

SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO s.r.o.

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

# **Náklady a výnosy jako základ pro zjištění výsledku hospodaření**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Markéta FRAŇKOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jana FIALOVÁ, Ph.D.

**Znojmo, 2017**

**Prohlášení:**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma *Náklady a výnosy jako základ pro zjištění výsledku hospodaření* vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího bakalářské práce za použití veškeré odborné literatury a dalších zdrojů uvedených v příloženém Seznamu použité literatury.

V Milovicích dne 13. 4. 2017

Markéta Fraňková

## **Poděkování**

Tímto bych ráda poděkovala své vedoucí práce Ing. Janě Fialové, Ph.D. za její pomoc při zpracování bakalářské práce, odborné připomínky a cenné rady.

Dále bych chtěla poděkovat společnosti FRK PRAHA s.r.o. za poskytnuté materiály a informace.



## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	<b>Markéta FRÁŇKOVÁ</b>
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	<b>Náklady a výnosy jako základ pro zjištění výsledku hospodaření</b>
Název (v angličtině)	<b>Costs and revenues as the basis for ascertaining economic reset</b>

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem bakalářské práce je na základě analýzy a komparace nákladů a výnosů ukázat jejich vliv na výsledek hospodaření a jejich dopad na základ daně z příjmů.

Postup práce:

1. Na základě rešerše literárních zdrojů vymezit a klasifikovat náklady a výnosy.
2. Vymezení daňových a nedaňových nákladů.
3. Problematika časového rozlišování nákladů a výnosů.
4. Výsledek hospodaření a jeho struktura.
5. Odlišnosti vznikající při posuzování nákladů a výnosů z účetního a daňového pohledu a transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ.
6. Účtování nákladů a výnosů v konkrétní firmě, analýza účtového rozvrhu v oblasti nákladů a výnosů.

Metody: Deskripce, klasifikace, analýza.

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady*. 1. vyd. Praha: Grada, 2016. ISBN 978-80-905899-2-6.
2. LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví – principy a techniky*. 4. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014. ISBN 978-80-86716-94-7.
3. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2016, úplná znění k 1. 1. 2016*. 25. vyd. Praha: Grada, 2016. ISBN 978-80-271-0022-4.
4. PILÁTOVÁ, Jana. *Zákon o účetnictví s komentářem s účinností od 1. 1. 2016*. 1.vyd. Praha: Grada, 2015. ISBN 978-80-247-5804-6.
5. *ÚZ č. 1126, České účetní standardy 2016*. Ostrava: Sagit, 2016. ISBN 978-80-7488-157-2.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2016

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2017



Markéta FRAŇKOVÁ  
student

Ing. Jana FIALOVÁ, Ph.D.  
vedoucí bakalářské práce

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

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

## **Abstrakt**

Bakalářská práce se věnuje odlišnostem vznikajícím při posuzování nákladů a výnosů z účetního a daňového pohledu a transformaci účetního výsledku hospodaření na daňový základ. Zaměřuje se na vliv daňově uznatelných nákladů na daňový základ. Bakalářská práce je rozdělena do dvou částí. V první části je rozebrána teoretická stránka dané problematiky. Na základě literární rešerše jsou vymezeny náklady a výnosy, daňové a nedaňové náklady, problematika časového rozlišení a struktura výsledku hospodaření. V návaznosti na literární rešerši je popsán proces transformace výsledku hospodaření na daňový základ. V druhé části je praktický příklad přeměny výsledku hospodaření na daňový základ a výpočet daně z příjmů právnických osob v konkrétní společnosti.

Klíčová slova: náklady, výnosy, nedaňový náklad, výsledek hospodaření, daňový základ

## **Abstract**

The bachelor thesis deals with the discrepancies arising from assessing costs and revenues from the accounting point of view and the fiscal point of view and the transformation of the accounting profit or loss into the tax basis. It focuses on non-deductible costs and how they affect the tax basis. The paper is divided into two parts. The first part examines the issue theoretically. Based on literary research, costs and revenues are defined, as well as tax and non-tax costs, the issue of accruals and the structure of profit or loss. Following the literary research, the process of transforming profit or loss into the tax basis is described. The second part presents a practical example of transforming profit or loss into the tax basis and a calculation of a legal person's income tax in a particular company.

Key words: costs, revenues, non-tax basis, profit or income, tax basis

## **OBSAH**

<b>1</b>	<b>ÚVOD .....</b>	<b>10</b>
<b>2</b>	<b>CÍL PRÁCE A METODIKA.....</b>	<b>12</b>
<b>3</b>	<b>TEORETICKÁ ČÁST .....</b>	<b>13</b>
3.1	Zásady pro účtování nákladů a výnosů .....	13
3.2	Členění nákladů.....	13
3.2.1	Zásady pro účtování nákladů .....	14
3.2.2	Účtování jednotlivých nákladů .....	15
3.3	Členění výnosů.....	20
3.3.1	Zásady pro účtování výnosů .....	20
3.3.2	Účtování jednotlivých výnosů .....	21
3.4	Vymezení daňových a nedaňových nákladů .....	22
3.4.1	Daňově uznatelné náklady .....	23
3.4.2	Daňově neuznatelné náklady .....	24
3.5	Časové rozlišení nákladů a výnosů .....	24
3.5.1	Účtování na účtech časového rozlišení .....	25
3.5.2	Přechodné účty aktiv a pasiv .....	28
3.5.3	Opravné položky .....	28
3.5.4	Rezervy .....	29
3.6	Výsledek hospodaření a jeho struktura .....	29
3.7	Náklady z účetního a daňového pohledu .....	30
3.7.1	Odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku .....	30
3.7.2	Opravné položky .....	34
3.8	Účetní výsledek hospodaření a transformace na daňový základ.....	35
3.8.1	Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně .....	37
3.8.2	Výpočet daně z příjmů právnických osob .....	38
3.8.3	Daň z příjmů právnických osob .....	38

3.9	Shrnutí teoretické části .....	39
<b>4</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>40</b>
4.1	Charakteristika vybrané společnosti .....	40
4.2	Nákladové a výnosové účty společnosti FRK PRAHA s.r.o. ....	41
4.2.1	Analytické členění nákladových účtů ve společnosti .....	41
4.2.2	Analytické členění výnosových účtů společnosti .....	42
4.3	Vybrané náklady a výnosy .....	43
4.3.1	Účetní a daňové odpisy .....	43
4.3.2	Časové rozlišení nákladů a výnosů .....	44
4.3.3	Interní předpisy společnosti .....	44
4.4	Účtování ve firmě.....	45
4.4.1	Účtování nákladů .....	46
4.4.2	Účtování výnosů .....	47
4.4.3	Výsledek hospodaření .....	47
4.4.4	Transformace na daňový základ a výpočet daně z příjmů .....	48
4.4.5	Uzavření účetních knih .....	49
4.5	Zjištěné nedostatky a návrhy jejich řešení .....	51
4.5.1	Inventarizace .....	51
4.5.2	Opravné položky .....	51
4.5.3	Odpisy .....	53
4.5.4	Rezervy .....	56
4.5.5	Časové rozlišení výnosů .....	57
4.5.6	Porovnání výsledku hospodaření .....	59
4.5.7	Nový daňový základ a výpočet daně z příjmů .....	60
4.5.8	Návrhy změn v účtování .....	61
<b>5</b>	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>63</b>
<b>6</b>	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>65</b>



<b>7</b>	<b>SEZNAM TABULEK .....</b>	<b>68</b>
<b>8</b>	<b>SEZNAM PŘÍLOH .....</b>	<b>69</b>
<b>9</b>	<b>PŘÍLOHY .....</b>	<b>70</b>

# 1 ÚVOD

Povinnost sestavit účetní závěrku vyplývá, dle zákona, všem účetním jednotkám. Účetní závěrka se sestavuje k poslednímu dni účetního období. Součástí závěrkových prací je zjišťování výsledku hospodaření, zjištění základu daně a následné vyčíslení daňové povinnosti. Každá účetní jednotka má povinnost sestavit a podat daňové přiznání k dani z příjmů ve lhůtě stanovené zákonem. Základním právním předpisem, upravujícím účetnictví v České republice, je Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který stanovuje způsob a rozsah vedení účetnictví. Jak postupovat při transformaci na daňový základ vymezuje Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Výsledek hospodaření je jedním z nejsledovanějších ukazatelů u podnikatelských subjektů. Účtující společnosti se řídí účetními předpisy, které určují pravidla a zásady pro vedení účetnictví. Proces transformace výsledku hospodaření na daňový základ je zdlouhavý a náročný proces, kterým musí každá účetní jednotka projít. Účetní jednotky mají řadu zákonných možností, jak výsledek hospodaření ovlivnit. Záleží pouze na účetní jednotce, zda tyto možnosti využije či nikoliv. Upravený výsledek hospodaření je stěžejní pro daňový základ a následné vypočtení daňové povinnosti podnikatelského subjektu. Bakalářská práce je rozdělena do dvou částí.

První teoretická část je rozdělena do několika kapitol, které jsou věnovány právní úpravě účetnictví a definování jednotlivých pojmů. Nejdříve jsou klasifikovány náklady a výnosy z účetního hlediska, jejich základní členění a účtování. Navazuje vymezení nákladů z pohledu daňového, jak rozlišit daňově uznatelné a neuznatelné náklady. Další kapitoly jsou věnovány časovému rozlišení a jeho nástrojům, jejichž součástí jsou tzv. přechodné účty aktiv a pasiv, opravné položky a rezervy. Druhá polovina teoretické části je věnována výsledku hospodaření a jeho struktuře. Důležitou kapitolou je porovnání některých nákladů z účetního a daňového pohledu a jejich vliv na daňový základ. Transformaci účetního výsledku hospodaření na daňový základ, přiblížení připočitatelných a odpočitatelných položek a zjištění daně z příjmů právnických osob je věnován závěr teoretické části bakalářské práce.

V druhé praktické části je ukázka účtování nákladů a výnosů, stanovení výsledku hospodaření a transformace na daňový základ v konkrétní obchodní společnosti s ručením omezeným.

Stanovení výsledku hospodaření a jeho přeměna na daňový základ je velmi rozsáhlá a složitá problematika vyžadující neustálé sledování novinek v oblasti daňové problematiky i účetnictví. Záleží na každé společnosti, jak se k tomuto faktu postaví a jak využije nástroje daňové optimalizace.

## 2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem bakalářské práce je na základě analýzy a komparace nákladů a výnosů ukázat jejich vliv na výsledek hospodaření a jejich dopad na základ daně.

Teoretická část bude věnována postupné přeměně výsledku hospodaření na daňový základ a následné úpravě daňového základu na optimální základ daně pro výpočet daně z příjmů právnických osob. Úvodem teoretické části bude vymezení zákonů, vyhlášek a standardů dle platné právní úpravy České republiky, které se obecně vztahují k nákladům a výnosům. Nejprve budou na základě rešerše literárních zdrojů vymezeny a klasifikovány náklady a výnosy z účetního hlediska. Dalším krokem bude vymezení daňových a nedaňových nákladů v návaznosti na daň z příjmů. Následovat bude charakteristika časového rozlišení nákladů a výnosů a také druhy časového rozlišení a jeho vliv na výsledek hospodaření. Jak se chovají dohadné položky a jejich účtování. Dále budou klasifikovány opravné položky z účetního a daňového pohledu a popsán jejich vliv na výsledek hospodaření a základ daně. Problematiku časového rozlišení uzavírá tvorba zákonných rezerv na opravu dlouhodobého majetku. Dále bude vymezena struktura výsledku hospodaření, jeho druhy a souvislosti s daňovým základem. V dalším kroku budou popsány odlišnosti vznikající při posuzování nákladů a výnosů z účetního a daňového pohledu. Následovat bude samotná transformace výsledku hospodaření na daňový základ s výpočtem daně z příjmů. V teoretické části bude použita metoda literární rešerše, klasifikace, komparace s využitím více odborných ekonomických publikací, zákonů a elektronických zdrojů.

V praktické části budou teoretické poznatky použity při účtování nákladů a výnosů v konkrétní obchodní společnosti s ručením omezeným. Po analýze účtového rozvrhu společnosti a postupnému dopracování k základu daně bude provedeno srovnání s navrženými změnami a vyčíslení vzniklých rozdílů.

## **3 TEORETICKÁ ČÁST**

### **3.1 Zásady pro účtování nákladů a výnosů**

Všechny účetní jednotky by měly dodržovat základní postupy účtování nákladů a výnosů. Tyto postupy stanovuje Český účetní standard č. 019. Další vymezení nalezneme v Zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení tohoto zákona. Dále v Zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a Zákonu č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

### **3.2 Členění nákladů**

Pokud chce společnost dosáhnout výnosů, musí nejdříve něco vynaložit. Náklady lze charakterizovat jako účelový úbytek majetku (aktiv) nebo zvýšení závazků (dluhů). Náklady nelze ztotožňovat s výdaji. Výdaj je možno charakterizovat jako jednostranné vynaložení (úbytek) majetku v peněžním vyjádření. Důraz je kladen na skutečnost, že došlo k vydání, úbytku peněžních prostředků, ale nezkoumá se účel tohoto vynaložení. Z výše uvedeného je patrný věcný rozdíl. Vynaložené prostředky jsou rozdílné v účelnosti a účelovosti. Proti nákladům stojí vytvořená hodnota (práce, služba, výrobek). Naopak u výdajů nemusí existovat žádná vytvořená hodnota, jde o úbytek finančních prostředků. Mezi náklady a výdaji vzniká věcná a časová nesourodost. Věcná nesourodost mezi náklady a výdaji účetní jednotky vzniká v okamžiku, kdy vynaložené výdaje pozbývají účelový charakter a nesouvisejí s přeměnou ve finální výrobek, práci nebo službu (např. škody na majetku – nestojí proti nim vytvořená hodnota). Časovou nesourodost mezi výdaji a náklady způsobuje rozdílný časový moment při jejich posouzení a uznání. Výdaj je určen okamžikem, kdy došlo ke skutečnému vynaložení (úbytku) majetku. Náklad vzniká okamžikem účelového spojení vynaloženého majetku a práce s výkonem. (Březinová, 2006, s. 354)

Podle Líbala (2014, s. 65) lze náklady členit z různých hledisek:

#### **Druhové členění:**

- Každá účetní jednotka má strukturu podle předmětu činnosti. Mezi druhové náklady patří spotřeba materiálu, spotřeba energie, odpisy, mzdové náklady, úroky, poplatky a další. Podrobněji se dají členit na externí, interní, prvotní, druhotné.

#### **Účelové členění:**

- podle způsobu vynaložení – na co byly náklady použity (např. náklady na reprezentaci, sociální náklady...)
- podle místa vzniku a odpovědnosti – členíme podle dílčích útvarů účetní jednotky (např. odbyt, sklad, účtárna...)
- podle výkonů – kalkulační členění nákladů, na jaký výrobek, službu byl náklad vynaložen. Dále členíme na prvotní, druhotné.

