zároveň se nejedná o trvalé snížení hodnoty. Pokud už je

k pohledávce opravná položka tvořena, její zvýšení či snížení je zaúčtováno na úroveň určenou propočtem. Reálná hodnota pohledávky je zjištěna koeficientem, kterým je vynásoben zůstatek pohledávky ke dni inventarizace. Účetní opravná položka je rozdíl celkové sumy reálných hodnot a účetního zůstatku.

V roce 2000 družstvo vytvořilo ze zákona č. 593/1992 Sb. ve znění novel opravnou položku pohledávek vůči svému dlužníkovi Masokombinát Klatovy, který je do dnes v konkurzním řízení. Proto je tato pohledávka neustále sledována na účtu 391 002 - Opravné položky nedaňové s hodnotou 73.193,40 Kč. Tato hodnota byla souvztažně s účtem 391 002 zaúčtována na nákladový účet 558 000 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek. Na konci účetního období byla tato hodnota zaúčtována na účet 710 000 - Účet zisků a ztrát. Pominou-li důvody existence této opravné položky, hodnota opravné položky může být rozpuštěna.

### **4.3.3 Odpisy**

Opotřebením majetku je promítnuto v účetnictví, a to formou odpisů. Při zařazení nového majetku do účetní evidence je majetek zařazen do příslušné odpisové skupiny a určen způsob, kterým bude majetek odepisován. Tento způsob se během odepisování nesmí měnit. Dle vnitropodnikové směrnice je veškerý majetek v družstvu odepisován lineárně. Účetní odpisy se provádí dle odpisového plánu, a to každý měsíc. Majetek je tedy každý měsíc odepisován stejným procentem po dobu od počátku následujícího měsíce po zařazení do evidence majetku až do úplného odepsání celkové vstupní ceny nebo vyřazení majetku z evidence. Odpisy by tak měly zahrnovat reálné opotřebením odepisovaného majetku. Celkové účetní odpisy za rok 2016 činily 3.086.464,42 Kč.

Na základě zákona o dani z příjmů má účetní jednotka povinnost evidovat daňové odpisy. Daňové odpisy jsou vypočteny vždy po skončení účetního období. O tuto částku se může snížit základ daně. Odepisovaný majetek je jako u účetních odpisů při zařazování přiřazen do dané odpisové skupiny dle zákona o dani z příjmů. Družstvo využívá odpisové sazby pro rovnoměrné odepisování. V roce 2016 daňové odpisy činily 3.414.704,10 Kč. Vznikl tak rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy 328.239,68 Kč. Tato částka je

promítnuta v přiznání k dani z příjmů. Jelikož je celková částka účetních odpisů nižší než u daňových odpisů, základ daně z příjmů je o tuto částku ponížen.

**Tabulka č. 11: Přehled daňových a účetních odpisů**

<b>Odpisy</b>	<b>Výše odpisů (v Kč)</b>
Daňové	3.414.704,10
Účetní	3.086.464,42
<b>Rozdíl</b>	<b>328.239,68</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

#### **4.3.4 Kurzové rozdíly**

Přestože Zemědělské družstvo Koryta sídlí nedaleko německých hranic a má smlouvu s odbytovým družstvem, neobchoduje napřímo s žádným zahraničním dodavatelem ani odběratelem. Tudíž družstvu nevznikly v roce 2016 žádné závazky ani pohledávky v cizí měně. Nemá ani zřízen bankovní účet v cizí měně. Kurzové rozdíly se družstva netýkají.

#### **4.3.5 Rezervy a fondy**

Rezervy jsou tvořeny k pokrytí budoucích výdajů, u kterých je jejich účel jasně znám. Naopak částka ani přesný datum čerpání rezervy účetní jednotce znám není. Účetní jednotka může tvořit rezervy zákonné nebo účetní. Zemědělské družstvo Koryta ke dni 31.12.2016 netvoří žádnou účetní ani zákonnou rezervu.

V družstvu je však tvořeno dlouhodobě několik historických fondů, které jsou dále analyticky rozděleny. Jejich cíl je definován ve vnitropodnikových směrnicích a účetní jednotka je tvoří dobrovolně. K rozvahovému dni je evidována na účtu 413 001 – Ostatní kapitálové fondy- Pozemky částka 1.082.406 Kč. Tento kapitálový fond byl vytvořen na základě transformačního procesu českého hospodářství v 90. letech 20. století. Tento fond byl pak dále používán při vícenálezech v důsledku geodetického měření, změn hranic pozemků a dalších katastrálních změn zjištěných při dřívějších inventurách. Další fond



nalezneme na účtu 413 100 – Ostatní kapitálový fond- bonif. z půjčky stroje ve výši 562.856 Kč. Tento fond je tvořen na základě staré stanovy. Jednalo se o dotace, které podnik získal při pořízení majetku. V dnešní době se o tyto získané dotace sníží pořizovací cena, dříve tomu tak nebylo. Další fond je evidován s částkou 7.838.286 Kč na účtu 427 000 – Zajišťovací fond. Tento fond byl vytvořen na základě rozhodnutí valné hromady, která se konala 1.1.2014. Zajišťovací fond byl vytvořen s cílem uhradit budoucí účetní ztráty družstva. Další fond, který družstvo tvoří, je sledován na účtu 427 300 – Rezervní fond- restituční s částkou k rozvahovému dni 7.133.972, 29 Kč. Tento fond je považován jako historický a byl vytvořen v 90. letech 20. století při transformačním procesu českého hospodářství. Cílem tohoto fondu je vypořádat se se závazky členů družstva, kteří dříve vložily svůj majetek např.: stroje a dobytek jako členský vklad při počátcích vzniku zemědělských družstev. K rozvahovému dni je evidována částka 1.275.225,84 Kč na účtu 429 000 – Neuhrazené ztráty. Tento účet slouží k převodu ztráty z předchozích účetních období, o které rozhodla valná hromada. Tato ztráta bude pokryta ziskem, který účetní jednotka získá v následujících účetních obdobích.

