

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Analýza účetních nákladů z pohledu daně z příjmu

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Božena CHVÁTALOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Oldřich BARTUŠEK

Znojmo, 2019

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Analýza účetních nákladů z pohledu daně z příjmu“ zpracovala samostatně pod odborným vedením vedoucího bakalářské práce Ing. Oldřicha Bartuška a že veškeré použité zdroje jsem uvedla v Seznamu použité literatury.

Ve Znojmě dne: 26. 04. 2019

.....

Božena CHVÁTALOVÁ

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu Ing. Oldřichu Bartuškovi za cenné rady, připomínky a odbornou pomoc při zpracování bakalářské práce. Poděkování patří také rodině a přátelům za jejich podporu.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Božena CHVÁTALOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Analýza účetních nákladů z pohledu daně z příjmu
Název (v angličtině)	Analysis of accounting costs from income tax perspective

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem bakalářské práce bude vytvořit návrh účetních postupů na základě analýzy daňově uznatelných nákladů pro potřeby účetních v obchodních společnostech. Závěry uvedené v mé bakalářské práci by měly zjednodušit orientaci v problematice daňové uznatelnosti nejčastějších nákladů v obchodní společnosti. Výsledkem bakalářské práce bude ucelený přehled účetních nákladů a jejich daňový režim z pohledu zákona o daních z příjmů.

Postup práce:

1. Rešerše odborné literatury na dané téma.
2. Analýza nákladů z účetního a daňového hlediska.
3. Aplikace získaných poznatků do postupu účtování.
4. Přehled nedaňových účetních nákladů.

Metody: Deskripce, analýza, syntéza

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. HNÁTEK, Miloslav. *Daňové a nedaňové náklady 2018*. 1. vyd. Praha: ESAP, 2018, 262 s. ISBN 978-80-905899-7-1
2. CHALUPA, Rostislav et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2018, 423 s. ISBN 978-80-7554-121-5
3. JINDRÁK, Jaroslav. *Sbírka souvztažností k účtům směrné účtové osnovy se vzorovou účtovou osnovou s opravami pro rok 2018*. Olomouc: ANAG, 2018, 297 s. ISBN 978-80-904256-9-9
4. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2018, úplná znění platná k 1. 1. 2018*. Praha: Grada, 2017, 288 s. ISBN 978-80-271-0766-7

Datum zadání bakalářské práce: duben 2018

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2019




Božena CHVÁTALOVÁ
student


Ing. Oldřich BARTUŠEK
vedoucí bakalářské práce


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


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

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se zaměřuje na účetní náklady z pohledu daně z příjmu. Prvotně se věnuje účetním nákladům a zpřehledňuje legislativu, týkající se vedení účetnictví. Podrobněji se zabývá účtováním na nákladových účtech z účetního i daňového hlediska. Daňový režim je řešen s návazností na vybrané účetní případy podle § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů, které souvisí s účtováním v průběhu účetního období.

Cílem bakalářské práce je vytvořit přehledný návrh postupů účtování nákladů v průběhu účetního období s přihlédnutím k daňovému režimu již při prvotním účtování o nákladu. Výstupem je ucelený přehled účetních nákladů a jejich daňový režim z pohledu daně z příjmu.

Klíčová slova: účetní náklady, daňové náklady, nedaňové náklady, zákon o daních z příjmů

ABSTRACT

The bachelor thesis focuses on accounting costs from the income tax perspective. First, it deals with accounting costs and defines the legislation related to accounting and bookkeeping. It focuses on costs accounts accounting from both accounting and tax point of view. The tax regulations are explained in relation to specific accounting cases under sections 24 and 25 of Income Tax Act relevant to the accounting during the accounting period.

The objective of the bachelor thesis is to work out a clearly arranged proposal of costs accounting during the accounting period regarding the tax regulations already at initial costs accounting. The outcome is a complete summary of accounting costs and the relevant tax regulations from the income tax perspective.

Key words: accounting costs, tax costs, non-tax costs, income tax act

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	10
3	TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1	ZÁKON O ÚČETNICTVÍ	11
3.1.1	Účetní jednotka.....	11
3.1.2	Předmět účetnictví	12
3.1.3	Účetní období	12
3.1.4	Zásady pro vedení účetnictví.....	12
3.2	VYHLÁŠKA PRO PODNIKATELE.....	13
3.3	ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY	14
3.4	MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY	15
3.5	ÚČETNÍ NÁKLADY	15
3.5.1	Členění nákladů	16
3.5.2	Zásady pro účtování nákladů.....	17
3.5.3	Směrná účtová osnova	18
3.5.4	Postupy účtování podle skupin	18
3.5.5	Účtový rozvrh	19
3.5.6	Analytické účty.....	19
3.5.7	Výsledek hospodaření	20
3.6	ZÁKON O DANÍCH Z PŘÍJMŮ.....	21
3.7	POKYN GFŘ D-22.....	21
3.8	DAŇOVÉ A NEDAŇOVÉ NÁKLADY.....	22
3.8.1	Vykazování daňových nákladů.....	22
3.8.2	Daňově neuznané náklady	22
3.8.3	Náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.....	23
3.8.4	Náklady neuznané na dosažení, zajištění a udržení příjmů	27
3.8.5	Základ daně a jeho stanovení.....	30
3.9	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	31
4	PRAKTICKÁ ČÁST	32
4.1	DOTAZNÍKOVÉ ŠETŘENÍ	32
4.1.1	Předmět podnikání obchodních korporací.....	33
4.1.2	Nákladové účty	33
4.1.3	Posouzení daňové účinnosti nákladu.....	36
4.1.4	Návrh účetních postupů zohledňující daňovou problematiku	37
4.1.5	Praxe v oboru účetnictví	37

4.1.6	Shrnutí závěrů z dotazníkového šetření.....	38
4.2	ÚČTOVÁNÍ NA NÁKLADOVÝCH ÚČTECH	39
4.2.1	Návrh účetního postupu.....	39
4.2.2	Doporučený účtový rozvrh	40
4.2.3	Výsledky účtování	41
4.3	PŘÍKLADY ÚČTOVÁNÍ NA NÁKLADOVÝCH ÚČTECH	41
4.3.1	Účtová skupina 50 Spotřebované nákupy	42
4.3.2	Účtová skupina 51 Služby	45
4.3.3	Účtová skupina 52 Osobní náklady	48
4.3.4	Účtová skupina 53 Daně a poplatky	51
4.3.5	Účtová skupina 54 Jiné provozní náklady	52
4.4	PŘEHLED ÚČETNÍCH NÁKLADŮ Z HLEDISKA DANĚ Z PŘÍJMŮ.....	54
4.5	SHRnutí	56
5	ZÁVĚR	58
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	60
	LEGISLATIVNÍ ZDROJE	63
7	SEZNAM TABULEK A GRAFŮ	64

1 ÚVOD

Období blížícího se podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob není časově náročné jenom pro obchodní korporace, ale i pro zpracovatele účetnictví. Není veřejným tajemstvím, že plnění daňové povinnosti nepatří mezi oblasti, které by obchodní korporace měla v úmyslu podceňovat a to převážně z důvodu placení daně. Trendem v této oblasti je spíše žádná nebo minimální daňová povinnost. Oblast zdanění obchodních korporací daní z příjmů právnických osob je velice rozsáhlá, vychází z vedení účetnictví a z jejich součinnosti s daněmi. Největší důraz je v tomto smyslu kladen na náklady.

Bakalářská práce je z tohoto důvodu zaměřena na náklady. Její snahou je sloučení účetního pohledu na náklady spolu s tím daňovým již v prvopočátku účtování. Z účetního pohledu je prioritou mít v pořádku vedení účetnictví na nákladových účtech a také potřeba zohlednění daňového režimu jednotlivých nákladů při jejich vzniku. Snahou je spojení účetního a daňového pohledu a prokázání vzájemné součinnosti účetních nákladů s jejich daňovým režimem. Z důvodu velkého rozsahu dat v rámci účtování nákladů se bakalářská práce zabývá analýzou vybraných účetních nákladů, které je možné porovnat z daňového hlediska v obou režimech v návaznosti na § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů.

Dokonalé vedení účetnictví je stěžejní oblastí pro správné posouzení daňové povinnosti obchodní korporace. Profese účetní, která je po většině zpracovatelem účetnictví, je velice náročná na znalosti i na čas, které souvisí se změnami legislativy, jak v oblasti účetnictví, tak převážně v oblasti daňové. Návrh postupu účtování na nákladových účtech by mohl pomoci v tomto směru při prvotním účtování nákladů v účetnictví a také zpřehlednit jejich daňový dopad.

Teoretická část rozebírá dva pohledy na náklady, pohled účetní a pohled daňový. Informuje o stávající legislativě, která souvisí s uvedenými pohledy, prvotně v obecné rovině, poté v širším pojetí se specifikací na účetní, daňové a nedaňové náklady podle § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů.

Praktická část vychází z dotazníkového šetření daného tématu. Poukazuje na to, že zohledňovat daňový režim účetních nákladů již při prvotním účtování má svoje opodstatnění. Vedení účetnictví je pro daňový režim zásadní a správnost účtování může pomoci při zpracovávání podkladů pro daňová přiznání k dani z příjmů. Výstupem praktické části je ucelený přehled vybraných účetních nákladů s vymezením na daňově účinné a daňově neúčinné náklady.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem bakalářské práce bude provést analýzu vybraných účetních nákladů, o kterých je účtováno v obchodních korporacích v průběhu účetního období s ohledem na daňové hledisko a vytvořit tak návrh postupů účtování nákladů v obecné rovině se specifikací na daňový režim konkrétního nákladu.

Obchodní korporace dávají většinou důraz na náklady s cílem snížení daňové povinnosti, bez schopnosti rozlišení účetního nákladu od nákladu daňového. Z tohoto důvodu se bakalářská práce věnuje okrajově i rozdílu mezi výsledkem hospodaření a základem daně.

Po studiu daného tématu, vymezení konkrétních oblastí v obecné rovině a specifikace nákladů z pohledu daňového i účetního, bude provedena analýza účetních nákladů v návaznosti na pohled daňový. Pomocí syntézy účetních a daňových nákladů bude vytvořen dotazník, který bude předán zpracovatelům účetnictví v obchodních korporacích, s cílem zjistit, kterými účetními případy se zabývají ve své praxi a účtují o nich v nedaňové rovině. Výsledná data z dotazníku budou formou grafů a tabulek prezentovat výsledky dotazníkového šetření, z kterých bude následně čerpáno pro sestavení návrhu účtování, tvorbě konkrétních příkladů účtování s komentářem a závěrečným sestavením uceleného přehledu účetních nákladů v daňovém režimu.

Výsledkem by měla být deskripce postupu prvotního účtování účetních případů spojených s náklady se specializací na daňový režim konkrétního nákladu. Hlavní náplní bude přehledné doporučení účtování na jednotlivých syntetických účtech s analytickým vymezením daňových a nedaňových účtů. Účtování bude vycházet z nejčtetnějších konkrétních hospodářských operací, zjištěných podle dotazníkového šetření. Konečné shrnutí by mělo pomoci v orientaci účtování nákladů již v průběhu účetního období a zpřehlednit daňový dopad na náklady z pohledu daně z příjmu. Výsledkem praktické části bude ucelený přehled účetních nákladů, sestavený pro přehlednost podle účtových skupin do tabulky, která bude obsahovat konkrétní účtování na syntetický účet a přehledné rozdělení nákladů podle daňového režimu spolu s odkazem na ustanovení § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů.

Smyslem bakalářské práce bude snaha prokázat důležitost prvotního účtování s rozlišením analytických účtů z daňového hlediska. Obecně se dívat na účtování o nákladech jako na prvotní základ pro daňový výstup, důležitý pro zjištění daňové povinnosti obchodní korporace.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Teoretická část se prvotně věnuje vedení účetnictví, seznamuje s dostupnou legislativou v této oblasti se snahou o jednodušší orientaci v problematice. Podrobněji rozebírá účetní náklady, jejich členění, zásady účtování, podklady a postupy účtování až ke specifikaci hospodářského výsledku. Následuje teorie k daňovým nákladům. Přehled základní legislativy a rozbor daňových a nedaňových nákladů z pohledu jejich uznatelnosti, s výčtem vybraných daňových a nedaňových nákladů podle § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů. Teoretickou část uzavírá obecné schéma stanovení základu daně z výsledku hospodaření.

3.1 Zákon o účetnictví

Základním předpisem, který upravuje oblast účetnictví, je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o relativně stabilní zákon, který byl, oproti jiným zákonům, pouze drobně novelizován. Hlavním cílem novel bylo především dosažení plné slučitelnosti české právní úpravy s právem Evropské unie. Novelou zákona o účetnictví s účinností od 1. 1. 2016 byly zapracovány nové úpravy směrnice Evropské unie, s cílem snížení administrativní zátěže a zlepšení podnikatelského prostředí převážně pro malé a střední podniky (Chalupa et al., 2018, s. 12).

3.1.1 Účetní jednotka

Vymezení obsahu účetnictví vyžaduje, aby byl určen subjekt, kterého se účetní procesy a účetní informace týkají, v praxi hovoříme o účetní jednotce, která je relativně uzavřený celek, za který se vede účetnictví, a sestavují se účetní výkazy (Landa, 2008).

V zákoně jsou definovány účetní jednotky, mimo jiné, které podnikají jako obchodní společnosti (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 1 odst. 2):

Tento zákon se vztahuje na účetní jednotky, kterými jsou

- a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky*
- b) zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů.*

3.1.2 Předmět účetnictví

Předmětem účetnictví podle § 2 odst. 1 zákona o účetnictví je podle Pilátové (2017, s. 12) vedení účetnictví, neboli podvojně účetnictví, s následujícím rozdělením:

- Vedení účetnictví podle mezinárodních účetních standardů (IAS/ IFRS)
- „České“ účetnictví, které zákon dále rozlišuje na vedení účetnictví v plném rozsahu a ve zjednodušeném rozsahu

Ze znění zákona konkrétně vyplývá, co je předmětem účetnictví pro obchodní společnosti, které účtují podvojnými zápisy (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 2 odst. 1):

Účetní jednotky, které vedou účetnictví a to buď, v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu, účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.

3.1.3 Účetní období

Podle § 3 odst. 2 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví je účetním obdobím dvanáct po sobě jdoucích měsíců. Účetní období je shodné buď s kalendářním rokem, nebo s rokem hospodářským. Jako hospodářský rok označujeme účetní období, které může začínat první den jiného měsíce než je leden.

3.1.4 Zásady pro vedení účetnictví

Obecné zásady pro vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky podle Chalupy et al. (2018, s. 30), jsou obsaženy především v zákoně o účetnictví, který směřuje, ve znění jednotlivých ustanovení, k jejich naplnění a také v prováděcích předpisech, které se musí pohybovat v mezích zákona.

- ***Zásada věcné a časové souvislosti***

Se zásadou věcné a časové souvislosti je používán pojem aktuální princip, aktuální účetnictví neboli účetnictví podvojně. Charakteristickým rysem je skutečnost, že účetní operace výnosové nebo nákladové se projevují v účetních výkazech bez ohledu na to, zda s jejich vznikem proběhl pohyb peněžních prostředků či nikoliv. (Landa, 2008, s. 5)

Věcná souvislost je u výnosů určena realizací, předáním a u nákladů přiřazením k výnosům. Časová souvislost zastupuje věcnou souvislost, když není věcný nositel nebo je obtížné ho určit. Náklady i výnosy se účtují do období, se kterým souvisejí časově (Akruální princip, c2015).

- ***Zásada stálosti metod uplatněných při vedení účetnictví***

Zákon stanoví, že účetní metody použité v jednom účetním období se nesmí měnit v následujícím účetním období (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7 odst. 4).

Nastavené účetní metody musí být stále a srovnatelné v rámci jednoho účetního období a následujících účetních období. Účetní jednotka je povinna použít takové účetní metody, které vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své ekonomické činnosti (Čouková, 2016).

- ***Zákaz kompenzace***

Zákaz kompenzace neboli zúčtování je upraven v zákoně, který vymezuje povinnost pro účetní jednotky zobrazovat veškerých pohyby v účetních knihách bez vzájemného zúčtování (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7 odst. 6). Výjimky jsou upraveny ve vyhlášce (Vyhláška 500/2002 Sb., § 58).

