

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

**Daňové a účetní aspekty účetní závěrky
ve vybrané účetní jednotce**

Vedoucí bakalářské práce

Ing. Zita Drábková, Ph.D.

Autor

Jitka Klečková

2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jitka KLEČKOVÁ**
Osobní číslo: **E09040**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Daňové a účetní aspekty účetní závěrky ve vybrané účetní jednotce**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Komplexně popsat průběh a postupy při provádění účetní závěrky ve vazbě na tvorbu vnitropodnikových směrnic. Zhodnocení daňových a účetních aspektů vybraných problémů účetní závěrky.

Osnova:

1. Úvod
2. Literární rešerše
3. Metodika
4. Teoretická část:
 - a) charakteristika, význam a druhy účetní závěrky
 - b) příprava účetní závěrky
 - c) pravidla sestavení účetní závěrky
 - d) povinnosti spojené s účetní závěrkou
5. Praktická část:
 - a) představení podniku
 - b) analýza účetních a daňových postupů při provádění účetní závěrky ve vybrané společnosti
 - c) vyhodnocení problémových oblastí při sestavení účetní závěrky
6. Závěr
7. Summary
8. Použitá literatura
9. Přílohy

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

40 - 50 stran

Forma zpracování bakalářské práce:

tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

1. FIŠEROVÁ, E. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2010. Praha: ANAG, 2010. 439 s. ISBN 978-80-7263-598-6
2. FIREŠ, B. - ZELENKA, V. Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví. Praha: Management Press, 2. doplněné a rozšířené vydání, 1997. 175 s. ISBN 80-85943-24-7
3. BŘEZINOVÁ, H., ŠTOHL, P. Účetní závěrka: výklad a praktické příklady pro studenty vysokých škol s ekonomickým zaměřením. Znojmo: SVŠE Znojmo, 2008. 126 s. ISBN 978-80-903914-6-8
4. RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2010. Praha: ANAG, 2010. 987s. ISBN 978-80-7263-580-1
5. Zákon o cenách s komentářem, Český Těšín: Poradce, 2010. 336 s. ISSN 1211-2437
6. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
7. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Vedoucí bakalářské práce:


Ing. Zita DRÁBKOVÁ
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 1. března 2011

Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2012


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2011

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci na téma „**Daňové a účetní aspekty účetní závěrky ve vybrané účetní jednotce**“ jsem vypracovala samostatně s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., v platném znění, souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích, 26. dubna 2012

.....

Poděkování

Děkuji Ing. Zitě Drábkové, Ph.D. za vedení této bakalářské práce. Zároveň bych ráda poděkovala společnosti za poskytnutí potřebných informací a materiálů nezbytných k vypracování práce a především za odborné rady, ochotu a čas, který mi byl ze strany společnosti věnován.

Obsah

1. Úvod	3
2. Literární řešerše	4
3. Metodika	5
4. Teoretická část	6
4.1. Účetní závěrka, její charakteristika, význam a druhy účetních závěrek	6
4.2. Pravidla tvorby účetní závěrky	8
4.2.1. Zásady pro sestavení účetní závěrky	9
4.2.2. Součásti účetní závěrky	10
4.2.3. Požadavky na sestavení účetní závěrky	12
4.3. Průběh účetní závěrky	13
4.4. Příprava účetní závěrky.....	14
4.4.1. Oceňování majetku a závazků	15
4.4.2. Účetní uzávěrka	15
4.5. Povinnosti spojené s účetní závěrkou	16
4.5.1. Ověření účetní závěrky auditorem.....	17
4.5.2. Zveřejňování účetní závěrky.....	18
4.5.3. Výroční zpráva.....	19
4.5.4. Sankce spojené se sestavováním účetní závěrky	20
4.5.5. Daňové přiznání.....	21
4.5.6. Otevírání účetních knih v novém účetním období.....	22
5. Praktická část	23
5.1. Představení účetní jednotky	23
5.1.1. Zhodnocení finanční situace účetní jednotky v uplynulých letech	24
5.2. Postup provádění účetní závěrky ve vybrané účetní jednotce	25
5.3. Přípravné práce	26
5.3.1. Inventarizace majetku a závazků.....	26
5.3.2. Závěrečné operace u zásob	29
5.3.3. Tvorba a rozpouštění opravných položek.....	31
5.3.4. Odpis pohledávek	35
5.3.5. Kontrola časového rozlišení nákladů a výnosů	36

5.3.6. Vypořádání kurzových rozdílů	37
5.3.7. Přecenění derivátů na reálnou hodnotu	38
5.3.8. Tvorba a rozpouštění rezerv	40
5.3.9. Dohadné položky	41
5.4. Uzávěrkové operace.....	42
5.4.1. Zjištění výsledku hospodaření	42
5.4.2. Výpočet a zaúčtování odložené daně z příjmů	43
5.4.3. Výpočet a zaúčtování splatné daně z příjmů	47
5.4.4. Uzavření účetního období.....	49
5.5. Sestavení účetních výkazů	51
5.6. Vyhodnocení problémových oblastí při sestavení účetní závěrky.....	51
6. Závěr	54
7. Summary	56
8. Přehled použité literatury	57

Seznam tabulek a obrázků

Přílohy

1. Úvod

Téma této bakalářské práce nese název „**Daňové a účetní aspekty účetní závěrky ve vybrané účetní jednotce**“.

Účetní závěrka je závěrečným dokumentem, kterým vrcholí účetní práce v účetní jednotce za dané účetní období. Ze zákona ji sestavují veškeré účetní jednotky, které mají povinnost vést účetnictví. Účetní závěrka představuje důležitý zdroj informací nejen pro vedení účetní jednotky, ale i pro externí uživatele. Poskytuje komplexní obraz o finanční, majetkové a důchodové situaci účetní jednotky, na jehož základě si může uživatel účetní závěrky odvodit hospodaření účetní jednotky za již uplynulé účetní období.

Účetní závěrka je označována za dlouhodobý proces. Při jejím sestavování jsou účetní jednotky povinny dodržovat základní zásady a pravidla, které stanovuje zákon – především pak zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní závěrka představuje pouhé vyhotovení účetních výkazů. V průběhu účetního období provádí účetní jednotka běžné účetní zápisy, u kterých ke konci daného období zjišťuje jejich správnost a odůvodněnost v rámci procesu přípravných uzávěrkových prací. Na tyto práce pak navazují uzávěrkové operace, které dané účetní období uzavírají.

Bakalářská práce se v teoretické části věnuje účetní závěrce v obecné podobě. Jsou zde definovány základní zásady a požadavky pro tvorbu účetní závěrky, nastíněn průběh, příprava a povinnosti, které s jejím sestavováním souvisí. Při vypracování této práce byly využívány odborné literární prameny a platné účetní předpisy. Analytická část práce se podrobně věnuje postupům při provádění účetní závěrky, tj. přípravným a uzávěrkovým operacím.

2. Literární rešerše

Teoretická část bakalářské práce byla zpracována s použitím odborných literárních pramenů. Jedná se o publikace, které se podrobně věnují problematice účetní závěrky.

Klíčovým podkladem pro vypracování této práce byla příručka **Zákon o cenách s komentářem** (KOCH, J. a kol., 2010), z níž byla použita kapitola zabývající se účetní závěrkou podnikatelů za rok 2009. Autor příspěvku, Ing. Jiří Koch, podrobně vymezuje konkrétní povinnosti při provádění účetní závěrky a rozebírá specifické účetní i daňové případy, které jsou s jejím sestavováním spojeny. Jednotlivé pasáže odkazují na příslušné ustanovení platného znění účetních předpisů nebo je smysl uváděného předpisu vysvětlen přímo autorem.

Zásadním zdrojem informací byly také literární publikace, které se věnují celkové problematice předmětu účetnictví – od vymezení základních účetních pojmů po sestavení účetní závěrky. Patří mezi ně:

- **Abeceda účetních znalostí pro každého** (KOVANICOVÁ, D., 2009),
- **Abeceda účetnictví pro podnikatele 2011** (CHALUPA, R., 2011),
- **Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2011** (RYNEŠ, P. 2011).

Kniha **Finanční účetnictví a výkaznictví** (SLÁDKOVÁ, E. a kol., 2009) podává informace o významu účetní závěrky, popisuje dílčí činnosti předcházející její sestavení a podrobně se věnuje jednotlivým druhům účetní závěrky. Autorka této publikace se snaží podat čtenářům hlavní rozdíly mezi účetní závěrkou sestavenou podle českých účetních předpisů a účetní závěrkou sestavenou podle Mezinárodních účetních standardů. Pro práci byla z této publikace převzata pravidla a zásady pro sestavení účetní závěrky. Podkladem pro vypracování práce byly dále literární prameny uváděné v Přehledu použité literatury.

Ve výčtu uváděné literatury nelze opomenout ani důležité zdroje informací, jimiž jsou zákonné předpisy týkající se účetní závěrky. Jedná se o zejména o:

- **zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,**
- **zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a**
- **zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.**

3. Metodika

Hlavním cílem této bakalářské práce je analyzování postupů při sestavování účetní závěrky ve zvolené účetní jednotce a následné zhodnocení vybraných problémů týkající se účetní závěrky z účetního i daňového pohledu. Bakalářská práce je rozdělena na dvě části, na část teoretickou a část praktickou.

Teoretická část práce byla vytvořena na základě podrobného studování uváděné odborné literatury a platné legislativy, která se účetní závěrkou zabývá. Teoretická část se věnuje spekulativnímu popisu účetní závěrky. Je zde vylíčen průběh při jejím sestavování, hlavní pravidla a zásady pro tvorbu, které jsou nezbytné pro dosažení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví účetní jednotky. V této části práce jsou nastíněny i přípravné práce, včetně procesu provádění účetní uzávěrky, a následné povinnosti spojené s účetní závěrkou.

Zpracování praktické části vychází z prostudování vnitropodnikových směrnic a výročních zpráv vybrané účetní jednotky a především z platných zákonných předpisů. Účetním obdobím, na kterém jsou předvedeny praktické ukázky související s účetní závěrkou, je účetní rok 2010. Zvolená účetní jednotka, společnost s ručením omezeným, využívá služeb daňového poradce. Praktická část této bakalářské práce se tedy zabývá pouze těmi operacemi, které jsou společností povinně prováděny před vyčíslením daňové povinnosti. Praktická část podrobně rozpracovává prováděné přípravné práce před uzavřením účetního období a vyhotovením účetních výkazů. Problematika jednotlivých přípravných činností účetní závěrky byla konzultována s vedením účetního oddělení. Práce závěrem poskytuje také pohled na uzávěrkové operace, do kterých se řadí zjištění hospodářského výsledku, výpočet splatné a odložené daně z příjmů a proces uzavírání účetních knih. Na operace, které uzavírají dané účetní období, navazuje samotné sestavení účetní závěrky, tj. vyhotovení účetních výkazů.

Prostudováním platné legislativy bylo možno zhodnotit správnost metodiky účetní závěrky v dané účetní jednotce. V závěru práce jsou vyhodnoceny problémové oblasti při tvorbě účetní závěrky a shrnuty poznatky, které byly při psaní této práce zjištěny.

4. Teoretická část

4.1. Účetní závěrka, její charakteristika, význam a druhy účetních závěrek

V rámci vedení účetnictví tvoří účetní závěrka významnou část, kterou vrcholí účetní práce v účetní jednotce za dané účetní období. Pro účetní jednotky je povinnost jejího sestavení daná zákonem. Svým uživatelům poskytuje účetní závěrka, v návaznosti na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, přehled o majetkové, finanční a důchodové situaci účetní jednotky. Účetní závěrka je sestavována především pro externí uživatele, pro které se stává zásadním, někdy i jediným, informačním zdrojem o účetní jednotce.

Samotný pojem účetní závěrka znamená vyhotovení účetních výkazů, jež je rozvaha, výkaz zisků a ztrát a příloha k účetní závěrce, případně i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Účetní závěrka je vykazována v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Volba jejího sestavení je rozhodnutím účetní jednotky, případně je stanovena zákonem. Účetní závěrku v plném rozsahu sestavují účetní jednotky, které mají povinnost nechat ověřit účetní závěrku auditorem, a veškeré akciové společnosti, bez ohledu na tuto povinnost. Účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu sestavují ty účetní jednotky, které nemají povinnost auditu. Na základě dobrovolného rozhodnutí mohou však vykazovat účetní závěrku v plném rozsahu.

Účetní jednotky mají zákonem stanoveny minimální obsahové požadavky účetní závěrky sestavené v plném nebo zjednodušeném rozsahu, které jsou povinny uvádět na všech částech účetní závěrky, a to:

- jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky,
- sídlo účetní jednotky v případě právnické osoby či bydliště, někdy i místo podnikání, v případě účetní jednotky jako fyzické osoby,
- identifikační číslo, právní formu a předmět podnikání nebo jiné činnosti,
- rozvahový den či jiný okamžik, ke kterému se účetní závěrka sestavuje,
- okamžik sestavení účetní závěrky,
- a podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky či fyzické osoby [3].

Řádná a mimořádná účetní závěrka

Řádná a mimořádná účetní závěrka je sestavována k rozvahovému dni. K tomuto dni účetní jednotky uzavírají účetní knihy a přejímají konečné zůstatky do účetní závěrky. Řádnou účetní závěrku vyhotovují účetní jednotky k poslednímu dni účetního období a ve všech ostatních případech vyhotovují účetní závěrku mimořádnou. Řádná a mimořádná účetní závěrka je tedy sestavována k okamžiku provádění účetní uzávěrky [1].

Mezitímní účetní závěrka

Pokud nedochází k uzavírání účetních knih, sestavují účetní jednotky účetní závěrku mezitímní. Pro zajištění úplnosti, průkaznosti a správnosti vedení účetnictví je účetní jednotka též povinna účtovat o nákladech a výnosech do toho období, s nímž věcně a časově souvisí. Je proto nezbytné provést časové rozlišení příslušných položek, vyjádřit opravné položky, případně rezervy, vypořádat vzniklé kurzové rozdíly a vytvořit dohadné položky [3].

Pro interní použití v rámci svého řízení mohou účetní jednotky sestavovat účetní výkazy i v průběhu účetního období, například měsíčně či čtvrtletně. Jedná se o pracovní výstupy z účetnictví, které si účetní jednotka stanovuje vnitřním předpisem. Nevztahují se na ně tedy žádná pravidla stanovená zákonem ani vyhláškou a účetní jednotka je nemůže označovat názvy určenými pro účetní závěrku platnou dle zákona [1].

Konsolidovaná účetní závěrka

Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka vykázaná metodami konsolidace. Takto sestavená účetní závěrka slouží k informovanosti akcionářů, společníků a veřejnosti o celkovém stavu majetku, závazků, vlastním kapitálu a nákladech a výnosech za celý konsolidační celek. Konsolidovaná účetní závěrka vzniká transformací z individuálních účetních závěrek jednotlivých účetních jednotek zahrnutých do konsolidačního celku. Sestavit konsolidovanou účetní závěrku je povinna konsolidující účetní jednotka, která je řídicí osobou, ovládající osobou nebo v jiné účetní jednotce vykonává podstatný vliv. Konsolidovaná účetní závěrka není určena pro rozdělování výsledku hospodaření ani pro vykázání daňové povinnosti [3].

Osvobození od povinnosti konsolidovat má konsolidující účetní jednotka, pokud uvedené účetní jednotky konsolidačního celku ke konci rozvahového dne toho účetního období, za něž se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje, nepřekročily nebo nedosáhly alespoň dvou ze tří kritérií:

- aktiva celkem více než 350 mil. Kč,
- čistý obrat více než 700 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 250 [3].

V okamžiku připojení podpisového záznamu nejvyšším orgánem společnosti se účetní závěrka považuje za sestavenou, právoplatnou a dokončenou účetní závěrku podle zákona. Po schválení účetní závěrky nesmí účetní jednotka do již uzavřených účetních knih přidávat další účetní zápisy, s výjimkou případů přeměny společnosti. Pokud obsah účetní závěrky neodpovídá skutečnému stavu, může účetní jednotka do doby schválení účetní závěrky uzavřené účetní knihy otevřít a provést případnou opravu účetních zápisů. Do konce následujícího účetního období musí však účetní jednotka sestavit novou účetní závěrku, která se tímto stává účetní závěrkou platnou dle zákona [3].

4.2. Pravidla tvorby účetní závěrky

Při vykazování účetní závěrky jsou účetní jednotky povinny řídit se ustanovením zákona, které definuje určitá pravidla, která by měla účetní jednotka při samotném vedení účetnictví zohledňovat. Sestavení účetních výkazů je pouhým završením účetních prací za dané účetní období. Proto je od účetní jednotky požadováno uplatňování těchto pravidel již při provádění účetních zápisů v průběhu účetního období.