#### **4.3.6 Časové rozlišení**

Účetní jednotka je povinna účtovat náklady a výnosy do účetního období, se kterým věcně a časově souvisí. Jsou-li splněny podmínky (účel, částka a období), družstvo je povinno tyto výnosy a náklady zaúčtovat na nákladové a výnosové účty dle zásady časového rozlišení. Časové rozlišení podléhá inventuře, při které je posouzena nejen výše rozlišení, ale také jeho důvod. Družstvo účtuje časové rozlišení dle daných zásad uvedených v zákoně o účetnictví a vyhlášce č. 504/2002 Sb.

Zemědělské družstvo Koryta časové rozlišení nemusí použít v případě nevýznamných částek, a to do výše 10.000 Kč. Nevýznamné částky jsou ponechány v nákladech a výnosech, nesleduje se tím záměrné upravení hospodářského výsledku a zároveň není dotčen účel časového rozlišení. Totéž je u pravidelně se opakujících výdajů a příjmů, které neovlivní věcnou a časovou souvislost. Na účty časového rozlišení účetní jednotka účtuje především pojistné majetku, předplatné programů, elektřiny a vody. Pokud se týká nějaký doklad jiného účetního období, než ve kterém je vystaven a splňuje všechny podmínky pro časové rozlišení, pracovníci jej musí zaúčtovat do správného účetního období využitím

techniky časového rozlišení. Musí při tom být přesně známo účetní období, částka a účel. Dle vnitropodnikové směrnice musejí pracovníci v případě prodeje výrobků či služeb vystavit fakturu do účetního období, ve kterém byl uskutečněn prodej. Pokud nemůže být faktura z nějakého důvodu vystavena v uplynulém období, bude provedeno časové rozlišení. Časové rozlišení musí být vždy použito např.: u faktur za spotřebu vody, plynu a elektrické energie.

#### Účet 381 - Náklady příštích období

Pomocí tohoto účtu jsou zaúčtovány výdaje, které souvisí s běžným obdobím, ale náklady se týkají příštích období. Účetní jednotka má účet náklady příštích období analyticky rozdělený na dva účty a účtuje zde především pojistné na vozidla, stroje, majetku a odpovědnosti, ale také nájem nebo předplatné např. programu AG info. Konečný zůstatek na účtech 381 000 a 381 200 k 31.12.2016 činil dohromady 36.709,85 Kč.

#### Účet 383 – Výdaje příštích období

Na tomto účtu jsou zaúčtovány náklady běžného účetního období, na které nebyl ještě uskutečněn výdaj. K tomuto výdaji dojde v příštích obdobích. Družstvo tento účet využívá k časovému rozlišení a účtuje zde především vodné, telefonní služby apod. Ke dni 31.12.2016 na účtu 383 000 byl konečný zůstatek 326.340,12 Kč.

#### Účet 385 – Příjmy příštích období

Tento účet je využíván k příjmům, které ještě nebyly ke dni 31.12.2016 inkasovány, ale výnosy věcně a časově souvisí s běžným účetním obdobím. Na tomto účtu je zaúčtován v roce 2016 jediný případ, a to doplatek za brambory, který bude zaúčtován na účty pohledávek až v následujícím období. Konečný zůstatek na účtu 385 000 činil částku 413.320,38 Kč.

### **4.3.7 Dohadné položky**

Účetní případy, u kterých je znám většinou jen účel, ale už ne přesná částka, účtuje družstvo jako dohadné položky. Dohadné položky jsou zahrnovány mezi aktivní a pasivní pohledávky a závazky. Současně s aktivním (pasivním) účtem je odhadovaná částka

zaúčtována na příslušný výnosový (nákladový) účet. Rozdíl, který vznikne mezi odhadovanou a skutečnou částkou, je zaúčtován do běžného období.

#### Účet 388 – Dohadné účty aktivní

Aktivní dohadné položky jsou takové případy, kdy pohledávky nelze zaúčtovat jako běžné, protože není známa přesná částka, ale výnos patří do běžného účetního období. Na tento účet družstvo účtuje např. pojistná plnění nebo finanční podpory PGRLF. Konečný zůstatek na účtu 388 000 ke dni 31.12.2016 činil 140.000 Kč.

#### Účet 389 – Dohadné účty pasivní

Pasivní dohadné položky jsou položky, které nemohou být vyúčtovány jako běžný dluh, protože není známa přesná částka. Náklady však patří do běžného období, a to tedy do roku 2016. Na tento dohadný účet je v družstvu zaúčtována vratka spotřební daně za živočišnou výrobu, kde byla částka jen odhadována. K 31.12. 2016 činil zůstatek na účtu 389 000 – Dohadné účty pasivní 172.900 Kč.

