

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

Účetní závěrka

Iveta Čepelíková

© 2016 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Iveta Čepelíková

Provoz a ekonomika

Název práce

Účetní závěrka

Název anglicky

Financial statement preparing

Cíle práce

Popsat zásady a pravidla pro sestavení účetní závěrky podle českých právních předpisů. Popsat specifika účetní závěrky sestavované v případě likvidace a v případě insolvenčního řízení u obchodních korporací.

Metodika

Na základě odborné literatury a příslušných právních předpisů zpracovat literární rešerši. V ní uvést zásady a postup sestavení účetní závěrky tak, aby účetní závěrka podávala věrný a pravdivý obraz skutečnosti. V diskusi sestavit účetní závěrku fiktivní obchodní korporace v rozsahu rozvahy a výkazu zisku a ztráty na základě navržených konečných zůstatků účtů k rozvahovému dni.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

Účetnictví, účetní závěrka, účetní uzávěrka, účetní výkazy, účetní doklady, účetní knihy, likvidace, insolvence, audit, schválení a zveřejnění.

Doporučené zdroje informací

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

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

PILÁTOVÁ, J. – PILAŘOVÁ, I. *Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2013 : shrnutí novinek roku 2013 a upozornění na očekávané novinky v roce 2014*. Praha: 1. VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-20-5.

PILÁTOVÁ, J., RICHTER, J., SIGMUND, A., TARANDA, P., *Likvidace obchodních společností*. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7263-877-2

RYNEŠ, P. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka k 1.1.2015*, Olomouc: ANAG, 2015. ISBN 978-80-7263-924-3

STROUHAL, J. *Účetní závěrka 2008*. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-385-0

Předběžný termín obhajoby

2015/16 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Ladislav Seidl

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 12. 10. 2015

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 10. 11. 2015

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 10. 03. 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Účetní závěrka" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské 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 bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 14.3.2016

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Ladislavu Seidlovi za odborné vedení, cenné rady a konzultace, které mi poskytl při zpracování mé bakalářské práce.

Účetní závěrka

Souhrn

Téma bakalářské práce je zaměřeno na problematiku zpracování účetní závěrky obchodních společností podle platných předpisů České republiky a účetní závěrky obchodních společností v případě likvidace nebo v případě insolvenčního řízení. V první části práce je definován legislativní rámec účetní závěrky a uzávěrky. V následující části se bakalářská práce zabývá účetní uzávěrkou, což jsou přípravné práce, které vedou ke zjištění a zaúčtování hospodářského výsledku a daně z příjmů. Následuje proces účetní závěrky, sestavení účetních výkazů, příloh a přehledů, které jsou nedílnou součástí účetní závěrky.

Zpracování účetní závěrky a uzávěrky se u obchodních korporací v likvidaci a insolvenční v mnohém liší od sestavování účetní závěrky a uzávěrkových prací obchodních společností, které ve své podnikatelské činnosti pokračují. Tímto tématem se též zabývá vlastní práce. Na příkladu fiktivní obchodní korporace v likvidaci je zpracována účetní závěrka a popsány přípravné práce předcházející účetní závěrce. Na tomto příkladu jsou prakticky znázorněny odlišnosti zpracování účetní závěrky u obchodní korporace v likvidaci.

Klíčová slova:

Účetnictví, účetní závěrka, účetní uzávěrka, účetní výkazy, účetní doklady, účetní knihy, likvidace, insolvence, audit, schválení a zveřejnění.

Financial statement preparing

Summary

The topic of present thesis is focused on a processing of a statement of balances of business corporations according to the valid regulations of the Czech Republic and a statement of balances compiled in a case of a liquidation of business corporations or in case of insolvency proceedings.

In the first part of the thesis a legislation framework of the statement of balances and a financial statement preparing are defined. The following part of the thesis deals with a financial statement preparing which includes a preparation leading to finding and booking of profit and income tax. The next part contains a process of the statement of balances, a completion of the accounting statements, attachments and overviews, which are indispensable parts of the statement of balances.

The processing of the statement of balances and financial statement preparing in business corporations under liquidation and insolvency differ very much from the processing of the statement of balances and balancing work of the business companies continuing in their entrepreneurial activity. This topic is present in the thesis as well. Moreover, a fictional business corporation being under liquidation will be created and a statement of balances and preparations preceding the statement of balance will be described. Finally, differences in processing of statement of balances of a corporation under liquidation will be shown in practice.

Keywords:

Accounting, statement of balances, financial statement preparing, financial statements, accounting documents, accounting books, disposal, insolvency, audit, approval and publication.

Obsah

1 Úvod.....	10
2 Cíl práce a metodika	11
2.1 Cíl práce	11
2.2 Metodika	11
3 Teoretická východiska	12
3.1 Legislativní rámec účetní uzávěrky a účetní závěrky	12
3.1.1 Účetní závěrka a uzávěrka	12
3.2 Účetní uzávěrka.....	13
3.3 Inventarizace majetku a závazků	13
3.4 Časové rozlišení nákladů a výnosů	17
3.5 Dohadné položky	19
3.6 Rezervy	21
3.6.1 Rezerva na rizika a ztráty.....	22
3.6.2 Rezerva na daň z příjmů	23
3.6.3 Rezerva na důchody a obdobné závazky	24
3.6.4 Rezerva na restrukturalizaci.....	24
3.6.5 Rezerva na opravu dlouhodobého majetku.....	24
3.7 Opravné položky	26
3.8 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	30
3.9 Kurzové rozdíly.....	30
3.10 Daň z příjmů, výpočet	31
3.11 Odložená daň.....	32
3.12 Uzavírání účetních knih	33
3.13 Účetní závěrka.....	33
3.14 Výkazy, součást účetní závěrky	33
3.14.1 Rozvaha	34
3.14.2 Výkaz zisků a ztrát.....	34
3.14.3 Příloha k účetní závěrce	34
3.14.4 Přehled peněžních toků – cash flow	35
3.14.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu	35
3.15 Typy účetní závěrky	36
3.16 Účetní závěrka u obchodních korporací v insolvenční	37
3.17 Účetní závěrka u obchodních korporací v likvidaci.....	39
3.17.1 Vstup do likvidace	39
3.17.2 Mimořádná účetní závěrka – korporace v likvidaci.....	39

3.17.3	Zahajovací rozvaha	40
3.17.4	Průběh likvidace	42
3.17.5	Daňové povinnosti	42
3.17.6	Ukončení likvidace	42
3.17.7	Uzavření účetnictví	43
3.17.8	Ověření účetní závěrky auditorem	43
3.17.9	Přehled účetní závěrky společnosti, která vstupuje do likvidace.....	43
4	Vlastní práce	45
5	Výsledky a diskuse	50
6	Závěr.....	51
7	Seznam použitých zdrojů	52
8	Seznam tabulek	54

1 Úvod

Zákon o účetnictví ukládá každé účetní jednotce povinnost uzavřít účetní knihy k poslednímu dni účetního období a sestavit účetní závěrku. Účetní závěrka poskytuje informaci o finanční pozici, výkonnosti a změnách v účetní jednotce. Na základě těchto informací dochází k ekonomickým rozhodnutím.

Účetní závěrce předchází účetní uzávěrka, především potřeba úprav účetnictví, doúčtování účetních případů, které se během roku běžně neúčtují, a inventarizace. Po zaúčtování všech účetních operací účetní jednotka zjistí hospodářský výsledek, vypočte a zaúčtuje daň z příjmů a uzavře účetní knihy. Účty nákladů a výnosů se převedou na účet zisků a ztrát, rozvahové účty se převádí do nového období přes konečný a počáteční účet rozvažný. Účetní závěrka představuje soubor finančních výkazů sestavených za účetní období k rozvahovému dni. Obsah účetní závěrky je definován zákonem 563/1991 Sb., o účetnictví § 18. Povinným obsahem je rozvaha, výkaz zisků a ztrát a příloha, jež doplňuje informace o společnosti. Mezi nepovinné součásti účetní závěrky patří přehled o peněžních tocích a přehled o vlastním kapitálu. Pokud účetní jednotka nemá povinnost auditované účetní závěrky a není akciovou společností, může sestavovat účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu.

Tato práce je zaměřena nejen na účetní uzávěrku a závěrku ve společnosti, která ve svém podnikání pokračuje, ale také na účetní uzávěrku a závěrku ve společnosti, jež se rozhodla ukončit podnikání a přechází ve společnost v likvidaci nebo insolvenční. Likvidace a insolvence obchodních korporací vykazují určité odlišnosti nejen v běžném účtování během likvidace, či během insolvenčního řízení, ale také ve zpracování účetních závěrek.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem této práce je podat ucelený přehled procesu zpracování účetní závěrky. Dále se práce bude zabývat definicí prací, které celý průběh provázejí, účelem je snadnější orientace celého procesu zpracování a sestavení účetní závěrky podle českých právních předpisů. Dále bude definováno rozdílné zpracování účetní závěrky u korporací v případě likvidace nebo insolvenčním řízení.

2.2 Metodika

Práce je zpracována na základě odborné literatury a příslušných právních předpisů. Je rozdělena na několik kapitol a podkapitol. Úvodní část práce je věnována právní úpravě účetní závěrky a uzávěrky. Následuje průběh a práce prováděné během účetní uzávěrky. Další část je zaměřena na samotnou účetní závěrku, na její sestavení a součásti, jako jsou rozvaha, výkaz zisků a ztrát, příloha, cash flow a přehled o vlastním kapitálu. Teoretickou část uzavírá téma účetní závěrky sestavované v případě likvidace obchodních korporací a v případě insolventního řízení. Tato část definuje rozdíly účetní závěrky obchodních korporací v likvidaci nebo insolvenční a běžné účetní závěrky.

Na modelovém příkladu fiktivní obchodní korporace je zpracována účetní závěrka obchodní korporace v likvidaci.