Informace, které účetní jednotka poskytuje v rámci účetní závěrky, mají podle zákona své definované vlastnosti. Informace účetní závěrky musejí být:

- spolehlivé,
- srovnatelné,
- srozumitelné,
- významné, a
- u majetku a závazků členěné na dlouhodobé a krátkodobé [6].

Informace je považována za spolehlivou, podává-li účetní závěrka věrný a poctivý obraz a je-li včasná a úplná. Srovnatelnou informací je informace, která je poskytnuta na základě respektování zásady nepřetržité doby trvání účetní jednotky a zásady stálosti účetních metod. Účetní závěrka musí tedy obsahovat údaje srovnatelné za zveřejňovaná účetní období. Za srozumitelnou informaci je považována taková informace, která umožní poučenému uživateli účetní závěrky při znalostech použitých účetních metod spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů. Významnost informace souvisí se zásadou významnosti. Ta uvádí, že významnou informací je takový údaj, který by mohl v případě neuvedení či chybného uvedení ovlivnit rozhodnutí osoby, která údaj využívá [6].

4.2.1. Zásady pro sestavení účetní závěrky

Základní zásadou je zásada věrného a poctivého obrazu, která účetním jednotkám stanovuje povinnost vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Zobrazení je považováno za věrné a poctivé, odpovídá-li obsah položek skutečnému stavu v souladu s použitými účetními metodami a jsou-li použity účetní metody takovým způsobem, který skutečnému stavu odpovídá.

Se zásadou věrného a poctivého obrazu úzce souvisí zásada přednosti obsahu před formou, která je založena na skutečnosti zobrazovat určité informace z hlediska jejich ekonomické podstaty nikoli podle jejich právní formy [6].

Další zásadou je zásada opatrnosti. Pro účetní jednotky platí při sestavování účetní závěrky zákaz nadhodnocovat aktiva a podhodnocovat závazky. Účetní závěrka sestavená na této zásadě by tedy měla podávat co nejvěrnější a nejpoctivější obraz o účetní jednotce, proto by účetní jednotka měla účtovat pouze skutečně dosažené zisky či očekávané zisky, jsou-li pro účetní jednotku známy [3].

Další účetní zásada je zásada neomezené doby trvání účetní jednotky, která ukládá účetní jednotce povinnost používat účetní metody takovým způsobem, který předpokládá její nepřetržitě pokračování v činnosti. Zároveň nenastává skutečnost, která by bránila účetní jednotce ve své činnosti v budoucnu pokračovat [6].

Důležitou zásadu představuje také zásada stálosti účetních metod, která vychází z předpokladu používání stejných účetních metod ve vykazovaných účetních obdobích pro zachování srovnatelnosti informací mezi danými obdobími. Změny mohou účetní jednotky provést pouze na počátku nového účetního období, přičemž provedené změny jsou povinny uvést a zdůvodnit v příloze k účetní závěrce.

Na správné vykázání jednotlivých položek rozvahových i výsledkových účtů dbá zásada zákazu kompenzace, která nedovoluje vzájemné zúčtování mezi účty. Při dodržení této zásady má uživatel možnost získat nezkreslený obraz o účetní jednotce [6].

Další zásadou je zásada významnosti. Ta definuje informace, které mají účetní jednotky v účetní závěrce vykazovat, aby při neuvedení či chybném uvedení takovéto informace nedošlo k ovlivnění rozhodnutí uživatele, který informaci využívá. Pro účetní jednotky při uplatňování této zásady platí, že náklady na získání informace nesmí převýšit samotný význam uváděné informace.

Zásada akruálního principu, je jednou z nejdůležitějších zásad, kterou jsou účetní jednotky povinny dodržet. Podstatou této zásady je účtování nákladů a výnosů do toho období, s nímž věcně a časově souvisí. Nástrojem realizace výše uvedené skutečnosti jsou přechodné účty aktiv a pasiv.

Nezbytnou zásadu představuje rovněž zásada bilanční kontinuity, která stanovuje povinnost dodržení návaznosti konečných a počátečních zůstatků rozvahových účtů mezi účetními obdobími [3].

Při sestavování účetních výkazů účetní závěrky jsou účetní jednotky povinny vzít v úvahu i jiné zásady, například zásadu periodicity či zásadu účetní jednotky.

4.2.2. Součásti účetní závěrky

Účetní závěrka je označována za nedílný celek, který se skládá z rozvahy, výkazu zisků a ztrát a přílohy k účetní závěrce. Součástí může být i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu [1].

Rozvaha a výkaz zisků a ztrát

Rozvaha představuje bilanční přehled aktivních a pasivních položek. Aktiva jsou majetkem podniku, který je ve výkazu tříděn podle likvidity. Ve vykazovaném období se stav aktiv člení do třech sloupců. První sloupec „Brutto“ uvádí aktiva v neupravené výši o opravné položky a oprávk. Sloupec „Korekce“ uvádí hodnotu oprávek a opravných položek, které se vztahují k jednotlivým položkám ve sloupci „Brutto“. Sloupec „Netto“ uvádí rozdíl mezi sloupcem „Brutto“ a sloupcem „Korekce“. Stav aktiv za minulé účetní období se vykazuje v netto hodnotě. Pasiva jsou zdrojem krytí majetku podniku. Ve výkazu jsou členěna na cizí a vlastní zdroje. Základní kontrolní vazbou při tvorbě rozvahy je rovnost celkových aktiv a celkových pasiv.

Výkaz zisků a ztrát představuje uspořádání položek nákladů, výnosů a výsledku hospodaření. Výkaz je stupňovitě uspořádán, a tak je možno v rámci jednotlivých stupňů vyčíslit provozní a finanční výsledek hospodaření, výsledek hospodaření za běžnou činnost, mimořádný výsledek hospodaření a celkový výsledek hospodaření za sledované účetní období. Při sestavování má účetní jednotka volbu výběru. Výkaz zisků a ztrát lze sestavit v druhovém nebo účelovém členění. Rozdíl je pouze v jednotlivých položkách provozního výsledku hospodaření. Hodnotové údaje se vykazují za běžné účetní období a za účetní období předcházející.

„Jak rozvaha, tak výkaz zisků a ztrát vycházejí ze stejných číselných údajů jako závěrkové účty a předkládají stejný výsledek hospodaření, jsou však uspořádány do struktury vhodné pro posouzení finanční situace a výkonnosti účetní jednotky. Při tvorbě svého účtového rozvrhu by měla účetní jednotka dbát na to, aby jednotlivé položky rozvahy a výkazu zisků a ztrát přímo navazovaly na syntetické účty jejího účtového rozvrhu“ (Kovanicová, D., 2009).

Příloha k účetní závěrce

Příloha k účetní závěrce slouží k vysvětlení údajů uvedených v rozvaze a výkazu zisků a ztrát. V některých případech jsou údaje doplněny o nové informace, které mohou pomoci uživatelům získat podrobnější obraz o účetní jednotce, jejím hospodaření,

strukturu majetku, pohledávek, závazků, vlastním kapitálu, rezerv či o činnosti, kterou vyvíjí v oblasti výzkumu a vývoje a ochrany životního prostředí.

Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích udává hodnotu peněžního toku, která je rozdílem mezi počátečním a konečným stavem peněžních prostředků, případně i peněžních ekvivalentů. Sestavení tohoto výkazu není povinné. V případě, že se účetní jednotka rozhodne tento výkaz sestavovat, má pak za úkol vysvětlit v příloze k účetní závěrce, co vše je zahrnuto do peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.

Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu informuje o okolnostech, které způsobily zvýšení či snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. Výkaz je nepovinnou součástí účetní závěrky. Při jejím sestavení je však účetní jednotka povinna přidat do přílohy k účetní závěrce komentář o příčinách pohybu vlastního kapitálu [4].

4.2.3. Požadavky na sestavení účetní závěrky

Jednotlivé části účetní závěrky je účetní jednotka povinna vykazovat v peněžních jednotkách české měny, v celých tisících Kč a ke stavu ke konci rozvahového dne. Účetní jednotky, jejichž celková výše aktiv dosahuje alespoň deseti miliard Kč, mohou jednotlivé položky výkazu vykazovat v celých milionech Kč. Tuto skutečnost musí však účetní jednotka uvádět i ve všech ostatních výkazech.

Položky rozvahy a výkazu zisků a ztrát v nulové výši se neuvádějí. Jednotlivé položky výkazů jsou označovány kombinací velkých písmen latinské abecedy a římských a arabských číslic, včetně názvu jednotlivé položky. Položky, které jsou v rozvaze a ve výkazu zisků a ztrát označeny arabskou číslicí, může účetní jednotka sloučit, pokud se nebude jednat o významnou částku, která by narušila zásadu věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví, nebo pokud sloučení přispěje k lepší srozumitelnosti vykazovaných hodnot.

V případě, že se objeví nesrovnalosti mezi meziročně vykazovanými hodnotami, může účetní jednotka tyto nesrovnatelné hodnoty ponechat, za podmínky, že bude tato skutečnost popsána v příloze k účetní závěrce, nebo může provést změny v hodnotách minulého účetního období, tak aby tyto hodnoty odpovídaly běžnému účetnímu období. Provedené změny musí být v příloze k účetní závěrce také popsány. V obou případech je důležité, aby uživatelé získali srovnatelné informace za vykazované období [3].

Pro správné sestavení účetních výkazů je účetní jednotce stanovena povinnost dodržet určité kontrolní vazby. V rozvaze se jedná o rovnost celkových hodnot aktiv a pasiv. Ve výkazu zisků a ztrát musí položka „Výsledek hospodaření za účetní období“ odpovídat položce „Výsledek hospodaření běžného účetního období“ uvedené v rozvaze. Nejsou-li kontrolní vazby splněny, musí účetní jednotka provést kontrolu vykazovaných hodnot a učinit takové změny, jimiž docílí splnění těchto požadavků [3].

4.3. Průběh účetní závěrky

Průběh účetní závěrky je možné shrnout v několika krocích. Jde o přesně řazené operace, které umožní správné sestavení účetní závěrky. Proces jednotlivých kroků uvádí níže zmíněná ilustrace.

Obrázek č. 1: Průběh účetní závěrky



Zdroj: Koch, J., 2010

„Jak je z uvedeného grafického znázornění patrné, nejedná se pouze o uzavření účtů a sestavení účetních výkazů, ale je nezbytné zajistit a analyzovat veškeré provedené účetní zápisy v účetních knihách, doúčtovat uzávěrkové operace, a to jak ve vztahu k výsledkům inventarizace, tak i ke zvolené technice účtování a zabezpečení skutečnosti zahrnovat náklady a výnosy do toho účetního období, se kterým časově a věcně souvisejí. Po vyčíslení hrubého (nezdaněného) výsledku hospodaření musí následovat daňová analýza, jejímž výsledkem je výpočet daně z příjmů. Po jejím zahrnutí do účetnictví lze uzavřít účetní knihy a sestavit účetní závěrku“ (Koch, J., 2010).

Po sestavení účetní závěrky probíhá její ověření auditorem. Tuto povinnost lze účetní jednotce stanovit zákonem, případně tak provádí na základě vlastního rozhodnutí. Účetní závěrku musí účetní jednotka vždy schválit svým příslušným orgánem, a to bez ohledu na provádění auditu či na jeho výsledek. Ze strany účetní jednotky je její poslední povinností předat finální výsledek účetnictví k zveřejnění. Účetní závěrka se zveřejňuje u rejstříkového soudu, popřípadě je veřejně přístupná prostřednictvím výroční zprávy [3].

4.4. Příprava účetní závěrky

Účetní jednotka je povinna podat svou účetní závěrku takovým způsobem, aby byla správná a úplná a aby podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Před sestavením účetní závěrky provádí tedy účetní jednotka řadu prací. Jde o tzv. přípravné práce a práce spojené s uzavíráním účetních knih. Na jejich základě účetní jednotka zjišťuje, zda jsou náklady a výnosy účtovány do toho období, s nímž věcně a časově souvisí, zda skutečný stav majetku a závazků odpovídá stavu uvedeného v účetnictví či zda jsou závazky a majetek oceněny ve správné výši [3].

Přípravné práce lze rozdělit na následující jednotlivé kroky:

- provádění inventarizace majetku a závazků,
- účtování o nákladech a výnosech časově rozlišených,
- účtování o zásobách, dohadných a opravných položkách, rezervách a dotacích,
- účtování o kurzových rozdílech a reálných hodnotách,
- účtování o splatné a odložené dani z příjmů [3].

4.4.1. Oceňování majetku a závazků

Oceňování majetku a závazků hraje při sestavování účetní závěrky důležitou roli. Účetní jednotky jsou povinny se při oceňování řídit ustanovením zákona, které stanovuje nezbytnost rozlišovat mezi:

- oceněním provedeným k okamžiku uskutečnění účetního případu, a
- oceněním provedeným ke konci rozvahového dne.

Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu

Jednotlivé složky majetku a závazků se k okamžiku uskutečnění účetního případu oceňují pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou, vlastními náklady či jmenovitou hodnotou. Způsoby oceňování jednotlivých složek majetku a závazků dle zákona jsou uvedeny v Příloze č. 1.

Oceňování ke konci rozvahového dne

Oceňování ke konci rozvahového dne se provádí v souladu se zásadou opatrnosti, která při oceňování účetním jednotkám nařizuje brát v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim do okamžiku sestavení účetní závěrky známy. Platí tak i pro všechna snížení hodnoty bez ohledu na skutečnost, zda účetní jednotka hospodařila se ziskem či ztrátou. Oceňování pro účely sestavení účetní závěrky se provádí v případě, kdy v následujícím účetním období pominou důvody nebo se změní náhled na očekávané ztráty či budoucí rizika, tj. zrušení nebo snížení částky vyjadřující dané riziko či očekávanou ztrátu. K tomuto okamžiku se určité položky majetku a závazků přeceňují reálnou hodnotou nebo ekvivalencí [4].

4.4.2. Účetní uzávěrka

Účetní uzávěrka předchází sestavení účetní závěrky. Účetní jednotka ji provádí po zaúčtování veškerých skutečností, které souvisí s daným účetním obdobím. Při provádění účetní uzávěrky uzavírá účetní jednotka své účetní knihy, na jejichž základě pak zjišťuje obraty a konečné stavy jednotlivých rozvahových i výsledkových účtů. Účtování je zabezpečeno prostřednictvím účtů v účtové skupině 70 a 71.

Postup při uzavírání účetních knih lze shrnout do několika kroků. Z předchozího odstavce vyplývá, že základním krokem je zjištění obrátů stran MD a Dal jednotlivých rozvahových i výsledkových účtů. Zjišťují se také konečné stavy těchto účtů. Po zjištění obrátů a konečných zůstatků vyčíslí účetní jednotka svůj základ daně z příjmů a vypočte a zaúčtuje daňovou povinnost spatnou, případně odloženou. Účetní výsledek hospodaření zjistí účetní jednotka převodem nákladových účtů na vrub účtu **710 – Účet zisků a ztrát** a převodem výnosových účtů ve prospěch zmiňovaného účtu.

Poté může dojít k uzavření účetních knih, tedy k uzavření účetnictví za dané účetní období. To účetní jednotka provádí převodem konečných zůstatků rozvahových účtů na účet **702 – Konečný účet rozvažný**. Aktivní zůstatky se připsí na vrub tohoto účtu, pasivní zůstatky pak v jeho prospěch. Na tento účet se musí převést také zjištěný výsledek hospodaření. V případě, že účetní jednotka vyčíslí kladný výsledek hospodaření, převede zůstatek na účtu **710 – Účet zisků a ztrát** ve prospěch účtu **702 – Konečný účet rozvažný**. V případě, že účetní jednotka bude ve ztrátě, provede se převod opačným způsobem.

V následujícím účetním období má účetní jednotka povinnost dodržet návaznost závěrečné rozvahy na rozvahu zahajovací, stejně tak i konečné stavy rozvahových účtů musí odpovídat počátečním stavům rozvahových účtů.

Získané údaje na účtu **702 – Konečný účet rozvažný** a **710 – Účet zisků a ztrát** mohou účetní jednotce posloužit jako podklad pro sestavení účetních výkazů, rozvahy a výkazu zisků a ztrát [3].

4.5. Povinnosti spojené s účetní závěrkou

„Po sestavení účetní závěrky lze přejít k plnění dalších souvisejících povinností. V první řadě se jedná o povinnost nechat v některých případech ověřit účetní závěrku auditorem, případně vyhotovit výroční zprávu, a dále povinnost zveřejnit účetní závěrku, popřípadě výroční zprávu. Nelze opominout ani povinnost přiložit účetní závěrku jako přílohu k daňovému přiznání a úschovu účetní závěrky“ (Koch, J., 2010).

4.5.1. Ověření účetní závěrky auditorem

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem vyplývá ze zákona a vztahuje se na účetní jednotky, které sestavují řádnou či mimořádnou účetní závěrku. Ověření mezitímní účetní závěrky zákon nevyžaduje.