### **4.3.8 Ocenění cenných papírů**

Zemědělské družstvo Koryta cenné papíry a podíly oceňuje při pořízení dle § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Při pořízení cenných papírů musí být stanoven jejich záměr a každý rok se musí přezkoumat, zda nedošlo k nějaké změně a nevzniká tak povinnost cenný papír přeradit. Pokud je k rozvahovému dni odlišná aktuální hodnota od pořizovací ceny cenného papíru, musí se cenný papír přecenit, a to na reálnou hodnotu. V roce 2016 se cenné papíry nepřeceňovaly, ani se nezměnil jejich záměr.

Zemědělské družstvo vlastní majetkové cenné papíry, a to dva kusy akcie firmy Agrocooperative a.s. v celkové hodnotě 1.200.000 Kč. Tato hodnota akcií je zaúčtována na účtu 063 200 – Real. cenné papíry – Agrocooperative.

Družstvo je členem Bítovka odbytové družstvo. Základní členský vklad byl v roce 2010 navýšen na částku 20.000 Kč. Tímto vkladem družstvo získalo určité výhody, a to ve formě podílu na zisku a dlouhodobého spojení se svým obchodním partnerem. Vklad je zaúčtován na účtu 063 000 – Real. cenné papíry- čl. vklad Bítovka.

#### **4.3.9 Daně (splatná, odložená)**

Zemědělskému družstvu vzniká, jako téměř každé účetní jednotce, daňová povinnost. Daň je dále členěna na splatnou a odloženou. Výpočet splatné daně vychází z účetního výsledku hospodaření před zdaněním. Výsledek hospodaření lze upravit o částky, které nelze dle zákona o daních z příjmů uznat za náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Je tak získán daňový základ. Dále lze od základu daně odečíst také odčitatelné položky. Upravený základ daně je vynásoben sazbou daně 19 % dle zákona o daních z příjmů. V průběhu roku 2016 byly zaplacený zálohy, a to v celkové výši 24.400 Kč na daň z příjmů, které jsou účtovány na účet 341 000 – Daň z příjmů právnických osob. Na konci účetního období je na tento účet zaúčtován dluh ze splatné daně souvztažně s nákladovým účtem 591 – Daň z příjmů běžné činnosti. Zemědělské družstvo dosáhlo v roce 2016 hospodářského výsledku před zdaněním (zisku) ve výši 326.304 Kč. Zisk byl dále upraven o částky, které nelze uznat za náklad. Upravený daňový základ činil 87.868 Kč.

Zemědělské družstvo bylo v roce 2015 ve ztrátě a celková výše daňové ztráty za rok 2015 byla 677.806 Kč. Daňová povinnost podniku se tak ztrátou z roku 2015 snížila o částku 87.868 Kč. Daňová povinnost je v roce 2016 nulová. Celkový výpočet daně je uveden v tabulce č. 12.

Jelikož je odložená daň povinná jen u větších podniků, zemědělskému družstvu nevzniká povinnost evidovat odloženou daň.

**Tabulka č. 12: Výpočet splatné daně**

Výsledek hospodaření před zdaněním k 31.12.2016	326 304 Kč
Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji.	+ 138 607 Kč
Částky, o které lze podle §23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji.	- 48 803 Kč
Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle §26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	- 328 240 Kč
Základ daně po úpravě.	87 868 Kč
Celková výše daňové ztráty vyměřené nebo přiznávané za období 2015	677 806 Kč
Celková výše daňové ztráty, kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích.	589 938 Kč

*Zdroj: vlastní zpracování*

#### **4.3.10 Uzavření účetních knih**

Za konečnou fázi účetní uzávěrky se považuje uzavření všech účetních knih. Aby k této fázi mohlo dojít, musí být zaúčtovány veškeré účetní případy, které souvisejí s účetním obdobím. Veškeré účty v hlavní knize jsou uzavírány účetními zápisy. Nejprve se zjistí celkové obraty stran MD a DAL všech účtů. Následně se zjistí konečné stavy jak aktiv a pasiv, tak konečné stavy nákladů a výnosů. Konečné zůstatky aktivních a pasivních účtů jsou převedeny na účet 962- Konečný účet rozvázný, a to následovně. Konečné zůstatky aktivních účtů jsou účtovány na vrub a konečné zůstatky pasivních účtů jsou účtovány naopak, a to ve prospěch účtu 962.

Jinak tomu je u konečných zůstatků nákladových a výnosových účtů. Tyto zůstatky jsou převedeny na příslušný účet 963 – Účet výsledku hospodaření. Nákladové účty jsou zaúčtovány na vrub tohoto účtu. Konečné zůstatky výnosových účtů jsou převedeny ve

prospěch účtu. Převodem konečných zůstatků nákladových a výnosových účtů je získán účetní hospodářský výsledek. Zisk nebo ztráta je pak přeúčtován na vrub konečného účtu rozvažného.

Veškeré uzavření účtů a převody konečných zůstatků probíhají v zemědělském družstvu prostřednictvím účetního programu Ekosoft.

## **4.4 Účetní závěrka**

Účetní závěrka obsahuje veškeré informace o majetkové a finanční situaci za uplynulé účetní období. Poskytuje tak informace svým členům, společníkům, bankám a dalším. Účetní závěrkou se rozumí účetní výkazy a příloha, která veškeré výkazy komentuje a doplňuje. Navazuje na účetní uzávěrku, která obsahuje proces činností a je sestavena v peněžních jednotkách české měny. Jak už bylo výše řečeno, Zemědělské družstvo Koryta musí vést účetnictví v plném rozsahu, ale rozsah účetní závěrky může být zkrácený. Zveřejňuje pouze rozvahu a přílohu. Sestavení účetních výkazů je vrcholem výsledků účetnictví shrnujícím důležité informace o finanční a majetkové situaci a výsledku hospodaření účetní jednotky. Jednotlivé výkazy účetní jednotka sestavuje po zpracování uzávěrkových prací.