- ***Zásada věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky***

Podle Chalupy et al. (2017, s. 30) je zásadou stěžejní a je v ní dosaženo všeobecného mezinárodního konsensu. Naplnění této zásady je náročné s variabilními možnostmi použití pro účetní jednotky. Je upravena především v § 7 a § 8 zákona o účetnictví.

Věrný a poctivý obraz podle Čoukové (2016, s. 2, ČSÚ 001) znamená věrné zobrazení nákladů a odpovídá skutečnému stavu v souladu s účetními metodami. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody, které vedou k dosažení věrnosti.

3.2 Vyhláška pro podnikatele

Ministerstvo financí České republiky vydalo prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví podle charakteru činností účetních jednotek. Pro podnikatele se jedná o vyhlášku č. 500/2002 Sb. (dále jen vyhláška), kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Je určena pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě

podvojného účetnictví. Obecně lze vyhlášku definovat jako navazující na zákon o účetnictví. *Neobsahuje proto podrobné postupy účtování, nýbrž základní požadavky na výstupy z účetnictví a metody, které jsou vlastní skupině podnikatelů, pro něž je závazná.* Navazuje na znění zákona o účetnictví s určitou mírou podrobnosti, je nutné s ní pracovat spolu se zákonem (Chalupa et al., 2018, s. 25).

Ve vyhlášce není obecná odvolávka a výslovná povinnost návaznosti vedení soustavy účetnictví ve vztahu na zákon o daních z příjmů (s výjimkou například obsahového vymezení některých složek rozvahy a výkazu zisku a ztrát, přílohy, směrné účtové osnovy apod.). Je tedy v zásadě v kompetenci účetní jednotky prokázat skutečnosti na základě účetnictví správci daně a zajistit si podklady k sestavení daňového přiznání (Chalupa et al., 2018, s. 26).

Součástí vyhlášky 500/2002 Sb. jsou přílohy, které specifikují uspořádání a označování položek rozvahy, a to v příloze 1. Příloha 2 určuje uspořádání a označení výkazu zisků a ztrát v členění podle druhu. Podle Knápkové et al. (2017, s. 41) druhové členění sleduje povahu nákladů, jaké byly vynaloženy. Výkaz zisků a ztrát v členění podle účelu, je specifikován v příloze 3 vyhlášky, členění výkazu sleduje příčinu vzniku nákladů a účel jejich vynaložení. Přílohu 4, vyhlášky, tvoří směrná účtová osnova.

3.3 České účetní standardy

České účetní standardy vydalo Ministerstvo financí a to v souladu s ustanovením § 36 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Týkají se účetních jednotek, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Chalupa, et al., 2018, s. 28).

České účetní standardy jsou označovány třímístným číslem ČÚS č. 001 – ČÚS č. 023.

Pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zjištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek ministerstvo vydává České účetní standardy. V českých účetních standardech je stanoven bližší popis účetních metod a také postupu účtování, podle kterých postupují vybrané jednotky vždy. Ostatní účetní jednotky mají možnost se od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Odchytku od standardů a její důvody jdou ostatní účetní jednotky povinny uvést v příloze k účetní závěrce. Účetní jednotky, které používají a praktikují české účetní standardy, naplňují tím zákonné účetní metody a také věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví (Zákon č. 563/1991 Sb., § 36 odst. 1).

3.4 Mezinárodní účetní standardy

Hlavními účetními systémy ve světě podle Jílka (2018, s. 15) jsou US GAAP a IFRS, z kterých vycházejí národní účetní systémy pro jednotlivé státy. IFRS jako mezinárodní účetní standardy finančního výkaznictví jsou určeny převážně na podnikatelské, ziskově orientované jednotky, a to mnoha státech světa, včetně států EU.

Podle Chalupy (2018, s. 380-381) vznikly mezinárodní účetní standardy z důvodu tlaku na vytvoření harmonických pravidel, *které umožní účetním jednotkám sestavovat účetní závěrky tak, aby mohly být považovány nejen za transparentní a správné, ale které by byly v rámci pokračující světové globalizace rovněž srovnatelné.* V této souvislosti proběhly změny na úrovni Evropské unie platné v jednotlivých členských zemích, které se týkají harmonizace účetních standardů. Výsledkem jsou mezinárodní účetní standardy s označením IAS/IFRS. Z důvodu členství České republiky v Evropské unii a s ohledem na skutečnost, že řada podnikatelských subjektů je součástí mezinárodních struktur, jsou součástí i naší legislativy.

Podle Nadace IFRS®, neziskové mezinárodní organizaci, která je odpovědná za vytvoření jednotného souboru vysoce kvalitních globálních účetních standardů, známých jako standardy IFRS, je standard pro Českou republiku požadován pro domácí veřejné společnosti, které obchodují s cennými papíry a pro zahraniční společnosti. Standard pro malé a střední podniky není doposud vyžadován ani zvažován. (IFRS, 2016).

Na tuto skutečnost reaguje i zákon o účetnictví a to konkrétně v § 19 písm. a) použitím mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky v obchodní korporaci a také v § 23 písm. a) použitím mezinárodních účetních standardů v konsolidaci (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

3.5 Účetní náklady

V účetnictví se náklady převážně definují jako spotřeba ekonomického zdroje, konkrétně práce a prostředků, v peněžním vyjádření. Vznikají jako vstupy do podniku a jsou obvykle spojeny s úbytkem majetku nebo vznikem závazků (Pojem náklad, c2006-2018).

Podle Knápkové et al. (2017, s. 40) představují peněžní částky, které jednotka vynaložila za účelem získání výnosů, i když k jejich zaplacení nemuselo ve stejném období dojít.

Účetní náklady v sobě zahrnují veškeré náklady, které jsou účtovány na nákladové účty třídy 5. Náklady spolu s výnosy spoluvytváří předmět finančního účetnictví a jejich rozdíl tvoří výsledek hospodaření (Chalupa et al., 2018, s. 312).

Náklady nejsou jenom pojmem finančního účetnictví, podle Drury (2012, s. 6), existuje mnoho uživatelů, kteří potřebují informace o nákladech, aby mohli rozhodovat o financování. Pojem náklady je typický i pro manažerské účetnictví.

3.5.1 Členění nákladů

Náklady se podle Chalupy et al. (2018, s. 312–313) člení na několik hledisek, podle struktury hospodářského výsledku, podle daňové potřeby a z hlediska časové a věcné souvislosti.

1) Členění nákladů v návaznosti na strukturu vykazování hospodářského výsledku

- Provozní náklady (spotřeba materiálu, spotřeba energií, opravy a udržování, mzdové náklady, daně a poplatky, pořizovací cena prodaného zboží, apod.). *Provozní náklady jsou účtovány na účty účtové skupiny 50 až 55 a 58.*
- Finanční náklady (úroky z úvěrů a zápůjček, bankovní poplatky, hodnota prodaných cenných papírů, rezervy, kurzové ztráty apod.) *Finanční náklady jsou účtovány na účty účtové skupiny 56 a 57*

2) Členění nákladů s ohledem na daňové potřeby

- Náklady daňově účinné. Daňově účinné náklady jsou náklady daňově uznatelné, patří sem náklady k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů
- Náklady daňově neúčinné. Daňově neúčinné náklady jsou náklady daňově neuznatelné, které jsou v neúplném výčtu vymezeny v § 25 zákona o daních z příjmů.

3) Členění nákladů podle věcné a časové souvislosti

- *Náklady související s běžným účetním obdobím*
- *Náklady související s minulými časovými obdobími*
- *Náklady související s příštími časovými obdobími*

3.5.2 Zásady pro účtování nákladů

Zásady pro účtování nákladů vycházejí z obecných zásad účtování pro účetní jednotky.

1. **Časová a věcná souvislost**, podle Chalupy et al. (2018, s. 313) se náklady účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisí, s vymezením, kdy není nutné používat časové rozlišení nákladů a kdy je povinností časové rozlišení uplatňovat.
 - Časové rozlišení není nutné používat, jde-li o nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech, bez časového rozlišení, nesleduje účetní jednotka záměrné upravování výsledku hospodaření nebo jde-li o pravidelně se opakující náklady, za předpokladu, že se výrazněji neovlivní věcná a časová souvislost nákladů.
 - Časové rozlišení je nutné uplatňovat vždy, jde-li o případy, které se řeší formou dohadných položek, jako jsou platby za elektrickou energii, plyn a vodu nebo jde-li o případy splátek finančního leasingu, přijatého a placeného nájemného, nákladů na technický rozvoj, apod.

Nejde - li dodržet zásadu věcné a časové souvislosti, zaúčtují se zjištěné náklady v účetním období, ve kterém se účetní jednotka o této skutečnosti dozvěděla (Chalupa et al., 2018, s. 314).

2. **Zákaz kompenzace** podle § 7 odst. 6 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví se vztahuje na všechny účetní jednotky s povinností zobrazovat náklady v účetnictví samostatně bez vzájemné kompenzace s výnosy, nesmí se účtovat o jejich rozdílu.

Za porušení vzájemného zúčtování v oblasti nákladů se nepovažuje zúčtování dobropisů nebo refundace konkrétních nákladů, vztahujících se k účetnímu období, ve kterém byl náklad zúčtován, dále doměrky a vratky daní z příjmů, nepřímých daní a poplatků, včetně účtování o odložené dani, také zúčtování rozdílů zjištěných při inventarizaci, v jednom inventarizačním období, které vznikly prokazatelnou záměnou jednotlivých druhů stejného charakteru a zúčtování rezerv, opravných položek a komplexních nákladů, jejichž tvorba i zrušení se účtuje na účty účtové skupiny 55 a 57 (Vyhláška 500/2002 Sb., § 58).

3.5.3 Směrná účtová osnova

Směrná účtová osnova stanovená vyhláškou č. 500/2002 Sb. a tvořící přílohu č. 4 vyhlášky, určuje uspořádání a označení účtových tříd a účtových skupin. Na základě této směrné účtové osnovy je každá účetní jednotka povinna sestavit účtový rozvrh. Tabulka 1 specifikuje nákladové účty v účtové třídě 5.

Tabulka 1 Směrná účtová osnova

Účtová třída 5 - Náklady	
50	Spotřebované nákupy
51	Služby
52	Osobní náklady
53	Daně a poplatky
54	Jiné provozní náklady
55	Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky z provozní oblasti
56	Finanční náklady
57	Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti
58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace
59	Dan z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

Zdroj: Vyhláška č. 500/2002 Sb., příloha č. 4

První číslice určuje číslo třídy – 5 náklady

Druhá číslice určuje číslo skupiny – 0 až 9 konkrétní položky nákladů

3.5.4 Postupy účtování podle skupin

Postupy účtování k jednotlivým nákladovým skupinám jsou vymezeny v českých účetních standardech, náklady specifikuje ČÚS č. 019, který určuje náplň jednotlivých skupin a slouží jako podklad k tvorbě účtového rozvrhu účetních jednotek (Český účetní standard č. 019).

- **Účtová skupina 50 Spotřebované nákupy.** Zde se účtuje podle zvoleného způsobu účtování o zásobách, spotřeba do nákladů, nespotebované zásoby do majetku a o spotřebě neskladovaných nákupů.
- **Účtová skupina 51 Služby.** Náplň tvoří veškeré externí služby, náklady na reprezentaci a náklady na drobný nehmotný majetek, který není dlouhodobým majetkem.
- **Účtová skupina 52 Osobní náklady** zahrnující účtování nákladů vycházejících z pracovně právního poměru zaměstnanců.

- **Účtová skupina 53 Daně a poplatky** zachycují daně, odvody a platby včetně doměrků a soudní poplatky. Neúčtujeme zde o daních z příjmů.
- **Účtová skupina 54 Jiné provozní náklady** zachycuje rozdíly v cenách majetku při prodeji, smluvní pokuty, penále, odpisy pohledávek, manka a škody apod.

3.5.5 Účtový rozvrh

Účtový rozvrh vychází ze směrné účtové osnovy. Povinností každé účetní jednotky je sestavení účtového rozvrhu. *V něm jsou uvedeny všechny syntetické a analytické účty potřebné k zaučtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky. Účtový rozvrh se sestavuje na každé účetní období, v průběhu účetního období je možné tento účtový rozvrh doplňovat novými syntetickými i analytickými účty. Jednotlivé účtové rozvrhy se liší podle typů účetních jednotek, jejich činností, velikostí, uspořádáním apod. (Chalupa et al., 2018, s. 41).*

Správný účtový rozvrh je podle Duška (2014, s. 50) základní vizitkou účetní jednotky, jde o základní preventivní opatření ve firmě, které by mělo být přehledné, vnitřně logické, srozumitelné a jednoznačné, ale ne nadbytečné.

3.5.6 Analytické účty

Analytické účty podle Chalupy et al. (2018, s. 41) mají zohlednit strukturu účetní jednotky, vyčlenit nákladové účty pro vybrané ukazatele uváděné v příloze k účetní závěrce, samostatně sledovat nákladové účty, které mají vliv na výpočet daně z příjmů právnických osob a zohledňovat požadavky a potřeby vedení účetní jednotky.

Analytické účty v účtové třídě 5 je třeba přizpůsobit ustanovením zákona o daních z příjmů. Zejména je nutno u účtů, na nichž se zachycují připočitatelné a odpočitatelné položky pro zjištění základu pro výpočet daňové povinnosti, sledovat tyto položky odděleně; u položek, které se z hlediska ovlivnění základu daně uznávají podle ustanovení zákona o daních z příjmů jen ve zvlášť stanovených případech (například cestovné, dary), je nutné zajistit v účetnictví podklady pro analýzu těchto položek z hlediska daňového (ČÚS č. 019, 3.1.2).

Analytické členění účtu si účetní jednotka volí samostatně, následuje po syntetickém účtu a většinou se jedná o další tři číslice. Analytické účty rozvádějí podrobně syntetický účet a jejich zůstatek musí navazovat na výsledný účet syntetický (Martínková, c2014).

Výsledný analytický účet může mít například tuto podobu, která je vyjádřena v tabulce 2.

Tabulka 2 Příklad analytického účtu

účetová skupina	51 – Služby
syntetický účet	518 – Ostatní služby
analytický účet	518.001 – Nájemné
	518.002 – Telekomunikace
	518.xxx

Zdroj: (Martínková, c2014)

3.5.7 Výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření, jak napovídá jeho označení, je určitým výsledkem (ziskovým nebo také ztrátovým) konkrétního hospodaření účetní jednotky. Předpokladem jeho vzniku je tak aktivita, činnost a jednání účetní jednotky (Čechová, 2015).

Podle Chalupy et al. (2018, s. 291-292) výsledek hospodaření běžného roku vzniká v průběhu účetního období a to jako rozdíl mezi výnosy a náklady, o výsledku hospodaření se v průběhu účetního období neúčtuje, zúčtovává se až při otevírání účtových knih. Varianty výsledku hospodaření běžného účetního období jsou dvě, zisk, když výnosy jsou větší než náklady nebo naopak ztráta, výnosy jsou menší než náklady. Výsledek hospodaření, jeho členění nejlépe zobrazuje výkaz zisku a ztráty a to konkrétně v tabulce 3 - výkaz zisků a ztrát v druhovém členění.

Tabulka 3 Výkaz zisků a ztrát v druhovém členění

Provozní výsledek hospodaření	Rozdíl mezi	Výnosy skupin 60 až 64 (provozní výnosy) a náklady skupiny 50 až 55 a 58 (provozní náklady)
Finanční výsledek hospodaření:	Rozdíl mezi	Výnosy skupiny 66 (finanční výnosy) a náklady skupiny 56 a 57 (finanční náklady)
Provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření = výsledek hospodaření před zdaněním		
Výsledek hospodaření po zdanění		Náklady skupiny 59 (daň z příjmu)
Výsledek hospodaření za účetní období		

Zdroj: Vlastní práce autora podle Chalupy et al. (2018, s. 346-347)

3.6 Zákon o daních z příjmů

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů upravuje daň z příjmu fyzických a právnických osob. Druhá část zákona se věnuje pouze dani z příjmu právnických osob, třetí část zákona vymezuje společná ustanovení pro fyzické i právnické osoby (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

Přehled nejdůležitějších daňových nákladů je specifikován v § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, kde jsou určeny i způsoby, jak je možno tyto náklady z hlediska daně z příjmu uplatit včetně omezujících podmínek uplatnění (Sedláková a Mirčevská, 2018, s. 5).