Ověřování účetní závěrky auditorem u akciových společností

Povinnost provádění auditorského ověření účetní závěrky nastává u akciové společnosti v případě, že účetní jednotka ke konci rozvahového dne, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročila, případně dosáhla, alespoň jednoho z uvedených kritérií:

- aktiva celkem více než 40 mil. Kč,
- roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 50 [3].

Ověřování účetní závěrky auditorem u ostatních účetních jednotek

U ostatních obchodních společností a družstva se ověření účetní závěrky vyžaduje v případě, že účetní jednotka ke konci rozvahového dne, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročila, případně dosáhla, alespoň dvou ze tří uvedených kritérií. U družstva jsou do posledního kritéria „průměrný přepočtený stav zaměstnanců“ zahrnuty i případy pracovního vztahu člena k družstvu [3].

Účetní jednotky, které jsou zahraničními osobami, jsou také povinny mít ověřenou auditorem svou účetní závěrku. Zákon jim tuto povinnost ukládá v okamžiku splnění podmínek, které jsou určeny ostatním obchodním společnostem a družstvy. Na účetní jednotky, jakožto fyzické osoby, které vedou účetnictví, se též vztahují stejné podmínky pro ověření účetní závěrky auditorem jako pro ostatní obchodní společnosti a družstva.

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem platí i u výše neuvedených účetních jednotek, kterým tuto povinnost však ukládá zvláštní právní předpis. Může jím být obchodní zákoník, zákon o přeměnách společností a družstev či insolvenční zákon.

Vyloučení z povinnosti ověřovat účetní závěrku auditorem

Účetní jednotky s povinným auditem své účetní závěrky jsou z této povinnosti vyloučeny, a to v případě sestavení účetní závěrky:

- v průběhu konkurzu, který trvá nepřetržitě po sobě jdoucích 36 kalendářních měsíců a který začíná prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni, kterým nastaly účinky prohlášení konkurzu, rozhodne-li však o jejím ověření věřitelský výbor,
- ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, rozhodne-li však o jejím ověření věřitelský výbor,
- pokud došlo ke zrušení konkurzu z důvodu nepostačujícího majetku dlužníka pro uspokojení věřitelů,
- pokud tak stanoví zvláštní právní předpis [5].

„Auditor při ověřování účetní závěrky zjišťuje, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, zda je v souladu s právními předpisy nebo zda je výroční zpráva v souladu s účetní závěrkou. Je tedy možné říci, že ověření účetní závěrky auditorem má za cíl přispět k věrohodnosti účetní závěrky“ (Sládková, E., 2009).

4.5.2. Zveřejňování účetní závěrky

Zveřejnit účetní závěrku ukládá účetním jednotkám zákon. Platí tak pro účetní jednotky, které se zapisují do obchodního rejstříku nebo kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.

Zveřejnění se uskutečňuje předáním účetní závěrky, popřípadě výroční zprávy, rejstříkovému soudu, který dokumenty uloží do sbírky listin obchodního rejstříku. Účetní jednotky podnikající na kapitálovém trhu splňují zveřejňovací povinnost uložením dokumentů do sbírky listin obchodního rejstříku, a to prostřednictvím České národní banky [3].

Účetní jednotky, které nepodléhají auditorskému ověření, mají povinnost zveřejnit pouze svou účetní závěrku. Účetní jednotky, které podléhají auditu, zveřejňují jak účetní

závěrku, tak i výroční zprávu, po ověření auditorem a schválení příslušným orgánem. Musí tak učinit do 30 dnů po okamžiku splnění obou podmínek. Zvláštní právní předpis může stanovit i lhůtu jinou, účetní jednotka má však za úkol zveřejnit dokumenty nejpozději do konce bezprostředně následujícího účetního období, a to bez ohledu na skutečnost schválení účetní závěrky a výroční zprávy. Povinně auditované účetní jednotky jsou navíc povinny zveřejnit také zprávu o provedení auditu a případně také informaci o tom, že zveřejňované dokumenty nebyly schváleny příslušným orgánem. Účetní jednotka nesmí zveřejnit takové informace, které auditorem ověřeny nebyly, ale které by uživatelé mohli za informace ověřené auditorem považovat. V takovémto případě by byla porušena zásada významnosti poskytovaných informací [3].

Za nesplnění zákonné povinnosti zveřejnění účetní závěrky, popřípadě výroční zprávy, mohou být účetní jednotce uloženy účetní sankce, které vycházejí za zákona. Pokutu lze uložit maximálně do výše 3 % hodnoty celkových aktiv.

4.5.3. Výroční zpráva

„Účelem výroční zprávy je uceleně, vyváženě a komplexně informovat uživatele o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení dané účetní jednotky“ (Chalupa, R., 2011).

Výroční zprávu povinně vyhotovují účetní jednotky, které mají zákonem uloženou povinnost ověření účetní závěrky auditorem, a účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis. V případě dobrovolného ověření účetní závěrky nemusí účetní jednotka výroční zprávu sestavovat. V praxi ji účetní jednotky i přesto sestavují, a to pro jednání valné hromady nebo jiného orgánu, případně pro účely prezentace účetní jednotky [3].

Povinnosti ověření auditorem podléhá sestavení účetní závěrky a také vyhotovení výroční zprávy, přičemž se ověřuje pouze ta část údajů, kterou účetní jednotka převzala z účetnictví a z účetních výkazů účetní závěrky [3].

Obsah výroční zprávy je definován zákonem, který stanovuje minimální obsahové požadavky na finanční i nefinanční informace uváděné ve výroční zprávě účetní jednotky.

Kromě informací, které jsou pro naplnění účelu výroční zprávy nezbytné, zveřejňuje účetní jednotka také informace o:

- skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou zároveň významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí,
- aktivitách v oblasti pracovněprávních vztahů,
- předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- skutečnosti, zda má daná účetní jednotka organizační složku v zahraničí,
- dalších skutečnostech, které jsou požadované na základě zvláštních právních předpisů [3].

Součástí výroční zprávy je také účetní závěrka, zpráva o auditu a případně i další dokumenty definované zvláštním právním předpisem. V případě povinnosti sestavení zprávy o vztazích mezi propojenými osobami má účetní jednotka za úkol tuto zprávu zveřejnit právě prostřednictvím výroční zprávy [1].

4.5.4. Sankce spojené se sestavováním účetní závěrky

Smysl ukládání účetních sankcí nastává v případě porušení zákonné povinnosti týkající se vedení účetnictví, sestavování účetní závěrky a s ní spojené povinnosti, které účetní jednotce plynou. Účetní závěrka se mnohdy stává jediným informačním zdrojem o stávající finanční pozici dané účetní jednotky. Na základě údajů uvedených v účetních výkazech může oprávněný uživatel zhodnotit minulou či stávající finanční situaci účetní jednotky i predikovat její vývoj. Především z těchto důvodů je sestavování účetní závěrky a samotné vedení účetnictví pod zákonnou ochranou.

Posuzování protiprávního jednání a ukládání pokut v přiměřené výši má na starosti k tomu určený správní orgán, kterým je finanční úřad. Pokuty lze rozdělit do dvou skupin, na pokuty v maximální výši 6 % hodnoty celkových aktiv a 3 % hodnoty celkových aktiv. Samotné stanovení pokuty či uložení pokuty v určité výši je na úvaze správního orgánu, který přestupek projednává.

Přestupky, za které se ukládá pokuta do výše 6 % hodnoty celkových aktiv, mohou být uděleny té účetní jednotce, která:

- nevede účetnictví podle zákona,
- nesestaví účetní závěrku nebo nevyhotoví výroční zprávu podle zákona.

Přestupky, za které se ukládá pokuta do výše 3 % hodnoty celkových aktiv, mohou být uděleny té účetní jednotce, která:

- vede účetnictví v rozporu se zákonem, tj. porušení zásady věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví,
- sestaví účetní závěrku neobsahující všechny povinné součásti,
- neověří auditorem účetní závěrku nebo výroční zprávu, přičemž jí byla tato povinnost stanovena zákonem,
- nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu podle zákona,
- neuchová účetní záznamy.

Hodnotou celkových aktiv je podle zákona suma aktiv v brutto výši, tj. ve výši neupravené o opravné položky a oprávký. Nelze-li však hodnotu celkových aktiv zjistit, stanoví ji správní orgán na základě kvalifikovaného odhadu.

4.5.5. Daňové přiznání

„Povinnost podat daňové přiznání činí do tří měsíců od uplynutí zdaňovacího období. U poplatníka daně z příjmů, který má povinnost nechat ověřit účetní závěrku auditorem, nebo kterému daňové přiznání vyhotovuje a předkládá jeho daňový poradce, se lhůta pro podání daňového přiznání posunuje o další tři měsíce. Daňové přiznání se podává nejpozději do šesti měsíců po uplynutí daného zdaňovacího období. Příslušná plná moc daňového poradce k zastupování musí být však podána správci daně před uplynutím neprodloužené lhůty. Jako příloha se přidává účetní závěrka“ (Koch, J., 2010).

Podle zákona je daňový subjekt povinen si v daňovém přiznání sám vypočítat daň a má za úkol také uvést hodnotu výjimek, osvobození, zvýhodnění, slev nebo odpočtů, které pro dané zdaňovací období uplatňuje. Skutečnosti, které jsou rozhodné pro vyčíslení daně, se posuzují samostatně pro každé zdaňovací období.

Do základu daně poplatník nesmí zahrnout příjmy, které jsou od daně osvobozené a ze kterých je vybírána daň zvláštní sazbou. Poplatník do něho nemůže zahrnout ani:

- tvorbu jiných než zákonných opravných položek,
- tvorbu jiných než zákonných rezerv,
- příspěvky určené právnickým osobám, které ovšem zákon neuvádí,
- výdaje nad limit stanovený daným právním předpisem,
- odměny členům statutárních orgánů,
- přírážky k základním sazbám poplatků za znečištění ovzduší,
- manka a škody přesahující náhrady za ně, vyjma živelných škod,
- náklady na reprezentaci [4].

Daňové priznání se podává výhradně na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo prostřednictvím počítačových sestav, které přejímají údaje z předepsaných tiskopisů.

4.5.6. Otevírání účetních knih v novém účetním období

V závislosti na uplatňování zásady neomezené doby trvání účetní jednotky nastává účetní jednotce povinnost účtovat do nového účetního období. Má tedy za úkol otevřít na počátku účetního období své účetní knihy.

Při otevírání účetních knih musí konečné zůstatky jednotlivých účtů, jimiž bylo minulé účetní období uzavřeno, navazovat na počáteční zůstatky účtů, kterými se nové účetní období otevírá. Účetní jednotka k zaúčtování využívá účet **701 – Počáteční účet rozvažný**. Aktivní zůstatky zaúčtuje účetní jednotka ve prospěch výše uvedeného účtu společně s příslušným aktivním účtem, pasivní účty zaúčtuje na vrub zmíněného účtu společně s příslušným účtem pasiv. Pro zaúčtování výsledku hospodaření slouží účetní jednotce účet **431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení**. V případě zisku se účtuje ve prospěch tohoto účtu společně s účtem **701 – Počáteční účet rozvažný**. Byla-li vykázána ztráta, provede se účtování opačným zápisem.

5. Praktická část

5.1. Představení účetní jednotky

Podklady pro vypracování praktické části týkající se provádění účetní závěrky, poskytla účetní jednotka, společnost s ručením omezeným, jejíž aktivity jsou zaměřeny především na dodávky speciálních zařízení pro energetický průmysl.

Společnost se svými dceřinými společnostmi tvoří holdingové uspořádání, které působí na mezinárodním trhu, disponuje výhradně českým kapitálem, vlastním know-how a vlastní výrobní základnou.

Předmětem podnikání společnosti je:

- zámečnictví a nástrojářství,
- montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických zařízení,
- výroba a dovoz chemických látek a přípravků klasifikovaných jako výbušné, oxidující, extrémně hořlavé, vysoce hořlavé, vysoce toxické, toxické, toxické pro reprodukci, karcinogenní, mutagenní, nebezpečné pro životní prostředí,
- výroba nebezpečných chemických látek a přípravků klasifikovaných jako hořlavé, zdraví škodlivé, žíravé, dráždivé, senzibilizující,
- výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, telekomunikačních a elektronických zařízení,
- hostinská činnost,
- činnost účetních poradců, vedení účetnictví a vedení daňové evidence,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

Hlavním předmětem činnosti mateřské společnosti je zejména výroba a prodej speciálních zařízení pro energetiku. Ke všem svým výrobkům zajišťuje společnost vlastní vývoj, návrh, projektovou činnost, montáž a servis. V rámci podpory stability a využití potenciálu společnosti se společnost diverzifikuje i na jiné než energetické trhy, například úspěšně působí ve výrobě ocelových konstrukcí pro evropské lanovky či průmyslové haly nebo v produkci trakčních tlumivek.

Společnost byla do obchodního rejstříku zapsána roku 1992. Její historie však sahá do 50. let minulého století, kdy z původní výrobní dílny vznikl samostatný podnik s tradiční strojírenskou výrobou pro energetiku. V současné době zaměstnává společnost zhruba 600 zaměstnanců, včetně odborných projektantských i zkušených montážních týmů.

V nových podmínkách společnost zásadně přehodnotila svou technickou úroveň a kvalitu výrobků. Zavedenými inovacemi a snižováním nákladů se dokázala dostat na úroveň světových konkurentů. Ve všech aktivitách hraje klíčovou roli kvalita. Společnost vyvíjí svou činnost na základě certifikátů ČSN ISO 9001, ČSN EN ISO 14001 a ČSN OHSAS 18001.

Organizační struktura společnosti

Společnost má vymezeny čtyři strategicko-obchodní sekce, kterými jsou Ocelové konstrukce, Elektrotechnika, Zapouzdřené vodiče a Sluneční elektrárny. Výrobní činnost se provádí v sídle společnosti a organizační složce na území Slovenské republiky.

5.1.1. Zhodnocení finanční situace účetní jednotky v uplynulých letech

V roce 2009 dosáhla společnost historicky nejlepších výsledků, ačkoliv byl tento rok v důsledku finanční krize pro mnohé podniky složitým a problematickým obdobím. V předchozím roce si společnost prodejem dceřiných společností významně posílila své finanční zdraví, dosáhla lepšího ratingového hodnocení a mohla si dovolit financovat náročnější projekty, více investovat a zajišťovat rizika. K výše zmíněnému skvělému hospodářskému výsledku přispěly rozdíly mezi stagnujícími cenami výrobků na jedné straně a výrazně nižšími cenami vstupů v důsledku finanční krize na straně druhé. V příštích obdobích se však společnost musí připravit na opačný trend ve vstupech a výstupech, tj. na výrazný tlak na ceny výrobků a přitom současně na navýšení vstupů klíčových materiálů ze strany dodavatelů.

V roce 2010 obrat společnosti nadále rostl. Plánované hodnoty v tržbách i zisku byly u jednotlivých sekcí překročeny, kromě sekce Sluneční elektrárny, kde se na výrazném nesplnění plánu podepsalo razantní opatření vlády ke zmírnění fotovoltaického

boomu. Rok 2010 lze považovat za úspěšný rok navazující na trendy z minulých let. V dalších letech je možné očekávat podobné hospodářské výsledky.

5.2. Postup provádění účetní závěrky ve vybrané účetní jednotce

Rámcové povinnosti, které souvisejí s účetní závěrkou, ukládá zákon o účetnictví. Společnost sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu k poslednímu dni účetního období, tj. k 31. prosinci. Účetní závěrku v plném rozsahu tvoří:

- rozvaha (bilance),
- výkaz zisků a ztrát (výsledovka),
- přehled o peněžních tocích (cash-flow),
- příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v účetních výkazech.

Účetní závěrka vychází z údajů účetní uzávěrky. V rámci konsolidačního celku vyhotovuje společnost rovněž konsolidovanou účetní závěrku a pro potřeby vrcholového managementu účetní závěrku mimořádnou sestavovanou měsíčně.

Práce na účetní závěrce je rozdělena do několika etap. V první etapě je společnost povinna provést přípravné práce, které jsou nezbytné pro uzavření daného účetního období. Cílem přípravných prací je zabezpečení věcnosti a úplnosti údajů uváděných v účetnictví. Na přípravné práce navazuje účetní uzávěrka, která zahrnuje uzavření účtů hlavní knihy. Uzavření se uskutečňuje převedením zůstatků výsledkových i rozvahových účtů na uzávěrkové účty.

Převod zůstatků výsledkových účtů na účet 710 – Účet zisků a ztrát

Převod zůstatků rozvahových účtů na účet 702 – Konečný účet rozvahový

Tyto operace jsou prováděny automaticky systémem. Jakmile společnost uzavře účetní knihy, sestavuje účetní závěrku, tedy vyhotovuje účetní výkazy. Poslední etapu představují následné povinnosti, které souvisejí se sestavením účetní závěrky. Společnost má za úkol podrobit auditu účetní závěrku a výroční zprávu, včetně jejího vyhotovení. Povinností společnosti je také uložení účetní závěrky a výroční zprávy do sbírky listin a odevzdání daňového přiznání k dani z příjmů.

