

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

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

Monika Zrůbková

© 2018 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Monika Zrůbková

Podnikání a administrativa

Název práce

Vyhodnocení účetní uzávěrky a závěrky ve vybrané účetní jednotce

Název anglicky

Assessing Closing of Accounts and Financial Statement in Selected Business Corporation

Cíle práce

Cílem bakalářské práce je vyhodnocení jednotlivých kroků účetní závěrky a jejich aplikace ve vybrané účetní jednotce. Dílčím cílem práce je charakteristika a popis jednotlivých kroků, které vedou k úspěšnému sestavení účetní závěrky. Výstupem bakalářské práce bude návrh úprav ve vedení účetnictví pro harmonizaci uzávěrkových operací ve zvolené účetní jednotce.

Metodika

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

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

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

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

Doporučené zdroje informací

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

ČESKO. ZÁKONY ATD. *Účetnictví podnikatelů 2016 : novelizovaný zákon, vyhláška a standardy od 1.1.2016 ; Audit : redakční uzávěrka k 1.1.2016*. Ostrava: Sagit, 2016. ISBN 978-80-7488-142-8.

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

CHALUPA, R.; KADLEC J. a PILÁTOVÁ, J. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2016*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-001-0.

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Trizonia, 1993.

RIEDLOVÁ, Z. *Podvojně účetnictví : Účetní bestseller*. Praha: Grada Publishing, 1995. ISBN 80-7169-203-4.

RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka : průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2016*. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7263-994-6.

Předběžný termín obhajoby

2017/18 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Jitka Šišková, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 5. 10. 2017

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 1. 11. 2017

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 28. 02. 2018

Čestné prohlášení

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

V Praze dne 14.3.2018

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala paní Ing. Jitce Šiškové, Ph.D. za její ochotu a cenné rady při zpracování této bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat účetní jednotce, která mi poskytla údaje pro zpracování praktické části.

Vyhodnocení účetní uzávěrky a závěrky ve vybrané účetní jednotce

Abstrakt

Bakalářské práce se věnuje vyhodnocení účetní uzávěrky a závěrky ve vybrané účetní jednotce. Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V první části jsou charakterizované a popsány jednotlivé kroky účetní uzávěrky a závěrky na základě platných právních předpisů, jako jsou: zákon č. 563/1991 sb., o účetnictví, vyhlášky a vnitřní předpisy. Účetní jednotka musí podávat věrný a pravdivý obraz situace v podniku. Účetní uzávěrka zahrnuje složité a časově náročné operace, které jsou nezbytné k poslednímu dni účetního období zpracovat a zaúčtovat. Proto jim musí účetní jednotka věnovat velkou pozornost.

V praktické části jsou shromážděny a zpracovány podklady vybrané společnosti na základě jednotlivých kroků teoretické části. Dále jsou navržena opatření, kterým by firma měla věnovat pozornost a v dalším období nedostatky odstranit. Případná opatření vedou ke zlepšení celého procesu účetní závěrky.

Klíčová slova: inventarizace, rozvaha, výkaz zisku a ztrát, účetní závěrka, účetní uzávěrka, daň z příjmů, rezervy, časové rozlišení.

Assessing Closing of Accounts and Financial Statement in Selected Business Corporation

Abstract

This bachelor thesis considers evaluation of a financial statement in a selected entity. The thesis is divided into the theoretical and practical part. The first part walks you through individual steps of financial statements which correspond with existing legal regulations, such as: Act No. 563/1991 Coll., decrees and internal regulations. An entity must present a true and valid view of the business situation. The financial statements include complex and time-consuming operations that are required to be processed and accounted for as of the last day of the accounting period. Therefore, the entity must pay a huge attention to them.

All necessary documents of the selected company are collected and processed in the practical part. In addition to this there are proposed solutions which should be taken care of and would help the company to improve in the nearest future. Suggested improvements will help to improve the overall process of financial statement.

Keywords: inventorying, balance sheet, profit and loss account, financial statements, closing of books, corporate income tax, reserve, time differentiation.

Obsah

1 Úvod.....	11
2 Cíl práce a metodika	12
2.1 Cíl práce	12
2.2 Metodika	12
3 Teoretická východiska	13
3.1 Pojem účetnictví.....	13
3.2 Účetní uzávěrka.....	14
3.3 Inventarizace	14
3.4 Závěrečné operace u zásob.....	16
3.5 Časové rozlišení nákladů a výnosů	17
3.6 Dohadné položky	18
3.7 Rezervy	19
3.8 Kurzové rozdíly.....	21
3.9 Opravné položky	22
3.10 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	23
3.11 Výsledek hospodaření	24
3.12 Výpočet daně z příjmů	24
3.13 Uzavření účtů	27
3.14 Účetní závěrka.....	27
4 Vlastní práce	34
4.1 Charakteristika podniku	34
4.2 Systém zpracování účetnictví v podniku.....	35
4.3 Účtový rozvrh.....	35
4.4 Inventarizace	40
4.5 Operace u zásob	42
4.6 Časové rozlišení nákladů a výnosů	45
4.7 Dohadné položky	47
4.8 Rezervy	48
4.9 Kurzové rozdíly.....	49
4.10 Opravné položky	50
4.11 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	52
4.12 Odložená daň.....	53
4.13 Archivace účetních dokladů	54
5 Závěr.....	55
6 Seznam použitých zdrojů	56

Seznam schémat

Schéma 1: Schéma právních předpisů	14
Schéma 2: Tvorba a zrušení rezerv	20
Schéma 3: Postup výpočtu daně z příjmů	26
Schéma 4: Proces účetní závěrky.....	28
Schéma 5: Zpracování dokladů v podniku.....	37

Seznam tabulek

Tabulka 1: Přehled období tvoreb rezerv	21
Tabulka 2: Rozvaha v plném rozsahu (v tis. Kč) - zásoby	43
Tabulka 3: Pořizovací cena dlouhodobého nehmotného majetku (v tis. Kč)	44
Tabulka 4: Opravné položky a oprávky dlouhodobého nehmotného majetku (v tis. Kč) ...	44
Tabulka 5: Pořizovací cena dlouhodobého hmotného majetku (v tis. Kč)	45
Tabulka 6: Stanovení významnosti u časového rozlišení	46
Tabulka 7: Změny na účtech rezerv (v tis. Kč)	49
Tabulka 8: Změny na účtech opravných položek (v tis. Kč)	51
Tabulka 9: Přehled výše účetní opravné položky dle splatnosti	51
Tabulka 10: Předpokládaná doba životnosti	52
Tabulka 11: Vyčíslení odložené daně (v tis. Kč)	53

Seznam použitých zkratk

aj. – a jiný

atd. – a tak dále

ČNB – Česká národní banka

ČZU – Česká zemědělská univerzita

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DM – dlouhodobý majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

DPH – daň z přidané hodnoty

EU – Evropská Unie

NV – nedokončená výroba

PET - polyetylentereftalát

SM – směrnice

tzv. – takzvaně

ÚJ – účetní jednotka

WF - workflow

1 Úvod

Účetní závěrka představuje sled závěrečných operací za celé účetní období. Poskytuje uživatelům celkový a pravdivý obraz situace v podniku a dále podává přehled ohledně výsledku hospodaření za uplynulé účetní období v porovnání i s rokem předcházejícím. Slouží také k zveřejnění informací mimo podnik, jako jsou bankovní instituce, státní správa a věřitelé.

Samotné účetní závěrce předchází účetní uzávěrka, bez které by nebyl celý proces možný. Účetní uzávěrka zahrnuje složitý a časově náročný sled operací, které jsou nezbytné k poslednímu dni účetního období v podniku zpracovat a zaúčtovat. Jsou tvořeny z přípravných prací, kde je důležité věnovat velkou pozornost inventarizaci majetku a závazků a dále ze samotného uzavření účetních knih k poslednímu dni účetního období.

Každá účetní jednotka má povinnost jednou ročně účetní závěrku sestavit. Některé účetní jednotky dle zákona mají povinnost provést ověření účetní závěrky externím auditorem, který po kontrole podá výrok.

Při sestavování účetní závěrky je potřeba se řídit právními předpisy, zejména zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškami a vnitřními předpisy, aby veškeré informace byly pravdivé a podaly poctivý a věrný přehled o účetní jednotce.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem bakalářské práce je vyhodnocení jednotlivých kroků účetní závěrky a jejich aplikace ve vybrané účetní jednotce. Dílčím cílem práce je charakteristika a popis jednotlivých kroků, které vedou k sestavení účetní závěrky. Výstupem bakalářské práce bude návrh úprav ve vedení účetnictví pro harmonizaci uzávěrkových operací ve zvolené účetní jednotce.

2.2 Metodika

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

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

3 Teoretická východiska

3.1 Pojem účetnictví

Účetnictví je písemné zaznamenávání hospodářských jevů podniku v peněžních jednotkách. Poskytuje informace o majetku, závazcích, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření firmy za určité časové období. Slouží jako důkazní prostředek při vedení sporů, zjišťuje informaci pro daňové účely, pro rozhodování a řízení firmy. Údaje z účetnictví umožňují kontrolu stavu majetku a hospodaření s ním.

Právní normy pro vedení účetnictví

Základní předpisy upravující účetnictví podnikatelů v České republice:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o účetnictví“, který vymezuje účetní jednotku, účetní období, účetní doklady, inventarizaci, odpovědné osoby za účetnictví, vedení účetnictví v české měně a vedení účetnictví ručně nebo pomocí softwaru. Zákon o účetnictví nařizuje vést účetnictví úplně, zaúčtovat všechny účetní případy, dále průkazným způsobem, kdy je každý účetní případ doložen účetním dokladem a v neposlední řadě správně a to v souladu se zákonem o účetnictví, o dani z příjmů, o dani z přidané hodnoty, ... (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví ve znění pozdějších předpisů a pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Vymezuje jednotlivé složky majetku, způsoby oceňování, směrnou účtovou osnovu (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

České účetní standardy pro podnikatele, které obsahují podrobnější popis účetních metod nebo postupy účtování a obsah standardů nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona, dále sjednocují pravidla pro vedení účetnictví. Pravidla pro tvorbu a vydávání standardů stanoví Ministerstvo financí právním předpisem. Vydání standardů se nachází ve Finančním zpravodaji a ministerstvo vede registr vydaných standardů (České účetní standardy).

Vnitřní účetní předpisy, které doplňují zákonné normy. Slouží ke stanovení jasných pravidel uvnitř organizace.

Schéma 1: Schéma právních předpisů



Zdroj: Vlastní zpracování

3.2 Účetní uzávěrka

Účetní uzávěrka a s ní související přípravné práce předcházejí účetní závěrce. Postup prací při uzavírání účetních knih je možné rozdělit do dvou etap, a to na přípravné práce a vlastní účetní uzávěrku (Štohl, 2016).

1. Přípravné práce

- Inventarizace
- Zaúčtování účetních operací na konci účetního období

2. Účetní uzávěrka

- Zjištění hospodářského výsledku před zdaněním
- Výpočet základu daně z příjmů a zaúčtování daňové povinnosti
- Uzavření všech účtů, tj. zaúčtování zůstatků všech účtů

Přípravné uzávěrkové práce patří mezi jednu z nejnáročnějších etap, proto je dobré, aby si účetní jednotka před začátkem vypracovala vnitřní směrnici. Musí obsahovat popis, jak budou uzávěrkové práce probíhat včetně časové posloupnosti. Součástí by měl také být personální harmonogram s přidělenou odpovědností za jednotlivé oblasti. Přípravné práce zajišťují věcnou správnost a úplnost účetních případů a údajů v účetní knize (Chalupa, a další 2016).

3.3 Inventarizace

Aby bylo účetnictví účetní jednotky průkazné a úplné, je potřeba provést inventarizaci veškerého majetku a závazků porovnáním skutečného stavu majetku a

závazků se stavem majetku a závazků v účetnictví. Je vhodné, aby byl postup provedení inventarizace stanoven ve vnitropodnikové směrnici (Strouhal, 2011).