### **4.4.1 Rozvaha**

Rozvaha je účetní výkaz, který obsahuje název, sídlo účetní jednotky a IČO. Je sestaven k rozvahovému dni 31.12.2016 v tis. CZK. Vykazuje nejen konečné stavy aktiv a pasiv, ale také konečné stavy rozvahových položek z předešlého účetního období. Zemědělské družstvo Koryta se řídí dle účetní vyhlášky, rozvahové položky jsou označeny kombinací písmen, římských číslic, arabských číslic a názvů položek.

Z rozvahy lze vyčíst skutečný stav majetku, který je na straně aktiv a zdroj krytí na straně pasiv. Podkladem k sestavení tohoto účetního výkazu je závěrkový účet 962 – Konečný účet rozvažný. Jak je vidět na obr. č. 2, aktiva se v rozvaze uvádějí v běžném účetním období, a to v brutto, korekci a netto částce, a pak v netto částce v minulého účetního období. Aktiva v roce 2016 v netto částce ke dni 31.12.2016 činila 69.217 tis. Kč.

**Obrázek č. 2: Rozvaha- aktiva celkem**

Označení	T E X T	číslo řádku	Běžné účetní období			Min. úč. období Netto
			Brutto	Korekce	Netto	
	<b>AKTIVA CELKEM</b>		117633	- 48416	69217	60011
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál					
B.	Dlouhodobý majetek		95152	- 48343	46809	38706
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek					
B.I.1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje					
B.I.2.	Ocenitelná práva					
B.I.2.1.	Software					

Zdroj: Zemědělské družstvo Koryta

Pasiva jsou uváděna jen v netto částce běžného a minulého účetního období. Pasiva činila v roce 2016 částku 69.217 tis. Kč. Jak potvrzují obrázky č. 2 a 3 aktiva a pasiva se tedy rovnají. Je tak splněno hlavní pravidlo rozvahy, kterým je bilanční princip.

**Obrázek č. 3: Rozvaha- pasiva celkem**

Označení	T E X T	číslo řádku	Běžné úč. období	Min. úč. období
	<b>PASIVA CELKEM</b>		69217	60011
A.	Vlastní kapitál		35859	35589
A.I.	Základní kapitál		20191	20191
A.I.1.	Základní kapitál		20191	20191
A.I.2.	Vlastní podíly (-)			
A.I.3.	Změny základního kapitálu			
A.II.	Ážio a kapitálové fondy		1645	1645
A.II.1.	Ážio			
A.II.2.	Kapitálové fondy		1645	1645
A.II.2.1.	Ostatní kapitálové fondy		1645	1645

Zdroj: Zemědělské družstvo Koryta

#### 4.4.2 Výkaz zisků a ztrát

Výkaz zisků a ztrát obsahuje veškeré informace o finanční výkonnosti dané účetní jednotky za určité účetní období. Poskytuje tak informace o tvorbě výsledku hospodaření podniku. Položky jsou označeny podobně jako v rozvaze, a to kombinací písmen, římských číslic, arabských číslic a názvem položky. Rozdíl od rozvahy spočívá v tom, že nákladové položky jsou označovány písmeny a výnosové naopak číslicemi. Zisk nebo ztráta je v tomto výkazu sledován nejen za provozní, ale také za finanční činnost. Výsledovka obsahuje stejně jako rozvaha základní informace o účetní jednotce. Je vykazována ve formě druhového členění a v plném rozsahu. Položky jsou zde uváděny ke dni 31.12.2016 v tis. CZK, a to jak ve sledovaném období, tak i v minulém. Jako podklad k sestavení výsledovky slouží závěrkový účet 963 – Účet výsledku hospodaření.

Výsledek hospodaření po zdanění je zároveň vykázan v rozvaze na řádku Výsledek hospodaření běžného účetního období ve stejné výši jako ve výsledovce. Jak je vidět na obrázku č. 4, výsledek hospodaření činil v roce 2016 - 326 tis. Kč. Tato provázanost účetních výkazů zajišťuje správnost a kontrolu sestavených účetních výkazů.

**Obrázek č. 4: Výkaz zisků a ztrát- část**

Označení	T E X T	číslo řádku	Skutečnost v účet.období	
			Sledovaném	Minulém
L.	Daň z příjmů			
L.1.	Daň z příjmu splatná			
L.2.	Daň z příjmů odložená			
**	Výsledek hospodaření po zdanění		326	-901
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+-)			
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+-)		326	-901
*	Čistý obrát za účetní období I.+II.+III.+IV.+V.+VI.+VII.		41882	47380

*Zdroj: Zemědělské družstvo Koryta*



#### 4.4.3 Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích, jinak také cash flow, vykazuje veškerý přehled o peněžních tocích za dané účetní období. Doplnuje další účetní výkazy, jako je rozvaha a výkaz zisků a ztrát. Cash flow je sledován v CZK ze všech činností, a to jak z provozních, investičních, tak i z finančních činností. Tento přehled o peněžních tocích lze sestavit dvěma způsoby, a to přímou nebo nepřímou metodou. Zemědělské družstvo provádí přehled nepřímou metodou. Tato metoda je vzhledem k množství účetních operací pro podnik jednodušší. Při sestavování výkazu vychází z výsledku hospodaření a upravuje ho o tok peněžních prostředků. Výpočet a zpracování cash flow je automaticky proveden účetním programem Ekosoft, který účetní jednotka využívá pro své účetnictví. Sestavováním se účetní jednotka ani nezabývá. Konkrétní činnosti jsou označeny velkými písmeny a následně arabskými čísly dle určitých případů. Co znamenají daná písmena je zobrazeno v tabulce č. 13.

