

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

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

Účetní uzávěrka (obsah, jednotlivé kroky)

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Kamila Drjaginová**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. David TRYTKO, Ph.D.**

Znojmo, 2019

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Účetní uzávěrka (obsah, jednotlivé kroky) zpracovala samostatně pod odborným vedením vedoucího bakalářské práce Ing. Davida Trytka, Ph.D., a že veškeré použité zdroje jsem uvedla v Seznamu použité literatury.

V Praze dne 28. 04. 2019

.....

Kamila Drjaginová

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu Ing. Davidu Trytkovi, Ph.D. za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce. Za podporu také děkuji celé mé rodině.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Kamila DRJAGINOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Účetní uzávěrka (obsah, jednotlivé kroky)
Název (v angličtině)	Balancing of books (content, individual steps)

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem teoretické části bakalářské práce je popsat jednotlivé kroky účetní uzávěrky a připravit ucelený přehled operací, které s účetní uzávěrkou souvisí. Cílem praktické části bakalářské práce je popsat a posoudit uzávěrkové operace ve vybrané společnosti a navrhnout vhodnější postupy.

Postup práce:

1. Popis jednotlivých kroků účetní uzávěrky na základě rešerše odborné literatury a zákonů.
2. Charakteristika vybrané společnosti.
3. Analýza uzávěrkových operací u vybrané společnosti a návrh vhodnějších postupů.
4. Závěr.

Metody: Literární rešerše, deskripce, analýza, komparace

Rozsah práce: 40 - 55

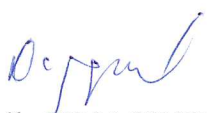
Seznam odborné literatury:

1. BŘEZINOVÁ, Hana. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 232 s. ISBN 978-80-7552-603-8.
2. DUŠEK, Jiří. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle*. 8. vyd. Praha: Grada Publishing, 2018, 224 s. ISBN 978-80-271-0867-1.
3. RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2018*. 18. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2018, 1064 s. ISBN 978-80-7554-116-1.
4. ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016, 288 s. ISBN 978-80-271-0048-4.
5. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 1. 1. 2018. ISSN 1211-1244.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2018

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2019




Kamila DRJAGINOVÁ
student


Ing. David TRYTKO, Ph.D.
vedoucí bakalářské práce


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


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

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce popisuje proces účetní uzávěrky u společností, které v souladu s účetními předpisy platnými pro Českou republiku vedou podvojný účetnictví. V teoretické části bakalářské práce jsou popsány jednotlivé účetní zásady, které jsou základním předpokladem pro řádné vedení účetnictví, je zde vysvětlen rozdíl mezi účetní uzávěrkou a účetní závěrkou a popsán proces inventarizace i jednotlivých kroků účetní uzávěrky. Praktická část bakalářské práce pak popisuje průběh účetní uzávěrky v konkrétní společnosti, hodnotí, zda jednotlivé postupy jsou v souladu se zákonnými předpisy a u chybných procesů navrhuje vhodné řešení.

Klíčová slova: účetní zásady, inventarizace, směrnice, účetní uzávěrka, účetní závěrka

ABSTRACT

This bachelor thesis describes the process of closing the accounting books at companies which, in accordance with the legislation valid in the Czech Republic, use double-entry accounting. The theoretical part of the bachelor thesis presents specific accounting principles which are essential for proper bookkeeping and the difference between closing the books and financial statements is explained here. Next, the process of inventory and individual steps of closing the books are described here.

The practical part of the bachelor thesis describes the process of closing the books in a specific company and assesses whether the individual procedures are in accordance with the valid legislation and at faulty procedures proposes the suitable solution.

Key words: accounting principles, inventory, regulations, closing the books, financial statements

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	10
3	TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1	ÚČETNÍ ZÁSADY (PRINCIPY).....	11
3.2	ÚČETNÍ UZÁVĚRKA A ÚČETNÍ ZÁVĚRKA – VYSVĚTLENÍ POJMŮ	14
3.3	KROKY ÚČETNÍ UZÁVĚRKY	16
3.3.1	Přípravné práce	17
3.3.2	Inventarizace.....	19
3.3.3	Uzávěrkové operace k rozvahovému dni.....	21
3.3.4	Kontrolní práce	37
3.3.5	Daňová analýza.....	40
3.3.6	Uzavření účetních knih.....	45
3.4	ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	45
3.5	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	46
4	PRAKTICKÁ ČÁST	48
4.1	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI XYZ, S.R.O.	48
4.2	PŘÍPRAVNÉ PRÁCE NA UZÁVĚRKU VE SPOLEČNOSTI XYZ, S.R.O.	49
4.3	INVENTARIZACE MAJETKU A ZÁVAZKŮ SPOLEČNOSTI XYZ, S.R.O.	50
4.4	UZÁVĚRKOVÉ OPERACE K ROZVAHOVÉMU DNI SPOLEČNOSTI XYZ, S.R.O.	58
4.4.1	Zaúčtování inventarizačních rozdílů	58
4.4.2	Uzávěrkové operace u zásob	58
4.4.3	Kurzové rozdíly	58
4.4.4	Přecenění cenných papírů a podílů.....	58
4.4.5	Časové rozlišení.....	59
4.4.6	Dohadné položky	60
4.4.7	Rezervy.....	60
4.4.8	Opravné položky k pohledávkám	61
4.4.9	Odpisy.....	62
4.5	KONTROLNÍ PRÁCE SPOLEČNOSTI XYZ, S.R.O.....	63
4.6	VÝPOČET A ZAÚČTOVÁNÍ DANĚ Z PŘÍJMŮ SPOLEČNOSTI XYZ, S.R.O.	66
4.7	UZAVŘENÍ ÚČETNÍCH KNIH SPOLEČNOSTI XYZ, S.R.O.	68
4.8	ÚČETNÍ ZÁVĚRKA SPOLEČNOSTI XYZ, S.R.O.	68
4.9	SHRNUTÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI.....	69
5	ZÁVĚR	72

6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	74
7	SEZNAM TABULEK	77
8	SEZNAM ZKRATEK.....	78

1 ÚVOD

Každá společnost potřebuje mít pro svá rozhodování a kvalitní řízení ekonomických činností pravdivé informace o své hospodářské situaci. Informace čerpá z účetnictví. Účetnictví tedy musí být vedeno v souladu s účetními zásadami a principy a podávat věrný a poctivý obraz o účetnictví společnosti.

V první části této bakalářské práce jsou nejprve podrobněji popsány jednotlivé účetní principy a zásady, které jsou základním předpokladem správně vedeného účetnictví. Další část se věnuje vysvětlení pojmů účetní závěrka a účetní uzávěrka a rozdílům mezi nimi. Poté následuje podrobný popis jednotlivých činností a kroků vedoucích k uzavření účetnictví a k následnému vytvoření účetní závěrky, která je zásadním účetním dokumentem. Praktická část bakalářské práce pak popisuje, jak jsou jednotlivé kroky účetní uzávěrky prováděny v praxi.

Z popisu jednotlivých kroků účetní uzávěrky je zřejmé, že se jedná o časově náročný proces, který klade vysoké nároky na odbornost, pečlivost a spolupráci osob, které ji provádějí. Důležitá je i součinnost s vedením účetní jednotky, které by mělo poskytnout všechny informace mající na účetní uzávěrku a následnou účetní závěrku vliv. Výstupy z řádně provedené účetní uzávěrky slouží účetní jednotce nejen jako podklad pro sestavení účetní závěrky, ale mohou sloužit popřípadě také jako podklad pro kontrolu ze strany státních institucí a v neposlední řadě jsou základnou pro řádné vedení účetnictví v následujícím účetním období.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem teoretické části bakalářské práce bude pomocí literární rešerše zákonů a dostupných odborných publikací popsat jednotlivé kroky účetní uzávěrky a vytvořit tak ucelený přehled jednotlivých operací, které účetní uzávěrku tvoří. Budou zde také popsány jednotlivé účetní zásady (principy), jejichž dodržování je základním předpokladem pro řádně vedené účetnictví, i pro řádně provedenou účetní uzávěrku a následné sestavení účetní závěrky. Také zde bude vysvětlen rozdíl mezi pojmy účetní uzávěrka a účetní závěrka.

Cílem praktické části bakalářské práce pak bude na základě analýzy jednotlivých kroků účetní uzávěrky v konkrétní společnosti zmapovat průběh jednotlivých uzávěrkových operací v této společnosti a následně porovnat, zda zjištěný stav je v souladu se zákonnými požadavky na řádně vedené účetnictví. U jednotlivých operací, které budou vyhodnoceny jako chybné, bude navrženo vhodné řešení.

V bakalářské práci budou použity metody literární rešerše, deskripce, analýza a komparace.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Na základě účetních informací a informací uvedených v účetní závěrce jsou prováděna ekonomická rozhodnutí. Je proto třeba, aby tyto informace podávaly věrný a poctivý obraz o finančním stavu účetní jednotky. Účetnictví tedy musí být vedeno úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. (ZoÚ, § 7, § 8).

3.1 Účetní zásady (principy)

Aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz o hospodaření účetní jednotky, musí být dodrženy základní účetní zásady, proto první část této práce je věnována jim.

„Zásady, principy či metody využívané při vedení účetnictví nejsou vyhlášeny samostatným právním předpisem, ale většina nejdůležitějších zásad a principů je zapracována do zákona o účetnictví nebo do prováděcí vyhlášky. Společně s obecnými prvky metody účetnictví (bilanční princip, podvojnost, dokladovost, oceňování, inventarizace a soustava účtů), které představují podstatu účetnictví, vytvářejí obecně uznávané účetní zásady, tzv. obecné účetní prostředí“ (Ryneš, 2018, s. 37).

Březinová (2017, s. 17 - 23) uvádí následující výčet účetních zásad (principů), jejichž dodržování je základním předpokladem pro řádně vedené účetnictví i pro řádně provedenou účetní uzávěrku:

- **věrné a poctivé zobrazení skutečnosti** – „Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti“ (ZoÚ, § 7).
- **zásada účetní jednotky** – „Jedná se o vymezení relativně uzavřeného celku, za který se vede účetnictví, sledují se aktiva pasiva, účtuje se o předmětu účetnictví, předkládají a sestavují se účetní výkazy“ (Ryneš, 2018, s. 39). Účetní jednotky vymezuje ZoÚ v § 1.
- **zásada neomezené doby trvání účetní jednotky** – „Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti, a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti“ (ZoÚ, § 7). Tato zásada je důležitá pro oceňování i vykazování.

- **zásada periodicity** – „Zásada periodicity se váže na neomezenou dobu trvání účetní jednotky, proto umožňuje pravidelně vytvářet výstupy z účetnictví, kdy samozřejmě na sebe musí jednotlivá období navazovat, stejně jako na sebe musí navazovat data uzavírající jedno období a otevírající další období“ (Březinová, 2017, s. 23).
- **stálost účetních metod a konzistence mezi obdobími** – „Uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování použité v jednom účetním období nesmí účetní jednotky změnit v následujícím účetním období“ (ZoÚ, § 4). Je to možné pouze v případech, kdy by byla porušena zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, případně z důvodů uvedených také v ZoÚ v § 4. Aby byly informace vytvářené v účetnictví nejen správné, ale také srovnatelné co do obsahu, je nezbytné dodržovat zásadu věcné a metodické stálosti. Informace v účetnictví a účetní metody na sebe musejí navazovat nejen v rámci účetního období, ale i mezi účetními obdobími, a to ve všech účetních záznamech“ (Březinová, 2017 s. 20 - 21).
- **oceňování** – „Majetek se oceňuje v okamžiku uskutečnění účetního případu (např. pořízení) v ocenění stanoveném v § 25 ZoÚ, tj. v zásadě pořizovacími cenami, vlastními náklady, jmenovitou hodnotou a reprodukční pořizovací cenou. Vedle způsobu oceňování historickými cenami pořizovací cena a ocenění na úrovni vlastních nákladů se uplatňuje ocenění vybraných složek aktiv a závazků reálnou hodnotou, popř. ekvivalenční hodnotou k rozvahovému dni“ (Ryneš, 2018, s. 41). Březinová (2017, s. 23) konstatuje, že vzhledem k rozsáhlé škále přístupů k oceňování musí být tento princip zásadní.
- **zásada opatrnosti** – Rubáková a Hrouda (2012, s. 56) vysvětlují, že cílem této zásady je vykazovat pouze reálné a realizované zisky, v případě rizik vykazovat nejen ty jisté, ale i ty pravděpodobné. Ryneš (2018, s. 41) dodává, že obecně vzato se aktiva a výnosy nesmějí nadhodnocovat a pasiva a náklady podhodnocovat. Dušek (2018, s. 77) shrnuje, že zásada opatrnosti je z pohledu managementu nutnost, z pohledu účetnictví povinnost a z pohledu daně z příjmu dobrovolnost.
- **věcná (materiální) zásada** – „Tato zásada prakticky znamená vyjadřovat a zachycovat takové informace, kdy vynaložené náklady na jejich získání nepřevýší efekt z této informace. Zároveň je však potřeba důsledně dbát na to, aby účetní výkazy

obsahovaly takové informace, které jsou pro uživatele významné z hlediska jejich rozhodnutí“ (Březinová, 2017, s. 21).

- **přednost obsahu před formou** – Rubáková a Hrouda (2012, s. 56) uvádějí, že při účtování o konkrétním účetním případě musí účetní jednotka zkoumat podstatu hospodářské operace, která nastala, neboť forma a způsob popisu může někdy zastírat, jaké skutečnosti doopravdy nastaly.
- **akruální princip** – „Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisejí“ (ZoÚ, § 3). Pro dodržení této zásady jsou v účetnictví používány metody časového rozlišení, dohadných položek, rezerv a odpisů.
- **zákaz kompenzace** – „Účetní jednotky jsou povinny účtovat o aktivech a pasivech, jakož i o finančních prostředcích státního rozpočtu a finančních prostředcích rozpočtů územních samosprávných celků, nákladech a výnosech v účetních knihách a zobrazovat je v účetní závěrce samostatně bez jejich vzájemného zúčtování“ (ZoÚ, § 7). Březinová (2017, s. 22) uvádí výčet případů, které se **porušení zákazu kompenzace nepovažují**:
 - zúčtování dobropisů nebo refundací,
 - zúčtování doměrků a vratek daní,
 - zúčtování inventarizačních rozdílů, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob,
 - zúčtování rezerv, opravných položek a komplexních nákladů příštích období,
 - zúčtování vzájemného zápočtu pohledávek a závazků ve smyslu občanského zákoníku.

Ryneš (2018, s. 40) řadí do výčtu případů, které zákaz kompenzace neporušují, ještě zúčtování odložených daňových pohledávek a závazků a s odkazem na vyhlášku č. 500/2002 Sb., § 58 výklad doplňuje o přehled případů, kdy je v účetní závěrce při vykazování položek **vzájemné kompenzace možné provádět**. Jedná se o:

- kurzové rozdíly,
- zisky a ztráty z přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu,
- pohledávky a závazky (s výjimkou záloh) vůči téže osobě, které mají dobu splatnosti do 1 roku a jsou vedeny ve stejných měnách,

- vykazování vlastních dluhopisů, uhrazené zálohy na daň z příjmů s úhrnnou vyúčtovanou rezervou na daň z příjmů za příslušné období.

Zároveň je však třeba upozornit, že „Vzájemné zúčtování je možno provádět pouze v případech stanovených účetní metodou (vyhláška či český účetní standard) a za předpokladu, že významné zúčtované částky budou uvedeny v příloze k účetní závěrce“ (Ryneš, 2018, s. 40).

- **zásada vymezení okamžiku realizace** - „Jedná se o vymezení okamžiku, ve kterém je možné účtovat do výnosů, a na to navazující zápisy na vrub nákladů a na rozvahové účty. O veškerých nákladech a výnosech se účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí peněžních prostředků, tj. zejména k okamžiku splnění dodávky či poskytnutí služby“ (Ryneš, 2018, s. 38).

Vhodné shrnutí výše uvedených účetních zásad lze nalézt například u Duška (2018, s. 76), který je klasifikuje do skupin následovně:

- účetní zásady v čase – nepřetržitost trvání účetní jednotky, stálost metod, bilanční kontinuita, nezávislost účetních období,
- metodické zásady – zásada opatrnosti, zákaz kompenzace, zásada objektivit,
- nejdůležitější zásada – vést účetnictví tak, aby závěrka podala věrný a poctivý obraz.

Do účetních zásad se promítají i nařízení vyplývající ze směrnic EU. Je to patrné např. u zásady „věrného a poctivého zobrazení skutečností“, kdy směrnice EU (2013/34/EU) v důvodu 9 uvádí, že roční účetní závěrka by měla být sestavena v souladu se zásadou opatrnosti a podávat věrný a poctivý obraz o aktivech a pasivech, finanční situaci a o zisku či ztrátě. Zároveň však připouští, že ve výjimečných případech se může stát, že účetní závěrka při aplikaci ustanovení této směrnice věrný a poctivý obraz nepodává. V takovém případě by se měla účetní jednotka od tohoto ustanovení odchýlit, aby mohla věrný a poctivý obraz podat. Zákon o účetnictví tento požadavek směrnice EU respektuje a zohledňuje ho v §7. Dušek (2018, s. 76) toto považuje za „vrcholnou alibistickou účetní zásadu“.

Všechny výše uvedené účetní zásady musí být při účetní uzávěrce dodrženy.

3.2 Účetní uzávěrka a účetní závěrka – vysvětlení pojmů

Pro účel a cíl této práce je vhodné vysvětlit pojmy účetní uzávěrka a účetní závěrka.

Pojmy „účetní uzávěrka“ a „účetní závěrka“ se často nerozlišují či se jejich obsah zaměňuje. „**Účetní uzávěrka** představuje soubor činností a kroků, které vedou k uzavření účetního období. Součástí účetní uzávěrky jsou následující kroky:

- zaúčtování uzávěrkových operací,
- provedení inventarizace majetku a závazků,
- daňová analýza a výpočet daně z příjmů,
- uzavření účetních knih“ (Šteker, Otrusínová, 2016, s. 225).

Dušek (2018, s. 19) do uzávěrky zahrnuje širší okruh činností a uzávěrku charakterizuje jako činnost zahrnující tyto činnosti:

- konečná kontrola účetnictví daného období (vše zaúčtováno),
- zúčtování speciálních případů k rozvahovému dni,
- zpracování daňového přiznání (včetně daňové optimalizace),
- uzavření účetnictví (poslední účetní zápisy),
- převod účetnictví do dalšího období (účetní uzávěrka v SW),
- vyhotovení účetní závěrky, popř. výroční zprávy,
- ověření auditorem (pokud je – povinné či dobrovolné),
- schválení závěrky,
- zveřejnění závěrky včetně ověření správnosti zveřejnění,
- archivace.