Dle okamžiku, ke kterému je inventarizace provedena ji dělíme na periodickou a průběžnou. Periodická inventarizace se provádí k rozvahovému dni jednou ročně, přesněji k okamžiku sestavení řádné účetní závěrky nebo i v souvislosti s mimořádnou účetní závěrkou. Účetní jednotky si mohou stanovit jiný den, ke kterému budou skutečné stavy zjišťovat a který předchází rozvahovému dni. Inventuru lze zahájit nejdříve 4 měsíce před rozvahovým dnem a nejdéle 2 měsíce po rozvahovém dni (Ryneš, 2017). Průběžnou inventarizaci je možné provést kdykoli v průběhu účetního období, podle toho kdy si je sama stanoví účetní jednotka, ale pouze u vybraných majetkových kategorií a to minimálně jednou za rok. Účetní jednotky jsou povinny prokázat inventarizaci majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení (Kynclová, 2007).

Inventarizace je prováděna ze čtyř na sebe navazujících kroků:

1. zjištění skutečného stavu, kde se provádí fyzická inventura přepočítáním, převážením, přeměřením, popřípadě odborným odhadem u dlouhodobého hmotného majetku, zásob, hotovosti, cenných papírů a cenin, popřípadě i u majetku nehmotného. Nebo dokladová inventura u pohledávek, závazků, a dalších složek majetku, kde nelze provést fyzickou inventuru.
2. porovnání skutečnosti se stavem v účetnictví:
účetní stav > skutečnost – manko,
účetní stav < skutečnost – přebytek,
3. vyčíslení inventarizačních rozdílů,
4. průúčtování a vypořádání inventarizačních rozdílů (Strouhal, 2011).

Inventarizační rozdíly

Při účetním vypořádání inventarizačních rozdílů je potřebné odlišit manka (zda se jedná o zaviněná či nezaviněná, např. ztráta v obchodních podnicích) a přirozené úbytky majetku (sesychání materiálů, vypařování tekutin, technické a technologické ztráty). Zaviněná manka a ztráty, které se jsou buď prokázané, nebo neprokázané konkrétní osobě se účtují na účet 549-Manka, škody a mimořádné provozní náklady. Přirozené úbytky majetku se účtují na účet 501-Spotřeba materiálu nebo při ztrátě v obchodních podnicích na účet 504-Prodané zboží (Ryneš, 2017).

Mezi časté příčiny vzniku přebytků patří nepořádek v účetní evidenci a to nezaevidováním majetku před inventurou nebo nevystavením příjemky, případně převodky. Přebytky se účtují na vrub příslušného majetkového účtu 648 – Ostatní provozní výnosy (Kynclová, 2007).

Inventurní soupisy

Podle zákona o účetnictví jsou inventurní soupisy označovány jako průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat tyto skutečnosti:

- jednoznačné určení majetku a závazku včetně jeho množství,
- způsob zjišťování skutečných stavů,
- okamžik zahájení a ukončení inventury,
- okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka (rozvahový den),
- rozhodný den inventury, pokud je stanoven účetní jednotkou,
- ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury,
- podpisové záznamy osoby odpovědné za inventuru,
- podpisové záznamy osoby odpovědné za provedení inventarizace (Ryneš, 2017).

3.4 Závěrečné operace u zásob

Zásoby jsou součástí oběžného majetku podniku, které se člení na materiál, nedokončenou výrobu a polotovary, výrobky, mladá zvířata a zboží. Účetní jednotka se musí rozhodnout mezi dvěma metodami účtování o zásobách a na základě toho vypracovat interní směrnici o způsobu účtování A nebo způsobu B. Způsob B je jednodušší, protože se o něm účtuje pouze na konci účetního období. V průběhu účetního období jsou veškeré pořizované zásoby účtovány přímo do spotřeby, proto je důležité vést průkaznou skladovou evidenci zásob (Ambrož, 2010).

Při inventarizaci by měl být také prověřen způsob oceňování inventarizovaných zásob. Součástí pořizovací ceny zásob jsou i náklady spojené s jejich pořízením (provize, clo, pojištění). Pořizovací cenu tvoří úroky z úvěrů a zápůjček poskytnutých na jejich pořízení, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení. Vlastní náklady zásob, které jsou vytvořené vlastní činností se oceňují ve skutečné výši vynaložené na výrobu daného zboží. Případně je možné použít reprodukční pořizovací cenu, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje (Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví).

3.5 Časové rozlišení nákladů a výnosů

Časové rozlišení nákladů a výnosů vychází z aktuálního konceptu, tzn. že je potřebné účtovat náklady a výnosy do účetního období, do kterého věcně a časově patří a to bez ohledu na platbu. Do výsledku hospodaření účetní jednotky je nutné zahrnout všechny náklady a výnosy za sledované účetní období, které do něj hospodářsky patří, ale nebyly v běžném účetním období zaúčtovány (např. nájemné). Pro tyto účely slouží přechodné účty aktiv a pasiv, do kterých patří časové rozlišení a dohadné položky (Kynclová, 2007).

Časovým rozlišením se rozumí účetní případy účtované na účtech 381-Náklady příštích období a 385-Příjmy příštích období, kde se časově rozlišují náklady a výnosy z hlediska:

- účelu vynaložené částky,
- částky,
- období, ke kterému se částka vztahuje.

Tyto tři hlediska musí být splněny současně.

Není potřebné časové rozlišení používat v případech, kdy se jedná o nevýznamné částky a účetní jednotka tím nesleduje záměrné upravování výsledku hospodaření nebo při pravidelně opakujících se výdajích, popřípadě příjmech (Ryneš, 2017).

Přehled aktivních a pasivních účtů:

381 – Náklady příštích období	Aktivní účet
382 – Komplexní náklady příštích období	Aktivní účet
385 – Příjmy příštích období	Aktivní účet
384 – Výnosy příštích období	Pasivní účet
383 – Výdaje příštích období	Pasivní účet

Náklady příštích období – výdaj, který se uskutečnil v běžném období, ale náklad se vztahuje až na následující období. Příkladem může být nájemné či předplatné odborné publikace.

Komplexní náklady příštích období – více nákladových druhů vynaložených na stejný účel. Zaúčtování nákladů se provede v období, se kterým časově souvisí ale nejpozději do čtyř let. Jedná se např. o záběh výroby, dlouhodobá propagace.

Výdaje příštích období – náklady věcně souvisejí s běžným obdobím, ale k úbytku peněžních prostředků dojde až v dalším účetním období, např. roční bonusy nebo nájemné placené pozadu.

Výnosy příštích období – příjmy přijaté v běžném účetním období, které jsou spjaty s výnosy, jež spadají do období následujících, např. nájemné přijaté předem.

Příjmy příštích období – poskytnuté výnosy, které budou v budoucnu uhrazeny a nejsou zaznamenávány jako pohledávky na účtech zúčtovacích vztahů, např. poskytnuté nevyfakturované výkony, výnosové smluvní provize, zpětně hrazené nájemné (Ryneš, 2017).

3.6 Dohadné položky

Na rozdíl od přechodných položek se o dohadných položkách účtuje až na základě výsledků dokladové inventury. Jedná se o druhou skupinu časového rozlišení závazků (**dohadné položky pasivní**) a pohledávek (**dohadné položky aktivní**), které patří do běžného účetního období, ale z důvodu chybějícího dokladu nejsou zaúčtovány.

Částka je odhadována a vychází ze známých skutečností např. pojistné smlouvy, dohody nebo z ceny předešlé dodávky. Dohadné účty se zruší buď na začátku účetního období (vystornováním) anebo až po obdržení příslušného dokladu (Kynclová, 2007).

Dohadné účty aktivní

Na účtu 388-Dohadné položky aktivní se evidují pohledávky za poskytnuté výkony, ale jejich částka není přesně známa z důvodu neobdržení dokladu např. nevyfakturované dodávky služeb a zboží, pohledávka za pojišťovnu (Kynclová, 2007).

Účtování:

- | | |
|--|---------|
| 1. VÚD: škoda na materiálu | 549/112 |
| 2. VÚD: očekávaná náhrada škody | 388/648 |
| 3. VÚD: přiznání náhrady škody pojišťovnou | 378/388 |
| 4. VBÚ: příjem náhrady od pojišťovny | 221/378 |

Dohadné účty pasivní

Na účtu 389-Dohadné položky pasivní se evidují závazky za přijaté výkony, kde není známa jejich částka z důvodu neobdržení dokladu, a tudíž nejsou zaúčtovány na účtech zúčtovacích vztahů. Jedná se např. o nevyfakturované dodávky materiálu, zboží, odhadované nákladové úroky, náhrada za nevybranou dovolenou při proplacení v dalším účetním období (Kynclová, 2007).

Účtování:

1. VÚD: nevyfakturované dodávky energie	502/389
2. FAP: faktura za elektrickou energii	389/321
DPH	343/321
3. VBÚ: úhrada dodavatelské faktury	321/221

3.7 Rezervy

Rezervy jsou cizím zdrojem krytí majetku a slouží k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u kterých se předpokládá, že nastanou, ale nebývá jistá částka nebo datum, ke kterému vzniknou.

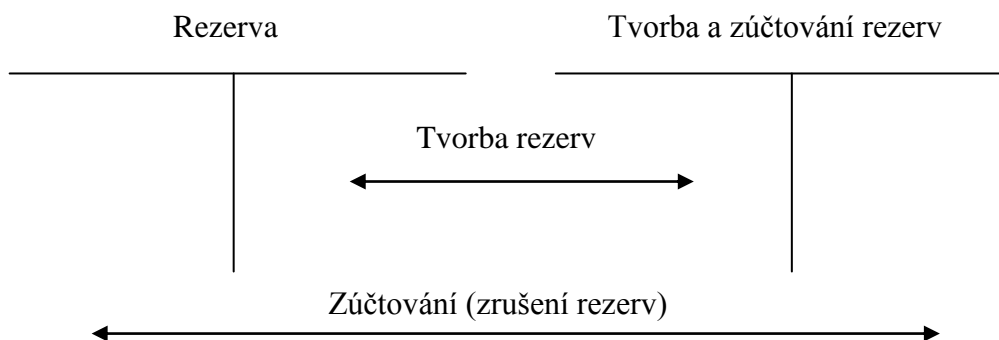
Účetní jednotka si musí stanovit:

- na jaké výdaje bude rezervy tvořit,
- za jakých podmínek,
- jak si určí výši,
- v jakém okamžiku ji bude čerpat nebo rušit (Strouhal, 2011).

Je možné rezervy čerpat pouze na účel, na který byly vytvořeny, proto rezervy nemůžou mít nikdy aktivní zůstatek. Případné zůstatky rezerv se na konci období převádějí do následujícího období. Účetní jednotka musí provést dokladovou inventuru rezerv, při které je posuzována jejich výše a odůvodněnost. V případě, že není uveden důvod vytvoření rezerv, tak se rozpouští v celé své výši. Jestliže se při inventarizaci zjistí, že by rezerva měla mít jinou výši než má, upraví se tak, aby byla ve správné výši (Strouhal, 2011).

Tvoření rezerv se provádí na vrub nákladů v účtových skupinách 55, 57, 58 a 59, podle toho na jakou činnost se vztahují. Jejich použití, snížení nebo zrušení se zúčtuje ve prospěch nákladů (Kynclová, 2007).

Schéma 2: Tvorba a zrušení rezerv



Zdroj: Vlastní zpracování

Rezervy se podle dopadu na daňový základ člení na:

- daňové neúčinné – účetní rezervy,
- daňové účinné – daňové rezervy.

Účetní rezervy

Dělení účetní rezerv podle účelu, na který jsou tvořeny:

- rezervy na důchody a podobné závazky,
- rezerva na daň z příjmů,
- rezerva na restrukturalizaci,
- rezervy na rizika a ztráty z podnikání.