**Tabulka č. 13: Konkrétní činnosti Cash flow**

Označení	Činnosti
P	Počáteční stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů
Z	Hospodářský výsledek běžného účetního období před zdaněním
A	Peněžní toky z provozní činnosti
B	Peněžní toky z investiční činnosti
C	Peněžní toky z finanční činnosti
F	Peněžní toky celkem
R	Konečný stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů

*Zdroj: vlastní zpracování*

#### 4.4.4 Příloha k účetní závěrce

Příloha k účetní závěrce je důležitou součástí účetní závěrky. Jejím cílem je okomentovat a rozvést nejdůležitější informace z výše uvedených účetních výkazů. Nejen že účetní jednotka získá rychlý přehled o ekonomické situaci podniku za běžné období, ale může údaje srovnat s údaji za minulé účetní období. Zemědělské družstvo sestavuje přílohu formou textu, který je doplněn tabulkami. Příloha obsahuje obecné informace o

účetní jednotce: adresa a předmět podnikání účetní jednotky, popis organizační struktury, statutární orgán, kontrolní komise a členové družstva. Dále jsou v příloze uvedeny informace o účetních metodách, zásadách a způsobu oceňování a odpisování, které účetní jednotka užívá. Jaké náklady jsou zahrnovány do ocenění majetku a jaké peněžní prostředky využívá. Obsaženy jsou také informace, které doplňují rozvahu a výkaz zisků a ztrát. Těmi se rozumí především pohledávky a závazky po lhůtě splatnosti, závazky k úvěrovým institucím a jiným osobám. Obsahem přílohy jsou například uvedené změny vlastního kapitálu, účtování nákladů a výnosů, na jaké činnosti a v jaké výši účetní jednotka přijala dotace. Nechybí ani tabulka s přehledem tržeb z prodeje zboží, výrobků a služeb, kde účetní jednotka vidí srovnání s rokem 2015. Na konci přílohy jsou obsaženy i další informace o průměrném počtu zaměstnanců a jejich průměrné mzdy a náklady na sociální zabezpečení za rok 2016. V příloze nechybí ani popis významných událostí, které se staly v době mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky. Zemědělské družstvo nemá ze zákona povinnost ověřit účetní závěrku auditorem, může přílohu sestavit ve zjednodušeném rozsahu. Téměř u každé informace nechybí srovnání s rokem 2015.

#### **4.4.5 Schválení a zveřejnění účetní závěrky**

Účetní závěrka musí být schválena nejvyšším orgánem, v Zemědělském družstvu Koryta je to členská schůze. Členská schůze tak musí učinit do 6. měsíce od posledního dne předcházejícího účetního období. Členská schůze se konala 2.6.2017 a účetní závěrka byla schválena.

Zemědělské družstvo, stejně jako ostatní účetní jednotky, musí zveřejnit účetní závěrku spolu s výroční zprávou uložením do sbírky listin u obchodních soudů. Zemědělské družstvo tak činí v elektronické podobě. Účetní závěrka, výroční zpráva a příloha k účetní závěrce je uchovávána v účetní jednotce po dobu min. 10 let. Jak už bylo výše zmíněno, Zemědělské družstvo Koryta nově od roku 2016 spadá do kategorie malých účetních jednotek, které nemají povinný audit. Z toho vyplývá, že zveřejňují pouze rozvahu podniku a přílohu k účetní závěrce.

#### 4.4.6 Výroční zpráva

Výroční zpráva je veřejný dokument, který zveřejňuje nejen důležité účetní informace, ale i informace ekonomické a sociální. Tyto informace slouží k zhodnocení jak současného vývoje podniku, tak i budoucího vývoje. Veškeré informace odpovídají informacím, které obsahuje účetní závěrka. Výroční zpráva Zemědělského družstva je rozdělena na několik částí, které obsahují informace o účetní jednotce, o činnosti a stavu jejího majetku, o hospodaření společnosti a investiční aktivitě v roce 2016. Také jsou zde zobrazeny informace o zaměstnancích, o důležitých skutečnostech, které nastaly po rozvahovém dni či údaje o tržbách, které podnik předpokládá v následujícím roce. Většina podnikových činností je srovnávána s minulým účetním obdobím, a to rokem 2015.

Níže jsou uvedeny části výroční zprávy Zemědělského družstva Koryta:

- **Základní identifikační údaje o společnosti.**
- Statutární orgán- představenstvo.
- Kontrolní komise družstva.
- Činnost představenstva.
- **Informace o činnosti a stavu majetku společnosti.**
- Základní údaje o stavu majetku.
- Výsledek hospodaření.
- **Hospodaření společnosti v roce 2016.**
- Hodnocení rostlinné výroby.
- Hodnocení živočišné výroby.
- Produkce mléka.
- Hodnocení výroby pelet.
- **Investiční aktivita v roce 2016.**
- Leasing.
- Úvěry – Komerční banka, Moneta Money Bank, Societe General Equipment Finance, Deutsche Leasing ČR.
- Zaměstnanci.
- Účetní závěrka za účetní období 2016.
- Důležité skutečnosti nastalé po rozvahovém dni.
- Předpokládané tržby družstva v roce 2017.