5.3. Přípravné práce

Pro zabezpečení přípravných prací je vedením společnosti před koncem roku vydán „Příkaz k zabezpečení účetní uzávěrky a správného vykazání hospodářských výsledků daného účetního období“. Příkaz obsahuje časový harmonogram nezbytných činností a účetních operací, které je zapotřebí provést k účetnímu uzavření období.

Přípravné práce k účetní závěrce zahrnují následující činnosti:

- kontrola převodu zůstatků účtů z minulého roku,
- inventarizace majetku a závazků,
- závěrečné operace u zásob,
 - proučtování zásob na cestě,
 - proučtování nevyfakturovaných dodávek,
- odpis pohledávek,
- tvorba a rozpouštění opravných položek,
- kontrola časového rozlišení nákladů a výnosů,
- zaúčtování kurzových rozdílů,
- přecenění derivátů a realizovaných cenných papírů na reálnou hodnotu,
- tvorba a rozpouštění rezerv,
- zaúčtování dohadných položek,
- zaúčtování splatné a odložené daně z příjmů.

5.3.1. Inventarizace majetku a závazků

Inventarizace je nejdůležitějším nástrojem k odstranění odchylek mezi skutečným a účetním stavem majetku a závazků společnosti. Její provádění je nezbytné pro dosažení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Odchylky vznikají například z důvodů přirozených vlastností materiálu, při manipulaci, nedbalostním nakládáním se svěřeným majetkem, nedodržením řádné vedení evidence, z důvodů škod či živelných pohrom apod.

Inventarizaci společnost provádí u veškerého majetku a závazků s vlastnickým či jiným právem, u majetku a závazků sledovaných na podrozvahových účtech a u majetku a závazků, které nejsou ve vlastnictví společnosti, ale v době provádění inventarizace se ve společnosti nacházejí.

Zjišťování skutečných stavů

Inventarizace je dělána k okamžiku sestavení řádné, popřípadě mimořádné účetní závěrky. Řádnou roční inventarizaci provádí společnost v rámci termínů, které stanovuje ekonomické vedení společnosti. Blíže příloha č. 2. Dle zákona lze inventarizaci provádět i v průběhu účetního období. Průběžně inventarizovat je možné pouze zásoby, které jsou účtovány podle druhů nebo podle míst jejich uložení či hmotně odpovědných osob, a dále dlouhodobý hmotný movitý majetek, který je v neustálém pohybu a nemá své stálé místo, kam náleží. Každý druh majetku a zásob musí být inventarizován alespoň jednou za účetní období.

Skutečný stav dlouhodobého nehmotného, hmotného i finančního majetku zjišťuje společnost kombinací fyzické a dokladové inventury. Zjišťování skutečného stavu zásob se provádí fyzickou inventurou, a to přepočtením, převážením nebo přeměřením podle jednotlivých druhů zásob. Je-li skutečný fyzický stav nezjistitelný, skutečné množství je zjišťováno dokladovou inventurou (materiál či zboží na cestě). Skutečný stav pohledávek a závazků se vykazuje dokladovou inventurou, stav krátkodobého finančního majetku se vykazuje zpravidla fyzickou (pokladna) i dokladovou (bankovní účty) inventurou.

V případě, kdy nelze provést fyzickou inventuru majetku ke konci rozvahového dne, může společnost skutečné stavy zjišťovat v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popřípadě v prvním měsíci účetního období následujícího. Této možnosti využívá společnost u dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku, materiálu, nedokončené výroby a polotovarů vlastní výroby. K 31. 9. se zjišťuje skutečný fyzický stav těchto aktiv, a aby byl prokázán stav ke dni účetní závěrky, stav majetku se opraví o přírůstky a úbytky uvedeného majetku za dobu od ukončení fyzické inventury do konce účetního období.

Inventarizace mají na starosti zřízené skupinové inventarizační komise, které provádějí fyzickou inventuru hospodářských prostředků zjišťováním jejich skutečných stavů. Za provedení inventarizace zodpovídají předsedové těchto skupin. Zjištěný skutečný fyzický stav se vypisuje do inventurních soupisů ve dvojím vyhotovení. Originál

je určen pro oddělení účtárny, kopie pak pro odpovědné osoby. O provedené inventuře se vyhotovuje Zápis o provedení inventury. Viz příloha č. 3.

Inventarizační rozdíly

Inventarizační rozdíly jsou rozdíly mezi zjištěným skutečným stavem a stavem vedeným v účetnictví. V případě, že je vykázán skutečný stav:

- nižší než je stav v účetnictví, je tento rozdíl označen jako manko, popřípadě schodek u peněžních hotovostí a cenin,
- vyšší než je stav v účetnictví, je tento rozdíl označen jako přebytek.

Inventarizační rozdíly má společnost povinnost vyúčtovat do účetního období, za které se stav majetku a závazků ověřuje. Vzniklé inventarizační rozdíly se vyčíslují v Zápisech o provedení inventury a poté jsou zaúčtovány na zvláštní analytický účet nevypořádaných inventarizačních rozdílů, na němž se ponechají až do rozhodnutí komise o jejich vypořádání. Rozdíly jsou následně zaúčtovány v souladu se zákonem o účetnictví.

Zaúčtování inventarizačních rozdílů

Společnost ve svém majetku eviduje jak majetek odpisovaný, tak neodpisovaný. Inventarizační rozdíly majetku jsou k okamžiku uzavírání účetních knih vypořádány následovně:

Tabulka č. 1: Způsoby účtování inventarizačních rozdílů vybraných dlouhodobých aktiv

ÚČETNÍ OPERACE	MD	Dal
Manko u odpisovaného majetku		
- zaúčtování zůstatkové ceny majetku	549	07x, 08x
- vyřazení majetku	07x, 08x	01x, 02x
Manko u neodpisovaného majetku		
- vyřazení majetku	549	03x
Přebytek u odpisovaného majetku		
- zaúčtování inventarizačního rozdílu	01x, 02x	07x, 08x
Přebytek u neodpisovaného majetku		
- zaúčtování inventarizačního rozdílu	03x	413

Zdroj: autorka

Zásoby společnost účtuje způsobem A, tedy způsobem, kdy se nakupované zásoby v průběhu roku účtují na majetkové účty, které slouží pro jejich evidenci. Inventarizační rozdíly zásob jsou k okamžiku uzavírání účetních knih vypořádány následovně:

Tabulka č. 2: Způsoby účtování inventarizačních rozdílů vybraných oběžných aktiv

ÚČETNÍ OPERACE	MD	Dal
Ztráty v rámci norem přirozených úbytků		
- zásob	501, 504	112, 132
- zásob vlastní výroby	61x	12x
Manko		
- u zásob	549	112, 132
- u zásob vlastní výroby	549	12x
Přebytek		
- u zásob	112, 132	648
- u zásob vlastní výroby	12x	61x

Zdroj: autorka

Při vykazování inventarizačních rozdílů je zapotřebí zmínit povinnost vyhotovovat účetní doklady bez zbytečného odkladu, kterou stanovuje zákon. Dle tohoto ustanovení se účetní operace účtují bezprostředně po zjištění skutečností. V případě, že společnost zjistí inventarizační rozdíly v průběhu účetního období, lze takovéto účetní operace zaúčtovat v měsíci, ve kterém vznikly. Není zapotřebí vyčkávat až do uzavření účetního období.

Inventarizace neslouží jen pro kontrolu skutečného a účetního stavu evidovaného majetku a závazků, jejím prováděním se sleduje i užitná hodnota majetku. Ta se srovnává s oceněním aktiv v účetnictví. Inventarizací tedy nevznikají pouze inventarizační rozdíly, ale i účetní operace týkající se opravných položek či tvorby odpisů.

5.3.2. Závěrečné operace u zásob

Jak již bylo uvedeno, společnost účtuje o zásobách způsobem A. Pořízené zásoby jsou nejprve evidovány na příslušném majetkovém účtu zásob, a teprve při vyskladnění vstupují do nákladů.

Pro dosažení věrného a poctivého obrazu účetnictví, je společnost k datu uzavření účetního období povinna účtovat o zásobách na cestě nebo nevyfakturovaných dodávkách zásob. Činí tak v případě, že byly zjištěny skutečnosti pro tvorbu těchto účetních případů.

Proučtování nevyfakturovaných dodávek zásob

Úkolem společnosti je účtovat o nevyfakturovaných dodávkách zásob v okamžiku, kdy k přijaté dodávce zásob neobdrží do konce účetního období dodavatelskou fakturu. Zaúčtování se provádí následujícím způsobem:

Tabulka č. 3: Zaúčtování nevyfakturovaných dodávek

ÚČETNÍ OPERACE	MD	Dal
Konec účetního období:		
Příjem zásob na sklad na základě příjemky	112, 132	111, 131
Nevyfakturovaná dodávka zásob	111, 131	389
Převod konečného zůstatku		
- zásob	702	112, 132
- pasivního dohadného účtu	389	702
Nové účetní období:		
Převod počátečního zůstatku		
- zásob	112, 132	701
- pasivního dohadného účtu	701	389
Přijetí faktury		
- faktura znějící na stejnou částku jako dohad	389	321
- faktura znějící na vyšší částku, než je dohad	112, 132	321
- faktura znějící na nižší částku, než je dohad	321	112, 132

Zdroj: autorka

K nakupovaným zásobám se nejprve vystaví příjemka, na základě které se zásoby zaúčtují na sklad, a to v ocenění podle smluvní ceny s dodavatelem. Účty pořízení zásob nesmějí ke konci účetního období vykazovat žádný zůstatek. Z tohoto důvodu musí společnost zaúčtovat vnitřní účetní doklad, nevyfakturované dodávky zásob. Touto účetní operací dojde k vynulování účtu pořízení. Zaúčtování se provádí souvztačně s pasivním dohadným účtem, který se v následujícím účetním období vykrátí proučtováním na straně MD. V případě, že smluvní cena nebyla na konci účetního období odhadnuta ve správné výši, vzniká společnosti povinnost doúčtovat v novém účetním období vzniklý rozdíl.

Proučtování zásob na cestě

O zásobách na cestě má společnost povinnost účtovat v okamžiku, kdy do konce účetního období obdrží dodavatelskou fakturu, ale nepřijme fakturovanou zásobu, zboží

či materiál. Zásoba bude přijata na sklad až v následujícím účetním období. Zpozdila se, je tzv. „na cestě“. V daném účetním období je společnost povinna doúčtovat vnitřní účetní doklad, zásoby na cestě. Tím dojde k vynulování účtu pořízení, který nesmí ke konci roku vykazovat žádný zůstatek. Zaúčtování se provádí následujícím způsobem:

Tabulka č. 4: Zaúčtování zásob na cestě

ÚČETNÍ OPERACE	MD	Dal
Konec účetního období:		
Přijetí faktury	111, 131	321
Zaúčtování zásob na cestě	119, 139	111, 131
Převod konečného zůstatku		
- závazků z obchodních styků	321	702
- zásob na cestě	702	119, 139
Nové účetní období:		
Převod počátečního zůstatku		
- závazků z obchodních styků	701	321
- zásob na cestě	119, 139	701
Příjem zásob na sklad na základě přijaté faktury	112, 132	119, 139

Zdroj: autorka

Pokud společnost do konce účetního období nezaúčtuje výše zmíněné specifické účetní operace, vznikla-li skutečnost pro jejich zaúčtování, může poté dojít ke zkreslení jednotlivých položek rozvahy.

5.3.3. Tvorba a rozpouštění opravných položek

Tvorba opravných položek vyplývá ze zásady opatrnosti, podle které se do účetní závěrky zahrnují jen skutečně dosažené zisky a berou se v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty týkající se majetku a závazků. Vytváření opravných položek se provádí na základě inventarizace, která prokáže dočasné snížení hodnoty majetku pod jeho účetní hodnotu. Opravné položky nelze tvořit v případě trvalého snížení ocenění, nebo pokud již bylo snížení vyjádřeno reálnou hodnotou.

Společnost vytváří pouze opravné položky k pohledávkám, a to na základě vlastní analýzy věkové struktury pohledávek. Věková struktura pohledávek z obchodních vztahů a poskytnutých záloh je uvedena v Příloze č. 4.

Společnost účtuje o opravných položkách k pohledávkám z důvodu jejich ocenění ve skutečné výši. Nezaplacením pohledávky se snižuje její ocenění, které je zapotřebí brát při sestavování účetní závěrky v úvahu. Vytváření opravné položky je tedy vyjádřením rizika, které plyne z nečasné úhrady pohledávky.

Při tvorbě opravných položek k pohledávkám je společnost povinna zohledňovat účetní i daňové hledisko. V souvislosti s touto povinností účtuje o účetních a zákonných (daňových) opravných položkách.

Zákonné opravné položky k pohledávkám

Právní úprava zákonných opravných položek je zakotvena v zákoně o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Zákonné opravné položky k pohledávkám společnost vytváří k rozvahové hodnotě nepromlčených pohledávek vzniklých a zaúčtovaných po 31. prosinci 1994. Rozvahovou hodnotou pohledávky je její jmenovitá hodnota nebo pořizovací cena zaúčtovaná na rozvahových účtech. Tyto opravné položky lze vytvářet pouze k pohledávkám, které byly při vzniku účtovány do výnosů.

Společnost vytváří opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 podle ustanovení zákona. Společnost má právo tvořit opravné položky k pohledávkám až do výše 20 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky, je-li jejich tvorba výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů a není-li rozvahová hodnota k datu vzniku pohledávky vyšší než 200 000 Kč. Od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky musí však uplynout více než 6 měsíců.

Procentuální hodnota pro vytváření opravných položek se zvyšuje v závislosti na počtu měsíců, které uplynuly od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky. Maximální výše tvorby opravných položek je uvedena v Tabulce č. 5. Pohledávku, u které uplynulo více jak 36 měsíců po lhůtě její splatnosti, může společnost zahrnout do nákladů ve formě opravných položek až ve výši 100 % její neuhrazené rozvahové hodnoty. Společnost je při tvorbě opravných položek podmíněna zahájením rozhodčího, soudního či správního řízení dle zvláštního právního předpisu. Výhradou zákona je také řádné účastnění a řádné a včasné konání úkonů potřebných k uplatnění práva pro jejich tvorbu. Výše zmíněná podmínka se týká jen vybraných pohledávek. Výhrada je v tabulce také uvedena.

Tabulka č. 5: Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po roku 1994

Rozvahová hodnota pohledávky	Uplynulá doba po splatnosti (nad...)	Maximální výše OP	Podmínka tvorby OP
pod 30 000 Kč	12 měsíců	100 %	–
pod 200 000 Kč	6 měsíců	20 %	–
nad 200 000 Kč	6 měsíců	20 %	X
bez rozlišení	12 měsíců	33 %	X
bez rozlišení	18 měsíců	50 %	X
bez rozlišení	24 měsíců	66 %	X
bez rozlišení	30 měsíců	80 %	X
bez rozlišení	36 měsíců	100 %	X

Zdroj: Interní směrnice společnosti

Zákonné opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení může společnost tvořit až do výše rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek přihlášených u soudu, a to v tom účetním období, za které společnost podává daňové přiznání a v němž pohledávky přihlásila. Opravné položky lze takto vytvářet od zahájení řízení. Společnost je však nemůže vytvářet u pohledávek, které přihlásila po lhůtě stanovené v rozhodnutí soudu o úpadku nebo po lhůtě určené insolvenčním zákonem. Rozpouštění opravných položek se provádí v návaznosti na výsledek insolvenčního řízení, popřípadě při popření pohledávky insolvenčním správcem, jejím věřitelem nebo dlužníkem za podmínky, že to zvláštní právní předpis povoluje.

Tabulka č. 6: Zákonné opravné položky k nepromlčeným pohledávkám po splatnosti

Daňové OP (v tis. Kč)	Hodnota P	Hodnota OP
Dlužníci v konkurzním a vyrovnávacím řízení	46	46
Ostatní pohledávky po lhůtě splatnosti	1 194	1 012
Celkem	1 240	1 058

Zdroj: Interní zdroj společnosti

Ve zdaňovacím období společnost vytvořila zákonné opravné položky za dlužníky v konkurzním a vyrovnávacím řízení v plné hodnotě pohledávek, tj. v hodnotě 46 tis. Kč. Ostatní opravné položky k pohledávkám po termínu jejich splatnosti činily 1 012 tis. Kč. Vytvořené zákonné opravné položky dosahovaly dohromady výše 1 058 tis. Kč.

Účetní opravné položky k pohledávkám

Účetní opravné položky vytváří společnost podle vlastní analýzy věkové struktury pohledávek. Skladba uplatnitelného procenta tvorby je stanovena společností na základě konzultace s auditorem společnosti.