Rezerva na restrukturalizaci

Tuto rezervu je možné tvořit, pokud má účetní jednotka schválený program restrukturalizace příslušným orgánem. Jedná se o program, který mění předmět činnosti účetní jednotky, nebo způsob, jakým je činnost prováděna. Jde např.: o přemístění, popřípadě uzavření provozu nebo i ukončení části podnikatelských aktiv. Rezervu je možné tvořit a čerpat pouze na přímé náklady, které jsou nezbytné k uskutečnění programu restrukturalizace (Ryneš, 2017).

Rezerva na daň z příjmů

Tvoří se v případě, kdy účetní jednotka sestavuje účetní závěrku a nemá vyhotovené daňové přiznání k dani z příjmů (což bývá ve většině případů), musí výši

daňové povinnosti odhadnout. Tvoří se a následně pak zruší na účtu 591-Daň z příjmů a vyúčtuje se zjištěná daňová povinnost (Strouhal, 2011).

Daňové rezervy

Dělení daňových rezerv:

- rezerva na opravu hmotného majetku,
- rezerva na pěstební činnost,
- ostatní rezervy – na odbahnění rybníka, na vypořádání důlních škod, na sanaci pozemků dotčených těžbou

Rezerva na opravu hmotného majetku

Tento typ rezervy může tvořit pouze osoba, která má vlastnické právo, právo hospodaření, anebo je nájemcem, který je smluvně zavázán k opravám majetku a musí opravu také hradit, ne ji jenom provádět. Rezervu je možné tvořit u majetku, který má dobu odepisování alespoň pět let (je zařazen do 2. odpisové skupiny). Nelze rezervy vytvořit, pokud se jedná o technické zhodnocení, na majetek určený k likvidaci, na opakované roční opravy, anebo na opravu, která vyplývá ze škody či jiné nahodilé události (Strouhal, 2011).

Maximální doba tvorby rezerv:

Tabulka 1: Přehled období tvoreb rezerv

Odpisová skupina	Maximální počet období
2.	3 roky
3.	6 let
4.	8 let
5. a 6.	10 let

Zdroj: Vlastní zpracování (Strouhal, 2011).

3.8 Kurzové rozdíly

Zákon o účetnictví nařizuje, aby účetní jednotka vedla účetnictví v peněžních jednotkách české měny. Pokud by byl majetek a závazky vyjádřeny v cizí měně, musí je

účetní jednotka k rozvahovému dni přepočítat na domácí měnu kurzem devizového trhu, který je stanoven Českou národní bankou k rozvahovému dni. U pohledávek, závazků, cenných papírů, derivátů, cenin, opravných položek a rezerv musí účetní jednotka evidovat současně cizí i českou měnu (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

Kurzové rozdíly mohou vznikat:

- v průběhu účetního období,
- k rozvahovému dni.

Pokud jsou majetek či závazky vyjádřeny v takové cizí měně, kterou nezahrnuje kurz devizového trhu vyhlášený ČNB, musí se k přepočtu této cizí měny na domácí měnu použít oficiální střední kurz centrální banky příslušné země nebo aktuální kurz mezibankovního trhu k euru či americkému dolaru (Kynclová, 2007).

Kurzové rozdíly se účtují podle jejich povahy na vrub příslušného účtu účtové skupiny 56-Finanční náklady jedná-li se o **kurzovou ztrátu**, nebo ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 66-Finanční výnosy – **kurzový zisk** (Strouhal, 2011).

V případě, že český dodavatel (plátce DPH) vystavuje fakturu s DPH jinému plátcovi v cizí měně, musí přepočítat zdanitelná plnění na českou měnu podle směnného kurzu devizového trhu vyhlášeného ČNB. Odběratel musí uznat vypočtený základ daně a daň samotnou a je pro něj vhodné zaúčtovat v kurzu, který použil dodavatel (Ryneš, 2017).

3.9 Opravné položky

Tvoří se k majetkovým účtům, pokud je skutečná hodnota majetku nižší než účetní hodnota nebo snížení hodnoty majetku je jen přechodné a ne trvalé. Opravné položky je možné tvořit i v průběhu roku, pokud účetní jednotka předává údaje externím uživatelům, např. bance. Podléhají inventuře, jejich tvorba a rozpuštění se provádí na vrub nákladů v účtových skupinách 55, 57 a 58 podle, toho k jaké činnosti se vztahují. Zůstatek opravných položek může být pouze pasivní (Dušek, 2014).

Zúčtování opravných položek je v praxi spojeno s uzávěrkou, kdy se v rámci inventarizace posuzuje opodstatněnost opravné položky a její výše. Musí se posoudit, zda nedošlo ke skutečnosti, na jejímž základě by měla být stávající opravná položka zrušena (Kynclová, 2007).

3.10 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Odpisy jsou vyjádřeny jako náklad odhadem částky, která vyjadřuje co nejpřesnější rozložení výnosů, které toto aktivum účetní jednotce přináší. Tvorbou odpisů dochází ke korekci ocenění majetku ve vazbě na jeho využívání a rozvaha věrněji zachycuje finanční situaci účetní jednotky.

Dlouhodobý majetek se odpisuje nepřímým způsobem formou oprávek na základě odpisového plánu. Oprávky vyjadřují celkovou sumu odpisů za celou dobu životnosti daného majetku (Strouhal, 2011).

Účetní odpisy

Upravuje je zákon o účetnictví a jsou pro každou účetní jednotku odlišné. Účetní jednotka si sestaví odpisový plán, podle kterého musí postupovat při výpočtů odpisů. Doba odepisování není účetními předpisy stanovena, ale nesmí být kratší než jeden rok, jelikož doba použitelnosti dlouhodobého majetku je delší než jeden rok. Maximální doba odepisování majetku není stanovena kromě odpisu goodwillu, který se odepisuje rovnoměrně po době 60 měsíců. Účetní odpisy musí být vypočteny a zaúčtovány nejpozději po účetní uzávěrce (Štohl, 2014)

Člení se na:

- odpisy výkonové
- odpisy lineární (rovnoměrné)
- odpisy degresivní (zrychlené)

Daňové odpisy

Počítají se podle zákona o daních z příjmů, který stanoví maximální možnou výši odpisů, kterou lze u jednotlivých druhů majetku může účetní jednotka uplatnit do daňových nákladů. Dlouhodobý hmotný majetek je rozdělen do šesti odpisových skupin, kde každá skupina má předepsanou dobu používání. Lze majetek odpisovat rovnoměrně (lineárně), kde se odpisy dostávají během let do nákladů rovnoměrně, anebo zrychleně (degresivně), kde jsou odpisy v prvních letech vyšší (Kovanicová, 1998).

3.11 Výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření představuje samostatnou kategorii vlastního kapitálu účetní jednotky za běžné účetní období. Výsledek hospodaření nám tvoří rozdíl mezi náklady a výnosy v daném období. Jsou-li náklady vyšší než výnosy mluvíme o ztrátě. V opačném případě, pokud jsou výnosy vyšší než náklady, jedná se o zisk, který je vlastním zdrojem financování a je plně k dispozici účetní jednotce. V následujícím účetním období se zjištěný výsledek hospodaření převádí z účtu 431-Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení na jiné formy vlastního kapitálu popřípadě společníkům ve formě podílů na zisku (Strouhal, 2011).

Zisk nebo ztrátu zjištěnou při roční uzávěrce běžného účetního období, která byla zaúčtována na účtu 710-Účet zisků a ztrát, na začátku následujícího účetního období převede účetní jednotka na účet 431-Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení. Tento účet nesmí mít k rozvahovému dni jakýkoli zůstatek. Jestliže nebylo k uvedenému okamžiku rozhodnuto o rozdělení výsledku hospodaření z předchozího účetního období, je nutné zůstatek převést dle jeho povahy na vrub či ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 42-Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (Strouhal, 2011).

3.12 Výpočet daně z příjmů

Pro výpočet základu daně je potřeba účetní výsledek hospodaření před zdaněním upravit o položky zvyšující základ daně tzv. připočitatelné položky. Jedná se o účetní náklady, které nejsou daňově uznatelnými, např.: náklady na reprezentaci, pokuty a penále (s výjimkou smluvních), dary, příspěvky právnickým osobám, které nevyplývají ze zákona, výdaje přesahující limity stanovené příslušnými právními předpisy, manka a škody přesahující náhrady za ně (kromě z příčin živelné pohromy), tvorbu jiných než zákonných rezerv a opravných položek, daň dědickou, darovací, daň z příjmů fyzických a právnických osob aj. Dále pak výnosy, které jsou zdanitelné, ale v účetnictví nejsou zaúčtovány.

Dalším krokem jsou položky snižující základ daně tzv. odčitatelné položky, což jsou náklady, které jsou daňově uznatelné, ale v účetnictví nejsou zaznamenány jako např.: zaplacené smluvní pokuty a penále, které jsou dle § 24/2/zi daňovým nákladem až v okamžiku zaplacení a jejichž předpis byl zaúčtován v předchozích účetních obdobích, pojistné z mezd odvedené po termínu uvedeném v § 24/2/f. Dále pak výnosy nezahrnované

do základu daně např.: výnosy zdaněné srážkou u zdroje nebo od daně osvobozené, výnosy zdaňované až při zaplacení (Štohl, 2014).

Od základu daně se odečte případná ztráta minulých let, poté dar, který musí splňovat podmínky zákona (§ 20, odst. 8) a to, že hodnota daru musí být alespoň 2 000 Kč a v úhrnu lze odečíst nejvýše 10% ze základu daně sníženého o odčitatelné položky. Sazba daně z příjmů právnických osob činí 19%. Vypočtená daň z příjmů se zaúčtuje na vrub nákladového účtu 591-Daň z příjmů z běžné činnosti se souvztažným zápisem na účet 341-Daň z příjmů (Štohl, 2014).

Odložená daň

Odložená daň napomáhá účetnictví věrně a poctivě zobrazit ekonomickou situaci podniku a to zejména jeho výkonnost. Účtování o odložené dani je založeno na předpokladu, že ve vztahu k účetnímu výsledku hospodaření bude odložená daň uplatněna v pozdějším období než daň splatná. Účtovat a povinně vykazovat odloženou daň mohou účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní jednotky si mohou dobrovolně zvolit, zda odloženou daň budou vykazovat (Kynclová, 2007).

Rozdíl mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem může mít dočasný nebo trvalý charakter. Dočasné rozdíly vznikají, pokud jsou náklady nebo výnosy uznávány daňově v plné výši, např.: pohledávky z titulu nároku na úroky z prodlení; a vedou tak k odložené dani. Příčinou trvalého rozdílu je účetní náklad nebo výnos, který nebyl a už nebude daňově akceptován. Až na některé výjimky se z trvalých rozdílů odložená daň nepočítá (Kynclová, 2007).

Splatná daň

Před uzavřením účetních knih souvisí ještě jedna významná činnost a to operace, které souvisejí s výpočtem a zaúčtováním splatné daně z příjmů. Výpočet daně z příjmů se neprovádí v rámci účetnictví, ale mimo účetní knihy, Vychází z výsledku hospodaření z běžné činnosti před zdaněním a účetního výsledku z mimořádné činnosti před zdaněním, který se dále upravuje na daňový základ podle požadavků a příslušných ustanovení zákon o daních z příjmu (Strouhal, 2011).