## 5 Výsledky a diskuze

Na základě provedené kompilace obecných poznatků teoretické části a dílčích uzávěrkových kroků účetní jednotky byly vypracovány následující doporučení pro odstranění drobných nedostatků, které mohou zkreslovat vykazované informace. Tato doporučení tak mohou přispět k optimalizaci provádění účetní uzávěrky a závěrky Účetní jednotka vede své účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví a souvisejícími právními předpisy.

V průběhu inventarizace zásob dochází k zásadní chybě hned na začátku. Před zjišťováním skutečného stavu jsou tisknuty seznamy s účetním stavem jednotlivého inventarizovaného majetku. Při zjišťování skutečnosti se vychází z těchto seznamů. Může tak docházet k tomu, že osoby, které inventarizaci provádí, přihlížejí k účetnímu seznamu a neprovádí inventuru tak pečlivě. Na začátku fyzické inventury zásob by měly být vytisknuty jen prázdné inventurní soupisy se seznamem bez množství, které DIK vyplní dle skutečnosti. K porovnání se stavem účetním by mělo dojít až po zjištění skutečného stavu. Sice zdoluhavějším, ale pečlivějším řešením by bylo, kdyby se inventurní seznam netiskl vůbec a osoby provádějící inventuru by zapisovaly skutečný stav do prázdného soupisu i s názvem inventarizovaných zásob. Předejde se tak možnému zapomenutí či zkreslení inventarizovaného majetku.

Další nedostatek vzniká při inventarizaci dlouhodobého hmotného majetku. Průběh inventarizace DHM je sice v pořádku, ale DIK by měly během inventarizace dlouhodobého hmotného majetku a drobného hmotného majetku sepsat majetek, který není používán. K tomu však při inventarizaci nedošlo, a tak není nikde sepsáno, který majetek se opravdu používá a který ne. Nemohou tak být podány návrhy na vyřazení či likvidaci nepoužívaného inventarizovaného majetku. Majetek by tak mohl být buď prodán, nebo zlikvidován např.: odvezením do sběrných surovin. Odprodejem zastaralého či nepotřebného majetku dochází k uvolnění místa ve skladech, a tím i k lepší přehlednosti o stavu majetku. Účetní jednotka by tento krok měla zařadit do vnitropodnikové směrnice.

Při inventarizaci majetku se také opomíjí posouzení užitné hodnoty dlouhodobého majetku, která může být výrazně nižší, než je aktuální. Tyto zjištěné rozdíly je nutno při inventarizaci vyčíslit a proučtovat jako opravné položky k dlouhodobému majetku. Družstvo by mělo tvorbu opravných položek k dlouhodobému majetku zahrnout do svých směrnic a při inventuře to brát v úvahu.

Při zjišťování skutečného stavu majetku by měl být také každý kus majetku označen inventárním štítkem, který obsahuje inventární číslo majetku evidované v účetnictví. Některý, především nově pořízený majetek, tyto štítky nemá. Doporučením pro Zemědělské družstvo je tyto štítky doplnit, aby nedošlo k záměně či ztrátě.

Velký nedostatek je také v evidenci drobného hmotného majetku. Jak už bylo výše zmíněno, majetek se přestal evidovat v důsledku personálních změn. Naposledy byla tato evidence zaktualizována v roce 2013. Bylo by tedy potřeba evidenci drobného hmotného majetku zaktualizovat. Zjistit, který majetek už se nepoužívá a vyřadit jej. Naopak nový drobný hmotný majetek zařadit do evidence. Družstvo má sice ve směrnici stanoveno, co je drobný majetek, ale nemá stanoveno, jaký drobný hmotný majetek by měl být evidován v evidenci drobného hmotného majetku. Vnitropodnikovou směrnici by měl podnik doplnit o informaci, jaký drobný hmotný majetek by se měl evidovat.

U drobného hmotného majetku byla zmíněna aktualizace a rozšíření vnitropodnikové směrnice. Hlavní zásady v účetnictví jsou: správnost, průkaznost a úplnost. Proto je doporučením pro podnik kompletní aktualizace a přizpůsobení všech podnikových směrnic. Některé směrnice obsahují zastaralé, neúplné informace, obsahově neodpovídající současnosti. Jedná se např. o Evidenci drobného hmotného majetku, Tvorbu opravných položek, Tvorbu rezerv a další. Účetní jednotka by si měla uvědomit, i přes pracné zaktualizování směrnic, skutečnost pravidelně přizpůsobovat své směrnice. Neaktuálním směrnícím nasvědčuje několik zjištěných podnětů.