3 Teoretická východiska

3.1 Legislativní rámec účetní uzávěrky a účetní závěrky

3.1.1 Účetní závěrka a uzávěrka

Účetní závěrka a uzávěrka je definována třemi právními normami:

- Zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, část třetí. §7 vymezuje směrnou účtovou osnovu, její uspořádání a značení. Účetní jednotka zaznamenává stav a pohyb majetku a jiných aktiv, též závazků a jiných pasiv, nákladů a výnosů, dále také uspořádání a označování podrozvahových účtů. Účtový rozvrh se sestavuje pro každé účtové období a je možno během období účtový rozvrh doplňovat. Neméně důležitou částí tohoto zákona je část čtvrtá, pojednávající o způsobech oceňování majetku a závazků, postupech odpisování, tvorbě a užití opravných položek a rezerv. § 18 vymezuje části, náležitosti a obsah účetní závěrky. § 19 rozvahový den a použití mezinárodních účetních standardů, § 20 ověřování účetní závěrky auditorem, § 21 výroční zprávu a způsoby zveřejňování, § 22 konsolidovanou účetní závěrku a § 23 použití mezinárodních účetních standardů v konsolidaci. [1]
- Vyhláškami vydávanými Ministerstvem financí, které jsou vydávané pro jednotlivé skupiny účetních jednotek:
 - vyhláška č. 500/2002 Sb. vymezuje rozsah a způsob sestavování účetní závěrky (§ 3 a § 4), obsah účetní závěrky, která zahrnuje rozvahu, výkaz zisků a ztrát, přílohu. Je možné, ale není povinností přiložit k účetní závěrce přehled o peněžních tocích (cash flow) a přehled o změnách vlastního kapitálu. [2]
 - vyhláška 383/2009 Sb. - technická vyhláška o účetních záznamech. [1]
- Českými účetními standardy, které vydává Ministerstvo financí, podrobnější postupy a metody účtování. [1]

Právními předpisy je určeno, jakým způsobem jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví, aby účetní závěrka sestavená na jejich základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

3.2 Účetní uzávěrka

„V širším slova smyslu lze účetní závěrku chápat jako proces počínající přípravnými pracemi, pokračující vlastní uzávěrkou, sestavením výkazů, jejich ověřením, schválením a zveřejněním a ukončený archivací. V užším slova smyslu bývá účetní závěrka pojímána jako pouhé sestavování výkazů.“ [3]

Na konci účetního období a na začátku období následujícího provádí účetní jednotka účetní operace, které se nazývají účetní uzávěrka. Jedná se o doučtování všech účetních případů k poslednímu dni účetního období. Provádějí se kontrolní a uzávěrkové operace, které je nutno provést před uzavřením účetních knih, jsou to inventarizace a jejich vypořádání, časové rozlišení nákladů a výnosů, tvorba opravných položek, následuje výpočet a zaúčtování výsledku hospodaření a daně z příjmu. Posledním krokem účetní uzávěrky je uzavření účetních knih. [3]

Účetní uzávěrka a závěrka obsahují tyto body:

- závěrečná kontrola za dané období
- zaúčtování speciálních případů k rozvahovému dni
- zpracování daňového přiznání
- uzavření účetnictví
- převod účetnictví do následujícího období
- zhotovení závěrky
- audit - ověření účetní závěrky
- schválení účetní závěrky
- zveřejnění účetní závěrky
- archivace [4,7]

3.3 Inventarizace majetku a závazků

Inventarizace slouží pro zjištění skutečného stavu majetku a závazků, zda odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví. [1]

„Úkolem inventarizace je zajistit věcnou správnost účetnictví a správné a opatrné ocenění majetku, závazků a vlastního kapitálu. Dosáhnout toho, aby vykazovaný stav jednotlivých majetkových složek, závazků a vlastního kapitálu odpovídal jejich skutečné hodnotě s přihlédnutím k zásadě opatrnosti.“ [3]

Podle termínu, kdy je inventarizace prováděna, se dělí inventarizace na periodickou (řádnou, mimořádnou) nebo průběžnou, ta je prováděna v průběhu účetního období.

- Periodická, řádná inventarizace se provádí k rozvahovému dni, což je poslední den účetního období. Účetní jednotka může provést periodickou inventarizaci nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem, ukončení musí proběhnout nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni. [1,2,3] Pokud si účetní jednotka zvolí ke zjištění stavu majetku den, jenž předchází rozvahovému dni, dopočítá konečný stav majetku k rozvahovému dni pomocí přírůstků a úbytků mezi dnem zjištění a rozvahovým dnem.
- Periodická mimořádná inventarizace je rovněž prováděna ke dni sestavení mimořádné účetní závěrky.
- Průběžná inventarizace, jak je již výše uvedeno, se provádí v průběhu účetního období a je pouze na účetní jednotce, jaký termín inventury si stanoví. Lze ji provést však pouze u zásob, které jsou účtovány podle druhů, míst uložení nebo hmotně odpovědných osob, u dlouhodobého hmotného movitého majetku, jenž je v pohybu a nemá stálé místo, kam náleží. Inventarizace za každý druh zásob a hmotného majetku by se měla provést alespoň jednou za účetní období. [3]

Inventarizaci podléhá:

- Majetek a závazky s vlastnickým nebo jiným právem
- Majetek a závazky sledované na podrozvahových účtech
- Majetek a závazky, které nejsou ve vlastnictví, nesledují se ani na podrozvahové evidenci, avšak v době provádění inventarizace se nacházejí v podniku
- Vlastní kapitál

Inventarizaci podléhá také vlastní kapitál, v praxi je inventarizace vlastního kapitálu často opomíjena. [3]

Průběh inventarizace zajišťují pověřené osoby. Jsou jmenovány inventarizační komise, členové komisí jsou seznámeni s úkoly a cíly inventarizace. Samotný průběh inventarizace je zaznamenáván na inventurních soupisech. Záznamy o průběhu inventury zajišťují hladký průběh inventury, zákon o účetnictví uvádí, že inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy. [3]

Tabulka 1: Inventurní soupis

Inventurní soupis č.	31.12.20xx
Účet:	Číslo a název účtu
Způsob provedení inventury:	fyzická - vážení, měření, technologický propočet apod. anebo dokladová popř. obojí
Inventurou zjištěný stav (měna)	
Inventurní rozdíl:	
Zaúčtování inv. rozdílů: MD/D	
Zahájení inventury	
Ukončení inventury	
Počet stran příloh:	
Přílohy:	
Vyhotovil:	
DIK:	
Předseda:	Jméno Podpis
Členové:	

Zdroj: Vlastní zpracování

Inventury se dělí podle způsobu provedení na:

Fyzickou inventuru - fyzická inventura porovnává skutečné stavy majetku přepočítáním, převážením, měřením, a to dlouhodobého majetku, zásob, finančního majetku a majetku vedeného na podrozvahových účtech (např. najatý majetek formou finančního leasingu).

Dokladovou inventuru - dochází k porovnání stavů na základě dokladů, a to účetních nebo smluv.

Velký význam u dokladové inventury pohledávek a závazků mají konfirmační dopisy. Dochází k ověření (odsouhlasení) vzájemného stavu pohledávek a závazků, majetku u obchodních partnerů a stavu peněžních prostředků u finančních institucí. V případě pohledávek a závazků je toto odsouhlasení důležité především u významných částek. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 30, nevyžaduje povinnost konfirmačních dopisů, ale Kynclová [3] toto odsouhlasení pohledávek a závazků doporučuje.

Fáze inventarizace:

1. Přípravná fáze

Samotnému zahájení inventarizace by mělo předcházet vypracování plánu inventarizace, měly by být ustanoveny zodpovědné osoby za průběh a výsledky a připraveny základní písemnosti.

2. Zjištění skutečného stavu majetku a závazků

Porovnáním skutečného a účetního stavu mohou nastat tyto situace:

- a) Skutečný a účetní stav jsou shodné – žádný inventarizační rozdíl
- b) Skutečný stav je nižší než účetní (přirozený úbytek zásob, manko, schodek)
- c) Skutečný stav je vyšší než účetní (přebytek) [3]

Přirozený úbytek zásob jsou ztráty v rámci norem. Tyto ztráty jsou způsobeny vysycháním, odpařováním, prosakováním nebo táním. Normy úbytků nejsou normativně dány zákonem, účetní jednotka si je stanoví vnitropodnikovými směnicemi. Ve vnitropodnikové směrnici si stanoví metodický postup na vyčíslení těchto úbytků. Jednou z možností výpočtu je % z tržeb. Protože se jedná o daňově uznatelný náklad, musí účetní jednotka metodiku vyčíslení obhájit před správcem daně. [12]

Manko - rozdíl, který převyšuje normu úbytků. Manko může být v případě hmotné odpovědnosti řešeno formou pohledávky za odpovědnými osobami. Manko může způsobit též záměna zásob (mouka polohrubá a hladká, výrobky lišící se detaily), tento případ není manko jako takové, nenastává řešení hmotné odpovědnosti, ale řešením je pouze účetní zápis. [12]

Schodek na pokladně – skutečný stav peněžních prostředků je nižší než stav účetní. Pokud je uzavřena hmotná odpovědnost, je rozdíl připsán k náhradě pokladníkovi. [12]

Přebytek – skutečný stav je větší než účetní. Přebytek může nastat chybným zaúčtováním vyskladnění nebo také při opakovaném vyskladnění menšího množství než bylo deklarováno. [12]

3. Vypořádání inventarizačních rozdílů

Inventarizační rozdíly vyúčtují účetní jednotky do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků. Ustanovení týkající se majetku a závazků se použijí pro inventarizaci jiných aktiv a jiných pasiv, včetně skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů. [12]

Každý inventarizační rozdíl musí být prošetřen a pracovník hmotně odpovědný za tento majetek se k tomuto vyjádří. Dále je nutno uvést, zda jsou manka zaviněná či nezaviněná, u mank zásob je nutné uvést, zda jsou do výše norem nebo nad normu. [3]

4. Návrh na snížení ocenění majetku a jeho zaúčtování

Zjistí-li účetní jednotka, že hodnota majetku se ve skutečnosti liší od jeho hodnoty vykazované v účetnictví, měla by hodnotu majetku snížit na úroveň hodnoty, jež odpovídá současným tržním podmínkám a současnému stavu. Hodnota majetku se snižuje tvorbou opravných položek. [3]

3.4 Časové rozlišení nákladů a výnosů

Účetní jednotky zachycují náklady (výdaje), výnosy (příjmy) následovně:

1. náklady a výnosy účtují do období, se kterým časově i věcně souvisí
2. náklady a výdaje týkající se následujících období časově rozlišuje na:
 - náklady příštích období
 - výdaje příštích období
3. výnosy a příjmy týkající se následujících období časově rozlišuje na:
 - výnosy příštích období
 - příjmy příštích období

4. náhrady vynaložených nákladů minulých účetních období se uvádějí do výnosů běžného účetního období
5. u časově rozlišených případů musí být známy tyto skutečnosti:
 - věcné vymezení, přesná částka
 - období, kterého se týkají [3]

Tabulka 2: Druhy časového rozlišení

Časové rozlišení	Běžné období	Další období	Účetní případ
náklady příštího období	výdaj	náklad	nájemné - hrazené předem
výdaje příštích období	náklad	výdaj	nájemné - hrazené zpětně
výnosy příštích období	příjem	výnos	nájemné - obdržené dopředu
příjmy příštích období	výnos	příjem	nájemné - obdržené zpětně

Zdroj: Vlastní zpracování

Účty časového rozlišení:

1. aktivní účty časového rozlišení
 - 381 - Náklady příštích období
 - 382 - Komplexní náklady příštích období
 - 385 - Příjmy příštích období
2. pasivní účty časového rozlišení
 - 383 - Výdaje příštích období
 - 384 - Výnosy příštích období

Věcné vymezení nákladů a výnosů podle Kynclové [3] musí mít věcného nositele. Pro výnosy je dána věcná souvislost realizací produkce a výkonů (realizační princip). Pro náklady je věcná souvislost dána přiřazením k výnosům (princip věcné souvislosti s výnosy). V případě, že chybí věcný nositel u výnosů a nákladů, se účtují do období, kterého se týkají. Jedná se především o nájemné, úroky apod.