Tabulka č. 7: Tvorba účetních opravných položek

Uplynulá doba po splatnosti (nad...)	Výše OP
1 rok	100 %
180 – 360 dnů	80 %
90 – 180 dnů	30 %
do 90 dnů	0 %

Zdroj: Interní směrnice společnosti

Tabulka č. 8: Účetní opravné položky k nepromlčeným pohledávkám po splatnosti

Účetní OP (v tis. Kč)	Hodnota P	Hodnota OP
Ostatní pohledávky po lhůtě splatnosti	28 514	6 803
Celkem	28 514	6 803

Zdroj: Interní zdroj společnosti

Ve sledovaném období byly vytvořeny účetní opravné položky k pohledávkám ve výši 6 803 tis. Kč. Suma celkem vytvořených opravných položek činila 7 861 tis. Kč.

Tabulka č. 9: Srovnání opravných položek k pohledávkám

Po lhůtě splatnosti	Rozvahová hodnota pohledávky (v tis. Kč)	Výše OP	OP (v tis. Kč)		
			účetní	daňové	rozdíl
do 30 dnů	18 580	0 %			
30 – 60 dnů	1 312	0 %			
61 – 90 dnů	306	0 %			
91 – 180 dnů	223	30 %	67		67
181 – 360 dnů	299	80 %	239		239
361 dnů a výše	7 555	100 %	7 555	1 058	6 497
Celkem	28 275		7 861	1 058	6 803

Zdroj: Interní zdroj společnosti

Společnost eviduje pohledávky tuzemské, zahraniční a za dceřinými společnostmi. Opravné položky tvoří pouze k nepromlčeným tuzemským a zahraničním pohledávkám po lhůtě jejich splatnosti. Tvorba opravných položek snižuje výsledek hospodaření, a tím i hodnotu pro výpočet základu daně. Zájmem žádné účetní jednotky není zdaňovat něco, za co nedostane zaplacení. Pohledávku účtuje společnost na výnosové účty v okamžiku její realizace, nikoliv v okamžiku úhrady. Do zaplacení pohledávky eviduje společnost její hodnotu ve výnosech, a tudíž zdaňuje zisk, který nebyl realizován.

Rozdíl mezi účetními a daňovými opravnými položkami činí 6 803 tis. Kč. Tento rozdíl společnost účtuje do nákladů a to tak, aby celkový zůstatek vedený na účtu **391 – Opravná položka k pohledávkám** odpovídal účetním opravným položkám.

Zaúčtování tvorby a rozpouštění opravných položek

Rozvahový účet **391 – Opravná položka k pohledávkám** společnost analyticky rozlišuje. Účtování o opravných položkách provádí následujícím způsobem:

Tabulka č. 10: Zaúčtování opravných položek

ÚČETNÍ OPERACE	MD	Dal
Opravná položka za dlužníky v konkurzním a vyrovnávacím řízení		
- tvorba	558	391AE
- rozpouštění	391AE	558
Ostatní zákonná opravná položka		
- tvorba	558	391AE
- rozpouštění	391AE	558
Účetní opravná položka		
- tvorba	559	391AE
- rozpouštění	391AE	559

Zdroj: autorka

5.3.4. Odpis pohledávek

Při odpisu pohledávek je zapotřebí zohledňovat účetní i daňové hledisko. Daňově účinný odpis pohledávek snižuje v daném období základ daně. Pro uplatnění daňových odpisů musí však společnost splnit požadavky definované zákonem o dani z příjmů, který uvádí možnost tvořit odpisy pouze do výše vytvořených zákonných opravných položek.

Pohledávky splatné do 31. prosince 1994 společnost postupně odepsala. Ostatní pohledávky řeší jednorázovým odepsáním podle zákona.

Odpis pohledávek z účetního hlediska provádí společnost na základě vlastního rozhodnutí. Jde zejména o pohledávky, jejichž vymáhání není finančně výhodné, nebo pokud je dlužník neznámého pobytu. Tvorba daňově neúčinných odpisů nesnižuje základ pro výpočet daně.

Zaúčtování odpisu pohledávek

Odpis pohledávek společnost účtuje do nákladů na účet **546 – Odpis pohledávky**, který analyticky rozlišuje na daňově uznatelný a daňově neuznatelný náklad. Při uplatnění odpisu je společnost povinna rozpustit již vytvořené opravné položky, které souvisejí s odpisovanou pohledávkou.

5.3.5. Kontrola časového rozlišení nákladů a výnosů

Časově rozlišovat náklady a výnosy je společnost povinna na základě uplatňování zásady opatrnosti a zásady aktuálního principu. Náklady a výnosy je nutno zaúčtovat do toho účetního období, s nímž věcně a časově souvisejí. Pokud by společnost nerozlišovala náklady a výnosy podle věcné a časové souvislosti, byl by hospodářský výsledek vyčíslen v nesprávné výši. Aby mohla společnost účtovat o časovém rozlišení, musí znát:

- věcný titul (účel),
- přesnou částku (vynaloženou či získanou),
- účetní období, ke kterému se částka vztahuje.

Výše uvedené předpoklady musí být splněny současně. Pokud nejsou, jedná se o účetní případy týkající se rezerv nebo dohadných položek. Společnost využívá všech účtů časového rozlišení, vyjma účtu **382 – Komplexní náklady příštích období**.

Náklady příštích období

Pro tyto náklady má společnost vyhraněn účet **381 – Náklady příštích období**. V běžném účetním období se jedná o výdaj, který je však nákladem příštích období.

Výdaje příštích období

Výdaje příštích období účtuje společnost na účet **383 – Výdaje příštích období**. Účetní případy, které se týkají tohoto účtu, představují v běžném účetním období náklad, který však bude pro společnost výdajem až v příštím období.

Výnosy příštích období

Výnosy příštích období účtuje společnost na účet **384 – Výnosy příštích období**. Jedná se o pasivní účet, který představuje příjem související s běžným obdobím. Výnos z tohoto příjmu si však společnost zaúčtuje až v příštím období.

Příjmy příštích období

Tyto příjmy účtuje společnost na aktivní účet **385 – Příjmy příštích období**. Účet je vyhraněn pro výnosy, které věcně náleží do běžného období, ale příjem z výnosů bude zaúčtován až v příštím období.

Příklady účetních případů jednotlivých účtů časového rozlišení, o nichž společnost účtuje, jsou uvedeny v Příloze č. 5.

5.3.6. Vypořádání kurzových rozdílů

Zákon o účetnictví stanovuje všem účetním jednotkám povinnost vést účetnictví v české měně. Z tohoto důvodu je společnost povinna účtovat o vzniklých kurzových rozdílech. Transakce, vyjádřené v cizí měně, se přepočítávají na českou měnu aktuálním kurzem stanoveným v kurzovním lístku České národní banky. Aktiva a pasiva, která prvotně znějí na cizí měny, přepočítává společnost koncem účetního období pro potřeby závěrky kurzem České národní banky platným k 31. prosinci.

Zaúčtování kurzových rozdílů

Vzniklé kurzové rozdíly účtuje společnost na výsledkové účty účtové skupiny 56 a 66. Kurzové ztráty se vypořádávají na nákladový účet **563 – Kurzové ztráty**, kurzové zisky na výnosový účet **663 – Kurzové zisky**.

5.3.7. Přecenění derivátů na reálnou hodnotu

Společnost se na trhu setkává s řadou tržních rizik a její prvotní snahou je těmto rizikům předcházet. Aby byl dopad na finanční situaci a celkové hospodaření společnosti co nejnižší, zajišťuje se společnost pomocí finančních derivátů. Využitím derivátů se společnost zajišťuje proti nestabilitě finančních trhů, která spočívá zejména ve značném nárůstu volatility měnových kurzů či úrokových měr. Změny v reálné hodnotě zajištěných položek nebo změny budoucích peněžních toků, které plynou ze zajištěných položek, by neměly v jednotlivých obdobích významným způsobem ovlivňovat výsledek hospodaření, likviditu ani peněžní toky společnosti.

Společnost rozlišuje deriváty na deriváty k obchodování a deriváty zajišťovací. Deriváty k obchodování slouží k obchodování s tržním rizikem. Zajišťovací deriváty jsou deriváty sjednané za účelem zajištění se proti tržním rizikům.

Zodpovědnost za identifikaci devizového či úrokového rizika nese ekonomické vedení společnosti, které rozhoduje o zajištění rizika prostřednictvím vhodného derivátu. Sjednávání mohou být pouze ty zajišťovací instrumenty, u kterých bude posuzované zajištění předběžně hodnoceno jako efektivní a cena zajišťovacího instrumentu bude přiměřená k objemu rizika, které bude zajišťovacím instrumentem eliminováno.

Hodnocení efektivnosti zajišťovacího vztahu se provádí na počátku zajištění a dále pak alespoň k datu sestavení účetní závěrky. Efektivitu zajištění počítá společnost jako podíl změny reálné hodnoty (peněžních toků) zajištěné položky a změny reálné hodnoty (peněžních toků) u zajišťovacího instrumentu.

A: zisk/ztráta ze změny reálné hodnoty (peněžních toků) zajištěné položky

B: zisk/ztráta ze změny reálné hodnoty (peněžních toků) zajišťovacího instrumentu

C: efektivita zajištění jako podíl A/B

V případě, že efektivita zajištění C dosahuje rozmezí od 80 do 125 %, je zajištění považováno za efektivní.

Pohledávku, případně závazek vzniklý sjednáním kontraktu, zachycuje společnost na podrozvahové účty. Deriváty se při vzniku oceňují nominální hodnotou podkladového nástroje. Deriváty, které znějí na cizí měnu, se oceňují sjednaným kurzem.

Ocenění reálné hodnoty derivátu k okamžiku sestavení účetní závěrky

K datu sestavení účetní závěrky účtuje společnost o reálných hodnotách derivátů na rozvahových účtech účtové skupiny 37. Zisky nebo ztráty, které jsou důsledkem změn reálných hodnot derivátů, se účtují na základě charakteru zajištění a splnění podmínek definovaných zákonem. Derivát lze považovat za zajišťovací pouze tehdy, pokud splňuje následující podmínky:

- na počátku zajištění je zajišťovací vztah zdokumentován,
- zajištění je efektivní, a
- efektivita je spolehlivě měřitelná a průběžně posuzovaná.

Jsou-li splněny výše uvedené zákonné podmínky určené pro zajišťovací deriváty, zisk/ztráta ze změny reálné hodnoty derivátu je účtován/a v plné výši na výsledkové účty účtové skupiny 56 a 66. Pokud zákonné podmínky splněny nejsou, je společnost povinna účtovat o derivátu jako o derivátu k obchodování. Zisk/ztráta ze změny reálné hodnoty je v tomto případě účtován/a stejným způsobem.

Změny reálné hodnoty derivátu, zajišťujícího budoucí peněžní toky s vysokou pravděpodobností, se účtují do vlastního kapitálu v účtové skupině 41. A to pouze z části, ve které je plně kompenzován ziskem/ztrátou z přecenění zajištěné položky. Zbylá část ovlivní výsledek hospodaření společnosti. Zisk/ztráta ze změny reálné hodnoty derivátu, zajišťujícího budoucí peněžní toky s nízkou pravděpodobností, je účtován/a v plné výši na výsledkové účty účtové skupiny 56 a 66. Platí tak zároveň i pro zajištění peněžních toků při nesplnění zákonných podmínek.

Při zdanění derivátů vychází společnost z výsledku hospodaření. Zákon o daních z příjmů povoluje dosud neuplatněnou ztrátu z derivátů k obchodování odečíst od základu daně, a to nejdéle ve třech zdaňovacích obdobích či obdobích, za které společnost podává daňové přiznání.

5.3.8. Tvorba a rozpouštění rezerv

Rezervy jsou vytvářeny na pokrytí výdajů očekávaných v budoucnosti, u kterých není dopředu známa přesná částka ani období jejich vzniku. Při své podnikatelské činnosti vytváří společnost pouze zákonné rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku. Při jejich tvorbě se řídí zákonem o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Zákonné (daňové) rezervy může společnost vytvářet pouze na opravy hmotného majetku, jehož doba odpisování stanovená zákonem je pět let a více. Na jedno zdaňovací období vytvářet rezervu nelze. Maximální doba, po kterou lze rezervu vytvářet, se odvíjí od odpisové skupiny, do které je majetek zařazen. Zákonnou rezervu na opravu majetku má společnost možnost vytvářet u hmotného majetku zařazeného:

- do 2. odpisové skupiny 3 zdaňovací období,
- do 3. odpisové skupiny 6 zdaňovacích období,
- do 4. odpisové skupiny 8 zdaňovacích období,
- do 5. a 6. odpisové skupiny 10 zdaňovacích období.

Zaúčtování tvorby a rozpouštění rezerv

Výše rezervy, kterou může společnost ve zdaňovacím období uplatnit do nákladů, se stanovuje podílem rozpočtu nákladů na opravu hmotného majetku a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Nezahrnuje se však zdaňovací období, ve kterém dojde k zahájení opravy. Před uzavřením účetního období je společnost povinna posoudit výši a odůvodněnost rezerv.

Tabulka č. 11: Zaúčtování zákonných rezerv

ÚČETNÍ OPERACE	MD	Dal
Tvorba zákonné rezervy	552	451
Rozpouštění zákonné rezervy	451	552

Zdroj: autorka

Zpřísněním zákona v roce 2009 se daňová účinnost tvorby rezerv pro společnost stírá. Aby bylo možno snižovat základ daně, musí mít společnost pro ukládání prostředků rezerv zřízen samostatný účet v bance. Prostředky uložené na tomto účtu lze čerpat pouze

pro účely rezerv. Společnost v závislosti s touto podmínkou již žádné rezervy na opravy netvoří. Přehled tvorby a čerpání rezerv ve společnosti zobrazuje následující tabulka:

Tabulka č. 12: Přehled tvorby a čerpání rezerv

(v tis. Kč)				
Stav k 1. 1. 2010	Tvorba	Čerpání	Zrušení neuskutečněných oprav	Stav k 31. 12. 2010
8 017	0	- 680	- 7 337	0

Zdroj: Interní zdroj společnosti

5.3.9. Dohadné položky

O dohadných položkách je společnost povinna účtovat v souvislosti s dodržením věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů. Účtování o dohadných položkách se pojí s účetním dokladem, jehož částka však není k okamžiku uskutečnění účetního případu pro společnost známa. Částka se tedy pouze odhaduje. Dohadné položky jsou nepotvrzenou pohledávkou či závazkem, o které společnost v běžném účetním období účtovat nemůže, protože nemá k dispozici patřičný účetní doklad.

Dohadné položky se člení na dohadné položky aktivní a pasivní. Účetní případy dohadných položek, o kterých společnost účtuje, jsou uvedeny v Příloze č. 6.

Zaúčtování dohadných položek

Pro zaúčtování dohadných položek má společnost vyhraněn v případě aktivních dohadných položek účet **388 – Dohadné účty aktivní**, v případě pasivních dohadných položek účet **389 – Dohadné účty pasivní**. Z časového hlediska tyto účty dále analyticky rozlišuje na krátkodobé a dlouhodobé.

Dohadné položky se tvoří koncem účetního období. Vytvořené dohadné položky v následujícím účetním období společnost stornuje na podkladě již vystaveného účetního dokladu.

5.4. Uzávěrkové operace

Uzávěrkové operace uzavírají účetní práce v daném účetním období. Ještě než se tak stane, zjišťuje společnost výši hospodářského výsledku, který se pak stává podkladem pro vyčíslení daňové povinnosti společnosti.

5.4.1. Zjištění výsledku hospodaření

Výsledek hospodaření se zjišťuje rozdílem mezi výnosy a náklady. Takto zjištěný výsledek hospodaření je výsledkem hospodaření společnosti před zdaněním. Při výpočtu společnost zohledňuje jednotlivé činnosti, na jejichž základě pak vzniká:

- provozní výsledek hospodaření před zdaněním,
- finanční výsledek hospodaření před zdaněním,
- mimořádný výsledek hospodaření před zdaněním.

Sloučením provozního výsledku hospodaření a finančního výsledku hospodaření obdržíme výsledek hospodaření z běžné činnosti před zdaněním.

Provozní výsledek hospodaření

Vzniká rozdílem provozních výnosů a provozních nákladů. Provozní výnosy jsou účtovány v účtové skupině 60 až 64, provozní náklady v účtové skupině 50 až 55.

Tabulka č. 13: Provozní výsledek hospodaření

Provozní výnosy	Částka (v tis. Kč)	Provozní náklady	Částka (v tis. Kč)
účtová skupina 60	1 532 221	účtová skupina 50	734 202
účtová skupina 61	- 8 965	účtová skupina 51	316 744
účtová skupina 62	8 814	účtová skupina 52	294 146
účtová skupina 64	93 305	účtová skupina 53	1 101
		účtová skupina 54	80 185
		účtová skupina 55	30 530
Celkem	1 625 375	Celkem	1 456 908

Zdroj: Interní zdroj společnosti

Provozní výsledek hospodaření činí 168 467 tis. Kč.