Přestože, jak je výše uvedeno, Dušek uvádí jako součást účetní uzávěrky i účetní závěrku, jsem přesvědčena o tom, že je nutné tyto pojmy od sebe odlišovat, protože účetní uzávěrka je většinou chápána jako předstupeň účetní závěrky. Pojem účetní závěrka je totiž chápán jednoznačně: „**Účetní závěrka** je klíčovým a vrcholným dokumentem, kterým vrcholí účetní práce v účetní jednotce za celé účetní období. Účetní závěrka musí poskytnout uživateli tj. státu (daňové orgány), akcionářům, resp. společníkům, bankám, burzám, věřitelům a veřejnosti širokou škálu informací o majetkové finanční a důchodové situaci účetní jednotky“ (Ryneš, 2018, s. 275). Účetní závěrku tvoří vždy rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Účetní závěrka obchodních společností definovaných v ZoÚ zahrnuje i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. (ZoÚ, § 18)

Na skutečnost, že se pojmy účetní uzávěrka a účetní závěrka často nerozlišují, upozorňuje také

Pilařová, která uvádí, že „Roční účetní závěrka je obecně vnímána jako každoročně se opakující souhrn prací, který završuje celoroční proces vedení účetnictví a jehož výsledkem je podklad sloužící pro sestavení daňového přiznání a pro výpočet daňové povinnosti. Ve skutečnosti však není účetní závěrka souborem prací, ale nedílným souborem účetních výkazů, ze kterých je, v závislosti na kategorizaci účetních jednotek, účetní závěrka tvořena“ (Pilařová, 2017, s. 4). Navíc z výše uvedeného srovnání výkladu pojmu „účetní uzávěrka“ je zřejmé, že ani vymezení tohoto pojmu není chápáno všemi stejně. Pro účely této práce je proto účetní uzávěrkou chápán souhrn jednotlivých kroků popsanych v následující kapitole 3.3.

3.3 Kroky účetní uzávěrky

Kroky účetní uzávěrky, které vedou k uzavření účetních knih a předcházejí sestavení účetní závěrky, lze shrnout do níže uvedeného přehledu.

1. Přípravné práce:
 - vypracování směrnice pro účetní závěrku a inventarizaci majetku a závazků,
 - zajištění potřebných dokladů a podkladů,
2. Inventarizace majetku a závazků (fyzická a dokladová)
3. Uzávěrkové operace k rozvahovému dni:
 - zaúčtování inventarizačních rozdílů,
 - uzávěrkové operace u zásob,
 - kurzové rozdíly,
 - přecenění cenných papírů a podílů,
 - časové rozlišení,
 - dohadné položky,
 - rezervy,
 - opravné položky,
 - odpisy.
4. Kontrolní práce:
 - kontrola zaúčtování veškerých účetních případů běžného účetního období a náležitostí účetních záznamů,
 - základní kontrolní vazby, kontrola podvojnosti (obratová předvaha),
 - opravy účtování chybných účetních zápisů.
5. Daňová analýza:

- výpočet výsledku hospodaření před zdaněním,
- transformace výsledku hospodaření na základ daně,
- výpočet odčitatelných položek,
- výpočet a zaúčtování daně z příjmů splatné a odložené.

6. Uzavření účetnictví:

- uzavření účetních knih.

(Rubáková a Hrouda, 2012, s. 156-157; Kovalíková, 2018, s. 276-280; Březinová, 2016, s. 124)

V následujících kapitolách pak budou jednotlivé body výše uvedeného přehledu podrobně rozebrány.

3.3.1 Přípravné práce

3.3.1.1 Vypracování směrnice pro účetní závěrku a pro inventarizaci majetku a závazků

Dle Skálové a kol. by každá společnost měla při účetní uzávěrce postupovat podle vnitropodnikové směrnice, ve které budou popsány všechny nutné kroky, které musí být v rámci účetní uzávěrky provedeny a zaúčtovány. (Skálová a kol., 2018, s. 137). „Hlavním smyslem tvorby vnitřních směrnic je zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečností a zachycování hospodářských operací v různých vnitřních útvarech, a to ve stejném čase“ (Kovalíková, 2018, s. 7). Směrnice jsou i určitým nástrojem pro vnitřní řízení účetní jednotky (Kovalíková, 2018, s. 7). Louša konstatuje, že „pokud Zákon stanoví vydání vnitřního předpisu (vnitropodnikové směrnice), nemůže být účetnictví považováno za správné, jestliže takováto směrnice není vydána“ (Louša, 2014, s. 9). Směrnic, kterými musí účetní jednotka upřesnit jednotný postup účtování či použití metod a řídit se jimi po celé účetní období, je tedy více. S účetní uzávěrkou bezprostředně souvisí směrnice dvě:

a) Směrnice pro účetní uzávěrku a závěrku

Směrnice pro účetní uzávěrku a závěrku nepatří mezi povinné směrnice. Louša ji uvádí jako příklad směrnice doporučené a doporučuje, aby vnitropodniková směrnice, která bude upravovat proces účetní uzávěrky a sestavení účetní závěrky, obsahovala harmonogram prací s určením odpovědnosti za jednotlivé etapy. (Louša 2014, s. 79).

b) Směrnice pro inventarizaci majetku a závazků

Směrnice pro inventarizaci majetku a závazků se řadí mezi směrnice, jejichž zpracování je uloženo zákonem o účetnictví. Svobodová (2018, s. 144) uvádí, že vnitřní směrnice o inventarizaci musí konkretizovat provedení inventarizace s cílem splnit příslušná ustanovení zákona o účetnictví a zajistit nejen průkaznost stavu a reálnost ocenění, ale i zajistit funkci ochrany majetku a odpovědnosti za něj. Upřesňuje také, že vnitřní směrnice by měla zejména obsahovat:

- přesné vymezení předmětu inventarizace,
- stanovení inventarizační komise a její pravomoci,
- stanovení harmonogramu a termínů,
- stanovení způsobu zjišťování skutečného stavu,
- způsob zaznamenávání zjištěných inventurních stavů,
- stanovení způsobu úschovy účetních písemností o inventarizaci. (Svobodová, 2018, s. 144).

3.3.1.2 Zajištění potřebných dokladů a podkladů

Kovalíková (2018, s. 276 – 277) uvádí, že je třeba, aby účetní jednotka doložila, případně zabezpečila ke zpracování účetní uzávěrky a následně závěrky minimálně kopie níže uvedených dokladů a podkladů, pokud již nebyly dány k dispozici v průběhu účetního období:

- společenská smlouva nebo zakladatelská listina se všemi dodatky,
- návrhy na zápis do obchodního rejstříku,
- výpisy z obchodního rejstříku,
- zápisy z valných hromad,
- smlouvy s auditorem u auditovaných společností a smlouvy s daňovým poradcem,
- ostatní smlouvy (např. nájemní, leasingová, pojistná, o úvěru, darovací),
- inventarizační protokoly,
- škodní zápisy se závěry z případného pojistného plnění,
- vnitropodnikové směrnice,
- daňová přiznání minulých let,
- rozvaha a výkaz zisku a ztráty z minulého roku,
- auditorské zprávy z minulých let u auditovaných společností,

- korespondence s finančním úřadem, zdravotními pojišťovnami a správou sociálního zabezpečení a potvrzení o stavu účtů vedených u těchto institucí,
- daňová přiznání k DPH za listopad a prosinec (případně za IV. čtvrtletí),
- daňové přiznání k silniční dani a ostatním daním (např. k dani z nemovitosti),
- kolaudační rozhodnutí,
- obchodní smlouvy,
- kalkulace cen,
- karty nebo evidence hmotného a nehmotného majetku,
- pokladní knihy,
- sestava neuhrazených promlčených závazků a závazků 30 měsíců po splatnosti,
- ostatní nezbytné podklady a doklady vyplývající z činnosti účetní jednotky a mající vliv na účetnictví a daně.

3.3.2 Inventarizace

Rubáková a Hrouda uvádějí, že **inventarizace** je souhrn činností, kdy se porovnává skutečný stav majetku a závazků se stavem účetním, zjišťují se rozdíly a tyto rozdíly se vypořádávají a odstraňují. (Rubáková a Hrouda, 2012, s. 61). Dle Skálové a kol. má inventarizace dva základní cíle – ověřit, zda aktiva a závazky vykazované v účetnictví skutečně existují a ověřit reálnost jejich ocenění. (Skálová a kol., 2018 s. 33). Informace získané z inventarizace tedy slouží také jako podklad pro tvorbu opravných položek. Louša upozorňuje, že „Inventarizaci podléhá veškerý majetek, kterým v účetnictví rozumíme všechny účty aktiv kromě přechodných účtů a závazky, kterými jsou v účetnictví všechny účty pasiv kromě přechodných účtů, rezerv a účtových skupin tvořících vlastní kapitál. Součástí inventarizace je i majetek včetně cizího majetku (případně i závazky), pokud má být sledován v podrozvahové evidenci“ (Louša, 2012, s. 41-42). Zároveň ale také upozorňuje na ustanovení ve vyhlášce č. 500/20002 Sb., kde se uvádí, že „výši vytvořených rezerv a jejich odůvodněnost ověřuje účetní jednotka nejméně při každé inventarizaci“ (vyhláška 500/2002 Sb., § 57).

Lze doporučit, aby účetní jednotka prováděla inventarizaci nejen těch složek rozvahy, u kterých to zákon požaduje, ale i těch ostatních. Jen tak bude mít jistotu, že skutečný stav odpovídá stavu účetnímu.

Účetní jednotky zjišťují při inventarizaci skutečné stavy majetku a závazků (= **inventura**) a následně porovnávají zjištěný skutečný stav se stavem uvedeným v účetnictví

(= **inventarizace**). **Fyzická inventura** se provádí u majetku, u kterého lze vizuálně zjistit jeho existenci. U závazků a majetku, u kterého vizuálně existenci zjistit nelze, se provádí **inventura dokladová**. (ZoÚ, § 30).

Inventarizaci účetní jednotky provádějí k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku řádnou nebo mimořádnou (= **periodická inventarizace**) nebo v průběhu účetního období (= **průběžná inventarizace**). (ZoÚ, § 29).

K průběžné inventarizaci Skálová a kol. uvádějí, že ji mohou účetní jednotky provádět „pouze u zásob, u nichž účtují podle druhů, a dále u hmotného movitého majetku, jenž vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá místo kam náleží“ (Skálová a kol., 2018, s. 34).

„Účetní jednotky při periodické inventarizaci mohou zahájit inventuru nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem a ukončit ji nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni. Při periodické inventarizaci mohou účetní jednotky při zjišťování skutečného stavu stanovit den, ke kterému skutečný stav zjišťují a který předchází rozvahovému dni (dále jen „rozhodný den“), a mohou dokončit zjišťování skutečného stavu podle účetních záznamů, které prokazují přírůstky a úbytky majetku a závazků, které nastaly mezi tímto dnem a rozvahovým dnem“ (ZoÚ, § 30). K tomuto ustanovení se vyjadřuje Pilařová (Pilařová, c2016) a upřesňuje, že pokud chce účetní jednotka provést inventarizaci k rozvahovému dni (např. k 31. 12. 2016) není možné fyzickou inventuru provést ke dni, který je až po rozvahovém dni (např. 10. 1. 2017), protože takový časový sled odporuje výše uvedenému ustanovení ZoÚ. Dle uvedeného ustanovení tedy nutné jako rozhodný den určit den, který předchází rozvahovému dni. „Skutečné zjišťování stavu se provede právě ke stanovenému rozhodnému dni a k těmto dni se vytisknou sestavy stavů skladu ze skladového programu. Inventarizace může začít již čtyři měsíce před koncem kalendářního roku (pokud je účetní období kalendářní rok) a může být dokončena (rozumějme řešení inventurních přebytků a mank) dva měsíce po začátku nového účetního období. Pokud bude rozhodný den stanoven například na 10. 12. 2016, bude stav k rozvahovému dni (tj. k 31. 12. 2016) doložen účetními přírůstky a úbytky“ (Pilařová, c2016).

Provedení inventur dokládá účetní jednotka inventurními soupisy. Musí obsahovat podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečností a osoby odpovědné za provedení inventarizace, způsob zjišťování skutečných stavů, ocenění majetku a závazků k rozvahovému dni, okamžik zahájení a ukončení inventury, okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka,

rozhodný den, pokud jej účetní jednotka stanovila. (ZoÚ, § 30).

Účetní jednotky musí být schopny prokázat provedení inventarizace 5 let po jejím uskutečnění. (ZoÚ, § 29).

3.3.3 Uzávěrkové operace k rozvahovému dni

Na konci účetního období musí účetní jednotky zajistit, aby účetní informace, na základě kterých bude sestavena účetní závěrka, byly v souladu s realitou:

- po stránce věcné (majetek a závazky se ověřují ve vazbě na jejich existenci),
- po stránce časové (jsou zaznamenány do účetního období, s nímž věcně a časově souvisejí),
- po stránce správnosti a vhodnosti ocenění. (Březinová, 2017, s. 43).

K rozvahovému dni je tedy třeba provést následující účetní operace:

3.3.3.1 Zaúčtování inventarizačních rozdílů

Zákon o účetnictví (ZoÚ, § 30) definuje inventarizační rozdíly jako rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, kdy

- a) skutečný stav je nižší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako **manko**, popřípadě **schodek** u peněžních hotovostí a cenin, nebo
- b) skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako **přebytek**.

Rozdíly mezi účetním a skutečným stavem mohou mít různé důvody. Pro rozdíly (úbytky), které jsou způsobené přirozenými příčinami (např. vysychání materiálu, vypařování tekutin) nebo vyplývající z charakteru činnosti účetní jednotky (např. ztráty v obchodních domech), je třeba mít stanoven vnitropodnikový předpis určující, který úbytek je možné považovat za úbytek do normy a nad normu. Tento předpis by měl vycházet z minulých zkušeností i z fyzikálních zákonitostí a být stanoven tak, aby účetní jednotka vždy uměla doložit způsob tvorby a výši jednotlivých norem. (Ryneš, 2018, s. 76).

Rozdíly do normy (úbytky) se účtují do provozních nákladů např. na účet 501 – *Spotřeba materiálu*, nebo v případě zboží na účet 504 – *Prodané zboží*.

Rozdíly nad normu nebo ty, pro které se normy pro úbytek nestanoví (manka), se účtují na účet

549 – *Manka a škody*, schodky pak na účet 569 – *Manka a škody na finančním majetku*. „Inventarizační rozdíl – manko nebo schodek – je dále třeba posoudit zejména podle příslušných ustanovení občanského zákoníku, zákona o obchodních korporacích a zákoníku práce“ (Pilařová, 2018, s. 11). Ryneš toto konkretizuje tak, že „v případech, kdy je to možné, by účetní jednotka měla s péčí dobrého hospodáře nárokovat zjištěné ztráty a manka na odpovědných osobách. Jedná se o nároky za zaměstnanci, se kterými má účetní jednotka uzavřenu smlouvu o hmotné odpovědnosti, či o nároky za pojišťovnou z pojistného plnění u krádeží či živelních pohrom“ (Ryneš, 2018, s. 77). Pokud tedy bylo manko předepsáno k náhradě odpovědné osobě, je třeba účtovat zároveň i o této pohledávce (např. v případě zaměstnance MD 335 – *Pohledávky za zaměstnancem*/ D 648 – *Ostatní provozní výnosy*).

Přebytky se zaúčtují do výnosů na účet 648 – *Ostatní provozní výnosy*, v případě pokladny a cenin na účet 668 – *Ostatní finanční výnosy*.

Manka a přebytky některých zásob lze vzájemně kompenzovat. Připouští to vyhláška č.500/2002 Sb., na základě které se za porušení vzájemného zúčtování nepovažuje „zúčtování rozdílů zjištěných při inventarizaci, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob, například v důsledku různých rozměrů spojovacích materiálů nebo podobného balení zásob“ (vyhláška č.500/2002 Sb., § 58).

3.3.3.2 Uzávěrkové operace u zásob

Účetní jednotky si mohou zvolit, kterým ze dvou možných způsobů budou účtovat o zásobách. ČÚS č. 015 dává na výběr z těchto možností:

- a) **způsob A** – o zásobách se účtuje průběžně
- b) **způsob B** – o zásobách se účtuje periodicky

Při účtování způsobem A se „pořízení účtuje průběžně na příslušné majetkové účty zásob. Veškeré složky pořizovací ceny nakupovaných zásob se zachycují prostřednictvím kalkulačních účtů (111 - *Pořízení materiálu*, 131 - *pořízení zboží*), které při uzavírání účetních knih nevykazují žádný zůstatek. Spotřeba nakupovaných zásob se účtuje na nákladové účty až v okamžiku spotřeby nebo prodeje“ (Šteker, Otrusínová, r. 2016, s. 80). Pro účtování nákladů na pořízení zásob vytvořených vlastní výroby i pro jejich úbytek používá účetní jednotka účty v účtové skupině 58 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*.

Při účtování způsobem B se v průběhu účetního období nepoužívají účty jednotlivých zásob na skladě ani účty pořízení. Zásoby se již v okamžiku pořízení účtují přímo do nákladů. Na majetkové účty zásob se účtuje pouze k prvnímu dni účetního období o počátečním stavu zásob a k poslednímu dni o konečném zůstatku zásob. (Šteker a Otrusínová, r. 2016, s. 83). Stav zásob se zaúčtuje ke konci účetního období podle skladové evidence materiálu či zboží na vrub účtu *112 - Materiál na skladě* či *132 - Zboží na skladě a prodejnách* souvztažně s účtem *501 - Spotřeba materiálu* či *504 - Prodané zboží*. O zásobách vlastní výroby bude účtováno na účtech účtové skupiny *12 - Zásoby vlastní činnosti* souvztažně s účtem účtové skupiny *58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*. (Ryneš, 2018, s. 152). K prvnímu dni následujícího účetního období se počáteční zůstatky účtů 112, 132 a účtové skupiny 12 opět převedou do nákladů.

Pokud na konci účetního období obdrží účetní jednotka od dodavatele fakturu za zboží nebo materiál, ale nedošlo k převzetí dodávky na sklad, použijí se pro účtování účty *119 - Materiál na skladě*, příp. *139 - Zboží na cestě*. Pořizovací účty *111 - Pořízení materiálu* a *131 - Pořízení zboží* totiž musí, jak je uvedeno výše, k rozvahovému dni vykazovat nulový zůstatek. Pokud nastane případ, že je dodávka materiálu či zboží převzata na sklad, ale do konce účetního období není doručena faktura, je třeba zachytit v účetnictví závazek k dodavateli prostřednictvím účtu *389 - Dohadné účty pasivní*.

Účetní jednotky mohou použít oba způsoby účtování zároveň, ale při účtování podle míst uskladnění (odpovědných osob) však může být uplatněn pouze jeden z těchto způsobů. (ČÚS č. 015). Ryneš doporučuje vedení evidence zásob způsobem B „zejména pro obchodní společnosti s dobře organizovaným skladovým hospodářstvím a vnitropodnikovým účetnictvím“ (Ryneš, 2018, s. 152). Vyhláška č.500/200 Sb. v § 7 totiž říká, že „způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.“

3.3.3.3 Kurzové rozdíly

Povinnost vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny předepisuje ZoÚ v § 4. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních korporacích, práv z cenných papírů a zaknihovaných cenných papírů a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, a cizích měn, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu. Tato povinnost platí

i u opravných položek a rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně. (ZoÚ, § 4).