Schéma 3: Postup výpočtu daně z příjmů

	Výnosy
-	Náklady
=	Účetní výsledek hospodaření před zdaněním
+	Náklady daňově uznatelné
-	Výnosy daňově neúčinné
±	Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy
=	Základ daně
-	Odčitatelné položky (§34, např.: ztráta minulých let)
=	Základ daně snížený o ztrátu
-	dary
=	Základ daně snížený o dary zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů
x	Sazba daně 19%
=	Daň z příjmů právnických osob
-	Slevy na dani
=	Daňová povinnost <ul style="list-style-type: none"> - spatná daň z běžné činnosti - splatná daň z mimořádné činnosti
=	Čistý výsledek hospodaření
-	Odložená daň <ul style="list-style-type: none"> - z běžné činnosti - z mimořádné činnosti
=	Disponibilní výsledek hospodaření

Zdroj: vlastní zpracování (Štohl, 2014; Strouhal, 2011)

3.13 Uzavření účtů

Po zaúčtování do účetního období všech účetních případů včetně uzávěrkových následuje uzavírání účetních knih k rozvahovému dni. Tím se rozumí zjištění obrátů stran Má dáti a Dal jednotlivých syntetických účtů, zjištění konečných stavů aktivních a pasivních účtů a převod podvojným zápisem na účet 702-Konečný účet rozvažný, zjištění konečných stavů nákladových a výnosových účtů a převod na závěrkový účet 710-Účet zisků a ztrát, kde se zjistí hospodářský výsledek členěný na provozní, finanční a mimořádný. Dále se pak zjistí celkový výsledek hospodaření za účetní období formou rozdílu celkových nákladů a výnosů po zdanění, a převede se podvojným zápisem na účet 702-Konečný účet rozvažný (Štohl, 2014).

3.14 Účetní závěrka

Účetní závěrka je nejdůležitějším dokumentem, kterým vrcholí účetní práce v účetní jednotce za celé účetní období. Je důležitá nejen pro samotnou účetní jednotku, ale také pro stát či akcionáře a jiné subjekty, kterým poskytuje mnoho informací o majetkové, finanční a důchodové situaci účetní jednotky. Proto je nutné, aby informace zveřejněné v účetní závěrce byly správné a úplné (Ryneš, 2017).

Účetní závěrku je možné sestavit **v plném rozsahu** - týká se účetních jednotek, které jsou povinny ověřovat účetní závěrku auditorem, anebo **ve zjednodušeném rozsahu** u účetních jednotek, které nejsou povinny účetní závěrku ověřovat auditorem, kde výjimku tvoří akciové společnosti (Ryneš, 2017).

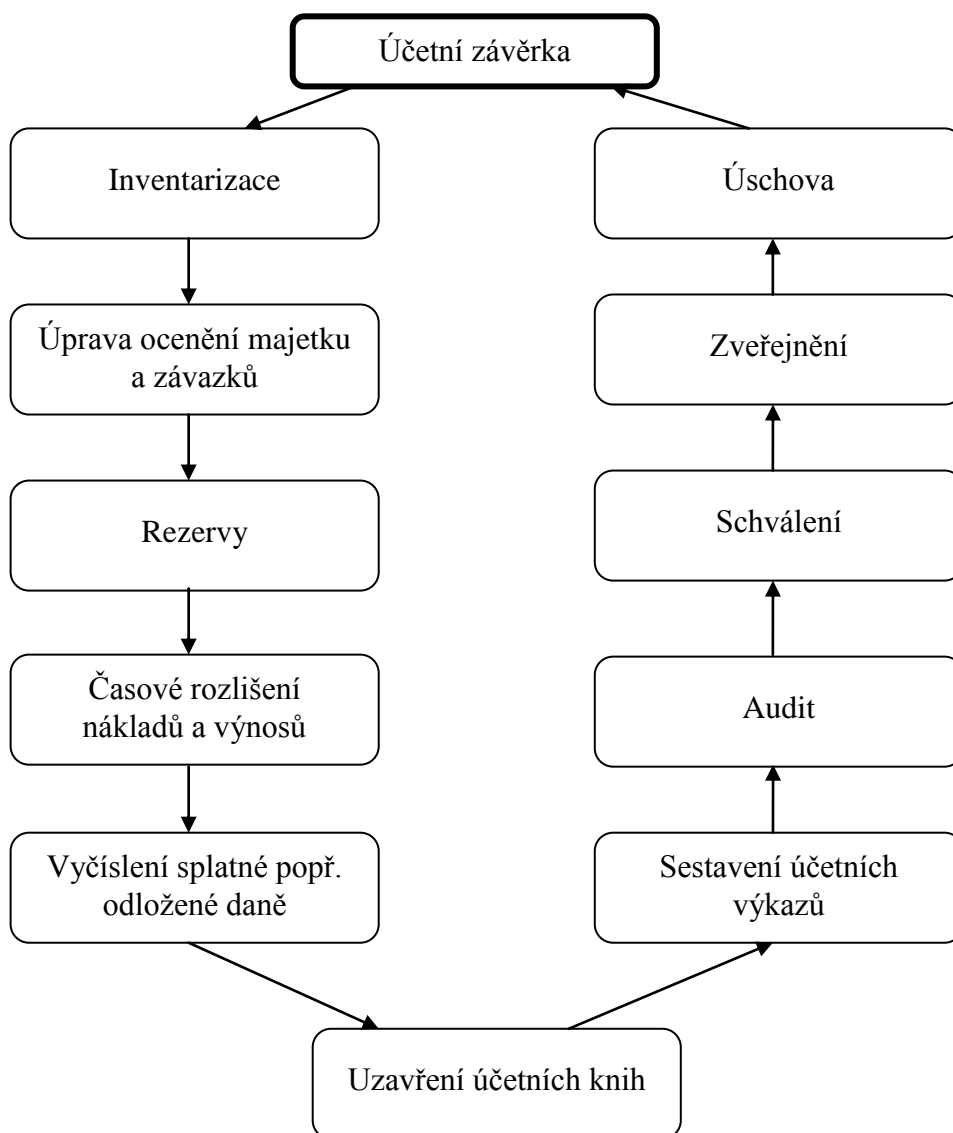
Dle zákona musí účetní závěrka v obou typech rozsahu obsahovat tyto náležitosti:

- název obchodní firmy nebo jméno a příjmení u fyzické osoby,
- sídlo účetní jednotky nebo bydliště a místo podnikání,
- identifikační číslo,
- právní formu účetní jednotky,
- předmět podnikání,
- rozvahový den,
- okamžik sestavení účetní závěrky,
- podpis statutárního orgánu (Kynclová, 2007).

Podle druhu se účetní závěrka dělí na:

- **řádnou účetní závěrku** – sestavovaná k poslednímu dni běžného účetního období,
- **mimořádnou účetní závěrku** – sestavuje se k jinému dni účetního období, než je stanoven pravidelný termín. Obvykle to bývá z narušení běžného chodu účetní jednotky např.: vstup do likvidace či do konkursu.
- **mezitímní účetní závěrku** – tvoří se v průběhu účetního období nebo i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne. Při mezeitímní uzávěrce účetní jednotky neuzavírají účetní knihy (Ryneš, 2017).

Schéma 4: Proces účetní závěrky



Zdroj: Vlastní zpracování (Kynclová, 2007)

Součástí účetní závěrky je:

- rozvaha (balance),
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha,
- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu (Ryneš, 2017).

„Žádný jiný dokument nebo účetní záznam kromě řádné, mimořádné a mezitímní účetní závěrky nesmí být nazýván účetní závěrkou ve smyslu zákona o účetnictví“ (Ryneš, 2017).

Rozvaha

Rozvaha je výkaz, který vypovídá o finanční pozici účetní jednotky. Jde o přehled, kde na jedné straně je majetek (aktiva) a na druhé straně zdroje financování (pasiva) - např.: vlastní kapitál a závazky. Vlastní kapitál vychází z rozdílu mezi celkovými aktivy a celkovými závazky. Skládá se ze základního kapitálu, fondů a výsledku hospodaření. Z rozvahy můžeme kromě konečného stavu zjistit také počáteční stav rozvahové položky k začátku účetního období (Strouhal, 2011).

Výše aktiv za běžné účetní období se vykazují v netto hodnotě rozložené na brutto stav majetku (vstupní cenu) a korekce k jednotlivým složkám aktiv (oprávky a opravné položky). V netto hodnotách se uvádějí aktiva za srovnatelné období. Pasiva jsou vyjádřena ve dvou sloupcích za běžné i srovnatelné minulé účetní období v účetních hodnotách (Ryneš, 2017).

Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty neboli výsledovka je uspořádaný přehled nákladů a výnosů, který je stupňovitě uspořádaný, což nám umožňuje přehledně vyčíslit jednotlivé mezisoučty:

- provozní výsledek hospodaření,
- finanční výsledek hospodaření,
- výsledek hospodaření za běžnou činnost (suma provozního a finančního výsledku hospodaření po odečtení daně z příjmů),
- mimořádný výsledek hospodaření po zdanění,

- výsledek hospodaření za běžné účetní období (suma hospodářského výsledku za běžnou a mimořádnou činnost – tzv. disponibilní zisk tj. zisk po zdanění), (Strouhal, 2011).

V příloze č. 2 a č. 3 vyhlášky pro podnikatele se nachází uspořádání a označování položek účetních výkazů. Výkaz zisků a ztrát spolu s rozvahou se sestavuje a vyplňuje v celých tisíci korunách českých nebo v milionech Kč u účetních jednotek, které vykazují brutto aktiva větší než 10 mld. Kč (Ryneš, 2017).

Podle členění provozních nákladů se v praxi používají dvě podoby výkazu a to, druhová výsledovka, která sleduje povahu nákladů a účelová výsledovka, která se řídí příčinou vzniku nákladu (Kynclová, 2007).

Příloha k účetní závěrce

Od rozvahy a výkazu zisku a ztráty, které mají pevně stanovený obsah a formu, se liší tím, že příloha má stanovený pouze obsah, který si mohou účetní jednotky sestavovat v popisné formě nebo pomocí tabulek (Štohl, 2014).

Obsahuje:

- obecné informace o účetní jednotce (název, právní forma, sídlo, statutární orgán),
- informace o účetních zásadách a metodách (oceňování majetku, sestavení odpisových plánů a opravných položek, použití kurzu pro přepočet cizí měny),
- doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty (pohledávky a závazky po splatnosti, pronájem majetku), (Strouhal, 2011).

Příloha vzhledem k účetní závěrce tvoří velmi důležitou součást. Avšak v české praxi je její funkce vykládána nedostatečně a často tomu odpovídá její úroveň. Zato v mezinárodních účetních standardech má stejně velký význam jako základní účetní výkazy a proto k ní stejně přistupují i auditoři (Kynclová, 2007).

Přehled o peněžních tocích (cash flow)

Svým obsahem doplňuje informace, které jsou obsaženy v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Účetní jednotce cash flow poskytuje informace ohledně přírůstků a úbytků peněžních prostředků a vykazuje se za provozní, investiční a finanční činnost. Pro

sestavení přehledu peněžních toků se používá přímá nebo nepřímá metoda. U přímé metody, která na rozdíl od nepřímé vychází z přesné znalosti peněžních příjmů a výdajů se vykazují peněžní toky z investiční a finanční činnosti, u provozní činnosti se může použít jak přímá, tak i nepřímá metoda. Naopak u nepřímé metody se upravuje výsledek hospodaření o nepeněžní operace, změny stavu zásob, pohledávek, závazků a položky, které patří do finanční a investiční činnosti (Strouhal, 2011).

„Od roku 2016 je cash flow povinně samostatnou součástí účetní závěrky u středních a velkých účetních jednotek, které jsou obchodními společnostmi (Ryneš, 2017)“.

Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu podává přehled informací o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny (mezi běžným a minulým účetním obdobím). Účetní jednotka musí také vyčíslit dividendy a zdroje, ze kterých se čerpalo. Formát přehledu o změnách vlastního kapitálu není pevně stanoven, ale je vhodné k němu připojit komentář s vysvětlením jednotlivých titulů položek vlastního kapitálu (Strouhal, 2011).

Výroční zpráva

Výroční zprávu povinně zhotovují auditované účetní jednotky, které v ní kromě zákonem požadovaných údajů prezentují i své úspěchy, grafy vývoje prodeje nebo i fotografie členů představenstva a představuje pro ně vizitku společnosti. Účelem výroční zprávy je informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení dané účetní jednotky. Ověření probíhá auditorem, který zkontroluje obsah výroční zprávy. Cílem celého auditu výroční zprávy je ověření, zda obsah odpovídá údajům v účetní závěrce (Strouhal, 2011).