Nutno však podotknout, že vše nemusí být časově rozlišeno. Pokyn Generálního finančního ředitelství D-6 uvádí položky, které se časově nerozlišují, jsou to především nevýznamné částky a pravidelně se opakující částky. Nevýznamné částky jsou takové, které účetní jednotka ponecháním ve výnosech a nákladech nesleduje záměrné upravování hospodářského výsledku. Výši nevýznamných částek stanoví vnitropodniková směrnice. Další položkou, jež nemusí být časově rozlišena, jsou pravidelně opakující se výdaje nebo příjmy. Výše uvedené zásady (nevýznamné částky a pravidelně opakující se položky) se nesmí uplatňovat u položek, které se účtují jako dohadné položky nebo časové rozlišení. [13]

Účetní jednotky musí stanovit zásady účtování časového rozlišení vnitropodnikovou směrnicí. Ta by měla určit, které položky lze časově rozlišit. Tyto zásady by se neměly každoročně měnit. Pokud se účetní jednotka rozhodne ke změně postupů, musí toto uvést v příloze účetní závěrky, včetně dopadů na výsledek hospodaření. [13]

3.5 Dohadné položky

Dohadné položky, ať aktivní, tak i pasivní, musí být zahrnuty do výsledku hospodaření, souvisí s běžným účetním obdobím. Pokud výše pohledávek a závazků není přesně známa, je možno ji odhadnout. K těmto položkám není v daném okamžiku příslušný doklad, v příštím období po obdržení dokladu se dohadná položka zruší a částka je zaúčtována na účet závazků či pohledávek [1].

Výši dohadované částky není v některých případech možno odhadnout přesně, například pokud nejsou kompletní doklady, částka by se však neměla podstatně odchylovat od sumy skutečné. Případná kontrola z finančního úřadu může tyto rozdíly označit jako částky záměrně nadsazené nebo podhodnocené, jejichž cílem je zkreslit základ daně. Naopak účtování nákladu či výnosu až v okamžiku a v období, kdy jsou doklady kompletní, může způsobit doměrek k dani, ve kterém mělo být účtováno, nebo např. neuznání nákladu v období, ve kterém byl účtován, protože časově odpovídá jinému období. Jedná se o narušení časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů. [14]

Dohadné účty aktivní

Jsou to především pohledávky, kde výnos spadá do daného období. Jako příklad je možno uvést pojistnou náhradu, pohledávku za pojišťovnou. Dalším příkladem jsou výnosové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za běžné období, nebo také odhad poplatků z licencí, pokud není ještě známa výše poplatků. Tyto dohadné položky se účtují souvztažně zápisem ve prospěch 64 – Jiné provozní výnosy nebo 66 – Finanční výnosy. [14]

Dohadné účty pasivní

Nejčastěji se jedná o nevyfakturované dodávky, kdy faktura ještě nebyla k dispozici, dále jsou to nákladové úroky, poměrná část silniční daně pro dané účetní období, náhrada za způsobenou škodu a také náhrady za nevybranou dovolenou.

- Český účetní standard č. 17 jednoznačně stanovuje, jak správně zaúčtovat nevybranou dovolenou. Pokud bude náhrada mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou proplacena v příštím období, je účtována na dohadné účty pasivní na vrub nákladů (účtová skupina 52) a je daňově uznatelným nákladem. V případě, že nebudou vypláceny náhrady za dovolenou v příštím období, ale zaměstnanci si nevybranou dovolenou vyberou v následujícím období, vyúčtují se prostřednictvím rezervy na nevybranou dovolenou, tato rezerva je daňově neuznatelným nákladem.
- Bonusy, odměny a prémie vedoucích pracovníků, pokud jsou tyto nároky motivačních odměn podloženy manažerskou či pracovní smlouvou, odměňovacím řádem a nejsou podmíněny plněním dalších podmínek, účtujeme na dohadné účty pasivní na vrub nákladům. Jedná se o náklad daňově uznatelný. [4]
- Náklady na audit a daňové poradenství, které se vztahuje k běžnému období, ale reálně služba probíhá až v období následujícím, je většinou podloženo smlouvou a je možno účtovat dohadnou položkou souvztažně na vrub nákladům. Jak uvádí Ryneš [4], není však chybou účtovat tyto náklady v následujícím období, pokud služba probíhá v následujícím roce.

3.6 Rezervy

Rezervy podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví jsou definovány jako vnitřní dluh podniku, jsou to prostředky určené k pokrytí budoucích závazků a výdajů, u nichž je znám účel. Je pravděpodobné, že nastanou, avšak není známa přesná částka a datum, k němuž vzniknou. Rezervy jsou nástrojem principu opatrnosti spolu s opravnými položkami, avšak nesnižují hodnotu majetku tak jako opravné položky, ale zvyšují hodnotu závazků. [4,17]

Tvorba rezerv se účtuje ve prospěch účtové skupiny 45 – Rezervy a na vrub nákladů účtové skupiny:

- 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti, pokud se týkají provozní činnosti
- 57 - Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti, pokud se týkají finanční činnosti
- 58 - Mimořádné náklady, například rezerva na restrukturalizaci
- 59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů, pokud se týkají rezervy na daň z příjmů

Tvorba rezerv má vliv na výsledek hospodaření, na výši podílů na zisku i na základ daňové povinnosti (pokud se rezervy tvoří podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách). Rezervy, jejich výši a jejich odůvodněnost ověřuje účetní jednotka nejméně při inventarizaci. Rezervy se převádějí do následujícího období a nesmějí mít aktivní zůstatek na straně MD účtové skupiny 45 – Rezervy. Zruší se ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. [6,16]

Rezervy se dělí z pohledu daňového na:

- účetní rezervy – tvorba a použití pro daňové účely nejsou zohledněny zákonnými ustanoveními, rozhoduje o nich účetní jednotka sama.
- zákonné rezervy – tvorba a použití a daňové zohlednění jsou upraveny zákonem o rezervách a zákonem o daních z příjmů

Zákonné rezervy pro zjištění základu daně z příjmů podle zákona o rezervách:

- rezerva na opravy dlouhodobého majetku
- rezerva na pěstební činnost

- rezerva na odbahnění rybníka
- rezerva finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou
- rezerva na vypořádání důlních škod
- rezerva na technické rekultivace a sanace skládek
- rezerva podle zákona o odpadech a další rezervy podle zvláštních zákonů [4]

Podle zákona o rezervách, § 7, 9 a 10, musí účetní jednotka, jež tvoří zákonné rezervu ukládat peněžní prostředky v plné výši rezervy na zvláštní bankovní účet. Prostředky z tohoto bankovního účtu musí být použity pouze pro účely, na které byla rezerva vytvořena.

Rozdělení rezerv podle zákona o účetnictví:

- rezerva na rizika a ztráty
- rezerva na daň z příjmů
- rezerva na důchody a podobné závazky
- rezerva na restrukturalizaci
- technické rezervy
- jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů [4]

3.6.1 Rezerva na rizika a ztráty

Účetní jednotka si vytváří rezervy na přepokládaná rizika a ztráty, reálná a pravděpodobně uskutečnitelná v budoucích obdobích na základě okolností a poznatků, které jsou známy ke dni tvorby rezervy. Tyto rezervy se tvoří individuálně na jednotlivé případy, nelze vytvářet rezervy obecné neidentifikovatelné. Příkladem je rezerva na záruční opravy, jež se váže k objemu prodaných výrobků a podle zkušeností z minulých období lze stanovit výši rezervy procentem z příslušné základny. Tato rezerva je daňově neuznatelným nákladem.[4,15]

Tabulka 3: Účtování rezervy na rizika nebo ztráty z podnikání

Č	Účetní případ	MD	D
1.	Tvorba rezervy na záruční opravu výrobků	Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	Ostatní rezervy
2.	Skutečné náklady na záruční opravy	Náklady	Dodavatelé
3.	Použití (snížení, zvýšení) rezervy na záruční opravy	Ostatní rezervy	Tvorba a zúčtování ostatních rezerv

Zdroj: Vlastní zpracování

3.6.2 Rezerva na daň z příjmů

Tvorba rezervy na daň z příjmů se tvoří v případě, kdy sestavení účetní závěrky předchází okamžiku sestavení výše daňové povinnosti. Například účetní jednotka uzavírá účetní knihy do konce ledna, daňové přiznání k dani z příjmů bude odevzdávat k 30. červnu. Rezerva se zruší v následujícím období, zaúčtuje se zjištěná daňová povinnost z řádného přiznání k dani z příjmu. Také tato rezerva je daňově neuznatelným nákladem. [4]

Tabulka 4: Účtování rezervy na daň z příjmů

Č	Účetní případ	MD	D
1.	Tvorba rezervy na daň z příjmů	Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů	Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
	Po řádném vyčíslení daňové povinnosti		
1.	Zrušení rezervy na daň z příjmů	Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů
2.	a) Daň z příjmů z běžné činnosti splatná	Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná	Daň z příjmů
	b) Daň z příjmů z mimořádné činnosti splatná	Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná	Daň z příjmů

Zdroj: Vlastní zpracování

3.6.3 Rezerva na důchody a obdobné závazky

„Rezerva na důchody a podobné závazky se vykazuje, pokud podnik vytváří tuto rezervu na základě povinnosti vyplácet zaměstnancům mzdy nebo podobné požitky, které jsou podniku uloženy smlouvou nebo právním předpisem.“ [16]

3.6.4 Rezerva na restrukturalizaci

Rezervu na restrukturalizaci tvoří účetní jednotka, která významně mění předmět činnosti nebo způsob, jímž je činnost jednotky prováděna. Restrukturalizace zahrnuje především přemístění jednotky do jiné oblasti nebo uzavření provozu. Také se může jednat o utlumení nebo ukončení části podnikatelských aktivit. Rezerva je tvořena na základě programu, který je schválen příslušným orgánem nebo společníky. Vnitřním předpisem je nutno stanovit pravidla tvorby, výši a použití této rezervy. Účetní jednotka je povinna provádět inventarizaci a uvádět rozpis účelu rezervy, výpočet rezervy a faktory, jež ovlivňují dobu čerpání rezervy v příloze účetní závěrky. Tuto rezervu je možno tvořit pouze na přímé náklady, které jsou nutné k uskutečnění programu a nesouvisí s pokračujícími aktivitami účetní jednotky. Nepatří sem náklady na přeškolení nebo přemístění zaměstnanců, již zůstávají v zaměstnaneckém poměru, a nepatří sem ani náklady na marketing. [4,16]