Finanční výsledek hospodaření

Vzniká rozdílem finančních výnosů a finančních nákladů. Finanční výnosy jsou účtovány v účtové skupině 66, finanční náklady v účtové skupině 56 a 57.

Tabulka č. 14: Finanční výsledek hospodaření

Finanční výnosy	Částka (v tis. Kč)	Finanční náklady	Částka (v tis. Kč)
účtová skupina 66	66 259	účtová skupina 56	80 154
		účtová skupina 57	0
Celkem	66 259	Celkem	80 154

Zdroj: Interní zdroj společnosti

Finanční výsledek hospodaření činí - 13 895 tis. Kč. Vychází záporný, protože vykázané finanční náklady přesahují finanční výnosy. Sečtením výše uvedeným výsledků hospodaření obdržíme výsledek hospodaření z běžné činnosti před zdaněním, který činí 154 572 tis. Kč.

Mimořádný výsledek hospodaření

Je rozdílem mimořádných výnosů a mimořádných nákladů. Mimořádné výnosy jsou účtovány v účtové skupině 68, mimořádné náklady v účtové skupině 58.

O mimořádných výnosech a nákladech společnost neúčtuje. Z tohoto důvodu je výsledek hospodaření z běžné činnosti před zdaněním celkovým výsledkem hospodaření před zdaněním, který tedy činí 154 572 tis. Kč.

5.4.2. Výpočet a zaúčtování odložené daně z příjmů

Odložená daňová povinnost vychází z rozdílů, které vznikají z odlišného účetního a daňového pohledu na určité položky vykazované v účetnictví. O odložené dani z příjmů účtuje společnost ze zákona. Konají tak všechny účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek, a účetní jednotky, které vykazují účetní závěrku v plném rozsahu.

Odloženou daň zjišťuje společnost z tzv. přechodných rozdílů. Přechodné rozdíly mohou být zdanitelné nebo odčitatelné, a to podle toho, zda zvyšují či snižují základ daně.

Zdanitelné rozdíly základ pro výpočet daně zvyšují a vedou tedy k odloženému daňovému závazku. Naopak odčitatelné rozdíly základ pro výpočet daně snižují a vedou k odložené daňové pohledávce.

Tabulka č. 15: Vykázané přechodné rozdíly pro výpočet odložené daně

(v tis. Kč)	Přechodný rozdíl
Dlouhodobý hmotný a nehmotný odpisovaný majetek	38 979
OP k pohledávkám	- 6 803
Přecenění majetku a závazků účtované proti vlastnímu kapitálu	22 128
Nezaplacené SP a ZP	- 10 882
Nezaplacené smluvní pokuty	4 292

Zdroj: Interní zdroj společnosti

Tabulka udává přehled přechodných rozdílů, které vznikají mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou. Tento rozdíl je podkladem pro výpočet odložené daně. Odloženou daň vypočítá společnost jako součin daného přechodného rozdílu a sazby daně z příjmů, která je platná pro následující období. Daňová sazba uplatňovaná ve výpočtu činí 19 %.

Tabulka č. 16: Výpočet odložené daňové pohledávky/závazku

(v tis. Kč)	Pohledávka	Závazek	Rozdíl
Dlouhodobý hmotný a nehmotný odpisovaný majetek		7 406	- 7 406
OP k pohledávkám	1 293		1 293
Přecenění majetku a závazků účtované proti vlastnímu kapitálu		4 204	- 4 204
Nezaplacené SP a ZP	2 068		2 068
Nezaplacené smluvní pokuty		815	- 815
Celkem	3 361	12 425	- 9 064

Zdroj: Interní zdroj společnosti

Výše uvedené přechodné rozdíly dávají za vznik jak odložené daňové pohledávce, tak odloženému daňovému závazku. Celkové odložené daňové pohledávky činí 3 361 tis. Kč, zatímco celkové odložené daňové závazky 12 425 tis. Kč. Rozdíl, který vzniká, je pro společnost výslednou odloženou daňovou povinností – odloženým daňovým závazkem, který činí 9 064 tis. Kč. Tato hodnota je také vykázána v rozvaze na řádce 102.

Odložené daňové pohledávky

Společnosti vzniká odložená daňová pohledávka ze dvou titulů. Prvním z nich je tvorba opravných položek k pohledávkám. Rozdíl mezi účetními a daňovými opravnými položkami představuje tzv. přechodný rozdíl, ze kterého se odložená daň počítá. Druhým titulem je nezaplacené sociální a zdravotní pojištění do konce ledna následujícího období. Společnosti vzniká daňově neúčinný náklad. Daňově uznatelným se stane až v okamžiku zaplacení.

Odložené daňové závazky

Odložený daňový závazek vzniká společnosti z rozdílného pohledu na odpisovaný majetek, z nezaplacených smluvních pokut a přecenění, které je účtované proti vlastnímu kapitálu. Přechodný rozdíl odpisovaného majetku dává za vznik odloženému daňovému závazku, a to z toho důvodu, že účetní zůstatková hodnota převyšuje hodnotu daňovou. Neuhrazené smluvní pokuty účtované do výnosů a přecenění majetku a závazků účtované do vlastního kapitálu jsou typické případy, které dávají za vznik odloženému daňovému závazku.

Zaúčtování odložené daně z příjmů

Společnost o odložené dani neúčtuje v tomto zdaňovacím období poprvé. V roce 2010 činila sazba pro výpočet daně z příjmů 19 %. Oproti předchozímu roku 2009 klesla o 1 %. Změnu sazby je nutno při výpočtu zohledňovat. Z tohoto důvodu je společnost povinna počáteční zůstatek na účtu **481 – Odložený daňový závazek a pohledávka** přepočítat a výsledný rozdíl zaúčtovat prostřednictvím účtu **592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená**.

Tabulka č. 17: Přepočtení počátečního zůstatku účtu 481

ÚČETNÍ OPERACE	(v tis. Kč)	MD	Dal
KZ (PZ) účtu 481	10 237		
Přepočtený zůstatek účtu 481	9 725		
Rozdíl	512	481	592

Zdroj: autorka

Počáteční zůstatek na účtu činí 10 237 tis. Kč. Protože sazba daně z příjmu klesla, je společnost povinna tuto hodnotu přepočítat.

$$(10\,237/0,20) * 0,19 = 9\,725 \text{ tis. Kč}$$

Přepočtená hodnota vychází 9 725 tis. Kč. Rozdíl, který vzniká mezi počátečním zůstatkem a přepočteným počátečním zůstatkem, činí 512 tis. Kč. Tento rozdíl zaúčtuje společnost na vrub účtu **481 – Odložený daňový závazek a pohledávka** a ve prospěch účtu **592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená**.

Tabulka č. 18: Postup výpočtu odložené daně

ÚČETNÍ OPERACE	(v tis. Kč)	MD	Dal
Odložený daňový závazek	9 064		
Přepočtený zůstatek účtu 481	9 725		
Rozdíl	- 661	592	481

Zdroj: autorka

Následně od odloženého daňového závazku 9 064 tis. Kč, vypočteného v Tabulce č. 16, odečte společnost přepočtený počáteční zůstatek. Rozdíl vychází - 661 tis. Kč. Společnost o něm účtuje na vrub nákladového účtu **592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená** souvztažně s účtem **481 – Odložený daňový závazek a pohledávka**.

Zůstatek na nákladovém účtu zjistí společnost následujícím způsobem:

$$512 - (- 661) = 1\,173 \text{ tis. Kč}$$

Nejedná se však o konečný zůstatek účtu **592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená**, protože ve vykázaných přechodných rozdílech pro výpočet odložené daňové povinnosti evidovala společnost položku přecenění majetku a závazků účtované proti vlastnímu kapitálu. Přecenění se účtuje do vlastního kapitálu, a proto je související daň také součástí vlastního kapitálu. Daň, kterou společnost účtuje do vlastního kapitálu, činí - 175 tis. Kč. Konečný zůstatek na nákladovém účtu **592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená** bude tedy 1 348 tis. Kč.

Tabulka č. 19: Zaúčtování odložené daně z příjmů

ÚČETNÍ OPERACE	(v tis. Kč)	MD	Dal
Změna stavu účtu 481	1 173	481	592
Odložený daňový závazek na 414	- 175	592	414
Rozdíl = KZ účtu 592	- 1 348		

Zdroj: autorka

5.4.3. Výpočet a zaúčtování splatné daně z příjmů

Při výpočtu splatné daně z příjmů vychází společnost ze zjištěného hospodářského výsledku v Kapitole 5.4.1. Výsledek hospodaření je nutno převést na daňový základ, a to tím způsobem, že k zjištěnému výsledku hospodaření přičte společnost daňově neúčinné náklady a odečte daňově neúčinné výnosy. Pro potřeby daňového přiznání je společnost povinna členit základ daně na:

- základ daně z běžné činnosti, a
- základ daně z mimořádné činnosti.

Ve sledovaném účetním období společnost neúčtovala o mimořádných nákladech, ani výnosech, proto výpočet základu daně z mimořádné činnosti společnost neprovádí.

Tabulka č. 20: Základ daně z běžné činnosti

	Částka (v tis. Kč)
Výsledek hospodaření před zdaněním	154 572
+ daňově neúčinné náklady	19 416
– daňově neúčinné výnosy	15 145
– rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	5 267
Základ daně z běžné činnosti před zdaněním	153 576

Zdroj: Interní zdroj společnosti

Mezi nedaňové náklady, o kterých společnost účtovala, patří zejména náklady na reprezentaci, manka a škody přesahující náhrady, daně a poplatky daňově neuznatelné, odpis pohledávek nesplňující podmínky zákona či tvorba účetních opravných položek. Aby daně nebyly neoprávněně kráceny, má společnost za úkol tyto daňově neuznatelné náklady k výsledku hospodaření přičíst.

Mezi daňově neúčinné výnosy patří zejména příjmy z dividend, zaplacené sociální a zdravotní pojištění z minulého roku či nezaplacené úroky a penále účtované na účtu **644 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení**.

Při výpočtu základu daně z běžné činnosti před zdaněním je nutno zohlednit také rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Jsou-li daňové odpisy vyšší než odpisy účetní, výsledný rozdíl se od daňového základu odečítá. Tak je tomu i v případě analyzované společnosti. Daňové odpisy v daném období činily 38 558 tis. Kč, zatímco účetní odpisy jen 33 291 tis. Kč.

Výpočet splatné daně z příjmů je uveden pouze ilustrativně.

Obrázek č. 2: Výpočet splatné daně z příjmů

Základ daně z běžné činnosti před zdaněním
– odpočty od základu daně
Základ daně po úpravě zaokrouhlený na tisíce Kč dolů
* sazba daně 19 %
Daň z příjmů splatná
– slevy na dani
Daň z příjmů splatná po slevách
– zápočet daně zaplacené v zahraničí
Daň z příjmů splatná po zápočtu

Zdroj: autorka

V další části výpočtu splatné daně z příjmů společnost upravuje základ daně před zdaněním o odčitatelné položky. Jsou jimi dary a náklady vynaložené na výzkum a vývoj. Základ daně se poté zaokrouhlí a vynásobí daňovou sazbou. Vyjde daň z příjmů splatná, od níž má společnost možnost odečíst slevy, zejména slevy za zaměstnance se změněnou pracovní schopností a těžším zdravotním postižením.

Analyzovaná společnost vlastní organizační složku na území Slovenské republiky. Příjmy z organizační složky se zdaňují na Slovensku i v České republice, a to z toho důvodu, že společnost, jako zřizovatel, je povinna zdanit všechny své celosvětové příjmy. Na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi těmito státy uplatňuje společnost možnost odečíst od vypočtené daňové povinnosti daň z příjmů, která byla zaplacená na Slovensku.

Zaúčtování splatné daně z příjmů

Splatná daň zahrnuje daňovou povinnost za dané zdaňovací období ve výši 28 117 tis. Kč. Daň společnost zaúčtuje na vrub nákladového účtu **591 – Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná** souvztažně s účtem **341 – Daň z příjmů**. Na základě dodatečných daňových přiznání za předchozí daňová období vznikl přeplatek, a to ve výši 726 tis. Kč. V průběhu zdaňovacího období platí společnost zálohy, jejichž zaúčtování je zobrazeno níže.

Tabulka č. 21: Zaúčtování splatné daně z příjmů

ÚČETNÍ OPERACE	MD	Dal
Zaplacené zálohy na daň z příjmů	341AE	221
Daňová povinnost	591	341AE
Doměření daně z příjmů	595	341AE

Zdroj: autorka

5.4.4. Uzavření účetního období

Uzavření účetních knih je procesem účetní uzávěrky. Společnost ke konci daného účetního období zjišťuje:

- obraty a konečné zůstatky stran MD a Dal všech rozvahových účtů,
- obraty a konečné zůstatky stran MD a Dal všech výsledkových účtů, a
- celkový výsledek hospodaření za dané účetní období.

Tabulka č. 22: Celkový výsledek hospodaření za účetní období

	Částka (v tis. Kč)
Výsledek hospodaření před zdaněním	154 572
– daň z příjmů splatná	27 392
– daň z příjmů odložená	- 1 348
Výsledek hospodaření za účetní období	128 528

Zdroj: autorka

Celkový výsledek hospodaření se vypočítá jako rozdíl výsledku hospodaření před zdaněním a daně z příjmů splatné a odložené. Výsledek hospodaření po zdanění tedy činí

128 528 tis. Kč. Společnost o něm účtuje na vrub uzávěrkového účtu **710 – Účet zisků a ztrát** souvztažně s účtem **702 – Konečný účet rozvažný**. V případě ztráty by byl účetní postup opačný.

Konečné zůstatky rozvahových účtů převádí společnost na uzávěrkový účet **702 – Konečný účet rozvažný**. Konečné zůstatky aktivních účtů se účtují na stranu MD, zůstatky pasivních účtů pak na stranu Dal. Zde se zůstatky jednotlivých účtů ponechají a v novém období je společnost otevře prostřednictvím rozvažného účtu **701 – Počáteční účet rozvažný**.

Tabulka č. 23: Převod konečných zůstatků rozvahových účtů

ÚČETNÍ OPERACE	MD	Dal
Převod konečných zůstatků aktivních účtů	702	aktiva
Převod konečných zůstatků pasivních účtů	pasiva	702

Zdroj: autorka

Tabulka č. 24: Konečný účet rozvažný

MD	702 – Konečný účet rozvažný (v tis. Kč)		Dal
aktiva	1 769 982	pasiva	1 641 454
		zisk	128 528
Σ	1 769 982	Σ	1 769 982

Zdroj: autorka

Konečné zůstatky výsledkových účtů převádí společnost na uzávěrkový účet **710 – Účet zisků a ztrát**. Konečné zůstatky nákladových účtů se účtují na stranu MD, zůstatky výnosových účtů na stranu Dal. Účet **710 – Účet zisků a ztrát** je zobrazen níže.

Tabulka č. 25: Převod konečných zůstatků výsledkových účtů

ÚČETNÍ OPERACE	MD	Dal
Převod konečných zůstatků nákladových účtů	710	náklady
Převod konečných zůstatků výnosových účtů	výnosy	710

Zdroj: autorka

Tabulka č. 26: Účet zisků a ztrát

MD	710 – Účet zisků a ztrát (v tis. Kč)		Dal
náklady	1 563 106	výnosy	1 691 634
zisk	128 528		
Σ	1 691 634	Σ	1 691 634

Zdroj: autorka

5.5. Sestavení účetních výkazů

Účetní výkazy vyhotovuje společnost na podkladě výše uvedených závěrkových účtů **702 – Konečný účet rozvažný** a **710 – Účet zisků a ztrát**.

Účetní závěrku sestavuje společnost v souladu s českými účetními předpisy, a to v plném rozsahu. Sestavení účetní závěrky v plném rozsahu provádí ty účetní jednotky, které jsou povinny nechat si svou účetní závěrku ověřit auditorem. Podmínky stanovené zákonem pro ověření společnost splňuje. Rozvahovým dnem je 31. prosince 2010.

Účetní závěrku společnosti tvoří:

- rozvaha,
- výkaz zisků a ztrát,
- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu sestavený v rámci výroční zprávy, a
- příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v účetních výkazech.

Účetní výkazy jsou součástí příloh.