Obsahuje podle § 21 zákona č. 563/1991 Sb. informace jak finanční tak i nefinanční:

- skutečnosti, které nastaly po rozvahovém dni,
- předpoklad vývoje činnosti podniku,
- aktivity v oblasti výzkumu a vývoje,
- aktivity v oblasti ochrany životního prostředí,

- pracovněprávní vztahy,
- zda má podnik organizační složku v zahraničí,
- účetní závěrku,
- zprávu o auditu.

Zveřejňování účetní závěrky

Účetní jednotky, které mají povinnost stanovenou zvláštním právním předpisem zveřejňovat účetní závěrku a výroční zprávu provedou ve lhůtě do 30 dnů od schválení účetní závěrky auditorem a příslušným orgánem, ale nejpozději do konce následujícího účetního období. Nesmí zveřejnit žádné informace, které nebyly předem ověřeny auditorem. Účetní jednotky zapsané do obchodního rejstříku zveřejňují účetní závěrku a výroční zprávu uložení do sbírky listin obchodního rejstříku. Zveřejňování probíhá elektronickým zasláním na rejstříkový soud (Ryneš, 2017).

Pokud účetní jednotka předává výroční zprávu a účetní závěrku České národní bance, dojde k jejich zveřejnění do sbírky listin obchodního rejstříku prostřednictvím ČNB (Strouhal, 2011).

Audit účetní závěrky

Audit účetní závěrky provádí osoba, která se nazývá auditor, jehož úkolem je přezkoumat a vyjádřit názor na účetní závěrku předepsaným způsobem. Úkolem auditora je prověřit, zda informace obsažené v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz. Dále musí o prozkoumání podat auditorský výrok, který může mít čtyři stupně:

- **výrok bez výhrad** – účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti,
- **výrok s výhradou** – podezření, že účetní závěrka může obsahovat významné nesprávnosti ve vybraných oblastech,
- **záporný výrok** – účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti,
- **odmítnutí výroku** – auditor byl ve své práci omezen (Meritum, 2016).

Výrok bez výhrad nemůže auditor vydat, jestliže existuje omezení rozsahu auditu nebo existuje neshoda mezi auditorem a vedením účetní jednotky. V případech, kdy auditor vydá jiný výrok než výrok bez výhrad, musí výstižně popsat všechny podstatné důvody, kterého ho k tomuto výroky vedli (Kynclová, 2007).

Archivace

Účetní jednotky jsou podle § 31 zákona č. 563/1991 Sb. povinny účetní záznamy uchovávat takto:

- účetní závěrka a výroční zprávy po dobu 10 let počínaje koncem účetního období, kterého se týkají,
- účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtový rozvrh, přehledy po dobu 5 let, počínají koncem účetního období, kterého se týkají,
- účetní záznamy, kterými dokládají účetní jednotky vedení účetnictví, se archivují po dobu 5 let počínaje koncem účetního období.

4 Vlastní práce

Praktická část bakalářské práce se věnuje průběhu a zpracování účetní uzávěrky a závěrky ve vybrané účetní jednotce. Dotyčná firma poskytla veškeré potřebné informace a podklady pro tuto práci, ale přála si nebýt zde jmenována, proto o ni budu mluvit firma (společnost) XY. Tato analýza vychází z dostupných informací účetního období roku 2016.

4.1 Charakteristika podniku

Firma je akciová společnost, která vznikla 31. prosince 1992. Pod svojí značkou poskytuje služby na podporu bezpečného a efektivního provozu energetických zdrojů, chemii palivového cyklu, komplexní služby při nakládání s radioaktivními či jinými odpady, na projektování a související inženýrské činnosti.

Její dceřiné společnosti se zabývají oblastí nukleární medicíny konkrétně vývojem, výrobou, distribucí radiofarmak a výstavbou i provozem center pro pozitronovou emisní termografii (PET).

Statutární orgán – představenstvo tvoří celkem pět osob (předseda představenstva, místopředseda představenstva a tři členové představenstva). Dozorčí rada je složena ze sedmi osob (předseda dozorčí rady, místopředseda dozorčí rady a pět členů dozorčí rady).

Základní kapitál: 524 139 000,-- Kč.

K datu 31. 12. 2016 pracovalo ve firmě celkem 668 zaměstnanců. Dle věkové struktury je patrný trend omlazování zaměstnanců. Průměrný věk byl 44,6 let. Ve společnosti ke konci roku 2016 pracovalo 61,8% zaměstnanců s vysokoškolským vzděláním.

Účetní jednotky se podle velikosti aktiv, ročního úhrnu čistého obrátu a průměrného počtu zaměstnanců v průběhu účetního období dělí na:

- mikro účetní jednotku,
- malou účetní jednotku,
- střední účetní jednotku,
- velkou účetní jednotku.

Podnik XY podle výše uvedeného dělení patří do skupiny **velké účetní jednotky**. Jelikož se za velkou účetní jednotku považuje subjekt veřejného zájmu a vybraná účetní jednotka. Velkou skupinou účetních jednotek je konkrétně ta, která sestává z konsolidující účetní jednotky, konsolidovaných účetních jednotek a která na konsolidovaném základě překračuje k rozvahovému dni alespoň 2 hraniční hodnoty: aktiva celkem 500 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu 1 000 000 000 Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 250 (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

4.2 **Systém zpracování účetnictví v podniku**

Zpracování účetnictví se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhláškou č.500/2002 Sb., k zákonu o účetnictví a Českými účetními standardy pro podnikatele. Účetní jednotka je právnickou osobou a ode dne vzniku vede podvojně účetnictví. Zpracování účetnictví vede ve firmě úsek „Finance“ po předchozí kontrole a schválení účetních dokladů odpovědnými pracovníky. Účetní období je shodné s kalendářním rokem, tedy od 1. 1. – 31. 12. Účetnictví musí být vedeno správně, úplně, srozumitelně, přehledně a způsobem, který zaručuje trvalost účetních záznamů podle §8 zákona o účetnictví.

Ve společnosti je účetnictví vedeno v účetním systému Microsoft Dynamics NAV (dříve Navision), kde se vede účetní, operativní i podrozvahová evidence společnosti. Základními položkami pro zaúčtování účetního dokladu je částka, popis, účet z účtové osnovy, středisko u nákladových a výnosových účtů a projekt u analytických účtů přímých nákladů a výnosů.

Typy projektu:

- dotační,
- interní,
- obchodní (externí dodavatel),
- další výroba (výroba radiofarmak).

4.3 **Účtový rozvrh**

Účtový rozvrh je zpracován pro každé účetní období podle směrné účtové osnovy, účetních metod, uspořádání a označení položek účetní závěrky. V průběhu účetního období

může být postupně doplňován. Obsahuje syntetické a analytické účty a účty vnitropodnikového účetnictví, které je vedeno centrálně a je jednookruhové.

Příklad:

- 112010 – Sklad – obohacený uran
- 112020 – Materiál na skladě paliv a reaktorů
- 112030 – Sklad marketing
- 112040 – Drahé kovy v zásobě uživatele
- 112050 – Sklad chemikálií
- 112060 – Sklad - Vítkovice
- 112070 – Sklad – EGP
- 112110 – Materiál na skladě 01-Hutní
- 112210 – Materiál na skladě 02-Chemický
- 112310 – Materiál na skladě 03-Pohmoty
- 112410 – Materiál na skladě 04-Režijní atd.

Toto členění analytických účtů firmě umožní přehledné a lepší zorientování. Kdyby byl jen účet 112 – Materiál na skladě a firma do něj účtovala veškeré položky, nebylo by hned zřetelné, jaké položky se pod tímto účtem ukrývají.

Účetní jednotka má zbytečně moc analytických účtů, které ani nevyužívá. Je potřeba rozvrh častěji upravovat a případné nepoužívané účty z účtového rozvrhu vyjmout. Umožní to účetní jednotce lepší orientaci při zařazování, například materiálu do příslušné skupiny.

Účetní závěrka a uzávěrka je v podniku zpracována v souladu s platnými účetními předpisy a dále předpisy vlastními (vnitřními). Postup uzávěrkových a závěrkových prací v podniku je stanoven ve vnitropodnikové směrnici pro vedení účetnictví ve firmě XY, která obsahuje důležité oblasti účetní problematiky:

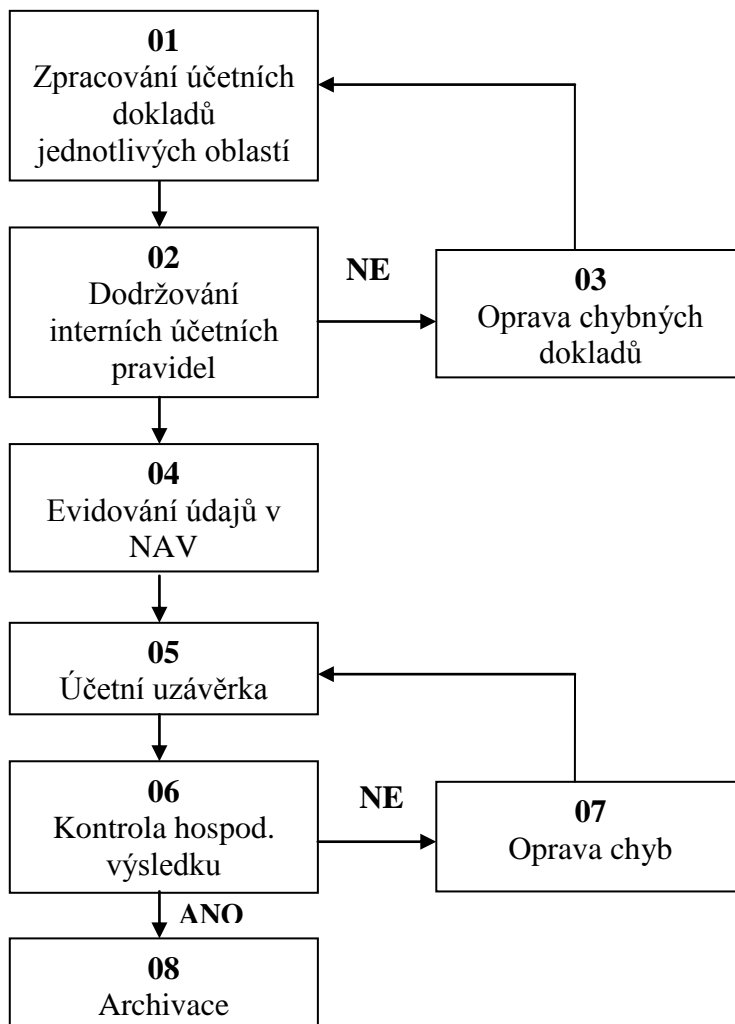
- systém zpracování účetnictví,
- podepisování, oběh účetních dokladů a schvalování nákupních požadavků,
- řádná inventura majetku a závazků,

- pořizování, evidence, správa, vyřazování a inventarizace hmotného a nehmotného majetku,
- účtový rozvrh,
- odpisový plán.

Postup účetní závěrky:

- sestavení účetní závěrky,
- vyhotovení výroční zprávy,
- ověření účetní závěrky auditorem.

Schéma 5: Zpracování dokladů v podniku



Zdroj: Vlastní zpracování

Popis průběhu činnosti od pořízení až po vyřazení dlouhodobého majetku:

1. Vznik požadavku na nákup majetku - veškeré požadavky na nákup dlouhodobého majetku musí být obsaženy v plánu investic. Na nákup drobného majetku z jednotlivých útvarů jsou předkládány v průběhu roku ke schvalování pomocí WF.

2. Schválení nákupu majetku - nákup DHM a DNM je na základě schváleného ročního plánu či aktualizace po posouzení a schválení investiční komisí a splnění všech podmínek stanovených SM 1400 018. Nákup drobného hmotného a nehmotného majetku probíhá po schválení prostřednictvím WF.