Vztah mezi českou měnou a cizí měnou je třeba vyjádřit v průběhu účetního období v okamžiku uskutečnění účetního případu, a také před sestavením účetní závěrky, kdy se příslušný zůstatek na účtu v českých korunách upraví tak, aby korespondoval se zůstatkem v cizí měně. (Beránek, 2017, s. 24). Při přecenění majetku a závazků k rozvahovému dni použije účetní jednotka denní kurz devizového trhu České národní banky. Kurzové rozdíly, které při tom vzniknou, se účtují zpravidla výsledkově - dle své povahy na jeden z těchto účtů: 563 – *Kurzová ztráta* nebo 663 – *Kurzový zisk*. „Avšak ve vybraných případech stanovených v souladu s účetními předpisy budou tyto rozdíly účtovány jako nerealizované kurzové rozdíly na vrub či ve prospěch účtové skupiny 41, např. účtování kurzových rozdílů z ostatních (realizovatelných) cenných papírů. Pokud se majetek v cizí měně musí vyjádřit k rozvahovému dni reálnou hodnotou či ekvivalencí, jsou kurzové rozdíly součástí této reálné hodnoty či ekvivalenční hodnoty. Kurzové rozdíly se v tomto případě samostatně neúčtují“ (Ryneš, 2018, s. 71 – 72).

3.3.3.4 Přecenění cenných papírů a podílů

„Kromě způsobu oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu pořizovací cenou nebo cenou na úrovni vlastních nákladů, popř. ve zvláštních případech reprodukční pořizovací cenou, vyžaduje zákon o účetnictví oceňování vybraných aktiv, popř. závazků tzv. **reálnou hodnotou nebo ekvivalencí** k rozvahovému dni“ (Ryneš, 2018, s. 69).

Reálná hodnota je hodnota odvozená z cen na trhu s daným aktivem či závazkem. Oceňují se s ní:

- vybrané cenné papíry (především realizovatelné cenné papíry nebo cenné papíry, s nimiž je obchodováno),
- deriváty,
- část majetku a závazků zajištěná deriváty,
- finanční umístění se stanovenými výjimkami,
- pohledávky, které jsou určeny k obchodování,
- majetek a závazky v případech, kdy ocenění reálnou hodnotou ukládá zvláštní právní předpis. (Březinová, 2017, s. 28).

Jak uvádějí Březinová a Štohl, výhodou použití reálné hodnoty je to, že vyjadřuje objektivně situaci na trhu k rozvahovému dni, nevýhodou pak obtížné získávání informací o reálné hodnotě konkrétního aktiva či závazku. (Březinová a Štohl, 2017, s. 25).

Dalším způsobem ocenění je **metoda ekvivalence**. „Účetní jednotka má možnost, pokud se tak rozhodne, ocenit majetkové účasti, tj. cenné papíry a podíly s rozhodujícím vlivem a cenné papíry a podíly pod podstatným vlivem, ekvivalencí. Ocenění ekvivalencí spočívá v tom, že je přeceněna hodnota majetkové účasti na základě toho, jak vysoký je její vlastní kapitál ve společnosti, jejíž cenné papíry či podíly účetní jednotka drží“ (Březinová, 2017, s. 28 – 29). Pokud se účetní jednotka pro přecenění podílu ekvivalencí rozhodne, musí tak přecenit všechny tyto podíly.

Ryneš vysvětluje, že „rozdíly vyplývající z přecenění na reálnou hodnotu či ekvivalenční hodnotu k rozvahovému dni, se vyúčtují v zásadě takto:

- a) rozdíly vztahující se k přecenění cenných papírů k obchodování do výsledku hospodaření,
 - b) ostatní rozdíly vztahující se k ostatním cenným papírům a podílům a cenným papírům k podnikům ve skupině včetně rozdílu vyplývajícího z ocenění ekvivalencí se vypořádají rozvahově proti vlastnímu kapitálu“ (Ryneš, 2018, s. 71). Slouží k tomu účet
- 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků.*

3.3.3.5 Časové rozlišení

Účetní jednotky musí o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, účtovat do období, se kterým časově a věcně souvisejí. (ZoÚ, § 3). K tomuto účelu slouží účty časového rozlišení. „Předmětem časového rozlišení jsou skutečnosti, u nichž lze přesně určit:

1. věcný titul, čeho se týkají, k čemu se vztahují,
2. výši, částku vynaloženou nebo získanou,
3. období, kterého se týkají“ (Skálová a kol., 2018, s. 99).

Pro časové rozlišení jsou určeny tyto účty:

381 – Náklady příštích období – používá se pro výdaje, které byly zaplacený v daném účetním období, ale jsou nákladem příštích účetních období

382 – *Komplexní náklady příštích období* – zachycují se zde výdaje, které se týkají příštích účetních období, a které se souhrnně vztahují k danému účelu (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 32).

383 – *Výdaje příštích období* – účtují se zde náklady, které souvisejí s běžným účetním obdobím, uhrazeny budou však v příštích obdobích.

384 – *Výnosy příštích období* - představují příjmy v běžném období, které jsou však výnosem příštích období.

385 – *Příjmy příštích období* – jsou to částky, které účetní jednotka do rozvahového dne nepřijala, nejsou účtovány jako pohledávky, ale souvisejí s výnosy běžného účetního období.

„Časové rozlišení není nutné používat v případech, jde-li o:

- nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování výsledku hospodaření,
- pravidelně se opakující výdaje, popřípadě příjmy, za předpokladu, že se výrazněji neovlivní věcná a časová souvislost nákladů a výnosů“ (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 32).

Dušek doplňuje, že časově nelze rozlišovat:

- pokuty, penále, manka a škody,
- účetní případy, které se mají řešit dohadnými položkami. (Dušek, 2018, s. 88).

Postup při časovém rozlišování nákladů a výnosů si účetní jednotka stanoví ve vnitřní směrnici a tuto směrnici může měnit jen výjimečně, neboť je třeba dodržovat zásadu stálosti účetních metod.

Pilařová a Pilátová doporučují ve směrnici ošetřit především časové rozlišení nákladů na zařazení většího rozsahu drobného hmotného a nehmotného majetku do používání. Uvedené autorky upozorňují, že „Mezi dost diskutovanou oblast v praxi patří časové rozlišení nákladů z titulu pořízení drobného majetku“ (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 36). A dále uvádějí, že „pro zvýšení právní jistoty o správném způsobu účtování do nákladů a následně i pro zvýšení daňové uznatelnosti nákladů je potřebné vnitřním předpisem upravit, že roční náklady na pořízení drobného majetku se časově nerozlišují v souladu s bodem 6. 4. a 6. 5. českého účetního

standardu číslo 019 – Náklady a výnosy, a to jak z důvodu pravidelně se opakující částky (např. běžná roční výše pořízení drobného majetku se v dané společnosti pohybuje v rozmezí +/- 10% částky 600 tis. Kč, tj. od 540 tis. do 660 tis. Kč), tak i částky nevýznamné (např. do výše 3% z celkové roční hodnoty nákladů“ (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 36).

V souvislosti s časovým rozlišením je třeba také zmínit odborný názor Národní účetní rady k otázce, zda se zůstatky účtů časového rozlišení vyjádřených v cizí měně mají k datu účetní závěrky přepočítávat závěrkovým kursem.

Stanovisko Národní účetní rady je následující: „Vzhledem k tomu, že zůstatek účtu *Výdaje příštích období* má charakter cizoměnového závazku (výdaj v cizí měně bude muset být uhrazen v příštích obdobích) a zůstatek účtu *Příjmy příštích období* má charakter cizoměnové pohledávky (příjem v cizí měně bude přijat v příštích obdobích), platí pro ně stejná pravidla, jako pro ostatní cizoměnové závazky a pohledávky. Zůstatek tohoto účtu je třeba k datu účetní závěrky přepočítat kursem ČNB platným k tomuto datu. Naproti tomu účty časového rozlišení *Náklady příštích období* a *Výnosy příštích období*, kdy peněžní tok již proběhl, nemají charakter cizoměnové pohledávky a cizoměnového závazku, není s nimi spojeno kursové riziko, a proto se zůstatek těchto účtů k datu účetní závěrky nepřepočítává“ (NÚR, Interpretace I – 37, 2018). Tato interpelace není právně závazným nařízením, vyjadřuje však odborný názor a doporučení.

3.3.3.6 Dohadné položky

Stejnou funkci jako účty časového rozlišení, tedy účtovat o skutečnostech týkajících se účetnictví do období, se kterým časově a věcně souvisejí, mají i dohadné účty. Na rozdíl od účtů časového rozlišení se však používají v případě, kdy není známa přesná částka nákladu nebo výnosu. Jejich výši je třeba kvalifikovaně odhadnout. Ryneš uvádí, že „dohadné účty jsou v zásadě pohledávky nebo závazky neurčité výše, které věcně souvisejí s výnosy, náklady či s rozvahovými položkami (aktivy) právě minulého účetního období“ (Ryneš, 2018, s. 182).

Dohadnými účty jsou:

388 – *Dohadné účty aktivní* – na tyto účty se účtuje „o případech, které nelze zaúčtovat jaké běžné pohledávky, přitom výnos v předpokládané výši věcně a časově s daným účetním obdobím souvisí. Typickým příkladem je pohledávka za pojišťovnou v důsledku pojistné události, pokud ještě nebyla poskytnuta pojistná náhrada a pojišťovna do data uzavírání

účetních knih nepotvrdila konečnou výši náhrady“ (Skálová a kol., 2018, s. 103).

389 – *Dohadné účty pasivní* – na tyto účty se účtuje například „v případech nevyfakturovaných dodávek za materiál, zboží, práce a služby, tj. za tyto dodávky nedošla faktura, která by měla být zahrnuta do účetní závěrky“ (Skálová a kol. 2018, s. 103).

Pilařová a Pilátová k dohadným položkám uvádějí, že nejsou součástí časového rozlišení, a tedy se o nich musí účtovat vždy, když je pro ně důvod, a to i tehdy, i když by šlo o částky nevýznamné nebo pravidelně se opakující. Dále také poukazují na skutečnost, že vzhledem k tomu, že jsou dohadné účty v rozvaze vykazovány v rámci pohledávek či závazků, je třeba je před sestavením rozvahy rozdělit na krátkodobé (očekává se splatnost do jednoho roku včetně) a dlouhodobé (očekává se splatnost delší než jeden rok). (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 38 – 39).

3.3.3.7 Rezervy

„Rezervy jsou dalším účetním nástrojem, který slouží k zahrnování nákladů do období, se kterým věcně a časově souvisí. Rezervy, jejich tvorba a čerpání je odrazem zásady opatrnosti v účetnictví“ (Ryneš, 2018, s. 204). „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“ (ZoÚ, §26). Šteker a Otrusínová si všímají, že rezervy připomínají jeden z typů časového rozlišení – výdaje příštích období, avšak na rozdíl od časového rozlišení není u rezerv známa přesná částka a zpravidla ani období čerpání. Dále pak vysvětlují, že účetní jednotka si tvorbou rezerv zvyšuje náklady, snižuje čistý zisk, a tedy zadržuje prostředky na výdaje, které vynaloží v příštích obdobích. (Šteker a Otrusínová, 2016, s. 151).

Skálová a kol. (2018, s. 121) třídí rezervy z několika hledisek:

podle určení:

- obecné (určené na krytí rizik a ztrát z podnikání),
- účelové (na opravy hmotného majetku, na daň z příjmů, na restrukturalizaci, na důchody a podobné závazky)

podle daňového dopadu:

- zákonné rezervy (jejich tvorba a použití je stanovena zvláštním zákonem a jsou

zohledněny v zákoně o daních z příjmů),

- ostatní rezervy (rozhoduje o nich účetní jednotka sama, nejsou daňově uznatelným nákladem).

„Zákonné rezervy se tvoří způsobem a k účelům stanovených zákonem o rezervách a uplatňují se za zdaňovací období. Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů vymezuje pro podnikatele tyto rezervy:

- rezerva na opravy dlouhodobého hmotného majetku
- rezerva na pěstební činnost
- rezerva na odbahnění rybníka
- rezerva finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou
- rezerva na vypořádání důlních škod
- rezerva na technické rekultivace a sanace skládek
- rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů
- rezerva podle zákona o odpadech a další rezervy podle zvláštních zákonů.

Rezerva se **nesmí** vytvářet:

- na plánované modernizace a rekonstrukce,
- na majetek určený k likvidaci,
- na opravy v souvislosti se škodami a jinými nepředvídatelnými nebo nahodilými událostmi na pravidelně (každoročně) se opakující opravy,
- na majetek, k němuž má vlastnické právo poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkurzu“ (Ryneš, 2018, s. 205 – 207).

K účetním rezervám, jejichž tvorba není daňově uznatelným nákladem, Ryneš uvádí, že „účetní rezervy na závazky a náklady nebudou nejspíš nikdy detailně upraveny žádným závazným účetním předpisem, ale odvíjejí se z kvalifikovaného odhadu, zkušeností minulých let nebo empirických a statistických šetření“ (Ryneš, 2018, s. 211).

Důvody pro tvorbu rezerv a jejich výši si účetní jednotka určí ve vnitropodnikové směrnici.

Tvorba rezerv se účtuje na vrub nákladů (účty účtové skupiny 55, 57 a 59) a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 45 – *Rezervy*. Jejich snížení, zrušení nebo použití pak zápisem opačným. Jednotlivé rezervy se evidují na samostatných analytických účtech. Zůstatky rezerv

podléhají inventuře, kdy se posuzuje jejich výše a odůvodněnost. (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 40 – 41; Skálová a kol, 2018, s. 121 - 122).

Rezervy nesmí být používány k úpravě hodnot aktiv, k tomuto účelu slouží opravné položky (Ryneš, 2018, s. 204).

Dušek zajímavě shrnuje účel tvorby účetních rezerv citací Ing. Havla: „Rezervy jsou ochranou společnosti před jejich vlastníky“ (Dušek, 2018, s. 83).

3.3.3.8 Opravné položky

Opravné položky se vytvářejí k účtům majetku v případě, že dojde se snížení ocenění uvedeného majetku, a toto snížení není trvalého charakteru nebo snížení ocenění není vyjádřeno jiným způsobem, například reálnou hodnotou. Snížení hodnoty účetní jednotka obvykle účetní jednotka zjistí na základě inventarizace majetku. (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 55).

Opravné položky lze rozčlenit na:

a) **účetní** – např.

- opravné položky k odepisovanému dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku,
- opravné položky k zásobám,
- opravné položky k pohledávkám tvořené nad rámec zákona o rezervách pro zjištění daně z příjmů

b) **zákonné** - opravné položky k pohledávkám tvořené na základě zákona č 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 21-27).

Opravné položky k **odepisovanému dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku** se tvoří, pokud je jeho užitná hodnota zjištěná při inventarizaci výrazně nižší než jeho účetní zůstatková hodnota, a toto snížení je pouze přechodné. O tvorbě opravných položek k odepisovanému dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 – *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti* souvztažně s příslušnými účty účtové skupiny 09 – *Opravné položky k dlouhodobému majetku*. O snížení nebo zrušení opravné položky se účtuje

zápisem opačným. (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 21).

U **zásob** se při inventurách posuzuje zejména jejich fyzický stav, prodejnost a cena prodeje, a pokud jejich cena klesne pod úroveň pořizovací ceny nebo vlastních nákladů, je třeba k těmto zásobám vytvořit opravnou položku. (Ryneš, 2018, s. 149). O tvorbě opravných položek k zásobám se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 – *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti* souvztažně s příslušnými účty účtové skupiny 19 – *Opravné položky k zásobám*. O snížení nebo zrušení opravné položky se účtuje zápisem opačným. (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 23).

Opravné položky, které jsou tvořeny k odepisovanému dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku a k zásobám, nejsou daňově uznatelné.

Daňově účinné jsou pouze opravné položky k **pohledávkám**, které jsou tvořeny v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Podle tohoto zákona lze opravné položky vytvářet k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. 12. 1994, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech, a tento příjem nebyl osvobozen od daně z příjmů. (Skálová a kol., 2018, s. 84).

Výjimku tvoří níže uvedené typy pohledávky, ke kterým daňově uznatelné opravné položky není možné tvořit:

- pohledávky za společníky, akcionáři, členy družstev za upsaný vlastní kapitál,
- pohledávky mezi spojenými osobami, pohledávky mezi osobami blízkými,
- pohledávky vzniklé z titulu cenných papírů, ostatních investičních nástrojů, úvěrů, půjček, ručení záloh, smluvních pokut, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů,
- pohledávky, které nebyly účtovány ve výnosech a tyto výnosy nebyly zahrnuty do základu daně z příjmů,
- pohledávky vzniklé při plnění ve prospěch vlastního kapitálu a při úhradě ztráty společnosti,
- pohledávky odepsané již na vrub hospodářského výsledku,
- pohledávky nabyté bezúplatně,
- pohledávky vytvářející soubor pohledávek (Ryneš, 2018, s. 191 – 192),
- Skálová a kol. (2018, s 85) dodávají, že v případě, že se nejedná o pohledávky za

dlužníky v insolvenčním řízení, nesmí být opravné položky tvořeny před tím, než dojde k zápočtu pohledávky se závazkem, který má současně s pohledávkou věřitel k dlužníkovi.

Zákon o rezervách pro zjištění daně z příjmů upravuje tvorbu opravných položek k těmto pohledávkám (ZoR, § 8, § 8a, § 8b, § 8c) :

- opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení,
- opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994,
- opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za clo,
- opravné položky u pohledávek do 30 000 Kč.

Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení mohou vytvořit poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví, až do výše rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek přihlášených u soudu od zahájení insolventního řízení do konce lhůty stanované v rozhodnutí soudu o úpadku nebo do konce lhůty podle insolvenčního zákona, spojí-li soud s rozhodnutím o úpadku rozhodnutí o povolení oddlužení. Byla-li povolena reorganizace, postačí, že dlužník věřitelovu pohledávku správně uvedl v seznamu svých dluhů podle zvláštního právního předpisu. (ZoR, § 8).

Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví, za podmínky, že od konce sjednané doby splatnosti pohledávky neuplynulo více než:

- a) 18 měsíců, až do výše 50% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- b) 30 měsíců, až do výše 100% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

U pohledávky nabyté postoupením, jejíž rozvahová hodnota bez příslušenství byla v době vzniku vyšší než 200 000 Kč, se mohou tvořit opravné položky pouze v případě, že bylo zahájeno rozhodčí nebo soudní nebo správní řízení, kterého se poplatník daně z příjmů účastní. (ZoR, § 8a).

Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za clo mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví a kteří podle celního zákona ručí za clo. (ZoR, § 8b).

Opravné položky k nevýznamným nepromlčeným pohledávkám může vytvářet poplatník daně z příjmů, který vede účetnictví, až do výše 100% jejich neuhrazené rozvahové hodnoty bez

příslušenství pouze v případě, že:

- se nejedná o pohledávky za členy obchodní korporace za upsaný vlastní kapitál,
- se nejedná o pohledávky vzniklé mezi spojenými osobami,
- rozvahová hodnota pohledávky bez příslušenství v momentě vzniku nepřesáhla částku 30 000 Kč,
- od konce sjednané doby splatnosti uplynulo nejméně 12 měsíců,
- celková hodnota pohledávek k témuž dlužníkovi, u nichž se uplatňuje postup dle tohoto ustanovení, nepřesáhne za období, za které se podává daňové přiznání, částku 30 000 Kč.
- o těchto pohledávkách poplatník povede samostatnou evidenci. (ZoR, § 8c, Pilařová a Pilátová, 2018, s. 27).

O tvorbě opravných položek k pohledávkám se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 – *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti* souvztažně s příslušnými účty účtové skupiny 39 – *Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování*. O snížení nebo zrušení opravné položky se účtuje zápisem opačným. Opravné položky zákonné a účetní se vedou odděleně na rozdílných analytických účtech. (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 26).