Tabulka 5: Účtování rezervy na restrukturalizaci

Č	Účetní případ	MD	D
1.	Tvorba rezervy na restrukturalizaci na základě schváleného programu	Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv	Ostatní rezervy
2.	Přímé náklady nutné k programu restrukturalizaci	Náklady	Dodavatelé
3.	Použití (snížení, zrušení) rezervy	Ostatní rezervy	Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv

Zdroj: Vlastní zpracování

3.6.5 Rezerva na opravu dlouhodobého majetku

Rezerva na opravu dlouhodobého majetku je daňově účinná a podléhá mnohým specifikům, která je nutno dodržet, aby byl tento náklad daňově uznatelný. Je upravena zákonem o rezervách, především § 7. Využívají ji zejména účetní jednotky, jež plánují rozsáhlejší opravy majetku a chtějí se připravit na tuto finanční zátěž. Rezervu na opravu

dlouhodobého majetku není možno tvořit pouze na jedno zdaňovací období, maximální doba tvorby rezervy je rovněž stanovena zákonem o rezervách. Je možno tuto rezervu vytvářet pouze na majetek, který je daňově odepisován 5 a více let. [16]

Maximální doba tvorby rezervy je dána podle odpisových skupin:

- 2. odpisová skupina – 3 zdaňovací období
- 3. odpisová skupina – 6 zdaňovacích období
- 4. odpisová skupina – 8 zdaňovacích období
- 5. a 6. odpisová skupina – 10 zdaňovacích období

Dalším specifickým této rezervy je uložení peněžních prostředků v plné výši rezervy v daném zdaňovacím období na samostatný bankovní účet, a to nejpozději do termínu podání daňového přiznání. Z tohoto bankovního účtu je možno čerpat prostředky pouze na účely, pro které byla tato rezerva vytvořena. [16]

Tabulka 6: Účtování rezervy na opravy hmotného majetku

Č	Účetní případ	MD	D
1.	Tvorba zákonné rezervy (v jednotlivých zdaňovacích obdobích)	Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních předpisů	Rezervy podle zvláštních předpisů
2.	Převod peněžních prostředků na samostatný účet rezervy	Bankovní účty	Peníze na cestě
3.	Převod peněžních prostředků - výpis z běžného účtu	Peníze na cestě	Bankovní účty
4.	Vznik závazku, na nějž byla rezerva tvořena (faktura za opravu)	Opravy a udržování	Dodavatelé
5.	Úhrada faktury za opravu ze samostatného účtu rezervy	Dodavatelé	Bankovní účty
6.	Použití (čerpaní) rezervy	Rezervy podle zvláštních předpisů	Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních předpisů

Zdroj: Vlastní zpracování

Rezerva na opravu hmotného majetku se nesmí vytvářet:

- na plánované modernizace a rekonstrukce
- na majetek určený k likvidaci
- na opravy v souvislosti se škodami a jinými nepředvídatelnými nebo nahodilými událostmi
- na pravidelné (každoročně) se opakující opravy
- na majetek, k němuž má vlastnické právo poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkurzu [4,9]

Účetní jednotka si stanoví ve svých směrnících:

1. na jaké výdaje bude tvořit rezervy
2. za jakých podmínek
3. jak určí výši těchto rezerv
4. v jakém okamžiku je bude čerpat a rušit [9]

3.7 Opravné položky

Zákon o účetnictví uvádí několik základních zásad pro vedení účetnictví. Mezi nejdůležitější patří zásada věrného zobrazení a opatrnosti, proto je důležité při poklesu hodnoty majetku oproti stavu zachyceném v účetnictví, ať již trvalém, nebo dočasném, tyto zásady uplatňovat. Jedním z nástrojů pro používání těchto zásad je snížení hodnoty majetku nebo jako odpis. [3]

Opravné položky dočasně snižují hodnotu majetku v účetnictví. Ve vztahu k daňovému základu se dělí na účetní a daňové (zákonné). Účetní opravné položky lze tvořit na všechny druhy majetku vyjma peněžních prostředků, vlastních akcií, vlastních dluhopisů, goodwillu a majetku oceněném k rozvahovému dni reálnou hodnotou. Účetní opravné položky se netvoří k pohledávkám za upsaný základní kapitál. Pro účetní jednotku je povinností tvorba účetních opravných položek pro dodržení zásady opatrnosti, což vyplývá ze zákona. [3]

Daňové opravné položky jsou tvořeny pouze k pohledávkám. Tvorba a zúčtování daňových opravných položek upravuje zákon č. 593/2002 Sb., o rezervách pro zjištění daně z příjmů. [3]

Tvorba opravné položky se účtuje na vrub nákladových účtů účtových skupin 55, 57 a 58. Jakmile pomine důvod pro jejich existenci, jsou zúčtovány ve prospěch těchto nákladů. V praxi dochází k tvorbě a zúčtování opravné položky v rámci účetní uzávěrky, kdy se provádí inventarizace a je posuzována opodstatněnost opravné položky. [3]

Opravné položky u dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Ke tvorbě opravné položky k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku přistupuje účetní jednotka v případě, že je užitná hodnota majetku výrazně nižší, než jeho hodnota v účetnictví, snížení hodnoty však nemá trvalý charakter. Přechodné snížení u dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtuje na vrub účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období, ve prospěch účtové skupiny 09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku. Pokud se snížení majetku stane definitivním, pak se opravná položka nahradí jednorázovým odpisem a účtuje se prostřednictvím oprávek. [3]

Opravné položky k zásobám

Účetní jednotka tvoří opravnou položku k zásobám, pokud je prodejní cena zásob snížena o náklady spojené s prodejem nižší než jejich účetní hodnota a toto snížení hodnoty nemá trvalý charakter. Tato opravná položka se účtuje na vrub účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období, ve prospěch účtové skupiny 19 - Opravné položky k zásobám. U trvalého snížení hodnoty zásob se nahradí opravná položka jednorázovým odpisem a zaúčtuje se do nákladů buď jako manko a škoda z provozní činnosti, účtová skupina 549, nebo jako škoda z mimořádné činnosti, účtová skupina 582. [3]

Opravné položky k dlouhodobému a krátkodobému finančnímu majetku

Opravné položky lze tvořit k dlouhodobému a krátkodobému finančnímu majetku v případě, že reálná hodnota finančního majetku je významně nižší než jeho hodnota

v účetnictví a opět toto snížení nemá definitivní charakter. Tvorba opravné položky se účtuje na vrub účtové skupiny 57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů a ve prospěch účtové skupiny 29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku. Pokud je finanční majetek oceněn reálnou hodnotou, opravná položka se netvoří.

Ke zrušení opravné položky dochází ve všech třech případech, pokud pominou důvody, pro něž byla vytvořena, například pokud dojde k opravě, tržní ceny vzrostly, čistá realizační cena vzrostla (u zásob) nebo hodnota finančního majetku vzrostla. Ke zrušení dochází také v případě prodeje, vkladu nebo daru. [3]

Opravné položky k pohledávkám

Opravné položky k pohledávkám se dělí na účetní a daňové. Tvorbou účetních opravných položek k pohledávkám účetní jednotka očekává na základě zkušeností a předpokladů, že vyinkasuje méně, než vyfakturovala. Poskytuje tím věrnější obraz ekonomické situace. Rozhodovacím kritériem je doba po splatnosti pohledávky a také posouzení rizikovosti pohledávky po předchozích zkušenostech s odběratelem. Pravidla pro tvorbu a zúčtování by měly být upraveny vnitropodnikovou směrnicí. Účetní opravná položka není daňově účinná. [3]

Zákon o rezervách č. 593/92 Sb. definuje tvorbu a zúčtování daňových opravných položek. Tvořit daňové opravné položky je možno pouze u nepromlčených pohledávek. Tím, že účetní jednotka vytvoří daňovou opravnou položku, je jí vrácena část daně, kterou odvedla z výnosu a nepřijala úhradu za tuto pohledávku. Jakmile odběratel uhradí pohledávku, opravná položka se ruší a zvyšuje se daňový základ. [3]

Zákon o rezervách č. 593/92 Sb. umožňuje tvorbu daňových opravných položek k následujícím pohledávkám:

- k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení podle § 8
- k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 podle § 8a
- k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh podle § 8b [15]

Pohledávka za dlužníky v insolvenčním řízení

U pohledávek v insolvenčním řízení se tvoří opravná položka až do výše 100 % rozvahové hodnoty, musí být včas přihlášena u soudu. Pokud správce konkursní podstaty nepopře tuto

pohledávku, ruší se opravná položka buď na základě úhrady, nebo pokud uhrazena není, je označena jako ztrátová a dochází k odpisu pohledávky. [15]

Nepromlčené pohledávky po lhůtě splatnosti

Výše opravné položky z nepromlčené pohledávky po lhůtě splatnosti je stanovena procentem podle měsíců, které uplynuly od doby splatnosti.