3. Pořízení majetku - veškeré výdaje DM se evidují na kalkulačních účtech účtové skupiny 04. Výdaje na pořízení drobného majetku jsou účtovány do nákladů přes časové rozlišení a evidovány v operativní evidenci. Dlouhodobý majetek pořízený z dotací nebo darem je evidován na zvláštních analytických účtech.

Doklady o pořízení DM mohou být zaúčtovány až na základě schválení dle oběhu účetních dokladů. Ekonom útvaru zajišťuje věcné schválení a odpovědná účetní kontroluje formální správnost účetních dokladů.

Převod hodnoty NV na účty aktivace a investic probíhá čtvrtletně u položek nad 1.000 tis. Kč. (Převod z účtů 121 Nedokončená výroba a 581100 Změna stavu NV na účty skupiny 04 Pořízení majetku a 581200 Aktivace majetku)

K aktivaci majetku dojde až tehdy, když existuje jistota realizace investičního projektu. Ročně k 31. 12. se provádí aktivace majetku bez ohledu na hodnotu NV.

4. Zařazení majetku do používání - po dokončení pořízení majetku a následné uvedení do používání se hodnota majetku převádí z účtů pořízení majetku na účty DM.

Základním podkladem pro vystavení zařazovacího protokolu je faktura, smlouva nebo jiná dokumentace. Průvodním dokladem je „Zařazovací protokol majetku“.

5. Vystavení zařazovacího protokolu - zařazovací protokol majetku vystavuje odpovědná účetní. Obsahuje označení DM, hodnotu zařazovaného majetku, tzn. pořizovací cenu majetku, hodnotu technického zhodnocení, sníženou vstupní cenu u majetku pořízeného z dotace. Hodnota zařazovaného DM se napočítává na kalkulačním účtu účetní skupiny 04.

Před zařazením majetku na účty DM se musí stanovit ekonomická životnost majetku a způsob odepisování podle odepisového plánu. Návrh na zařazení do odpisové skupiny dává účetní DM na „Zařazovacím protokolu“.

6. Schválení zařazovacího protokolu - kontrola a schválení zařazení majetku na „Zařazovacím protokolu“ a stanovení data uvedení majetku do používání zajišťuje odpovědná osoba, které je majetek svěřen. Majetek se zařazuje do tříd a podtříd. Pokud je tomu jinak, jiný způsob odepisování než je uveden, musí být zpracováno zdůvodnění.

7. Oprava zařazovacího protokolu - odůvodněný jiný způsob zařazení a odepisování majetku je nutno projednat s finančním ředitelem a po vzájemném odsouhlasení je provedeno zařazení majetku do používání a je započato odepisování majetku od data zařazení.

8. Vystavení inventární karty majetku - osoba zodpovědná za majetek umístí inventurní štítek vygenerovaný v účtárně na viditelné místo příslušného majetku. Na základě schváleného konečného „Zařazovacího protokolu“ je majetek zaúčtován na účty DM a je vytištěna a založena konečná „Inventární karta majetku“. Zařazení majetku je podle zákona o daních z příjmů.

9. Evidence a správa majetku - majetek se eviduje v účetní a operativní evidenci podle druhu majetku. Odpovědnost za správu svěřeného majetku mají odpovědní zaměstnanci, kterým byl majetek svěřen do užívání.

10. Inventarizace majetku - majetek společnosti je každoročně kontrolován inventarizací, kdy se porovnává skutečný fyzický stav majetku s evidencí majetku v účetnictví nebo operativní evidenci a zároveň se porovnává skutečná a zůstatková cena majetku společnosti.

11. Návrh na vyřazení majetku - před vyřazením majetku musí být zpracován „Návrh na vyřazení majetku“ s odůvodněním a návrhem na způsob vyřazení. Návrh na vyřazení majetku je vystavován na základě požadavku osoby odpovědné za majetek po schválení nadřízeného odpovědné osoby.

12. Schválení vyřazení majetku - návrh na vyřazení majetku projednává a schvaluje vyřazovací komise.

13. Nabídka majetku k využití - majetek, který je navržen k vyřazení z útvaru, kde je nadbytečný nebo nepotřebný, ale je stále funkční a použitelný se nabídne k využití ostatním útvarům. Při možnosti využití jinde se majetek na daný útvar převede.

14. Určení způsobu vyřazení majetku - majetek, který je nefunkční nebo je majetek stále funkční a nepodaří se ho prodat či darovat, dojde k fyzické likvidaci majetku.

15. Likvidace nebo jiný druh vyřazení - na základě uskutečnění druhu vyřazení majetku jsou vystaveny doklady spojené se způsobem vyřazení majetku. Při prodeji to je vydaná faktura, při darování darovací smlouva a při fyzické likvidaci doklad o likvidaci.

16. Vyřazení majetku z evidence a založení schváleného vyřazovacího protokolu - k vyřazení majetku z evidence dojde až na základě schváleného návrhu na vyřazení majetku a existence dokladu o způsobu vyřazení majetku. Při vyřazení majetku je vystaven vyřazovací protokol, který obsahuje všechny náležitosti včetně dokladu o způsobu vyřazení a je podkladem pro vyřazení inventární karty majetku z aktivních položek.

4.4 Inventarizace

Aby korespondovaly účetní záznamy se skutečností, provádí se inventarizace veškerého majetku a závazků. Účetní jednotky ji podle zákona o účetnictví musí provádět minimálně jedenkrát ročně. Tuto činnost ve společnosti vykonávají předem stanovení členové dílčí inventarizační komise, kteří jsou alespoň tři. Nejméně jeden z členů komise musí být nominován z jiného útvaru společnosti, která je mimo podřízenost útvaru odpovědného za stav kontrolovaného majetku.

Členové jsou pověřeni specifickou funkcí zjistit osobně skutečný stav majetku a porovnat jej s inventurními soupisy. Skutečné stavy majetku, které jsou hmotné povahy se zjišťují fyzickou inventurou.

Ve společnosti to je konkrétně:

- u dlouhodobého hmotného majetku,
- zásob,
- peněz v hotovosti,
- cenných papírů,
- cenin.

Ve firmě XY se fyzická kontrola u dlouhodobého hmotného majetku provádí pomocí čteček, ve kterých je k dispozici seznam veškerého majetku. Inventarizační komise načte identifikační kód majetku a celkový seznam načtených kódů se porovná s evidencí majetku v účetním softwaru.

Skutečné stavy ostatních položek majetku, u kterých nelze provést fyzickou inventuru se zjišťují dokladovou inventurou:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek,
- stavy na bankovních účtech,
- pohledávky,
- závazky,
- rezervy,
- opravné položky,
- položky časového rozlišení,
- dohadné položky.

Postup procesu inventarizace je stanoven ve směrnici, kterou je nutné každoročně aktualizovat. Z důvodu, aby v daném roce byly určeny přesné termíny, ke kterým mají být jednotlivé kroky inventarizace provedeny. Je důležité aktualizované směrnice seznamovat s členy, kteří se na inventarizaci podílí, aby nedošlo k případným nesrovnalostem při průběhu procesu inventarizace.

Odsouhlasení pohledávek a závazku probíhá na základě kontroly s dodavateli a odběrateli formou zaslání odsouhlasovacích dopisů. Výběr dodavatelů a odběratelů je stanoven zůstatkem salda ke 30.11. daného roku. Výše salda je stanovena 100tisícovou hranicí. Odsouhlasení se provádí minimálně 1x ročně. Konfirmační dopisy se jménem auditora zasílají i právním společnostem firmy a bankovním domům, se kterými má společnost smlouvy.

V roce 2016 bylo ke konfirmaci odesláno celkem 49 dopisů. Do zahraničí to bylo celkem ve výši 74 335 729,93,-- Kč a do tuzemska 84 986 556,30,-- Kč. Takže celková výše konfirmací dosáhla částky 159 322 286,23,-- Kč.

K vyčísleným inventarizačním rozdílům připojí dílčí inventarizační komise zjištěné důvody jejich vzniku a veškeré podklady předají ústřední inventarizační komisi, která má na starost řízení a vypořádání inventarizačních rozdílů a je zřízená finančním ředitelem. Ústřední inventarizační komise může provést namátkovou fyzickou kontrolu správnosti inventurních protokolů.

Inventarizace zahrnuje zejména tyto na sebe navazující činnosti:

- zjištění skutečného stavu majetku a závazků (inventura),
- porovnání inventurních soupisů:
účetní stav > skutečnost -> manko
účetní stav < skutečnost -> přebytek
- vypořádání inventarizačních rozdílů.

Stavy, které jsou zjištěny inventurou je potřeba mít zaznamenané do inventurních soupisů, které se považují za průkazné účetní záznamy a obsahují tyto náležitosti:

- označení, o jaký majetek se jedná,
- způsob zjišťování skutečných stavů,
- okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury,
- ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury,
- podpisové záznamy osob odpovědné za inventuru,
- podpisový záznam osoby odpovědné za inventarizaci (Strouhal, 2011).

Za řádné provádění inventarizace majetku a závazků ve firmě odpovídá podle § 192 zákon o obchodních korporacích představenstvo. V rámci vnitřní organizace společnosti jsou pravomoci a odpovědnost představenstva v oblasti nakládání s majetkem přeneseny na všechny vedoucí a jednotlivé zaměstnance, kterým byl majetek svěřen nebo zapůjčen do používání.

Členové dílčí inventarizační komise mohou být pověřeni zhodnocením stavu o provedeném návrhu odhadu aktuální ceny se zřetelem k jeho ocenění v účetnictví. Při zjištění významného rozdílu může být přizván znalec k provedení znaleckého posudku. Na jeho rozhodnutí provede finanční účetárna přecenění tohoto majetku společnosti. Toto přecenění může být provedeno pouze na nižší cenu.

4.5 Operace u zásob

O zásobách se účtuje způsobem A. V průběhu účetního období je pořizovací cena nakoupených zásob účtována na účet 111 – Pořízení materiálu. Pořizovací cena při naskladnění nakoupených zásob je účtována na účet 112 – Materiál na skladě.

Tabulka 2: Rozvaha v plném rozsahu (v tis. Kč) - zásoby

Položky	Běžné účetní období			Minulé účetní období 2015
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
Zásoby	94 365	-15 728	78 637	111 645
Materiál	4 594	0	4 594	6 857
Nedokončená výroba	89 771	-15 728	74 043	104 788

Zdroj: Vlastní zpracování

Zásoby v podniku jsou tvořeny materiálem a nedokončenou výrobou, která podle rozvahy tvoří mnohem větší část zásob než materiál.

Ocenění zásob materiálu:

Materiál, který fyzicky neprochází skladem a je přímo spotřebován, lze zaúčtovat rovnou do nákladů – bez zaúčtování na sklad zásob. Zásoby jsou vedeny ve skladech ve skutečné pořizovací ceně, která se skládá z ceny pořízení a ostatních nákladů, které s pořízením souvisí – náklady na dopravu, clo a další související náklady s pořízením.

Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek společnost oceňuje v pořizovacích cenách, které obsahují cenu pořízení a náklady související s pořízením. Úbytek zásob ze skladu (výdej či prodej) probíhá v ceně, která je stanovena váženým aritmetickým průměrem cen zásob stejného druhu vedených na skladě. Majetek, který je vyrobený ve společnosti se oceňuje vlastními náklady, které zahrnují přímé materiálové náklady, osobní náklady, služby a provozní režijní náklady. Úroky a další finanční výdaje, které souvisí s pořízením se na základě rozhodnutí společnosti účtují do nákladů.

Tabulka 3: Pořizovací cena dlouhodobého nehmotného majetku (v tis. Kč)

Položky	Počáteční zůstatek	Přírůstky	Vyřazení	Převody	Konečný zůstatek
Software	153 108	-	-661	2 219	154 666
Ocenitelná práva	866	-	-	-	866
Poskytnuté zálohy na DNM	264	20	-	-284	-
Nedokončený DNM	462	1 806	-	-1 935	333
Celkem 2016	154 700	1 826	-661	-	155 865
Celkem 2015	151 887	7 016	-2 469	-1 734	154 700

Zdroj: Vlastní zpracování

V průběhu roku 2016 došlo k vyřazení softwaru. Na konci roku 2016 byl konečný zůstatek u dlouhodobého nehmotného majetku 155 865 tisíc Kč.

Tabulka 4: Opravné položky a oprávky dlouhodobého nehmotného majetku (v tis. Kč)

Položky	Počáteční zůstatek	Odpisy	Vyřazení	Konečný zůstatek	Účetní hodnota
Software	-110 081	-14 079	661	-123 499	31 167
Ostatní ocenitelná práva	-101	-17	-	-118	748
Nedokončený DNM	-	-	-	-	333
Celkem 2016	-110 182	-14 096	661	-123 617	32 248
Celkem 2015	-99 034	-13 617	2 469	-110 182	44 518

Zdroj: Vlastní zpracování

Oproti minulému roku klesla účetní hodnota v roce 2016 ze 44 518 tisíc Kč na 32 248 tisíc Kč u opravěk a opravných položek dlouhodobého nehmotného majetku, což byl pokles celkem o 12 270 tisíc Kč.

Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek získaný bezplatně se oceňuje reprodukční pořizovací cenou a účtuje se ve prospěch účtu ostatních kapitálových fondů. Reprodukční pořizovací cena tohoto majetku byla stanovena na úrovni kupní ceny. V případě darů ze zahraničí je reprodukční pořizovací cena stanovena na úrovni celní hodnoty (jedná se o statistickou

hodnotu na jednotné statistické deklaraci pro země mimo EU). Ocenění dlouhodobého hmotného majetku se snižuje o dotace ze státního rozpočtu.

Tabulka 5: Pořizovací cena dlouhodobého hmotného majetku (v tis. Kč)

Položky	Počáteční zůstatek	Přírůstky	Vyřazení	Převody	Konečný zůstatek
Pozemky	4 353	-	-140	-	4 213
Stavby	900 806	-	-14 475	21 514	907 844
Stroje a zařízení	922 171	-	-13 372	60 295	969 092
Dopravní prostředky	27 676	-	-494	247	27 429
Inventář	5 879	-	-10	109	5 978
Ostatní drobný HM	59 330	-	-4 811	7 839	62 358
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	-3 657	-	-	-	-3 657
Jiný DHM	76	-	-51	-	25
Poskytnuté zálohy k DHM	-	1 069	-336	-	733
Nedokončený DHM	24 844	111 012	-	-90 004	45 852
Celkem 2016	1 941 478	112 081	-33 689	-	2 019 867
Celkem 2015	1 971 568	74 511	-94 027	-10 574	1 941 478

Zdroj: Vlastní zpracování

Ve srovnání konečného zůstatku v roce 2016 se hodnota pořizovacích cen dlouhodobého hmotného majetku zvýšila z 1 941 478 tisíc Kč na 2 019 867 tisíc Kč. Tato změna byla celkem o 78 389 tisíc Kč.

4.6 Časové rozlišení nákladů a výnosů

Časové rozlišení zajišťuje věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů v účetním období. Aby mohla účetní jednotka použít časové rozlišení, musí být známa přesná částka, období a účel. Časové rozlišení a tvorba dohadných položek se v průběhu roku používají v případě, že souhrn nákladů nebo souhrn výnosů, kterých se časové rozlišení či tvorba dohadných položek týká, přesáhne za čtvrtletí interně stanovenou významnost (viz. v tabulce 7).

Tabulka 6: Stanovení významnosti u časového rozlišení

Útvary	Významnost
Divize – položky výnosů a přímých nákladů (vše v rámci kategorie vlastních výkonů)	2 000 tis. Kč
Divize – položky ve stálých a ostatních provozních nákladech a výnosech (včetně vnitropodnikové režie)	1 000 tis. Kč
Úseky	1 000 tis. Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Výnosy příštích období

Jde o výnosy, které se týkají budoucího období a o částky, které účetní jednotka fyzicky přijala v běžném období, ale věcně a časově buď zcela, nebo z části souvisejí s obdobím následujícím. Účtují se na účet 384 – Výnosy příštích období.

Postup:

Ekonom útvaru předá do finanční účtárny interní doklad s návrhem na tvorbu časového rozlišení výnosů v okamžiku fakturace projektu. Odpovědná účetní ověří správnost interních účetních podkladů pro tvorbu časového rozlišení výnosů a následně provede jejich zaúčtování. Vedoucí finanční účtárny kontroluje správnost používání časového rozlišení výnosů.

Náklady příštích období

Náklady, které se vztahují k více měsícům, ale jsou fakturovány jednorázově, používá se časové rozlišení a účtuje se na účet 381 – Náklady příštích období. Postup je obdobný jako výše u výnosů příštích období.

Náklady příštích období zahrnují především časové rozlišení pojištění majetku a servisních smluv, případně členských poplatků, licenční poplatky a nájmy. Jsou účtovány do nákladů a do období, ke kterému věcně a časově přísluší.

Časové rozlišení nebývá v některých případech využíváno tak, jak by mělo. Společnosti se doporučuje provádět průběžné kontroly, zda náklady skutečně souvisejí s obdobím, ve kterém jsou účtovány. Případně je potřeba nedostatky opravit.

4.7 Dohadné položky

Ve firmě XY mezi **dohadné položky pasivní** patří:

- dohadné položky na projekty,
- dohadné položky nejen na projekty.

Dohadné položky na projekty:

Používají se na projekt, kdy byla vystavena faktura, ale v účetnictví chybí související náklady jak na externí subdodávky, tak na odhadované vícepráce, které se ještě očekávají v souvislosti s vyfakturovaným projektem. Do nákladů se zaúčtuje odhad výše těchto nevyfakturovaných dodávek ve formě dohadných položek pasivních. Účtování se používá minimálně čtvrtletně, v případě hodnotově významných položkách.

Dohadné položky nejen na projekty:

V případě, že byla provedena dodávka materiálu nebo služeb, ale v nákladech tyto položky chybí. Je třeba zaúčtovat do nákladů odhad výše těchto nevyfakturovaných dodávek ve formě dohadných položek pasivních.

Dohadné položky aktivní se využívají v případě, kdy dochází k nabíhání nákladů a absenci výnosů. Existují dva způsoby postupu při zpracování:

1. Ekonom útvaru předá do finanční účtárny interní doklad s návrhem na tvorbu dohadných položek aktivních v okamžiku, kdy jsou účtovány náklady. Vedoucí finanční účtárny na základě podkladů účtuje měsíčně vypočtenou hodnotu výnosů souvztažně na účet 388 – Dohadné účty aktivní rovnoměrně podle naběhlých nákladů do doby převodu dotace nebo skutečné fakturace.

2. Ekonom útvaru předá do finanční účtárny interní doklad s návrhem na tvorbu dohadných položek aktivních s uvedením hodnoty, která reflektuje uzavřené smlouvy. Odpovědná účetní zaúčtuje na základě podkladů uvedenou hodnotu výnosů souvztažně na účet 388 – Dohadné účty aktivní.

Dohadné položky se ve firmě tvoří průběžně - a to měsíčně, aby byl vidět vývoj hospodářského výsledku a nedocházelo k jeho zkreslení v průběhu roku. Nejdůležitější pro firmu je kvartální tvoření dohadných položek a to kvůli konsolidaci v rámci skupiny XX.

4.8 Rezervy

Rezerva představuje spolehlivě odhadnutelný pravděpodobný závazek s nejistým určením nebo částkou. Dělí se na daňové a účetní, a je potřeba každou rezervu zaúčtovat. K rezervám se vedou analytické účty podle jednotlivých druhů. Hodnota zákonné rezervy musí být převedena na zvláštní vázaný bankovní účet.

Rezervy zákonné:

- rezerva na vyřazování jaderných zařízení z provozu podle Atomového zákona č. 18/1997 Sb.
- rezerva na opravy hmotného majetku podle zákona 593/1992 o rezervách.

Rezerva na daň z příjmu

Rezerva na splatnou daň z příjmu se tvoří k datu uzavření účetních knih, kdy není známa přesná výše daňové povinnosti. Vedoucí finančního řízení provádí odhad výše rezervy do účetní závěrky na základě evidence v účetnictví (používáním nedaňových účtů). Vedoucí finanční účtárny zajišťuje zaúčtování rezervy. Rezerva na daň z příjmů se účtuje na nákladový účet 591, kdy je náklad v plné výši vykázán ve výkazu zisku a ztráty – Daň z příjmů – splatná. Rezerva na daň z příjmů je vykazována v rozvaze.

Rezervy ostatní:

rezerva na odměny a nevyčerpanou dovolenou

- může se tvořit, když jde o nenárokovou část mzdy, to znamená, že je odměna vázána na zhodnocení dosažených pracovních výsledků na základě úvahy zodpovědné osoby,
- výše rezervy stanovuje personální úsek tak, že průměrná denní mzda zaměstnance se vynásobí počtem dní nevyčerpané dovolené,
- zúčtování provádí vedoucí oddělení finanční účtárny.

rezerva na rizika a na budoucí ztráty

- rezerva se tvoří v okamžiku, kdy jsou budoucí rizika nebo ztráty z podnikání známa na základě současných skutečností.

rezerva na likvidaci ekologických škod

- tvoří se v případě výskytu nutnosti odstranění ekologické zátěže na majetku v důsledku minulých událostí.

Odpořdným pracovníkem v útvaru ve spolupráci s ekonomem divize se rezerva navrhuje. V případě shledání odůvodněnosti tvorby rezervy se na základě posouzení podkladů pro tvorbu rezervy provede spolehlivý odhad výše rezervy. Odůvodněnost rezerv a jejich hodnota se každoročně posuzuje při inventarizaci odpořdným pracovníkem. Rezerva se rozpouští v okamžiku, kdy se stane neopodstatněnou.

Tabulka 7: Změny na účtech rezerv (v tis. Kč)

Rezervy	Zůstatek k 31.12.2015	Tvorba rezerv	Zúčtování rezerv	Převod rezerv	Zůstatek k 31.12.2016
Rezerva na daň z příjmů	-	6 599	-	-	6 599
Zákonné-vyřazení jaderného zařízení	85 516	4 492	-	-89	89 919
Zákonné-opravy HM	22 768	8 090	-12 240	-	18 618
Rezerva na likvidaci ekologických škod	339 211	25 300	-24 574	-	339 937
Ostatní	63 861	45 818	-40 027	-	69 652
Celkem	511 356	90 299	-76 841	-89	524 725

Zdroj: Vlastní zpracování

Zákonná rezerva byla vytvořena podle atomového zákona za účelem vyřazení jaderného zařízení a na opravy hmotného majetku na základě zákona o rezervách. Ostatní rezervy jsou vytvořeny za účelem krytí budoucích nákladů projektů, soudních sporů, odměny a nevybranou dovolenou, zpracování radioaktivního odpadu na základě vyhodnocení společnosti.

4.9 Kurzové rozdíly

Účetní jednotka účtuje v české měně. Pokud obdrží doklad v cizí měně, eviduje zároveň doklad v té cizí měně, jak přišel. V účetním programu NAV jsou evidovány všechny používané měny. Plnou odpovědnost za zadávání nových kurzů nese vedoucí oddělení finančního řízení.

Automatické účtování kurzových rozdílů v NAV

- průběžně při přepočtu mezi používaným pevným kurzem a aktuálním kurzem použitý bankou nebo pokladnou, při inkasu pohledávek, platbě závazků, prodeji či nákupu valut,
- čtvrtletně při přepočtu majetku a závazků novým pevným kurzem k poslednímu dni kalendářního čtvrtletí u účtů – 211 Pokladna, 221 Bankovní účty, 311 Pohledávky, 321 Závazky, 314 Poskytnuté provozní zálohy a 324 Přijaté zálohy,
- ročně při přepočtu majetku a závazků novým pevným kurzem ČNB k 31.12.