„V případech, ve kterých bude opravná položka vytvořena ve výši 100% hodnoty nepromlčené pohledávky s výjimkou pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení, může být tato pohledávka odepsána a opravná položka k ní zrušena. Takto odepsaná pohledávka se dále sleduje na podrozvahových účtech s výjimkou těch pohledávek, u kterých došlo k jejich zániku. Přijatá úhrada odepsané pohledávky se zaúčtuje jako výnos na příslušném účtu účtové skupiny 64 – *jiné provozní výnosy* a zachytí se na podrozvahových účtech“ (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 27).

Občanský zákoník, který nabyl účinnosti od 1. 4. 2014, sjednotil právní úpravu promlčení pohledávek, která byla dříve upravena v obchodním zákoníku v občanském zákoníku. V novém občanském zákoníku je stanovena obecná tříletá promlčecí lhůta, strany si však mohou ujednat promlčecí lhůtu kratší nebo delší – nejméně však v trvání jednoho roku a nejdéle v trvání patnácti let. (OZ, § 629, § 630). V případě promlčení pohledávka nezaniká, pouze se oslabí právo na její vymáhání. Tuto pohledávku již není možné úspěšně soudně vymáhat.

Pravidla pro tvorbu opravných položek a pro odpisy pohledávek si účetní jednotka upraví ve své vnitropodnikové směrnici.

3.3.3.9 Odpisy

Na rozdíl od opravných položek odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku. Dušek odpisování definuje jako „reálné přenášení hodnoty odpisovaného majetku do nákladů“ (Dušek, 2018, s. 100).

Rozlišujeme dva základní druhy odpisů:

- a) účetní
- b) daňové

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy shrnují Pilařová a Pilátová takto: „Účetní odpisy vstupují do účetnictví a přímo ovlivňují účetní výkazy, tzn. výkaz zisku a ztráty a rozvahu. Daňové odpisy slouží k výpočtu základu daně z příjmů a ovlivňují výši splatné daně“ (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 17.). Šteker a Otrusínová rozdíl v obou kategoriích odpisů popisují tak, že účetní odpisy závisí na rozhodnutí účetní jednotky, naproti tomu daňové odpisy jsou politickým rozhodnutím, jak rychle se umožní daňovým subjektům zahrnout cenu majetku do nákladů ovlivňující základ daně z příjmů. Z tohoto důvodu by se tedy výše účetních a daňových odpisů měla lišit. (Šteker a Otrusínová, 2016, s. 56).

Účetní odpisy vymezuje zákon o účetnictví. „Cílem účetních odpisů je reálné ocenění dlouhodobého majetku a poskytnutí důležitých informací o nákladech účetní jednotky“ (Šteker a Otrusínová, 2016, s. 56.). Odepisování probíhá na základě odpisového plánu, který si účetní jednotka sama sestaví. Způsob jeho sestavení si upřesní ve vnitropodnikové směrnici. „Tento plán si účetní jednotka sestaví pro jednotlivé předměty, popř. skupiny předmětů, v závislosti na době použitelnosti, na způsobu jejich využití, na předpokládané zbytkové hodnotě a kalkulačních metodách, např. odpis podle výkonu nebo času“ (Ryneš, 2018, s. 129). Pilařová a Pilátová upřesňují, že účetní odpisy je třeba počítat s přesností minimálně na měsíce. (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 17). Účetní odpisování není možné přerušit či pozastavit.

Účetní jednotky účtují o odpisech majetku, ke kterému mají vlastnické právo. „Dále se odepisuje v souladu s účetními metodami níže uvedený dlouhodobý majetek, který ve vlastnictví účetní jednotky není:

- dlouhodobý nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívání od vlastníka, např. licence k používání softwaru,
- technické zhodnocení cizího dlouhodobého majetku, pokud je účetní jednotka oprávněna účtovat a odepisovat technické zhodnocení,
- technické zhodnocení drobného nehmotného a hmotného majetku,
- stavba uvedená do užívání na cizím pozemku se zřízeným právem stavby,
- dlouhodobý majetek ve svěřenském fondu,
- ložisko nevyhrazeného nerostu nebo jeho část, na pozemku koupeném po 1. 1. 1997“ (Ryneš, 2018, s. 128).

Účetní odpisy se účtují na vrub nákladového účtu 551 – *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* a souvztažně s tím ve prospěch účtu účtové skupiny 07 – *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo účtu účtové skupiny 08 – *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*.

Šteker a Otrusinová uvádějí, že „v účetnictví se **neodepisují** následující druhy majetku:

- pozemky,
- umělecká díla (nejsou-li součástí stavby), svírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty,
- nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení (není-li uvedeno do stavu způsobilého k užívání),
- najatý nebo obdobě uzívaný dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek,
- finanční majetek,
- zásoby,
- pohledávky,
- preferenční limity (nelze-li je odepisovat podle času nebo výkonů), povolenky na emise“ (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 57 – 58).

Ryneš na rozdíl od Šteker a Otrusinové pohledávky mezi neodepisovaný majetek nezařazuje. Pouze uvádí, že běžnému režimu odepisování nepodléhají, a že je možné je odepsat jednorázově pokud zaniknou, hrozí jejich promlčení nebo na základě rozhodnutí účetní jednotky v případech, ve kterých pohledávka ztratila svou hodnotu. (Ryneš, 2018, s. 129).

Daňové odpisy upravuje zákon o daních z příjmů a slouží k výpočtu základu daně z příjmů. Hmotným majetkem, který lze odepisovat, je dle zákona o daních z příjmů:

- samostatné hmotné movité věci popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti delší než 1 rok,
- budovy, domy a jednotky,
- stavby (s několika výjimkami),
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč,
- jiný majetek vymezený v ZDP (např. technické zhodnocení, technické rekultivace). (ZDP, § 26).

Nehmotným majetkem jsou nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný nehmotný majetek dle zvláštního právního předpisu pokud:

- byl nabyt úplatně nebo darováním nebo zděděním,
- byl nabyt z vkladu společníka či přeměny,
- byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování či poskytování,
- vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč,
- doba použitelnosti delší než 1 rok a jeho odepisování není zákonem vyloučeno. (ZDP, § 32a, Ryneš, 2018, s. 133).

„Hmotný a nehmotný majetek může být odpisován pro daňové účely vlastníkem nebo osobou (odpisovatel), která k němu nabyla právo užívání za úplatu“ (Ryneš, 2018, s. 133).

V zákoně o daních z příjmů v § 27 je uveden majetek, který je z odepisování vyloučen. Na rozdíl od účetních předpisů je výčet uvedený v zákoně o daních z příjmů širší (např. o bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevyší 40 000 Kč).

V prvním roce odpisování zařadí poplatník hmotný majetek do odpisových skupin uvedených v příloze k zákonu o daních z příjmů. Minimální doba odpisování pro jednotlivé odpisové skupiny je uvedena v následující tabulce:

Tabulka 1: Minimální doba odpisování

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: ZDP, § 30

Poplatník si u každého nově pořízeného hmotného majetku zvolí, zda bude provádět rovnoměrné nebo zrychlené odpisování. Každému způsobu odpisování zákon o daních z příjmů přiřazuje odpisové sazby nebo odpisové koeficienty pro jednotlivé roky odepisování a vzorec, podle kterého se daňové odpisy vypočítají. Daňové odpisy hmotného majetku přerušit lze.

U nehmotného majetku se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se odepisuje rovnoměrně bez přerušení:

- audiovizuální dílo nejméně 18 měsíců,
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje nejméně 36 měsíců,
- ostatní nehmotný majetek nejméně 72 měsíců. (ZDP, § 32a).

3.3.4 Kontrolní práce

Dalším neméně důležitým krokem účetní uzávěrky je kontrola toho, že byly zaúčtovány všechny účetní případy související s běžným účetním obdobím, a že byly zaúčtovány správně.

3.3.4.1 Kontrola zaúčtování veškerých účetních případů běžného účetního období a náležitostí účetních dokladů

V rámci účetní uzávěrky by měla účetní jednotka zkontrolovat, zda jsou v účetnictví zaznamenány všechny účetní případy, a ty chybějící doúčtovat. Často se zapomíná na účetní případy, „ke kterým není žádný doklad na stole“ (Dušek, 2018, s. 43). Jedná se například o:

- skutečnosti vyplývající ze smluv,
- očekávané plnění od pojišťovny,
- výnosy či náklady vyplývající ze smlouvy,

- časové rozlišení finančního leasingu,
- skutečnosti, které se zachycují na podrozvahových účtech,
- dodatečné platební výměry,
- rozhlasové a televizní poplatky,
- směnky apod.

Při kontrole účetních záznamů je třeba zkontrolovat nejen to, zda jsou zaúčtovány všechny účetní případy, ale také to, zda jsou na účetních dokladech uvedeny informace, kterými je zaručena průkaznost účetního záznamu:

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníky,
- peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- okamžik uskutečnění účetního případu,
- podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a za jeho zaúčtování. (ZoÚ, §11).

Důležitost účetních dokladů lze tedy shrnout následovně: „Účetnictví se vede na podkladě pravdivých, přesných a včasných dokladů a zachycuje průběh většiny hospodářských činností v souladu se skutečností. Na základě účetních dokladů se provádí zápisy do účetních knih. Účetní závěrka se sestavuje na základě údajů v účetních knihách“ (Rubáková a Hrouda, 2012, s. 49).

3.3.4.2 Základní kontrolní vazby, kontrola podvojnosti (obratová předvaha)

Při kontrole účetních záznamů je třeba zkontrolovat nejen kompletnost zaúčtovaných skutečností a průkaznost účetních záznamů, ale také jejich formální správnost. Při kontrole formální správnosti se využívá vazeb vyplývajících z následujících skutečností:

- v účetnictví musí být dodržován bilanční princip - každý účetní případ je zaúčtován podvojně, tedy na jednom účtu na straně Má dáti (MD) a na druhém účtu na straně Dal (D),
- úhrn částek všech zaúčtovaných účetních dokladů se musí shodovat s úhrnem obrátů na účtech,
- informace na syntetických účtech jsou podrobně členěny pomocí analytických účtů. (Březinová, 2013, s. 128).

Kontrolní vazby Březinová definuje následujícími rovnicemi:

- „součet peněžních částek jednotlivých prvotních dokladů = úhrnná peněžní částka sběrného účetního dokladu
- součet peněžních částek všech účetních dokladů = deníkový obrat
- deníkový obrat = součet obrátů stran MD všech syntetických účtů hlavní knihy
- součet obrátů stran MD všech syntetických účtů hlavní knihy = součet obrátů stran Dal všech syntetických účtů hlavní knihy
- součet počátečních stavů aktivních účtů obsažených v hlavní knize = součet počátečních stavů pasivních účtů obsažených v hlavní knize
- součet konečných zůstatků aktivních účtů obsažených v hlavní knize = součet konečných zůstatků pasivních účtů obsažených v hlavní knize,
- počáteční stavy, obraty strany MD, obraty strany Dal a konečné stavy všech analytických účtů = počáteční stav, obrat strany MD, obrat strany Dal a konečný stav příslušného syntetického účtu“ (Březinová, 2013, s. 135 – 136)

Skálová a kol. za základní kontrolní nástroj, kterým se ověřuje formální správnost účtování, a který podvojnost účtování využívá, považuje tzv. obratovou předvahu:

Tabulka 2: Obratová předvaha

Počáteční zůstatky		Obraty		Konečné zůstatky	
MD	D	MD	D	MD	D
PZ MD celkem	= PZ D celkem	O MD celkem	= O D celkem	KZ MD celkem	= KZ D celkem

Zdroj: Skálová a kol., 2018, s. 32.

Součet všech počátečních zůstatků na straně MD se musí rovnat součtu všech počátečních zůstatků na straně D. Stejně tak se musí rovnat obraty jednotlivých stran a rovnost stran platí i u konečných zůstatků. (Sklová a kol., 2018, s. 32).

Jak však upozorňuje Skálová a kol., „předvaha neodhalí chyby:

- ve špatné souvztažnosti, pokud bylo zaúčtováno správným způsobem na nesprávně zvolené účty,
- zaúčtování nesprávné částky, nižší nebo vyšší,
- nezaúčtování hospodářské operace,
- zaúčtování některé účetní operace dvakrát.

Tyto chyby lze odhalit pomocí inventarizace“ (Skálová a kol., 2018, s. 32 – 33).

3.3.4.3 Opravy účtování chybných účetních zápisů

Pokud je zjištěno, že hospodářská operace byla zaúčtována nesprávně, je třeba provést opravu účetního zápisu.

Pokud jde o chyby, které se týkají dosud neuzavřeného účetního období, lze je opravit následovně:

- a) účetním způsobem – je to způsob, kdy se doplňkovým zápisem doučtuje příslušný rozdíl nebo se účetní zápis stornuje (v celé výši nebo částečně). Storno se provede novým zápisem na stejné účty se záporným znaménkem, a poté se zaúčtuje se uvedená účetní operace správně novým zápisem.
- b) neúčetním způsobem – škrtnutím chybného údaje a doplněním údaje správného. Původní chybný údaj musí zůstat čitelný a musí být k němu být připojena poznámka o provedení opravy s datem jejího provedení a podpisem osoby, která opravu provedla. (Rubáková a Hrouda, 2012, s. 47).

„Opravy v účetních záznamech nesmějí vést k neúplnosti, neprůkaznosti, nesprávnosti, nesrozumitelnosti nebo nepřehlednosti účetnictví. Musí se provádět tak, aby bylo možno určit osobu odpovědnou za provedení každé opravy, okamžik jejího provedení a zjistit jak obsah opravovaného účetního záznamu před opravou, tak jeho obsah po opravě“ (Skálová a kol., 2018, s. 31).

Opravy významných chyb, které vznikly v minulých účetních obdobích, a které se týkají chybného účtování o nákladech a výnosech, je třeba zaúčtovat pomocí účtu 426 – *Jiný výsledek hospodaření minulých let*, aby se promítly do rozvahy a popsat je příloze k účetní závěrce. Nevýznamné opravy nákladů a výnosů se účtují do účetního období, ve kterém, byly zjištěny. (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 15a). Vždy je však třeba posoudit daňové dopady.

3.3.5 Daňová analýza

Dalším krokem účetní uzávěrky je daňová analýza zaúčtovaných účetních operací, která se skládá z následujících činností:

3.3.5.1 Výpočet hospodářského výsledku před zdaněním

Účetní jednotka musí v průběhu účetního období účtovat o všech nákladech a výnosech bez ohledu na to, jak budou v budoucnu ovlivňovat základ daně. Jen tak bude účetnictví podávat věrný a poctivý obraz o finanční situaci účetní jednotky. Rozdíl mezi účetními výnosy (účtová třída 6) a náklady (účtová třída 5) tvoří výsledek hospodaření účetní jednotky před zdaněním. (Šteker a Otrusínová, 2016, s. 227 – 228).

3.3.5.2 Transformace výsledku hospodaření na základ daně

Výsledek hospodaření účetní jednotky však nemusí být základem pro výpočet daně z příjmů. Je třeba provést řadu úprav, abychom z výsledku hospodaření základ pro výpočet daně z příjmů získali. Úpravy se realizují v daňovém přiznání.

Mezi položky, které pro potřeby zákona o daních z příjmů účetní výsledek hospodaření **zvyšují**, patří:

- „hodnoty zaúčtovaných, avšak daňově neúčinných nákladů a
- hodnoty nezaúčtovaných avšak zdanitelných výnosů a dalších neúčetních položek“ (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 95).

„Daňově neúčinné jsou obecně veškeré druhy nákladů, které:

- se týkají jiného zdaňovacího období,
- se týkají jiného poplatníka (a nejsou přeúčtovány jiné osobě),
- se týkají rozdílu vyšších účetních a nižších daňových odpisů majetku,
- neslouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 ZDP,
- jsou uvedeny v § 25 ZDP,
- se vztahují k výnosům, které nejsou předmětem daně, nebo jsou od daně osvobozeny, nebo se nezahrnují do základu daně (například proto, že jsou zdaněné zvláštní sazbou daně)“ (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 107).

Některé náklady jsou daňově účinné pouze v případě, že byly k poslednímu dni zdaňovacího období zaplacené, jsou to např.:

- náklady vzniklé z titulů smluvních sankcí,
- náklady vzniklé z titulu úroků ze zápůjček a úvěr, v případě, kdy je věřitelem fyzická

osoba, která nevede účetnictví,

- daň z nemovitých věcí,
- pojistné na sociální a zdravotní pojištění – pokud není uhrazené do 31. 1. následujícího roku. (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 107 – 108).

„Mezi neproučtovatelné položky (nebo zaúčtované mimo výsledek hospodaření) zvyšující základ daně se řadí např.:

- nezaúčtovatelné zdanitelné nepeněžní příjmy,
- závazky, které jsou k rozvahovému dni po splatnosti déle než 30 měsíců,
- smluvní sankce přijaté v aktuálním období, výnosově zaúčtované v minulých obdobích“ (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 95).

Mezi položky, které pro potřeby zákona o daních z příjmů účetní výsledek hospodaření **snižují**, patří:

- „hodnoty zaúčtovaných výnosů, které však z různých důvodů nejsou zahrnovány do základu daně a
- hodnoty nezaúčtovaných, avšak daňově účinných nákladů“ (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 96).

Výnosy, které nejsou zahrnovány do základu daně, jsou např.:

- výnosy, které nejsou předmětem daně,
- výnosy, které jsou od daně osvobozeny,
- výnosy zdaňované definitivní srážkovou daní,
- výnos, který je zdaňován až při zaplacení,
- výnosy, které souvisí s daňově neuznatelnými náklady předchozích zdaňovacích období. (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 96).

Nezaúčtovanými, avšak daňově účinnými náklady, jsou např.:

- rozdíl vyšší daňové a nižší účetní zůstatková cena při daňově účinném způsobu vyřazení dlouhodobého majetku,
- úhrady polhůtního závazku, o jehož hodnotu byl základ daně v minulosti zvýšen,
- úhrady v minulosti nákladově zaúčtované smluvní sankce, která zvýšila základ daně v období, kdy byla zaúčtována,

- uplatnění paušálního výdaje na dopravu. (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 96).

3.3.5.3 Výpočet odčitatelných položek

Základ daně je možné dále snížit uplatněním odčitatelných položek. Pilařová a Pilátová (2018, s. 162) uvádějí jejich následující níže uvedený výčet s poznámkou, že každá z těchto položek má vlastní časová a věcná pravidla pro uplatnění:

- daňová ztráta,
- odpočet na výzkum a vývoj,
- odpočet na podporu odborného vzdělávání,
- dary (limit se vypočítává ze základu sníženého o předchozí odčitatelné položky).

3.3.5.4 Výpočet a zaúčtování daně z příjmů splatné a odložené

Základ daně se po uplatnění odčitatelných položek zaokrouhlí na celé tisíce Kč dolů. Daň se pak vypočítá jako součin takto upraveného základu daně a sazby daně. (ZDP § 21).

Vypočtenou daň je možné dále snížit o slevy na dani, které jsou uvedeny v ZDP § 35 a § 35a. Jedná se o:

- slevy z titulu zaměstnávání osob se zdravotním postižením,
- slevy z titulu investičních pobídek.

Pilařová a Pilátová však upozorňují, že „slevy na dani jsou přímým snížením daňové povinnosti, a to maximálně do její výše“ (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 168).