V průběhu kontrol obsahu směrnic došlo ke zjištění v nedostatku informací k propočtu senážní a silážní jámy. Ve směrnících není uveden vzorec, dle kterého se počítá obsah jámy. Tento vzorec zná v účetní jednotce jen agronom a vedoucí pracovník. Účetní jednotka by tak měla vzorec doplnit do svých směrnic, aby i ostatní zaměstnanci měli přístup k výpočtu obsahu jak u silážní, tak u senážní jámy. Směrnice by tedy měla obsahovat nejen vzorec výpočtu, ale také rozměry všech jam, které účetní jednotka vlastní. Zemědělskému družstvu je rovněž doporučeno během roku udělat tzv. „čistku skladů“. V průběhu roku, zejména přelom červen - červenec, jsou některé skladové položky rostlinné výroby dočerpány a jejich stav je na nule. Jedná se o sklizeň předešlého roku, která se ponechává jako krmný fond či na budoucí odprodej komodit s vyhlídkou lepších výkupních cen. Okamžiku dočerpání těchto zásob by měla účetní jednotka využít a věnovat pozornost a čas průběžné inventuře skladů rostlinné výroby. Veškeré skladové

položky, které jsou ve skutečnosti nulové, by měly sedět s nulovým účetním stavem. Pokud tomu tak není, účetní jednotka by měla na základě této inventury zjistit příčinu zjištěného rozdílu. Rozdíl může vzniknout např. neodepsáním zboží na skladě, špatnou fakturací či nízkými nebo naopak vysokými odpisy jednotlivých složek krmných dávek. Toto doporučení lze považovat jako velmi přínosné pro účetní jednotku v zemědělském odvětví.

Ke konci roku je na skladech velké množství skladových položek za daný rok. Sklady jsou přeplněné a k rozvahovému dni je tak inventarizace velmi náročná. Průběžnou inventarizací a odstraněním nedostatků po dočerpání zásob předešlého roku dojde k jejímu značnému zjednodušení.

Dále je doporučeno účetní jednotce při inventarizaci zvířat propojení s hospodářským portálem, se kterým pracují zejména zootechnici. Každé zvíře má svoji ušní známku, která obsahuje číslo evidované nejen v účetnictví, ale také na zmíněném hospodářském portále. Na konci roku by měla být evidenční čísla zvířat zkontrolována i za pomoci hospodářského portálu, kde je možné vidět nejen konkrétní číslo zvířete, ale i veškeré pohyby, ke kterým za jeho existence dochází. V případě nesouladu s účetním a fyzickým stavem zvířat dochází za pomoci portálu k snadnějšímu odstranění chyb.

Jak již bylo výše zmíněno, účetní jednotka vytváří opravné položky jen k pohledávkám. Stálo by za úvahu, zda by také neměla na základě provedené inventury dlouhodobého majetku vytvářet opravné položky i k dlouhodobému hmotnému majetku. Kdyby byla při inventarizaci zjištěna nižší užitná hodnota majetku než je cena v účetnictví, účetní jednotka by na to vytvořila opravnou položku. Musí být uveden důvod tvorby opravné položky. Opravnou položku lze vytvořit jen na snížení hodnoty majetku, naopak opravné položky nelze tvořit. Opravná položka by byla tvořena po dobu než pomine důvod její tvorby. Následně by došlo k zaúčtování na příslušné účty. Veškerý postup tvorby opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku by měla mít účetní jednotka sepsaný ve vnitropodnikové směrnici o Tvorbě opravných položek.

Účetní jednotka nevytváří žádné zákonné rezervy. V úvahu přichází tvorba zákonné rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku, který je zařazen v odpisové skupině 2-6. Tento hmotný majetek v družstvu představují zejména dopravní prostředky a budovy. Rezervu k tomuto dlouhodobému hmotnému majetku Zemědělské družstvo Koryta

nevytváří. Zdůvodněním jsou neustále opakující se opravy na tomto majetku a s tím související složitost při tvorbě zákonné rezervy.

Jediné rezervy, které by mohla účetní jednotka tvořit, jsou rezervy účetní. Zejména Rezervy na rizika a ztráty z podnikání nebo Ostatní rezervy. Rezervu na rizika ztráty z podnikání společnost doposud netvořila, neočekávala žádné riziko z podnikání, které by mohlo mít nepříznivý dopad na hospodářský výsledek. Při současných výkyvech výkupní ceny mléka, která se právě v roce 2016 dotkla limitních hranic a při nečekaných výkyvech sklizně by opět měla zvážit možnost této rezervy ke krytí neočekávaných rizik a ztrát z podnikání. Ostatní rezervy může účetní jednotka vytvořit jen na základě kompetentního orgánu a vnitropodnikových směrnic.

## 6 Závěr

Cílem diplomové práce bylo zhodnotit proces účetní uzávěrky a závěrky ve vybrané zemědělské účetní jednotce. Pro tuto práci bylo vybráno Zemědělské družstvo Koryta. Práce se skládá ze dvou částí, z rešeršní a analytické.

V rešeršní části byl vytvořen souhrn základních znalostí dané problematiky na základě prostudování odborné literatury. Teoretická východiska jsou zaměřena na celý proces účetní uzávěrky a závěrky. Byly zde popsány jednotlivé kroky náročného procesu, počínaje inventarizací majetku, pohledávek a závazků, končící schválením a zveřejněním účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku.