Ručně účtovány kurzové rozdíly

- průběžně při placení dokladů v jiné měně, než v jaké je doklad evidován (zahraniční faktury, cestovné),
- minimálně 1x ročně při přepočtu majetku a závazků kurzem ČNB k 31.12. u ostatních účtů záloh, pohledávek a závazků, u kterých není automaticky nastaven přepočet v NAV.

Při přepočtu cizí měny na českou dochází ke kurzovým rozdílům. Může nastat kurzová ztráta, která se účtuje do účtové skupiny 56 – Finanční náklady, nebo zisk, který se účtuje do účtové skupiny 66 – Finanční výnosy.

Účetní jednotce se doporučuje, aby kurzové rozdíly účtovala průběžně, nejlépe měsíčně, aby tak nedocházelo při ročním vyčíslení kurzových rozdílů ke skokovému ovlivnění hospodářského výsledku.

4.10 Opravné položky

Opravné položky vyjadřují přechodné snížení hodnoty aktiv. Jejich tvorba se provádí podle interních předpisů. Každá účetní i daňová opravná položka musí být zaúčtována a podléhá dokladové inventuře, kdy se posuzuje jejich výše a odůvodněnost.

Zákonné opravné položky:

- opravné položky k pohledávkám podle § 8 zákona č. 563/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně a příjmů.

Ostatní (účetní) opravné položky:

- k dlouhodobému majetku,
- k zásobám,
- k pohledávkám.

Tabulka 8: Změny na účtech opravných položek (v tis. Kč)

Opravné položky k:	Zůstatek k 31.12.2015	Tvorba opravné položky	Zúčtování opravné položky	Zůstatek k 31.12.2016
DHM	1 543	-	-1 543	-
DFM	973	-	-	973
Nedokončené výroby	14 917	2 835	-2 024	15 728
Pohledávkám – zákonné	261	1 886	-191	1 956
Pohledávkám - účetní	53 090	13 313	-9 405	56 998

Zdroj: Vlastní zpracování**Účetní opravné položky k pohledávkám (ÚOP)**

Jsou tvořeny podle doby splatnosti po lhůtě a dále podle dalších individuálních požadavků odpovědných zaměstnanců. Při tvorbě opravných položek k pohledávkám se přihlíží k míře teritoriálního rizika podle sídla klienta. Míru teritoriálního rizika stanovuje úvěrová pojišťovna EGAP (Exportní garanční a pojišťovací společnost, a.s.).

Tabulka 9: Přehled výše účetní opravné položky dle splatnosti

Splatnost pohledávky	Existence ZOP	Výše ÚOP
3-6 měsíců po lhůtě	ne	20 %
6-9 měsíců po lhůtě	ne	50 %
6-9 měsíců po lhůtě	ano	Rozdíl mezi ÚOP a ZOP
9-12 měsíců po lhůtě	ne	80 %
9-12 měsíců po lhůtě	ano	Rozdíl mezi ÚOP a ZOP
Více než 12 měsíců po lhůtě	ne	100 %
Více než 12 měsíců po lhůtě	ano	Rozdíl mezi ÚOP a ZOP

Zdroj: Vlastní zpracování

U opravné položky si účetní jednotka musí dát pozor na posouzení hodnoty majetku a na správné stanovení výše opravných položek. Proto by měla průběžně kontrolovat hodnoty majetku z hlediska možného znehodnocení.

4.11 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Odpisy jsou vypočteny na základě pořizovací ceny a předpokládané doby životnosti příslušného majetku. Předpokládaná doba životnosti se stanovuje pomocí tabulky.

Tabulka 10: Předpokládaná doba životnosti

Název	Počet let (od – do)
Stavby	25 – 50
Stroje, přístroje a zařízení	2 – 12
Dopravní prostředky	6 - 8
Inventář	2 -17
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	15

Zdroj: Vlastní zpracování

Účetní jednotka sestavuje odpisový plán na základě svého vlastního rozhodnutí. Při stanovení odpisového plánu musí dodržovat uvedené zásady:

- zahájit odepisování až v době, kdy vzniká k odepisování oprávnění, nikoli dříve,
- neodepisovat více než činí vstupní cena daného majetku,
- zohlednit případné zvýšení pořizovací ceny v důsledku technického zhodnocení majetku,
- sazby odpisů stanovit podle času – doby upotřebitelnosti,
- nepřipustit přerušování odepisování.

Metodika odepisování

Účetní jednotka používá rovnoměrné odepisování na základě doby životnosti s měsíční periodicitou. Odpisy začínají v měsíci zařazení a zaokrouhlují se na celé koruny nahoru.

- Dlouhodobý nehmotný majetek s pořizovací cenou od 20 do 60 tisíc Kč se odepisuje po dobu 4 let tj. roční sazbou 25%.
- Dlouhodobý nehmotný majetek s pořizovací cenou nad 60 tisíc Kč se odepisuje rovnoměrně po dobu 6 let tj. roční sazbou 17%.
- Licence softwaru na dobu určitou.
- Dlouhodobý hmotný majetek s pořizovací cenou nad 40 tisíc Kč se zařazuje do skupin podle přílohy č. 2 „Odpisové sazby“ a odepisuje se rovnoměrně měsíčně podle sazeb v dané příloze.

- Dlouhodobý drobný nehmotný majetek s pořizovací cenou od 3 do 20 tisíc Kč nabíhá do nákladů po dobu 2 let a sleduje se na kartách majetku s použitím účtu časového rozlišení 381.
- Dlouhodobý drobný hmotný majetek s pořizovací cenou od 3 do 20 tisíc Kč nabíhá do nákladů po dobu 2 let a sleduje se na kartách s použitím účtu časového rozlišení.
- Opravná položka k nabytému majetku se odepisuje měsíčně po dobu 15 let.

4.12 Odložená daň

Před vyhotovením roční závěrky se musí vypočítat odložená daň. Odložená daň se na základě podkladů pouze odhadne včetně zápočtu daně zaplacené v zahraničí přes organizační složky na Slovensko a Turecko. Až koncem června se stanoví definitivní výše odložené daně, kdy musí být složené peníze na bankovním účtu. Odložená daň musí být i zaúčtována a představuje poslední zápis do účetní závěrky.

Za celé stanovení odložené daně odpovídá vedoucí oddělení finanční účtárny, která označí tituly pro vznik přechodných rozdílů mezi účetními a daňovými náklady: rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou majetku, rozdíl z titulu opravných položek k majetku, účetních opravných položek k pohledávkám, opravných položek k zásobám, účetních rezerv, dohadů na odměny a na sociální a zdravotní pojištění z ročních odměn.

Tabulka 11: Vyčíslení odložené daně (v tis. Kč)

		rok 2016
Položky odložené daně	Odložená daňová pohledávka	Odložený daňový závazek
Rozdíl mezi účetní a daňovou ZC DM	-	58 637
Ostatní přechodné rozdíly:		
OP k pohledávkám	10 830	-
OP k zásobám	2 998	-
OP k dlouhodobému majetku	-	-
OP k finančnímu majetku	185	-
Rezervy	77 822	-
Dohadné položky	17 479	-
Celkem	109 304	58 637
Netto	50 667	-

Zdroj: Vlastní zpracování

4.13 Archivace účetních dokladů

Uložení písemností v příručních registraturách

Písemnosti jsou po zpracování ukládány v příručních registraturách na odděleních. Účetní záznamy se ukládají tak, aby byly zabezpečeny proti ztrátě, poškození nebo zničení. Ukládáním účetních záznamů je pověřen zaměstnanec, který záznamy zpracoval.

Uložení písemností v účetním archivu

Po uplynutí doby, po kterou jsou účetní záznamy ještě užívány, se předávají do účetního archivu.

Kontrola skartační lhůty

Jednou za 3 roky se provádí kontrola skartační lhůty.

Skartace písemností

Dokumenty s uplynulou skartační lhůtou, které nejsou archiválie, jsou fyzicky vyřazeny a zlikvidovány. Archiválie zůstávají uloženy v archivu.

Archivace účetních záznamů v elektronické podobě

Zálohy účetního serveru NAVISION5 jsou ukládány na disk (virtuální pásky) u správce informačního systému podle předem stanoveného postupu:

- zálohy transakčních logů se drží v týdenní historii,
- denní záloha se drží v měsíční historii - ukládá se na pásku s názvem „MĚSÍČNÍ“ k 15. dni v měsíci,
- týdenní ruční záloha se drží v 3 měsíční historii,
- roční záloha se ukládá na pásku s názvem „ROČNÍ“, která se provádí k 15.2.,
- zálohu na pásce „MĚSÍČNÍ“ lze k 15.2. smazat a použít k aktuálnímu roku.

5 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo vyhodnocení účetní závěrky a uzávěrky ve vybrané účetní jednotce dle platných právních předpisů. Účetní závěrka představuje složitý proces pro celou účetní jednotku, která musí podávat věrné a poctivé zobrazení své činnosti, proto je velmi obtížné najít některé nedostatky v jejich práci.

I přesto byla navržena určitá opatření, kterým by měla účetní jednotka věnovat pozornost:

- Je potřeba častěji aktualizovat účtový rozvrh o nové potřebné účty, případně ty nevyužívané odstranit, umožní to lepší orientaci.
- Dále je potřeba aktualizovat vnitropodnikové směrnice, které slouží pracovníkům v orientování se dané záležitosti a jsou vodítkem pro nové zaměstnance podniku. Důkladně zpracované směrnice ulehčí celý proces účetní závěrky a uzávěrky.
- Také je důležité dělat průběžné kontroly například u časového rozlišení, aby byly zachyceny skutečné náklady, které tam patří, případně je potřeba nedostatky opravit.

Na základě provedeného rozboru a komparací je možno konstatovat, že celý proces účetní závěrky a uzávěrky je velmi náročný a složitý, proto je důležité věnovat tomu velkou pečlivost. Zjištěné nedostatky nemusí být zákonného charakteru. Ale mohou způsobovat zkreslené informace o stavu účetní jednotky. Proto by celý proces měla účetní jednotka pravidelně kontrolovat a případné nedostatky tak odstranit.

6 Seznam použitých zdrojů

Ambrož, J. (2010). *Účetní závěrka - daň z příjmů*. Praha: Koršach.

Brychta, I., Bulla, M., Krupová, T., Kuchařová, I., Pilařová, I., Pšenková, Y., a další. (2017). *Meritum Účetnictví podnikatelů 2017*. Praha: Wolters Kluwer.

Březinová, H. (2014). *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. Wolters Kluwer ČR, a.s.

Cardová, Z., Strouhal, J., & Židlická, R. (2014). *Účetnictví - velká kniha příkladů*. BizBooks.

Dušek, J. (2014). *Účetní uzávěrka a závěrka v příkladech*. Praha: GRADA Publishing, a. s.

Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J., a další. (2016). *Abecesa účetnictví pro podnikatele 2016*. Anag.

Kovanicová, D. (1998). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Nakladatelství Polygon.

Kynclová, D. (2007). *Účetní závěrka v příkladech*. Brno: Computer Press, a. s.

Meritum. (2016). *Účetnictví podnikatelů 2016*, 13. vydání. Praha: Wolters Kluwer

Pilařová, I., & Pilátová, J. (2013). *Účetní závěrka - Základ daně - Finanční analýza*.

VOX.

Ryneš, P. I. (2017). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka, 17. aktualizované vydání*. Olomouc: Nakladatelství ANAG.

Strouhal, J. (2011). *Účetní závěrka 2. vydání*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s.

Štohl, P. (2016). *Učebnice účetnictví 1. díl*. Znojmo: Nakladatelství Ing. Pavel Štohl, s.r.o.

Štohl, P. (2016). *Učebnice účetnictví 2. díl*. Znojmo: Nakladatelství Ing. Pavel Štohl, s.r.o.

Právní předpisy:

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, v platném znění.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., v platném znění.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.