1. Opravná položka se tvoří až do výše 50 % u pohledávek po lhůtě splatnosti více než 18 měsíců a 100 % u pohledávek po lhůtě splatnosti více než 36 měsíců.
2. U pohledávky nabyté postoupením, jejíž rozvahová hodnota bez příslušenství byla v době jeho vzniku vyšší než 200 000 Kč, se mohou tvořit opravné položky podle výše uvedeného odstavce 1. za podmínek, že bylo zahájeno rozhodčí, správní nebo soudní řízení a účetní jednotka se tohoto řízení účastní. [15]

Zákon o rezervách § 8c umožňuje tvorbu opravné položky až do výše 100 % za těchto podmínek:

- pokud se nejedná o pohledávku vymezenou v § 8a odst. 3, což jsou pohledávky již odepsány na vrub výsledku hospodaření, u pohledávek již vzniklých za členy obchodní korporace za upsaný vlastní kapitál a mezi propojenými osobami,
- pokud rozvahová hodnota pohledávky bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku nepřesáhne 30 000 Kč,
- pokud od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo nejméně 12 měsíců a
- pokud ke dni tvorby opravné položky nepřesahuje u poplatníka celková hodnota pohledávek bez příslušenství vzniklých vůči témuž dlužníkovi, u nichž uplatňuje postup dle tohoto ustanovení částku 30 000 Kč. [15]

Tvorba opravných položek k pohledávkám se účtuje na vrub účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období, ve prospěch účtové skupiny 39 – Opravné položky k pohledávkám. Je užitečné oddělovat účetní a daňové opravné položky v návaznosti na daňovou uznatelnost, proto by účetní jednotka měla zavést odpovídající členění účtů. [16]

3.8 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

U hmotného a nehmotného majetku dochází v průběhu jeho životnosti k jeho opotřebení. Toto opotřebení je vyjádřeno odpisy. Jedná se o nevratné snížení hodnoty majetku. Odpisy majetku jsou řádné a mimořádné, účetní a daňové. [3]

Řádné odpisy vyjadřují postupné snižování majetku opotřebením. Mimořádné odpisy snižují hodnotu majetku jednorázově, většinou v důsledku poškození, vyřazením prodejem, darem nebo vkladem. [3]

Účetní odpisy si účetní jednotka stanoví sama a majetek odepisuje podle účetního odpisového plánu v závislosti na ekonomické i fyzické životnosti majetku. [3]

Daňové odpisy jsou stanoveny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Odepisovat majetek je možno rovnoměrně, zde zákon stanoví maximální odpisové sazby. Zrychlené odepisování má stanovené pevné koeficienty. Na rozdíl od účetních odpisů je možno daňové odepisování přerušit. [3]

Majetek se dělí na odpisovaný, eviduje se na účtech účtových skupin 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek a 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný. Majetek patřící do účtové skupiny 03 – Pozemky a umělecká díla a sbírky se neodepisují. [3]

3.9 Kurzové rozdíly

Zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám vést účetnictví v české měně a současně v cizí měně. Tato povinnost vzniká u pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, ale i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, ke kterým se váží, jsou v cizí měně. [1]

V okamžiku ocenění, tzn. v okamžiku uskutečnění účetního případu, může účetní jednotka použít:

1. aktuální kurz vyhlášený Českou národní bankou
2. pevný kurz – tzn. měsíční, roční, kurz vyhlášený Českou národní bankou k prvnímu dni období, pro které je pevný kurz používán

3. skutečný kurz – cizí měna nakoupena, prodána za měnu českou

Majetek a závazky jsou přepočítávány na českou měnu kurzem vyhlášeným Českou národní bankou k rozvahovému dni. Může nastat ještě situace u cizí měny, jež není vyhlášována denně. Pro tento případ účetní jednotka použije pro přepočet poslední známý kurz vyhlášený nebo zveřejněný Českou národní bankou nebo kurz mezibankovního trhu k americkému dolaru nebo euru. [3]

Po přepočtu se účtují kurzové rozdíly do nákladů, případně výnosů ke konci rozvahového dne nebo k okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka. [3]

Cenné papíry a podíly jsou oceňovány reálnou hodnotou nebo ekvivalencí, kurzové rozdíly se v tomto případě neúčtují do nákladů či výnosů, ale jsou součástí ocenění reálnou hodnotou nebo ocenění ekvivalence. [1]

3.10 Daň z příjmů, výpočet

Pro výpočet základu daně z příjmů použije účetní jednotka hospodářský výsledek (rozdíl výnosů a nákladů), který následně upravuje. K výsledku hospodaření se přičtou nedaňové náklady, což jsou náklady, které neslouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů, odečtou se neúčinné výnosy a ještě dojde k úpravě o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku. Dále je možno od tohoto upraveného daňového základu odečíst ztrátu z minulých let a hodnotu poskytnutých darů. Takto upravený daňový základ je již připraven na procentuální výpočet daňové povinnosti. Výpočet a sazbu daně upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 21. Tuto daň je nutno zaokrouhlit na celé tisícikoruny dolů. [9]

Výsledná daň se podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 35, sníží o možné slevy na dani. § 38a téhož zákona ukládá výpočet záloh na další zdaňovací období na základě vypočítané daně, již poplatník uvedl v daňovém přiznání. [9]

3.11 Odložená daň

Ustanovením vyhlášky 500/2002 Sb. § 59 a Českým účetním standardem č. 003 je povinností účtovat o odložené dani účetním jednotkám, které tvoří konsolidační celek nebo sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Odložená daň zachycuje věrný obraz o ekonomice podniku a hlavně o její výkonnosti. Vznik odložené daně je zapříčiněn především rozdílným účetním a daňovým pohledem na účtované položky. Vzniká odložený daňový závazek nebo odložená daňová pohledávka. [3]

Existuje několik metod na zjištění výpočtu odložené daně, vyhláška 500/2002 však zakládá výpočet odložené daně na závazkové metodě. Výpočet závazkovou metodou se rozdíly násobí budoucí daňovou sazbou platnou v období, kdy se rozdíly obrátí.

Přechodné rozdíly se dělí na:

- zdanitelné (připočitatelné) – odložený daňový závazek
- odčitatelné – odložená daňová pohledávka

Vznik a vývoj odložené daně je analyzován a zkoumán u dlouhodobého majetku, zásob, pohledávek a rezerv. [3]

Odložený daňový závazek se účtuje na vrub účtu účtové skupiny 59 – Daně z příjmu, převodové účty a rezerva na daň z příjmu a ve prospěch účtu účtové skupiny 48 - Odložený daňový závazek a pohledávka. Odložená daňová pohledávka se účtuje na vrub účtu účtové skupiny 48 - Odložený daňový závazek a pohledávka a ve prospěch účtu účtové skupiny 59 – Daně z příjmu, převodové účty a rezerva na daň z příjmu. [3]

Při zjišťování odložené daně je nutno dodržet uvedený postup:

1. Zjištění veškerých přechodných rozdílů
2. Vymezení přechodných rozdílů k doložené dani
3. Rozdělení rozdílů na odčitatelné a přičitatelné
4. Výpočet odložené daně zvlášť pro přičitatelné a odčitatelné rozdíly
5. Vyčíslení kompenzovaně odloženou daň
6. Zaúčtovat a vykázat odloženou daň. [7]

3.12 Uzavírání účetních knih

Účetními knihami jsou deník, hlavní kniha, knihy analytických účtů a knihy podrozvahových účtů.

Uzavřením těchto účetních knih účetní jednotka zjistí obraty a zůstatky na účtech. Zůstatky převede na účet Konečný rozvažný účet - 702 (převod aktiv a pasiv). Rozdíl mezi výnosy a náklady převede na Účet zisků a ztrát 710.

Zjišťuje hospodářský výsledek za činnost:

- provozní,
- finanční,
- mimořádnou.

Účetní výsledek hospodaření před zdaněním je součet výsledku z běžné činnosti (součet provozního a finančního hospodářského výsledku) a výsledku za mimořádnou činnost.

Posledním krokem je zaúčtování daňové povinnosti. Poté následuje úplné uzavření účetních knih. [1]

3.13 Účetní závěrka

Účetní jednotky mají povinnost sestavovat účetní závěrky, přičemž druhy, periodicity či věcně určující nařízení k jejich sestavení jsou dány základním účetním předpisem, tj. zákonem o účetnictví. Jde zejména o uplatnění §18 Účetní závěrka, §19 Rozvahový den a další ustanovení platná i pro použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky. [1]

3.14 Výkazy, součást účetní závěrky

Účetní závěrku tvoří výkazy:

- Rozvaha (bilance) příloha č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.
- Výkaz zisků a ztrát (výsledovka)
 - v druhovém členění – příloha č. 2 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.
 - v účelovém členění – příloha č. 3 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.
- Příloha k účetní závěrce
- Přehled peněžních toků

- Přehled o změnách vlastního kapitálu

Prováděcí vyhláška výslovně neuvádí přehled o peněžních tocích (cash flow) a přehled o změnách vlastního kapitálu jako povinnou součást účetní závěrky, ale tyto informace jsou tak důležité, že by účetní závěrka měla tyto přehledy zahrnovat. [4]

3.14.1 Rozvaha

Rozvaha je bilančně uspořádaný přehled aktiv (majetku) na jedné straně a zdrojů financování pasiv (vlastní a cizí zdroje) na straně druhé.

Aktiva (majetek) a závazky se v rozvaze dělí na krátkodobý a dlouhodobý. Člení se nepoužitelnosti do 1 roku a do více let, u pohledávek a závazků podle doby splatnosti na 1 rok a více let. V případě, že není možno posoudit charakter majetku podle tohoto kritéria, rozhodující je záměr při jejich pořízení. Platí bilanční pravidlo: Součet aktiv = Součet pasiv. [6]

3.14.2 Výkaz zisků a ztrát

Výkaz zisků a ztrát (výsledovka) je stupňovitě uspořádaný přehled nákladů a výnosů a příslušnými mezisoučty na úrovni jednotlivých stupňů. Jednotlivé stupně charakterizují úroveň hospodaření: provozní hospodaření (předmět činnosti), finanční činnosti a mimořádné činnosti. Výsledek hospodaření tvoří výsledek provozní a finanční činnost včetně daně z příjmů za běžnou činnost. Obsahová náplň vybraných položek (řádků) rozvahy nebo výkazů zisků a ztrát v plné nebo zkrácené podobě je stanovena prováděcí vyhláškou v § 5 až § 38. [6]

Zdrojem pro čerpání údajů pro sestavení výkazů rozvahy a výkazu zisků a ztrát jsou zůstatky syntetických účtů účetní jednotky. [6]

3.14.3 Příloha k účetní závěrce

Příloha k účetní závěrce doplňuje výkazy rozvahy a výkaz zisků a ztrát. Uvádí informace, které tyto výkazy neobsahují a týkají se uzavíratelného období. Obsahové vymezení je dáno vyhláškou č. 504/2002 Sb., §29 a § 30. Účetní jednotka musí zajistit přehlednost a srozumitelnost uváděných informací. [6]

3.14.4 Přehled peněžních toků – cash flow

Příloha cash flow není povinná k účetní závěrce. Tento přehled o peněžních tocích pracuje s peněžními prostředky, jako jsou peníze v hotovosti, ceniny, peníze na účtech, také s peněžními ekvivalenty, tj. krátkodobým likvidním finančním majetkem, který je snadno a pohotově směnitelný za předem známou částku peněžních prostředků. [5]

Účetní jednotka podává přehledem o peněžních tocích informace o změně stavu peněžních prostředků a jejich ekvivalentů, finanční situaci podniku v daném účetním období, finančních zdrojích vlastních i cizích a o finančních a investičních procesech. Tímto přehledem je také zajištěna vazba mezi výsledovkou a změnami aktiv a pasiv v rozvaze. [5]

Přehled o finančních zdrojích se dělí podle činnosti na:

- Provozní,
- Investiční,
- Finanční.

Pro sestavení přehledu o peněžních tocích je možno použít metodu přímou nebo nepřímou.