V analytické části byly teoretické znalosti, získané v rešeršní části, využity k zhodnocení účetní uzávěrky a závěrky v Zemědělském družstvu Koryta. Družstvo bylo nejdříve obecně charakterizováno. Byla zde popsána historie družstva, hlavní předměty činnosti a vedení účetnictví, které probíhá pomocí počítačového systému Ekosoft. Následně byly podrobně rozebrány a popsány jednotlivé kroky účetní uzávěrky, které předcházejí účetní závěrce v účetní jednotce. Veškeré získané poznatky v analytické části práce vycházejí z vnitropodnikových směrnic družstva. Na základě zhodnocení došlo k identifikaci slabých míst v procesu účetní uzávěrky a závěrky. Veškeré nedostatky byly předloženy a budou sloužit jako podklad pro případné rozhodnutí o odstranění. Jedná se o následující nedostatky:

- Inventurní soupisy- na začátku inventarizace netisknout seznamy s účetním stavem inventarizovaného majetku. Účetní jednotce bylo navrženo tisknout prázdné inventurní soupisy se seznamem bez množství nebo jej netisknout vůbec a skutečný stav by byl zapisován do prázdných soupisů.
- Dlouhodobý majetek- při inventarizaci není posouzena užitná hodnota majetku a není ani sepsán majetek, který se už delší dobu nepoužívá. Družstvo tak nemůže tvořit opravné položky k dlouhodobému majetku a nemá přehled o majetku, který už nepotřebuje. Jako návrh doporučení bylo tyto kroky zařadit do vnitropodnikových směrnic a provádět je v průběhu inventarizace. Účetní



jednotka by mohla nepotřebný majetek rozprodat a získat jak finanční prostředky, tak i volné místo ve skladech na nové stroje.

- Evidence drobného hmotného majetku- není několik let aktuální. Návrhem řešení bylo zjistit drobný majetek, který se vyřadil či je nově pořízený a zaktualizovat tuto evidenci.
- Rezervy- družstvo nevytváří žádné rezervy. Doporučením pro družstvo bylo zvážit tvorbu rezerv na rizika a ztráty z podnikání jako riziko opatrnosti na výkyvy výkupních cen mléka, které se dotýkalo v roce 2016 limitních hranic. Také by jej mohlo tvořit na nečekané výkyvy sklizně
- Vnitropodnikové směrnice- zastaralé a neúplné vnitropodnikové směrnice. Družstvu bylo především doporučeno udělat komplexní aktualizaci vnitropodnikových směrnic. Některé směrnice je třeba doplnit např.: o chybějící vzorce či kroky průběhu inventarizace majetku, informace o evidenci drobného majetku a jiné. Důkladné a kvalitně vypracované směrnice ulehčují proces nejen při účetní závěrce, ale při samotném zpracovávání účetnictví.
- Čistka skladů- účetní jednotce byla také navržena tzv. čistka skladů v průběhu roku. Některé skladové položky, především rostlinné výroby, jsou dočerpány a tak je vhodná průběžná inventura skladů. Na konci účetního období je tato inventarizace velmi náročná. Průběžná inventarizace po dočerpání zásob může napomoci k odstranění nedostatků během roku a značně zjednodušit inventarizace na konci roku, kdy jsou tyto sklady přeplněné.

Na základě údajů z provedené analýzy závěrky vybrané zemědělské účetní jednotky a její komparace s obecnými údaji je možno konstatovat, že účetní uzávěrka a závěrka je velmi složitý a časově náročný proces, při které jsou kladeny vysoké nároky na správnost a úplnost. Účetní jednotka tento proces nepodceňuje a neustále jej aktualizuje. I když případné nedostatky a chyby nejsou významné a neovlivňují daňovou povinnost účetní jednotky, při nečekaných situacích (např. změna vedení) by mohlo dojít ke změnám či zkreslení poskytovaných informací. Účetní jednotka i tak malého rozsahu by proto měla jednou za pár let provést kontrolu auditorem (externím odborníkem.)

## 7 Seznam použitých zdrojů

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

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

FABOZZI F. J., PETERSON P. P.. *Financial Management & Analysis*. New Jersey : Copyright © , 2003. ISBN: 0-471-23484-2.

CHALUPA a kol. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2017*. Ostrava : ANAG, spol. .s.r.o., 2017. ISBN: 978-80-7554-068-3.

KLIN, Brian. *How to read and understand financial statements when you don't know what you are looking at*. Ocala : Copyright ©, 2007. ISBN: 978-1-60138-012-8.

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého* . Praha : BOVA POLYGON, 2012. ISBN: 978-80-7273-169-5.

KYNCLOVÁ, Daniela. *Účetní závěrka*. Praha : Česká zemědělská univerzita v Praze, 2006. ISBN: 978-80-213-1497-9.

KYNCLOVÁ, Daniela. *Účetní závěrka v příkladech*. Brno : Computer Press, a.s., 2007. ISBN: 978-80-251-1565-7.

NEPLECHOVÁ, Marta. *Účetnictví zemědělského podniku*. Brno : ANAG, spol. s.r.o., 2005. ISBN: 80-7263-283-3.

PASEKOVÁ, Marie. *Účetní výkazy v praxi*. Praha : Kernberg Publishing, s.r.o., 2007. ISBN: 978-80-903962-6-5.

PILAŘOVÁ, Ivana a PILÁTOVÁ Jana. *Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2016*. Praha : 1.VOX a.s., 2016. ISBN: 978-80-87480-50-2.

PILAŘOVÁ, Ivana a PILÁTOVÁ Jana. *Účetní závěrka v daňových a finančních souvislostech aneb struktura základu daně a finanční analýza* . Praha : 1. VOX, a.s., 2006. ISBN: 80-86324-64-8.

RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*. Olomouc : ANAG, spol. s.r.o., 2017. ISBN: 978-80-7554-061-4.

STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka* . Praha : Wolters Kluwe , 2011. ISBN: 978-80-7357-692-9.

ŠTEKER, Karel a OTRUSINOVÁ Milana. *Jak číst účetní výkazy* . Praha : Grada Publishing, a.s. , 2016. ISBN: 978-80-271-0048-4.