5.6. Vyhodnocení problémových oblastí při sestavení účetní závěrky

Při sestavování účetní závěrky vychází společnost z platných legislativních norem a ze zvolených účetních předpisů, které si stanovila ve své vnitřní směrnici. Před koncem každého účetního období provádí společnost řadu přípravných prací, které mají zajistit, že účetní závěrka sestavená na jejich základě bude podávat věrný a poctivý obraz o účetní

jednotce. Jedná se o operace, které se provádějí k rozvahovému dni. V průběhu účetního období o nich společnost v zásadě neúčtuje. Z tohoto důvodu lze říci, že by mohly vznikat případné komplikace se zaúčtováním některých případů. Analyzovaná společnost se však s danou problematikou nepotýká, neboť využívá služeb daňového poradenství a má řadu kvalifikovaných odborníků. Vytyčila bych proto jen ty závěrkové operace, které vyplývají z mého subjektivního pohledu.

Nejprve je nutno říci, že se vyčíslení daňové povinnosti opírá o sestavení účetní závěrky. Z tohoto důvodu je tedy účetní jednotka povinna zohledňovat i daňová hlediska, která z účetní závěrky vycházejí. Daňové aspekty účetní závěrky řeší zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a zejména pak zákon o daních z příjmů, který definuje daňově účinné náklady a výnosy i odčitatelné položky, kterými lze základ daně snižovat. Ve většině případů je záměrem účetní jednotky vykázat co nejnižší daňovou povinnost, a proto se snaží účetní jednotky tento základ redukovat. Pokud ale účetní jednotka bude usilovat o získání finančního úvěru, měla by její výsledná daňová povinnost dosahovat naopak vysokých hodnot. Pro získání peněžních prostředků od bankovních institucí je zapotřebí také vlastnit dostatečné množství aktiv. Záleží tedy na situaci, v jaké se daná účetní jednotka nachází.

Diferencovanost mezi daňově uznatelnými a neuznatelnými náklady a výnosy by každá účetní jednotka měla zohledňovat již při tvorbě svého účetního předpisu. Je velmi důležité analyticky rozlišovat jednotlivé nákladové a výnosové účty právě pro potřeby správného vykázání daňové povinnosti.

Opravné položky k pohledávkám, odpis pohledávek a na ně navazující operace

Společnost vytváří pouze opravné položky k pohledávkám, a to jak z účetního, tak i daňového hlediska. Tvorba daňových opravných položek vychází ze zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Naopak účetní opravné položky se tvoří na základě vlastního rozhodnutí dané účetní jednotky, a to tím způsobem, aby nebyly pohledávky nadhodnoceny a byly tedy vyjádřeny v jejich skutečné hodnotě.

Opravné položky se vytvářejí pouze k těm pohledávkám, u kterých uplynula již určitá lhůta od doby splatnosti. Lhůtu přesněji definují vnitropodnikové směrnice a zákon

o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Čím delší uplynulá doba po splatnosti pohledávky, tím nižší skutečná hodnota. Z daňového pohledu jsou zákonné (daňové) opravné položky výhodnější – snižují základ daně. Účetní opravné položky základ daně neovlivňují. Jejich tvorba vstupuje pouze do výsledku hospodaření.

Vytváření opravných položek vychází z inventarizace, v rámci které se posuzuje jejich výše a odůvodněnost. V tomto procesu se posuzují i opravné položky, které byly již dříve vytvořené. Pokud se zvýší reálná hodnota pohledávky, je účetní jednotka povinna opravnou položku v dané výši rozpustit. To samé platí i v případě, kdy bude pohledávka uhrazena, ať v částečné či plné výši. Na účtu **391 – Opravná položka k pohledávkám** nelze evidovat opravnou položku, pokud s ní související pohledávka již dávno neexistuje.

Pokud bude pohledávka shledána za nedobytnou, je možné ji z evidence odepsat, neboť se v takovémto případě jedná o trvalé snížení hodnoty pohledávky. Odpis je obecně považován za nedaňový výdaj. Daňově účinným výdajem se stává jen do výše vytvořené zákonné opravné položky. Například pohledávku v nominální hodnotě 1 000 Kč, ke které byla vytvořena zákonná (daňová) opravná položka ve výši 33 %, lze odepsat jako daňový výdaj v částce 330 Kč. Zbytek, tj. 670 Kč, nebude ovlivňovat základ daně. Předpokladem pro vytvoření zákonné opravné položky, je účtování o vzniku pohledávky do výnosů. Vytvořenou opravnou položku je samozřejmě nutno rozpustit.

Tvorba opravných položek k pohledávkám vstupuje také do výpočtu daně, a to jak odložené, tak i splatné. V rámci odložené daně z příjmů se vychází z rozdílu, který vzniká mezi vytvořenými účetními a daňovými opravnými položkami. Vzniklý rozdíl je titulem pro výpočet odložené daňové pohledávky. Do výpočtu splatné daně z příjmů vstupují jen účetní opravné položky, a to v podobě daňově neúčinného nákladu.

6. Závěr

Bakalářská práce je věnována účetní závěrce. Sestavování účetní závěrky vychází přímo z ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní závěrkou vrcholí účetní práce v účetní jednotce za dané účetní období. Svým uživatelům tedy poskytuje přehled o majetkové, finanční a důchodové situaci účetní jednotky za již uplynulé účetní období. Náplní této práce bylo komplexně popsat průběh a postupy při provádění účetní závěrky ve vazbě na vnitropodnikové směrnice vybrané společnosti a zhodnotit účetní a daňové aspekty účetní závěrky.

Účetní závěrka představuje pouhé vyhotovení účetních výkazů – rozvahy, výkazu zisků a ztrát a přílohy, eventuelně také přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu. Této činnosti předchází tzv. přípravné práce. Společnost je provádí za účelem zabezpečení věcnosti, průkaznosti a úplnosti údajů uváděných v účetnictví. V rámci přípravných prací společnost nejprve kontroluje převod zůstatků z minulého období. Při sestavování závěrky vychází společnost z inventarizace, která poměřuje skutečný stav se stavem vedeným v účetnictví a především výši a odůvodněnost ostatních účetních položek. Společnost vyhodnocuje zejména tvorbu a rozpouštění opravných položek, odpis pohledávek, proúčtování závěrečných operací u zásob, přecenění derivátů na reálnou, tj. skutečnou, hodnotu, tvorbu a rozpouštění rezerv, kontrolu časového rozlišení nákladů a výnosů či zaúčtování dohadných položek. Tyto jednotlivé operace jsou v práci podrobně popsány. Všechny účetní případy, které se váží k běžnému účetnímu období, je společnost povinna zaúčtovat.

V rámci přípravných prací zjišťuje dále společnost výši hospodářského výsledku, který se později stává podkladem pro vyčíslení daňové povinnosti. Společnost ze zákona zjišťuje i výši odložené daně z příjmů. Při výpočtu odložené daně je důležité respektovat případnou změnu daňové sazby. Na přípravné práce navazuje společnost uzávěrkovými operacemi, kterými uzavírá dané účetní období. Konečné zůstatky rozvahových účtů převádí na účet **702 – Konečný účet rozvažný**, zůstatky výsledkových účtů na účet **710 – Účet zisků a ztrát**.

Výše popsané činnosti jsou součástí účetní uzávěrky, na kterou navazuje sestavení účetních výkazů, tj. sestavení účetní závěrky. Jako podklad pro sestavení účetních výkazů slouží závěrkové účty. Rozvaha vychází z údajů uvedených na účtu **702 – Konečný účet rozvažný**, výkaz zisků a ztrát pak z údajů na účtu **710 – Účet zisků a ztrát**. Aktiva společnosti za dané účetní období dosahovala 1 769 982 tis. Kč. Podmínka rovnosti aktiv a pasiv byla splněna, stejně tak i rovnost položek, které se týkají výsledku hospodaření. Hodnota uvedená ve výkazu zisku a ztráty na řádku 60 „Výsledek hospodaření za účetní období“ vychází 128 528 tis. Kč a odpovídá hodnotě v rozvaze na řádku 85 „Výsledek hospodaření běžného účetního období“.

Společnost zastupuje v podání daňového přiznání k dani z příjmů daňový poradce. Daňové přiznání je sestaveno daňovým poradcem v součinnosti s vedením účtárny. Pro podání daňového přiznání má tedy společnost možnost odkladu o další tři měsíce, oproti řádnému termínu pro jeho podání. Prodloužení lhůty není společnost povinna správci daně oznamovat, a to z toho důvodu, že společnost spadá pod zákonný audit.

Do okamžiku podání daňového přiznání prochází společnost povinným auditem, jehož předmětem ověřování je účetní závěrka, její příloha i výroční zpráva za účetní období 2010. Na základě dostupné zprávy od nezávislého auditora byla účetní závěrka analyzované společnosti za dané účetní období v souladu s českými účetními pravidly a podávala věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv, nákladů, výnosů i výsledku hospodaření.

7. Summary

The topic of my bachelor thesis is „**Tax and accounting aspects of the final accounts in the selected entity**”. The aim of this work is to describe the comprehensive procedure of drawing up the final accounts in relation to the internal regulations of the selected company. The accounting of the selected company must be in accordance with the law, Czech accounting standards and with internal regulations of the company – the final accounts should describe the financial situation in the entity truly and fairly.

The thesis is divided into two parts. The first part is theoretical and deals with the general characteristic of the final accounts including their compiling principles. The second one is analytical and it analyzes the preparatory works that the company performs before the conclusion of the accounting period and before compiling its final accounts. The individual preparatory operations are thoroughly described in the thesis as well. The final accounts comprise only the drawing up of the financial statements – the balance sheet, the profit and loss account and the cash flow statement.

Key words:

accounting, preparatory works, final accounts, financial statements, balance sheet, profit and loss account, cash flow statement

8. Přehled použité literatury

Literární zdroje:

- [1] CHALUPA, R. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2011*. Olomouc: ANAG, 2011. 439 s. ISBN 978-80-7263-650-1
- [2] FIREŠ, B., ZELENKA, V. *Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví*. Praha: Management Press, 1997. 175 s. ISBN 80-85943-24-7
- [3] KOCH, J. a kol. *Zákon o cenách s komentářem*. Český Těšín: Poradce, 2010. 336s. ISSN 1211-2437
- [4] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: BOVA POLYGON, 2009. 413 s. ISBN 978-80-7273-156-5
- [5] RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2011*. Olomouc: ANAG, 2011. 1 031 s. ISBN 978-80-7263-633-4
- [6] SLÁDKOVÁ, E. a kol. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: ASPI: Institut svazu účetních, 2009. 451 s. ISBN 978-80-7357-434-5
- [7] ŠTOHL, P., BŘEZINOVÁ, H. *Účetní závěrka: výklad a praktické příklady pro studenty vysokých škol s ekonomickým zaměřením*. Znojmo: SVŠE Znojmo, 2008. 126 s. ISBN 978-80-903914-6-8

Zákony a vyhlášky:

- [8] České účetní standardy
- [9] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- [10] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- [11] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- [12] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
- [13] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
- [14] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

- [15] Vnitropodnikové směrnice společnosti
- [16] Výroční zprávy společnosti

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Způsoby účtování inventarizačních rozdílů vybraných dlouhodobých aktiv

Tabulka č. 2: Způsoby účtování inventarizačních rozdílů vybraných oběžných aktiv

Tabulka č. 3: Zaúčtování nevyfakturovaných dodávek

Tabulka č. 4: Zaúčtování zásob na cestě

Tabulka č. 5: Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po roku 1994

Tabulka č. 6: Zákonné opravné položky k nepromlčeným pohledávkám po splatnosti

Tabulka č. 7: Tvorba účetních opravných položek

Tabulka č. 8: Účetní opravné položky k nepromlčeným pohledávkám po splatnosti

Tabulka č. 9: Srovnání opravných položek k pohledávkám

Tabulka č. 10: Zaúčtování opravných položek

Tabulka č. 11: Zaúčtování zákonných rezerv

Tabulka č. 12: Přehled tvorby a čerpání rezerv

Tabulka č. 13: Provozní výsledek hospodaření

Tabulka č. 14: Finanční výsledek hospodaření

Tabulka č. 15: Vykázané přechodné rozdíly pro výpočet odložené daně

Tabulka č. 16: Výpočet odložené daňové pohledávky/závazku

Tabulka č. 17: Přepočtení počátečního zůstatku účtu 481

Tabulka č. 18: Postup výpočtu odložené daně

Tabulka č. 19: Zaúčtování odložené daně z příjmů

Tabulka č. 20: Základ daně z běžné činnosti

Tabulka č. 21: Zaúčtování splatné daně z příjmů

Tabulka č. 22: Celkový výsledek hospodaření za účetní období

Tabulka č. 23: Převod konečných zůstatků rozvahových účtů

Tabulka č. 24: Konečný účet rozvahový

Tabulka č. 25: Převod konečných zůstatků výsledkových účtů

Tabulka č. 26: Účet zisků a ztrát

Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Průběh účetní závěrky

Obrázek č. 2: Výpočet splatné daně z příjmů

Přílohy

Příloha č. 1: Způsoby oceňování jednotlivých složek majetku a závazků dle zákona

Příloha č. 2: Rámcové termíny provádění inventarizace

Příloha č. 3: Zápis o provedení inventury

Příloha č. 4: Věková struktura pohledávek z obchodních vztahů a poskytnutých záloh

Příloha č. 5: Příklady účetních případů jednotlivých účtů časového rozlišení

Příloha č. 6: Příklady účetních případů dohadných položek aktivních i pasivních

Příloha č. 7: Rozvaha k 31. prosinci 2010

Příloha č. 8: Výkaz zisků a ztrát k 31. prosinci 2010

Příloha č. 9: Přehled o peněžních tocích k 31. prosinci 2010

Příloha č. 10: Přehled o změnách vlastního kapitálu

Příloha č. 1: Způsoby oceňování jednotlivých složek majetku a závazků dle zákona

Jednotlivé složky majetku a závazků	Způsob ocenění
Nehmotný majetek	pořizovací cena, vlastní náklady
Hmotný majetek	
Zásoby	
Podíly, cenné papíry a deriváty	pořizovací cena
Pohledávky při nabytí za úplatou či vkladem	
Kulturní památky	pořizovací cena (není-li známa, ocenění ve výši 1 Kč)
Sbírky muzejní povahy	
Kulturní hodnoty	
Církevní stavby	
Příchovky zvířat	vlastní náklady
Peněžní prostředky a ceniny	jmenovitá hodnota
Pohledávky při vzniku	
Závazky	
Majetek v případech bezúplatného nabytí	reprodukční pořizovací cena
Majetek, u něhož vlastní náklady na jeho vytvoření nelze zjistit	
Ostatní výše neuvedený majetek	

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Příloha č. 2: Rámcové termíny provádění inventarizace

Druh položky	Účtová syntetika, skupina, třída	Způsob provedení inventury	Inventarizace ke dni
Dlouhodobý nehmotný majetek	skupina 01, 07	fyzická, dokladová, 1x ročně	30.9. *)
Dlouhodobý hmotný majetek I pronajatý, v opravě, ..	skupina 02, 03, 08	fyzická, dokladová (nemovitosti - LV), 1x ročně	30.9. *)
Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	skupina 04	dokladová, 1x ročně	31.12.
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek	skupina 05	dokladová, 1x ročně	31.12.
Dlouhodobý finanční majetek	skupina 06	fyzická, dokladová, 1x ročně	31.12.
Opravné položky k dlouhodobému majetku	skupina 09	dokladová, 1x ročně	31.12.
Materiál	skupina 11x	fyzická, 1x ročně	30.9. *)
Materiál na cestě	skupina 11x	dokladová, 1x ročně	31.12.
Nedokončená výroba	skupina 12x	fyzická, dokladová 1x ročně	30.9. *)
Polotovary vlastní výroby	skupina 12x	fyzická, 1x ročně	30.9. *)
Výrobky	skupina 12x	fyzická, 1x ročně	30.9. **)
Zboží na skladě - kantýna	skupina 13x	fyzická, 1x ročně	23.12. *)
Zboží na cestě	skupina 13x	dokladová, 1x ročně	31.12.
Poskytnuté zálohy na zásoby	skupina 15x	dokladová, 1x ročně	31.12.
Opravné položky k zásobám	skupina 19x	dokladová, 1x ročně	31.12.
Finanční účty	účtová třída 2	fyzická, dokladová, 1x ročně	31.12.
Zúčtovací vztahy pohledávky, závazky, přechodné účty, opravné položky	účtová třída 3	dokladová	31.12.
Kapitálové účty a dlouhodobé závazky	účtová třída 4	dokladová	31.12.
Podrozvahové účty – cizí majetek, drobný hmotný a nehmotný majetek, výdejna nářadí	750 - 754	fyzická	30.9. *)
Podrozvahové účty - ostatní	755 až 779	dokladová	31.12.

*) Stav majetku se opraví o přírůstky a úbytky uvedeného majetku za dobu od ukončení fyzické inventury do konce účetního období, aby byl prokázán stav ke dni účetní závěrky.