Metoda přímá – čistá je založena na třídění účetních případů, které jsou spojeny s pohybem peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů do nastavených skupin příjmů a výdajů. [5]

Metoda přímá – náhradní, je varianta, kdy se ve výkazu zisků a ztrát ze skupin nákladů a výnosů upravují položky jako je změna stavu materiálu a zboží, pohledávek a závazků, krátkodobého finančního majetku nezahrnutého do peněžních ekvivalentů, přechodných účtů (časové rozlišení) a další nepeněžní náklady a výnosy, položky finanční a investiční činnosti. [5]

Metoda nepřímá vychází z výsledku hospodaření a z jeho úpravy o nepeněžní transakce, neuhrazené náklady a výnosy minulých nebo budoucích období. Tato metoda je nejvíce používaná pro výkazy o peněžních tocích. [5]

3.14.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Tento přehled informuje o změnách vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny: rozvahovým dnem za běžné účetní období oproti rozvahovému dni za minulé účetní

období. Podává informaci o navýšení, případně snížení vlastního kapitálu, výplatě dividend, přidělu či čerpání rezervního fondu a fondu ze zisku. [6]

3.15 Typy účetní závěrky

- a) řádná – sestavuje se k poslednímu dni účetního období
- b) mimořádná – sestavuje se k jinému než k poslednímu dni účetního období. Termín mimořádné účetní závěrky je definován zákonem o účetnictví, zde je stanoveno, kdy účetní jednotka sestavuje mimořádnou účetní závěrku.
- c) mezitímní - je sestavována v průběhu účetního období. Nedochozí k uzavření účetních knih. Inventarizace slouží pouze pro vyjádření ocenění. [3]

Dále se účetní závěrka dělí na závěrku v plném a ve zjednodušeném rozsahu.

Účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu sestavují účetní jednotky, které nemají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem. Podmínky pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu upravuje § 13 a zákon č. 563/1191 Sb., o účetnictví [1,2].

Účetní závěrku ověřenou auditorem musí mít podle § 20 zákona č. 563/1191 Sb. akciové společnosti, jež dosáhly nebo překročily alespoň jedno z těchto kritérií:

1. aktiva více než 40 miliónů Kč
2. roční úhrn čistého obratu více než 80 miliónů Kč
3. průměrný přepočtený počet zaměstnanců

Účetní závěrku ověřenou auditorem musí mít také ostatní obchodní společnosti a družstva, pokud dosáhly alespoň dvou z uvedených kritérií.

§ 20 zákona č. 563/1191 Sb. uvádí podmínky a způsoby zveřejnění účetní závěrky. Účetní jednotka zveřejní účetní závěrku uložení do sbírky listin obchodního rejstříku. Pokud účetní jednotka předává výroční zprávu České národní bance, je možno uložit účetní závěrku včetně výroční zprávy do sbírky listin obchodního rejstříku prostřednictvím České národní banky. [1,2]

3.16 Účetní závěrka u obchodních korporací v insolvenční

Insolvence neboli platební neschopnost znamená neschopnost dlužníka splácet své dluhy a dostát svým závazkům. Tento stav u obchodních korporací řeší zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon). Insolvenční zákon uvádí fáze insolvenčního řízení, které jsou důležité při volbě způsobu provádění účetní závěrky. První fází je zahájení insolvenčního řízení a podání insolvenčního návrhu. Další fází je rozhodnutí o úpadku dlužníka, rozhodnutí o vhodném způsobu řešení úpadku dlužníka, realizace zvoleného způsobu řešení úpadku dlužníka a konec insolvenčního řízení. [11].

Mimořádná účetní závěrka

Mimořádná účetní závěrka se sestavuje v případech, kdy není sestavována řádná účetní závěrka. Jedná se o případy, kdy je účetní závěrka sestavena mimo řádný rozvahový den, což je poslední den kalendářního nebo hospodářského roku. Mimořádná účetní závěrka se obsahově neliší od řádné účetní závěrky. Stejně jako u řádné účetní závěrky je součástí účetní uzávěrky provedení inventarizace a vytvoření závěrky předchází uzavření účetních knih. Zákon o účetnictví § 17 a insolvenční zákon definují povinnost účetní jednotky sestavit mimořádnou účetní závěrku v případě insolvence:

- ke dni, který předchází dni, kterým nastanou účinky rozhodnutí o úpadku,
- ke dni, předcházejícímu dni, ke kterému nastanou účinky rozhodnutí soudu o přeměně reorganizace v konkurs,
- ke dni, předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu,
- ke dni, kterým nastanou účinky splnění reorganizačního plánu,
- ke dni, kterým nastanou účinky splnění plánu oddlužení,
- ke dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu,
- ke dni, kdy v případě konkursu sestaví insolvenční správce konečnou zprávu podle § 302 odst. 4 insolvenčního zákona. Není stanoveno jakou účetní závěrku, ale předpokládá se, že se jedná o mimořádnou účetní závěrku. [11]

Mezitímní účetní závěrka

§ 19 odst. 3 zákona o účetnictví vymezuje povinnost účetní jednotky sestavit mezitímní účetní závěrku. Mezitímní účetní závěrka je sestavována v průběhu roku. Obsahově je

stejná, jako řádná účetní závěrka. Účetní jednotka neuzavírá účetní knihy a inventarizace slouží pouze pro ocenění majetku. Účetní jednotka uplatňuje zásadu opatrnosti, u majetku a závazků zohledňuje veškerá rizika a ztráty a případné snížení hodnoty. Insolvenční zákon č. 182/2006 Sb., § 4., definuje způsob řešení úpadku a konkrétně odstavec 2 tohoto paragrafu vymezuje, kdy insolvenční soud rozhoduje o způsobu řešení úpadku. [11]

„Rozhodnutím insolvenčního soudu o způsobu řešení úpadku se rozumí:

- jde-li o konkurs nebo o některý ze zvláštních způsobů řešení úpadku, rozhodnutí o prohlášení konkursu na majetek dlužníka (prohlášení konkurzu)
- jde-li o reorganizaci, rozhodnutí o povolení reorganizace
- jde-li o oddlužení, rozhodnutí o povolení oddlužení“ [11]

Mezitímní účetní závěrka je sestavována ke dni, který předchází dni, jímž nastanou účinky prohlášení konkursu, zatímco mimořádná účetní závěrka se sestavuje ke dni, který předchází dni, jímž nastanou účinky rozhodnutí o úpadku. Insolvenční soud může spojit rozhodnutí o úpadku a stanovení způsobu řešení úpadku, pak účetní jednotka sestavuje pouze mimořádnou účetní závěrku, a to ke dni předcházejícímu den, kdy nastaly účinky rozhodnutí o úpadku. Tímto dochází k takzvané předbalené reorganizaci, dlužník spolu s insolvenčním návrhem předkládá reorganizační návrh, který je schválený všemi věřiteli, a soud spojí rozhodnutí o úpadku a stanovení způsobu řešení úpadku. Pokud insolvenční soud nespojí rozhodnutí o úpadku a stanovení způsobu řešení úpadku, účetní jednotka sestavuje mimořádnou účetní závěrku i mezitímní účetní závěrku. [11]

Zákon o účetnictví uvádí v § 17 na základě novely provedené zákonem č. 296/2007 Sb. Odst. 5: „Pokud právní předpis stanoví účetní jednotce povinnost sestavit řádnou nebo mimořádnou účetní a zároveň mezitímní účetní závěrku, mezitímní závěrka se nesestavuje.“ [15]

Jaký druh účetní závěrky sestavit posuzuje účetní jednotka z hlediska času. Pokud účetní jednotce vznikla povinnost sestavovat k určitému datu dvě účetní závěrky, účetní jednotka sestavuje pouze jednu, která je plnohodnotná z hlediska provedené inventarizace a vzhledem k průkaznosti. [10]

3.17 Účetní závěrka u obchodních korporací v likvidaci

Podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 4, je účetní jednotka povinna vést účetnictví ode dne svého vzniku až do dne svého zániku nebo ukončení činnosti. V případě, že není zaručena nepřetržitost provozu, provede účetní jednotka sestavení účtů na základě likvidačních hodnot. [10]

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 19, definuje povinnost účetní jednotky sestavit účetní závěrku k rozvahovému dni, což je den, kdy se uzavírají účetní knihy. V případě likvidace společnosti se jedná o den předcházející dni vstupu společnosti do likvidace. [10]

3.17.1 Vstup do likvidace

Pravidla postupů účetní likvidace obchodní společnosti jsou stanovena Českým účetním standardem č. 021 – Některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkursu a likvidaci.

3.17.2 Mimořádná účetní závěrka – korporace v likvidaci

Obchodní společnost vstupuje do likvidace dnem, ke kterému je zrušena, toto datum je rozhodující pro účetní i daňové povinnosti. Ke dni předcházejícímu den vstupu obchodní společnosti do likvidace musí být sestavena mimořádná účetní závěrka. Tuto povinnost upravuje zákon o účetnictví § 17 – Otevírání a uzavírání účetních knih, převedším odst. 1 a odst. 2, § 18 – Účetní závěrka a § 19 – Rozvahový den. Účetní jednotka uzavře účetní knihy a sestaví mimořádnou účetní závěrku. Obecně vzato pro mimořádnou účetní závěrku platí v podstatě stejná obecná pravidla jako pro účetní závěrku. Mimořádná účetní závěrka, která předchází dni vstupu do likvidace však má svoje zvláštnosti, kterými se liší od mimořádné závěrky. [10]

Postup pro sestavování mimořádné účetní závěrky, která předchází dni vstupu do likvidace:

- při uzavírání účetních knih zaúčtuje účetní jednotka zůstatky přechodných aktiv a pasiv těch, které prokazatelně nebude možno zúčtovat v období likvidace nebo vstupem do likvidace ztratí své opodstatnění, jedná se především o rezervy a opravné položky, dohadné účty aktivní a pasivní, výnosy a výdaje příštích období, náklady a

příjmy příštích období. Účetní jednotka je zaúčtuje podle povahy na příslušné účty pohledávek a závazků, nebo nákladů a výnosů.

- účetní jednotka nemusí zúčtovávat některé zůstatky časového rozlišení a rezerv ke dni předcházejícímu vstupu do likvidace, a to jsou takové, které prokazatelně uplatní v období likvidace. Jsou to například náklady příštích období předplacené nájemné, rezervy na opravu dlouhodobého majetku (opravy majetku zvýší tržní cenu majetku a docílí lepší prodejní ceny), leasing (předpokládá se využití leasingu v průběhu likvidace). [10]

Mimořádná účetní závěrka zobrazuje stav majetku a závazků před vstupem do likvidace a zároveň je podkladem pro výpočet daně za období před vstupem do likvidace.