#### **Podle závislosti na objemu výroby:**

- fixní – výše nákladů je nezávislá na objemu výroby (např. nájemné, odpisy...)
- variabilní – výše nákladů se mění podle výkonů (např. spotřeba materiálu, mzdy výrobních dělníků...)

#### **Z hlediska z daně z příjmů:**

Tyto náklady se řídí Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

- daňové – ovlivňují nejen výsledek hospodaření, ale i základ daně (dle § 24 zákona o dani z příjmů)
- nedaňové – ovlivňují výsledek hospodaření, nikoliv základ daně (dle § 25 zákona o dani z příjmů)

### **3.2.1 Zásady pro účtování nákladů**

Základní zásady pro účtování nákladů jsou stanoveny zákonem o účetnictví. Podle Holíkové (2016) k základním zásadám patří:

#### **Zásada kumulace**

- Náklady se sledují narůstajícím způsobem od začátku období.

#### **Zásada kompenzace**

- Náklady a výnosy téhož druhu by neměly být účtovány na jednom účtu. Výjimkou je tvorba a čerpání opravných položek a rezerv.

### Časová a věcná souvislost

- Účtovaných nákladů je spojeno se souvisejícím účetním obdobím. Náklady a výdaje vztahující se k příštím obdobím musíme časově rozlišit.

### Uzavřenost

- Předpokládá se, že do nákladů účetní jednotky nejsou zahrnovány náklady, které patří jiným subjektům. Náklady se účtují narůstajícím způsobem od počátku účetního období na straně Má dáti (dále MD). Na konci účetního období se zůstatky nákladových účtů převádějí na Účet zisků a ztrát.

## 3.2.2 Účtování jednotlivých nákladů

Podle Kandlerové (2014) je *způsob účtování a evidence nákladů stěžejní pro výpočet výsledku hospodaření. Náklady evidujeme na straně „Má dáti“ (MD) nákladových účtů v účtové třídě 5.*

**Náklady obecně členíme na (Holíková, 2016):**

- **provozní (sk. 50 až 55)** – tyto náklady souvisejí s hlavní podnikatelskou činností, která se pravidelně opakuje,
- **finanční (sk. 56 až 57)** – náklady související s finančními operacemi např. úrokové a kursové operace, bankovní poplatky či operace s cennými papíry
- **změna stavu a aktivace (sk. 58)** – tyto náklady souvisejí s výrobou a vnitropodnikovými operacemi podniku
- **daně z příjmů a převodové účty (sk. 59)**

**Účtové skupiny nákladů:**

#### Účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy

Na účtech této účtové skupiny se účtuje v závislosti na zvoleném způsobu účtování o zásobách. (ÚZ, 2016)

#### Účtová skupina 51 – Služby

Na účtech této účtové skupiny se účtuje o nákladech za externí služby, tj. výkony od jiných účetních jednotek. Výjimku tvoří příslušný účet sloužící k zaúčtování nákladů na reprezentaci, kde se účelově shromažďují náklady týkající se reprezentace a kde se účtuje také o vlastních výkonech, které se použijí pro účely reprezentace. Na příslušném účtu

úctové skupiny 51 – Služby se účtuje též o drobném nehmotném majetku, o kterém účetní jednotka rozhodla, že není dlouhodobým majetkem. (ÚZ, 2016)

### **Účtová skupina 52 – Osobní náklady**

Na příslušných účtech této účtové skupiny se zaúčtují veškeré požitky zaměstnanců včetně příjmů společníků obchodní korporace ze závislé činnosti. Na těchto účtech se zaúčtují mzdy zásadně v hrubých částkách. (ÚZ, 2016)

### **Účtová skupina 53 – Daně a poplatky**

V této účtové skupině se zaúčtují daně (silniční, z nemovitostí, darovací), odvody a jiná obdobná peněžitá plnění charakteru nákladů, s výjimkou daně z příjmů, která se účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 59. (ÚZ, 2016)

### **Účtová skupina 54 – Jiné provozní náklady**

V této účtové skupině se účtují následující účetní případy. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 se při prodeji dlouhodobého majetku účtuje o rozdílu mezi oceněním prodaného odpisovaného dlouhodobého majetku a vytvořenými oprávkami. Dále se zde účtuje o ocenění prodaného neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku. Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný a náklady na pořízení prodaného nedokončeného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Na vrub příslušného účtu se účtuje o poskytnutých darech nebo jiném bezúplatném převodu v provozní oblasti. Patří sem například zůstatková cena darovaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku včetně daňové povinnosti z titulu daně z přidané hodnoty. Dále se ve skupině 54 účtuje o nákladech souvisejících s pokutami a úroky z prodlení (bez ohledu, zda byly zaplaceny), o postoupení a odpisech pohledávek, ostatní nákladové položky týkající se provozní a mimořádné činnosti a také manka a škody na majetku. (ÚZ, 2016)

### **Účtová skupina 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti**

Na vrub příslušných účtů účtové skupiny 55 se účtuje o odpisech dlouhodobého majetku, včetně odpisů goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, tvorba rezerv vztahujících se k provozní oblasti s výjimkou rezervy na daň z příjmů. Ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 55 se účtuje o použití rezerv nebo o jejich zrušení pro nepotřebnost vztahujících se k provozní oblasti s výjimkou rezervy na daň z příjmů. Dále



se zde účtuje o tvorbě komplexních nákladů příštích období, o tvorbě a rozpouštění opravných položek v provozní oblasti. (ÚZ, 2016)

#### **Účtová skupina 56 – Finanční náklady**

Na vrub příslušných účtů účtové skupiny 56 se účtuje o prodeji cenných papírů a podílů, platební povinnosti z titulu úroků (úvěrovým institucím, úroky z prodlení, v případě zápůjček, finančních operací) a kursově rozdíly. Dále se zde účtuje o poskytnutých darech nebo jiném bezúplatném převodu a mimořádných nákladech ve finanční oblasti a ostatních nákladech peněžního styku, např. náklady vůči úvěrovým institucím, pojistné, náklady spojené se získáním záruk a obdobné náklady. (ÚZ, 2016)

#### **Účtová skupina 57 – Rezervy a opravné položky finančních nákladů**

V této skupině se zaúčtuje tvorba rezerv týkajících se finančních nákladů s výjimkou rezervy na daň z příjmů a také tvorba a rozpouštění opravných položek ve finanční oblasti. (ÚZ, 2016)

#### **Účtová skupina 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace**

Změna stavu zásob vlastní činnosti se účtuje, v závislosti na zvoleném způsobu účtování zásob, o přírůstcích a úbytcích zásob vlastní činnosti. Při účtování o zásobách způsobem B, pokud je hodnota zásob vyplývající z inventarizace zásob koncem příslušného období vyšší než na počátku období, se o rozdílu účtuje ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 58, v opačném případě o rozdílu účtuje na vrub příslušných účtů této účtové skupiny. (ÚZ, 2016)

#### **Účtová skupina 59 – Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů**

V této skupině se účtuje dle charakteru jednotlivých účetních případů na vrub nebo ve prospěch příslušných účtů. Účtuje se zde o splatné a odložené dani z příjmů, doměrky a vratky daně za minulá léta, nárok na podíl na zisku či povinnost úhrady ztráty vůči společníkům veřejné obchodní společnosti nebo komplementářům komanditní společnosti. Ve prospěch příslušného převodového účtu provozních nákladů účtové skupiny 59 se zaúčtují např. mimořádné náklady související s postoupením nebo ukončením hospodářské činnosti, převod finančních nákladů na vrub provozních nákladů v zájmu upřesnění vykázaného provozního a finančního výsledku hospodaření. Také se zde účtuje o tvorbě a použití rezervy na daň z příjmů podle § 16 odst. 3 vyhlášky a Českého účetního standardu pro podnikatele č. 004 Rezervy. (ÚZ, 2016)

V následujících tabulkách 1 a 2 je ukázka účtování vybraných nákladů.

**Tabulka 1** Účtování vybraných nákladů účtových skupin 50 - 54

<b>Text</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Spotřeba materiálu	501	112
Faktura přijatá za energie – cena bez DPH – DPH	502 343	321 321
Prodej (vyskladnění) zboží v pořizovací ceně	504	132
Cestovné – záloha – uznané výdaje	335 512	211 211
Náklady na reprezentaci (bez nároku na odpočet DPH)	513	321
Faktura přijatá za služby – cena bez DPH – DPH	518 343	321 321
Hrubé mzdy zaměstnanců	521	331
Zákonné soc. pojištění hrazené zaměstnavatel	524	336
Silniční daň – předpis za kalendářní rok	531	345
Daň z nemovitých věcí – předpis	532	345
Darovací daň – předpis	538	345
Úhrada daně z bankovního účtu	345	221
Vyskladnění prodaného materiálu	542	112
Pokuta (nesmluvní)	545	379
Předpis závazků – pokuty a penále vyměřené správcem daně	545	345
Odpis nedobytné pohledávky	546	311, 315, 06x
Manko v zásobách	549	112,132

Zdroj: Vlastní, Účtová osnova 2016

**Tabulka 2** Účtování vybraných nákladů účtových skupin 55 - 59

<b>Text</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Odpis dlouhodobého hmotného majetku	551	082
Tvorba rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku (dle Zákona o rezervách)	552	451
Komplexní náklady příštích období – podíl na aktuálním účetním období	555	382
Tvorba zákonných opravných položek	558	391
Dočasné snížení hodnoty (ocenění) majetku	559	09x, 19x
Prodej cenných papírů (vyřazení z evidence)	561	251, 253
Úrok z úvěru	562	221
Nedokončená výroba – přírůstek	121	581
Nedokončená výroba – úbytek	581	121
Manka a škody u polotovarů	3xx	582
Přeprava materiálu vlastní dopravou	112	586
Aktivace vnitropodnikových služeb	042,131	586
Daň z příjmů – předpis	591	341
Odložená daň	592, 594	481

Zdroj: Vlastní, Účtová osnova 2016

### 3.3 Členění výnosů

Výnosy představují přírůstek majetku (aktiv) v peněžním vyjádření nebo snížení závazků (dluhů) za určitý výrobek, službu nebo práci. Výnosy nelze ztotožňovat s příjmy. Příjem můžeme charakterizovat jako přírůstek peněžních prostředků. *Mezi příjmem peněžních prostředků a přiřazením k danému účelu a účetnímu období (výnos) může nastat časový nesoulad.* (Březinová, 2006, s. 354)

Výnosy rozlišujeme z hlediska provozního nebo finančního výsledku hospodaření. Této problematice se budeme věnovat v samostatné kapitole.

#### 3.3.1 Zásady pro účtování výnosů

Základní zásady pro účtování výnosů jsou stanoveny zákonem o účetnictví. Podle Kandlerové (2014) mezi hlavní zásady účtování výnosů patří:

##### **Zásada kumulace výnosů**

- Výnosy se účtují na stranu Dal (dále D) narůstajícím způsobem od počátku roku.

##### **Zásada časové a věcné souvislosti**

- Výnosy účtujeme v období, do něhož časově i věcně spadají. Stejně jako náklady musí být i výnosy časově rozlišené.
- Výnosy patří společně s náklady do tzv. výsledkových účtů. Tyto výsledkové účty nám ovlivňují výsledek hospodaření (zisk nebo ztráta). Přírůstky výnosů se evidují na straně „Dal“ (D) a úbytky na straně „Má dáti“ (MD). Na konci roku se převedou konečné zůstatky výnosových účtů na Účet zisků a ztrát.

##### **Výnosy obecně členíme na:**

- **provozní (skupina 60, 64)** – souvisejí s hlavní podnikatelskou činností, která se pravidelně opakuje
- **finanční (skupina 66)** – souvisejí s finančními operacemi,
- **převodové účty (skupina 69).**

### **3.3.2 Účtování jednotlivých výnosů**

#### **Účtové skupiny výnosů:**

##### **Účtová skupina 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží**

Ve prospěch účtů této účtové skupiny se zaúčtují tržby za zboží a vlastní výkony, se souvztažným zápisem na vrub příslušných účtů účtové skupiny 31 a účtu účtové skupiny 21. (ÚZ, 2016)

##### **Účtová skupina 64 – Jiné provozní výnosy**

Ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 64 se účtuje o výnosech z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a materiálu, o výnosech souvisejících s pokutami a úroky z prodlení (bez ohledu na to, zda byly zaplacený či nikoliv). Dále se na příslušných účtech účtují například úhrady pohledávek, které byly v minulosti odepsány na vrub nákladů, výnosy z postoupení pohledávek a výnosy mající vztah k provozní oblasti, mimořádné výnosy v provozní oblasti a přijaté dary v provozní oblasti. (ÚZ, 2016)

##### **Účtová skupina 66 – Finanční výnosy**

Ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 66 se zaúčtuje prodej cenných papírů nebo podílů, nároky na výnosové úroky a obdobná plnění, kursová rozdíly, podíly na zisku či úroky, vyplývající z vlastnictví finančního majetku. Dále se účtuje o přijatých darech ve finanční oblasti, o mimořádných výnosech ve finanční oblasti. (ÚZ, 2016)

##### **Účtová skupina 69 – Převodové účty**

Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 69 se zaúčtují například mimořádné výnosy související s postoupením nebo ukončením hospodářské činnosti či složky hospodářské činnosti účetní jednotky se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 a 66, také o převodu finančních výnosů ve prospěch příslušného účtu provozních výnosů v zájmu upřesnění vykazovaného provozního a finančního výsledku hospodaření. (ÚZ, 2016)

*V zájmu objektivního vykazání výsledku hospodaření podle jednotlivých činností se provádějí podle povahy převody mezi výnosovými účty. Znamená to, že se část výnosů původně zaúčtovaných převede prostřednictvím tohoto účtu do výnosů jiné činnosti.*  
(Vojta)

V následující tabulce je ukázka účtování vybraných výnosů.

**Tabulka 3** Účtování vybraných výnosů

<b>Text</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Faktura vydaná za prodané výrobky, zboží, služby	311	60x
Tržba v hotovosti za prodaný materiál	211	642
Pokuty a úroky z prodlení (smluvní) – předpis	311	644
Nárok na náhradu škody od pojišťovny	388	648
Výnosy z postoupené pohledávky (postupitel)	311	646
Tržba z prodeje cenných papírů	378	661
Přiznání dividendy (u akcionáře)	378	665
Přijaté úroky	221	662

Zdroj: Vlastní, Účtová osnova 2016

### **3.4 Vymezení daňových a nedaňových nákladů**

Problematika daňových a nedaňových nákladů je pečlivě sledována každým podnikatelským subjektem, zejména z důvodu správného stanovení daňového základu a pro určení správné výše daně. Cílem při uplatňování nákladů v základu daně je postupovat tak, aby z dosaženého zisku zbylo co nejvíce. Daňově relevantním nákladům se věnuje Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů zejména v ustanoveních § 24 a § 25, která jsou klíčová pro řešení konkrétních nákladových položek. Pro uplatnění majetku v základu daně jsou klíčová ustanovení § 26 až § 33 zákona o daních z příjmů. Pro správné uplatnění nákladů v základu daně se zohledňují rovněž stanoviska daňové správy, která jsou promítnuta v pokynu Generálního finančního ředitelství (GFŘ) č. D-22 k jednotnému postupu při uplatnění některých ustanoveních Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Dále je čerpáno z judikatury nejvyššího správního soudu v oblasti daně z příjmů. (Hnátek, 2016, s. 7)

### 3.4.1 Daňově uznatelné náklady

Základní pravidlo, ze kterého je třeba vycházet při uplatňování daňových nákladů, je obsaženo v první větě ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů nalezneme výčet daňově uznatelných nákladů. (Hnátek, 2016, s. 8)

Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je následující: *Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy* (Marková, 2017).

Z výše uvedeného textu vyplývá, že se musí jednat o náklady související s dosahovanými příjmy. Jedná se tedy o příjmy, které slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podle Hnátky (2016, s. 9) se pro zjištění základu daně náklady odečtou ve výši prokázané poplatníkem stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Je-li pro výši vynaložených a prokázaných výdajů v zákoně o daních z příjmů nebo ve zvláštním právním předpise stanoven limit, budou výdaje uznány jako daňové pouze do výše tohoto limitu. Může se jednat například o hodnotový limit 500 Kč pro reklamní a propagační předměty v ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) zákona, cestovní náklady limitované v § 24 odst. 2 písm. k), příspěvky na stravování zaměstnanců vymezené v § 24 odst. 2 písm. j) zákona o daních z příjmů. Pro určení daňově relevantních nákladů lze postupovat následujícím postupem. Nejprve se v textu ustanovení § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů zjistí, zda se nejedná o náklad daňově neúčinný, dále je potřeba se zaměřit na § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, zda není možné použít pro daný náklad toto ustanovení, podle kterého lze uznat jako daňový náklad také náklad, který poplatník zcela nebo z části přeúčtovává jiné osobě nebo je tato osoba povinná je uhradit na základě závazku nebo jiného právního předpisu a to do výše příjmů (výnosů) z tohoto přeúčtování za podmínky, že tyto příjmy ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném nebo v předcházejících zdaňovacích obdobích. Náklady, které nejsou vyjmenovány v § 24 odst. 2 ani v § 25 odst. 1 se prokazují ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. U nákladů vyjmenovaných v § 24 odst. 2 není nutné zabývat se obecnou podmínkou vymezenou v § 24 odst. 1. Podmínka jejich souvislosti se zdanitelnými příjmy se považuje automaticky za splněnou. Musí se jednat o náklady vynaložené v souvislosti s činností poplatníka. Při vedení podvojného účetnictví je rozhodující správné zaúčtování nákladů nikoliv jejich zaplacení. Kde je třeba, aby byl náklad nejen zaúčtován, ale i zaplacen, je

přímo v zákoně o daních z příjmů stanoveno. Jedná se např. o povinné pojistné hrazené zaměstnavatelem podle § 24 odst. 2 písm. f), nezaplacená daň z nabytí nemovitých věcí nebo daň z nemovitostí. (Hnátek, 2016, s. 11)

### **3.4.2 Daňově neuznatelné náklady**

Náklady, které s podnikáním souvisí, ale nelze je podle daňového zákona akceptovat jako daňový náklad, stanovuje zejména ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů. Daňový náklad nebude uznán proto, že nesplnil některou z podmínek stanovenou pro jeho uznání v § 24 zákona o daních z příjmů.

Náklady, které se podle § 25 zákona o daních z příjmů neuznávají jako daňově relevantní, lze rozdělit do několika skupin:

- výdaje na pořízení majetku
- výdaje sankční povahy – penále, pokuty, sociální zdravotní pojištění podnikatelů, vybraná nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům, manka a škody, vymezené finanční úroky
- ostatní – reprezentace, dary, vymezené daně, odpisy pohledávek, účetní opravné položky (Hnátek, 2016, s. 12)

## **3.5 Časové rozlišení nákladů a výnosů**

Pro správné uplatnění nákladů v základu daně je důležité respektovat věcnou a časovou souvislost v souladu s ustanovením § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ustanovením § 3 odst. 1 zákona o účetnictví, také ČÚS č. 019 bod 6. Do běžného účetního období se zahrnou jen náklady a výnosy, které do tohoto období věcně a časově náleží a naopak z běžného období vyřadí náklady a výnosy, které se týkají následujících období. Problematikou časového rozlišení se rovněž zabývá pokyn GFŘ č. D-21 k § 23 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto pokynu nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje popř. příjmy, které podle platných účetních předpisů není nutno časově rozlišovat, se i pro účely stanovení základu daně z příjmů považují za daňové výdaje popř. příjmy, u nichž byla dodržena věcná a časová souvislost dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. (Hnátek, 2016, s. 14)



Tento postup lze uplatnit u částek, které by se časově rozlišovaly jen mezi dvěma účetními obdobími a za předpokladu, že se jedná o:

- nevýznamné částky – ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení – např. předplatné novin a časopisů
- pravidelně se opakující částky – např. placené pojistné, které se nekryje se zdaňovacím obdobím, úhrada za činnost auditorům a daňovým poradcům vztahující se k předešlému účetnímu období. (Hnátek, 2016, s. 14)

Podle Březinové (2006, s. 355) jsou obecně nástrojem těchto úprav tzv. přechodné účty aktiv a pasiv, opravné položky a rezervy.

### **3.5.1 Účtování na účtech časového rozlišení**

Podstatnou podmínkou pro účtování časového rozlišení je znalost tří atributů:

- částka – přesná částka vyjádřena v peněžních prostředcích
- účel – čeho se daná operace týká
- období – ke kterému se částka vztahuje, kdy daná operace nastala či nastane

Jestliže některá z podmínek není známa, nelze časové rozlišení použít. O časovém rozlišení účtujeme na účtech účtové skupiny 38. (Březinová, 2006, s. 355)

#### **Náklady příštích období – účet 381**

Přechodný účet aktiv – náklady příštích období se použijí v případě, kdy je výdaj proveden v dřívějším účetním období, než je účetní období, kam věcně či časově patří do nákladů. Výdaj → běžné období, náklad → následující období. Účtuje se zde např. nájem placený nájemcem předem, pojistné hrazené předem atd. (Líbal, 2014, s. 208)

#### **Komplexní náklady příštích období – účet 382**

Princip tohoto způsobu účtování spočívá v tom, že jednotlivé výdaje se účtují přímo do nákladů. Náklady jsou zachycovány podle jednotlivých druhů. Následně se zaúčtuje, podle vnitřního účetního dokladu, na stranu Má dáti účtu 382 souvztažně se zápisem na stranu Dal účtu 555 (zúčtování komplexních nákladů příštích období), celková hodnota vynaložených výdajů, které je třeba časově rozlišit. Dále se podle vnitřního účetního dokladu bude účtovat podíl nákladů jednotlivého účetního období jako snížení účtu 382 na stranu Dal se souvztažným zápisem na stranu Má dáti účtu 555. Po vyúčtování všech časově rozlišených nákladů do jednotlivých účetních období dojde k vyrovnání účtu 382. Takto se účtují např. náklady spojené s propagací, vývojem apod. (Líbal, 2014, s. 217)

### **Výdaje příštích období – účet 383**

Přechodný účet pasiv – výdaje příštích období se použije v případě, kdy je výdaj proveden v následujícím účetním období než je účetní období, kam časově a věcně patří náklad. Náklad → běžné období, výdaj → následující období. Takto se účtuje např. nájemné, které nájemce platí zpětně za předchozí období. (Líbal, 2014, s. 209)

### **Výnosy příštích období – účet 384**

Přechodný účet pasiv – výnosy příštích období se použije v případě, kdy je příjem přijat dříve, než je účetní období, kam časově i věcně spadá do výnosů. Typickým případem je pronajímatelem inkasované nájemné předem nebo předplatné novin a časopisů u vydavatele. Příjem → běžné období, výnos → následující období. (Líbal, 2014, s. 209)

### **Příjem příštích období – účet 385**

Přechodný účet aktiv – příjmy příštích období se použije v případě, kdy se výnos vztahuje účetně či věcně k dřívějšímu období, než je účetní období, kdy bude částka přijata. Výnos → běžné období, příjem → následující období. Tento způsob účtování se použije např. při provedené, ale dosud nevyúčtované práci nebo v případě výnosové provize či nevyúčtovaných úrocích na termínovaném účtu apod. (Líbal, 2014, s. 209)

V následující tabulce je ukázka účtování na účtech časového rozlišení.

**Tabulka 4** Účtování časového rozlišení

<b>Text</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
<b>Běžné účetní období</b>		
Hotově – úhrada předplatného novin na příští rok	381	211
Interní doklad – nezaplacené nájemné běžného roku	518	383
Výpis z bankovního účtu – přijatý servisní paušál na příští rok	221	384
Interní doklad – úroky vyúčtované v příštím roce připadající na běžný rok	385	662
Faktura přijatá za služby související s dlouhodobou propagací (3 roky) 200 tis. Kč	518	321
Interní doklad – hrubé mzdy související s dlouhodobou propagací 600 tis. Kč	521	331
Výdejka – spotřeba materiálu související s dlouhodobou propagací 100 tis. Kč	501	112
Interní doklad – zaúčtování komplexních nákladů, které budou časově rozlišeny 900 tis. Kč	382	555
Interní doklad – podíl komplexních nákladů související s obdobím $(900/36) \times 6 = 150$	555	382
<b>Následující účetní období</b>		
Interní doklad – vyúčtování předplatného novin	501	381
Výpis z bankovního účtu – úhrada nájemného minulého roku	383	221
Interní doklad – vyúčtování servisního paušálu	384	602
Výpis z bankovního účtu – vyúčtování přijatého úroku	221	385
Interní doklad – podíl komplexních nákladů, související s obdobím $(900/36) \times 12 = 300$	555	382

Zdroj: (Libal, 2014, s. 210)

### 3.5.2 Přechodné účty aktiv a pasiv

Podle Březinové (2006, s. 305) se jedná o položky, pomocí nichž může účetní jednotka zahrnovat náklady a výnosy do těch účetních období, s nimiž věcně a časově souvisejí. Jde o nástroje, které mají velký vliv na výsledek hospodaření. Tyto přechodné účty aktiv a pasiv dočasně nahrazují náklady, výdaje, výnosy a příjmy, aby mohly být zahrnuty ve správný okamžik do výsledku hospodaření. Jsou důležitým nástrojem úplnosti účetnictví, neboť doplňují mezi rozvahové položky pohledávky a závazky. V případě, kdy je nezbytné vyrovnat časový nesoulad mezi plněním a jeho vykazováním, nastává v okamžiku, kdy účetní jednotka nemá k rozvahovému dni potřebné vyúčtování. Dohadné účty aktivní zachycují položky, které nelze vyúčtovat jako pohledávky, ale výnos z těchto případů přísluší do běžného účetního období, např. pojistné události u které ještě nedošlo ze strany pojišťovny k plnění. Dohadné účty pasivní slouží k zachycení nevyfakturovaných dodávek výrobků, prací, služeb a zboží, kdy plnění bylo poskytnuto v běžném účetním období, ale vyúčtování k rozvahovému dni neproběhlo. (Březinová, 2006, s. 306)

### 3.5.3 Opravné položky

Opravná položka slouží k zachycení změny v ocenění majetku (aktiv). Podle Šebestíkové (2009) jsou opravné položky účetním nástrojem využívaným k naplnění věrného a poctivého obrazu účetnictví. *Souvisejí s oceňováním majetku a s účetní zásadou opatrnosti. Účetní jednotky musí mít tvorbu a čerpání opravných položek zahrnuté do vnitřních účetních směrnic. Opravné položky je nutno tvořit bez ohledu na to, zda je předpokládán výsledek hospodaření za konkrétní účetní období zisk nebo ztráta, a také bez ohledu na skutečnost, zda tvorba opravné položky je či není daňově uznatelná.* Opravné položky lze tvořit k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku, finančnímu majetku, k zásobám a pohledávkám. Opravné položky se vykazují podle § 4 odst. 3 Vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Opravné položky vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku podle § 26 odst. 3 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, za podmínek uvedených § 13, 16, 18, 21 a 23 vyhlášky. Postup tvorby a použití opravných položek upravuje § 65 vyhlášky. Opravné položky vyjadřují významné přechodné snížení hodnoty majetku a to v souladu s výsledky inventarizace. (ÚZ, 2016)

### 3.5.4 Rezervy

Při tvorbě a použití rezerv je postupováno v souladu se Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, Vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále Zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zejména § 7, 9, 10 zákona o rezervách. Podle § 26 zákona o účetnictví je *ustanovení o oceňování podle § 25 odst. 3 vyjadřují rezervy, opravné položky a odpisy majetku. Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku. K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání. Rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv. Rezervami se dále rozumí jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů. Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku; odpisy majetku vyjadřují trvalé snížení jeho hodnoty.* (Pilátová, 2015)

### 3.6 Výsledek hospodaření a jeho struktura

Výsledek hospodaření se zjišťuje jako rozdíl mezi účtovanými výnosy a náklady vyplývajícími z činnosti účetní jednotky. Na konci účetního období, při uzavření účetních knih, se zůstatky výsledkových účtů převedou na účet 710 – Účet zisků a ztrát. Výsledek hospodaření je rozlišován na provozní a finanční. Sečtením provozního a finančního výsledku hospodaření se získá výsledek hospodaření před zdaněním.

- Provozní výsledek hospodaření = výnosy z účtových skupin 60 až 64 – náklady z účtových skupin 50 až 55 a skupina 58
- Finanční výsledek hospodaření = výnosy účtové skupiny 66 – náklady účtových skupin 56 a 57

Odečtením vypočtené daně od výsledku hospodaření se zjistí výsledek hospodaření po zdanění neboli výsledek hospodaření za účetní období. Výsledkem hospodaření může být zisk nebo ztráta. V následujícím období se zisk popř. ztráta převede na účet 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení. Následně na tomto účtu dochází

k rozdělení zisku nebo zaúčtování ztráty. Výsledek hospodaření lze nechat nerozdělený v podobě nerozděleného zisku minulých let popř. neuhrazená ztráta minulých let (Březinová, 2006, s. 409). Výsledek hospodaření je důležitým ukazatelem, který umožňuje samotnému podniku i okolí posoudit hospodaření účetní jednotky. Podle Knorové (2016 str. 3) je výnos považován za jeden z nejdůležitějších ukazatelů pro investory a ostatní uživatele finančních zpráv.

### **3.7 Náklady z účetního a daňového pohledu**

Účetní výsledek hospodaření je upravován Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, Vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, dále ČÚS č. 018 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky a Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Účetní výsledek hospodaření je definován jako rozdíl všech zaúčtovaných nákladů a výnosů v účtové třídě 5 a 6. Základ daně z příjmů právnických osob je definován v § 23 odst. 1 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jako *rozdíl, o který příjmy s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období*. Účetní výsledek hospodaření a základ daně jsou chápány jako rozdíl mezi výnosy a náklady, přesto mají oba pojmy od sebe odlišný obsah. Účetní výsledek hospodaření se řídí účetními předpisy, na základě toho vzniká účetní výsledek hospodaření, který je klíčový pro stanovení základu daně. Účetní výsledek hospodaření je následně upravován do podoby základu daně. Účelem úprav je především zohlednění rozdílu mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně. (Pilařová, 2011)

#### **3.7.1 Odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**

Výdeje na pořízení dlouhodobého majetku, které přesáhnou limit 40 tis. Kč, do kterého lze výdaj uplatnit jednorázově, vstupují do nákladů postupně formou odpisů. Každá účetní jednotka, vedoucí účetnictví, musí řešit odpisy z pohledu účetního i daňového.

## **Účetní odpisy**

Účetní odpisy upravuje zejména § 28 odst. 6 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení tohoto zákona, ve znění pozdějších předpisů, dále ČÚS č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Účetní jednotky jsou povinny sestavit odpisový plán, na jehož základě provádějí účetní odpisování majetku v průběhu jeho používání. Věcná část odpisového plánu tvoří soupis odpisovaného majetku pro dané účetní období včetně plánovaných přírůstků a úbytků. Metodická část odpisového plánu pak stanovuje konkrétní zvolené metody účetního odpisování (např. časové – lineární, zrychlené, výkonové, specifické metody odpisování), měsíční popř. roční sazby odpisů nebo způsob jejich stanovení a celkovou dobu odpisování. (Děrgel, 2011)

## **Daňové odpisy**

Daňové odpisy upravuje zákon o dani z příjmů § 26 až 32 tohoto zákona. Odpisováním dlouhodobého majetku se pro účely zákona o dani z příjmů rozumí zahrnování hmotného majetku, evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odpisování je zahájeno po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání (§ 26 odst. 5 zákona o dani z příjmů). Při odpisování majetku, který je pouze zčásti používán k zajištění zdanitelného příjmu, se do daňových výdajů zahrnuje pouze tomu odpovídající poměrná část odpisů. Odpisovaný majetek se zařadí do odpisových skupin dle § 30 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Zařazením majetku do odpisových skupin lze zvolit způsob odpisování (§ 30 písm. a, 31, 32 zákona o dani z příjmů). (Děrgel, 2011)

Z výše uvedeného je patrná rozdílnost účetních a daňových odpisů.

- Účetní odpisy jsou vypočítávány zpravidla měsíčně a jejich výše se ve stejném období zaúčtuje do nákladů. Oproti daňovým odpisům, vychází z reálného zařazení investice do majetku.
- Daňové odpisy se vykazují ročně na konci zdaňovacího období. Daňový odpis je stejný u majetku zařazeného na začátku zdaňovacího období jako u majetku zařazeného na konci zdaňovacího období. (Mazochová, 2013)

V následujícím příkladu, zpracovaného do tabulky 5 na straně 33, je ukázka daňových dopadů při použití odlišných účetních a daňových odpisech. V září roku 1 je nakoupeno výrobní zařízení náležející do druhé daňové odpisové skupiny (odpisy na pět let) za 100 000 Kč. Výrobní zařízení je využito pouze pro podnikání. Jsou stanoveny rovnoměrné účetní odpisy ve výši 2 % vstupní ceny měsíčně (účtováno jednorázově na konci účetního období – kalendářního roku) a rovnoměrné daňové odpisy s využitím maximálních ročních odpisových sazeb podle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V květnu roku 4 je výrobní zařízení prodáno za tržní cenu 30 000 Kč. (Děrgel, 2011)

Z níže uvedeného příkladu bude patrný vliv, při odlišných účetních a daňových odpisech, na základ daně. Rozdílná je také zůstatková cena v jednotlivých letech.

Vysvětlivky ke zkratkám použitých v tabulce:

ZC = zůstatková cena, ZD = základ daně, DAP = daňové přiznání



**Tabulka 5** Účetní a daňové odpisy

DATUM	POPIS	ČÁSTKA	MD	D	ÚČETNÍ ZC v Kč	DAŇOVÁ ZC v Kč
Září	Koupě výrobního zařízení	100 000	022	321	100 000	100 000
Prosinec	Účetní odpis za 4 měsíce	8 000	551	082	92 000	
1. rok	Daňový odpis za 1. rok	11 000	-	-		89 000
DAP	Snížení ZD o rozdíl	- 3 000	-	-	-	-
1. rok	odpisů (daňový > účetní)					
Prosinec	Účetní odpis za 12	24 000	551	082	68 000	
2. rok	měsíců		-	-		
	Daňový odpis za 2. rok	22 250				66 750
DAP	Zvýšení ZD o rozdíl	+1 750	-	-	-	-
2. rok	odpisů (daňový < účetní)					
Prosinec	Účetní odpis za 12	24 000	551	082	44 000	
3. rok	měsíců		-	-		
	Daňový odpis za 3. rok	22 250				44 500
DAP	Zvýšení ZD o rozdíl	+1 750	-	-	-	-
3. rok	odpisů (daňový < účetní)					
Květen	Prodej použitého zařízení	30 000	311	641	-	-
4. rok	ve 4. roce					
	Účetní odpis za 5 měsíců	10 000	551	082	<b>34 000</b>	
	Daňový odpis za 4. rok, lze uplatnit poloviční	11 125	-	-		<b>33 375</b>
Květen	Doúčtování účetní ZC	34 000	541	082	0	0
květen	Vyřazení z evidence	100 000	082	022	-	-
DAP	Snížení ZD o rozdíl	-1 125	-	-	-	-
4. rok	odpisů (daňový > účetní)					
	Zvýšení ZD o rozdíl ZC (daňový < účetní)	<b>+625</b>	-	-	-	-

Zdroj: (Děrgel, 2011)

### 3.7.2 Opravné položky

#### Účetní opravné položky

*Účetní opravné položky se tvoří na základě interní podnikové směrnice, která stanoví dobu pohledávek po splatnosti a výši tvořených účetních opravných položek, a to dle rozhodnutí účetní jednotky. Tvorba účetních opravných položek je důležitým nástrojem pro dodržení zásady opatrnosti. Výše opravné položky odráží riziko vyplývající z možného neuhrazení pohledávky. Tvorba účetní opravné položky na vrub nákladů není daňově účinná, účtuje se na straně MD účtu 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti. Pomine-li důvod opravné položky, rozpuštění nebo snížení účetní opravné položky je účtováno na stranu D téhož účtu. (Levová, 2015)*

#### Daňové opravné položky

Daňové opravné položky se tvoří podle Zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Zákonné opravné položky se účtují na účtu 558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti, který je zahrnován do základu daně pro výpočet daně z příjmů. V zákoně (§ 8) jsou stanoveny závazné podmínky, za nichž je možné opravné položky vytvořit jako daňově účinný náklad. (Levová, 2015)

Některé změny v oblasti opravných položek k pohledávkám v roce 2015:

- Zkrácena lhůta umožňující tvorbu 100% daňové položky podle § 8a zákona o rezervách z 36 na 30 měsíců.

Vzhledem k těmto změnám je třeba evidovat následující okruhy pohledávek:

- Pohledávky vzniklé do konce roku 2013, u nichž by mělo být postupováno podle zákonné úpravy platné k 31. 12. 2013 (tj. postupná tvorba ve výši 20 – 100 % dle časových pásem)
- U pohledávek vzniklých po roce 2013 se uplatní dvoupásmová tvorba daňových opravných položek: 50 % po 18 měsících a 100 % po 36, resp. 30 měsících.
- Pohledávky splatné od 1. 1. 2014, kde je od roku 2015 umožněna volba postupu podle § 8a zákona o rezervách v novelizovaném znění, tj. tvorba daňových opravných položek 50 % po 18 měsících a 100 % po 30 měsících. (Levová, 2015)

- Pohledávky splatné od 1. 1. 2015, kde je již nutno postupovat podle nové úpravy, tvorba daňových opravných položek 50 % po 18 měsících a 100 % po 30 měsících. (Levová, 2015)

### **3.8 Účetní výsledek hospodaření a transformace na daňový základ**

Účetní jednotka musí v souladu s § 19 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, sestavovat účetní závěrku k rozvahovému dni, kterým je den, kdy je nutno podle § 17 odst. 2 uzavřít účetní knihy. Nejčastěji je rozvahovým dnem poslední den účetního období, jedná se o řádnou účetní závěrku. Účetní závěrka vede ke správnému stanovení výsledku hospodaření, který bude transformován na daňový základ. Tento proces má několik kroků, které mohou být odlišné dle velikosti, činnosti nebo právní formy podniku.

Podle Březinové (2006, s. 391) lze postupovat následujícím způsobem:

- Inventarizační rozdíly – rozdíly v rámci norem přirozených úbytků, manka, schodky, přebytky, škody
- Korekce oceňování – opravné položky, odpisy, změny reálné hodnoty, úroky, kursové rozdíly
- Časové rozlišení
- Rezervy – podle zvláštních právních předpisů, na důchody a podobné závazky, daň z příjmů, garanční opravy, restrukturalizaci
- Dohadné účty – aktivní, pasivní

Zjištěný účetní výsledek hospodaření, před zdaněním, je nyní transformován na základ daně z příjmů. Podle Pilařové (2011) se rozlišují následující situace zaúčtovaných či nezaúčtovaných nákladů a výnosů ve vazbě na úpravu základu daně:

#### **Náklady**

- Daňově účinný zaúčtovaný náklad – úprava základu daně: neprobíhá
- Daňově neúčinný zaúčtovaný náklad – úprava základu daně: zvýšení
- Daňově účinný nezaúčtovaný náklad – úprava základu daně: snížení
- Daňově neúčinný nezaúčtovaný náklad – úprava základu daně: neprobíhá

## Výnosy

- Zdanitelný zaúčtovaný výnos – úprava základu daně: neprobíhá
- Nezdanitelný zaúčtovaný výnos – úprava základu daně: snížení
- Zdanitelný nezaúčtovaný výnos – úprava základu daně: zvýšení
- Nezdanitelný nezaúčtovaný výnos – úprava základu daně: neprobíhá

*Pojem úprava „neprobíhá“ doslova znamená v daňovém přiznání „nedělat nic“. Náklad či výnos ponechat tak, jak je, jeho výše přes účetní výsledek hospodaření vstoupí do základu daně. Zvýšení základu daně znamená, že položka je k účetnímu výsledku hospodaření přičtena, snížení základu daně znamená odečtení položky. Úpravy účetního výsledku hospodaření na základ daně jsou realizovány v daňovém přiznání. (Pilařová, 2011)* V následujícím schématu je naznačeno, jak se vzájemně ovlivňují účetnictví a daň z příjmů u podnikajících právnických osob.

## Účetní systém

- + výnosy účetního období
- – náklady účetního období
- = výsledek hospodaření před zdaněním →

## Daňový systém

- úprava výsledku hospodaření dle zákona o dani z příjmů
- základ daně
- snížení základu daně o odčitatelné položky dle zákona o dani z příjmů
- zaokrouhlený, snížený základ daně
- daň z příjmů
- slevy na dani
- výsledná daňová povinnost

←

- – daň
- = disponibilní zisk k rozdělení (Děrgel, 2012)

### **3.8.1 Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně**

Účetní výsledek hospodaření před zdaněním je výchozí pro stanovení základu daně. Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně probíhá formou přičítání zvyšujících položek a odečítání snižujících položek v souladu se zákonem o dani z příjmů. Výsledek hospodaření před zdaněním je upraven následujícím způsobem:

#### **Položky zvyšující základ daně, dle zákona o dani z příjmů (nejčastěji se vyskytující):**

- Nedaňově účetní náklady (§ 23 odst. 3 písm. a)
  - Náklady na reprezentaci (§ 25 odst. 1 písm. t)
  - Nájemné a pachtovné nesplňující podmínky § 24 odst. 2, 4, 5, 6
  - Pojistné, které zaměstnavatel neodvedl dokonce následujícího měsíce po skončení zdaňovacího období (§ 24 odst. 2 písm. f)
  - Náklady na kulturu, sport a rekreaci zaměstnanců (§ 25 odst. 1 písm. h)
  - Nadlimitní příspěvek na stravování hrazený zaměstnavatelem (§ 24 odst. 2 písm. j)
  - Náklady na poskytnuté dary (§ 25 odst. 1 písm. t)
  - Neuhrazené vyúčtované smluvní sankce (§ 24 odst. 2 písm. zi), sankce od státních institucí
  - Účetní odpisy převyšující částku daňových odpisů
  - Účetní zůstatková cena převyšující daňovou při vyřazení odpisovaného majetku
  - Neuhrazený dluh zachycený v účetnictví (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 12)
- (Děrgel, 2012)

#### **Položky snižující základ daně dle zákona o dani z příjmů:**

- Částky nezaúčtovaných daňových nákladů (§ 23 odst. 3 písm. c)
- Odpis pohledávky (§ 24 odst. 2 písm. y) popř. její část do výše opravné položky vytvořené podle zákona o rezervách
- Hodnota pohledávky při postoupení (§ 24 odst. 2 písm. s)

Úpravou je zjištěn základ daně, popř. daňová ztráta. (Děrgel, 2012)

### **3.8.2 Výpočet daně z příjmů právnických osob**

Od zjištěného základu daně lze odečíst podle zákona o dani z příjmů:

- Odčitatelné položky (§ 34) – vyměřenou daňovou ztrátu (lze uplatnit 5 let zpětně), odpočet na podporu výzkumu a vývoje, odpočet na podporu odborného vzdělávání a pořízení majetku na odborné vzdělávání
- Poskytnuté dary (§ 20 odst. 8) – v minimálně hodnotě 2 000 Kč a maximální výši 10 % ze sníženého základu daně podle § 34

Zjištěný snížený základ daně je zaokrouhlen na celé tisíce dolů. Z takto upraveného základu je vypočtena daň dle § 21 odst. 1 zákona o dani z příjmů.

Od vypočtené daně je dále odečtena sleva na dani dle § 35 zákona o dani z příjmů, za zaměstnance se zdravotním postižením, popř. sleva na dani dle § 35a, 35b zákona o dani z příjmů. Výše popsaným postupem je zjištěna výsledná daňová povinnost právnických osob. (Děrgel, 2012)

### **3.8.3 Daň z příjmů právnických osob**

Daň z příjmů právnických osob spolu s daní z příjmu fyzických osob upravuje Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmu. Poplatníky daně z příjmů právnických osob vymezuje § 17 zákona o dani z příjmů. Sazba daně činí 19 % z upraveného základu daně zaokrouhleného na celé tisíce dolů. Jestliže poslední známá daňová povinnost přesáhla 30 000 Kč, vzniká poplatníkovi povinnost platit zálohy na daň dle § 38a zákona o dani z příjmů. Záloha na daň se zaokrouhluje na celé stokoruny nahoru. Daň z příjmů právnických osob je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. Zjištěná daň se sníží o zaplacené zálohy, které byly v příslušném období uhrazeny. (Marková, 2017)

### **3.9 Shrnutí teoretické části**

Proces transformace výsledku hospodaření na daňový základ je, jak již bylo řečeno, velmi zdoluhavý a náročný proces. Důležité je uvědomění si rozdílů při posuzování nákladů a výnosů z účetního a daňového pohledu. Jsou náklady a výnosy, které ovlivní pouze výsledek hospodaření, na druhé straně jsou náklady a výnosy ovlivňující pouze základ daně. V teoretické části byla uvedena obecná klasifikace nákladů a výnosu z účetního a daňového pohledu. Posuzování nákladů a výnosů z pohledu daňové uznatelnosti je velmi široká problematika. Mezi uvedenými daňově uznatelnými a neuznatelnými položkami byly představeny nejčastěji se vyskytující případy. V teoretické části byly uvedeny některé z možných prostředků jak ovlivnit výsledek hospodaření a základ daně.

## 4 PRAKTICKÁ ČÁST

Účtování nákladů a výnosů, úprava výsledku hospodaření a následná transformace na daňový základ bude přiblížena v konkrétním podnikatelském subjektu. Pro práci byla vybrána společnost FRK PRAHA s.r.o. Účtovaným obdobím je rok 2015.

### 4.1 Charakteristika vybrané společnosti

Společnost FRK PRAHA s.r.o. byla založena 5. září 2007 jedním společníkem, který je zároveň jejím jednatelem. Jeho vklad do společnosti činil 200 000 Kč, zároveň vlastní 100% obchodní podíl společnosti.

Účtovaná firma je právnickou osobou s právní formou společnosti s ručením omezeným. Společnost FRK PRAHA s.r.o. působí na trhu téměř deset let. Firma vystupuje jako dodavatel inženýrských činností v investiční výstavbě, zajišťuje svým klientům komplexní služby v oboru výstavby rodinných a bytových domů, pozemních staveb a rekonstrukci objektů. Nabízí kompletní projektovou přípravu staveb, realizaci celé stavby „na klíč“. Při své práci spolupracuje s celou řadou firem. Vedlejší činností firmy je pronájem parkovacích míst na uzavřeném parkovišti a parkovacích stání před obytným domem.

Účetní jednotka je povinna vést podvojně účetnictví, jejím účetním a zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Společnost nemá, dle zákona o účetnictví, povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Společnost je čtvrtletním plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen DPH). O zásobách účetní jednotka účtuje způsobem B. Zásoby jsou oceňovány v pořizovací ceně. Předmětem daně z příjmů společnosti FRK PRAHA s.r.o. jsou všechny příjmy získané z dodání služeb a pronájmů parkovacích míst. Základem daně z příjmů společnosti je účetní výsledek hospodaření transformovaný na základ daně. Společnost nemá žádné zaměstnance na plný pracovní úvazek. Převážná část práce, spojená s dodáním služeb, je zajištěna externími společnostmi.



## **4.2 Nákladové a výnosové účty společnosti FRK PRAHA s.r.o.**

K účtování nákladů a výnosů využívá společnost řadu syntetických nákladových a výnosových účtů účtových tříd 5 a 6. Tyto syntetické účty byly popsány v teoretické části v kapitolách 3.2.2. Účtování jednotlivých nákladů a 3.3.2. Účtování jednotlivých výnosů. Některé nákladové syntetické účty jsou dále analyticky členěny. Především účty nákladových účtových skupin 50 a 51. U výnosových účtů je použito analytické členění pouze u účtové skupiny 60. Podrobné analytické členění u zmíněných účtových skupin si společnost zvolila sama, dle svých potřeb. Cílem je lepší přehlednost při účtování. Ostatní nákladové a výnosové účty nejsou analyticky členěny. Pohybů na těchto účtech není mnoho, proto společnost nevyužila další analytické členění.

### **4.2.1 Analytické členění nákladových účtů ve společnosti**

Tato kapitola je zaměřena na popis obsahu analytických účtů nákladů společnosti.

#### **501.100 Spotřeba materiálu**

Jedná se o účet, na který se zachycuje nákup veškerého drobného materiálu, např. instalatérský materiál, elektromateriál, železářský materiál, dále kancelářské potřeby, čisticí prostředky, chemikálie.

#### **501.200 Spotřeba pohonných hmot**

Jde o spotřebu nafty při používání vlastní nebo vypůjčené stavební techniky na stavbách. Nafta je použita zejména na provoz minirypadla, bobcatu, bagru a další techniky.

#### **501.300 Spotřeba stavebního materiálu**

Na účet se zachycuje stavební materiál, který je použit přímo při výstavbě. Jedná se především o materiál typu – beton, cihly, sádkokartony, štuky, střešní krytina, podlahový materiál, okna, dveře a další.

#### **501.400 Spotřeba drobného dlouhodobého hmotného majetku**

Účet slouží k zachycení nákupu veškerého majetku s pořizovací cenou do 40 000 Kč. Majetek si společnost pro interní potřeby eviduje. Společnost vede soupis majetku, na kterém je uvedeno o jaký majetek se jedná, datum pořízení a cena. Např. různé vrtačky, pily, brusky, tiskárny, mobilní telefony.

### **511.100 Opravy a udržování**

Jedná se o náklady vynaložené na údržbu a opravy vlastní stavební techniky.

### **518.100 Ostatní služby**

Účet slouží pro zachycení veškerých přijatých služeb, mimo služby vedené na samostatných analytických účtech. Například poradenské služby, školení, účetní služby, daňový poradce a jiné.

### **518.200 Ostatní služby – poštovné**

Náklady spojené s přijímáním zásilek od přepravních společností.

### **518.300 Ostatní služby – telefon**

Jedná se o náklady spojené s užíváním telefonu a internetového připojení.

### **518.400 Externí služby**

Účet slouží k zachycení subdodávek od externích firem. Společnost při své práci spolupracuje s řadou firem, které zajišťují různé stavební práce. Také se zde účtuje o pronajaté stavební technice.

### **521.100 Mzdové náklady**

Především náklady spojené se zaměstnanci, kteří pracují na základě smlouvy o provedení činnosti. Jedná se o jednoho až dva zaměstnance za účetní období, proto není tento účet analyticky členěn.

## **4.2.2 Analytické členění výnosových účtů společnosti**

Účtovaná společnost využívá pro své potřeby pouze dva analyticky členěné výnosové účty.

### **602.100 Tržby z prodeje služeb**

Jedná se o výnosy spojené s hlavní činností společnosti.

### **602.200 tržby z pronájmu parkoviště**

Jedná se o výnosy spojené s pronájmem parkovacích míst.

## 4.3 Vybrané náklady a výnosy

Kapitola je zaměřena na popis vybraných nákladů a výnosů společnosti, dále na některé interní skutečnosti týkající se společnosti.

### 4.3.1 Účetní a daňové odpisy

Společnost nemá žádné vnitřní předpisy pro účetní odpisování majetku. Účetní a daňové odpisy jsou společností sjednoceny. Podnik provádí výpočet daňových odpisů dle zákona o dani z příjmu, kde je přesně vymezeno, jak jednotlivé druhy majetku odpisovat. Společnost FRK PRAHA s.r.o. odpisuje stavební část parkoviště, oplocení, mechanické kovové zábrany na parkovacích stání, kovový kontejner a ohýbací stroj. Odpisování nově nakoupeného dlouhodobého majetku probíhá zrychleným způsobem.

- Stavební část parkoviště (inventární číslo 2) – jedná se o asfaltové komunikace se zpevněným šterkovým podložím, u kterých tvoří parkovací místa zatravnovací desky olemované betonovými obrubníky. Společnost zařadila majetek do 3. odpisové skupiny.
- Oplocení (inventární číslo 3) – jedná se o plot vedoucí kolem parkoviště. Plot byl zařazen do 4. odpisové skupiny.
- Kovový kontejner (inventární číslo 4) – kontejner je umístěn na parkovišti kde slouží k uschování náradí a menší techniky. Majetek je zařazen do 3. odpisové skupiny.
- Mechanické kovové zábrany (inventární číslo 5) – kovové zábrany jsou namontovány na parkovacích stání u obytných domů, brání nedovolenému parkování. Majetek je zařazen do 3. odpisové skupiny.
- Ohýbací stroj (inventární číslo 6) – jedná se o ruční mechanizovaný nástroj, používaný při úpravě kovových materiálů. Stroj je zařazen do 1. odpisové skupiny.

Pro účtování odpisů dlouhodobého hmotného majetku používá účetní jednotka nákladový účet 551.100 souvztažně s účty 081.100 Oprávky k budovám a 082.100, 082.200 Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům.

### **4.3.2 Časové rozlišení nákladů a výnosů**

Účty časového rozlišení používá společnost pouze u přijatého nájmu z pronájmů parkovacích míst placeného předem. Společnost uzavřela v roce 2010 dohodu se společností VEP s.r.o. o blokaci 60 parkovacích míst. Podle smlouvy uhradila společnost VEP s.r.o. část nájemného při podpisu smlouvy. Tato dohoda je uzavřena na dvacet let. Nájem na dvacet let je časově rozlišen, každý rok je zaúčtována poměrná část do výnosů. Výnosy příštích období zachycuje účetní jednotka na účtu 384.100.

### **4.3.3 Interní předpisy společnosti**

Společnost FRK PRAHA s.r.o. nemá mnoho interních předpisů, tato skutečnost je zřejmě dána velikostí a strukturou společnosti. Vnitřní stanovy upravují pouze evidenci dlouhodobého hmotného majetku, zařazení majetku a způsob odpisování. Stanovy týkající se časového rozlišení nebo opravných položek společnost nemá. Zvláštní předpis má společnost pro půjčování stavební techniky a nářadí. Důležitou informací je fakt, že účetnictví společnosti zpracovává externí účetní firma.

## 4.4 Účtování ve firmě

Vybraným účetním obdobím je kalendářní rok 2015. Zahájení účetního období představuje účet 701 – Počáteční účet rozvahový, kde jsou použity účty společnosti FRK PRAHA s.r.o. Tento účet je zpracován v následující tabulce.

**Tabulka 6** Počáteční rozvaha k 1. 1. 2015 – účet 701

ÚČET	POPIS	AKTIVA	PASIVA
021.100	Stavby – parkoviště	2 220 000,00	
021.200	Stavby – oplocení parkoviště	89 000,00	
022.100	Samostatně movité věci a soubory	515 500,00	
022.300	Parkovací stání	400 642,35	
042.100	Pořízení dlouhodobého HM	7 245,54	
081.100	Oprávky k budovám	-2 025 476,00	
082.100	Oprávky k samostatně movitým věcem	-500 835,00	
132.100	Zboží na skladě	103 208,45	
211.100	Pokladna	172 128,00	
211.200	Pokladna – parkoviště	2 482,00	
211.300	Pokladna – kauce	78 000,00	
221.200	Účet parkoviště – mBank	76 053,84	
221.300	Běžný účet – FIO banka	58 439,10	
311.100	Odběratelé	3 139 512,20	
314.100	Poskytnuté provozní zálohy	12 500,00	
314.200	Poskytnuté provozní zálohy – dlouhodob.	2 500 000,00	
321.100	Dodavatelé		1 610 132,78
324.300	Přijaté zálohy – kauce		78 000,00
341.100	Daň z příjmů		21 040,00
342.100	Ostatní přímé daně		60,00
343.900	DPH – zúčtovací	7 912,06	
345.100	Ostatní daně a poplatky	400,00	
345.300	Ostatní daně a poplatky – nemovitosti	70,00	
384.100	Výnosy příštích období		849 462,33
411.100	Základní kapitál		200 000,00

ÚČET	POPIS	AKTIVA	PASIVA
413.100	Ostatní kapitálové fondy		100 000,00
421.100	Zákonný rezervní fond		20 000,00
428.100	Nerozdělený zisk minulých let		2 527 019,06
431.100	Výsledek hospodaření	302 949,63	
461.100	Dlouhodobé bankovní úvěry		1 254 000,00
461.200	Dlouhodobé půjčky		500 000,00
	<b>CELKEM</b>	<b>7 159 714,17</b>	<b>7 159 714,17</b>

Zdroj: (Interní dokumenty společnosti FRK PRAHA)

#### 4.4.1 Účtování nákladů

Přijaté faktury se účtují souvztažně ve prospěch účtu Dodavatelé a nákupy za hotové ve prospěch účtu Pokladna. V průběhu účetního období byly zaúčtovány následující náklady. Tyto náklady, včetně odpisů daného období, jsou v souhrmných částkách k 31. 12. 2015 zapsány v tabulce 7.

**Tabulka 7** Náklady roku 2015

ÚČET	POPIS	ČÁSTKY V Kč
	<b>PROVOZNÍ ČINNOST</b>	
501.100	Spotřeba materiálu	144 623,42
501.200	Spotřeba materiálu – pohonné hmoty	55 373,04
501.300	Spotřeba materiálu – stavební materiál	638 232,48
501.400	Spotřeba DHM do 40 000Kč	91 162,79
518.100	Ostatní služby	131 128,57
518.200	Ostatní služby – poštovné	503,88
518.300	Ostatní služby – telefon	22 406,05
518.400	Externí služby	2 669 373,64
521.100	Mzdové náklady	22 252,00
532.100	Daň z nemovitostí	70,00
545.100	Ostatní pokuty a penále	2000,00
551.100	Odpisy DHM	241 780,00

<b>FINANČNÍ ČINNOST</b>		
<b>568.100</b>	Ostatní finanční náklady	440,30

Zdroj: (Interní dokumenty společnosti FRK PRAHA)

Náklady za účetní období z provozní činnosti činí **4 019 346,17 Kč**

Náklady za účetní období z finanční činnosti činí **440,30 Kč**

#### **4.4.2 Účtování výnosů**

Vydané faktury se účtují souvztažně na vrub účtu Odběratelé a tržby za hotové na vrub účtu Pokladna. Společnost má příjmy z prodeje služeb a pronájmů parkovacích míst. Tyto příjmy byly již dříve popsány. V níže uvedené tabulce jsou výnosy celkem za dané období.

**Tabulka 8 Výnosy roku 2015**

<b>ÚČET</b>	<b>POPIS</b>	<b>ČÁSTKY V Kč</b>
<b>PROVOZNÍ ČINNOST</b>		
<b>602.100</b>	Tržby z prodeje služeb	6 541 199,61
<b>602.200</b>	Tržby z pronájmu parkoviště	985 879,45
<b>604.100</b>	Tržby za zboží	779,34
<b>FINANČNÍ ČINNOST</b>		
<b>668.100</b>	Ostatní finanční výnosy	1,89

Zdroj: (Interní dokumenty společnosti FRK PRAHA)

Výnosy za účetní období z provozní činnosti činí **7 527 858,40 Kč**

Výnosy za účetní období z finanční činnosti činí **1,89 Kč**

#### **4.4.3 Výsledek hospodaření**

Nejprve se zjistí výsledek hospodaření z provozní činnosti jako rozdíl provozních výnosů a nákladů za dané období. Dále se zjistí výsledek hospodaření z finanční činnosti jako rozdíl finančních výnosů a nákladů za dané období. Součtem těchto výsledků je zjištěn celkový výsledek hospodaření za běžnou činnost před zdaněním.

- Výsledek hospodaření z provozní činnosti = 7 527 858,40 – 4 019 346,17

**Výsledek hospodaření z provozní činnosti = 3 508 512,23 Kč**

- Výsledek hospodaření z finanční činnosti = 1,89 – 440,30  
**Výsledek hospodaření z finanční činnosti = - 438,41 Kč**
- Výsledek hospodaření za běžnou činnost = 3 508 512,23 – 438,41  
**Výsledek hospodaření za běžnou činnost = 3 508 073,82 Kč**

#### 4.4.4 Transformace na daňový základ a výpočet daně z příjmů

Zjištěný výsledek hospodaření z běžné činnosti je upraven na daňový základ. Tento postup je popsán v kapitole 3.7.1. Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně. Společnost FRK PRAHA s.r.o. v tomto roce neměla žádné náklady na reprezentaci. Jediný náklad, daňově neuznatelný, je zaplacená pokuta. Pokutu společnost dostala od odboru ochrany životního prostředí Úřadu městské části Praha 5. Ostatní náklady jsou daňově relevantní.

- Výsledek hospodaření za běžnou činnost = 3 508 073,82 Kč
- Položka zvyšující základ daně = 2 000 Kč
- **Základ daně po úpravě = 3 510 073,82 Kč**

Zjištěný základ daně lze dále upravit.

Společnost eviduje neuhrazenou ztrátu minulých let ve výši 302 949,63 Kč. Tato ztráta vznikla v minulém účetním období (rok 2014), ztrátu lze uplatnit pro snížení základu daně.

- Základ daně po úpravě = 3 510 073,82 Kč
- Odpočet daňové ztráty = 302 949,63 Kč
- **Základ daně po snížení = 3 207 124,19 Kč**

Základ daně zaokrouhlíme na celé tisíce korun dolů.

- Základ daně = 3 207 000 Kč
- Daň z příjmů právnických osob 19 % = 609 330 Kč

**Výsledná daňová povinnost společnosti FRK PRAHA s.r.o. za rok 2015 je 609 330 Kč.**

Z výše vypočtené daně vyplývá společnosti povinnost platit zálohy na daň z příjmů a to ve výši 25 % vypočtené daňové povinnosti 4× ročně. Vypočtenou zálohu zaokrouhlíme na celé stokoruny nahoru.

Výpočet zálohy:  $609\,330 : 4 = 152\,332,50 = 152\,400$  Kč



**Platby záloh:**

- K 15. 6. 2016 – 152 400 Kč
- K 15. 9. 2016 – 152 400 Kč
- K 15. 12. 2016 – 152 400 Kč
- K 15. 3. 2017 – 152 400 Kč

**4.4.5 Uzavření účetních knih**

Výpočtem daňové povinnosti a následným zaúčtováním se mohou uzavřít účetní knihy.

Před sestavením účetní závěrky byly zjištěny:

- Obraty stran MD a D na jednotlivých syntetických účtech.
- Konečné zůstatky aktivních a pasivních účtů a konečné stavy nákladových a výnosových účtů.
- Základ daně z příjmů a daňové povinnosti splatné za účetní období.

Převodem nákladových a výnosových účtů na účet zisku a ztrát byl zjištěn zisk společnosti.

Dále byl proveden převod zůstatku rozvahových aktivních a pasivních účtů na účet 702 – Konečný účet rozvažný, tento rozvahový účet je v následující tabulce.

**Tabulka 9 Konečný účet rozvažný – účet 702**

ÚČET	POPIS	AKTIVA	PASIVA
021.100	Stavby – parkoviště	2 220 000,00	
021.200	Stavby – oplocení parkoviště	89 000,00	
022.100	Samostatně movité věci a soubory	515 500,00	
022.200	Dlouhodobý drobný majetek	86 780,00	
022.300	Parkovací stání	400 624,35	
042.100	Pořízení dlouhodobého HM	7 245,54	
081.100	Oprávky k budovám	-2 150 106,00	
082.100	Oprávky k samostatně movitým věcem	589 058,00	
082.200	Oprávky dlouhodobý drobný majetek	28 927,00	
132.100	Zboží na skladě	103 208,45	
211.100	Pokladna	77 073,00	
211.200	Pokladna – parkoviště	12 012,00	
211.300	Pokladna – kauce	87 000,00	

<b>ÚČET</b>	<b>POPIS</b>	<b>AKTIVA</b>	<b>PASIVA</b>
<b>221.200</b>	Účet parkoviště – mBank	56 599,84	
<b>221.300</b>	Běžný účet – FIO banka	213 841,24	
<b>311.100</b>	Odběratelé	2 083 696,20	
<b>314.100</b>	Poskytnuté provozní zálohy	12 500,00	
<b>314.200</b>	Poskytnuté provozní zálohy – dlouhodob.	2 500 000,00	
<b>321.100</b>	Dodavatelé		1 161 429,53
<b>324.300</b>	Přijaté zálohy – kauce		87 000,00
<b>331.100</b>	Zaměstnanci		3 400,00
<b>341.100</b>	Daň z příjmů		545 565,00
<b>342.100</b>	Ostatní přímé daně		-4 283,00
<b>343.900</b>	DPH – zúčtovací		14 849,00
<b>345.100</b>	Ostatní daně a poplatky	400,00	
<b>345.300</b>	Ostatní daně a poplatky – nemovitosti	70,00	
<b>384.100</b>	Výnosy příštích období		769 462,33
<b>411.100</b>	Základní kapitál		200 000,00
<b>413.100</b>	Ostatní kapitálové fondy		100 000,00
<b>421.100</b>	Zákonný rezervní fond		20 000,00
<b>428.100</b>	Nerozdělený zisk minulých let		2 527 019,06
<b>429.100</b>	Neuhrazená ztráta minulých let		-302 949,63
<b>461.100</b>	Dlouhodobé bankovní úvěry		676 403,21
<b>461.200</b>	Dlouhodobé půjčky		-3 000 000
	<b>Výsledek hospodaření – zisk</b>		<b>2 899 564,12</b>
	<b>CELKEM</b>	<b>5 697 459,62</b>	<b>5 697 459,62</b>

Zdroj: (Interní dokumenty společnosti FRK PRAHA)

## **4.5 Zjištěné nedostatky a návrhy jejich řešení**

### **4.5.1 Inventarizace**

Fyzická inventura zapůjčeného nářadí probíhá ve společnosti po dokončení určité fáze zakázky. Stavební technika a nářadí mají evidenční listy, na tyto listy se zaznamenává, kdo s daným nářadím pracuje a v jakém stavu nářadí vrací. Při zapůjčení (poskytnutí) nářadí a stavební techniky externím pracovníkům je vystaven protokol o převzetí. Po vrácení je zjištěn stav vypůjčeného nářadí. Případné poškození nebo ztrátu techniky musí odpovědný pracovník nahlásit. Protokol o převzetí je přiložen jako Příloha I. Na konci roku se provádí kontrola drobného nářadí. Poškozené a nefunkční nářadí se likviduje. Toto drobné nářadí nemá evidenci. Společnost nemá zásoby materiálu. Nakoupený materiál je ihned zpracován při zakázkách. Přebytečný materiál je po domluvě zanechán klientovi, popř. vrácen zpět dodavatelům. Jedná se například o střešní krytinu, dlažbu nebo obkladový materiál. Takto probíhající fyzická inventura je vzhledem k velikosti společnosti dostačující.

Dokladová inventura ve společnosti v podstatě neprobíhá. K dispozici je potvrzení o stavu bankovních účtů na konci účetního období. Ověření skutečného stavu pohledávek a závazků od jednotlivých odběratelů a dodavatelů je nedostačující. Vzhledem ke skutečnosti, kdy společnost má poměrně vysoké pohledávky, by měl být kladen větší důraz na dokladovou inventuru. Společnost je při řadě zakázek v pozici zprostředkovatele (subdodavatele) zakázky. Pokud nebude společnost lépe vymáhat své neuhrazené pohledávky, mohla by se dostat i do platební neschopnosti. Doporučila bych společnosti oslovit některou ze společností zabývajících se vymáháním pohledávek. Impuls k tomuto kroku by měl vzejít i od externí účetní společnosti, která vede účetnictví. Dnes je běžnou praxí využívat při vymáhání pohledávek služeb specializované společnosti. Bohužel v současnosti jsou neuhrazené pohledávky velmi častým jevem u řady společností.

### **4.5.2 Opravné položky**

Společnost má řadu pohledávek po splatnosti. U krátkodobých pohledávek nelze zatím tvořit zákonné opravné položky, neboť nesplňují podmínky dané zákonem o rezervách. Jejich splatnost nepřesáhla hranici 18 měsíců. Ve společnosti nejsou dosud účtovány žádné opravné položky k pohledávkám, i přesto, že společnost eviduje řadu pohledávek, které

jsou po splatnosti déle než dva roky. V následující tabulce je přehled dlouhodobých pohledávek společnosti.

**Tabulka 10** Pohledávky po splatnosti

<b>DOKLAD</b>	<b>SPLATNOST</b>	<b>FAKTUROVANÁ ČÁSTKA v Kč</b>	<b>ZBÝVÁ UHRADIT</b>	<b>PO SPLATNOSTI</b>
VF 201208	16. 3. 2012	97 200,00	77 200,00	45 měsíců
VF 201212	30. 5. 2012	116 505,60	116 505,60	43 měsíců
VF 201214	20. 6. 2012	97 353,60	20 000,00	42 měsíců
VF 201230	10. 12. 2012	231 000,00	131 000,00	36 měsíců
VF 201329	26. 9. 2013	1 500 000,00	1 000 000,00	27 měsíců

Zdroj: (Interní dokumenty společnosti FRK PRAHA)

Tvorba daňových i nedaňových opravných položek byla popsána v kapitole 3.7.2. Opravné položky. Výše uvedené pohledávky po splatnosti nesplňují podmínky, dané zákonem o rezervách, pro tvorbu opravných položek. Pohledávky vedené jako VF 201208, VF 201212, VF 201214 a VF 201230 jsou již promlčené a pohledávka označená VF 201329 nesplňuje hranici 200 tis. korun. Tyto evidované pohledávky jsou za společnostmi, které svou činnost nadále provozují, nejsou v insolvenčním řízení, avšak není předpoklad, že by své závazky uhradili. Jednatel společnosti považuje pohledávky za nedobytné. Doporučila bych společnosti tyto pohledávky nedaňově odepsat a dále evidovat na podrozvahových účtech. Odpis pohledávky je jedním z nástrojů k dodržení zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví. Odpis pohledávky znamená její odúčtování z rozvahových účtů na vrub nákladů. Odepsané pohledávky se již nebudou objevovat v rozvaze v rámci účetní závěrky. Pro zápis na podrozvahové účty se mohou použít například účty 751 - Odepsané pohledávky a 799 - Vyrovnávací účet podrozvahy.

Pohledávky lze odepsat následujícím způsobem uvedeným v tabulce 11 na straně 53.

**Tabulka 11** Odpis pohledávky

<b>DOKLAD</b>	<b>POPIS</b>	<b>ČÁSTKA</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
VF 201208	Odpis pohledávky – nedaňový	77 200,00	546	311
Interní	Zaúčtování pohledávky	77 200,00	751	799
VF 201212	Odpis pohledávky – nedaňový	116 505,60	546	311
Interní	Zaúčtování pohledávky	116 505,60	751	799
VF 201214	Odpis pohledávky – nedaňový	20 000,00	546	311
Interní	Zaúčtování pohledávky	20 000,00	751	799
VF 201230	Odpis pohledávky – nedaňový	131 000,00	546	311
Interní	Zaúčtování pohledávky	131 000,00	751	799
VF 201329	Odpis pohledávky – nedaňový	1 000 000,00	546	311
Interní	Zaúčtování pohledávky	1 000 000,00	751	799

Zdroj: Vlastní, Účtová osnova 2016

### **Odepsané pohledávky činí celkem 1 344 705,60 Kč.**

Tyto odepsané pohledávky neovlivní základ daně z příjmů pouze výsledek hospodaření.

Ze zjištěných skutečností je zřejmé, že vymáhání pohledávek je nedostačující. Doporučením by bylo, klást větší důraz na upomínkové řízení. Pokud by i přes upomínky odběratel nereagoval, je možné předat věc právníkovi a přistoupit k soudnímu vymáhání. Dále by bylo vhodné zastavit další spolupráci s neplátcími odběrateli.

Společnosti bych doporučila zpracovat směrnici pro účetní a zákonné opravné položky.

Tato směrnice by měla obsahovat:

- Tvorbu a zrušení zákonných opravných položek k pohledávkám
- Tvorbu a zrušení účetních opravných položek k pohledávkám
- Účtování opravných položek
- Odpis nedobytných pohledávek – daňových, nedaňových
- Proces vymáhání pohledávek

### **4.5.3 Odpisy**

Jak již bylo zmíněno v kapitole 5.3.1. Účetní a daňové odpisy, společnost FRK PRAHA s.r.o. používá u nově nakoupeného majetku zrychlené odpisy a účetní a daňové odpisy jsou sjednoceny. Účetní jednotka si sama určí, jaký způsob odpisování použije u nově

pořízeného majetku. Zda je pro ni výhodnější první roky odepsat více a v dalších letech méně nebo odpisovat stejné částky po celou dobu odpisování. Určení způsobu odpisů a výše uplatnění je důležitá pro výpočet základu daně. Pokud jsou odpisy příliš vysoké, mohou způsobit příliš nízký základ daně a nebylo by možné uplatnit slevy. V takovém případě je odpisy (dle zákona) lépe přerušit a pokračovat v následujícím roce.

V účtovaném období odpisuje společnost pět položek majetku. Majetek označený jako Stavební část parkoviště (inventární číslo 2) je chybně zařazen. Společnost zařadila majetek do 3. odpisové skupiny, avšak dle popisu (asfaltové komunikace se zpevněným šterkovým podložím, u kterých tvoří parkovací místa zatravnovací desky olemované betonovými obrubníky) náleží do 5. odpisové skupiny. Při tomto zařazení je zásadní rozdíl v době odpisování a tedy i ve výši ročních odpisů. Majetek zařazený do 3. odpisové skupiny se odpisuje 10 let, majetek zařazený do 5. odpisové skupiny se odpisuje 30 let. Společnost by měla přeradit majetek do správné odpisové skupiny. Odpisy ovlivňují základ daně, proto je nutné jeho správné zařazení. Pro názornost jsou oba odpisové plány zpracovány v následujících tabulkách.

**Tabulka 12** Původní odpisový plán

<b>ROK</b>	<b>ODPIS</b>	<b>ZŮSTATKOVÁ CENA</b>	<b>ROK</b>	<b>ODPIS</b>	<b>ZŮSTATKOVÁ CENA</b>
<b>2008</b>	444 000	1 776 000	<b>2013</b>	197 333	394 666
<b>2009</b>	355 200	1 420 800	<b>2014</b>	157 867	236 799
<b>2010</b>	315 734	1 105 066	<b>2015</b>	<b>118 400</b>	<b>118 399</b>
<b>2011</b>	276 267	828 799	<b>2016</b>	78 933	39 466
<b>2012</b>	236 800	591 999	<b>2017</b>	39 466	0

Zdroj: (Interní dokumenty společnosti FRK PRAHA)

**Tabulka 13** Nový odpisový plán

<b>ROK</b>	<b>ODPIS</b>	<b>ZŮSTATKOVÁ CENA</b>	<b>ROK</b>	<b>ODPIS</b>	<b>ZŮSTATKOVÁ CENA</b>
<b>2008</b>	74 000	2 146 000	<b>2023</b>	74 000	517 997
<b>2009</b>	143 067	2 002 933	<b>2024</b>	69 067	448 930
<b>2010</b>	138 134	1 864 799	<b>2025</b>	64 133	384 797
<b>2011</b>	133 200	1 731 599	<b>2026</b>	59 200	325 597
<b>2012</b>	128 267	1 603 332	<b>2027</b>	54 267	271 330
<b>2013</b>	123 334	1 479 998	<b>2028</b>	49 333	221 997
<b>2014</b>	118 400	1 361 598	<b>2029</b>	44 400	177 597
<b>2015</b>	<b>113 467</b>	<b>1 248 131</b>	<b>2030</b>	39 466	138 131
<b>2016</b>	108 534	1 139 597	<b>2031</b>	34 533	103 598
<b>2017</b>	103 600	1 035 997	<b>2032</b>	29 600	73 998
<b>2018</b>	98 667	937 330	<b>2033</b>	24 666	49 332
<b>2019</b>	93 733	843 597	<b>2034</b>	19 733	29 599
<b>2020</b>	88 800	754 797	<b>2035</b>	14 800	14 799
<b>2021</b>	83 867	670 930	<b>2036</b>	9 866	4 933
<b>2022</b>	78 933	591 997	<b>2037</b>	4 933	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedených tabulek je patrný rozdíl v odpisovém plánu. Konkrétně v roce 2015 je rozdíl v odpisovaných částkách nepatrný, na rozdíl od let předešlých, kdy jsou v odpisovaných částkách značné rozdíly. Velké rozdíly jsou v zůstatkových cenách na konci každého roku. Pokud by společnost neměla sjednocené účetní a daňové odpisy, musela by účtovat i o odložené dani. Odložená daňová povinnost vzniká na základě přechodných rozdílů mezi zůstatkovou hodnotou účetních a daňových odpisů. Na základě zjištěných skutečností, by měla společnost zvážit podání opravného přiznání k dani z příjmů za předchozí tři roky.

Původní výše odpisu za daný majetek byla 118 400 Kč.

**Odpis po přerazení majetku do správné odpisové skupiny je 113 467 Kč.**

## 4.5.4 Rezervy

Tvorba rezerv byla popsána v kapitole 3.5.4 Rezervy. Předpokládá-li společnost, že v budoucnu nastanou výdaje spojené s opravou hmotného majetku, vytváří si pro ně, podle zásady opatrnosti rezervy. Společnost FRK PRAHA s.r.o. dosud netvořila zákonné rezervy na opravy hmotného majetku. Společnost má, podle jednatele, v plánu opravu povrchu parkoviště, výměnu vsaků a obnovu značení na ploše. Plánovaná oprava by měla být uskutečněna v roce 2018 s předběžným rozpočtem ve výši 900 tis. Kč. Doporučila bych společnosti vytvořit pro plánovanou opravu majetku rezervu dle zákona o rezervách. Předběžný rozpočet je přiložen jako Příloha II. Tvorba zákonné rezervy má vliv na základ daně, náleží k daňově účinným nákladům, naopak při čerpání, rozpuštění, zákonné rezervy dochází ke zvýšení základu daně z příjmů.

Rozpis (plán) pro tvorbu rezervy by měl obsahovat:

- Specifikaci opravy
- Rok zahájení opravy, ukončení opravy
- Plánované náklady
- Výše roční rezervy

Tvorba zákonných rezerv se zaúčtuje na vrub příslušného nákladového účtu. Jejich čerpání nebo zrušení se účtuje ve prospěch daného nákladového účtu. Tvorba a čerpání rezervy je popsána v tabulce 14.

**Tabulka 14** Tvorba rezervy

DOKLAD	POPIS	ČÁSTKA	MD	D
Interní	Tvorba rezervy na opravu parkoviště – 2015	300 000	552	451
Interní	Tvorba rezervy na opravu parkoviště – 2016	300 000	552	451
Interní	Tvorba rezervy na opravu parkoviště – 2017	300 000	552	451
Faktura	Faktura přijatá za opravu	900 000	511	321
Výpis	Úhrada faktury z bankovního účtu	900 000	321	221
Interní	Čerpání vytvořené rezervy	900 000	451	552

Zdroj: Vlastní zpracování

**Tvorbou zákonné rezervy je vytvořen daňově účinný náklad ve výši 300 000 Kč.**

Vytvořená rezerva ovlivní také výsledek hospodaření.

Společnosti bych také doporučila zpracovat směrnici pro tvorbu zákonných rezerv.



#### 4.5.5 Časové rozlišení výnosů

Jak již bylo popsáno v kapitole 5.3.2. Časové rozlišení nákladů a výnosů, společnost eviduje na účtu časového rozlišení uhrazený nájem na dvacet let dopředu. Vedlejší činností společnosti je pronájem parkovacích míst na uzavřeném parkovišti a parkovacích stání u bytových domů. Část klientů využívá možnosti, uhradit roční nájem předem. Při této platbě předem je klientům poskytnuta 10% sleva na nájmu. Roční nájem je možné uhradit kdykoliv během roku, záleží na klientovi, zda této možnosti využije či nikoliv. Tyto platby probíhají nepravidelně a není jisté, zda klient opět uhradí roční nájem předem nebo zda další úhrady budou probíhat měsíčně. Nastavený systém je velmi nepřehledný. Nájemné hradí klienti, dle smlouvy, na bankovní účet. Účetní jednotka vystaví, na konci měsíce, souhrnný interní doklad pro tyto platby – Doklad o došlé platbě. Doklad společnost účtuje obdobným způsobem jako vydané faktury, vystaví doklad o došlé platbě a poté je zaúčtována úhrada z bankovního účtu. Doporučila bych společnosti roční platby nájemného časově rozlišit tak, aby výnosy byly účtovány do období kam věcně, a časově náleží. Výnosy pro časové rozlišení jsou zaúčtovány v tabulce č. 15 na následující straně. Jak již bylo řečeno, společnost je plátcem DPH. Částka ročního nájmu je včetně DPH. K účelům časového rozlišení se používá částka bez DPH.

Výpočet částky pro časové rozlišení:

- Částka ročního nájmu včetně DPH – 5 400 Kč
- Částka DPH – 937 Kč
- Základ daně – 4 463 Kč
- Částka měsíčně – 372 Kč, poslední měsíc – 371 Kč

**Tabulka 15** Výnosy příštích období

DATUM	POPIS	ČÁSTKA v Kč	MD	D
10. 2. 2015	Celkem bez DPH	4 463	311	384
	DPH	937	311	343
	Zaúčtováno do aktuálního období (11 x 372)	4 092	384	602
28. 2. 2015	Úhrada nájmu celkem	5 400	221	311
17. 3. 2015	Celkem bez DPH	4 463	311	384
	Zaúčtováno do aktuálního období (10 x 372)	3 720	384	602
21. 4. 2015	Celkem bez DPH	4 463	311	384
	Zaúčtováno do aktuálního období (9 x 372)	3 348	384	602
4. 8. 2015	Celkem bez DPH	4 463	311	384
	Zaúčtováno do aktuálního období (5 x 372)	1 860	384	602
15. 9. 2015	Celkem bez DPH	4 463	311	384
	Zaúčtováno do aktuálního období (4 x 372)	1 488	384	602
5. 10. 2015	Celkem bez DPH	4 463	311	384
	Zaúčtováno do aktuálního období (3 x 372)	1 116	384	602
4. 11. 2015	Celkem bez DPH	4 463	311	602
	Zaúčtováno do aktuálního období (2 x 372)	744	384	602
9. 11. 2015	Celkem bez DPH	4 463	311	602
	Zaúčtováno do aktuálního období (2 x 372)	744	384	602

Zdroj: Vlastní zpracování (Interní dokumenty společnosti FRK PRAHA)

Částka DPH je u všech plateb stejná, proto je účtování uvedeno pouze u prvního účetního případu, stejně probíhá úhrada nájmu na bankovní účet.

Zůstatek účtu 384 na konci účetního období z:

- 10. 2. – 371 Kč
- 17. 3. – 743 Kč
- 21. 4. – 1 115 Kč
- 4. 8. – 2 603 Kč
- 15. 9. – 2 975 Kč
- 5. 10. – 3 347 Kč
- 4. 11. – 3 689 Kč
- 9. 11. – 3 689 Kč

**K 31. 12. 2015 je původní zůstatek (z nájmu na dvacet let) navýšen o 18 532 Kč.**

Časové rozlišení výnosů ovlivní výsledek hospodaření a následně daňový základ.

#### **4.5.6 Porovnání výsledku hospodaření**

Úprava výsledku hospodaření po zjištěných nedostatcích a navržených změnách je následující:

Původní náklady za účetní období z provozní činnosti byly 4 019 346,17 Kč.

Úprava:

- + 1 344 705,60 Kč – odepsané pohledávky
- - 4 933 Kč – rozdíl odpisů vzniklý přerazením majetku (118 400 – 113 467)
- + 300 000 Kč – tvorba zákonné rezervy

**Náklady po úpravě = 5 659 118,77 Kč**

Původní výnosy za účetní období z provozní činnosti byly 7 527 858,40 Kč.

Úprava:

- - 18 532 Kč – časové rozlišení (výnosy příštích období)

**Výnosy po úpravě = 7 509 326,40 Kč**

Výsledek hospodaření z provozní činnosti = 7 509 326,40 Kč - 5 659 118,77 Kč

- Nový výsledek hospodaření z provozní činnosti = **1 850 207,63 Kč**

Nový výsledek hospodaření z běžné činnosti:

- Výsledek hospodaření z provozní činnosti = 1 850 207,63 Kč
- Výsledek hospodaření z finanční činnosti (původní) - 438,41 Kč

**Výsledek hospodaření z běžné činnosti po navržených změnách činí 1 849 769,22 Kč**

Původní výsledek hospodaření za běžnou činnost společnosti FRK PRAHA s.r.o. byl ve výši 3 508 073 Kč.

#### **4.5.7 Nový daňový základ a výpočet daně z příjmů**

- Výsledek hospodaření za běžnou činnost = 1 849 769,22 Kč
- Položky zvyšující základ daně: + 2 000 Kč (pokuta)  
+ 1 344 705,60 Kč (odepsané pohledávky)

**Základ daně po úpravách = 3 196 474,82 Kč**

Původní základ daně společnosti po úpravě byl 3 510 073,82 Kč.

Zjištěný základ daně lze dále upravit o neuhrazenou ztrátu minulých let ve výši 302 949,63 Kč.

- Základ daně po úpravě = 3 196 474,82 Kč
- Odpočet daňové ztráty - 302 949,63 Kč

**Základ daně po snížení = 2 893 525,16 Kč**

Původní základ daně po snížení byl 3 207 124,19 Kč.

Základ daně zaokrouhlíme na celé tisíce korun dolů.

- Základ daně = 2 893 000 Kč

**Daň z příjmů právnických osob 19 % = 549 670 Kč**

Původní daň z příjmů právnických osob společnosti byla 609 330 Kč.

Výše zálohy zaokrouhlená na stokoruny nahoru:  $549\,670 : 4 = 137\,417,50 = 137\,500$  Kč

Platby záloh:

- K 15. 6. 2016 – 137 500 Kč
- K 15. 9. 2016 – 137 500 Kč
- K 15. 12. 2016 – 137 500 Kč
- K 15. 3. 2017 – 137 500 Kč

**Navrženými změnami a postupy účtování by společnost FRK PRAHA s.r.o. ušetřila v roce 2015 na dani z příjmů částku 59 660 Kč.**

## 4.5.8 Návrhy změn v účtování

Způsoby účtování a používané účty společnosti FRK PRAHA s.r.o. byly popsány v předchozích kapitolách. Díky navrhnutým změnám bylo docíleno snížení daňové povinnosti společnosti. Pro lepší přehlednost v účtovém rozvrhu bych navrhla následující změny.

### Analytické členění

Jak již bylo zmíněno, společnost má dva předměty činnosti. Jedním je bytová výstavba a druhým pronájem parkovacích míst. Společnosti bych navrhla sestavit analytickou řadu pro pronájmy míst, dosavadní členění je nedostačující a nepřehledné. Společnost nyní používá následující analytické účty pro pronájmy:

- 602.200 Tržby z pronájmu parkoviště
- 211.200 Pokladna – nájem parkoviště
- 211.300 Pokladna – kauce
- 221.200 Účet parkoviště
- 324.300 Přijaté kauce

Koncovka analytického členění 200 a 300 je používána i u jiných syntetických účtů. Pro lepší přehlednost bych navrhla například řadu s koncovkou 222:

- 602.222 Tržby z pronájmu parkoviště
- 211.222 Pokladna – parkoviště
- 211.223 Pokladna – kauce
- 221.222 Účet parkoviště
- 324.222 Přijaté kauce
- 311.222 Odběratelé

S provozem parkoviště jsou spojené také náklady jako údržba zeleně, sekání trávy, drobné opravy a další, z tohoto důvodu bych zavedla analytické členění nákladů.

- 501.222 Spotřeba materiálu – parkoviště
- 511.222 Údržba parkoviště
- 518.222 Služby – parkoviště

Výše uvedené analytické členění by zlepšilo přehlednost účtování. Dále bych analyticky členila účty odběratelů a dodavatelů, jeden souhrnný syntetický účet je nedostačující. S některými dodavateli a odběrateli probíhá pravidelná fakturace za odvedenou práci, pro

tyto bych zavedla analytické účty. Také bych zvážila podrobnější členění u některých nákladových účtů.

### **Opravné položky**

Společnost nevytváří účetní ani daňové opravné položky, již bylo popsáno v kapitole 5.5.2. Opravné položky, doporučila bych společnosti zpracovat vnitřní předpis pro tvorbu opravných položek a o opravných položkách účtovat. Opravné položky jsou důležitým účetním nástrojem využívaným k dodržení věrného a poctivého obrazu účetnictví. Tvorba účetních opravných položek je prostředkem pro dodržení zásady opatrnosti. Výše opravné položky odráží riziko vyplývající z možného neuhrazení pohledávky. U pohledávky, která je vedena v účetnictví, a je po splatnosti déle než 180 dní, klesá pravděpodobnost uhrazení na 50 %. Pohledávky po splatnosti déle než 360 dní, budou téměř se 100% jistotu neuhrazené, dá se hovořit o nedobytnosti těchto pohledávek. Tvorba a případné rozpouštění opravných položek má vliv na výsledek hospodaření. Daňová účinnost účetně vytvořených opravných položek k pohledávkám se řídí ustanoveními Zákona o rezervách. Účetní opravné položky k pohledávkám, které nejsou daňově účinné, při zrušení nezvýší daňový základ, zvýší pouze výsledek hospodaření. Naopak opravné položky k pohledávkám daňově účinné, jsou při zrušení předmětem zdanění.

### **Externí účetní firma**

Dle zjištěných skutečností bych společnosti doporučila užší spolupráci s účetní firmou, případně zvážit, zda nezaměstnat na zkrácený pracovní úvazek či dohodu o provedení činnosti účetní, která by do společnosti docházela. Účetní přímo ve společnosti, by mohla lépe reagovat na vzniklé situace a rychleji řešit vzniklé problémy například již zmíněné vymáhání pohledávek.

## 5 ZÁVĚR

Bakalářská práce na téma náklady a výnosy jako základ pro zjištění výsledku hospodaření je velmi rozsáhlé téma. Stanovení optimálního daňového základu řeší, na konci účetního období, každý podnikatelský subjekt. Zjištění výsledku hospodaření a vyčíslení daňové povinnosti patří k závěrkovým pracím společností. Práce je zaměřena na zjištění výsledku hospodaření a následnou úpravu na daňový základ u obchodních společností, konkrétně ve společnosti s ručením omezeným.

Teoretická část je rozdělena do několika kapitol. První kapitola se zabývá aktuální právní úpravou oblasti účetnictví a daně z příjmů. Jsou definovány dva základní pojmy, náklady a výnosy z účetního pohledu. Následně jsou charakterizovány náklady z pohledu daňového a jejich vymezení na daňové a nedaňové náklady. Nemalý vliv na výsledek hospodaření má časové rozlišení nákladů a výnosů. Problematika časového rozlišení byla rozdělena do několika kapitol, které se tématu postupně věnovaly. Nejdříve byly popsány náklady, výdaje, výnosy a příjmy příštích období. Následovaly přechodné účty aktiv, ke kterým náleží dohadné účty aktiv a pasiv. Také byla popsána tvorba opravných položek a rezerv, které problematiku časového rozlišení uzavřely. Charakteristikou a strukturou výsledku hospodaření byl otevřen proces úpravy výsledku hospodaření na daňový základ. Jedna z důležitých částí práce je posouzení rozdílného pohledu na náklady z účetního a daňového hlediska. V této kapitole jsou přiblíženy rozdíly vznikající při účetních a daňových odpisech a tvorbě opravných položek. Bylo popsáno, jak se vzájemně ovlivňují účetnictví a daň z příjmů u podnikajících právnických osob. Závěr teoretické části byl věnován zjištění účetního výsledku hospodaření a jeho následné transformace na daňový základ. Definovány byly pojmy jako položky snižující a zvyšující základ daně, upravený základ daně a daň z příjmů právnických osob.

Cílem bakalářské práce bylo ukázat vliv nákladů a výnosů na výsledek hospodaření a jejich dopad na daň z příjmů právnických osob. Tento cíl byl postupně naplňován v praktické části.

Pro práci byla vybrána společnost FRK PRAHA s.r.o. Firma vystupuje jako dodavatel inženýrských činností v investiční výstavbě, vedlejší činností firmy je pronájem parkovacích míst. Po úvodní charakteristice společnosti byly přiblíženy nákladové

a výnosové účty společnosti a jejich analytické členění. Následně bylo účtováno jedno účetní období, konkrétně rok 2015. Zjištěný výsledek hospodaření byl transformován na daňový základ a spočítána daň. Druhá část práce byla věnována zjišťování nedostatků při účtování ve společnosti a návrhům jejich řešení. Na základě navržených doporučení byl zjištěn nový výsledek hospodaření a vyčíslena nová daňová povinnost společnosti. Navržená doporučení přinesla společnosti daňovou úsporu. V závěru práce jsou společnosti navrženy některé změny týkající se účtování.

Společnosti mají v současné době širokou škálu možností ovlivňování daňové povinnosti. Je pouze na společnostech, jak se v daném prostředí orientují a které nástroje daňové optimalizace využijí.



## 6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BŘEZINOVÁ, Hana a Vladimír Munzar, 2006. *Účetnictví 1* .3. Vyd. Praha: Institut Svazu účetních. 495 s. ISBN 978-80-86716-45-9.

DĚRGEL, Martin, 2011. Účetní versus daňové odpisy hmotného majetku. In: *Účetnictví v praxi 2011/4. Daňáři online* [online] Wolters Kluwer ČR, 29. 03. 2011 [cit. 2017-02-27]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33172v42570-ucetni-versus-danove-odpisy-hmotneho-majetku/>

DĚRGEL, Martin, 2011. Účetní závěrka dokončení. In: *Účetnictví v praxi 2012/2. Mzdová praxe* [online] Wolters Kluwer ČR, 06. 12. 2012 [cit. 2017-01-17]. Dostupné z: [http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d37072v46966-ucetni-zaverka-dokonceni/?search\\_query=](http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d37072v46966-ucetni-zaverka-dokonceni/?search_query=)

HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK, 2016. *Daňové a nedaňové náklady*. 1. vyd. Praha: Grada. 230 s. ISBN 978-80-905899-2-6.

HOLÍKOVÁ, Petra, 2016. Náklady. In: *Uctovani.net JASNĚ A SROZUMITELNĚ* [online] Tomáš Vojta - Marshi, 24. 05. 2016 [cit. 2016-12-12]. Dostupné z: <https://www.uctovani.net/clanek.php?t=Naklady&idc=35>

KANDLEROVÁ, Kateřina, 2014a. Účtování nákladů v praxi. *portál. POHODA* [online] STORMWARE, 02. 05. 2014 [cit. 2016-12-10]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/uctovani-nakladu-v-praxi/>

KANDLEROVÁ, Kateřina, 2014b. Účtování výnosů v praxi. *portál. POHODA* [online] STORMWARE, 26. 05. 2014. [cit. 2016-12-13]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/uctovani-vynosu-v-praxi/>

KNOROVÁ, Kateřina, 2016. Do Czech Companies Disclose Revenue in Accordance with IFRS Requirements. *European Financial and Accounting Journal Faculty of Finance and Accounting, University of Economics, Prague*. [Online] Vysoká škola ekonomická, 2016. [cit. 2017-02-27]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/efaj/163?lang=en>.

LEVOVÁ, Jitka, 2015. Opravné položky k pohledávkám. *Notia* [Online] Notia spol.s.r.o Praha, 25. 8 2015. [CIT. 2017-03-01]. Dostupné z: <http://www.notia.cz/opravne-polozky-k-pohledavkam.html>.

LÍBAL, Tomáš. 2014. *Účetnictví - principy a techniky*. 4. vyd. Praha: Institut certifikace účetních. 414 s. ISBN 978-80-86716-94-7.

MARKOVÁ, Hana. 2017. *Daňové zákony 2017, úplná znění platná k 1. 1. 2017*. 26.vyd. Praha: GRADA. s. 288. ISBN 978-80-271-0451-2

MAZOCHOVÁ, Barbora, 2013. Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy hmotného majetku. *iPodnikatel.cz*. [Online] 14. 01 2013. [cit. 2017-03-01.] Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Ucetnictvi-a-danova-evidence/rozdil-mezi-ucetnimi-a-danovymi-odpisy-u-hmotneho-majetku.html>.

PILÁTOVÁ, Jana. 2015. *Zákon o účetnictví s komentářem s účinností od 1. 1. 2016*. 1. vyd. Praha: Grada. 95 s. ISBN 978-80-247-5804-6.

PILAŘOVÁ, Ivana, 2011. Daňové a nedaňové náklady na dani z příjmů ve vazbě na účetnictví. *Účetnictví v praxi 2011/11. Účetní kavárna* [online] Wolters Kluwer ČR, 31. 10 2011. [cit. 2017-01-15.] Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d35826v45522-danove-a-nedanove-naklady-na-dani-z-prijmu-ve-vazbe-na-ucet/>

ŠEBESTÍKOVÁ, Viola, 2009. Opravné položky k majetku. *Daňáři online portál daňových poradců a profesionálů*. [Online] Wolters Kluwer ČR, 21. 09. 2009. [cit. 2017-03-01.] Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d6914v9679-opravne-polozky-k-majetku/?search\\_query=](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d6914v9679-opravne-polozky-k-majetku/?search_query=).

VOJTA, Tomáš - Marshi. Účet 697 - převod provozních výnosů. *Uctovani.net JASNĚ A SROZUMITELNĚ*. [online] Tomáš Vojta - Marshi. [cit. 2016-12-13]. Dostupné z: [https://www.uctovani.net/ucet.php?ucet\\_c=697&popis=Prevod-provoznich-vynosu&i=308](https://www.uctovani.net/ucet.php?ucet_c=697&popis=Prevod-provoznich-vynosu&i=308)

VOJTA, Tomáš - Marshi. 2016. Účetní osnova pro podnikatele 2016. *Uctovani.net JASNĚ A SROZUMITELNĚ*. [online] 01. 01. 2016. [cit. 2016-11-20]. Dostupné z: <https://www.uctovani.net/ucetni-osnova.php>

ÚZ č. 1126, *České účetní standardy 2016*. Vyd. Ostrava: Sagit. 240 s. ISBN 978-80-7488-157-2.

## 7 SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Účtování vybraných nákladů účtových skupin 50 – 54.....	18
Tabulka 2 Účtování vybraných nákladů účtových skupin 55 - 59.....	19
Tabulka 3 Účtování vybraných výnosů.....	22
Tabulka 4 Účtování časového rozlišení.....	27
Tabulka 5 Účetní a daňové odpisy.....	32
Tabulka 6 Počáteční rozvaha k 1. 1. 2015 - účet 701.....	45
Tabulka 7 Náklady roku 2015.....	46
Tabulka 8 Výnosy roku 2015.....	47
Tabulka 9 Konečný účet rozvažný - účet 702.....	49
Tabulka 10 Pohledávky po splatnosti.....	52
Tabulka 11 Odpis pohledávky.....	53
Tabulka 12 Původní odpisový plán.....	54
Tabulka 13 Nový odpisový plán.....	55
Tabulka 14 Tvorba rezervy.....	56

## **8 SEZNAM PŘÍLOH**

**Příloha I** Protokol o převzetí nářadí

**Příloha II** Předběžný rozpočet revitalizace ploch k parkování

# 9 PŘÍLOHY

## Příloha I Protokol o převzetí náradí

Frk Praha s.r.o. Pod Děvinem 1746/6



**Položka :** Bourací kladivo  
**specifikace:** Bosch hamer 8kg  
**evidenční číslo:** 8

**Součásti stroje:** plast. Kufř  
 sekáč plochý 35mm  
 sekáč špičatý  
 mazací tuk

Pověřená osoba-Stavba	Datum zápujčky	Datum vráčení	Funkční stroj převzal	Funkční stroj přijal
KUCERA MILANOSE	20.7.2015	26.7.2015	Kucera	[Signature]
KUCERA MILANOSE	1.8.2015	12.8.2015	Kucera	[Signature]
FERNIC MILANOSE	15.8.2015	16.8.2015	[Signature]	[Signature]
FERNIC MILANOSE	19.8.2015	25.8.2015	[Signature]	[Signature]
LATO BEVROVA/UPR.	27.8.2015	29.8.2015	Lato	[Signature]
Zemědělská Stavba	- Doprava	10.9.2015	Provozovna	[Signature]
KUCERA MILANOSE	2.9.2015	10.9.2015	Kucera	[Signature]
FERNIC MILANOSE	13.9.2015	14.9.2015	[Signature]	[Signature]

Periodická kontrola elektro zařízení ověřena technikem dne: 11.7.2015

Zdroj: (Interní dokumenty společnosti FRK PRAHA)

## Příloha II Předběžný rozpočet revitalizace ploch k parkování

SKL RECYKLOSTAV s.r.o., U Arborky 396, 190 15 Praha 9 - Satalice  
IČO: 29010161 DIČ: CZ29010161

cenová nabídka ze dne 20.8.2015

Stavba: revitalizace ploch k parkování Braniborská/Komenského

Zhotovitel: SKL RECYKLOSTAV s.r.o., U Arborky 696, 190 15 Praha 9 - Satalice  
Zpracoval: R.Skála tel.: +420 736 769 036  
email: sk.stav@seznam.cz www.skl-recyklostav.cz

množství m2	druh odvedené práce	jed	cena za jed	měna	suma	měna
2600	sanace asfaltových ploch	m2	28 Kč		72800	Kč
1585	šterk 4-8	m2	85 Kč		134725	Kč
1585	pokládka zatravnovací dlažby	m2	115 Kč		182275	Kč
1585	dořezání	m2	24 Kč		38040	Kč
1585	zapískování	m2	14 Kč		22190	Kč
1585	výkop 30cm s přemístěním	m2	68 Kč		107780	Kč
1585	vrstva recyklatu tl.10cm s naložením, přemístěním,	m2	105 Kč		166425	Kč
1585	doprava stabilizace	m2	11 Kč		17435	Kč
1585	zhotovení stabilizace	m2	38 Kč		60230	Kč
1585	hutnění pláně	m2	15 Kč		23775	Kč
534	obrubník-vyměření,	m	15 Kč		8010	Kč
534	příprava terénu pod obrubník,	m	37 Kč		19758	Kč
534	betonáž obrubníku	m	67 Kč		35778	Kč
513	řezání bez materiálu	m	21 Kč		10773	Kč
	<b>suma hotového díla bez dph</b>				<b>899994</b>	<b>k</b>

Zdroj: (Interní dokumenty společnosti FRK PRAHA)