Daň z příjmů je pro účetní jednotku nákladem běžného účetního období a ovlivňuje výsledek hospodaření po zdanění (čistý zisk), který je vykazován ve výkazu zisku a ztráty i v rozvaze. (Šteker a Otrusínová, 2018, s. 174, 229). Daň z příjmů je pouze účetním nákladem, daňově uznatelným nákladem není. Zaúčtování splatné daně z příjmů se provádí na vrub účtu 591 – *Daň z příjmů splatná* souvztažně se zápisem ve prospěch účtu 341 - *Daň z příjmů* a je posledním zápisem v účetních knihách před jejich uzavřením.

Pro účely správného a věrného zobrazení předmětu účetnictví mají účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a jednotky, které sestavují závěrku v plném rozsahu, povinnost zjišťovat a účtovat odloženou daň. (Ryneš, 2018, s. 263). „Odložená daň slouží k přiřazení účetního

nákladu vzniklého z povinnosti placení daně z příjmů právnických osob do správného účetního období. Odložená daň je kategorií účetní a nemá v zásadě se splatnou daní nic společného“ (Ryneš, 2018, s. 262). Strouhal vysvětluje, že „logika, proč odloženou daň vykazovat, vychází z odlišného chápání nákladů a výnosů v účetním a daňovém pojetí a vykazuje se z přechodných rozdílů“ (Strouhal, 2017, s. 15). Přechodné rozdíly jsou rozdíly „mezi daňovou základnou aktiv, popř. pasiv a jejich účetní hodnotou v rozvaze. Daňovou základnou aktiv, popř. pasiv je hodnota těchto aktiv, popř. pasiv uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely“ (Ryneš, 2018, s. 263).

Vykazovat lze odloženou daňovou pohledávku nebo odložený daňový dluh. „Účetní jednotka účtuje o odloženém daňovém dluhu vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti“ (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 59).

Jako příklad pro výpočet odloženého daňového dluhu uvádí Strouhal (2017, s. 15) kladný rozdíl mezi účetní zůstatkovou cenou a daňovou zůstatkovou cenou odepisovaného dlouhodobého hmotného majetku.

Příkladem pro výpočet odložené daňové pohledávky je pak záporný rozdíl mezi účetní zůstatkovou a daňovou zůstatkovou cenou odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku. U tohoto příkladu Strouhal upozorňuje, že jde o typ odložené daňové pohledávky, o které se musí účtovat vždy, jinak by byla porušena zásada konzistence. (Strouhal, 2017, s. 15).

„Odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový dluh se zjistí jako součin výsledného rozdílu a sazby daně z příjmů, která je stanovena zákonem o daních z příjmů. Změní-li se sazba daně z příjmů, je nutno přepočítat zůstatek účtu odložené daně a rozdíl zaúčtovat prostřednictvím účtu v účtové skupině 59“ (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 59).

„V prvním roce účtování o odložené dani se část odložené daně, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím, zaúčtuje na účtech účtové skupiny 42 a část, která se vztahuje k běžnému účetnímu období, na účtech účtové skupiny 59. V následujících letech se na účtu účtové skupiny 48 účtuje zvýšení nebo snížení odložené daně meziročně vypočtené ze všech přechodných rozdílů. V případě změny metody se vzniklé rozdíly zaúčtují na účtech účtové skupiny 42“ (Pilařová a Pilátová, 2018, s. 44).

3.3.6 Uzavření účetních knih

Po zaúčtování všech uzávěrkových operací je možné přistoupit k poslednímu kroku účetní uzávěrky – k uzavření účetních knih. Je třeba:

- zjistit obraty a konečné zůstatky jednotlivých rozvahových a výsledkových účtů
- uzavřít hlavní knihu převedením zůstatků rozvahových účtů na účet 702 – *Konečný účet rozvažný*:
konečné zůstatky aktivních účtů se přeúčtují: MD 702 / D příslušné účty aktiv
konečné zůstatky pasivních účtů se přeúčtují: MD příslušné účty pasiv / D 702
- zjistit účetní zisk nebo ztrátu převedením zůstatků výsledkových účtů na účet 710 – *Účet zisku a ztráty*:
konečné zůstatky nákladových účtů se přeúčtují: MD 710 / D příslušné nákladové účty
konečné zůstatky výnosových účtů se přeúčtují: MD příslušné výnosové účty / D 710
- zisk nebo ztráta, která vznikne na účtu 710 – *Účet zisku a ztráty* se souvztažným zápisem zaúčtuje na účet 702 – *Konečný účet rozvažný*.
v případě zisku je účtováno: MD 710 / D 702
v případě ztráty je účtováno: MD 702 / D 710

Skálová a kol. končí popis procesu uzavírání účetních knih konstatováním, že „na základě údajů účtů 702 a 710 se sestaví účetní závěrka“ (Skálová a kol., 2018, s. 134). Ryneš dodává, že na konečnou rozvahu a konečné zůstatky rozvahových účtů uzavřeného účetního období, musí navazovat počáteční rozvaha a počáteční stavy rozvahových účtů nového účetního období a upozorňuje, že „pokud toto pravidlo z mimořádných důvodů neplatí, je nutné uvést příčiny v příloze k výkazům“ (Ryneš, 2018, s. 274).

3.4 Účetní závěrka

Jak již bylo v této práci popsáno, účetní uzávěrka je souhrn činností, které předcházejí sestavení účetní závěrky. Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří jí rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha doplňující informace uvedené v rozvaze a výkazu. Účetní závěrka obchodních společností zahrnuje i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. V právních předpisech je blíže specifikováno, které kategorie účetních jednotek nejsou povinny přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu sestavovat, které účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném nebo zkráceném rozsahu, jaké doplňující informace jsou

povinný uvádět v příloze k účetní závěrce, způsoby jejího zveřejňování a upřesněny další požadované náležitosti. Cílem účetní závěrky a potažmo celého uzávěrkového procesu je to, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz o finanční situaci účetní jednotky tak, aby na jejím základě bylo možné činit ekonomická rozhodnutí.

3.5 Shrnutí teoretické části

Aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz o finanční situaci účetní jednotky, musí být vedeno v souladu s účetními metodami a principy. Mezi základní účetní zásady a principy patří:

- věrné a poctivé zobrazení skutečnosti,
- zásada účetní jednotky,
- zásada neomezené doby trvání účetní jednotky,
- zásada periodicity a konzistence mezi obdobími,
- stálost účetních metod,
- oceňování,
- zásada opatrnosti,
- věcná (materiální) zásada,
- přednost obsahu před formou,
- aktuální princip,
- zákaz kompenzace,
- zásada vymezení okamžiku realizace.

Pouze takto vedené účetnictví může být podkladem pro sestavení účetní závěrky. Před sestavením účetní závěrky je však třeba provést soubor činností, které mají za úkol zajistit, že účetnictví bude v souladu se skutečností. Soubor těchto činností tvoří účetní uzávěrku.

V rámci přípravy účetní uzávěrky je třeba zajistit všechny potřebné doklady, připravit směrnice a provést inventarizaci majetku a závazků.

Dalším krokem je pak zaúčtování uzávěrkových operací k rozvahovému dni, které byly v teoretické části práce podrobně popsány. Konkrétně se jedná o:

- zaúčtování inventarizačních rozdílů,
- uzávěrkové operace u zásob,

- zaúčtování kurzových rozdílů,
- přecenění cenných papírů a podílů,
- časové rozlišení,
- dohadné položky,
- rezervy,
- opravné položky,
- odpisy.

Rovněž bylo konstatováno, že neméně důležitá je kontrola kompletnosti zaúčtovaných skutečností, jejich průkaznosti i formální správnosti. Zjištěné chyby je třeba opravit s ohledem na jejich významnost tak, aby opravy v účetních záznamech nevedly k neúplnosti, neprůkaznosti, nesprávnosti, nesrozumitelnosti nebo nepřehlednosti účetnictví. Vždy je také třeba posoudit jejich daňový dopad.

Protože účetní jednotka musí v průběhu účetního období účtovat o všech nákladech a výnosech bez ohledu na to, jak budou v budoucnu ovlivňovat základ daně, je třeba pro výpočet splatné a odložené daně z příjmů transformovat výsledek hospodaření na základ daně.

Zaúčtování vypočítané daně z příjmů je posledním zápisem v účetních knihách za běžné účetní období. Po jejím zaúčtování je možné účetní knihy uzavřít a sestavit účetní závěrku.

Účetní závěrka završuje a následuje účetní uzávěrku a představuje nedílný celek, který tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha doplňující informace uvedené v rozvaze a výkazu. Účetní závěrka obchodních společností zahrnuje i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. V právních předpisech je blíže specifikováno, které kategorie účetních jednotek nejsou povinny přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu sestavovat.

Závěrem je třeba zdůraznit, že pouze účetní závěrka, která podává věrný a poctivý obraz o hospodaření účetní jednotky, může být podkladem, na základě kterého lze činit ekonomická rozhodnutí.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

V praktické části bakalářské práce jsou zdokumentované poznatky o jednotlivých krocích účetní uzávěrky z teoretické části práce aplikovány na provedení účetní uzávěrky u konkrétní společnosti XYZ, s.r.o. Nejprve je společnost XYZ, s.r.o. představena a následně jsou zde popsány a analyzovány jednotlivé kroky účetní uzávěrky probíhající v této společnosti, které vrcholí sestavením účetní závěrky. U jednotlivých operací, které jsou vyhodnoceny jako chybné či nevyhovující, je navrhnout vhodnější postup.

Praktická část bakalářské práce se věnuje uzávěrce účetního období 01. 01. – 31. 12. 2018. Protože analyzovaná společnost neposkytla souhlas se zveřejněním informací, jsou veškeré číselné údaje upraveny a společnost anonymizována.

4.1 Představení společnosti XYZ, s.r.o.

Z veřejných zdrojů lze o společnosti získat následující údaje:

Obchodní rejstřík:

- společnost byla založena (datum sepsání Společenské smlouvy) 12. 10. 1994,
- společnost vznikla (datum zápisu do Obchodního rejstříku) 04. 04. 1995,
- předmět podnikání – pronájem bytů, nemovitostí a nebytových prostor,
- společníci – společnost vlastní dva společníci, jejich podíly jsou splaceny v plné výši,
- statutárním orgánem je jednatel.

Insolvenční rejstřík:

- společnost nemá v Insolvenčním rejstříku žádný záznam.

ARES (Administrativní registr ekonomických subjektů):

- společnost je plátcem DPH, není nespolehlivým plátcem,
- jde o nefinanční národní podnik s 1 – 5 zaměstnanci,

CESR (Czech Economic Subjests Rating):

- hodnocení A- (systém CESR zpracovává informace veřejně dostupné i informace z interních zdrojů a generuje ratingové hodnocení v rozsahu A+ až E).

Doplňující informace:

Společnost se řadí mezi malé účetní jednotky. Jak je zřejmé z níže uvedené tabulky č. 3, společnost byla v roce 2016 zařazena na základě údajů vyplývajících z účetní závěrky za rok 2015 do kategorie malých účetních jednotek. Jak v roce 2015, tak i v letech 2016 a 2017 překročila dvě ze tří kritérií pro zařazení společnosti mezi mikroučetní jednotky – jde o položku aktiv a obratu. Limitů pro povinný audit však nedosáhla, takže auditovaná není.

Tabulka 3: Aktiva, obrat a počet zaměstnanců v jednotlivých letech

Rok:	2015	2016	2017
Aktiva:	45 784 256 Kč	48 970 036 Kč	46 876 606 Kč
Obrat:	17 874 321 Kč	18 324 786 Kč	18 280 195 Kč
Počet zaměstnanců:	4	5	5

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních informací společnosti XYZ, s.r.o.

Společnost vlastní několik budov s nebytovými prostory, které pronajímá. Má 5 zaměstnanců (jedním z nich je účetní). Účetnictví společnosti je vedeno v programu Money S5. Společnost je měsíčním plátcem DPH. Účetním obdobím je kalendářní rok.

4.2 Přípravné práce na uzávěrku ve společnosti XYZ, s.r.o.

Uzávěrkové práce ve společnosti XYZ, s.r.o. začínají obvykle měsíc před koncem kalendářního roku. V tu dobu už účetní většinou ví, na které účty již nebude do konce účetního období účtováno a může tedy začít s jejich dokladovou inventurou. Prověří, které účetní doklady jí chybí a snaží se ve spolupráci s jednatelem společnosti zajistit jejich včasné doručení. (často se jedná o doklady, kterými jsou vyúčtovány poskytnuté provozní zálohy) Jsou také dotazováni všichni zaměstnanci, zda nemají ještě nějaké doklady týkající se roku 2018 k zúčtování a jsou požádáni, aby je do 31. 12. 2018 dodali.

Při kontrole chybějících dokladů se ukázalo, že některé doklady dodavatelé poslali jednotlivým zaměstnancům společnosti XYZ, s.r.o. na jejich e-mailové adresy, avšak zaměstnanci je do účtárny nepředali, protože to nepovažovali za důležité – jednalo se např. o zúčtovací doklady k poskytnutým provozním zálohám, kde poskytnutá záloha odpovídala celkové fakturované částce a na zúčtovacím dokladu byla k úhradě nulová částka. Společnost XYZ, s.r.o. má vypracovanou vnitřní směrnici pro oběh účetních dokladů, kde je popsán proces oběhu

účetního dokladu - jeho obdržení či vystavení, schvalování věcné a formální správnosti, zaúčtování, archivace. Elektronické doručování dokladů však v ní řešeno není. Společnosti XYZ, s.r.o. je tedy doporučeno založit univerzální firemní e-mailovou adresu, např. fakturace@xyz.cz, která jediná bude poskytnuta dodavatelům pro doručování dokladů v elektronické podobě.

Dále účetní požádala jednatele, aby zkontroloval, že jí v průběhu roku dodal všechny doklady, které mají vliv na účetnictví, uzávěrkové operace a na účetní závěrku – nově uzavřené smlouvy, dodatky ke smlouvám, kolaudační rozhodnutí, zápisy z valných hromad, atd. Jednatel toto splnil.

Vlastní směrnici, která by upravovala proces účetní uzávěrky a obsahovala harmonogram jednotlivých prací, společnost XYZ, s.r.o. vytvořenou nemá. Vzhledem k tomu, že jde o menší společnost, která má pouze 5 zaměstnanců a uzávěrkové operace provádí účetní ve spolupráci s jednatelem, nebylo její vytvoření vyhodnoceno jako nutné. Společnost však nemá vytvořenou směrnici ani pro inventarizaci majetku a závazků, a jak zřejmé z popisu inventarizace hmotného majetku v bodě 4. 3., inventarizace hmotného a nehmotného majetku neprobíhá v souladu se zákonnými předpisy. Z tohoto zjištění tedy vyplývá doporučení příslušnou směrnici vypracovat.

4.3 Inventarizace majetku a závazků společnosti XYZ, s.r.o.

Společnost XYZ, s.r.o. má pro účtování hmotného i nehmotného majetku vytvořenu vnitřní směrnici, kde jsou vymezeny jednotlivé kategorie majetku, stanovena kritéria pro zařazení majetku do jednotlivých kategorií a popsány pokyny upravující nakládání s majetkem od jeho pořízení, technické zhodnocení až po vyřazení. Za dlouhodobý hmotný majetek společnost XYZ, s.r.o. považuje hmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a pořizovací cena vyšší než 40 000 Kč. Za dlouhodobý nehmotný majetek pak nehmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a pořizovací cena vyšší než 60 000 Kč. Ve směrnici je také stanovena hranice 2 000 Kč pro drobný evidovaný majetek, který je při pořízení účtován rovnou do spotřeby. Tento drobný majetek však inventarizován nebyl.

Fyzickou inventuru dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku provádí jednatel společnosti jedenkrát ročně vždy k 31. 12. Vychází přitom ze soupisu majetku vytištěného z účetního programu. Informace o zjištěné skutečnosti pak předá účetní formou poznámek

doplněných do původního soupisu. Fyzickou inventuru dlouhodobého hmotného majetku jednatel provedl (dlouhodobý nehmotný majetek společnost XYZ, s.r.o. nemá), inventura a následná inventarizace drobného evidovaného majetku však neproběhla. Protokol o inventarizaci hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku vyhotoven nebyl.

Společnosti XYZ, s.r.o. bylo doporučeno vypracovat směrnici pro inventarizaci hmotného a nehmotného majetku. Ve směrnici by měl upraven harmonogram jednotlivých etap inventarizace (inventura, inventarizace a zjištění, zda není třeba tvořit opravnou položku či rezervu) tak, aby nebyla opomenuta inventarizace některé složky majetku. Měly by být určeny osoby odpovědné za provedení inventury, určen termín, ke kterému bude inventarizace provedena, uveden povinný obsah inventurního soupisu a řešen způsob jeho archivace.

Většinu majetku společnosti tvoří **dlouhodobý hmotný majetek**.

Na účtech 021.xxx - *Stavby* s příslušným analytickým členěním eviduje společnost **budovy**, které vlastní. Vlastnictví je doloženo kupní smlouvou a výpisem z listu vlastnictví z katastru. V kupní smlouvě je zvlášť uvedena cena jednotlivých budov a zvlášť cena pozemku, na kterých budovy stojí. Nebylo tedy třeba zajišťovat znalecký posudek, který by jednotlivé ceny vyčíslil. Pořizovací cena každé budovy a její navýšení o technické zhodnocení, ke kterým v průběhu jednotlivých let došlo, se shoduje se zůstatkem evidovaným na účtu 021 v členění dle jednotlivých analytik.

Hodnota **pozemků** je zachycena na účtech 031.xxx – *Pozemky* s příslušným analytickým členěním. Stav účtů odpovídá cenám uvedeným v kupních smlouvách. Vlastnictví je doloženo kupní smlouvou a výpisem z listu vlastnictví z katastru.

Dalším dlouhodobým hmotným majetkem, který společnost eviduje, jsou dva **osobní automobily**, které jsou evidovány na účtech 022.xxx – *Hmotné movité věci a jejich soubory* s příslušným analytickým členěním. Vlastnictví těchto vozidel je doloženo kupními smlouvami. Již při nákupu jednoho z vozidel bylo stanoveno, že ho bude moci jeden ze zaměstnanců moci používat jak pro služební, tak i pro soukromé účely. Společnost si tedy uplatnila nárok na odpočet DPH pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro služební účely. O výši neuplatněného odpočtu DPH byla navýšena pořizovací cena vozu. Doklad, vztahující se k výpočtu neuplatněného DPH, je tedy také ke kartě majetku přiložen. Náklady na pořízení jednotlivých vozidel spolu s částkou připadající na neuplatněný odpočet DPH u jednoho z těchto vozidel odpovídají zůstatkům na účtech 022 s příslušným analytickým

členěním. K technickému zhodnocení u vozidel nedošlo.

Dalším dlouhodobým majetkem evidovaným na samostatných účtech 022 s příslušnou analytikou jsou zařízení, které jsou sice pevně spojeny s budovou, ale jsou vzhledem k jejich účelu a stavebně-technickým parametrům považovány za **samostatné movité věci** – jedná se například o přístroje pro klimatizaci a satelitní antény. Společnost pro toto zařazení našla oporu v Pokynu Generálního finančního ředitelství D-22 k § 26 zákona o daních z příjmů. Zůstatek na účtech 022 s příslušnou analytikou odpovídá pořizovacím nákladům těchto zařízení.

O majetku, který dosud nebyl uveden do užívání, společnost účtuje na účtu 042.100 – *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku*. Zůstatek účtu 042 společnost XYZ, s.r.o. k 31. 12. 2018 je tvořen částkami, které byly vynaloženy na vypracování znaleckého posudku a vyřízení stavebního povolení pro stavební úpravy jedné z budov, ke kterému by mělo dojít v roce 2019.