Tuto mimořádnou účetní závěrku sestavuje statutární orgán společnosti. Pokud ji nesestaví, přechází povinnost na likvidátora. V praxi je však většinou likvidátor požádán o součinnost a dozoruje mimořádnou účetní závěrku. [10]

Obsah mimořádné účetní závěrky

- inventarizace majetku a závazků účetní jednotky
- uzavření účetních knih
- sestavení mimořádné účetní závěrky (rozvaha, výsledovka, příloha)

Účetní jednotka odvede daň z příjmů za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející den vstupu do likvidace. Daňové přiznání je povinna účetní jednotka podat do konce následujícího měsíce. Tuto povinnost upravuje § 40, odst. 9, zákona č. 337/1992 Sb. [10]

3.17.3 Zahajovací rozvaha

Likvidátor sestaví zahajovací likvidační účetní rozvahu ke dni vstupu společnosti do likvidace a otevře účetní knihy společnosti „v likvidaci“, dále sestaví přehled obchodního jmění společnosti. [8]

Bilanční kontinuita

„Zůstatky účtů v zahajovací rozvaze musí navazovat na konečné zůstatky rozvahových účtů vykázané při uzavírání účetních knih“. [10]

Metodikou této problematiky se zabývá v Český účetní standard č. 002 – Otevírání a uzavírání účetních knih, bod 2.1.1.

Likvidátor je jmenován tím, kdo rozhodl o likvidaci. Pokud o likvidaci společnosti rozhodl soud, je likvidátor jmenován soudem. Soudní rozhodnutí o likvidaci společnosti je definováno zákonem č. 90/2012 o obchodních korporacích § 92 a § 93. Na likvidátora přechází působnost statutárního orgánu v omezeném rozsahu při likvidaci podniku. [8]

Úkoly likvidátora:

- Oznamuje a zveřejňuje informace o vstupu firmy do likvidace, tato informace se obvykle uveřejňuje v Obchodním věstníku dvakrát po sobě se čtrnáctidenním odstupem. Oznámení by mělo obsahovat též výzvu k věřitelům k přihlášení o pohledávky ve lhůtě, která nesmí být kratší než tři měsíce.
- Sestavuje zahajovací likvidační rozvahu, té předchází mimořádná účetní závěrka, již sestavuje statutární orgán. Tato závěrka předchází dni likvidace a u vybraných subjektů podléhá auditu.
- Přípravuje soupis a inventarizace aktiv a pasiv i těch, které nejsou obsaženy v rozvaze.
- Předkládá vlastníkům likvidační plán a sestavený rozpočet likvidace
- Jedná s bankami, úřady a obchodními partnery.
- Zajišťuje prodej majetku formou veřejné dražby, veřejnou soutěží nebo přímým prodejem
- Zajišťuje likvidaci pohledávek (osobní jednání, upomínky, odkup)
- Zajišťuje vypořádání věřitelů, úvěrů, pracovněprávních záležitostí
- Předkládá subjektu zprávy o průběhu likvidace
- Zajišťuje archivaci dat
- Zpracuje návrh na rozdělení likvidačního zůstatku, připraví mimořádnou účetní závěrku
- Zažádá o výmaz z obchodního rejstříku. [8]

3.17.4 Průběh likvidace

Během likvidace je účetní jednotka povinna vést účetnictví předepsaným způsobem, tj. odepisovat majetek, splácet úvěry, podávat přiznání. V průběhu likvidace účetní jednotka sestavuje řádné účetní závěrky k rozvahovému dni. Vyhláška č. 500/2002 Sb. uvádí pravidla pro sestavení účetní závěrky.

„Účetní jednotky, které vstoupí do likvidace v běžném účetním období, uvádějí v rozvaze (bilanci) namísto informací za minulé účetní období údaje ze zahajovací rozvahy ke dni vstupu do likvidace. Ve výkazu zisku a ztrát se informace za minulé účetní období neuvádějí.“ [10]

Jestliže během likvidace zjistí likvidátor platební neschopnost nebo předlužení (závazky převyšují majetek) musí podat návrh na insolvenční řízení. [10]

3.17.5 Daňové povinnosti

V průběhu likvidace platí v zásadě stejné povinnosti pro jednotlivé daně, jako by společnost v likvidaci nebyla. Odlišností je uplatnění daňových odpisů u daňového poplatníka, jenž vstoupil do likvidace v průběhu zdaňovacího období. Daňový poplatník si může uplatnit pouze jednu polovinu daňových odpisů u evidovaného hmotného majetku po celé zdaňovací období, vypočteného podle § 31 a § 32 zákona o dani z příjmu. Tuto polovinu ročního odpisu uplatní daňový poplatník při sestavování daňového přiznání k poslednímu dni zdaňovacího období. [10]

3.17.6 Ukončení likvidace

Po zpeněžení veškerého majetku a vypořádání závazků dochází k ukončení likvidace.

Podle § 205 Občanského zákoníku končí likvidace některým z těchto způsobů:

- rozdělení zůstatku
- výtěžek z prodeje majetku je použit k uspokojení věřitelů
- věřitel převezme majetek k úhradě jeho pohledávek
- věřitel odmítne převzít majetek k úhradě pohledávek [10]

3.17.7 Uzavření účetnictví

Účetní jednotka v likvidaci uzavře účetní knihy ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku. V této závěrečné vykáže splatnou daň vůči státnímu rozpočtu. Následující den otevře opět účetní knihy účtů majetku a závazků a zaúčtuje vypořádání daňové povinnosti a vyplacení podílů společníků na likvidačním zůstatku. Pokud již není účtováno o dodatečných výsledkových operacích, nemusí účetní jednotka již sestavovat účetní závěrku ke dni podání návrhu na výmaz účetní jednotky v likvidaci z obchodního rejstříku. [10]

§ 209 zákona č. 89/2012 Sb. Občanského zákoníku uvádí, že zjistí-li se před výmazem účetní jednotky z veřejného rejstříku její dosud neznámý majetek, případně je potřeba jiné nezbytné opatření, likvidace nekončí a likvidátor musí majetek vypořádat nebo provést další nezbytná opatření. Dále se postupuje podle § 205 až 207 zákona č. 89/2012 Sb. Občanský zákoník, § 170 téhož zákona se nepoužije. [10]

3.17.8 Ověření účetní závěrky auditorem

§ 20 zákona o účetnictví určuje povinnost účetních jednotek ověření řádné a mimořádné účetní závěrky auditorem. Obecně jsou dána stejná pravidla pro obchodní společnosti v likvidaci a pro společnosti, které ve své podnikatelské činnosti pokračují. [10]

3.17.9 Přehled účetní závěrky společnosti, která vstupuje do likvidace

Účetní jednotka pokračující v podnikání sestavuje řádnou účetní závěrku za kalendářní rok, což je od 1. 1. do 31. 12. nebo hospodářský rok tzn. 12 po sobě jdoucích v jakémkoli pořadí například od 1. 3. do 28. 2.

Přehled účetních závěrek společnosti v likvidaci je zobrazen v následující tabulce:

Tabulka 7: Účetní závěrky sestavované společností v likvidaci:

Datum	Závěrka	Kdo sestavuje
den předchází dni vstupu do likvidace	mimořádná účetní závěrka	statutární orgán, nesestaví - li, pak sestavuje likvidátor
den vstupu do likvidace	zahajovací likvidační účetní rozvaha	likvidátor
rozvahový den	řádná účetní závěrka	likvidátor
den zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku	mimořádná účetní závěrka	likvidátor

Zdroj: Vlastní zpracování

4 Vlastní práce

Likvidace podniku může vyvolat dojem neúspěšného podnikání, ale i prosperující podnik, jenž splnil čekávání zakladatelů, může být zlikvidován. Výsledkem likvidace může být i značný zisk, který je následně rozdělen mezi společníky. Věřitelé se mnohdy domohou snadněji svých pohledávek než za jeho existence.

V této části práce jsou uvedeny základní účetní postupy likvidovaného podniku na fiktivní společnosti. Společnost byla založena dvěma společníky (zároveň se stali jednateli), jedná se o společnost s ručením omezeným a vklady společníků jsou á 1 000 000 Kč. Společnost je plátcem DPH. Společníci rozhodli o likvidaci ke dni 1. 8. 2015, zároveň stanovili likvidátora a uzavřeli s ním mandátní smlouvu na tuto funkci s datem účinnosti 1. 8. 2015.

Likvidátor obdržel od jednatelů mimořádnou účetní závěrku, která předcházela dni vstupu do likvidace. Účetní závěrka byla sestavena za období 1. 1. 2015 - 31. 7. 2015. Od 20. 7. - 31. 7. 2015 probíhala inventarizace majetku a závazků.

Tabulka 8: Rozvaha ke dni předcházejícímu vstupu do likvidace

Aktiva

021 Dlouhodobý hmotný majetek – stavby	10 000 000
081 Oprávky dlouhodobého hmotného majetku	-6 000 000
022 Dlouhodobý hmotný majetek - movité věci	11 000 000
082 Oprávky dlouhodobého hmotného majetku – movité věci	-10 000 000
1xx Zásoby (materiál, výrobky, zboží)	1 500 000
221 Peníze na účtech	1 500 000
311 Obchodní pohledávky	2 000 000
391 Zákonné opravné položky k pohledávkám	-500 000
Aktiva celkem	9 500 000

Pasiva

411 Základní kapitál	2 000 000
421 Rezervní fond	100 000
429 Neuhrazená ztráta	-1 000 000
321 Obchodní závazky	7 000 000
331 Závazky k zaměstnancům	1 300 000
336 Závazky sociální a zdravotní pojištění	200 000
343 Závazky DPH	100 000
Výsledek hospodaření	-200 000
Pasiva celkem	9 500 000

Tabulka 9: Výsledovka předcházející dni vstupu do likvidace

Náklady		Výnosy	
50x Spotřebované nákupy	3 500 000	60x Tržby za vlastní výkony a zboží	7 000 000
51x Služby	1 500 000	64x Jiné provozní výnosy	1 124 000
52x Osobní náklady	2 000 000	66x Finanční výnosy	610 000
551x Odpisy DHM	2 000 000		
552 Zákonné rezervy	-500 000	Výsledek hospodaření	-234 000
	8 500 000		8 500 000

Účetní jednotka již nepočítá s opravou dlouhodobého majetku, proto byla rozpuštěna zákonná rezerva na opravu dlouhodobého majetku, ztratila svoje opodstatnění. Opravné položky účetní jednotka ponechala, budou zúčtovány v průběhu likvidace. 1. 8. 2015 sestavil likvidátor počáteční rozvahu, která je shodná s rozvahou předcházející likvidaci. Likvidátor otevřel účetní knihy společnosti v likvidaci.

Likvidátor zpeněžil v průběhu likvidace majetek likvidované společnosti a po těchto úkonech je již ve firmě pouze peněžité majetek na bankovním účtu.