Ustanovení § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů uvádí některé náklady (výdaje), které nelze uznat pro daňové účely (Zákon 586/1992 Sb. o daních z příjmů, § 25 odst. 1).

3.7 Pokyn GFŘ D–22

V zájmu zajištění jednotného uplatňování zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon"), byl vydán Generálním finančním ředitelstvím tento pokyn (Pokyn GFŘ D–22, čl. I).

Pro správné uplatnění nákladů v základu daně jsou zohledněny rovněž důležitá stanoviska daňové správy, která jsou promítnuta v pokynu Generálního finančního ředitelství č. D–22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (Hnátek, 2018, s. 6).

Pokyn obsahuje výklady k jednotlivým paragrafům zákona o daních z příjmů, kde blíže vysvětluje pojmy a postupy. Podrobně se věnuje také § 24 a § 25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

K daňově uznatelným a neuznatelným nákladům se pokyn D-22 také vyjadřuje a to velmi zásadním konstatováním, podle kterého náklady vymezené v § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů jsou daňovými výdaji podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů bez ohledu na prokázání skutečnosti, zda slouží k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů (Pilařová, 2016).

3.8 Daňové a nedaňové náklady

3.8.1 Vykazování daňových nákladů

Podle Sedlákové a Mirčevské (2018, s. 5) daňové výdaje účetní jednotka vykazuje:

- zaúčtováním nákladů v souladu s účetními předpisy – zákona o účetnictví 563/1991Sb., prováděcí vyhlášky č. 500/2002Sb., ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví i podle Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů, které doporučují účetním jednotkám jak postupovat v případech, které zákon o účetnictví neřeší.
- dále podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, kdy lze uplatnit pouze náklady doložené příslušnými doklady, které prokazatelně slouží na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud tedy poplatník nevyužije možnosti uplatnit výdaje procentem z příjmů (paušální výdaje).

Obecně lze uvést, že daňový subjekt musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení. Pokud daňový subjekt, který uplatňuje skutečné náklady, neprokáže výši výdaje a jeho souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, nelze takový výdaj zahrnout do výdajů daňových a tím snížit základ daně z příjmů právnických osob (Sedláková a Mirčevská, 2018, s. 5).

3.8.2 Daňově neuznané náklady

- vybrané zaměstnanecké benefity v nepeněžní formě
- hodnota nealkoholických nápojů poskytovaných zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti
- náklady na vzdělání zaměstnanců, pokud vzdělávací proces nesouvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele
- manka a škody přesahující náhrady s nimi spojené, toto pravidlo však neplatí v případě živelných pohrom, škod způsobených neznámým pachatelem a škod na cizím majetku
- náklady na placené daně – daň z příjmu a náklady na daně placené za jiného poplatníka

- reprezentace, dary, s výjimkou zákonem definovaných reklamních předmětů a obchodních vzorků
- náklady, jejichž daňová účinnost je spojována se zaplacením a které jsou v daném roce neuhrazeny
- náklady na skutečně spotřebované pohonné hmoty a náklady na parkovné na vybraná vozidla, u kterých bude uplatněn paušální výdaj
- členské příspěvky nepovinného charakteru
- neodvedené sociální a zdravotní pojištění za zaměstnavatele
- pokuty a penále
- příspěvky na kulturní a sportovní akce (Pilařová, 2016)

Podle Štohl (2018, s. 77) lze daňově neuznané náklady rozdělit do 4 skupin. První skupinu tvoří náklady, které nejsou nikdy daňově uznatelné, další skupinu tvoří náklady, které lze uznat pouze do výše souvisejícího příjmu, další skupinu tvoří náklady, které překračují rámec daňové uznatelnosti a poslední skupinou jsou náklady, které jsou závislé na úhradě.

Téměř každý nákladový účet může být daňově uznatelný i daňově neuznatelný. U některých účtů je nedaňový režim téměř automatický, například 513, 528, 543, 545 a dále u účtů 554, 559 a 574, 579 - to však platí jen pro tvorbu účetních rezerv a opravných položek, které jsou účtovány na stranu MD (Pilařová, 2016).

3.8.3 Náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů

Paragraf 24 zákona o daních z příjmů vymezuje výdaje (náklady), vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Obecně je shrnuje do odstavce 1.

Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší

příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24 odst. 1).

Další výdaje (náklady) specifikuje zákon o daních z příjmů (dále jen zákon) v § 24 odst. 2.

- Ustanovení § 24 odst. 2 písm. d) zákona uvádí jako daňový náklad příspěvky právnickým osobám, dle zvláštního předpisu, nebo členství jako nutnou podmínku k provozování předmětu podnikání, členské příspěvky hrazené organizacím zaměstnavatelů a Hospodářské komoře České republiky a Agrární komoře České republiky (Hnátek, 2018, s. 40–41).

Podle Sedlákové a Mirčevské (2018, s. 196–197) jsou členské příspěvky, daňově účinné, rozděleny na 3 skupiny:

1. Příspěvek právnické osobě s nutným členstvím pro podnikání
 2. Příspěvek placený zaměstnavatelem za zaměstnance s nutným členstvím pro podnikání zaměstnavatele
 3. Příspěvek organizaci zaměstnavatelů nebo Hospodářské komoře České republiky a Agrární komoře České republiky
- *Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné pojištění hrazené zaměstnavatelem podle zvláštních právních předpisů.* Daňovým nákladem jsou, pokud byly zaplacený nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24 odst. 2 písm. f).

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. f) zákona upravuje daňový režim pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění, které hradí zaměstnavatel. Toto pojistné je daňovým nákladem pouze za předpokladu úhrady, s termínem do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období (Hnátek, 2018, s. 167).

- Daň z nemovitých věcí pokud byla zaplacená, je daňovým nákladem podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. (Sedláková a Mirčevská, s. 30).

U poplatníků vedoucích účetnictví se daň z nemovitých věcí účtuje na nákladový účet bez ohledu na to, jestli došlo k úhradě. Pro daňovou uznatelnost však musí být náklady na daň z nemovitých věcí i zaplacený (Hnátek, 2018, s. 43).

- Zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů v § 24 odst. 2 písm. j) bod 1 vymezuje náklady na péči o zdraví zaměstnanců vynaložené na pořízení ochranných nápojů na pracovišti, ale pouze v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy, s odvoláním na Nařízení vlády č. 361/2007 Sb. (Marková, s. 36).

Podle Sedlákové a Mirčevské (2018, s. 11) jsou daňovým nákladem i výdaje na pořízení pitné vody, kterou je zaměstnavatel povinen zajistit zaměstnancům na pracovišti. Jedná se o pitnou vodu z vodovodu, ale i vodu balenou v barelech nebo lahvích.

Výdaje na nápoje poskytované na pracovišti lze podle Štohla (2017, s. 152) rozdělit do třech skupin, z toho dvě skupiny daňově uznatelné.

Povinnost poskytování ochranných nápojů vyplývající z § 104 zákoníku práce spolu s nařízením vlády č. 361/2007 Sb., která specifikuje jejich poskytování při rizikových faktorech vzniklých na pracovišti, jako je zátěž teplem a zátěž chladem.

Zajištění pitné vody na pracovišti vyplývající z § 110 zákoníku práce s dodržením hygienických požadavků s odvoláním na zákon č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví, ve znění pozdějších předpisů. Pro daňové uplatnění se nesmí jednat o vodu sycenou (tj. vodu s bublinkami), vodu minerální, vodu s příchutí, nebo čaj apod.

- *Zákon o daních z příjmů vymezuje v ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. daňovou povinnost vzdělávání zaměstnanců.* Jako daňový náklad lze uznat náklady spojené s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací zaměstnanců, pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele (Hnátek, 2018, s. 244).

Daňovými výdaji jsou veškeré výdaje zaměstnavatele na prohlubování nebo zvyšování kvalifikace svých zaměstnanců (ať jde o peněžní, nebo nepeněžní plnění) a také na jejich rekvalifikaci, pokud ovšem souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele (Macháček, 2017).

Podle Štohla (2018, s. 83) jsou daňově uznatelnými náklady na vzdělání zaměstnanců i zvyšování kvalifikace, například studiem, školením a dalšími formami pro dosažení vyššího vzdělání, jestliže jsou v souladu s potřebou zaměstnavatele.

- Ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 zákona o daních z příjmů jako daňový náklad vymezuje příspěvky na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů a poskytované až do výše 55% ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximální však

do výše 70 % stravného vymezeného pro zaměstnance v § 6 odst. 7 písm. a) zákoníku práce při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin. Zaměstnanec musí být přítomen v práci ve stanovené směně minimálně 3 hodiny (Marková, 2018, s. 36).

Firma může daňově uplatnit 55 % ceny jednoho hlavního jídla. Tato částka však nemůže přesáhnout 70 % stravného vymezeného pro zaměstnance při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin, který stanovuje zákoník práce. V případě, že pracovní doba (společně s povinnou přestávkou v práci) trvá déle než 11 hodin, lze uplatnit jako daňově účinný náklad příspěvek na další jedno hlavní jídlo. Cenou hlavního jídla se rozumí cena jídla, kterou zaplatí zaměstnavatel spolu s poplatkem například za zprostředkování prodeje stravenek (Cardová, Carda, 2019).

Maximální sazbě stravného pro pracovní cestu trvající 5 až 12 hod ve výši 97 Kč pro rok 2019 odpovídá "daňově optimální" stravenka 123 Kč (123,46 Kč). Sazbě 93 Kč pro rok 2018 odpovídala "daňově optimální" stravenka 118 Kč (118,36 Kč) (Běhounek, 2018).

Při zajištění závodního stravování prostřednictvím jiných subjektů například formou dovážení jídel do vlastních výdejů, je možné daňové uplatnění výdajů spojených s dovozem a výdejem jídla. Příkladem jsou náklady na dopravu hotových jídel, související mzdové náklady, náklady na spotřebu energie apod. (Cardová, Carda, 2019).

- Daňový režim sankcí stanovuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi), jedná se o smluvní sankce, mezi které patří smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplacený (Hnátek, 2018, s. 201).

Mezi smluvní sankce patří smluvní pokuty a úroky z prodlení, dále poplatky z prodlení ve smyslu příslušných ustanovení občanského zákoníku a penále, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů. Smluvní sankce může podnikatel svým obchodním partnerům předepsat, nebo je od nich obdržet (Pilařová, 2012).

- Daňovým výdajem podle § 24 odst. 2 písm. zt) je *paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem, pokud nebyl uplatněn výdaj na dopravu podle písm. k)*. Ve výši 5 000 Kč na jedno vozidlo za každý celý kalendářní měsíc zdaňovacího období a s využitím vozidla celý rok pro dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pokud je vozidlo užíváno pouze zčásti na dosažení, zajištění a udržení příjmů, krátí se výše na 80 %.

Uplatnit lze pouze paušál výdaj na 3 vlastní motorová vozidla zahrnutá i nezahrnutá do obchodního majetku nebo v nájmu (Sedláková a Mirčevská, s. 172-173).

Podle Štohl (2017, s. 123) mezi podmínky pro uplatnění paušálního výdaje na dopravu patří použití vozidla pro dosažení, zajištění a udržení příjmů s možností i částečného použití pro podnikání, dále vlastnictví vozidla poplatníkem, které však nemusí být součástí obchodního majetku nebo používání vozidla v nájmu pro podnikání, s výjimkou finančního leasingu, poslední podmínkou pro uplatnění paušálu je, *že vozidlo nesmí být přenecháno k užívání jiné osobě a to ani po část příslušného kalendářního měsíce.*

3.8.4 Náklady neuznané na dosažení, zajištění a udržení příjmů

Paragraf 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů vymezuje výdaje (náklady), které nelze zejména uznat pro daňové účely jako náklady vynaložené na dosažení a zajištění a udržení příjmů (Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., § 25 odst. 1).

- Z ustanovení § 25 odst. 1 písm. f) zákona vyplývá, že všechny penále, úroky z prodlení a pokuty, kromě zaplacených smluvních sankcí podle §24 odst. 2 písm. zi), jsou daňově neuznaným nákladem (Hnátek, 2018, s. 169).

Mezi sankce nesmluvní, nedaňové, řadíme celou skupinu ostatních sankcí, *kteřá vyplývá z daňových předpisů, předpisů upravujících povinné pojistné, živnostenské a jiné podnikání, životní prostředí, z dopravních, celních a jiných veřejnoprávních předpisů uvalovaných na podnikatele zejména státní správou.* Nesmluvní sankce může obchodní korporace pouze obdržet (Pilařová, 2012).

- Podle § 25 odst. 1 písm. h) bodu 1 jsou neuznatelným nákladem nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem ve formě příspěvku na kulturní pořady, zájezdy, sportovní akce a knihy, mimo tištěných knih, kde reklama nepřesahuje 50 % plochy (Marková, 2018, s. 40).

Příspěvky poskytované zaměstnavatelem zaměstnancům účtovaný na vrub nákladů a to ve formě příspěvku na kulturní nebo sportovní zařízení, ve formě příspěvku na tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, mimo knih, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy, jsou na straně zaměstnavatele nedaňovým nákladem (Štohl, 2018, s. 85).

- Podle znění § 25 odst. 1 písm. h) ZDP bodu 2 nejsou daňovým výdajem nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě možnosti používat vzdělávací zařízení s výjimkou zařízení uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) ZDP bodu 3. Pokud zaměstnavatel bude jako nepeněžní plnění hradit zaměstnanci vzdělávání, které nesouvisí s předmětem jeho činnosti, pak podle § 25 odst. 1 písm. h) bodu 2 nejsou tyto náklady u zaměstnavatele daňově uznatelné, ani kdyby se k úhradě zavázal například v pracovní smlouvě, uzavřené se zaměstnancem (Macháček, 2017).
- V § 25 odst. 1 pod písm. i) až k) jsou specifikovány náklady, které nelze uznat za daňově účinné z důvodu, že se jedná o výdaje (náklady) vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně, na příjmy osvobozené nebo nezahrnované do základu daně, dále o výdaje nad limity stanovené tímto zákonem nebo zvláštními právními předpisy a výdaje (náklady) převyšující příjmy v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob s výjimkou § 24 odst. 2 písm. j) bod 1 až 3 (Marková, 2018, s. 40–41).
- Zákon o daních z příjmů stanoví v ustanovení § 25 odst. 1 písm. n), že manka a škody přesahující náhrady, s výjimkou manka a škody specifikované v § 24, jsou nedaňovým nákladem (Hnátek, 2018, s. 100).

Paragraf 24 bod 2 písm. l) specifikuje jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů škody vzniklé v důsledku živelných pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem (Marková, 2018, s. 36).

Škodou se rozumí podle Štohl (2017, s. 151) fyzické znehodnocení vlastního majetku obchodní korporace, formou poškození nebo úplného zničení, a následné vyřazení majetku v důsledku škody (Vyhláška 500/2002 Sb., § 28). Mankem je inventarizační rozdíl zjištěný v účetnictví, kdy skutečný stav neodpovídá stavu účetnímu. *Za daňově účinné nelze uznat manka a škody přesahující náhrady.* V případě, že vzniklou škodu je možné opravit, nejedná se o škodu, ale o opravu. *U neopravitelných škod je jejich daňová uznatelnost závislá na výši náhrady.*

- Podle Sedlákové a Mirčevské (2018, s. 199) nejdou daňovým výdajem podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona výdaje na reprezentaci, zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dar, který není reklamní nebo propagační předmět. Reklamní nebo propagační předmět je opatřen jménem nebo ochrannou známkou a hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč, další podmínkou k daňové uznatelnosti je,

že reklamní nebo propagační předmět není předmětem spotřební daně, výjimkou je tiché víno, víno s obsahem alkoholu do 15 %, tichá vína nejsou sekty a perlivá vína.

Jednou z forem reklamy je podle Štohra (2017, s. 144) i poskytování nejrůznějších reklamních předmětů. Podmínky daňové uznatelnosti řeší § 25 odst. 1 písm. t), který stanovuje, že předmět musí být označen jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele, jednotková cena nesmí přesahovat 500 Kč bez daně z přidané hodnoty, předmět nesmí podléhat spotřební dani, s výjimkou tichého vína a poskytovatel je povinen prokázat, že předmět byl poskytnut zákazníkům.