Společnost XYZ, s.r.o. neeviduje žádný dlouhodobý finanční majetek ani dlouhodobý nehmotný majetek.

Společnost XYZ, s.r.o. prověřila také stavy účtů účtové skupiny 081.xxx – *Oprávky ke stavbám* a 082.xxx – *Oprávky k hmotným movitým věcem*. Bylo prověřeno, že se stav těchto účtů rovná celkových sumě zaúčtovaných účetních odpisů uvedených na kartách majetku.

Společnost XYZ, s.r.o. netvoří žádné opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku, protože při inventuře nebyla zjištěna žádná skutečnost, která by hodnotu majetku snižovala. Skutečná hodnota majetku není nižší než hodnota účetní.

Dalším inventarizovaným majetkem společnosti XYZ, s.r.o. je **oběžný majetek**.

Hlavní činností společnosti XYZ, s.r.o. je poskytování služeb – dlouhodobý pronájem nebytových a skladovacích prostor. Nevyrábí žádné výrobky ani neobchoduje se zbožím. Její občasné **zásoby** tedy tvoří pouze **materiál** určený k drobným opravám a údržbě jednotlivých pronajímaných budov, které provádí zaměstnanec společnosti. Větší opravy, údržby a rekonstrukce společnost objednává u stavebních firem, které si samy zajistí potřebný počet pracovníků i potřebné materiálové vybavení, a které pak společnosti XYZ, s.r.o. provedený výkon vyfakturují. O nakoupeném materiálu pro drobné úpravy a údržbu je účtováno způsobem B. Ve směrnici je správně popsáno, že nakoupený materiál bude účtován rovnou do nákladů, a že nespotřebovaný materiál zjištěný při inventuře k rozvahovému dni pak přeúčtován na sklad. K 31. 12. 2018 však žádný takový zůstatek zjištěn nebyl. Průběžnou evidenci tohoto

majetku společnost vede a ani ta žádný zůstatek materiálu nenaznačuje. Účetní stav se shoduje se stavem fyzickým.

Společnost má pouze jednu **pokladnu**, která je vedena v korunách. Devizovými účty společnost nedisponuje. Inventura pokladny byla provedena 31. 12. 2018, stav skutečný odpovídá stavu účetnímu. Stav a pohyb v pokladně je zachycen na účtu 211.100 – *Pokladna*. Z pokladny jsou obvykle hrazeny drobné výdaje spojené s chodem společnosti. Jde například o kancelářské potřeby, kolky, silniční známky. Dalším druhem výdajů je drobný materiál a nářadí, které je používáno k opravám a údržbě nebytových prostor v jednotlivých budovách. Příjmy do pokladny jsou tvořeny penězi, které jsou vybírány z běžného účtu, a kterými je pokladna dotována, aby v ní byl dostatek prostředků potřebných na úhradu výše uvedených drobných výdajů. Dalším druhem příjmů hotovosti do pokladny je nájemné placené hotově některými nájemci. V současné době se společnosti XYZ, s.r.o. netýká povinnost elektronické evidence tržeb, protože pro typ služeb, které společnost poskytuje, povinná elektronická evidence tržeb dosud zavedena nebyla. Společnost nemá vytvořenu směrnici pro fungování pokladny. Nikde tedy není stanoven denní limit pokladny a řešen odvod peněžních prostředků na účet. Je to řešeno individuálně na základě dohody pokladní s jednatelem. Nejsou také stanovena žádná pravidla pro provoz a fungování pokladny, což je problematické zejména při neplánované absenci pokladní, kterou je ve společnosti XYZ, s.r.o. účetní. Pokladní nemá podepsanou hmotnou zodpovědnost.

Společnosti je tedy doporučeno vytvořit směrnici pro fungování pokladny, ve které budou stanovena pravidla pro fungování pokladny, nakládání s hotovostí a popsáno účtování o jednotlivých skutečnostech, které hotovostních prostředků týkají. Pro kompletnost by ve směrnici měla být zmíněna i skutečnost, že na základě ustanovení zákona o omezení plateb v hotovosti je limitem pro provádění plateb v hotovosti částka 270 000 Kč. Zároveň je doporučeno podepsat s pokladní dohodu o hmotné zodpovědnosti. Pokladní tak bude za svěřené prostředky zodpovídat v plné výši a její zodpovědnost nebude omezena 4,5 násobkem průměrného výdělku.

Podobná situace je také u nakládání se **stravenkami**. Inventura stravenek byla provedena společně s pokladnou 31. 12. 2018. Fyzický stav odpovídá stavu účetnímu. Stravenky jsou v účetnictví evidovány na účtu 213.100 – *Stravenky*. Společnost poskytuje zaměstnancům stravenky v hodnotě 100 Kč za den, ve kterém zaměstnanec odpracoval alespoň 3 hodiny. Zaměstnanec hradí 45% hodnoty stravenky, zaměstnanec pak přispívá 55% hodnoty stravenky.

Stravenky jsou uloženy společně s hotovostí v pokladně. Společnost nemá pro poskytování stravenek ani pro nakládání s nimi vytvořenu vnitřní směrnici.

Společnosti je doporučeno vytvořit směrnici, ve které budou popsána pravidla pro nakládání se stravenkami a jasně určena pravidla pro jejich poskytování zaměstnancům tak, aby náklady, které zaměstnavatel v souvislosti se stravenkami vynakládá, byly daňově uznatelné.

Peněžní prostředky v bankách má společnost uloženy na dvou korunových **účtech**. V účetnictví jsou bankovní účty zachyceny na účtech 221.xxx – *Bankovní účty* s příslušným analytickým členěním. K pohybu na účtech dochází téměř každý den. Každý den jsou tedy po zaúčtování bankovních operací kontrolovány zůstatky účtů v účetnictví se zůstatky uvedenými na bankovních výpisech. Společnost si od obou bankovních institucí vyžádala dopisy potvrzující zůstatek na účtu k 31. 12. 2018 a ostatní skutečnosti (např. dispoziční práva osob apod.). Stav uvedený v konfirmačních dopisech se shoduje se zůstatkem uvedeným v účetnictví.

K zachycení převodu peněžních prostředků mezi jednotlivými účty či mezi pokladnou a bankou společnost používá účet 26.100 – *Peníze na cestě*. Tento účet vykazuje k rozvahovému dni nulový zůstatek.

Dalším krokem je inventura **pohledávek**. Převážná většina pohledávek společnosti je tvořena pohledávkami vzniklými z dodavatelsko-odběratelských vztahů. Jsou evidovány na účtech 311.xxx - *Odběratelé* s příslušným analytickým členěním dle jednotlivých let vzniku pohledávky. K rozvahovému dnu jsou pak zůstatky účtů ověřovány na základě dokladové inventury a potvrzovány na základě konfirmačních dopisů, které společnost zasílá jednotlivým odběratelům k odsouhlasení stavu pohledávek. Na základě dokladové inventury a potvrzených konfirmačních dopisů od odběratelů bylo prokázáno, že stav účtu odpovídá skutečnosti. Kurzový přepočtení nemusí být proveden, neboť zůstatky jsou dle vystavených faktur evidovány pouze v českých korunách. Opravné položky k pohledávkám jsou řešeny v kapitole 4.4.8. – Opravné položky k pohledávkám.

Na účtu 314.100 – *Poskytnuté zálohy* jsou evidovány **poskytnuté provozní zálohy**, které společnost poskytla svým dodavatelům. Jedná se například o zálohy na dodávku energií, vody, zálohy na poskytnuté provozní služby apod., které budou vyúčtovány v příštím účetním období. Jsou tedy zaúčtovány na správný účet. Dokladovou inventurou bylo zjištěno, že účetní stav odpovídá stavu skutečnému – byly doloženy výpisy z bankovních účtů, potvrzující platby

záloh. Ke všem uvedeným zálohám dodavatelé poslali daňové doklady k přijatým zálohám. Zálohy byly poskytnuty v českých korunách, není tedy třeba je k rozvahovému dni přeceňovat. Opravné položky k těmto zálohám není třeba vytvářet.

Pohledávky za zaměstnanci společnost účtuje na účet 335.xxx – *Pohledávky za zaměstnanci* s příslušnou analytickou evidencí k jednotlivým zaměstnancům. Účtuje se zde například o pohledávce za zaměstnanci z titulu poskytnutých stravenek. Jak již bylo uvedeno výše, zaměstnanci hradí 45% hodnoty stravenek. Protože však veškeré pohledávky za zaměstnanci byly k rozvahovému dni vyrovnány, účet vykazuje nulový zůstatek. Odpovídá to skutečnosti. Hodnotu pohledávek za zaměstnanci není třeba upravit opravnými položkami.

K rozvahovému dni je třeba inventarizovat také **závazky**.

Závazky k dodavatelům společnost eviduje na účtu 321.xxx – dodavatelé s analytickým členěním dle let, ve kterých závazky vznikly. Na první pohled je tedy vidět, že společnost má všechny závazky vzniklé v roce 2017 a dříve již uhrazeny. Společnost má uhrazeny i všechny závazky k dodavatelům, které byly splatné do 31. 12. 2018. Zůstatek na účtu je tedy tvořen závazky, které mají splatnost až po rozvahovém dni. Společnost nemá žádné finanční problémy a své závazky hradí včas. Všechny závazky k dodavatelům jsou vedeny v českých korunách, není je tedy třeba k rozvahovému dni přeceňovat. Skutečný stav, který byl zjištěn dokladovou inventurou, odpovídá stavu účetnímu.

Závazky, které vyplývají s **přijatých provozních záloh**, společnost eviduje na účtu 324.100 – *Přijaté provozní zálohy*. Jedná se o zálohy na teplo, které platí jednotliví nájemci společnosti XYZ, s.r.o. Zůstatek účtu je tvořen zálohami na teplo, které společnost nájemcům vyúčtuje v lednu 2019 ihned po obdržení vyúčtování celkové spotřeby tepla od dodavatele. Dokladová inventura potvrzuje, že skutečný stav odpovídá stavu účetnímu. Doloženy byly bankovní výpisy, potvrzující přijetí záloh. Bylo zkontrolováno, že z přijatých záloh bylo odvedeno DPH.

Dalším typem závazků, o kterých společnost XYZ, s.r.o. účtuje, jsou **závazky k zaměstnancům, institucím sociálního a zdravotního pojištění a finančnímu úřadu vzniklé z titulu mezd**. Účtuje se o nich na jednotlivých účtech 331.xxx – *Zaměstnanci*, 336.xxx – *Zúčtování institucemi sociálního a zdravotního pojištění*, a 342.xxx – *Ostatní přímé daně* s příslušným analytickým členěním. Konečný zůstatek vykazovaný na těchto účtech odpovídá částkám uvedeným ve mzdovém přehledu za prosinec 2018. Mzdy byly vyplaceny v řádném výplatním termínu v lednu 2019. V rámci inventury došlo i ke kontrole skutečnosti, že odvody

sociálního a zdravotního pojištění byly provedeny do konce 31. 1. 2019, a že tedy náklady týkající se sociálního a zdravotního pojištění jsou daňově uznatelné.

Ostatní závazky vůči zaměstnancům jsou zachyceny na účtu 333 – *Ostatní závazky vůči zaměstnancům*. Účtuje se zde například o cestovních náhradách poskytnutých zaměstnancům. Pro poskytování cestovních náhrad má společnost XYZ, s.r.o. vytvořenu směrnici. V rámci účetní uzávěrky bylo prověřeno, že všechny služební cesty zaměstnanců za uplynulý kalendářní rok byly řádně vyúčtovány a zůstatek účtu tvoří částka náhrad za služební cestu, která se uskutečnila a byla vyúčtována koncem prosince 2018, zaměstnanci pak byly cestovní náhrady vyplaceny až v lednu 2019. Zůstatek účtu tedy odpovídá skutečnosti.

Další účtem, který musí společnost XYZ, s.r.o. inventarizovat je účet 343.100 – *Daň z přidané hodnoty*, na kterém jsou evidovány **závazky a pohledávky DPH** k finančnímu úřadu. Zůstatek na účtu 343.100 je na straně Dal, společnost má tedy k finančnímu úřadu závazek. Společnost je měsíčním plátcem DPH, zůstatek na účtu odpovídá částce, kterou vykázala v přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc prosinec, a která je splatná do 25. 1. 2019.

Závazky k finančnímu úřadu jsou evidovány také na účtu 345.xxx – *Ostatní daně a poplatky* s příslušným analytickým členěním. Na účtu 345.100 je zachycen závazek **silniční daň**. Částka se shoduje s částkou silniční daně, která je uvedena v přiznání k silniční dani za rok 2018. Silniční dani podléhají jak oba osobní automobily, které společnost vlastní, tak bylo také nutné odvést silniční daň ve výši 25 Kč za každý den, ve kterém bylo zaměstnanci schváleno použít soukromý automobil pro služební účely. Na účtu 345.200 se v průběhu roku účtuje o **dani z nemovitých věcí**. Zůstatek tohoto účtu je k rozvahovému dni nulový, neboť daň vyměřená finančním úřadem na rok 2018, byla uhrazena ve stanovených termínech – první část do 31. 5. 2018, druhá část pak do 30. 11. 2018.

Správnost zůstatků účtů, na kterých se evidují závazky příp. pohledávky za finančním úřadem, byly ověřeny na základě potvrzení o bezdlužnosti, které tento úřad vystavil.

Dalším závazkovým účtem, na kterém se v roce 2018 účtovalo, byl účet 364.100 – ***Závazky ke společníkům při rozdělování zisku***. Valná hromada společnosti schválila účetní závěrku za rok 2017 a v dubnu 2018 rozhodla o výplatě podílů na zisku. Podíly na zisku byly ještě v dubnu vyplaceny (ponížené o srážkovou daň) a srážková daň ve stejný den odvedena finančnímu úřadu. Veškeré zákonné lhůty byly dodrženy. Zůstatek účtu 364.100 je tedy k 31. 12. 2018 nulový, odpovídá to skutečnosti.

Jiné závazky jsou pak evidovány na účtu 379.xxx – *Jiné závazky* s příslušným analytickým členěním. Je zde evidována například kauce, kterou společností XYZ, s.r.o. uhradil jeden z nájemců na pronájem nebytových prostor, nebo předpis zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele, které bylo zúčtováno společně se mzdami za prosinec, a které bude uhrazeno v lednu 2019.

Inventarizace účtů časového rozlišení je řešena v kapitole 4.4.5. – Časové rozlišení.

Inventarizace účtů zachycujících dohadné položky je popsána v kapitole 4.4.6. – Dohadné položky.

Společnost XYZ, s.r.o. inventarizovala i tyto **kapitálové účty**:

Základní kapitál – účet 411.100 – základní kapitál evidovaný na tomto účtu se shoduje s údajem uvedeným na výpisu z Obchodního rejstříku.

Rezervní fond – účet 421.100 – společnost tvořila rezervní fond v minulých letech na základě ustanovení ve společenské smlouvě. Toto ustanovení upravuje tvorbu rezervního fondu do výše 10% základního kapitálu. Protože rezervní fond již stanovené výše dosáhl, nebyl již žádný příděl do tohoto fondu v roce 2018 proveden. Částka evidovaná na účtu 421.100 odpovídá 10% částky základního kapitálu.

Účty zachycující tvorbu rezerv jsou popsány v kapitole 4.4.7. – Rezervy.

Posledním účtem, který společnost inventarizovala, byl účet 395.100 – *Vnitřní zúčtování*, který společnost používá jako „technický účet“ sloužící pro softwarové zaúčtování některých účetních operací – např. pro zaúčtování vzájemných zápočtů pohledávek a závazků. Účetní software na tento účet také účtuje účetní operace, ke kterým nemá určenou předkontaci. Při inventuře tohoto účtu však bylo zjištěno, že účetní jednotka na tento účet také účtuje duplicitní či omylové platby. Všechny tyto platby byly k rozvahovému dni vráceny a účet vykazuje nulový zůstatek.

Účetní jednotce je však doporučeno tento účet pro zaúčtování duplicitních a omylových plateb nepoužívat. Tyto platby by na základě své povahy měly být zachycovány např. na účtech 378 – *Jiné pohledávky* a 379 – *Jiné závazky*.

4.4 Uzávěrkové operace k rozvahovému dni společnosti XYZ, s.r.o.

Po provedení inventarizace majetku a závazků, která byla detailně popsána podrobně v bodě 4.3., společnost provedla níže popsané uzávěrkové operace:

4.4.1 Zaúčtování inventarizačních rozdílů

Při inventarizaci majetku a závazků společnosti XYZ, s.r.o. nebyly žádné inventarizační rozdíly zjištěny.

4.4.2 Uzávěrkové operace u zásob

Jak již bylo podrobněji zmíněno v bodě 4.3., o nakoupeném materiálu pro drobné úpravy a údržbu společnost účtuje způsobem B. K 31. 12. 2018 žádný zůstatek materiálu zjištěn nebyl. Průběžnou evidenci tohoto majetku společnost vede a ani ta žádný zůstatek materiálu nenaznačuje. Účetní stav se shoduje se stavem fyzickým, žádné účetní operace týkající se zásob se tedy k 31. 12. 2018 účtovat nebudou.

4.4.3 Kurzové rozdíly

Společnost XYZ, s.r.o. v roce 2018 neevidovala žádnou účetní operaci ani žádný účetní zůstatek v cizí měně. Všechny operace proběhly v pouze v měně české. K žádnému přecenění k datu 31. 12. 2018 tedy nedošlo. Protože však v minulých letech někteří dodavatelé služeb byli ze zahraničí a transakce byly dojednány v cizí měně, společnost XYZ, s.r.o. má vytvořenou směrnici pro případné účtování cizích měn – na jejím základě společnost oceňuje cizoměnné pohledávky a závazky denním kurzem vyhlášeným Českou národní bankou, k rozvahovému dni je následně přecenění kurzem vyhlášeným Českou národní bankou k 31. 12. Kurzové rozdíly pak účtuje výsledkově. Směrnice odpovídá účetním předpisům.

4.4.4 Přecenění cenných papírů a podílů

Společnost XYZ, s.r.o. nevlastnila v roce 2018 žádné obchodní podíly ani cenné papíry. Na začátku roku 2019 však získala 100% podíl ve společnosti ABC, s.r.o. Účetní uzávěrky roku 2018 se tato skutečnost nedotkne. Uvedenou skutečnost by však společnost XYZ, s.r.o. měla uvést v příloze k účetní závěrce roku 2018 jako důležitou skutečnost, ke které došlo mezi

rozvahovým dnem a dnem schválením účetní závěrky.

4.4.5 Časové rozlišení

Společnost XYZ, s.r.o. nemá vytvořenu žádnou směrnici, ve které by měla stanovena jasná pravidla pro časové rozlišení nákladů a výnosů. Časově rozlišuje tedy všechny náklady a výnosy bez ohledu na výši účtované částky. Na základě dokladové inventury účtů, na kterých se o časovém rozlišení účtuje, účetní potvrdila, že stav skutečný odpovídá stavu účetnímu. Ke všem účtům časového rozlišení byly doloženy doklady s rozpisem částek, které se časového rozlišení týkají.

381.100 – Náklady příštích období – účtuje se zde převážně o časovém rozlišení nákladů na reklamní a marketingové služby sjednané na delší období a také o časovém rozlišení nákladů na různé typy pojištění majetku. Je zde celkem zaúčtováno o 27 položek, z nichž 11 jsou každoročně se opakující položky, týkající se pojištění majetku.