Tabulka 10: Výsledovka ke dni skončení likvidace

Náklady		Výnosy	
541 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	5 000 000	641 tržby z prodeje dlouhodobého hmotného majetku	6 500 000
542 Vyřazení zásob z důvodu prodeje	1 500 000	642 Tržby z prodeje zásob	1 500 000
546 Odpis nedobytných pohledávek	1 000 000		
546 Odpis postoupených pohledávek	500 000	646 Tržby z postoupených pohledávek	100 000
558 Zrušení zákonné opravné položky k pohledávkám	-500 000		
523 Odměna likvidátora	500 000		
524 Zdravotní pojistné za likvidátora	45 000	Výsledek hospodaření za období likvidace	-55 000
Náklady celkem	8 045 000	Výnosy celkem	8 045 000

Tabulka 11: Rozvaha ke dni skončení likvidace

Aktiva		Pasiva	
221 Peníze na bankovním účtu		411 Základní kapitál	2 000 000
počáteční stav +	1 500 000	421 Rezervní fond	100 000
prodej dlouhodobého majetku (stavby nepodléhá DPH)	6 500 000	429.1 Neuhrazená ztráta	-1 000 000
prodej zásob	1 815 000	429.2 Výsledek hospodaření za období 1.1.2015 - 31.7.2015	-234 000
prodej postoupených pohledávek	121 000	Výsledek hospodaření za období likvidace	-55 000
úhrada závazků (obchodní závazky, závazky k zaměstnancům, závazek soc. a zdrav. pojištění, závazek DPH)	-8 600 000		
úhrada odměna likvidátora + zdravotní pojistné)	-525 000		
Aktiva celkem	811 000	Pasiva celkem	811 000

Na tomto modelovém příkladu je předpokládáno, že účetní výsledek je shodný s daňovým. Po zpeněžení veškerého majetku odpovídá likvidační zůstatek stavu peněžních prostředků na bankovním účtu. Likvidační zůstatek činí 811 000,- Kč. Likvidační zůstatek odpovídá vlastnímu kapitálu, je však nižší a rozdělí se mezi oba vlastníky. Na základě společenské smlouvy jsou obchodní podíly u obou společníků 50 %. Každému tudíž náleží $811\,000\text{Kč}/2 = 405\,500\text{ Kč}$. Podíl likvidačního zůstatku obsahuje kumulované neuhrazené ztráty z minulých období, včetně výsledku hospodaření za období před vstupem do likvidace a za období likvidace.

Zákon 586/1992 Sb., o dani z příjmu, konkrétně § 36 uvádí, že příjmy z podílů podléhají srážkové dani. V tomto případě je základ nulový, protože základem je příjem snížený o peněžité vklady společníků. Společníkům nevzniká povinnost ke srážkové dani.

Nyní již zbývá doučtovat rozdělení likvidačního zůstatku společníkům a sestavit účetní závěrku ke skončení likvidace.

Tabulka 12: Konečná rozvaha likvidované společnosti – ke dni návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku

Aktiva		Pasiva	
221 Peníze na účtu	811 000	365.1 Podíl na likvidačním zůstatku prvního společníka	405 500
		365.1 Podíl na likvidačním zůstatku druhého společníka	405 500

Po třech měsících od projednání návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku jsou podíly vyplaceny společníkům.

Tabulka 13: Výplata likvidačního zůstatku společníkům

Účetní případ	MD	DAL	Částka
Výplata na podílu na zisku prvnímu společníkovi	365.1	221	405 500
Výplata na podílu na zisku druhému společníkovi	365.2	221	405 500

Nyní je rozvaha likvidované společnosti nulová a žádný z účtů nemá žádný zůstatek. Tím, že je rozdělen likvidační zůstatek, končí likvidace společnosti. Likvidátor provádí ještě další kroky k výmazu společnosti z obchodního rejstříku.

5 Výsledky a diskuse

Na zpracovaném příkladu byl vysvětlen princip zpracování účetní závěrky a uzávěrky obchodní korporace v likvidaci. Samotný proces likvidace a prováděné účetní operace, jež se váží k likvidaci, jsou směřovány ke zpeněžení majetku a vypořádání všech pohledávek a závazků, zjištění likvidačního zůstatku, který je rozdělen mezi společníky. Jak zobrazuje modelový příklad, před vstupem do likvidace účetní jednotka zvažovala opodstatněnost opravných položek a rezerv. Účetní jednotka již nepočítala s opravami dlouhodobého majetku, proto zákonnou rezervu na opravy dlouhodobého majetku rozpustila. Předpokládala však, že opravné položky zúčtuje během likvidace, při vymáhání, případně odepsání pohledávek, z tohoto důvodu byly opravné položky ponechány. Statutární orgán společnosti sestavil mimořádnou účetní závěrku ke dni předcházející vstupu do likvidace, následně likvidátor sestavil počáteční rozvahu ke dni vstupu do likvidace. Po zpeněžení majetku a vyrovnání závazků likvidátor zpracoval návrh na rozdělení likvidačního zůstatku a sestavil mimořádnou účetní závěrku ke dni návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku. Vyplacením likvidačních podílů se vynulovala rozvaha účetní jednotky v likvidaci a žádný z jejich účtů neměl zůstatek. Likvidátor podal návrh na výmaz obchodní korporace z obchodního rejstříku.

6 Závěr

Účetní závěrka je završením veškerých prací v účetnictví. Po doúčtování všech dokladů a zpracování příslušných výkazů je vlastníkům poskytnuta informace o hospodářském výsledku. Na základě těchto informací dělají vlastníci další ekonomická rozhodnutí. Účetní závěrka a její proces je definován zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb. a Českými účetními standardy. Samotnému procesu účetní závěrky předchází účetní uzávěrka a přípravné práce, které zajišťují úplnost a správnost účetnictví, zjištění výsledku hospodaření a vedou k uzavírání účetních knih. Účetní závěrka by měla zobrazovat věrný a poctivý obraz účetnictví.

Zrušení podniku nastává rozhodnutím vlastníků po zhodnocení ekonomické situace. A to z důvodu, že podnik dlouhodobě nepokryje úhrady svých nákladů z výsledků hospodaření nebo společnost již splnila svůj účel, za kterým byla založena - byla založena na určitou dobu a tato doba již pominula. Zpracování účetní závěrky u společnosti, jež je v likvidaci, se v mnohém liší od účetní závěrky společnosti, která pokračuje v podnikání. První fází je sestavení mimořádné účetní závěrky ke dni předcházejícímu den vstupu do likvidace, následuje sestavení zahajovací rozvahy dnem vstupu do likvidace, dále jsou sestavovány řádné účetní závěrky k rozvahovému dni. Po vyrovnání veškerých pohledávek a závazků a zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku je sestavena mimořádná účetní závěrka. Následuje znovuotevření účetních knih, zaúčtování vypořádání daňové povinnosti a vyplacení podílů. Nyní je již rozvaha likvidované společnosti nulová. Tato problematika je zpracována na modelovém příkladu.

Na závěr lze konstatovat, že účetní závěrka a uzávěrka je bezesporu složitým procesem a je třeba dbát na jejich pečlivé a správné zpracování, informace, jež poskytuje vlastníkům, rozhodují o její další podnikatelské činnosti.

7 Seznam použitých zdrojů

1. SVOBODOVÁ, Jaroslava a kolektiv. *Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky*, ANAG, 2014. ISBN 978-80-7263-864-2
2. *1000 řešení*, č. 12/2014. Český Těšín: Poradce, s r.o., 2014. ISSN 1212-4710
3. KYNCLOVÁ, D. *Účetní závěrka v příkladech*, Computer Press, 2007, ISBN 978-80-251-1565-7.
4. RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka pro podnikatele k 1.1.2013*, ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-793-5
5. RYNEŠ, Petr. *CASH FLOW v účetní závěrce*, ANAG, 2008. ISBN 978-80-7263-490-3.
6. RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka pro podnikatele 2005*, ANAG, 2005. ISBN 80-7263-251-5
7. DUŠEK, J. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech snadno a rychle*. Praha: Grada, 2014. ISBN 978-80-247-5417-8
8. PELIKÁN, Václav. *Likvidace podniku*, Grada Publishing, 2011. ISBN 978-80-247-3338-8.
9. STROUHAL, J. *Účetní závěrka 2008*. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-385-0
10. PILÁTOVÁ, J., RICHTER, J., SIGMUND, A., TARANDA, P., *Likvidace obchodních společností*. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7263-877-2
11. BŘEZINOVÁ, Hana., *Ekonomické aspekty insolvenčního zákona*. Praha: Polygon, 2009. ISBN 978-80-7273-159-6
12. SVOBODA, P., BOHUŠOVÁ, H., Inventarizace majetku a závazků [online] [cit.2007-11-01] Dostupný z <http://www.danarionline.cz>
13. BURDA, Zdeněk. Časové rozlišení [online] [cit.2014-03-01] Dostupný z <http://www.danarionline.cz>
14. BURDA, Zdeněk. Dohadné položky [online] [cit.2010-01-15] Dostupný z <http://www.danarionline.cz>
15. BUSINESS.CENTER, *Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů*. Dostupné z <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/rezervy/>
16. CARDOVÁ, Zdeňka. *Rezervy a opravné položky* [online] [cit.2011-05-03] Dostupný z <http://www.danarionline.cz>

17. HADRABOVÁ, Dagmar. *Audit a účetní poradenství, rezervy* [online] [cit.2015-10-22]
Dostupný z <http://www.fucik.cz/publikace/audit-a-ucetni-poradenstvi/rezervy-1-cast/>
18. BUSINESS.CENTER, *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*. Dostupné z
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast2.aspx>

8 Seznam tabulek

Tabulka 1: Inventurní soupis	15
Tabulka 2: Druhy časového rozlišení	18
Tabulka 3: Účtování rezervy na rizika nebo ztráty z podnikání	23
Tabulka 4: Účtování rezervy na daň z příjmů.....	23
Tabulka 5: Účtování rezervy na restrukturalizaci.....	24
Tabulka 6: Účtování rezervy na opravy hmotného majetku.....	25
Tabulka 7:Účetní závěrky sestavované společnostmi v likvidaci:	44
Tabulka 8:Rozvaha ke dni předcházejícímu vstupu do likvidace.....	45
Tabulka 9:Výsledovka předcházející dni vstupu do likvidace	46
Tabulka 10:Výsledovka ke dni skončení likvidace	47
Tabulka 11:Rozvaha ke dni skončení likvidace	47
Tabulka 12:Konečná rozvaha likvidované společnosti – ke dni návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku	48
Tabulka 13:Výplata likvidačního zůstatku společníkům.....	48