**) Pro verifikaci stavů na konci roku se kromě termínu řádných inventur zásob provede i inventura k 31.12.

Zdroj: Interní směrnice společnosti

Návrh na vypořádání inv. rozdílů (vč. uvedení částky inv. rozdílů):

- a) oprava v evidenci (v případě zjištění konkrétní prokazatelné chyby v evidenci před inventurou)

- b) zúčtovat na středisko (případně dle % rozdělení skladů CNK na sekce)

- c) předepsat k úhradě odp. osobě

- d) jiný návrh

Poškozený či nepotřebný majetek s navrhovaným opatřením (př. návrh na likvidaci) příp. na tvorbu:

- opatrnostních – opravných položek (přechodné snížení hodnoty majetku):*)
- odpisů (trvalé snížení hodnoty majetku): *)
- rezerv (na budoucí závazky, technické nebo jiné dle zvláštních předpisů): *)

*) vyplňuje se pouze po konzultaci

Komentář k průběhu inventury – zjištěné nedostatky, přijatá opatření, návrhy na zlepšení

Prohlášení skupinové inventarizační komise

Potvrzujeme že:

- jsme převzali úplný seznam výše uvedených inventovaných majetků
- všechny účetní pohyby inventovaného majetku před datem konání inventury byly zaneseny do systému

- všechny skutečnosti, které mají vliv na průběh a výsledky inventarizace jsou obsaženy v tomto zápisu

Datum

Podpisový záznam osob odpovědných za zjištění skutečného stavu a za provedení inventarizace:

- předseda:
- členové:
.....
.....
.....

Prohlášení odpovědných osob (při změně odpovědných osob svěřeného majetku)

Potvrzujeme že:

- výše uvedené prostředky byly inventovány v naší přítomnosti
- příložený seznam výše uvedených inventovaných majetků je úplný
- inventovaný majetek se nachází ve stavu bez skrytých vad a nedodělků, o kterém by nevěděli obě odpovědné osoby
- k datu konání inventury dochází předáním inventovaného majetku ke změně odpovědnosti za svěřený majetek na přebírající odpovědnou osobu

Podpisy

- osoba předávající majetek:

- osoba přebírající majetek:

Příloha č. 4: Věková struktura pohledávek z obchodních vztahů a poskytnutých záloh

Po lhůtě splatnosti	<i>(v tis. Kč)</i>			
	Tuzemsko	Zahraníčí	Dceřiné společnosti	Celkem
do 30 dnů	2 154	16 426		18 580
31 – 60 dnů	7	1 304		1 311
61 – 90 dnů	59	247		306
91 – 180 dnů	74	149	715	938
181 – 360 dnů	66	233		299
361 a výše	7 498	822		8 320
Po splatnosti celkem	9 858	19 181	715	29 754
Do lhůty splatnosti	85 276	173 926	9 093	268 295
Pohledávky celkem	95 134	193 107	9 808	298 049

Zdroj: Interní zdroj společnosti

Příloha č. 5: Příklady účetních případů jednotlivých účtů časového rozlišení

Náklady příštích období
- předem placené nájemné
- nepravidelné leasingové splátky
- pojistné pro následující účetní období
- předplatné novin a časopisů pro následující účetní období
- náklady na zařazení drobného majetku většího rozsahu do používání
- odměny za bankovní záruky pro následující účetní období
Výdaje příštích období
- nájemné placené pozadu
- zpětně vyúčtované úroky z úvěru
Výnosy příštích období
- předem přijaté nájemné u pronajímatele
- předfakturované výkony realizované v následujícím období
Příjmy příštích období
- výnosové smluvní provize
- provedené nevyfakturované práce a služby
- nepřipsané úroky z bankovních účtů v běžném období

Zdroj: Interní směrnice společnosti

Příloha č. 6: Příklady účetních případů dohadných položek aktivních i pasivních

Dohadné položky aktivní
- nevyfakturované přefakturace energií + telefonů + obědů
- nevyfakturované zádržné z realizovaných zakázek
- očekávaná vratka DPH ze zahraničí
- nepotvrzený nárok náhrady škody od pojišťovny
- výnosové bankovní úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování
- očekávané množstevní slevy a bonusy od dodavatele
Dohadné položky pasivní
- nevyfakturované dodávky materiálu, pohonných hmot, kancelářských potřeb, služeb, přepravné, energie, drobného neodpisovaného majetku
- nevyfakturované provize obchodním zástupcům
- nevyúčtované cestovné
- nákladové úroky a poplatky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování
- odhad ročních odměn zaměstnancům včetně odvodů

Zdroj: Interní směrnice společnosti

Příloha č. 7: Rozvaha k 31. prosinci 2010

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů	ROZVAHA (BILANCE)	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
	ke dni 31. 12. 2010	
	(v celých tisících Kč)	Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
	IČ	

označ.	AKTIVA	řád.	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	001	1 769 982	- 412 520	1 357 460	1 331 404
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek	003	885 136	- 404 659	480 475	461 318
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	33 311	- 29 409	3 901	5 162
1	Zřizovací výdaje	005	13	-13		
2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3	Software	007	33 183	-29 396	3 786	4 338
4	Ocenitelná práva	008				
5	Goodwill	009				
6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	115		115	824
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	013	690 585	- 375 250	315 334	395 306
1	Pozemky	014	23 204		23 204	23 204
2	Stavby	015	286 855	- 126 805	160 049	165 504
3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	362 460	- 248 445	114 015	100 449
4	Pěstitelské celky trvalých porostů	017				
5	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	209		209	209
7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	14 302		14 302	1 104
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	3 555		3 555	4 836
9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022				
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	023	161 240		161 240	160 850
1	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	47 823		47 823	23 350
2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
4	Půjčky a úvěry – ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027				
5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	113 417		113 417	137 500
6	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				

7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				
C.	Oběžná aktiva	031	864 886	- 7 861	857 025	865 486
C.I.	Zásoby	032	270 522		270 522	268 475
1	Materiál	033	185 310		185 310	173 204
2	Nedokončená výroba a polotovary	034	64 823		64 823	64 778
3	Výrobky	035	19 844		19 844	28 854
4	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
5	Zboží	037	191		191	119
6	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	354		354	1 520
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	039	111 392		111 392	411
1	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
2	Pohledávky – ovládající a řídicí osoba	041	110 932		110 932	
3	Pohledávky – podstatný vliv	042				
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	460		460	411
6	Dohadné účty aktivní	045				
7	Jiné pohledávky	046				
8	Odložená daňová pohledávka	047				
C.III.	Krátkodobé pohledávky	048	346 920	- 7 861	339 059	356 154
1	Pohledávky z obchodních vztahů	049	292 550	- 7 861	284 689	302 914
2	Pohledávky – ovládající a řídicí osoba	050	14 101		14 101	
3	Pohledávky – podstatný vliv	051				
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052	1 005		1 005	20 313
5	Sociální zabezpečení	053				
6	Stát – daňové pohledávky	054	4 353		4 353	64
7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	5 039		5 039	8 797
8	Dohadné účty aktivní	056	7 083		7 083	5 810
9	Jiné pohledávky	057	22 789		22 789	18 256
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	058	136 052		136 052	240 446
1	Peníze	059	359		359	719
2	Účty v bankách	060	135 693		135 693	239 727
3	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
4	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D.I.	Časové rozlišení	063	19 960		19 960	4 600
1	Náklady příštích období	064	3 300		3 300	2 182
2	Komplexní náklady příštích období	065				
3	Příjmy příštích období	066	16 660		16 660	2 418

označ.	PASIVA	řad.	Běžné účetní období	Minulé účetní období
	PASIVA CELKEM	067	1 357 460	1 331 404
A.	Vlastní kapitál	068	854 672	819 301
A.I.	Základní kapitál	069	30 000	30 000
1	Základní kapitál	070	30 000	30 000
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	071		
3	Změny základního kapitálu	072		

A.II.	Kapitálové fondy	073	17 887	17 183
1	Emisní ážio	074		
2	Ostatní kapitálové fondy	075	90	90
3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	17 797	17 093
4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077		
5	Rozdíly z přeměn společností	078		
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	079	12 428	12 289
1	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	080	9 098	9 098
2	Statutární a ostatní fondy	081	3 330	3 191
A.IV.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	082	665 829	576 924
1	Nerozdělený zisk minulých let	083	668 272	579 367
2	Neuhrazená ztráta minulých let	084	- 2 443	- 2 443
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	085	128 528	182 905
B.	Cizí zdroje	086	497 232	490 389
B.I.	Rezervy	087		8 017
1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088		8 017
2	Rezerva na důchody a podobné závazky	089		
3	Rezerva na daň z příjmů	090		
4	Ostatní rezervy	091		
B.II.	Dlouhodobé závazky	092	15 338	15 975
1	Závazky z obchodních vztahů	093		
2	Závazky – ovládající a řídicí osoba	094		
3	Závazky – podstatný vliv	095		
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096		
5	Dlouhodobé přijaté zálohy	097	5 275	5 275
6	Vydané dluhopisy	098		
7	Dlouhodobé směnky k úhradě	099		
8	Dohadné účty pasivní	100		
9	Jiné závazky	101	999	463
10	Odložený daňový závazek	102	9 064	10 237
B.III.	Krátkodobé závazky	103	171 785	201 809
1	Závazky z obchodních vztahů	104	74 048	48 090
2	Závazky – ovládající a řídicí osoba	105		
3	Závazky – podstatný vliv	106		
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107		
5	Závazky k zaměstnancům	108	12 126	43 466
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109	7 263	17 259
7	Stát – daňové závazky a pohledávky	110	1 878	36 037
8	Krátkodobé přijaté zálohy	111	19 375	6 967
9	Vydané dluhopisy	112		
10	Dohadné účty pasivní	113	57 019	49 785
11	Jiné závazky	114	76	205
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	115	310 109	264 588
1	Bankovní úvěry dlouhodobé	116	34 328	42 241
2	Krátkodobé bankovní úvěry	117	275 780	222 346
3	Krátkodobé finanční výpomoci	118	1	1

C.I.	Časové rozlišení	119	5 556	21 714
1	Výdaje příštích období	120	5	2
2	Výnosy příštích období	121	5 551	21 712

Okamžik sestavení 25. března 2011	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou
------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------

Zdroj: Obchodní rejstřík a Sběrka listin

Příloha č. 8: Výkaz zisků a ztrát k 31. prosinci 2010

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ke dni 31. 12. 2010 (v celých tisících Kč) IČ	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
-------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

označ.	TEXT	řad.	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném	minulém
I.	Tržby za prodej zboží	01	1 707	904
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	1 587	791
+	Obchodní marže	03	120	113
II.	Výkony	04	1 530 363	1 381 328
1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	1 530 514	1 374 876
2	Změna stavu zásob vlastní výroby	06	- 8 965	292
3	Aktivace	07	8 814	6 160
B.	Výkonová spotřeba	08	1 049 359	830 882
1	Spotřeba materiálu a energie	09	732 615	564 427
2	Služby	10	316 744	266 455
+	Přidaná hodnota	11	481 124	550 559
C.	Osobní náklady	12	294 146	315 200
1	Mzdové náklady	13	218 121	220 775
2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	72 068	66 666
4	Sociální náklady	16	3 957	27 759
D.	Daně a poplatky	17	1 101	2 080
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	33 291	31 678
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	88 376	59 309
1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	142	3 142
2	Tržby z prodeje materiálu	21	88 234	56 167
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	22	77 966	53 480
1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		2 247
2	Prodaný materiál	24	77 966	51 233
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	- 2 761	- 7 090
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	4 929	1 518
H.	Ostatní provozní náklady	27	2 219	4 237
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření	30	168 467	211 801
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33	8 236	

1	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	8 236	
2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	17 809	11 685
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	27 547	
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42	5 041	2 348
N.	Nákladové úroky	43	7 172	8 036
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	35 173	68 375
O.	Ostatní finanční náklady	45	45 435	58 129
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření	48	- 13 895	16 243
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	26 044	45 139
1	- splatná	50	27 392	42 914
2	- odložená	51	- 1 348	2 225
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	128 528	182 905
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55		
1	- splatná	56		
2	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období	60	128 528	182 905
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	154 572	228 044

Okamžik sestavení 25. března 2011	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou
------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------

Zdroj: Obchodní rejstřík a Sběrka listin

Příloha č. 9: Přehled o peněžních tocích k 31. prosinci 2010

Přehled o peněžních tocích

31.12.2010

(v tisících Kč)

	Běžné období	Minulé období
P. Stav peněžních prostředků na začátku období	240 447	221 533
Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti		
Z. Účetní zisk/ztráta z běžné činnosti před zdaněním	154 572	228 043
A.1 Úpravy o nepeněžní operace	31 247	13 149
A.1.1 Odpisy dlouhodobého majetku	33 291	31 678
A.1.2 Změna stavu	-2 761	-7 090
A.1.2.1 goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku	0	0
A.1.2.2 rezerv a opravných položek	-2 761	-7 090
A.1.3 Zisk(-)/ztráta(+) z prodeje dlouhodobého hm. a nehm. maj.	-142	-895
A.1.4 Zisk(-)/ztráta(+) z prodeje cenných papírů	0	0
A.1.5 Výnosy z dividend a podílu na zisku	-8 236	0
A.1.6 Vyúčtované nákladové a výnosové úroky	2 131	5 688
A.1.7 Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace	6 964	-16 231
A* Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami prac. kap., fin. a mimoř. položkami	185 818	241 192
A.2 Změna potřeby pracovního kapitálu	-125 201	-85 250
A.2.1 Změna stavu pohledávek z provozní činnosti a aktivních účtů časového rozlišení	-97 807	-79 555
A.2.2 Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti a pasivních účtů časového rozlišení	-27 754	32 267
A.2.3 Změna stavu zásob	359	-37 962
A.2.4 Změna stavu finančního majetku, který není zahrnut do peněžních prostředků a pen. ekviv.	0	0
A** Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, fin. a mimoř. položkami	60 617	155 942
A.3 Zaplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných úroků	-7 172	-8 036
A.4 Přijaté úroky	5 041	2 348
A.5 Zaplacená daň z příjmů na běžnou činnost a doměrky daně za minulá období	-46 924	-26 846
A.6 Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými účetními případy	0	0
A.7 Přijaté dividendy a podíly na zisku	8 236	0
A. Čistý peněžní tok z provozní činnosti	19 798	123 408
B.1 Nabytí dlouhodobého majetku	-76 530	-72 007
B.2 Příjmy z prodeje dlouhodobého majetku	142	3 142
B.3 Půjčky a úvěry zpřízněným osobám	0	0
B. Čistý peněžní tok z inv. činnosti	-76 388	-68 865
C.1 Změna stavu dlouhodobých popř. krátkodobých závazků z finanční činnosti	46 056	10 847
C.2 Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky	-93 861	-46 476
C.2.1 Zvýšení základního kapitálu, emisního ážia event. rezervního fondu	0	0
C.2.2 Vyplacení podílu na vlastním kapitálu společníkům	0	0
C.2.3 Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů	0	4 001
C.2.4 Úhrady ztráty za společníky	0	0
C.2.5 Platby z fondů tvořených ze zisku	-861	-1 477
C.2.6 Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené srážkové daně	-93 000	-49 000
C. Čistý peněžní tok z finančních činností	-47 806	-35 629
F. Čistý peněžní tok	-104 395	18 914
R. Stav peněžních prostředků na konci období	136 052	240 447

Okamžik sestavení	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou
25. března 2011	

Zdroj: Obchodní rejstřík a Sběrka listin

Příloha č. 10: Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu

2010	Zůstatek k 1.1.	Přiděly fondům	Čerpání fondů	Dividendy	Zisk/Ztráta	Změna oceň. rozdílů	Zůstatek k 31.12.
Základní kapitál	30 000						30 000
Ostatní kapit. fondy	90						90
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	17 093					704	17 797
Zákonný rezervní fond	9 098						9 098
Sociální fond	2 769	1 000	-861				2 908
Fond odměn	422						422
Nerozdělený zisk min. let	579 367	181 905		-93 000			668 272
Nerozděl. ztráta min. let	-2 443						-2 443
Zisk běžného období	182 905	-182 905			128 528		128 528
Celkem	819 301		-861	-93 000	128 528	704	854 672

2009	Zůstatek k 1.1.	Přiděly fondům	Čerpání fondů	Dividendy	Zisk/Ztráta	Změna oceň. rozdílů	Zůstatek k 31.12.
Základní kapitál	30 000						30 000
Ostatní kapit. fondy	90						90
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	11 188					5 905	17 093
Zákonný rezervní fond	9 098						9 098
Sociální fond	2 746	1 500	-1 477				2 769
Fond odměn	422						422
Nerozdělený zisk min. let	65 740	562 627		-49 000			579 367
Nerozděl. ztráta min. let	-2 443						-2 443
Zisk běžného období	560 126	-560 126			182 905		182 905
Celkem	676 967	4 001	-1 477	-49 000	182 905	5 905	819 301

Zdroj: Obchodní rejstřík a Sběrka listin