383.100 – Výdaje příštích období – účtuje se zde o přijatých fakturách, které se týkají nákladů roku 2018, ale které dodavatelé vystavili až v roce 2019. Jedná se například o internetové a telefonní poplatky za prosinec 2018, plyn za rok 2018, úklidové práce za prosinec 2018.

384.100 – Výnosy příštích období – na tomto účtu nebylo v roce 2018 účtováno. Společnost XYZ, s.r.o. účtovala v roce 2018 vždy pouze o výnosech týkajících se uvedeného roku. Společnost vystavuje faktury za nájemné jednotlivým nájemcům vždy prvního dne v měsíci, kterého se týkají. Takže faktury za nájemné za prosinec 2018 byly vystaveny 1. 12. 2018, faktury za nájemné za leden 2019 byly vystaveny 2. 1. 2019. O výnosech je tedy účtováno s ohledem na období, kterého se týkají, a není třeba použít účtů časového rozlišení.

385.100 – Příjmy příštích období – zůstatek tohoto je tvořen částkou, která je výnosem roku 2018, avšak byla vyfakturována až v roce 2019. Jedná se o vyúčtování spotřeby plynu jednotlivým nájemcům, které bylo provedeno až v lednu 2019 poté, co společnost XYZ, s.r.o. obdržela vyúčtování od dodavatele energie.

Na základě dokladové inventury bylo zjištěno, že účetní stav účtů časového rozlišení odpovídá skutečnosti.

U všech položek účtů časového rozlišení se jedná o vyšší částky (většina nad 8 000 Kč), účetní jednotka je tedy časově rozlišuje, aby nedošlo ke zkreslení skutečnosti o hospodaření účetní

jednotky. Jistou časovou a tedy i nákladovou úsporu by bylo možné dosáhnout u omezení časového rozlišování nákladů příštích období. Zde by bylo možné každoroční pravidelně se opakující pojistné časově nerozlišovat. V každém případě je však nutné vytvořit směrnici a pravidla pro časové rozlišování v ní popsat.

4.4.6 Dohadné položky

Společnost XYZ, s.r.o. zaúčtovala na účet 389 – *Dohadné účty pasivní* odhad nákladů roku 2018, která vyplývá z nevyúčtovaných poskytnutých záloh a také z odhadu nákladů na opravy, na které dosud dodavatelé nevystavili faktury. Částku stanovuje účetní po konzultaci s jednatelem společnosti. Stanovená částka je podložena rozpisem jednotlivých nevyúčtovaných akcí. S ohledem na zásadu opatrnosti je každá částka mírně nadhodnocena o cca 10%. V minulých letech se vždy podařilo odhadnout částku s tolerancí cca 5%. Uvedený způsob stanovení dohadné položky pasivní se tedy ukázal jako fungující.

Pro tvorbu aktivní dohadné položky není u společnosti XYZ, s.r.o. důvod. Společnost má všechny výnosy vyfakturované v řádném účetním období. Na účtu 388 – *Dohadné účty aktivní* neúčtovala ani v minulých letech.

Pro tvorbu dohadných položek má společnost XYZ, s.r.o. řádně vypracovanou směrnici.

4.4.7 Rezervy

Společnost XYZ, s.r.o. netvoří žádnou zákonnou rezervu. Ač vlastní několik budov a nabízela by se tvorba zákonné rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku, společnost vidí stanovené podmínky pro tvorbu této rezervy jako omezující a rezervu na opravy netvoří.

Každý rok však tvoří účetní rezervu na nevyčerpanou dovolenou, a s tím související náklady na sociální a zdravotní pojištění. Účtuje o ní na účtu 459.100 – *Ostatní rezervy*. Tuto rezervu společnost vytvořila i k rozvahovému dni roku 2018, a to ve výši 82 250 Kč. Částka této rezervy je podložena rozpisem počtu dní nevyčerpané dovolené jednotlivých pracovníků, předpokládanou náhradou mzdy při čerpání této dovolené v roce 2019 a tato částka pak navýšena o 34% představující náklady na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem. Tato účetní rezerva je tedy správně zaúčtována jako nedaňový náklad na účtu 554 – *Tvorba a zúčtování ostatních rezerv*.

V průběhu účetní uzávěrky bylo zjištěno, že společnosti chybí vnitřní směrnice upravující

tvorbu a účtování uvedené účetní rezervy.

4.4.8 Opravné položky k pohledávkám

Společnost XYZ, s.r.o. pravidelně každý měsíc své pohledávky kontroluje a odběratelům-dlužníkům zasílá upomínky, případně ve spolupráci s advokátní kanceláří vymáhá pohledávky soudní cestou. Každý měsíc také kontroluje, zda hlavní dlužníci nejsou evidováni v insolvenčním rejstříku. Opravné položky tvoří společnost XYZ, s.r.o. v průběhu celého roku. K 31. 12. 2018 pak bylo znovu prověřeno, že zákonné opravné položky byly vytvořeny v souladu se zákonem o rezervách a jsou doúčtovány či přeúčtovány dle aktuálního stavu.

V roce 2018 společnost XYZ, s.r.o. vytvořila tyto zákonné opravné položky:

podle § 8c zákona o rezervách – společnost vytvořila opravnou položku k 31. 12. 2018 k pohledávce za odběratelem „A“, která je ve výši 25 146 Kč a byla splatná 13. 2. 2017. Pohledávka je tedy více jak 12 měsíců po splatnosti. Opravná položka byla vytvořena ve výši 100%. Podmínky uvedené ve zmiňovaném paragrafu byly splněny.

Podle § 8a zákona o rezervách – společnost vytvořila opravnou položku k pohledávce 136 244 Kč, kterou eviduje za odběratelem „B“, a která byla splatná následovně:

40 000 Kč bylo dle splátkového kalendáře splatných do 20. 6. 2016, k rozvahovému dni 31. 12. 2018 je tato částka více jak 30 měsíců po splatnosti. K částce 40 000 Kč tedy byla vytvořena opravná položka ve výši 100%. Podmínky uvedené ve zmíněném paragrafu byly splněny.

96 244 Kč bylo dle splátkového kalendáře splatných do 20. 11. 2016, k rozvahovému dni je více jak 18 měsíců po splatnosti. K částce 96 244 Kč byla tedy vytvořena zákonná opravná položka ve výši 50%. Podmínky uvedené ve zmíněném paragrafu byly splněny.

Na zbývající hodnotu výše uvedené pohledávky 48 122 Kč byla vytvořena opravná položka účetní, neboť společnost XYZ, s.r.o. předpokládá, že uvedená pohledávka splacena nebude. Další účetní opravná položka ve 100% výši byla vytvořena k pohledávce 55 705 Kč za odběratelem „C“, která byla splatná 30. 11. 2018, ale vzhledem k informacím, které o odběrateli společnost má, předpokládá, že splacena nebude. Celkem tedy byly vytvořeny účetní opravné položky ve výši 103 827 Kč

Společnost XYZ, s.r.o. účtuje o opravných položkách na účtu 391.xxx – *Opravné položky*

k pohledávkám, které pro lepší přehlednost analyticky člení dle jednotlivých paragrafů uvedených v zákoně o rezervách a zvláštní analytický účet má také pro účetní opravné položky. Náklady jsou souvztažně účtovány na účty 558.xxx a 559.xxx – *Tvorba a zúčtování opravných položek s analytickým členěním*.

Společnost daňové opravné položky vytvořila v souladu se zákonem o rezervách. Chybí však vnitřní směrnice, ve které by byla jasně popsána pravidla, pro tvorbu zejména účetních opravných položek.

Odpisy nedobytných pohledávek v roce 2018 udělány nebyly. Společnost neuhrazené pohledávky odpisuje – po předcházejícím vytvoření a následném zrušení opravných položek – až před jejich promlčením. K 31. 12. 2018 však žádné pohledávce promlčení nehrozilo. Pohledávky, které byly odepsané v minulých letech, společnost řádně eviduje v podrozvahové evidenci.

4.4.9 Odpisy

Další provedenou účetní operací k 31. 12. 2018 ve společnosti XYZ, s.r.o. je zaúčtování účetních odpisů za čtvrté čtvrtletí roku 2018 a vyčíslení daňových odpisů za zdaňovací období 2018.

Společnost XYZ, s.r.o. má ve směrnici pro účtování hmotného a nehmotného majetku upraven také způsob stanovení účetních a daňových odpisů.

Účetní odpisy jsou stanovovány pro každý druh hmotného majetku individuálně, vždy se vychází z předpokládané doby jeho životnosti a upotřebitelnosti. Měsíční odpisy se počítají vždy od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl majetek zařazen do užívání. Jejich výše se stanoví jako podíl pořizovací ceny majetku a počtu měsíců jeho předpokládané životnosti. Společnost XYZ, s.r.o. účetní odpisy stanovuje jako měsíční, účtuje však o nich čtvrtletně. Pro interní účely společnosti je to dostačující frekvence, neboť i průběžné výsledky hospodaření hodnotí čtvrtletně. Účetní odpisy společnost XYZ, s.r.o. účtuje na stranu Má dáti nákladového účtu 551.xxx – *Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku s příslušným analytickým členěním* a na stranu Dal účtu účtové skupiny 07 či 08 – *Oprávký k nehmotnému či hmotnému majetku*.

Daňové odpisy jsou stanoveny na základě zákona o daních z příjmů. Vždy po zařazení majetku

do užívání společnost zatřídí majetek do jedné z odpisových skupin určených zákonem a pomocí účetního softwaru jsou počítány daňové odpisy. Společnost XYZ, s.r.o. využívá zrychleného odpisování.

K výpočtu účetních i daňových odpisů je využíván účetní software. Účetní společnosti však způsob výpočtu každého odpisového plánu ještě ověří. V minulosti se totiž stávalo, že v softwarovém výpočtu daňových odpisů bývaly chyby. Při účetní uzávěrce bylo tedy zkontrolováno, že všechny výpočty byly při tvorbě odpisových plánů ověřeny.

Došlo také k porovnání výše účetních a daňových odpisů. Jak je vidět v níže uvedené tabulce číslo 4, účetní odpisy za rok 2018 jsou nižší než odpisy daňové.

Tabulka 4: Porovnání účetních a daňových odpisů za r. 2018

Odpisy účetní:	2 245 102 Kč
Odpisy daňové	2 330 880 Kč
Rozdíl:	- 85 778 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních informací společnosti XYZ, s.r.o.

Žádné nedostatky v oblasti odepisování shledány nebyly.

4.5 Kontrolní práce společnosti XYZ, s.r.o.

Po provedení inventarizace majetku a závazků a některých kapitálových účtů a po zaúčtování uzávěrkových operací k 31. 12. 2018 byla provedena kontrola toho, že došlo k zaúčtování veškerých účetních případů.

Bylo zkontrolováno, že na účtech 502.xxx – *Spotřeba energie* jsou zaúčtovány náklady za všechny dvanáct měsíců roku 2018.

Stejná kontrola se týkala i některých analytických účtů účtu 518.xxx – *Ostatní služby*. I zde bylo ověřeno, že jsou zaúčtovány všechny pravidelně opakující se náklady - např. na úklid, služby bezpečnostního technika, internetové připojení apod.

Problematickou se ukázala prověrka toho, že jednotlivé opravy účtované na účty 511.xxx – *Opravy a udržování*, jsou skutečně opravou, a že se nejedná o technické zhodnocení. Účetní vycházela z popisu uvedeného na faktuře. Popis uvedený na faktuře je však nedostačující

k prokázání skutečnosti. Velmi těžko se také bude prokazovat původní stav, aby bylo možné zpětně určit, zda šlo o opravu či technické zhodnocení.

Společnosti XYZ, s.r.o. je doporučeno před jednotlivými opravami vždy co nejvěrněji zdokumentovat stav původní a pak i stav nový (např. pomocí fotografií, technické dokumentace apod.). A dále nastavit oběh a schvalování účetních dokladů tak, aby posouzení toho, zda jde o opravu či technické zhodnocení, provedli kompetentní pracovníci společnosti.

Bylo prověřeno, že žádný z kolků účtovaný na účet 538.100 – *Ostatní daně a poplatky* se nevztahuje k investici.

Zkontrolováno bylo také to, že se nezměnil počet autorádií a počítačů s rádio-TV tunerem, za které společnost XYZ, odvádí rozhlasový poplatek ve výši 45 Kč/měsíc/přijímač.

Odsouhlasena byla také skutečnost, že ačkoliv byly tržby za prodaný notebook správně vykázány na účtu 641.100 – *Tržby z prodeje dlouhodobého hmotného majetku*, na účtu 541.100 – *Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku* k žádnému pohybu nedošlo. Uvedený notebook byl totiž již dříve plně odepsán, takže jeho prodej a vyřazení neovlivnily náklady zůstatkovou hodnotou.

Pravidelně se opakujícími měsíčními výnosy pak jsou faktury vystavované každý měsíc jednotlivým nájemcům. I zde bylo zkontrolováno, že každému nájemci bylo za rok vystaveno dvanáct faktur.

Další prověřenou skutečností bylo to, že byly zaúčtovány všechny operace, ke kterým účetní jednotka neobdržela žádný doklad, ale které vyplývají například ze smluv. Při kontrole uzavřených smluv bylo zjištěno:

Společnost XYZ, s.r.o. uzavírá s každým nájemcem nájemní smlouvu, ve které je uvedeno, že nájemci budou měsíční nájemné hradit na základě faktur, které jim budou počátkem každého měsíce zasílány. Takto byla informována i účetní společnosti. Při kontrole smluv v průběhu účetní uzávěrky však vyšlo najevo, že ve všech smlouvách je stejné ujednání, že jednotlivým nájemcům bude fakturováno nájemné navýšené o částku DPH. Nájemcům, kteří nejsou plátcí DPH, však s ohledem na ustanovení v § 56a zákona o DPH není možné částku nájemného s DPH fakturovat. Ujednání ve smlouvě tedy neodpovídá skutečnosti. Společnosti XYZ, s.r.o. bylo doporučeno, aby se před uzavřením důležitých smluv, poradila nejen s právníkem, ale také s daňovým poradcem. Některá smluvní ujednání totiž mohou být právně v pořádku, avšak

z daňového hlediska mohou být sporná či špatně řešená.

Další zjištěnou skutečností při kontrole smluv bylo to, že některé smlouvy o dílo či jejich dodatky nejsou uzavřeny písemně. Zákon toto povoluje, avšak bez písemné formy je při případné kontrole ze strany finančního úřadu ztížena možnost prokázání toho, že k uskutečnění zdanitelného plnění skutečně došlo, a také mohou vznikat problémy při případných reklamacích služeb, které poskytli dodavatelé. Společnosti XYZ, s.r.o. bylo doporučeno uzavírat všechny smlouvy a dodatky k těmto smlouvám písemnou formou, případně stanovit limit plnění, od kterého bude písemná forma dodatků požadována.

Dále bylo zjištěno, že s jedním z dodavatelů byla v roce 2018 uzavřena mandátní smlouva, Náležitosti mandátní smlouvy a povinnosti z ní vyplývající upravoval obchodní zákoník, který však byl k 1. 1. 2014 zrušen. V občanském zákoníku, který nabyl účinnosti 1. 1. 2014, však mandátní smlouva řešena není. Společnosti XYZ, s.r.o. tedy bylo doporučeno poradit se s právní kanceláří, jakým jiným typem smlouvy mandátní smlouvu nahradit.

V souvislosti s tvorbou účetní rezervy na nevyčerpanou dovolenou bylo zjištěno, že dva z pěti zaměstnanců nemají vyčerpano více než 20 dní dovolené z roku 2018. Bylo by tedy vhodné, aby společnost XYZ, s.r.o. v souladu se zákoníkem práce sestavila rozvrh čerpání dovolených (vycházel by i z oprávněných zájmů zaměstnance) a určila čerpání dovolených tak, aby dovolená byla čerpána v roce, ve kterém na ni zaměstnancům vzniklo právo. Zaměstnavatel je povinen zaměstnanci určit čerpání veškeré dovolené tak, aby byla vyčerpana v roce, ve kterém nárok na dovolenou vzniknul. Pokud tomu brání překážky v práci na straně zaměstnance nebo provozní důvody na straně zaměstnavatele, je zaměstnavatel povinen určit čerpání dovolené zaměstnanci tak, aby byla vyčerpana do konce následujícího kalendářního roku. Pokud však skoro polovina zaměstnanců nebude mít vyčerpanou dovolenou v daném roce, mohla by to případná kontrola z příslušného inspektorátu práce vnímat jako porušení zákona a zaměstnavatele pokutovat. (Šubrt at al., 2018, s. 81).

Zkontrolováno bylo také to, že zaměstnanci, který může používat služební automobil i pro soukromé účely, je ve mzdách zdaňována částka ve výši 1% z pořizovací ceny vč. DPH tohoto automobilu. A na základě knihy jízd, kterou zaměstnanec vedl, bylo ověřeno, že uvedený automobil je pro soukromé účely používán skutečně pouze z 10% tak, jak bylo původně předpokládáno. Odchylka plánovaného a skutečného využívání tak nepřesahuje 10 procentních bodů.

Druhý automobil, který společnost XYZ, s.r.o. vlastní, je používán jiným zaměstnancem společnosti pouze pro služební účely. Společnost u něj uplatňuje paušální výdaj na dopravu, který upravuje zákon o daních z příjmů. V souvislosti s DPH si uplatňuje nárok na odpočet u všech služeb souvisejících s provozem vozidla. Vyšlo však najevo, že není vedena žádná evidence jízd, která by v souvislosti s uplatňovaným odpočtem DPH prokázala, že je automobil používán výhradně pro služební účely – tedy pro ekonomickou činnost. Společnosti XYZ, s.r.o. je tedy doporučeno vést i k tomuto vozidlo knihu jízd či jinou podobnou evidenci.

Společnost XYZ, s.r.o. podala koncem listopadu 2018 žádost o dotaci na výstavbu plynové kotelny, která by vytápěla jednu z budov, kterou vlastní. Byl tedy prověřen stav žádosti k rozvahovému dni. Bylo zjištěno, že žádost o dotaci zatím schválena nebyla a její schválení není jisté. Společnost XYZ, s.r.o. tedy o dotaci v tuto chvíli správně neúčtuje.

Dalším typem kontroly, která v rámci účetní uzávěrky ve společnosti XYZ, s.r.o. probíhá je kontrola náležitostí účetních a daňových dokladů. Protože však tato kontrola probíhá v průběhu celého kalendářního roku, vždy minimálně jednou za měsíc před podáním přiznání k dani z přidané hodnoty, nezabírá nyní již tolik času. Žádné nesrovnalosti nebyly zjištěny.

Bez problémů proběhly i další základní kontroly správnosti účtování. Sestavením obrátové předvahy bylo ověřeno, že součet všech počátečních zůstatků na straně MD se rovná součtu všech počátečních zůstatků na straně D. Stejně je to i s obraty a konečnými zůstatky jednotlivých stran. Konečné stavy jednotlivých analytických účtů se také rovnají konečnému stavu příslušného syntetického účtu. Žádné chyby týkající se účtování v minulých letech zjištěny nebyly. Provedení uvedených kontrolních operací písemně potvrdila účetní společnosti.