Podle Nigrina (2018) pod § 25 odst. 1 písm. t) spadají i dary, které obecně považujeme za nedaňový náklad na reprezentaci, výjimkou je bezúplatné plnění ve formě poskytnutí reklamního předmětu.

- *Za daňové výdaje se podle §25 odst. 1 písm. x) zákona neuznávají výdaje (náklady) na spotřebované pohonné hmoty a parkovné při pracovní cestě vynaložené v souvislosti s užíváním silničního motorového vozidla, u kterého poplatník uplatní paušální výdaj na dopravu. Za daňové náklady nelze uznat ani 20 % ostatních nákladů s výjimkou odpisů, u kterých je poplatník povinen uplatnit krácený paušál. Pokud je uplatněn paušální výdaj, nelze dále uplatnit náhradu výdajů za spotřebované pohonné hmoty a sazbu základní náhrady (Marková, 2018, s. 41).*

Podle Štohra (2017, s. 123) *nelze uplatnit paušál na dopravu u bezplatně vypůjčeného vozidla, například od rodičů a dále na vozidla, jejichž pořízení bylo financováno z úvěru, kde vlastníkem vozidla je peněžní ústav, nikoliv poplatník.*

- Nealkoholické nápoje poskytované jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti nelze uplatnit do daňových nákladů podle § 25 odst. 1 písm. zm), pokud se nejedná o pořízení pitné vody a pořízení ochranných nápojů podle zvláštních předpisů, konkrétně Nařízení vlády 361/2007 Sb. Do daňových nákladů není možné zahrnout ochranné nápoje ani za podmínek, že jejich právo vyplývá z kolektivní smlouvy (Sedláková a Mirčevská, s. 102-103).

Podle Štohra (2017, str. 152) patří poskytování nápojů sycených, tzv. bublinkových nápojů, sladkých minerálek, kávy, čaje apod. do nedaňových nákladů.

- Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. zo) zákona o daních z příjmů je nedaňovým nákladem členský příspěvek hrazený poplatníkem příjemci, který je u tohoto příjemce osvobozen. Jedná se zejména o členské příspěvky hrazené spolkům, politickým stranám a odborovým organizacím (Hnátek, 2018, s. 40-41).
- § 25 odstavec 2 specifikuje pojem škoda a manko, kdy škodou se rozumí fyzické znehodnocení majetku, poškození nebo zničení, jehož následkem je vyřazení tohoto majetku. *Mankem se rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než účetní.* (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 25 odst. 2)

3.8.5 Základ daně a jeho stanovení

Základ daně právnických osob vychází z výsledku hospodaření před zdaněním. Tento výsledek hospodaření bývá ve většině případů upravován množstvím připočitatelných položek a současně i položkami snižujícími hospodářský výsledek (Daně v podnikání, c 2011-2014).

Podrobné schéma stanovení základu daně z příjmů právnických osob zobrazuje tabulka 4.

Tabulka 4 Schéma stanovení základu daně

Výnosy	Náklady	= hospodářský výsledek před zdaněním	Připočitatelné položky	Snižující položky	= základ daně
výnosy za zdaňovací období celkem	náklady za zdaňovací období celkem		+ daňově neuznatelné náklady	- osvobozené příjmy	
			+ sociální a zdravotní pojištění neuhrazené do 31. ledna následujícího roku	- příjmy nezahrnované do základu daně	
			+ neuhrazená hodnota závazků po splatnosti více než 36 měsíců	- rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (ÚO < DO)	
			+ rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (ÚO > DO)	- rozdíl mezi účetními a daňovými zůstatkovými cenami (ÚZC < DZC)	
	+/- daň z příjmů právnických osob (účetová skupina 59x)	+ rozdíl mezi účetními a daňovými zůstatkovými cenami (ÚZC > DZC)	- sociální a zdravotní pojištění uhrazené po 31. lednu		

Zdroj: (Daně v podnikání, c2011-2014)

V tabulce 4 je přehledně zobrazen postup, jak obchodní korporace mohou stanovit z účetního výsledku hospodaření, z hospodářského výsledku před zdaněním podle tabulky 4, základ daně. Je patrné, že náklady, kterým se věnuje tato bakalářská práce, tvoří nepatrný zlomek celého procesu.

Problematika daňových a nedaňových nákladů je každým podnikatelským subjektem sledována z důvodu správného stanovení daňového základu a následného určení výše daně. Sazba daně z příjmu právnických osob je od roku 2010 stabilní ve výši 19 %. *Cílem při uplatňování nákladů v základu daně je postupovat tak, aby z vytvořeného zisku zbylo co nejméně* (Hnátek, 2018, s. 6).

3.9 Shrnutí teoretické části

Z výše uvedených poznatků v teoretické části lze vyvodit, že téma účtování nákladů s přihlédnutím k daňovému režimu je velice obsáhlé. Prvotní poznatky vycházejí ze zákonů, které jsou však psány v obecné rovině a někdy až moc složitě. Navíc jsou propojeny i návazností na další zákony, nařízení apod., což zhoršuje samotnou orientaci v problematice. Díky podrobným pokynům od ministerstva financí, výkladům v různých odborných publikacích, postupům na specializovaných účetních a daňových webech, které jsou volně přístupné veřejnosti, se orientace v problematice částečně zjednodušuje.

Jelikož je celá oblast vedení účetnictví i daní velmi rozsáhlá a v některých případech i komplikovaná, snahou bylo problematiku účetních i daňových nákladů zpřehlednit do několika obecných bodů pro lepší orientaci v tématu.

Do teoretické části, z důvodu rozsahu, byly vybrány konkrétní náklady, které jsou účtovány převážně v průběhu účetního období, a již při prvotním účtování může u nich být zohledněn jejich daňový režim. Proto se teoretická část věnuje převážně nákladům na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů, včetně souvisejících ustanovení. I když v § 24 najdeme převážně náklady daňově uznatelné a v § 25 naopak náklady daňově neuznatelné, oba dva paragrafy se v daňovém režimu navzájem doplňují. Pro zařazení účetního nákladu do daňového režimu je nutné věnovat pozornost oběma výše zmíněným paragrafům.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

Praktická část je založena na potřebě obchodních korporací vést svoje účetnictví v souladu s platnou legislativou a snahou co nejlépe stanovit základ daně, z kterého se počítá daňová povinnost. Vychází z nejčtenějších dotazů „kam“, na který účet účtového rozvrhu, a „jak“, daňově nebo nedaňově, účtovat náklady společnosti. Proto se praktická část věnuje poznatkům z legislativy a postupu účtování nákladů z daňového hlediska.

Nejenom správné účtování nákladů, ale i otázka daňové účinnosti je důležitou součástí vedení účetnictví. Výsledek hospodaření jako informativní ukazatel pro daň z příjmů nestačí, z tohoto důvodu praktická část rozebírá účetní náklady z daňového pohledu., jejich konkrétní účtování v návaznosti na členění z hlediska daňového režimu. Cílem je vytvořit ucelený přehled účetních nákladů a v návaznosti na jejich daňový režim z pohledu daně z příjmu.

K tomuto účelu byl sestaven krátký dotazník, obsahující dotazy k nákladovým účtům účtových skupin 50, 51, 52, 53 a 54. Dotazy se orientovaly na hospodářské operace a na jejich účtování v průběhu roku v nedaňovém režimu, se snahou o vymezení konkrétního rozsahu dat pro vlastní analýzu. O součinnost s vyplněním dotazníku za obchodní korporace byli požádáni respondenti, zpracovatelé účetnictví, kteří jsou zodpovědní za vedení účetnictví v obchodních korporacích.

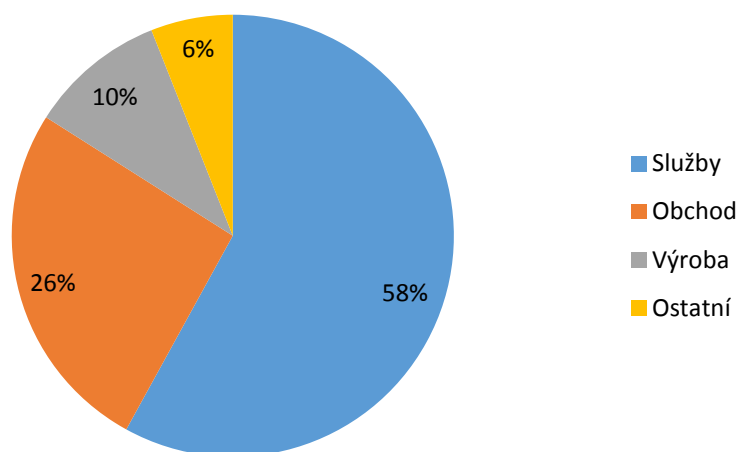
4.1 Dotazníkové šetření

Dotazníkové šetření se týkalo obchodních korporací, které mají povinnost vést účetnictví a účtovat podvojnými zápisy do nákladů. Byly použity syntetické nákladové účty podle vzorového účtového rozvrhu. Konkrétně byly vybrány takové nákladové účty, na kterých je pravděpodobnost účtování v průběhu účetního období a mohou obsahovat daňově uznatelné i neuznatelné náklady. Dotazník byl sestaven tak, aby respondenty zbytečně nezatěžoval a přitom poskytl dostatečná data k provedení analýzy. Bylo dotázáno 40 respondentů a každému zaslán dotazník pro vyplnění za maximálně tři obchodní korporace. Návratnost dotazníků byla, podle mého názoru, dost vysoká, vzhledem na období dotazování, které je, pro profese účetních, obdobím příprav a podávání daňových přiznání. Dotazníkového šetření se zúčastnilo 68 procent respondentů.

4.1.1 Předmět podnikání obchodních korporací

První otázka v dotazníku zjišťovala, v jakém hlavním předmětu činnosti dotazovaná obchodní korporace podniká. Z níže uvedeného grafu 1 vyplývá, že většina obchodních korporací, která propůjčila dotazníku svoje data, se zabývá poskytováním služeb, odpovědělo 35 respondentů za celkem 82 obchodních korporací. Dalšími zúčastněnými byly obchodní korporace podnikající v oblasti obchodu, dále korporace výrobního charakteru a ostatní, které nenašly zařazení v obecné rovině.

Graf 1: Předmět podnikání obchodní korporace



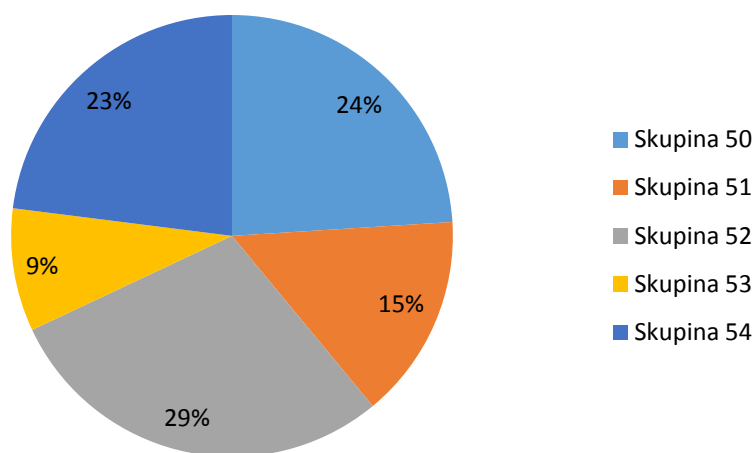
Zdroj: Vlastní práce autora

4.1.2 Nákladové účty

Druhá otázka zjišťovala, na které účetní skupiny je nejčastěji účtováno v rámci hospodářských operací v obchodních korporacích. Při odsouhlasení konkrétní účetní skupiny byl respondent vyzván, aby pokračoval v podrobnějším vyplňování a slovně specifikoval, jaká konkrétní hospodářská operace je účtována v obchodní korporaci na vybraný syntetický účet účetní skupiny v nedaňovém režimu. Respondenti nebyli vázáni ani minimálním ani maximálním výčtem hospodářských operací k jednotlivým účtům.

Z dotazníkového šetření bylo zjištěno, pomocí známkování od jedničky do pětky, jako ve škole, které jsou nejvíce používané skupiny v závislosti na účtování v nedaňovém režimu. Výsledek zjištění prezentuje následující graf 2, kde je vyjádřena v procentech obsazenost nedaňových nákladů v účtových skupinách 50, 51, 52, 53 a 54.

Graf 2: Struktura využívání nákladových účtů podle skupin



Zdroj: Vlastní práce autora

Díličními body otázky číslo 2 byla specifikace konkrétních nákladů, které jsou účtovány v průběhu účetního období na syntetické účty jimi vybraných účetních skupin, s přihlédnutím k nedaňovému režimu účetního případu. Výsledek dotazníkového šetření je přehledně sestaven do tabulky 5, podle jednotlivých dílčích bodů dotazování. Z každého syntetického účtu byly vybrány hospodářské operace s největším počtem výskytů v dotazníkovém šetření, podle struktury využívání nákladových účtů podle skupin. V nejvíce obsazované skupině 52 je specifikováno šest účetních případů, skupiny 50 a 54 jsou zastoupeny čtyřmi účetními případy, ve skupině 51 jsou specifikovány tři účetní případy a ve skupině 53 je uveden jeden nejčastější účetní případ.

Z výsledku dotazování k účtové skupině 50 je nejčastěji účtováno na syntetickém účtu **501** spotřeba materiálu. Byly specifikovány také náklady, u kterých je zvažováno daňové hledisko účtování a účtováno do nedaňových nákladů, výčet obsahuje tabulka 5, bod 1/2. Na účtu **502** spotřeba energie, více než 90 % respondentů neúčtuje v průběhu účetního období nedaňově a účet **503** ostatní neskladované dodávky nevyužívá žádný z respondentů k účtování hospodářských operací, z těchto důvodů účty **502** a **503** nebyly vybrány do přehledu.

Účtová skupina 51 zastupovala účetní případy účtované nedaňově převážně na účtu **513** a **518**, na účtu **511** nebyla specifikovaná žádná účetní operace a na účtu **512** pouze obecný pojem cestovné nad limit. Nejčastější hospodářskou operací občerstvení byl obsazován účet **513**, objevil se také pojem pohoštění, který je ekvivalentem občerstvení. Účet služeb **518** byl zaplněn hospodářskými operacemi nejvíce. Do příkladů účtování byla vybrána jedna hospodářská operace z účtu **513** a dvě operace z účtu **518**, které specifikuje tabulka 5, bod 2/2.

Z účtové skupiny 52 byly vybrány a specifikovány respondenty převážně hospodářské operace u dotazovaných účtů **524**, **527** a **528**. Účet **525**, nebyl respondenty vymezen v žádném účetním případě. Obsazenost konkrétních nedaňových nákladů u jednotlivých nabízených účtů této skupiny byla největší. Pro účtování na nákladových účtech v příkladech byla vybrána z účtu **524** jedna hospodářská operace, u účtu **527** byly specifikovány dva účetní případy, z účtu **528** tři účetní případy, výčet je v tabulce 5, bod 2/3.

V účtové skupině 53 v dotazníkovém šetření respondenti zohlednili u vybraných účtů **531**, **532** a **538** převážně jednu hospodářskou operaci. Do tabulky 5, bod 2/4. byla vybrána jedna hospodářská operace účtovaná na účtu 532 z důvodu nejčetnějšího výskytu v dotazníkovém šetření.

Poslední dotazovanou účetní skupinou byla skupina 54, u které byly respondenty využity všechny nabízené účty **543**, **544**, **545** a **549**, nicméně převážná část prezentace účetního případu specifikovala název syntetického účtu. V tabulce 5, pod bodem 2/5 je výsledek dotazování skupiny 54. Pro příklady účtování byla u účtů vybrána jedna hospodářská operace, která zobecňuje účtované účetní případy, u účtu **543** byl vybrán dar, u účtů **544** a **545** to byly pokuty a na účtu **549** manka a škody.

Tabulka 5 Dílčí dotazování – účetní případy

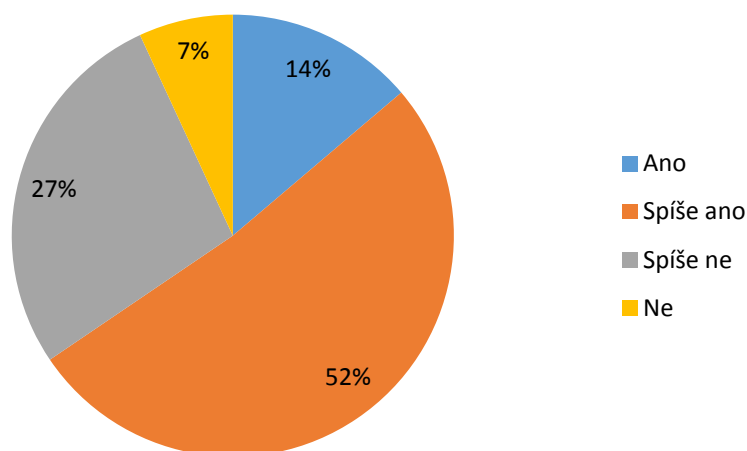
bod	účet	účetní případ			
		2/1	501	Kancelářské potřeby	Nápoje na pracovišti
2/2	513	Občerstvení/pohoštění			
	518	Vstupné veletrhy	Členské příspěvky		
2/3	524	Veřejné pojistné	Zdravotní pojištění	Sociální pojištění	
	527	Vzdělávání zaměstnanců	Stravenky		
	528	Vzdělávání zaměstnanců	Stravenky		
2/4	532	Daň z nemovitých věcí			
2/5	543	Dary sponzorské	Dary zdravotnictví	Dary škole	Peněžní dary
	544	Smluvní pokuty	Pokuta za dodání	Pokuta	Pokuta za termín
	545	Ostatní pokuty	Pokuta finanční úřad	Úrok z prodlení	
	549	Škody na majetku	Škoda na zásobách	Zaviněná škoda	Manko v pokladně

Zdroj: Vlastní práce autora

4.1.3 Posouzení daňové účinnosti nákladu

Třetí otázka navazovala na otázku číslo 2, zdali výše specifikované náklady jsou rozdělovány v obchodních korporacích již při prvotním účtování analytikou s ohledem na jejich daňovou účinnost. Výsledek odpovědí respondentů zobrazuje následující graf 3. Z grafu vyplývá, že více jak polovina respondentů odpověděla „spíše ano“, tedy rozlišuje náklady podle daňové účinnosti. Méně jak deset procent respondentů nerozlišuje analytickými účty náklady z daňového hlediska vůbec.

Graf 3: Používání analytických účtů

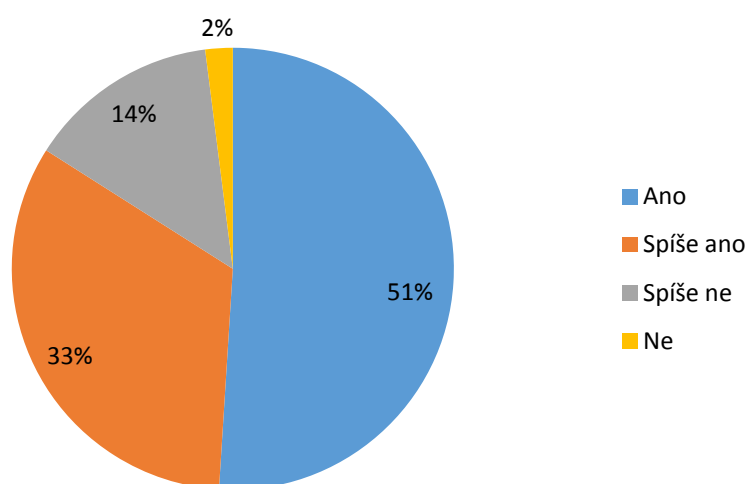


Zdroj: Vlastní práce autora

4.1.4 Návrh účetních postupů zohledňující daňovou problematiku

Otázka číslo 4 se týkala zjištění, zdali by respondenti uvítali přehled účtování nákladů s ohledem na daňové aspekty již v průběhu účetního období. Výsledkem je zjištění, které uvádí graf 4. U kladných odpovědí byli respondenti požádáni o konkrétní formu prezentace výše zmíněného přehledu. U záporné odpovědi byl respondent požádán o sdělení důvodu nesouhlasu. Zájem respondentů o přehled účtování převyšoval nezájem. Respondenti s kladnou odpovědí ve větší míře preferovali přehled formou tabulky. Respondenti, kteří neprojevili vůbec zájem nebo spíše neměli zájem, jako důvod svého nezájmu ve většině uvedli čas.

Graf 4: Zájem o postup účtování



Zdroj: Vlastní práce autora

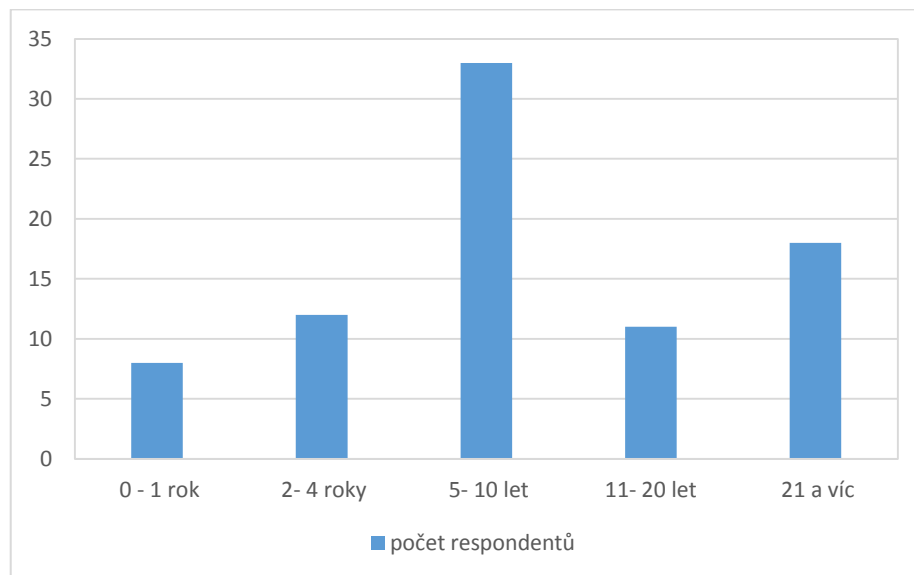
4.1.5 Praxe v oboru účetnictví

V grafu 5 je promítnuta pátá otázka dotazníkového šetření, která se zjišťovala délku praxe respondentů ve vedení účetnictví v obchodních korporacích.

Kategorie praxe v oboru byly rozděleny na pět částí. V první části byla délka praxe v oboru do jednoho roku, další kategorií byla praxe od jednoho do čtyř roků praxe, třetí kategorií byla specifikována praxe v oboru od čtyř do deseti let a poslední kategorií tvořili respondenti s více jak dvacetiletou praxí v oboru vedení účetnictví. Největší podíl respondentů byl zaznamenán s praxí od čtyř do deseti let, jednalo se o 40 % dotázaných respondentů. Nejmenší procento, přibližně 10 %, dotazovaných respondentů bylo s praxí do jednoho roku.

Graf 5 vyjadřuje počet respondentů, kteří se zúčastnili dotazníkového šetření podle délky jejich praxe v oboru vedení účetnictví.

Graf 5: Počet respondentů s praxí ve vedení účetnictví



Zdroj: Vlastní práce autora

4.1.6 Shrnutí závěrů z dotazníkového šetření

Cílem dotazníkového šetření bylo zjistit, prostřednictvím zpracovatelů účetnictví v obchodních korporacích, jaké nákladové účty obchodní korporace využívají pro účtování hospodářských operací, převážně těch nedaňových a zda řeší daňovou problematiku nákladů již při prvotním účtování nákladů. Dotazníkového šetření se zúčastnili respondenti vedoucí účetnictví v obchodních korporacích s různými podnikatelskými činnostmi, největší zastoupení měli respondenti účtující v obchodních korporacích s převažující činností v oblasti služeb. Většina respondentů odsouhlasila v dotazníku účtování na analytických účtech s rozlišením podle daňového režimu.

Podle zjištěných výsledků z dotazníkového šetření nejčastější hospodářské operace, které jsou účtovány v obchodních korporacích nedaňově, převažují v účtové skupině 52, následuje skupina 50, 54 a 51 a dále skupina 53. Z těchto důvodů byly do příkladů účtování na nákladových účtech specifikovány hospodářské operace podle jednotlivého naplnění skupin hospodářskými operacemi.

I když praxe respondentů s vedením účetnictví převažuje a je dlouholetá, zájem o nabízený návrh postupu účtování nákladů v daňové rovině byl značný, kladně se vyjádřilo přes 80 procent respondentů, kteří preferovali tabulkovou formu přehledu. Důvodem záporné odpovědi na nabídku návrhu účetního postupu od ostatních respondentů byl nedostatek času.

4.2 Účtování na nákladových účtech

4.2.1 Návrh účetního postupu

Postupy pro účtování nákladů vyplývají prvotně z legislativy, nicméně z praktického hlediska lze zvolit následující kroky pro účtování nákladů:

- Prvotně mít specifikovaný účtový rozvrh podle druhu činnosti korporace, analytické účty se srozumitelnou identifikací nákladu
- Účtování pouze na základě účetního dokladu a znalosti hospodářské operace, která z dokladu vyplývá.
- Stanovit přesně účtovou skupinu, do které hospodářská operace spadá.
- Před samotným zaúčtováním vědět, jestli hospodářská operace souvisí s podnikáním, zdali má souvislost se zdanitelným příjmem z podnikatelské činnosti a také, jestli časově a věcně zapadá do účetního období.
- Rozhodnout se o nákladu, o kterém účtují, jestli je z daňového hlediska uznatelný či nikoliv, neboli dokázat obhájit uznatelnost nákladu při případné daňové kontrole.
- Vybrat analyticky specifikovaný účet a provést zaúčtování s cílem vytvořit tak ideální stav v účetní evidenci, kdy skutečnost je shodná se stavem účetním a je podložena analytickými účty.
- Vycházíme – li ze zákona o daních z příjmů, konkrétně z § 24 a § 25 zákona, kde jsou specifikovány daňové a nedaňové náklady, je možné zvolit, při rozhodování o daňovém režimu konkrétního nákladu, prvotní zaměření na § 25 zákona o daních z příjmů. Možným postupem je vyloučení nákladu z daňové neúčinnosti podle § 25 a poté zjišťovat v § 24 potvrzení, že se jedná o daňově účinný náklad.

4.2.2 Doporučený účtový rozvrh

Účtový rozvrh je základem pro účtování hospodářských operací v každé obchodní korporaci. Vyplývá ze směrné účtové osnovy, která je dána vyhláškou č. 500/2002 Sb. v členění na účtové třídy a skupiny, což je pro účtování hospodářských operací nedostačující. Z tohoto důvodu má obchodní korporace povinnost vytvořit si svůj vlastní účtový rozvrh, který je podrobnější. Doporučení účtový rozvrh v tabulce 6, je v této bakalářské práci sestaven na základě vybraných účetních operací ve skupině 50 až 54 směrné účtové osnovy a slouží jako příloha k příkladům v kapitole 4. 3. SU znamená označení syntetického účtu. AU znamená rozčlenění syntetického účtu na podrobnější analytiku s rozlišením daňového režimu. AU 001 – 004 zastupuje daňově uznatelné náklady a AU 009 specifikuje náklady, které jsou daňově neúčinné.

Tabulka 6 Doporučený účtový rozvrh

SU	AU	D/N	Název účtu
Účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy			
501	001	D	Spotřeba materiálu – kancelářské potřeby
501	002	D	Spotřeba materiálu – nápoje na pracovišti
501	003	D	Spotřeba materiálu – spotřeba pohonných hmot
501	004	D	Spotřeba materiálu – reklamní předměty
501	009	N	Nedaňová spotřeba materiálu
Účtová skupina 51 – Služby			
513	009	N	Náklady na reprezentaci – občerstvení
518	001	D	Ostatní služby – vstupné na akce
518	002	D	Ostatní služby – členské příspěvky
518	009	N	Ostatní nedaňové služby
Účtová skupina 52 – Osobní náklady			
524	001	D	Zákonné sociální a zdravotní pojištění
527	001	D	Zákonné sociální náklady – vzdělávání zaměstnanců
527	002	D	Zákonné sociální náklady – stravenky zaměstnanců
528	009	N	Ostatní sociální náklady nedaňové
Účtová skupina 53 – Daně a poplatky			
532	001	D	Daň z nemovitých věcí
532	009	N	Daň z nemovitých věcí nedaňová
Účtová skupina 54 – Jiné provozní náklady			
543	009	N	Poskytnuté dary
544	001	D	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
545	009	N	Ostatní pokuty a penále
549	001	D	Ostatní provozní náklady - škody
549	009	N	Ostatní provozní náklady - nedaňové škody

Zdroj: Vlastní práce autora

4.2.3 Výsledky účtování

Z výsledku účtování nákladů v průběhu účetního období při zpracovávání podkladů pro daňová přiznání je možné čerpat již z předem připravených účtů. Do výsledku hospodaření obchodních korporací patří veškeré náklady, o kterých je účtováno v rámci účetního období, pro vstup nerozlišujeme jejich daňový režim. Zatímco základ daně tvoří pouze náklady, které jsou uznatelné pro zajištění, dosažení a udržení příjmů, je možnost, pokud účtujeme již v průběhu roku o nedaňových nákladech, obratem zjistit, v reálném čase, i dílčí základ daně, který vzniká v průběhu účetního období.

Jako dílčí základ daně je označován výsledek hospodaření zvýšený o náklady daňově neúčinné a účtované v rámci účetního období, v našem případě podle vzorového účtového rozvrhu na analytických účtech 009. Do základu daně kromě těchto neuznaných nákladů vstupují i další hospodářské operace, kterým se z důvodu obsáhlosti dat není možné v této bakalářské práci věnovat. Náklady, které specifikuje tato bakalářská práce a které se promítají v rámci svého daňového režimu do daňového přiznání, tvoří připočitatelné položky k výsledku hospodaření pro zjištění základu daně, avšak v omezené míře.

4.3 Příklady účtování na nákladových účtech

Příklady vyjadřující doporučený postup účtování na nákladových účtech je rozdělen pro přehlednost podle účtových skupin. Vybrané syntetické účty jsou specifikovány v tabulkách vždy pod dvěma body, bod 1 zahrnuje účtování daňové a v bodě 2 je prezentováno účtování nedaňové, v textu je použito analytických účtů pro rozlišení daňového režimu. Daňové náklady na konkrétním syntetickém účtu s vymezením analytického účtu 001 až 004. Nedaňové náklady na syntetických účtech jsou shrnuty pod analytické členění 009. Výsledky účtování v daňových režimech jsou podloženy odkazem na zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, na jeho jednotlivé paragrafy. Součástí každé hospodářské operace je krátký komentář, který vysvětluje daňové i nedaňové zařazení příslušného účetního případu včetně účtování.

Jednotlivé účetní operace jsou vybrány jako nejčastější účetní operace na základě výsledků z provedeného dotazníkového šetření a každá účetní operace je vložena do samostatné tabulky. V názvu tabulky je specifikována účetní operace, které se účtování týká. Zdrojem pro všechny následné tabulky je tabulka 5.

Je-li hospodářskou operaci, podle doporučení, možné účtovat v daňovém i nedaňovém režimu, obsahuje tabulka příslušného účetního případu bod 1 i bod 2. Pokud je však hospodářská operace účtována pouze daňově, obsahuje příslušná tabulka pouze bod 1, pokud je možné pouze účtování nedaňové, obsahuje tabulka pouze specifikaci v bodu 2.

4.3.1 Účtová skupina 50 Spotřebované nákupy

Účtová skupina 50, do které jsou převážně účtovány náklady ke spotřebě, se jeví spíše jako daňově účinná skupina, nákupy jsou spotřebovány a jsou potřebné pro podnikatelskou činnost. Součástí zákona o daních z příjmů jsou však i náklady účtované do skupiny 50, které jsou neuznatelné na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to podle § 24 i § 25 zákona o daních z příjmů. Jako příklady byly vybrány náklady na kancelářské potřeby, ochranné nápoje, pohonné hmoty a reklamní předměty.

o 501 Spotřeba materiálu – kancelářské potřeby

Nákup kancelářských potřeb účtujeme na syntetický účet 501 s příslušnou analytickou evidencí, jak je uvedeno v tabulce 7.

Tabulka 7 Kancelářské potřeby

	Účetní případ	účet	Text	D/N	ZDP
1	Nákup kancelářského papíru	501001	Spotřebován	D/.	24/1

Zdroj: Vlastní práce autora

Kancelářské potřeby, jejich spotřeba, jak už název účtu napovídá, jsou daňově účinné z pohledu daně z příjmů, jen za předpokladu, že došlo k jejich spotřebě a byla splněna podmínka dosažení, zajištění a udržení příjmů, která vychází z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Spotřeba, v našem případě kancelářského papíru, přímo souvisí s podnikatelskou činností a kancelářský papír byl spotřebován do konce účetního období.

Kancelářské potřeby, které nebyly spotřebovány v účetním období, tudíž nesplnily podmínku, že se v účetním období podílely na tvoření zdanitelného příjmu, nemohou být ani v tomto účetní období daňově účinné. V tomto případě se jedná o zásobu, kterou není možné účtovat na nákladovém účtu. Nespotřebované zásoby nevstupují do výsledku hospodaření, jedná se o majetek obchodní korporace, který podléhá inventarizaci.

○ **501 Spotřeba materiálu - nápoje na pracovišti**

V tabulce 8 najdeme jako účetní případ poskytování nápojů na pracovišti pro zaměstnance. Spotřebu nákladu účtujeme na syntetický účet 501 s příslušnou analytickou evidencí.

Tabulka 8 Nápoje na pracovišti

	Účetní případ	účet	Text	D/N	ZDP
1	Nákup balené vody	501002	Neperlivá voda	D/.	§24/2/j/1
2	Nákup balené vody	501009	Perlivá nebo ochucená voda	/N	§25/1/zm

Zdroj: Vlastní práce autora

1. Informaci k ochranným nápojům, daňově účinným nákladům na jejich pořízení najdeme v § 24 odst. 2 písmeno j) bod 1 zákona. Tato specifikace daňového nákladu je řešena spíše v obecné rovině s odvoláním na zvláštní právní předpisy. V prvním případě na nařízení vlády, z kterého vyplývá podmínka uplatnění poskytovaného nápoje jako daňového nákladu pouze na pracovištích při zátěži teplem nebo chladem. V druhém případě je zajištění pitné vody povinností zaměstnavatele, jediné voda a pouze neperlivá, je daňově účinným nákladem pro zaměstnavatele. Jedná se o pitnou vodu z vodovodu, ale také i o balenou neperlivou vodu v PET lahvích nebo i v barelech.
2. Z výše uvedených závěrů je patrné, že poskytování nápojů v jiné formě, například poskytnutí vody perlivé, minerální vody a to slazené i neslazené, kávy, čaje apod., pro zaměstnance na pracovišti, je posuzováno jako nedaňový náklad.

○ **501 Spotřeba materiálu – pohonné hmoty**

Nákup pohonných hmot za účelem spotřeby je účtován na účet 501 s příslušnou analytickou evidencí v průběhu účetního období a je řešen v tabulce 9. U spotřeby pohonných hmot je navíc zmíněna varianta, jejíž zhodnocení se týká spíše konce účetního období, nicméně se může objevit i v rámci běžného účetního období. Jedná se o využití paušálu na dopravu.

Tabulka 9 Spotřeba pohonných hmot (Phm)

	Účetní případ	účet	Text	D/N	ZDP
1	Nákup Phm	501003	Spotřeba je větší než 60tis.Kč/1 auto	D/.	24/1
2.1	Nákup Phm	501009	Spotřeba je nižší než 60tis.Kč/1 auto	/N	25/1/x
2.2	Paušál		Využití paušálního výdaje na dopravu	D/	24/2/zt

Zdroj: Vlastní práce autora

1. Nákup pohonných hmot v souladu s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 je daňově účinná jen za podmínky spotřeby. Pokud nejsou pohonné hmoty spotřebovány, nehovoříme o nákladu, ale o zásobě, která podléhá inventarizaci. U pohonných hmot také sledujeme spotřebu na jednotlivá vozidla, pokud spotřeba pohonných hmot přesáhne za účetní období částku 60 tisíc korun, účtujeme o ní, jako o daňovém nákladu v plné míře.
2. V případě, kdy spotřeba pohonných hmot za účetní období nepřesáhne spolu s náklady na parkování na jedno vozidlo částku 60 tisíc korun, má obchodní korporace možnost, pokud je to pro ni efektivnější, uplatnit paušální výdaje na dopravu podle §24 odst. 2 písmeno zt). Pokud se obchodní korporace rozhodne o využití paušálu na dopravu, je povinna přeúčtovat vzniklý náklad na pohonné hmoty na nedaňový účet nebo tento náklad vyloučit v daňovém přiznání jako připočitatelnou položku k základu daně.

Do hodnoty maximálního využitelného paušálu ve výši 60 tisíc Kč se kromě potřeby pohonných hmot připočítávají i náklady na parkovné k příslušnému vozidlu. Jelikož se jedná většinou o zanedbatelné částky, jsou zmiňovány pouze pohonné hmoty.

Využití paušálního výdaje na dopravu, do daňových nákladů, má svoje specifická pravidla uplatnění, která jsou obsažena v zákoně. Jedná se o již zmíněnou maximální hodnotu paušálu 60 tisíc Kč za rok při celoročním používání vozidla pro dosažení, zajištění a udržení příjmů, vozidlo nemusí být zahrnuto v obchodním majetku poplatníka, může být jeho vlastní nebo pronajaté s výjimkou finančního leasingu, tam je vlastníkem vozidla leasingová společnost. Důležitou informací pro uplatnění výdajového paušálu na dopravu je maximální počet tří vozidel na uplatnění, podle výše zmíněných podmínek.

Vozidla, která jsou používána pro podnikání, avšak pouze částečně, i na ty je možné uplatnit paušální výdaj na dopravu, ale v omezené míře. Podmínkou je krácení maximální výše na 80 %, což představuje ročně maximálně 48 tisíc Kč.

- **501 Spotřeba materiálu – reklamní předměty**

Dalším vybraným účetním případem se stal nákup reklamních předmětů, s účtováním na syntetický účet 501 s příslušnou analytickou evidencí, jak uvádí tabulka 10.

Tabulka 10 Reklamní předměty

	Účetní případ	účet	Text	D/N	ZDP
1	Reklamní předmět	501001	Nákup reklamních předmětů	D/.	25/1/t
2	Reklamní předmět	501009	Nákup reklamních předmětů	/N	25/1/t

Zdroj: Vlastní práce autora

1. Reklamní předměty jsou daňově účinné za určitých podmínek. Tyto podmínky jsou určeny v § 25 odst. 1 písm. t), který specifikuje nedaňové náklady na reprezentaci. Mezi podmínky pro daňovou uznatelnost patří, že hodnota jednoho předmětu bez daně z přidané hodnoty nesmí být větší než 500 Kč, navíc předmět musí být označen logem nebo jiným způsobem prokazovat, že se týká dané obchodní korporace a také nesmí podléhat spotřební dani s výjimkou tichého vína. Navíc poskytovatel reklamního předmětu musí prokázat, při případné kontrole, že reklamní předmět skutečně předán zákazníkovi. Může se jednat o propagační letáky, propisky nebo i třeba trička s logem firmy, při splnění maximální hodnoty do 500,-. Hodnota je včetně obalu.
2. Účtování reklamních předmětů z nedaňového hlediska je náplní syntetického účtu 501 spotřeba materiálu a jeho nedaňový režim vychází z § 25 odst. 1 písm. t), který sice specifikuje náklady na reprezentaci, nicméně účetně spadá tento náklad pod syntetický účet 501 spotřeba materiálu v nedaňovém režimu. Reklamní předměty, které nespĺňují zákonné podmínky daňového uplatnění, označujeme jako dary na reprezentaci. V zákoně nalezneme specifikaci daru pouze jako obecný pojem, a to způsobem vymezení, co je a není reklamní nebo propagační předmět. Darem na reprezentaci rozumíme celkovou hodnotu reklamních předmětů, které převyšují maximální uznanou cenu reklamního předmětu ve výši 500,- Kč, do které je nutné zahrnout nejenom hodnotu reklamního předmětu ale i hodnotu obalu i balení.

4.3.2 Účtová skupina 51 Služby

Z dotazníkového šetření byly vybrány nejčtenější účetní případy z účtu 513 a 518. Jedná se o náklady na občerstvení účtované na účtu 513. Náklady na vstupné na akce a náklady na členské příspěvky účtované na účtu 518.

○ **513 Náklady na reprezentaci**

Pohoštění a občerstvení účtované na účet 513 zohledňuje tabulka 11. Náplní tohoto účtu podle doporučeného účtového rozvrhu jsou náklady, které jsou účtovány z pohledu daně z příjmů jako nedaňové.

Tabulka 11 Občerstvení a pohoštění

	Účetní případ	účet	Text	D/N	ZDP
2	Reprezentace	513009	Občerstvení a pohoštění	/N	§25/1/t

Zdroj: Vlastní práce autora

Pojem reprezentace specifikuje § 25 odst. 1 písm. t), jedná se především o pohoštění a občerstvení. Je doporučeno účtování na účtu 513 náklady na reprezentaci, který je podle vzorového účtového rozvrhu veden jako účet daňově neúčinný. Příkladem občerstvení jako účetního případu může být pozvání obchodního partnera na oběd nebo pohoštění při jednání s klienty.

518 Ostatní služby

Zastoupení účetních případů na syntetickém účtu 518 ostatní služby bylo specifikováno v dotazníku ve velké míře, z důvodu kapacitních byly vybrány ty dva nejčtenější účetní případy, které shrnují specifikaci dotazování na tomto účtu.

○ **518 Vstupné na akce**

Na účtu 518 účtujeme vstupné na různé akce, viz tabulka 12, které pro daňově uznatelné účely musí souviset s předmětem činností obchodní korporace a musí splňovat podmínku časové a věcné souvislosti s účetním obdobím.

Tabulka 12 Vstupné na veletrh

	Účetní případ	účet	Text	D/N	ZDP
1	Vstupné na akce	518003	Vstupné na veletrh	D/	24/1
2	Vstupné na akce	518009	Vstupné na veletrh	/N	24/1

Zdroj: Vlastní práce autora

1. Vstupné na akce, jako obecná terminologie, pod kterou patří například vstupné na veletrh, přednášky apod., jsou z daňového hlediska uznatelné pouze v případě, že náklad na tuto akci, které se zúčastní zástupci obchodní korporace, je v souladu s činností firmy a do budoucna je předpoklad, že vynaložení tohoto nákladu přispěje k tvorbě zisku. Příkladem je návštěva, v našem případě

veletrhu, za účelem získání například nových obchodních partnerů nebo potencionálních klientů.

2. Vstupné na různé akce, které nelze uznat jako daňově uznatelný náklad, v našem případě vstupné na veletrh, je účtováno na účtu 518009. Příkladem může být náklad za účast na veletrhu v roce 2018, který je účtován jako náklad až v roce 2019 a který nesplňuje podmínku časové souvislosti s účetním obdobím.

○ **518 Členské příspěvky**

Členské příspěvky hrazené obchodní korporací se účtují na účet 518 jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů i jako náklady, které nesplňují daňovou uznatelnost. Účtování specifikuje tabulka 13.

Tabulka 13 Členské příspěvky

	Účetní případ	účet	Text	D/N	ZDP
1	Členské příspěvky	518004	Členské příspěvky	D/	24/2/d
2	Členské příspěvky	518009	Členské příspěvky	/N	25/1/zo

Zdroj: Vlastní práce autora

1. Členské příspěvky daňově účinné jsou takové, které hradí obchodní korporace sama za sebe nebo za svého zaměstnance a to pouze v případě, že členství, které poplatek nabízí, splňuje podmínku povinnosti nebo nutnosti členství v souvislosti s vlastním podnikáním. Potom je možné členské příspěvky uplatnit jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. d).
2. Členské příspěvky, které nelze uznat za daňově účinné z důvodu nenaplnění podmínky povinného členství, nebo nutnosti členství v souvislosti s podnikáním účtujeme na účtu 518009 nedaňově. Jedná se o dobrovolné členství, které nepřináší žádný užitek pro obchodní korporaci. O nedaňových členských příspěvcích můžeme hovořit i v souvislosti s osvobozením, pokud je tento členský příspěvek osvobozen od daně z příjmu u příjemce, nemůže si ho budoucí člen uplatnit do daňových nákladů.

4.3.3 Účtová skupina 52 Osobní náklady

V účtové skupině je účtováno o nákladech, které se týkají zaměstnanců a jejich pracovních poměrů. Jedná se o účet 524 zákonné sociální a zdravotní pojištění, který je daňově uznatelný, protože jeho náplní jsou zákonné náklady. Nicméně při špatné platební morálce obchodní korporace, může dojít i na tomto účtu ke změně daňového režimu na režim nedaňový. Hospodářské operace na účtu 527 zákonné sociální náklady jsou v režimu daňové uznatelnosti. Účet 528 ostatní náklady slouží, podle vzorového účtového rozvrhu, pro účtování o daňově neúčinných nákladech.

○ 524 Zákonné sociální a zdravotní pojištění

Náplní tohoto účtu je zákonné pojištění, které hradí zaměstnavatel za svoje zaměstnance z titulu závislé činnosti. Jedná se o povinné úhrady sociálního a zdravotního pojištění za zaměstnance. Konkrétní případ ukazuje tabulka 14.

Tabulka 14 Zákonné sociální a zdravotní pojištění

	Účetní případ	Účet	Text	D/N	ZDP
1	Zákonné pojištění	524001	Uhrazené pojistné závislá činnost	D/	24/2/f
2	Zákonné pojištění	524009	Neuhrazené pojistné dle podmínek	/N	24/2/f

Zdroj: Vlastní práce autora

1. Zákonné pojištění, neboli pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, vzniká jako povinný daňový náklad z titulu závislé činnosti, daňový režim najdeme v § 24 odst. 2 písm. f). O tomto daňovém nákladu účtujeme v průběhu účetního období v plné míře, nicméně s určitým daňovým omezením, které blíže specifikuje bod 2.
2. Podle § 24 odst. 2 písm. f) je daňový náklad zákonného pojištění závislý na úhradě tohoto pojištění. Podle zákona musí být toto pojištění uhrazeno do konce následujícího měsíce po uplynutí zdaňovacího období. Pokud tomu tak není, je pojištění pro daňové účely neuznané jako náklad.

527 Zákonné sociální náklady

Náplní tohoto účtu jsou zákonné náklady související s pracovním poměrem, jsou to náklady sice zákonné, co do daňové uznatelnosti, nicméně jejich povinnost pro poskytování zaměstnavatelem není povinná ze zákona. Jedná se o striktně daňový účet. Účetní případy vybrané do této kapitoly jsou vzdělávání zaměstnanců a stravné.

○ **527 Vzdělávání zaměstnanců**

Vzdělávání zaměstnanců jako náklad spadá do obou režimů účtování, do daňového i nedaňového. Jako daňově účinný náklad je vzdělávání zaměstnanců promítnuto na účtu 527 a jeho účtování je zohledněno v bodě 1., jak ukazuje tabulka 15.

Tabulka 15 Vzdělávání zaměstnanců

	Účetní případ	účet	Text	D/N	ZDP
1	Vzdělávání zaměstnanců	527001	V souvislosti s činností	D/	24/2/j/3

Zdroj: Vlastní práce autora

Vzdělávání zaměstnanců je pro obchodní korporace důležitou činností pro rozvoj firmy, proto i náklady na vzdělávání zaměstnanců jsou podle zákona daňově uznatelné. Avšak pouze za předpokladu, že vzdělávání probíhá ve vlastních vzdělávacích zařízeních, nebo u externích společností s jedinou podmínkou, vzdělání musí souviset s předmětem činnosti zaměstnavatele. Daňově uznatelné náklady na vzdělání zaměstnanců účtujeme na účtu 527 s příslušnou analytikou.

○ **527 Stravenky pro zaměstnance**

Daňově uznatelný náklad, prezentovaný v tabulce 16, bod 1, příspěvek na stravenky pro zaměstnance poskytnuté zaměstnavatelem jako daňově uznatelný náklad, účtujeme na účtu 527 s příslušnou analytikou. Stravné, jako nedaňový náklad podle bodu 2, není na tomto účtu zohledněn, účetně náleží účtu 528.

Tabulka 16 Stravenky pro zaměstnance

	Účetní případ	účet	Text	D/N	ZDP
1	Zákonné sociální náklady	527002	Stravenky pro zaměstnance	D/	24/2/j

Zdroj: Vlastní práce autora

Daňová účinnost stravenek poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnancům na pracovišti, má svoje specifické podmínky. Hodnota daňového nákladu nesmí přesáhnout 55 % nominální hodnoty stravenky. Maximální výše daňového nákladu se odvíjí od hodnoty cestovních náhrad za 5 až 12 hodin, pro rok 2019 se jedná o částku 97,- Kč, z které může být uplatněno 70 %, tzn. 67,90 Kč je maximální hodnota daňového nákladu na jednu stravenku. Navíc zaměstnanec má nárok na stravenku pouze při odpracování směny, která trvá nejméně tři hodiny.

528 Ostatní sociální náklady

Na účet 528 účtujeme ostatní sociální náklady podle doporučeného účtového rozvrhu, které zahrnují pouze náklady, které jsou z daňového hlediska neuznatelné jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Jedná se o náklady, které nesplňují podmínky vyplývající ze zákona, hovoříme o nich převážně jako o zaměstnaneckých benefitech. Z vybraných účetních případů jsou specifikovány příspěvky na kulturu a sport, náklady na vzdělávání zaměstnanců a náklady na stravenky pro zaměstnance. Body pod číslem 1 jsou ve všech tabulkách vynechány, neboť na nich není účtováno v daňově účinném režimu, daňové náklady v těchto případech spadají pod účtování na účet 527. Tabulka 17 prezentuje účtování příspěvků na kulturu a sport.

○ 528 Příspěvky na kulturu a sport

Tabulka 17 Příspěvky na kulturu a sport

	Účetní případ	účet	Text	D/N	ZDP
2a	Příspěvky na kulturu a sport	528009	Vstupenky do divadla	/N	25/1/h/1
2b	Příspěvky na kulturu a sport	528009	Lístky na hokejový zápas	/N	25/1/h/1

Zdroj: Vlastní práce autora

Zaměstnavatelé, kteří kromě mzdy za práci poskytují svým zaměstnancům nepeněžní benefity, v tomto případě například vstupenky do divadel, kin nebo lístky na fotbalový zápas, takto činí zcela dobrovolně a jsou povinni účtovat tento náklad nedaňově podle § 25 odst. 1 písm. h) bod 1.

○ 528 Vzdělávání zaměstnanců

Náklady na vzdělávání zaměstnanců podle tabulky 18, jsou účtovány na účtu 528 v nedaňovém režimu při nesplnění zákonných podmínek pro daňovou účinnost.

Tabulka 18 Vzdělávání zaměstnanců

	Účetní případ	účet	Text	D/N	ZDP
2	Vzdělávání zaměstnanců	528009	Školení mimo obor podnikání	/N	25/1/h/2

Zdroj: Vlastní práce autora

Náklady na vzdělávání zaměstnanců, režim tohoto nákladu je závislý na splnění určitých podmínek, které jsou specifikovány v § 25 odst. 1 písm. h) bod 2. Jedná se o nepeněžní plnění například na různá školení, kurzy nebo i hrazené studium na škole pro zvyšování kvalifikace, které však nemá souvislost s výkonem

činnosti v pracovním poměru zaměstnance. Příkladem může být účast zaměstnance například na pedagogickém kurzu, který nesouvisí ani s činností společnosti ani se zvyšováním kvalifikace zaměstnance, jehož pracovním zařazením v obchodní korporaci je například na pozici účetního.

○ **528 Stravenky pro zaměstnance**

Účtování o stravenkách jako o nedaňovém nákladu, prezentuje tabulka 19.

Tabulka 19 Stravné

	Účetní případ	účet	Text	D/N	ZDP
2	Ostatní sociální náklady	528009	Stravenka pro zaměstnance	/N	24/2/j/4

Zdroj: Vlastní práce autora

Na účtu 528 účtujeme příspěvek na stravné, formou stravenky, který není jako náklad dovolen zahrnout do daňových nákladů. Informace o daňovém režimu stravného není součástí § 25 zákona, kde je předpoklad definice daňově neúčinných nákladů, jak by se dalo očekávat, ale specifikací v § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 jako stravné daňově uznatelné u zaměstnavatele. V tomto případě se jedná o příspěvek na stravné, který je hrazen zaměstnavatelem za zaměstnance nad daňově uznanou hodnotu, nad 55 % výše z celkového poskytnutého stravného nebo nad maximální hodnotu stanovenou pro rok 2019 ve výši 70 % z částky 97,-Kč na jednu stravenku.

4.3.4 Účtová skupina 53 Daň a poplatky

Tato skupina je specifická převážně pro účtování daní a poplatků, jak vyplývá z názvu účetní skupiny. Z daňového hlediska je vázána v určitých účetních případech s úhradou. V příkladu jsou řešeny náklady na daň z nemovitých věcí.

○ **532 Daň z nemovitých věcí**

Daň z nemovitých věcí disponuje vlastním syntetickým účtem vycházející z doporučeného účtového rozvrhu, účtování v obou daňových režimech je v tabulce 20.

Tabulka 20 Daň z nemovitých věcí

	Účetní případ	účet	Text	D/N	ZDP
1	Daň z nemovitých věcí	532001	Uhrazena	D/	24/2/ch
2	Daň z nemovitých věcí	532009	Neuhrazena	/N	24/2/ch

Zdroj: Vlastní práce autora

1. Podle § 24 odst. 2 písm. ch) je daňově uznatelným nákladem daň z nemovitých věcí pouze za předpokladu, že byla uhrazena do konce účetního období.
2. Nedaňový režim vyplývá z bodu 1, pokud není daň z nemovitostí uhrazena do stanoveného zákonného termínu, není možné ji uplatnit do daňových nákladů. Je doporučeno náklad v průběhu účetního období účtovat nedaňově a při jeho úhradě přeúčtovat na daňový účet.

4.3.5 Účtová skupina 54 Jiné provozní náklady

Náklady, které nebylo možné účetně podchytit v předešlých účetních skupinách a souvisí s provozní činností obchodní korporace, se vykazují ve skupině 54. V této souvislosti se tato kapitola věnuje darům, pokutám smluvním i nesmluvním a dále manku a škodě.

○ 543 – Poskytnutí dary

Účtování na specifickém účtu dary se věnuje tabulka 21. Účet 543 podle vzorového účtového rozvrhu byl specifikován jako účet daňově neúčinný, stejně jako hospodářské operace týkající se poskytování darů.

Tabulka 21 Dary

	Účetní případ	účet	Text	D/N	ZDP
2	Dary	543009	Poskytnuté dary	/N	25/1/t

Zdroj: Vlastní práce autora

Náklady účtované jako poskytnuté dary jsou podle § 25 odst. 1 písm. t) nákladem ryze nedaňovým a jako o účetním nákladu je o něm účtováno na účtu 543. Poskytnuté dary se stávají připočitatelnou položkou k základu daně. Jedná se o peněžní i nepeněžní plnění.

○ 544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení

Na tomto účtu jsou zachyceny náklady vydané na smluvní pokuty a úroky z prodlení. Jedná se o náklady daňově účinné a jsou v tabulce 22.

Tabulka 22 Smluvní pokuty a úroky z prodlení

	Účetní případ	účet	Text	D/N	ZDP
1	Smluvní pokuty	544001	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	D/	24/2/zi

Zdroj: Vlastní práce autora

Smluvní pokuty, jak vyplývá z názvu, jsou pokuty domluvené předem. Jejich daňový režim specifikuje § 24 odst. 2 písm. zi). Řadíme sem například pokutu za nedodržení termínu dodávky na základě vztahu mezi dodavatelem a odběratelem, nebo úroky z prodlení z úhrad za zboží a obdobné pokuty, které vyplývají ze smluvního vztahu a které jsou poskytovány na základě smlouvy.

○ **545 – Ostatní pokuty a penále**

Účet 545, podle doporučeného účtového rozvrhu je z daňového hlediska ryze nedaňový, což prezentuje tabulka 23.

Tabulka 23 Ostatní pokuty a penále

	Účetní případ	účet	Text	D/N	ZDP
2	Ostatní pokuty a penále	545009	Pokuty a penále	/N	25/1/f

Zdroj: Vlastní práce autora

Mezi ostatní pokuty a penále, obecně mezi nesmluvní sankce, řadíme náklady, které vznikají v důsledku neplnění povinností, které určuje státní správa. Podle § 25 odst. 1 písm. f) se jedná o daňově neúčinné náklady. Převážně jsou zde zahrnuty pokuty například za pozdní podání daňových přiznání nebo za nesplnění povinností vůči finančnímu úřadu, například nepodání daňového přiznání vůbec. Dalšími nedaňovými náklady jsou penále, například za podání přiznání s nižší daňovou povinností nebo úrok z prodlení za opožděnou platbu.

549 – Ostatní provozní náklady

Na účtu 549 ostatní provozní náklady je účtováno v obou daňových režimech, tzn. daňově i nedaňově. Nejčastějšími hospodářskými operacemi účtovanými na tomto účtu jsou manka a škody, jak prezentuje tabulka 24.

○ **549 Manka a škody**

Mankem lze označit účetní rozdíl vzniklý při inventurách majetku a pod pojem škoda zahrnujeme úplné znehodnocení majetku a jeho následné vyřazení z účetní evidence, nutně podotknout, že se jedná pouze o manka a škody na vlastním majetku obchodní korporace. Tyto dva pojmy jsou propojeny svým nedaňovým režimem za specifických podmínek vymezených v zákoně o daních z příjmů.

Tabulka 24 Manka a škody

	Účetní případ	účet	Text	D/N	ZDP
1	Škoda	549001	Škoda v důsledku živelné pohromy	/D	24/2/1
2a	Manko	549009	Nezaplacené manko	/N	25/1/n
2b	Škoda	549009	Škoda převyšující náhradu	/N	25/1/n

Zdroj: Vlastní práce autora

1. Manka a škody jsou podle § 25 odst. 1 písm. n) nedaňové za podmínky, že přesahují náhrady s odvoláním na výjimky v § 24 odst. 2 písm. l), kde jsou specifikovány škody jako daňově uznatelný náklad v případě živelné pohromy a škody způsobené neznámým pachatelem podložené potvrzením od policie. Daňově uznatelné náklady vzniklé v souvislosti se škodní událostí jsou účtovány na účtu 549 s příslušnou analytikou. Pro uplatnění škody v případě živelné pohromy je nutností doložení posudku od pojišťovny nebo znalce. U ostatních škod zákon vyžaduje potvrzení od policie, že je pachatel neznámý.
2. Jako nedaňový náklad manka a škody určuje zákon ty, podle § 25 odst. 1 písm. n), které přesahují náhradu přijatou v důsledku vyrovnání škody. Těmto nedaňovým nákladům jsou určeny následující účetní případy.

Podle bodu 2a tabulky příkladem může být manko v pokladně, kdy zaměstnanec, odpovědný za pokladnu, nezaplatí celý zjištěný inventarizační rozdíl. Náklad nad rámec úhrady je daňově neúčinným nákladem, který je účtován na účtu 549.

Škoda způsobená podle bodu 2b tabulky způsobená například na automobilu při pracovní cestě zaměstnance. Došlo k havárii a následnému vyřazení automobilu, od pojišťovny nebyla uhrazena plná hodnota škody, potom rozdíl nad rámec úhrady je účtován jako nedaňový náklad, tedy na účtu 549.

4.4 Přehled účetních nákladů z hlediska daně z příjmů

Pro shrnující přehled účetních nákladů z pohledu daně z příjmů byla zvolena tabulková forma prezentace podle jednotlivých účetních skupin, podrobně viz tabulka 25. Vybrané účetní případy jsou představeny podle daňového režimu, jako daňově účinné náklady a jako daňově neúčinné náklady, spolu s konkrétním uvedením ustanovení zákona o daních z příjmů, konkrétního paragrafu zákona. Nákladové účty vycházejí z doporučeného účtového rozvrhu a jsou shrnuty pod syntetické účty jednotlivých účtových skupin.

Tabulka 25 Přehled účetních nákladů z hlediska daně z příjmů

Účet	Účetní případ	Daňový náklad	ZDP §	Nedaňový náklad	ZDP §
Účtová skupina 50 – spotřeba materiálu					
501	Kancelářské potřeby	Skutečná spotřeba v rámci účetního období	24/1		
501	Nápoje na pracovišti	Pitná voda, neperlivá voda v barelech, Pet lahvích	24/2/j/1	Slazená, neslazená perlivá a minerální voda	25/1/zm
501	Pohonné hmoty	Skutečná spotřeba pohonných hmot v rámci účetního období	24/1	Využití paušálního výdaje na dopravu v rámci efektivnosti	24/2/zt
501	Reklamní předměty	Hodnota do 500,- včetně obalu, opatřeny logem	25/1/t	Nesplňuje podmínky reklamního předmětu	25/1/t
Účtová skupina 51 – služby					
513	Občerstvení			Občerstvení	25/1/t
518	Vstupné na akce	V souvislosti s podnikatelskou činností	24/1	Nesplnění podmínek	24/1
518	Členské příspěvky	Podmínka povinnosti	24/2/d	Dobrovolné členství	25/1/zo
Účtová skupina 52 – osobní náklady					
524	Zákonné sociální a zdravotní pojištění	Uhrazené pojištění	24/2/f	Neuhrazené pojištění	24/2/f
527	Vzdělávání zaměstnanců	Souvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele, s pracovním zařazením zaměstnance	24/2/1/3		
527	Stravenky pro zaměstnance	Do výše 55% nominální hodnoty stravenky, max. pro rok 2019 Kč 67,90	24/2/j		
528	Vzdělávání zaměstnanců			Není souvislost s předmětem činnosti zaměstnavatele a zařazením zaměstnance	25/1/h/2
528	Stravenky pro zaměstnance			Úhrada nad hodnotu 55% nominální hodnoty stravenky	24/2/j/4
Účtová skupina 53 – daně a poplatky					
532	Daň z nemovitých věcí	Uhrazena do konce účetního období	24/2/ch	Neuhrazena do konce účetního období	24/2/ch
Účtová skupina 53 – daně a poplatky					
543	Poskytnuté dary			Dary v peněžní i nepeněžní formě	25/1/t
544	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	Pokuty domluvené předem písemně i ústně	24/2/zi		
545	Ostatní pokuty a penále			Nesmluvní sankce z neplnění povinností za státní správou	25/1/f
549	Ostatní provozní náklady	Škody – živelná pohroma, pachatel neznámý	24/2/1	Manka a škody nad náhradu	25/1/n

Zdroj: Vlastní práce autora

4.5 Shrnutí

Účtování o nákladech v obchodních korporacích je velice obsáhlé a důležité téma, jak z pohledu účetního, tak z pohledu daňového. Je doporučením, při sestavování účtového rozvrhu věnovat pozornost členění analytických účtů z daňového hlediska. Důležitost je také přikládána tvorbě podrobné analytiky se srozumitelným popisem nákladového účtu již v prvopočátku účtování hospodářských operací. Specifikovat daňové analytické nákladové účty a vyčlenit alespoň jeden analytický účet pro náklady, které z pohledu daně z příjmů nejsou daňově účinné, je nutností pro přehledné účtování v průběhu účetního období. Jeden specifický analytický účet, v našem případě s analytikou 009, je doporučeno zvolit z důvodu zjednodušení a přehlednosti účtování v nedaňovém režimu v každé obchodní společnosti.

Z dotazníkového šetření, které bylo provedeno mezi respondenty, účtujícími v obchodních korporacích vyplynulo nespočet účetních případů, které jsou účtovány na nákladových účtech. Z důvodu obsáhlosti tématu nákladů byly do dotazníkového šetření vybrány nákladové účty spadající pod skupinu 50 až 54. Konkrétněji, takové nákladové účty, na které je účtováno v průběhu účetního období a jejich daňový režim je v linii nedaňové účinnosti. Účetní případy, které byly nejčastěji v dotazníkovém šetření od respondentů zmiňovány, s ohledem na využívání nákladových účtů podle skupin, byly vybrány k analýze nákladů z pohledu účetního a pohledu daňového. Z dotazníku mimo jiné vyplynul i zájem respondentů o postup účtování nákladů, který by zohledňoval daňovou problematiku.

Pro obecné zpřehlednění účtování o nákladech byl zvolen návrh účetního postupu po jednotlivých krocích při účtování hospodářských operací do nákladů. Důraz byl kladen především na účtový rozvrh, na účtování do správné účtové skupiny a na tvorbu analytiky u syntetických účtů z daňového hlediska. Doporučený účtový rozvrh byl sestaven v souvislosti s bakalářskou prací pro konkrétní příklady účtování na nákladových účtech v členění podle účtových skupin.

Konkrétní hospodářské operace, které vyplynuly z dotazníkového šetření, byly zpracovány do příkladů účtování na nákladových účtech s doporučením na postup účtování na nákladových účtech spolu s rozlišením jejich daňového režimu. Každý účetní případ byl zařazen pod účtovou skupinu, slovně specifikován a pro přehlednost prezentován v tabulce v daňovém režimu, pod který spadal. U některých účetních případů bylo navrženo účtování v obou daňových režimech, daňovém i nedaňovém. Některé účetní případy reprezentovaly pouze jeden

z režimů, daňově účinný nebo daňově neúčinný. V jednotlivých tabulkách je na první pohled patrný režim zařazení nákladů u vybraných účetních případů. Pokud má tabulka dva řádky a je v ní vyplněn bod 1 i 2, je u tohoto účetního případu řešeno daňové i nedaňové zatížení nákladu. Pokud je tabulka jednořádková, záleží na vybraném bodu. Pod bodem 1 je specifikováno řešení účetních případů v daňovém režimu, bod 2 se zabývá řešením daňově neúčinných nákladů. Pod tabulkami jsou uvedeny krátké komentáře vztahující se k řešenému účetnímu případu. Účetní případy spadající do obecné roviny, obsahují navíc v komentáři konkrétní příklad hospodářské operace.

Shrnující přehled účetních nákladů z pohledu daně z příjmů byl vytvořen opět ve formě tabulky pro lepší orientaci v datech. Přehled je členěn podle účetních skupin a účetní případy jsou zobrazeny pouze pod syntetickým účtem se slovním popisem. Důležitými daty je specifikace daňových a nedaňových nákladů konkrétních účetních případů spolu s vyjmenovanými podmínkami daňového režimu. Každý daňový režim je podložen paragrafem zákona o daních z příjmů a to konkrétně § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů a jejich ustanoveními.

5 ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo zanalyzovat účetní náklady v daňovém režimu a vytvořit ucelený přehled nákladů, který by byl nápomocen nejenom účetním, ale i širšímu spektru zainteresovaných osob, pro pochopení rozdílu mezi účetním a daňovým nákladem, a důležitostí součinnosti účetního a daňového pohledu na náklady. Hlavním cílem bylo pro snazší orientaci v daňové problematice nákladů vytvořit přehled účetních nákladů v souvislosti s jejich daňovým režimem z pohledu zákona o daních z příjmů.

Byla vybrána forma dotazníkového šetření, ze které vyplynuly konkrétní účetní případy, o kterých je účtováno v obchodních korporacích nejčastěji. Pro dotazníkové šetření byly specifikovány syntetické účty účtové skupiny 50 – 54 podle vzorového účtového rozvrhu. Z výsledků dotazníkového šetření vyplynulo přes dvacet účetních případů, které byly formou příkladů zařazeny pod účetní skupiny a rozebrány po účetní i po daňové stránce. Pro prezentaci zmíněných příkladů účtování byla vybrána forma tabulkového zpracování, kterou preferovali respondenti v dotazníkovém šetření jako přehlednější. Každá tabulka obsahuje název účetního případu a jednu nebo dvě účetní operace podle zařazení účetního případu pod daňový režim. V tabulce jsou také uvedena příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů, vztahující se ke konkrétnímu účetnímu případu. Součástí každého účetního případu je krátký komentář, který zpřesňuje a obhajuje doporučený způsob účtování a zařazení pod specifický daňový režim. Navrhovaný účetní postup vychází z analýzy legislativy a snahy převodu dostupných informací do srozumitelného a praktického návodu, jak co nejprůkazněji účtovat a zohledňovat účtování o nákladech v daňovém režimu.

Při zjišťování daňových režimů jednotlivých nákladů, je podle mého názoru, prvotní informace, zda je náklad daňově uznatelný nebo spadá do daňově neúčinného režimu, zjišťovat nejdříve v ustanoveních § 25 zákona o daních z příjmů. Specifickou náplní tohoto paragrafu jsou neuznané náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Snahou je, zhodnotit nejdříve daňovou neúčinnost nákladu a vyloučit její případnou existenci. Pokud není možné, tento náklad účtovaný v účetnictví, zařadit pod tento paragraf, dalším krokem je analýza § 24 zákona o daních z příjmů. I když se jedná o paragraf zákona, kde jsou popsány převážně náklady daňově účinné na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, obsahuje v některých zněních i podmínky uplatnění daňového režimu konkrétních nákladů, které daňově uznat nelze.

Příkladem je příspěvek na stravenky pro zaměstnance, jehož daňová účinnost je podle podmínek, které najdeme právě v § 24 zákona o daních z příjmů a to konkrétně § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 vymezena jako maximální. Jedná se o konkrétně specifikovanou hodnotu stravenky uplatněné do nákladů za určitých podmínek. V § 25 zákona o daních z příjmů se ustanovení stravenkami jako takovými nezabývá, tudíž i nedaňovou účinnost nákladu je nutné hledat v § 24, alespoň v tomto případě.

Dalším příkladem, ale v opačném sledu, je daňový režim manka a škody, který určuje v § 25 odst. 1 písm. n) neúčinnost takového nákladu, pouze za předpokladu, že náklad účtovaný jako manko nebo škoda přesahuje jeho náhradu. Náhradou se v tomto smyslu rozumí úhrada například od zaměstnance za způsobenou škodu nebo od pojišťovny, apod. V § 24 zákona o daních z příjmů zmínku o náhradě daňově uznatelné do výše úhrady nenalezneme a přitom se jedná o daňově účinný náklad. Škoda se objevuje jako daňově účinný náklad v § 24 odst. 2 písm. l), který nám specifikuje podmínky jak uplatnit škody vzniklou při živelných pohromách nebo škodu s podtitulkem „pachatel neznámý“.

Účetní příklady vytvořené na dané téma nákladů jsou zpracovány do podrobného tabulkového formátu, nicméně ještě pro lepší orientaci v problematice účtování vybraných hospodářských operací v daňovém režimu, byly veškeré tyto poznatky sloučeny do shrnujícího uceleného přehledu, který je výsledkem bakalářské práce. Shrnující přehled obsahuje v kostce veškeré účetní případy řešené v této bakalářské práci, je přehledný a orientace je v něm jednoduchá. Slovní popis pro rychlé pochopení daňového režimu a také odvolání se na příslušné ustanovení § 24 nebo § 25 zákona o daních z příjmů usnadňuje orientaci v problému.

Závěrem lze konstatovat, že účtování nákladů je obsáhlá oblast a i když se tato bakalářská práce věnovala pouze části nákladů, povedlo se tyto konkrétní náklady představit po účetní i daňové stránce v krátkém, srozumitelném a přehledném shrnutí, které může dopomoci k zlepšení účtování v obchodních korporacích a v rychlé orientaci účtovaného nákladu z pohledu daně z příjmu.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Akruální princip, c2015. *AZ-data* [online]. Praha: AZ data účetnictví, [cit. 2018-12-21]. Dostupné z: <https://www.az-data.cz/slovník/akruální-princip>

BĚHOUNEK, Pavel, 2018. *Sazby cestovních náhrad*. [online]. Běhounek, 28. 12. 2018 [cit. 2019-22-03]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/l/sazby-cestovnich-nahrad/>

CARDOVÁ, Zdenka a Jindřich CARDA, 2019. Stravování zaměstnanců. In: *DU.cz* [online]. Verlag Dashöfer, 13. 3. 2019 [cit. 2019-22-03]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/stravovani-zamestnancu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eu2czycG0yCzQZzp-qJMqHwXpf_c1lcl_g/?query=stravov%ED%20zam%ECstnanc%F9&serp=1

ČECHOVÁ, Petra, Adéla, GRODECKÁ a Helena URIEOVÁ, 2015, Výsledek hospodaření běžného období, In.: *fucik.cz*. [online]. Praha: Fučík a partneři, 14. 9. 2015 [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/vysledek-hospodareni-bezneho-obdobi/>

ČOUKOVÁ, Pěva, 2016. *Průvodce českými účetními standardy v návaznosti na daně a zákon o obchodních korporacích: Teorie 2016 účetnictví – daně – právo*. 1.vyd. Bohuňovice: OSWALD, ISSN 1805-7802

Daně v podnikání, c2011-2014. *iPodnikatel* [online].[cit. 2018-12-20] Dostupné z: www.ipodnikatel.cz/Dane-v-podnikani/schema-vypoctu-zakladu-dane-z-prijmu-po.html

DRURY, Colin, c2012. *Management and cost accounting*. Hampshire (UK): Cengage Learning EMEA, Eighth Edition, 811 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.

DUŠEK, Jiří, 2014. *Vyhnete se chybám v účetnictví: rady, řešení, praktické příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA, 128 s. ISBN 978-80-247-5433-8

HNÁTEK, Miloslav, 2018. *Daňové a nedaňové náklady 2018*. 1. vyd. Praha: ESAP, 262 s. ISBN 978-80-905899-7-1

CHALUPA, Rostislav et al., 2018. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 423 s. ISBN 978-80-7554-121-5

Ifrs [online]. c2016. London: The IFRS® Foundation, [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/czech-republic/>

JÍLEK, Josef, 2018. *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. 1. vyd. Praha: GRADA, 199 s. ISBN 978-80-247-2774-5

JINDRÁK, Jaroslav, 2018. *Sbírka souvztažností k účtům směrné účtové osnovy se vzorovou účtovou osnovou s opravami pro rok 2018*. Olomouc: ANAG, 297 s. ISBN 978-80-904256-9-9

KNÁPKOVÁ, Adriana et al., 2017. *Finanční analýza: Kompletní průvodce s příklady*. 3. vyd. Praha: GRADA, 232 s. ISBN 978-80-271-0563-2

LANDA, Martin, 2008. *Jak číst finanční výkazy, analýza účetních výkazů, hodnocení finanční výkonnosti měření efektivnosti investic*. 1.vyd. Brno: Computer Press, 176 s. ISBN 978-80-251-1994-5

MACHÁČEK, Ivan, 2017. Vzdělávání a jeho daňové aspekty. In: *DU.cz* [online]. Verlag Dashöfer, 17. 5. 2017 [cit. 2019-22-03]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/vzdelavani-a-jeho-danove-aspekty-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EsCxeSPrvZC7GItR1VgBMDQ/>

MARKOVÁ, Jana, 2018. *Daňové zákony 2018, úplná znění platná k 1. 1. 2018*. Praha: GRADA, 288 s. ISBN 978-80-271-0766-7

MARTINKOVÁ, Michaela, 2014. Proč je důležité zřídit analytické účty v účetnictví. In: *Portál Pohoda.cz* [online]. Jihlava: STORMWARE, 7. 5. 2014 [cit. 2018-12-02]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/proc-je-dulezite-zridit-analyticke-ucty-v-ucetnictvi>

NIGRIN, Jiří, 2018. Dary. In: *DU.cz* [online]. Verlag Dashöfer, 30. 4. 2018 [cit. 2019-29-03]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/dary-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Enyjh66POY-vm3ZrH6bYW0/>

Pojem náklad, c2006-2018. *Testy z účetnictví* [online]. Hradec Králové: ParCon & Partner, [cit. 2018-12-20]. Dostupné z:

<http://www.testyzucetnictvi.cz/slovnicek-ucetnich-pojmu.php?pojem=naklad>

PILAŘOVÁ, Ivana, 2016. Přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2016 – 1. díl. In: *Účetní portál.cz* [online]. Bohuňovice: OSWALD, [cit. 2018-12-02]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/priznani-k-dani-z-prijmu-pravnickych-osob-za-rok-2016-1-dil-1084-c.html>

PILAŘOVÁ, Ivana, 2012. Sankce v účetnictví a daních. In: *Portál Pohoda.cz* [online]. Jihlava: STORMWARE, 10. 9. 2012 [cit. 2018-03-22]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/sankce-v-ucetnictvi-a-danich/>

PILÁTOVÁ, Hana, 2017. *Zákon o účetnictví 2017 s komentářem s účinností od 1. 1. 2017*. Praha: GRADA, 104 s. ISBN 978-80-271-0430-7

SEDLÁKOVÁ Eva a Dalimila MIRČEVSKÁ, 2018. *Daňové a nedaňové výdaje: A – Z 2018*. Český Těšín: PORADCE, 400 s. ISBN 978-80-7365-399-6

ŠTOHL, Pavel, 2018. *Daně 2018, výklad a praktické příklady*. 6. vyd. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo s.r.o., 197 s. ISBN 978-80-87314-91-3

ŠTOHL, Pavel, 2017. *Daňová evidence 2017*. 6. vyd. Znojmo: Nakladatelství Ing. Pavel Štohl, s.r.o., 152 s. ISBN 978-80-88221-03-6

Legislativní zdroje

České účetní standardy pro podnikatele [online]. [cit. 2018-12-19]. Dostupné z: <https://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/>

Český účetní standard č. 019 Náklady a výnosy [online]. [cit. 2018-12-19]. Dostupné z: <https://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/019.aspx>

Nařízení vlády 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci [online]. [cit. 2019-03-22]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2007-361>

Pokyn GFŘ D–22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [online]. [cit. 2018-12-19]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/pokyn-gfr-d-22-k-jednotnemu-postupu-pri-uplatnovani-nekterych-ustanoveni-zakona-c-586-1992-sb-o-danich-z-prijmu-ve-zneni-pozdejsich-predpisu-790-x.html>

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 účtující v soustavě podvojeného účetnictví [online]. [cit. 2018-12-19]. Dostupné z: <https://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/cele-zneni/>

Zákon č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví a o změně některých souvisejících zákonů [online]. [cit. 2019-03-22]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-258>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů [online]. [cit. 2018-12-19]. Dostupné z: <https://zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

Zákon č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [online]. [cit. 2018-12-19]. Dostupné z: <https://zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů [online]. [cit. 2018-12-19]. Dostupné z: <https://business.center.cz/business/pravo/zakony/zakonik-prace/>

7 SEZNAM TABULEK A GRAFŮ

Tabulka 1 Směrná účtová osnova.....	18
Tabulka 2 Příklad analytického účtu	20
Tabulka 3 Výkaz zisků a ztrát v druhovém členění.....	20
Tabulka 4 Schéma stanovení základu daně	30
Tabulka 5 Dílčí dotazování – účetní případy	36
Tabulka 6 Doporučený účtový rozvrh	40
Tabulka 7 Kancelářské potřeby	42
Tabulka 8 Nápoje na pracovišti	43
Tabulka 9 Spotřeba pohonných hmot (Phm).....	43
Tabulka 10 Reklamní předměty	45
Tabulka 11 Občerstvení a pohoštění	46
Tabulka 12 Vstupné na veletrh.....	46
Tabulka 13 Členské příspěvky	47
Tabulka 14 Zákonné sociální a zdravotní pojištění	48
Tabulka 15 Vzdělávání zaměstnanců	49
Tabulka 16 Stravenky pro zaměstnance	49
Tabulka 17 Příspěvky na kulturu a sport.....	50
Tabulka 18 Vzdělávání zaměstnanců	50
Tabulka 19 Stravné.....	51
Tabulka 20 Daň z nemovitých věcí	51
Tabulka 21 Dary	52
Tabulka 22 Smluvní pokuty a úroky z prodlení	52
Tabulka 23 Ostatní pokuty a penále	53
Tabulka 24 Manka a škody.....	54
Tabulka 25 Přehled účetních nákladů z hlediska daně z příjmů.....	55
Graf 1: Předmět podnikání obchodní korporace.....	33
Graf 2: Struktura využívání nákladových účtů podle skupin	34
Graf 3: Používání analytických účtů	36
Graf 4: Zájem o postup účtování	37
Graf 5: Délka praxe respondentů ve vedení účetnictví v letech	40