4.6 Výpočet a zaúčtování daně z příjmů společnosti XYZ, s.r.o.

Po ukončení kontrolních prací je možné přistoupit ke zjištění hospodářského výsledku a k výpočtu daně z příjmů. Společnost XYZ, s.r.o. není auditovanou společností, zjišťuje tedy vždy pouze daň z příjmů splatnou. O odložené dani neúčtuje.

Společnost za rok 2018 vykázala výnosy ve výši 20 180 195 Kč, náklady pak ve výši 14 273 035 Kč. Hospodaření společnosti tedy skončilo ziskem ve výši 5 907 160 Kč.

Daňově neuznatelné náklady jsou tvořeny těmito dílčími náklady:

- náklady na pohonné hmoty a parkovné u osobního automobilu, u kterého společnost uplatňuje tyto náklady paušální částkou = 42 432 Kč
- náklady na reprezentaci = 2 112 Kč
- pokuty a penále = 1 812 Kč
- účetní rezerva = 82 250 Kč
- účetní opravné položky = 103 827 Kč

Dále základ daně ovlivní také rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy – účetní odpisy jsou o 85 778 Kč nižší. Společnost uplatňuje paušální náklady na pohonné hmoty a parkovné pro jeden automobil ve výši 5.000 Kč x 12 měsíců, tedy v celkové výši 60 000 Kč. Smluvní pokuty a penále, které jsou nákladem společnosti, byly v roce 2018 uhrazeny, jsou tedy daňově uznatelným nákladem. Veškeré sociální a zdravotní pojištění, které měla společnost za rok 2018 odvést, bylo do 31. 1. 2019 uhrazeno, je tedy daňově uznatelným nákladem. Daň z nemovitých věcí byla zaplacená v roce 2018, je tedy daňově uznatelným nákladem. Společnost neeviduje žádné závazky, které by byly 30 a více měsíců po splatnosti. Výpočet daně z příjmů je znázorněn v níže uvedené tabulce:

Tabulka 5: Výpočet daně z příjmů právnických osob společnosti XYZ, s.r.o. za rok 2018

Výsledek hospodaření (20 180 195 Kč - 14 273 035 Kč) = zisk	5 907 160 Kč
Úprava výsledku hospodaření o položky zvyšující základ daně:	
skutečné náklady na pohonné hmoty, které jsou uplatňovány paušálem	42 432 Kč
náklady na reprezentaci	2 112 Kč
pokuty a penále	1 812 Kč
účetní rezerva	82 250 Kč
účetní opravné položky	103 827 Kč
Úprava výsledku hospodaření o položky snižující základ daně:	
záporný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	- 85 778 Kč
paušální uplatnění PHM a parkovného	- 60 000 Kč
Základ daně před uplatněním odčitatelných položek	5 993 815 Kč
Odčitatelné položky	- Kč
Základ daně po uplatnění odčitatelných položek	5 993 815 Kč
Základ daně zaokrouhlený na tisíce Kč dolů	5 993 000 Kč
Slevy na dani	- Kč
Daň z příjmů (19%):	1 138 670 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dat společnosti XYZ, s.r.o.

Vypočtená daň z příjmů byla zaúčtována. Jedná se o poslední zápis v účetních knihách za rok 2018. Společnost tedy může přistoupit k uzavření účetních knih a k sestavení účetní závěrky.

4.7 Uzavření účetních knih společnosti XYZ, s.r.o.

Společnost XYZ, s.r.o. vede účetnictví v účetním programu Money S5, který uživatele postupně vede jednotlivými kroky uzavření účetního roku a tedy i účetních knih. Uzavření účetních knih proběhlo rychle a bez problémů. Účetní zkontrolovala, že všechny zůstatky rozvahových účtů byly převedeny na účet 702 – *Konečný účet rozvažný*, a že všechny zůstatky výsledkových účtů se převedly na účet 710 – *Účet zisků a ztrát*.

Zároveň bylo zkontrolováno, že počáteční zůstatky rozvahových účtů nového účetního období (tedy roku 2019) odpovídají konečným zůstatkům rozvahových účtů účetního období minulého. U výsledkových účtů bylo zkontrolováno, že na počátku nového účetního období vykazují nulový stav. Bylo zjištěno, že vše proběhlo řádně, bez problému. Společnost XYZ, s.r.o. tedy může přistoupit k sestavení účetní závěrky.

4.8 Účetní závěrka společnosti XYZ, s.r.o.

Společnost XYZ, s.r.o. nepodléhá povinnému auditu a spadá do kategorie malých účetních jednotek. Sestavuje tedy účetní závěrku, kterou tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k účetní závěrce, v níž jsou doplňující a vysvětlující informace k rozvaze a k výkazu zisku a ztráty. Přehledy o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu společnost XYZ, s.r.o. nesestavuje. Ač zákon umožňuje malým účetním jednotkám sestavit rozvahu ve zkráceném rozsahu, společnost XYZ, s.r.o. sestavuje na pokyn společníků rozvahu v plném rozsahu. V plném rozsahu sestavuje i výkaz zisku a ztráty, protože jí tuto povinnost ukládá zákon.

S vyhotovením rozvahy a výkazu zisku a ztráty pomáhá účetní společnosti XYZ, s.r.o. účetní program. Je však třeba zkontrolovat, zda je správně nastaveno vykázání stavu jednotlivých účtů v příslušných položkách jednotlivých výkazů. Bylo prověřeno, že vše je nastaveno dobře. Co však program neumí, je sladit zaokrouhlování jednotlivých položek výkazů na tisíce tak, aby se aktiva rovnala pasivům. Účetní tedy musí jednotlivé položky rozvahy projít a zaokrouhlení upravit tak, aby vše odpovídalo skutečnosti a aktiva se pasivům rovnala.

Po uvedené úpravě zaokrouhlení účetní připravila účetní závěrku k podpisu jednatelem společnosti, který ji podepsal dne 28. 3. 2019. Toto datum je tedy považováno za okamžik

sestavení účetní závěrky. Jednatel pak výkazy společně s vyplněným přiznáním k dani z příjmů právnických osob odeslal datovou schránkou na finanční úřad.

Jednatel společnosti XYZ, s.r.o. nyní musí svolat valnou hromadu tak, aby nejpozději do konce června 2019 účetní závěrku za rok 2018 schválila a rozhodla o rozdělení zisku. Je třeba také zajistit zveřejnění rozvahy a přílohy k účetní závěrce společnosti XYZ, s.r.o. ve sbírce listin. Výkaz zisku a ztráty společnost XYZ, s.r.o. zveřejnit nemusí. (ZoÚ § 21a).

Kriteria pro povinný audit společnost XYZ, s.r.o. nesplňuje, auditovaná tedy není.

4.9 Shrnutí praktické části

V průběhu analýzy uzávěrkových operací, které proběhly ve společnosti XYZ, s.r.o., bylo zjištěno, že některé postupy nejsou v souladu se zákonnými ustanoveními. Společnosti tedy bylo doporučeno zavést následující opatření, která nevyhovující stav napraví:

Bylo zjištěno, že společnost XYZ, s.r.o. nemá vypracovanou směrnici pro inventarizaci hmotného a nehmotného majetku. Společnosti XYZ, s.r.o. tedy bylo doporučeno tuto směrnici vypracovat. Ve směrnici by měl upraven harmonogram jednotlivých etap inventarizace (inventura, inventarizace a zjištění, zda není třeba tvořit opravnou položku či rezervu) tak, aby nebyla opomenuta inventarizace některé složky majetku. Měly by být určeny osoby odpovědné za provedení inventury, určen termín, ke kterému bude inventarizace provedena, uveden povinný obsah inventurního soupisu a řešen způsob jeho archivace.

Společnost XYZ, s.r.o. nemá také vypracovanou směrnici pro vedení pokladny. Doporučením je uvedenou směrnici vypracovat a jasně v ní stanovit pravidla pro nakládání s hotovostí – fungování pokladny v době nepřítomnosti pokladní, určen denní limit pokladny, připomenut limit 270 000 Kč pro provádění plateb v hotovosti. Osoba odpovědná za vedení pokladny by měla mít podepsanou hmotnou zodpovědnost.

Další chybějící směrnici, která by měla být doplněna je směrnice upravující pravidla pro poskytování stravenek. Stejně jako u směrnice o vedení pokladny by zde mělo být popsána pravidla pro nakládání se stravenkami – jejich uložení, vydávání, podepsaná hmotná zodpovědnost odpovědné osoby. Dále by pak měla být jasně stanoven pravidla pro jejich poskytování tak, aby náklady zaměstnavatele na stravenky byly daňově uznatelné.

Společnost XYZ, s.r.o. nemá vytvořenu směrnici ani pro časové rozlišování nákladů a výnosů.

Také tuto směrnici je třeba sestavit. Společnosti bylo doporučeno ve směrnici zakotvit také omezení časového rozlišování nákladů příštích období, kde by bylo možné každoročně se opakující pojistné časově nerozlišovat. Přineslo by to časovou a tedy i nákladovou úsporu.

Další dvě směrnice, které společnost XYZ, s.r.o. nemá, a které je třeba doplnit, jsou směrnice upravující pravidla pro tvorbu účetních rezerv účetních opravných položek.

V oblasti účtování bylo zjištěno, že společnost XYZ, s.r.o. chybně účtuje omylové a duplicitní platby. Doporučeno je tedy pro zaúčtování duplicitních a omylových plateb používat účty 378 – *Jiné pohledávky* a 379 – *Jiné závazky*.

Problematickým bylo také shledáno účtování oprav a technického zhodnocení. Společnost by zvláště u větších oprav měla zdokumentovat stav před opravou a po ní, aby bylo možné prokázat, že šlo o opravu a jednorázové účtování do nákladů je tedy správné. A dále je třeba nastavit oběh a schvalování účetních dokladů tak, aby posouzení toho, zda jde o opravu či technické zhodnocení, provedli kompetentní pracovníci společnosti.

Další oblastí, ve které byly zjištěny nedostatky, je oblast uzavírání smluv. Společnost XYZ, s.r.o. by měla při uzavírání smluv spolupracovat jak s právní kanceláří, tak i s daňovým poradcem. Právní kancelář by posoudila smlouvy z právního hlediska, daňový poradce pak i z hlediska daňového. Společnosti bylo také doporučeno všechny smlouvy i dodatky k nim uzavírat písemně či stanovit limit plnění, od kterého bude písemné vyhotovení povinné.

Společnosti XYZ, s.r.o. bylo doporučeno vést evidenci jízd i pro druhý osobní automobil, který společnost vlastní a používá pouze pro služební účely. Důvodem je prokázání nároku na odpočet DPH v plné výši u nákladů související provozem tohoto automobilu.

V souvislosti s tvorbou rezervy na dovolenou bylo zjištěno, že dva zaměstnanci nemají vyčerpanou velkou část dovolené za rok 2018. Společnosti XYZ, s.r.o. bylo doporučeno sestavit rozvrh čerpání dovolených v souladu se zákoníkem práce a docílit tak toho, aby zaměstnanci vyčerпали celou či převážnou část dovolené v roce vzniku jejího nároku.

Posledním nedostatkem, který byl ve společnosti XYZ, s.r.o. zjištěn, jsou problémy s doručováním některých dokladů od dodavatelů. Společnosti bylo doporučeno vytvořit jednu centrální e-mailovou adresu a zajistit, aby doklady, které společnost dostává od dodavatelů v elektronické podobě, byly zasílány na tuto centrální e-mailovou adresu, nikoliv na e-mailové adresy jednotlivých zaměstnanců.

Následující kroky účetní uzávěrky – výpočet daně z příjmů a uzavření účetních knih - proběhly ve společnosti XYZ, s.r.o. v souladu se zákonnými předpisy.

5 ZÁVĚR

Cílem teoretické části bakalářské práce bylo za pomoci zákonů a odborné literatury obecně popsat jednotlivé kroky účetní uzávěrky, sestavit ucelený přehled jednotlivých procesů, které s účetní uzávěrkou a následnou účetní závěrkou souvisí, a také vysvětlit rozdíl mezi pojmy účetní uzávěrka a účetní závěrka. Cílem praktické části bakalářské práce pak bylo analyzovat uzávěrkové operace v konkrétní společnosti, posoudit jejich správnost a případně navrhnout vhodnější postup.

V teoretické části bakalářské práce byly popsány účetní zásady a principy, jejichž dodržování je základním předpokladem pro řádně vedené účetnictví, pro řádné provedení účetní uzávěrky a následné sestavení účetní závěrky. Byl zde vysvětlen rozdíl mezi účetní uzávěrkou a účetní závěrkou a podrobně popsán soubor činností, které tvoří účetní uzávěrku. Účetní uzávěrku pak završuje účetní závěrka. Bylo zde zmíněno, co účetní závěrku tvoří a zdůrazněna skutečnost, že pouze účetní závěrka, která podává poctivý obraz o hospodaření účetní jednotky, může být podkladem, na základě kterého lze činit ekonomická rozhodnutí.

V praktické části bakalářské práce pak byly zdokumentované poznatky z teoretické části práce aplikovány na provedení účetní uzávěrky u konkrétní společnosti. Analýzou jednotlivých kroků účetní uzávěrky probíhající v této společnosti bylo zjištěno, že některé postupy nejsou v souladu se zákonnými ustanoveními a společnosti doporučeno zavést tato opatření, která nevyhovující stav napraví:

- vypracovat směrnici pro inventarizaci hmotného a nehmotného majetku,
- vypracovat směrnici o vedení pokladny a směrnici upravující poskytování stravenek tak, aby náklady zaměstnavatele na stravenky byly daňově uznatelné,
- vytvořit směrnici pro časové rozlišování nákladů a výnosů,
- vytvořit směrnice upravující pravidla pro tvorbu účetních rezerv a účetních opravných položek,
- v oblasti účtování byl doporučen jiný postup při účtování duplicitních a omylových plateb,
- byl identifikován problém se záměnami účtování oprav a technického zhodnocení a navržen postup, který nejasnosti odstraní,
- bylo doporučeno uzavírat smlouvy a dodatky k nim písemně, či stanovit limit plnění, od kterého bude písemné vyhotovení povinné, a tyto smlouvy konzultovat nejen

s právníkem ale i s daňovým poradcem,

- bylo doporučeno vést evidenci jízd pro oba osobní automobily, které společnost používá pro služební účely,
- bylo doporučeno sestavovat rozvrh čerpání dovolených na každý kalendářní rok,
- poslední doporučení se pak týkalo doručování účetních dokladů.

Další kroky účetní uzávěrky – výpočet daně z příjmů a uzavření účetních knih - proběhly ve společnosti XYZ, s.r.o. v souladu se zákonem. Následně byla sestavena účetní závěrka a je na jednatelem, aby nejpozději do konce června 2018 svolal valnou hromadu, která účetní závěrku schválí. Také je třeba zajistit, aby došlo ke zveřejnění účetní závěrky dle zákonných předpisů. Společnost nesplňuje kritéria pro povinný audit, účetní závěrka za rok 2018 tedy auditovaná nebude.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BERÁNEK, Petr, 2017. *Cizí měny a kurzové rozdíly v podvojném účetnictví*. 7. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 253 s. ISBN 978-80-7554-081-2.

BŘEZINOVÁ, Hana, 2013. *Základy účetnictví*. Znojmo: SVŠE Znojmo, 151 s. ISBN 978-80-87314-37-1.

BŘEZINOVÁ, Hana, 2016. *Finanční účetnictví*. Znojmo: SVŠE Znojmo, 158 s. ISBN 978-80-87314-82-1.

BŘEZINOVÁ, Hana, 2017. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 232 s. ISBN 978-80-7552-603-8.

BŘEZINOVÁ, Hana a Pavel Štohl, 2017. *Finanční účetnictví II – účetní závěrka*. 2. vyd. Znojmo: SVŠE Znojmo, 176 s. ISBN 978-80-87314-88-3.

DIRECTIVE 2013/34/EU OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. [cit. 2019-03-01] Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1556524973798&uri=CELEX:32013L0034>

DUŠEK, Jiří, 2018. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle*. 7. vyd. Praha: GRADA, 224 s. ISBN 978-80271-0867-1.

KOVALÍKOVÁ, Hana, 2018. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 14. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 455 s. ISBN 978-80-7554-141-3.

LOUŠA, František, 2014. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 6. akt. vyd. Praha: GRADA, s. 128. ISBN 978-80-247-5172-6.

Národní účetní rada [online]. Praha: Interpretace I-37 Časové rozlišování a cizí měna. [cit. 2019-04-04]. Dostupné z: <https://nur.cz/i-37/>

PILAŘOVÁ, Ivana, 2017. Roční účetní závěrka podnikatelských subjektů kalendářního roku 2017. *Účetnictví v praxi* 12/2017. Praha: Wolter Kluwer ČR, 21(12): 4-12

ISSN 1211-7307.

PILAŘOVÁ, Ivana, 2016. Inventarizace In: *DAUC* [online]. Praha: 5. 10. 2016 [cit. 2019-03-08] Dostupné z: <https://www.dauc.cz/oao/otazka/17010/&q=Pila%C5%99ov%C3%A1%20inventarizace%20k%20rozvahov%C3%A9mu%20dni>

PILAŘOVÁ, Ivana a Jana PILÁTOVÁ, 2018. *Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2018*. 9. vyd. Praha: VOX, 244 s. ISBN 978-80-87480-69-4.

RUBÁKOVÁ, Věra a Pavel HROUDA, 2012. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2012*. Praha: GRADA, 192 s. ISBN 978-80-247-4186-4.

RYNEŠ, Petr 2018. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2018*. 18. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 1063 s. ISBN 978-80-7554-116-1.

SKÁLOVÁ, Jana a kol., 2018. *Podvojně účetnictví 2018*. 24. vyd. Praha: GRADA, 192 s. ISBN 978-80-271-0868-8.

STROUHAL, Jiř, 2017. Účtování o odložené dani. *Účetnictví v praxi 4/2017*. Praha: Wolter Kluwer ČR, 21(4): 15-20. ISSN 1211-7307.

SVOBODOVÁ, Jaroslava, 2018. *Inventarizace praktický průvodce*. 8. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 479 s. ISBN 978-80-7554-124-6.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2. akt. vyd. Praha: GRADA, 288 s. ISBN 978-80-271-0048.

ŠUBRT, Bořivoj at al., 2018. *Abeceda mzdové účetní 2018*. 28. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 631 s. ISBN 978-80-7554-117-8.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. In: ÚZ č. 1174, Ostrava: SAGIT, 2017. ISBN 978-80-7488-206-7.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: ÚZ č. 1174, Ostrava: SAGIT, 2017. ISBN 978-80-7488-206-7.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. In: *ASPI* [online] Praha: Wolters Kluwer ČR [cit.

2019-04-15].

Zákon č. 235/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. In: Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-111-6.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, In: ÚZ č. 1174, Ostrava: SAGIT, 2017. ISBN 978-80-7488-206-7.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In: Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-111-6.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-111-6.

7 SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Minimální doba odpisování.....	37
Tabulka 2: Obratová předvaha	39
Tabulka 3: Aktiva, obrat a počet zaměstnanců v jednotlivých letech	49
Tabulka 4: Porovnání účetních a daňových odpisů za r. 2018	63
Tabulka 6: Výpočet daně z příjmů právnických osob společnosti XYZ, s.r.o. za rok 2018	67

8 SEZNAM ZKRATEK

ČNB – Česká národní banka

ČÚS – české účetní standardy

D - dal

DPH – daň z přidané hodnoty

EU – Evropská unie

MD – má dát

OZ – zákon 89/2012 Sb., občanský zákoník

ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

ZoR – zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

ZoÚ – zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví