

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: 6208 B Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Uplatnění akruálního principu v účetnictví, vliv na účetní závěrku a související vnitropodnikové účetní směrnice

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

Autor:

Bc. Marta Bártlová

2012

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2010/2011

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Marta BÁRTLOVÁ**
Osobní číslo: **E10541**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Uplatnění aktuálního principu v účetnictví, vliv na účetní závěrku a související vnitropodnikové účetní směrnice.**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Zásady pro vypracování:

Cíl:

Zpracovat metodické postupy při uplatnění aktuální báze účetnictví - tj. zejména časového rozlišování nákladů a výnosů, rezerv, dotací, opravných položek, odložené daňové povinnosti a vlivu ocenění. V praktické části aplikovat uvedené metodické postupy u vybrané účetní jednotky s dopadem do účetní závěrky a vnitropodnikových směrnic. Provést analýzu současného stavu daného subjektu a zpracovat návrhy a opatření na zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky.

Rámcová osnova:

1. Základní pojmy - podstata zásady účtování dle aktuálního principu, základní srovnání s metodou založenou na peněžní bázi, legislativní vymezení.
2. Uplatnění aktuálního principu, zejména položky:
 - přechodné účty aktiv a pasiv
 - dohadné účty aktiv a pasiv
 - účtování dotací nákladů ve věcné a časové souvislosti
 - daňové a účetní rezervy
 - daňové a účetní opravné položky
 - odložená daňová povinnost
 - vliv ocenění na aktuální bázi
3. Dopad uplatnění aktuální báze na daňovou povinnost a účetní závěrku.
4. Vnitropodnikové účetní směrnice týkající se časového rozlišení nákladů a výnosů.
5. Aplikace aktuálního principu v účetnictví konkrétního podniku:
 - zvolení optimálních metod vedoucích k zachycení věrnému a poctivému obrazu předmětu účetnictví a finanční situace podniku,
 - vnitropodnikové účetní předpisy související s uplatněním aktuálního principu.
6. Syntéza výsledků, návrhy a opatření.

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: 50 - 60 stran
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

1. BRYCHTA I., DĚRGEL, M., MACHÁČEK, I.: Metirum - Daň z příjmů, 1. vyd. Praha: ASPI- Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-80-7357-528-1.
 2. BŘEZINOVÁ, H., ŠTOHL, P.: Účetní závěrka - výklad a praktické příklady, 1. vyd. Znojmo: Vzdělávací středisko Ing. Pavel Štohl, 2010. ISBN 978-80-903914-6-8.
 3. FIŠEROVÁ, E., CHALUPA R. a kol.: Abeceda účetnictví pro podnikatele, 8. akt. vyd. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2010. ISBN 978-80-7263-598-6.
 4. HINKE, J., BÁRKOVÁ, D.: Účetnictví 2 - pokročilé aplikace, 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. ISBN 978-80-247-3516-0.
 5. KOLEKTIV AUTORŮ: Meritum - účetnictví podnikatelů, 1. vyd. Praha: ASPI - Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-80-7357-526-7.
 6. LOUŠA, F.: Vnitropodnikové směrnice v účetnictví, 5. akt. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2576-5.
 7. RYNEŠ, P.: Podvojně účetnictví a účetní závěrka, 11. akt. vyd. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2011. ISBN 978-80-7263-633-4.
 8. STROUHAL, J., a kol.: Účetnictví 2010 velká kniha příkladů, 1. vyd. Brno: Computer Press, 2010. ISBN 978-80-251-2907-4.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění novel.
Vyhláška č. 500/2000 Sb., ve znění novel.
České účetní standardy pro podnikatele.
Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
Odborná periodika: Účetnictví, Účetnictví v praxi, Daně a účetnictví, Finanční, daňový a účetní bulletin, Účetnictví a daně, Daňová a hospodářská kartotéka (DHK)

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 1. března 2011
Termín odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2012


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

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Strážská 13
370 05 České Budějovice


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

V Českých Budějovicích dne 1. března 2011

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma *Uplatnění akruálního principu v účetnictví, vliv na účetní závěrku a související vnitropodnikové účetní směrnice* vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použitých zdrojů.

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

Ve Starých Dobrkovicích dne 20. dubna 2012

.....
Bc. Marta Bártlová

Poděkování

Děkuji vedoucímu práce Ing. Jaroslavu Svobodovi, Ph. D. za odbornou pomoc a vedení při zpracování diplomové práce. Současně děkuji vedení podniku Fronius Česká republika, s.r.o. za poskytnutí podnikových písemností a informací ke zpracování praktické části diplomové práce.

Obsah

| | | |
|--------|--|----|
| 1. | Úvod..... | 3 |
| 2. | Akruální princip – podstata této zásady a právní rámec | 5 |
| 2.1. | Základní vymezení akruálního principu a srovnání s peněžní bází | 5 |
| 2.2. | Akruální princip – právní vymezení | 6 |
| 3. | Jednotlivé metody a postupy založené na akruální bázi | 8 |
| 3.1. | Přechodné účty aktiv a pasiv | 9 |
| 3.1.1. | Položky časového rozlišení..... | 9 |
| 3.1.2. | Dohadné účty aktiv a pasiv..... | 12 |
| 3.2. | Rezervy | 14 |
| 3.2.1. | Zákonné rezervy | 15 |
| 3.2.2. | Rezerva na opravy hmotného majetku versus účetní přístup..... | 17 |
| 3.2.3. | Účetní rezervy..... | 18 |
| 3.3. | Opravné položky..... | 22 |
| 3.3.1. | Účetní opravné položky | 23 |
| 3.3.2. | Zákonné opravné položky k pohledávkám | 25 |
| 3.4. | Odložená daňová povinnost..... | 26 |
| 4. | Dopad uplatnění akruálního principu na výsledek hospodaření | 31 |
| 5. | Dopad uplatnění akruálního principu na daňovou povinnost..... | 34 |
| 6. | Vnitropodnikové účetní směrnice | 36 |
| 6.1. | Obsah a formát vnitropodnikových účetních směrnic | 36 |
| 6.2. | Vnitropodnikové směrnice týkající se uplatnění akruálního principu | 37 |
| 7. | Metodika | 38 |
| 8. | Charakteristika vybraného podniku | 39 |
| 8.1. | Předmět podnikání..... | 39 |
| 8.2. | Vnitropodnikový účetní systém..... | 39 |

| | |
|---|----|
| 9. Aplikace zásady aktuálního principu v účetnictví roku 2010 ve firmě Fronius Česká republika, s.r.o..... | 40 |
| 9.1. Položky časového rozlišení a dohadné účty | 41 |
| 9.1.1. Účetní případy vykázané v účetnictví firmy Fronius Česká republika..... | 41 |
| 9.1.2. Limit pro časově nerozlišované náklady | 42 |
| 9.2. Tvorba a čerpání rezerv | 44 |
| 9.2.1. Účetní případy vykázané v účetnictví firmy Fronius Česká republika..... | 44 |
| 9.2.2. Posouzení věcné správnosti a výše vykázaných rezerv v rozvaze..... | 45 |
| 9.2.3. Posouzení úplnosti vykázaných rezerv | 53 |
| 9.3. Tvorba a odepisování opravných položek | 54 |
| 9.3.1. Účetní případy vykázané v účetnictví firmy Fronius Česká republika..... | 54 |
| 9.3.2. Posouzení přiměřenosti výše vykázaných opravných položek..... | 55 |
| 9.4. Odložená daňová povinnost..... | 60 |
| 10. Význam aktuálního principu a vliv na výsledek hospodaření v jednotlivých obdobích ve firmě Fronius Česká republika, s.r.o. | 62 |
| 11. Shrnutí zjištěných výsledků | 65 |
| 12. Závěr | 69 |
| 13. Summary | 71 |
| 14. Přehled použitých zdrojů..... | 72 |
| Seznam tabulek, grafů a schémat..... | 74 |
| Seznam příloh..... | 75 |

1. Úvod

Zásada akruálního principu (nezávislosti účetních období) je jednou z hlavních zásad podvojného účetnictví. S touto zásadou velmi úzce souvisí zásada opatrnosti, která zásadu akruálního principu doplňuje. Tyto dvě zásady vyjadřují podstatu myšlenky podvojného účetnictví, tj. účtování o nákladech a výnosech do období, s nímž ve skutečnosti věcně a časově souvisejí. Stěžejním cílem uplatnění akruálního principu je sestavení účetní závěrky, která věrně a pravdivě (pocitivě) zachycuje ekonomickou realitu podniku.

Výsledným produktem účetní závěrky jsou účetní výkazy – rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k účetní závěrce. Na základě těchto výkazů je posuzována výkonnost podniku. Tyto výkazy je vhodné doplnit výkazem cash flow, který je založen na peněžní bázi, a tedy abstrahuje od akruálního principu. Výkaz cash flow doplňuje účetní závěrku a dává jí jiný rozměr. Vypovídá zejména o „realnosti účetního zisku, popř. ztráty“.

Uživatelé účetních výkazů jsou zejména vlastníci (akcionáři, společníci), investoři (banky, obchodníci s cennými papíry) a obchodní partneři. Tito externí uživatelé mohou posuzovat úspěšnost podnikatelských aktivit dané společnosti obvykle pouze z předložených účetních výkazů. Vzhledem k tomu, že výsledky hospodaření mohou být někdy zkreslené, je vhodné věrnost a pravdivost účetních výkazů ověřit nezávislým externím auditorem.

Věrné a pravdivé sestavení účetní závěrky je důležité také pro samotný podnik, který při manažerském rozhodování vychází z výsledků účetní závěrky. Právě pro tato rozhodování je podstatné dostatečně a obezřetně aplikovat účetní metody a postupy založené na zásadě akruálního principu. Například: vychází-li podnik při tvorbě cen (kalkulací) z účetních dat minulého období, je nutné zahrnout do sledovaného účetního období veškeré náklady (i budoucí), které souvisejí s realizovanými výnosy. Některé náklady je naopak nutné rozdělit do několika období, neboť přinášejí ekonomický zisk i v dalších letech. Při posuzování této věcné vazby nákladů s výnosy vychází ekonomové a další odborní pracovníci (technici, manažeři, pracovníci marketingu atd.) obvykle z předchozích zkušeností a interních znalostí problematiky daného podniku.

Účetní výkazy jsou výchozím bodem pro výpočet finančních ukazatelů a analýz, kterými se vyhodnocuje např. rentabilita, finanční stabilita, míra zadluženosti podniku atd. Na základě těchto ukazatelů se provádí rozhodnutí, která ovlivní budoucnost a další vývoj ekonomické činnosti podniku. Rozhoduje se o dlouhodobých investicích, o způsobu jejich financování, o rozšíření výroby nebo naopak o útlumu výroby.

Proto je důležité k sestavení účetních výkazů přistupovat obezřetně a důsledně aplikovat účetní metody a postupy, které umožňují vyjádřit pravdivý obraz ekonomické situace podniku. Tyto metody vychází ze základní myšlenky podvojného účetnictví, tj. z akruálního principu.

Cílem této diplomové práce je popsat účetní metody a postupy založené na akruální bázi a charakterizovat vliv uplatnění akruálního principu na účetní závěrku.

V první (teoretické) části diplomové práce se budu zabývat popisem účetních metod založených na akruální bázi. Zaměřím se na tato témata: přechodné položky aktiv a pasiv, rezervy, opravné položky a odložená daňová povinnost. Budu vycházet z legislativního vymezení uvedených metod a tato obecně platná pravidla doplním o výklady zákonů a praktické poznatky odborníků. Zamyslím se nad dopadem aplikace akruálního principu na výsledek hospodaření a na daňovou povinnost. Následně popíši požadavky na obsah a formát vnitropodnikových účetních směrnic souvisejících se zpracovávaným tématem.

V druhé (praktické) části zpracuji vnitropodnikové účetní směrnice týkající se metod založených na akruálním principu. Posoudí věcnou správnost aplikovaných metod v konkrétním podniku a zjistím, jakým způsobem jsou ovlivňovány výsledky hospodaření tvorbou a následným čerpáním rezerv a opravných položek v posledních pěti letech.

2. Akruální princip – podstata této zásady a právní rámec

2.1. Základní vymezení akruálního principu a srovnání s peněžní bází

Podstatou akruálního principu je podle ustanovení § 3 zákona o účetnictví povinnost účtovat o nákladech a výnosech **do období, s nímž ve skutečnosti věcně a časově souvisejí**, bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí peněžních prostředků.

Obdobně je posuzován okamžik účtování na majetkových účtech. V souladu s obchodním zákoníkem se o převodu zboží účtuje k okamžiku splnění dodávek, nikoliv k okamžiku zaplacení. Okamžikem splnění dodávky může být převzetí zboží přepravcem, den podání návrhu na zápis nemovitosti do katastru nemovitostí nebo jiný okamžik, kdy dochází k přechodu vlastnických práv (např. podle smluvního ujednání).

Na rozdíl od akruálního principu je vykazování na základě **peněžní báze** vázáno na okamžik skutečného zaplacení či přijetí peněžních prostředků. Na principu peněžní báze je založen výkaz **cash flow** (výkaz o peněžních tocích). Cash flow nám podává informaci o skutečném stavu finančních prostředků; o příjmech a výdajích podniku. Z tohoto výkazu ovšem nevyčteme žádnou informaci o budoucích příjmech a výdajích, možném riziku ztráty nebo o snížení reálné hodnoty majetku společnosti.

Na principu peněžní báze je také postavena **daňová evidence**. Daňovou evidenci vedou podnikatelé, kteří nejsou povinni vést účetnictví podle zákona o účetnictví a ani se tak sami nerozhodli. Základem daně je tedy rozdíl mezi skutečnými příjmy a výdaji. Tento základ daně je dále upraven podle zákona o daních z příjmu. Jedná se zejména o úpravy týkající se odpisování dlouhodobého majetku a časové rozlišování výdajů na pořízení majetku formou finančního leasingu.

Výkazy sestavené na základě akruálního principu, rozvaha a výkaz zisku a ztráty, **nám podávají z dlouhodobého hlediska přesnější obraz o finanční situaci a ziskovosti podniku**. Zohledňují také příjmy a výdaje očekávané v budoucích obdobích, pokud věcně a časově souvisejí s běžným obdobím. Výdaje na nákup dlouhodobého majetku a jiné výdaje, které přinášejí ekonomický zisk po více období jsou rozloženy v čase (např. formou odpisů, rezerv na sanaci pozemků dotčených těžbou apod.). Do nákladů běžného období tak vstupují pouze náklady, které souvisejí s realizovanými výnosy (spotřebované zásoby, odpisy vyjadřující opotřebení stroje, rezervy vyjadřující budoucí výdaje související se současnými příjmy aj.). Takto lze stručně popsat smysl účtování a vykazování na základě akruálního principu. **Cílem je vyčíslení účetního zisku, který představuje reálný výnos z vložených prostředků do**

podnikání. Účetní zisk je výnosem vlastníků společnosti. Tento zisk bude vlastníkům společnosti vyplacen nebo se mohou rozhodnout o reinvestování zisku.

Naopak výkaz cash flow, který je založen **na peněžní bázi nám podává obraz o aktuální finanční situaci podniku (platební schopnosti).** Informuje nás o skutečném „peněžním zisku“. Z výkazu cash flow je vhodné vycházet při krátkodobém rozhodování podniku; například při rozhodování o způsobu financování pořizovaného dlouhodobého majetku, při řízení zásob nebo pohledávek a závazků, anebo při rozhodování o investování do krátkodobých cenných papírů. V této souvislosti je vhodné si uvědomit, že podnik si musí vytvářet finanční rezervy na obnovu dlouhodobého majetku, na finančně náročné opravy dlouhodobého majetku a další rezervy na očekávané budoucí výdaje. Tyto naspořené finanční prostředky je vhodné před samotnou realizací investičního záměru krátkodobě investovat (zhodnotit).

2.2. Aktuální princip – právní vymezení

Jak již bylo výše uvedeno, povinnost účtovat o nákladech a výnosech do období, s nímž ve skutečnosti věcně a časově souvisejí, je dána ustanovením **§ 3 odst. 1 zákona o účetnictví.**

Dále zákon uvádí, že účetní jednotka je povinna účtovat v souladu s účetními metodami. Účetní metody jsou podrobně popsány ve čtvrté části vyhlášky č. 500/2002 Sb. V souvislosti s uplatněním aktuálního principu jsou podstatné zejména tyto: oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty, postup tvorby a použití opravných položek, odpisování majetku, postup tvorby a použití rezerv, metoda odložené daně a metoda kursových rozdílů. Cílem použití uvedených metod je ocenit majetek společnosti jeho skutečnou hodnotou.

Ustanovení **§ 25 odst. 3 zákona o účetnictví** přímo říká, že při oceňování ke konci rozvahového dne se zahrnují **jen zisky, které byly dosaženy,** a berou se v úvahu **všechna předvídatelná rizika a možné ztráty,** které se týkají majetku a závazků, jakož i všechna snížení hodnoty majetku bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta (tzv. **zásada opatrnosti**). Následující paragraf pak upřesňuje způsob oceňování majetku a závazků a vyjmenovává používané metody (**rezervy, opravné položky a odpisy majetku**).

Povinnost daná § 25 odst. 3 není zcela uložena účetním jednotkám, které podle § 9 zákona o účetnictví vedou **účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.** Tyto jednotky, většinou neziskové organizace a podnikatelé, kteří jsou fyzickými osobami bez povinnosti ověření účetní závěrky auditorem, by používání některých účetních metod nepřiměřeně zatěžovalo. Proto **v souladu s § 13a zákona o účetnictví nepoužijí zejména účetní rezervy, účetní opravné položky a**

oceňování reálnou hodnotou k rozvahovému dni. Nejsou však zproštěny povinnosti účtovat o odpisech, jakožto nástroje vyjadřujícího trvalé snížení hodnoty majetku.

Zákon o účetnictví a prováděcí vyhláška uvádí některé **výjimky ze striktní povinnosti dodržování zásady aktuálního principu.**

Ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví říká, že není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou subjekty účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. Tuto **výjimku ze zásady aktuálního principu** je možné uplatnit jen ze závažných důvodů. Jako příklad shodně uvádějí Ryneš (1), Strouhal (2) i Neplechová (6) **opravu nesprávností v účetnictví**, kdy může účetní jednotka účtovat i v účetním období, ve kterém byly nesprávnosti zjištěny.

Další výjimkou, kdy se ustupuje od zásady aktuálního principu, je okamžik, kdy je nad podnikem vyhlášena správa z titulu jeho vstupu do **konkurzu** nebo z důvodu ustanovení likvidátora při **likvidaci** firmy. V takovém situaci se obvykle ruší účty časového rozlišení, účty rezerv s výjimkou účtů, které pokrývají předpokládanou dobu likvidace, či zákonné rezervy na opravy majetku u podniku v konkurzu (Ryneš, 1).

3. Jednotlivé metody a postupy založené na akruální bázi

Tato kapitola se bude podrobně věnovat jednotlivým metodám a postupům založeným na akruální bázi.

Mezi metody a postupy založené na akruální bázi jednoznačně patří **přechodné účty aktiv a pasiv**, jejichž podstatou je rozdělení nákladů a výnosů ve věcné a časové souvislosti. Na primární myšlence akruální báze je postavena zásada opatrnosti. Podstatou zásady opatrnosti ve vztahu k akruálnímu principu je zaúčtování všech předvídatelných nákladů (ztrát), které v budoucnu pravděpodobně vzniknou, do období se kterým věcně a časově souvisejí, tj. do období vzniku jejich příčiny. **Rezervy** vyjadřují předpokládané budoucí závazky související s výnosy vykázanými v běžném období. **Opravné položky** vyjadřují snížení hodnoty majetku, resp. předpokládané snížení budoucích příjmů v případě prodeje majetku (zejména zásob) a předpokládané snížení očekávaných budoucích příjmů v důsledku neuspokojení pohledávek.

Kromě opravných položek jsou v účetnictví používány také jiné metody a postupy vyjadřující změnu ocenění majetku k rozvahovému dni, jsou jimi např. oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty a kurzové rozdíly.

S výše uvedenou problematikou souvisí také **odložená daňová povinnost**, která vyjadřuje předpokládaný budoucí závazek nebo pohledávku. Z hlediska akruálního principu odložená daňová povinnost vyjadřuje věcnou souvislost s vykázaným účetním ziskem (popř. ztrátou) běžného období, za předpokladu přechodných rozdílů vyplývajících z odlišného přístupu účetních a daňových předpisů.

Ve věcné a časové souvislosti jsou účtovány také účetní odpisy dlouhodobého majetku, které vyjadřují opotřebení a trvalé snížení hodnoty majetku v jednotlivých účetních obdobích. Účetní odpisy jsou nejvýznamnější položkou, která ovlivňuje výsledek hospodaření z hlediska věcné a časové souvislosti. Stanovení účetních odpisů je však spíše technickou záležitostí a závisí na odborném posouzení konkrétních případů. Problematika daňových odpisů je příliš rozsáhlá a nesouvisí s tématem uplatnění akruálního principu v účetnictví. Proto se problematice odpisování dlouhodobého majetku nebudu v této diplomové práci věnovat.

V následujících podkapitolách se budu hlouběji zabývat výše uvedenými tématy, budu popisovat spíše specifika při používání jednotlivých metod než obecnou charakteristiku.

V pojednání o jednotlivých účetních případech použiji účtový rozvrh, který je publikován v řadě odborných knih. Konkrétně budu používat účtový rozvrh (viz příloha č. 12) vytvořený Rynešem (1). Tento účtový rozvrh vychází ze Směrné účtové osnovy, která je přílohou č. 4 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.

3.1. Přejchodné účty aktiv a pasiv

3.1.1. Položky časového rozlišení

Položky časového rozlišení jsou v rozvaze uvedeny samostatně, a to na straně aktiv i na straně pasiv. Jak již z názvu vyplývá, tyto položky slouží k zachycení časového nesouladu mezi obdobími, ve kterém dochází k převodu peněžních prostředků a obdobími, ke kterému se platba věcně a časově vztahuje.

Určit období, ve kterém se náklady a výnosy vykazují z hlediska **časové souvislosti**, obvykle nečinní potíže. V praxi ovšem bývá potíž s rozpočítáním celkové částky do jednotlivých účetních období. Optimální by jistě bylo časové rozlišování na dny, což je značně pracné. Proto se obvykle používá časové rozlišení s měsíční přesností. Způsob, jakým bude účetní jednotka celkovou částku rozpočítávat, si určí ve své vnitropodnikové směrnici.

Při posuzování **věcné souvislosti** nákladů s výnosy se vychází z tzv. realizačního principu. Ten říká, že náklady, které byly vynaloženy za účelem dosažení výnosů, se uznávají v tomtéž období, kdy byly výnosy realizovány.

Časové a věcné rozlišení se nepoužije v případě, kdy by to bylo v rozporu se zásadou opatrnosti. Jedná se tedy o položky účtované do výnosů, jejich skutečné vyplacení není jisté.

ČÚS č. 019 *Náklady a výnosy*, přímo uvádí, že **náhrady vynaložených nákladů** minulého období se účtují do výnosů běžného roku. Děrgela (7) k tomu dodává, že nejčastěji se jedná o náhrady škod, které byly vymáhány soudně. V takovém případě může být náhrada škody vykázána v jiném účetním období, než náklady související se škodou. V žádném případě se nejedná o náhrady škody, které plynou ze smluvního ujednání s obchodním partnerem anebo z pojistné smlouvy. V těchto případech bude náhrada škody účetním případem stejného období, kdy ke škodě došlo.

Zásadní podmínkou, která umožňuje účtování a vykazování účetních případů na položkách časového rozlišení je skutečnost, že jsou v okamžiku účtování **současně známy jejich účel (věcné vymezení), částka a období, kterých se týkají** (podle § 13 a 19 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Časově rozlišovat nelze pokuty, penále, manka a škody (ČÚS č. 017 *Zúčtovací vztahy*, bod 3.11.)

Časového rozlišení nákladů a výnosů (výdajů a příjmů) je v účetnictví podvojně zachyceno prostřednictvím souvztažných účtů účtové skupiny 38 – *Přechodné účty aktiv a pasiv*. Každý účet této skupiny má svoji konkrétní náplň.

Na účet **381 Náklady příštích období** se podle ČÚS č. 017 účtují například:

- náklady na zařazení většího rozsahu drobného majetku do používání,
- nájemné placené dopředu z pozice nájemce nebo předplatné.

Tento účet se často používá pro časové rozlišení leasingových splátek a dále v oblasti směnečných operací pro časové rozlišení směnečného úroku.

Jeřábek (10) doplňuje, že v případě časového rozlišování nákladů na **pořízení drobného majetku** jde zejména o první vybavení podniku, kdy se jedná o značnou částku, která by zatížila náklady roku pořízení, přičemž používání tohoto majetku lze počítat na roky. Jako příklad lze uvést vybavení restaurace nádobím, hotelu ložním prádlem nebo vybavení autodílny nářadím. Pokud se v následujících letech postupně nahrazují opotřebované předměty novými, nejde již o významnou částku a jejich zařazení do používání lze účtovat do nákladů běžného období (bez časového rozlišování).

Způsob účtování:

- v běžném období: MD 381 / Dal 221
- v následujícím období: MD 5xx / Dal 381

Na účtu **382 Komplexní náklady příštích období** se evidují náklady a výdaje příštích období, **jež se sledují ve vztahu k danému účelu**. Na tento účet se podle ČÚS č. 017 účtují například:

- náklady na přípravu a záběh výkonů,
- náklady na výzkum a vývoj (pokud se časově rozlišují),
- náklady na dlouhodobou propagaci,
- náklady na předzásobení (na skladování).

Zúčtování komplexní nákladů příštích období se musí v souladu s ČÚS č. 017, odst. 3.11.2 provést **nejpozději do čtyř let**, s výjimkou případů vyplývajících ze smluv, respektive platných předpisů.

Způsob účtování:

- v období realizace výdajů např. na propagaci: MD 5xx / Dal xxx
- v období realizace výdajů (přeúčtování celkové částky): MD 382 / Dal 555
- v následujících letech (rozpuštění do nákladů): MD 555 / Dal 382

Na účtu **383 Výdaje příštích období** se podle ČÚS č. 017 účtuje například:

- nájemné, které subjekt hradí pozpátku a je v pozici nájemce nebo
- prémie a odměny, které firma bude vyplácet zaměstnancům až v následujícím období.

ČÚS přímo upozorňuje, že na účet 383 lze **účtovat pouze částky**, u nichž je známo, že se **v budoucích obdobích vynaloží** na příslušný účel.

Způsob účtování:

- v běžném období: MD 5xx / Dal 383
- v následujícím období: MD 383 / Dal 221 (211)

Na účet **384 Výnosy příštích období** se podle ČÚS č. 017 účtuje například:

- inkasovaný paušál za služby, které účetní jednotka poskytne až v příštím roce (např. na zajištění servisních služeb),
- nájemné přijaté předem nebo přijaté předplatné.

Způsob účtování:

- v běžném období: MD 221 / Dal 384
- v následujícím období: MD 384 / Dal 6xx

Na účet **385 Příjmy příštích období** se podle ČÚS č. 017 účtují například:

- nevyfakturované výnosové provize nebo
- provedené a odebrané dosud nevyúčtované práce a služby, známe-li přesnou výši částky.

Způsob účtování:

- v běžném období: MD 385 / Dal 648 (602)
- v následujícím období: MD 221 (211) / Dal 385

Věcná a časová souvislost účtování nákladů a výnosů je zásada, která je uplatňována i **v zákoně o daních z příjmů**, konkrétně v § 23. Toto ustanovení upřesňuje pokynu D-300, podle něhož **není nutné časově rozlišovat nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje, popř. příjmy**, pokud to není v rozporu s účetními předpisy. Obdobná úprava je i v ČÚS č. 019 *Náklady a výnosy* bod 6.4.

Pokyn D-300 uvádí konkrétní případy, kdy je možné daňově uplatnit položky, přestože nejsou v účetnictví časově rozlišené. Tento postup lze uplatnit u částek, které by se časově rozlišovaly jen mezi dvěma účetními obdobími. Dále jsou uvedeny také konkrétní případy nákladů a výnosů, které je nezbytné časově rozlišovat, např. nájemné včetně finančního pronájmu.

K hranici významnosti cituje Louša (4) stanovisko ministerstva financí: „Pokud částka účetního případu přesáhne 1 % obratu, 2 % z vlastního kapitálu nebo 10 % z hospodářského výsledku před zdaněním, považuje se tento účetní případ obvykle za významný.“ Základní kritérium významnosti při sestavování účetní závěrky je stanoveno v § 19 odst. 6 zákona o účetnictví.

V této souvislosti Děrgel (7) zdůrazňuje, že účetní jednotka by měla vypracovat vnitropodnikovou směrnici, která stanoví postup při časovém rozlišení nákladů a výnosů. S ohledem na zásadu stálosti metod se nesmí zvolený postup každoročně měnit. Ke změně je možno přistoupit jen zcela výjimečně s náležitým odůvodněním a uvedením této skutečnosti do přílohy účetní závěrky.

3.1.2. Dohadné účty aktiv a pasiv

Dohadné účty aktivní jsou v rozvaze vykazovány jako dlouhodobé nebo krátkodobé **pohledávky**. Z § 10 a § 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb. vyplývá, že se na těchto položkách vykazují pohledávky stanovené například **podle smluv**, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy **není známa jejich přesná výše**.

Dohadné účty pasivní jsou v rozvaze vykazovány jako dlouhodobé nebo krátkodobé **závazky**. Z § 17 a § 18 vyhlášky č. 500/2002 Sb. vyplývá, že se na těchto položkách vykazují závazky stanovené například **podle smluv**, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy **není známa jejich přesná výše**.

Dohadné pohledávky a závazky se účtují na účty účtové skupiny 38 – *Přechodné účty aktiv a pasiv*. Souvztažně se odhadovaná výše účtuje podle svého charakteru na výnosové, nákladové nebo majetkové účty.

Ke dni vyúčtování přesné výše pohledávky nebo závazku bude podle svého charakteru a obdrženého dokladu částka dohadné položky přeúčtována na příslušný účet pohledávek nebo závazků. Případný rozdíl mezi odhadovanou částkou a skutečně vyúčtovanou částkou se podle povahy zaúčtuje do nákladů či výnosů.

Na účet **388 Dohadné účty aktivní** se podle ČÚS č. 017 účtuje například:

- pohledávka za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí v případech, kdy nebyla ještě poskytnuta pojistná náhrada a pojišťovna nepotvrdila ke konci rozvahového dne konečnou výši náhrady,
- výnosové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za běžné účetní období,

- odhad poplatků z licencí nebo jiných majetkových práv, pokud není ke konci rozvahového dne ještě známa přesná výše poplatků.

Způsob účtování:

- v běžném období: MD 388 / Dal 648 (66x).
- v následujícím období: MD 3xx / Dal 388.

Na účet **389 Dohadné účty pasivní** se podle ČÚS č. 017 účtují například:

- nevyfakturované dodávky,
- nevyúčtované nákladové úroky,
- závazky k úhradě z odpovědnosti za způsobenou škodu v případě, že ke konci rozvahového dne není možné stanovit jejich přesnou výši,
- náhrady mzdy za nevyčerpanou dovolenou, pokud na ni vznikne zaměstnanci nárok podle zákoníku práce a bude-li proplacena v příštím účetním období,
- poměrná část silniční daně při účtování v hospodářském roce.

Způsob účtování:

- v běžném období: MD 5xx (xxx) / Dal 389
- v následujícím období: MD 389 / Dal 3xx.

Podle **daňových předpisů** je účtování o dohadných položkách a o rozdílech z toho vyplývajících součástí výsledků hospodaření v těch účetních obdobích, ve kterých je o těchto částkách účtováno v souladu s účetními předpisy. Daňové předpisy nepřipouštějí žádnou výjimku z povinnosti časového rozlišení případů, které se řeší pomocí dohadných položek (Pokyn D-300).

Neodůvodněně velký rozdíl by mohl finanční úřad napadnout jako neopodstatněný přenos nákladů mezi účetními obdobími. Proto je vhodné při odhadech částek účtovaných na dohadné účty vycházet z určitých hodnověrných, doložených a relevantních pokladů (Děrgel, 7).

Při stanovení hodnotové výše dohadné položky se vychází z dostupných skutečností, jako např. ze smlouvy, dohody, obvyklé ceny, předešlé dodávky, soupisu provedených prací do data účetní závěrky, stavu měřidel (např. energie, plynu, voda) k rozvahovému datu, eventuálně z výše záloh atd. Podklady pro stanovení částky účetního případu jsou součástí účetního dokladu (Ryneš, 1).

Kovalíková (3) doporučuje, aby si účetní jednotka ve své vnitropodnikové směrnici zvolila způsob výpočtu dohadných položek podle jednotlivých druhů nákladů, popř. výnosů, a zvolenou metodikou se pak řídila.

3.2. 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, 1).

Rezervy jsou určeny k pokrytí **budoucích závazků nebo výdajů**, u nichž **je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou**, avšak zpravidla **není jistá částka nebo datum**, k němuž vzniknou (§ 57 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

V rozvaze jsou rezervy vykazovány samostatně jako cizí zdroje a jsou členěny do těchto skupin:

1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů
2. Rezervy na důchody a podobné závazky
3. Rezervy na daň z příjmů
4. Ostatní rezervy

Výše vytvořených rezerv je kumulativně zachycena na účtech účtové skupiny 45 – *Rezervy*. Používané syntetické účty této skupiny pak odpovídají rozdělení rezerv v rozvaze.

Ve výkaze zisku a ztráty jsou rezervy vykazovány jako změna stavu rezerv z provozní nebo z finanční činnosti.

Způsob účtování:

- tvorba rezervy: MD 5xx / Dal 45x
- použití rezervy k pokrytí výdajů: MD 5xx / Dal 3xx (2xx)
- rozpuštění rezervy v důsledku použití
nebo zrušení pro nepotřebnost: MD 45x / Dal 5xx

Způsob účtování a jeho dopad na výsledek hospodaření v jednotlivých účetních obdobích je lépe patrný z příkladu, který je uveden v tabulce č. 1 (v kapitole 3.2.1).

Výši vytvořených rezerv a jejich odůvodněnost ověřuje účetní jednotka nejméně při každé inventarizaci (§ 57 odst. 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Strouhal (2) doplňuje, že je-li zjištěno, že pominul důvod, proč byla rezerva vytvořena, je tato rozpouštěna v celé své výši. Pokud je při inventarizaci zjištěno, že by měla být v jiné výši, než je, upraví se. Pokud je tvořena v cizí měně, je třeba aktualizovat její výši i s ohledem na změnu kursu. Tato změna bude vykazována jako změna výše rezerv a ne jako kursový rozdíl.

Rezervy lze rozdělit na dvě základní skupiny:

- rezervy, jejichž tvorba, výše a použití jsou **stanoveny zvláštním právním předpisem**, především zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, zákonem č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství, zákonem č. 185/2001 Sb., o odpadech. Tyto rezervy jsou označovány jako **zákonné rezervy**, neboť jsou daňově uznatelným nákladem.
- rezervy **tvořené ve smyslu zásady opatrnosti** podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví, tzv. **účetní rezervy**, o jejichž tvorbě a výši rozhoduje sama účetní jednotka. Tyto rezervy nejsou daňově uznatelným nákladem.

3.2.1. Zákonné rezervy

Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů upravuje tvorbu, výši a čerpání těchto rezerv:

- bankovní rezervy (vytvářejí pouze banky),
- rezervy v pojišťovnictví (vytvářejí pouze pojišťovny),
- rezerva na opravy hmotného majetku,
- rezerva na pěstební činnost (slouží k obnově a ochraně lesa),
- ostatní rezervy
 - rezerva na odbahnění rybníka,
 - rezerva finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou,
 - rezerva na vypořádání důlních škod,
 - rezerva pro rekultivace a sanace skládek,
 - rezerva na zajištění vyřazování jaderného zařízení z provozu.

Kromě rezervy na opravy hmotného majetku jsou výše uvedené rezervy specifické pro určitý druh činnosti subjektu, a proto jsou využívány pouze omezeným počtem účetních jednotek. V následující podkapitole se budu zabývat pouze rezervou na opravy hmotného majetku.

Rezerva na opravy hmotného majetku

Rezerva na opravy hmotného majetku je nejrozšířenějším typem vytvářených rezerv. Smyslem této rezervy je rozložení nákladů souvisejících s plánovanou a obvykle finančně náročnou opravou hmotného majetku do více zdaňovacích období. Zdanitelné náklady snižují daňovou povinnost již v obdobích předcházejících skutečným výdajům na opravu.

V souvislosti s vytvářením rezervy na opravy hmotného majetku došlo v posledních letech k významné změně. Novela zákona o rezervách, která nabyla účinnosti v roce 2009, stanoví (§ 7 odst. 4 zákona o rezervách), že **rezerva je daňově účinným nákladem, pokud budou peněžní prostředky** v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období **převedeny na samostatný účet v bance**, a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Peněžní prostředky ze samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena. Tato významná změna se podle přechodných ustanovení vztahuje na rezervy, jejichž tvorba započala v roce 2009 a v následujících letech.

Pokud poplatník neuloží peněžní prostředky rezervy v příslušné výši na samostatný účet do termínu pro dodání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, musí zrušit celou dosud vytvořenou rezervu, a to již v roce, za které toto přiznání podává (Děrgel, 11).

Ze samotného principu tvorby rezervy na opravy hmotného majetku je zřejmé, že **nelze tvořit rezervu** na majetek určený k likvidaci, na pravidelně se opakující opravy, na opravy nepředvídatelných škod nebo na majetek vlastníka v konkurzním a vyrovnávacím řízení. Rezervu podle zákona rovněž nelze tvořit na technické zhodnocení majetku, neboť se nejedná o opravu ve smyslu zákona o dani z příjmu.

Rezervu na opravy hmotného majetku **mohou vytvářet** poplatníci daně z příjmů, kteří

- a) mají k majetku **vlastnické právo** nebo právo hospodaření,
- b) jsou **nájemci** majetku a k opravám tohoto majetku jsou smluvně zavázáni

(vyplývá z § 7 odst. 1 zákona o rezervách).

Rezerva se musí tvořit **minimálně dvě zdaňovací období**. Maximální doba tvorby rezervy je stanovena k jednotlivému majetku podle zařídění do odpisových skupin. Na majetek zaříděný do 1. odpisové skupiny nelze tvořit zákonnou rezervu na opravy.

Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do tohoto počtu zdaňovacích období se nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy (§ 7 odst. 5 zákona o rezervách).

U movitých věcí může být rezerva na opravu jednotlivého hmotného majetku tvořena ve vztahu k objemu jeho výkonu v technických jednotkách.

Poplatník musí také doložit oprávněnost tvorby rezervy a musí celý proces tvorby náležitě zdokumentovat. Dokumentace není v zákoně o rezervách přesně vymezena, je možné se však domnívat, že za potřebnou dokumentaci se považuje plán oprav, rozpočet nákladů na opravu, vnitropodniková směrnice o tvorbě a čerpání rezervy a inventární karta rezervy (Ryneš, 1).

Naspořené peněžní prostředky se v souladu se zákonem o rezervách použijí na opravu daného majetku a zároveň se **rezerva účetně rozpustí**. Nebude-li oprava majetku realizována nebo nebude-li vytvořená rezerva na opravu plně vyčerpána, musí být **zrušena**, a to nejpozději v následujícím zdaňovacím období po období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy (vyplývá z § 7 odst. 6 zákona o rezervách).

Tabulka 1: Příklad účtování rezervy na opravu lisu (předpokládaný rok opravy je 2011)

| měs./rok | Text | Částka | MD | Dal |
|----------|---|---------|-------|-------|
| 12/2009 | Tvorba zákonné rezervy na opravu lisu | 250 000 | 552 | 451 |
| 3/2010 | Převedení částky rezervy na samostatný účet | 250 000 | 261 | 221.1 |
| 3/2010 | Přijetí částky rezervy na samostatném účtu | 250 000 | 221.2 | 261 |
| 12/2010 | Tvorba zákonné rezervy na opravu lisu | 250 000 | 552 | 451 |
| 3/2011 | Převedení částky rezervy na samostatný účet | 250 000 | 261 | 221.1 |
| 3/2011 | Přijetí částky rezervy na samostatném účtu | 250 000 | 221.2 | 261 |
| | <i>V roce 2011 oprava nebyla započata</i> | | | |
| 4/2012 | Faktura za opravu lisu | 576 000 | | 321 |
| | a) částka opravy bez DPH | 480 000 | 511 | |
| | b) DPH 20 % | 96 000 | 343 | |
| 4/2012 | Převedení peněz z bank. účtu rezerv na běžný | 500 000 | 261 | 221.2 |
| | Zrušení rezervy: a) čerpání rezervy na opravu | 480 000 | 451 | 552 |
| | b) zrušení nevyčerpané částky | 20 000 | 451 | 552 |
| 4/2012 | Příjem peněz na běžný účet | 500 000 | 221.1 | 261 |
| | Úhrada faktury za opravu lisu z běžného účtu | 576 000 | 321 | 221.1 |

Zdroj: vlastní zpracování, obecně uznávaný způsob účtování

3.2.2. Rezerva na opravy hmotného majetku versus účetní přístup

Rezerva na opravy hmotného majetku tvořená podle zákona o rezervách je spíše daňovým zvýhodněním než aplikací účetních zásad. Předpokládaná nutnost opravy dlouhodobého majetku v podstatě souvisí se snížením hodnoty předmětného majetku, resp. se snížením hodnoty určité části daného majetku v budoucích obdobích.

Tvorba této rezervy není podle Mezinárodních účetních standardů přípustná, neboť neexistuje žádný závazek (povinnost) příslušný majetek opravit. Místo opravy majetku může dojít k jeho likvidaci, odprodeji či jinému způsobu vyřazení. Nutnost opravy je potřebné zohlednit ve způsobu odpisování předmětného dlouhodobého majetku – v IFRS existuje namísto tvorby rezervy komponentní metoda odpisování (Bohušová, 5).

Metoda komponentního odpisování je od roku 2009 také zapracována do českých účetních předpisů, a to v § 56a vyhlášky 500/2002 Sb. Tento způsob odpisování ovšem nebyl

převzat do daňových předpisů, a proto nejsou tyto odpisy daňově účinnými náklady. Nicméně účetními odpisy je možné rovnoměrně rozložit náklady na výměnu („opravu“) části majetku, která se rychleji opotřebovává, tzv. komponenta. Výměna komponenty podle stanoviska Blatného (12) tedy není opravou, ale změnou ocenění majetku. Hodnota majetku se snižuje o ocenění vyřazené komponenty a zvyšuje o výši ocenění nově zařazené komponenty (náhradní díly a náklady související s výměnou).

V případě, že účetní jednotka nepoužije metodu komponentního odpisování, tak výměna části dlouhodobého majetku je opravou. Na tuto opravu je možné vytvářet již zmíněnou rezervu na opravu hmotného majetku.

3.2.3. Účetní rezervy

Úkolem rezerv je umístit do sledovaného období možný náklad, jehož příčina vznikla v tomto období, ale výdaj dosud nebyl uskutečněn. Tento náklad je vyjadřován ve formě rezervy proto, že jeho vynaložení není jisté, pouze potencionální. Bylo by ale riskantní nesnížit hospodářský výsledek, protože by pak mohl být rozdělen a pokud by skutečně nastala situace, na kterou je rezerva vytvářena, pak by nemusely být k dispozici prostředky potřebné na úhradu výdaje, na který je rezerva tvořena (Louša, 4).

Účetní rezervy se tvoří s cílem naplnění zásady opatrnosti, podle níž je nutné vykázat všechna předvídatelná rizika a možné ztráty. Při tvorbě rezerv je nutné vzít v úvahu i události, ke kterým došlo v mezidobí od konce rozvahového dne do okamžiku sestavení účetní závěrky.

Obdobně jako u časového rozlišení výnosů a nákladů, tak také u tvorby rezerv se posuzuje hledisko významnosti. **Pokud se tedy jedná z pohledu účetní jednotky o nevýznamné výdaje, není nutné vytvářet rezervu.** Blíže viz předchozí kapitola.

Účetní rezervy, o jejichž tvorbě rozhoduje sama účetní jednotka ve smyslu zásady opatrnosti podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví, jsou:

- rezerva na důchody a obdobné závazky,
- rezerva na daň z příjmů,
- ostatní rezervy
 - rezerva na rizika a ztráty (např. rezerva na záruční opravy, rezerva na soudní spory),
 - rezerva na restrukturalizaci,
 - technické rezervy (definované v pojišťovnictví).

Účetní rezervy není možné vytvářet v případech, kdy je vytvářena opravná položka k majetku (Neplechová, 6).

Rezerva na důchody a podobné závazky

Rezerva na důchody a podobné závazky se vykazuje, pokud účetní jednotka vytváří tuto rezervu **na základě povinnosti** vyplácet zaměstnancům důchody nebo podobné požitky **uložené jí smlouvou nebo právním předpisem** (§ 16 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

V České republice zatím není zaměstnavateli stanovena zákonná povinnost vyplácet důchody svým bývalým popř. i současným zaměstnancům. Nicméně tato povinnost může vyplývat například z kolektivních smluv, pokud bude systém důchodové spoření zaveden zaměstnavatelem jako součást jeho personální politiky.

Kromě důchodového spoření je možné vytvářet rezervy i na „obdobné závazky“ vůči svým zaměstnancům. Podle Kynclová (8) je možné v tomto smyslu tvořit rezervy například na:

- náhrady mzdy při dočasné pracovní neschopnosti (placené nad rámec zákona),
- náhrady mzdy na nevybranou dovolenou stanovenou nad rámec zákona,
- náhrady mzdy za placená volna nad rámec zákona,
- odměny při odchodu do důchodu a obdobné výplaty v rámci personální politiky zaměstnavatele.

Rezerva na daň z příjmů

Rezerva na daň z příjmů se vykazuje v případě, kdy okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku řádného vyčíslení daňové povinnosti (§ 16 odst. 3 vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Okamžik sestavení účetní závěrky je moment podpisu účetní závěrky oprávněnou osobou (statutárním orgánem nebo fyzickou osobou, která je účetní jednotkou), což vyplývá z § 18 odst. 2 zákona o účetnictví. Podpisu účetní závěrky předchází schválení valnou hromadou. Proto je nezbytně nutné, aby k tomuto okamžiku byly v účetní závěrce zohledněny všechny výdaje nebo budoucí závazky související se schvalovaným obdobím, tj. včetně odhadované výše daně z příjmů, která má dopad na disponibilní zisk po zdanění. Totéž platí i pro účetní závěrku předkládanou auditorovi k posouzení její věcné správnosti a poctivosti.

Ryneš (1) doporučuje vykázat rezervu na daň z příjmů v rozvaze na straně pasiv „nekompenzovanou“ o zaplacené zálohy na daň. Zálohy doporučuje uvádět jako pohledávku v aktivech běžným způsobem. Vysvětluje, že důvodem účtování této rezervy je vykázání daně z příjmů ve výkaze zisk a ztráty. V následujícím období bude takto vytvořená rezerva zrušena a vyúčtována skutečná daňová povinnost podle daňového přiznání.

Stejný názor na metodiku účtování rezervy na daň z příjmů sdílí také Janoušková (9).

Naproti tomu podle názoru Strouhala (2) a Bully (7) by se rezerva na daň z příjmů měla tvořit ve výši, která odpovídá rozdílu odhadované splatné daně a úhrnu zaplacených záloh na tuto daň. Tento názor vysvětlují tak, že rezerva se vytváří na budoucí výdaj – úhradu, kterou bude nutné učinit ve prospěch finančního úřadu. Proto by výše tvořené rezervy měla odpovídat odhadovanému doplatku daně z příjmu.

Rezerva na rizika a ztráty

Rezerva na rizika a ztráty je typická účetní rezerva tvořená za účelem naplnění zásady opatrnosti podle § 25 odst. 3 zákona o účetnictví. Tato rezerva je tvořena k rozvahovému dni na základě rozhodnutí účetní jednotky, přičemž účetní jednotka **bere v úvahu všechna předvídatelná rizika a ztráty**. V prováděcí vyhlášce je uvedeno, že mezi tyto rezervy patří zejména rezerva na garanční opravy. Tvorbu rezervy na rizika a ztráty je nutné upravit vnitropodnikovým předpisem, neboť není žádným závazným legislativním předpisem detailně upravena. Podle ČÚS je nutné **ve vnitropodnikové směrnici uvést tituly pro tvorbu rezerv, jejich výši a odůvodněnost**.

Rezerva na garanční opravy by měla být vytvářena ve všech účetních jednotkách ručících za odstranění zjištěných závad případně skrytých vad, které se na jejich dodávkách či provedených službách projeví do uplynutí termínu předem daného zákonem či smlouvou. Náklady spojené s odstraňováním vad musí být součástí téhož období, v kterém bylo dosaženo výnosů, protože z těchto výnosů jsou hrazeny (Louša, 4).

Výši rezervy doporučuje Ryneš (1) stanovit procentem z příslušné základny. Toto procento vypočítá účetní jednotka na základě zkušenosti minulých let, empirických a statistických šetření. Například výše rezervy na garanční opravy se vypočítá součinem základny (objemu prodeje výrobků v běžném roce) a koeficientu, který vyjadřuje podíl garančních oprav na celkovém prodeji výrobků v minulých letech. V určitých případech se stanoví rezerva v absolutní částce (např. rezerva na závazky, které pravděpodobně vyplynou ze soudního sporu o náhradu škody).

Ryneš (1) upozorňuje, že se **rezervy na rizika a ztráty vytváří pouze na případy, jejichž uskutečnění je reálné a pravděpodobné** vzhledem k okolnostem a poznatkům známým ke dni tvorby rezervy, např. předpokládané realizace poskytnuté záruky za spřízněný podnik, který není evidentně schopen hradit předmětné závazky vázící se k záruce. **Pokud se jedná o události velmi nejisté**, u kterých při splnění několika podmínek může dojít ke ztrátě nebo riziku ztráty, **netvoří se rezervy na vrub nákladů, nýbrž se tyto nejisté skutečnosti uvedou v podrozvaze nebo v příloze k účetní závěrce** s příslušným popisem a případným odhadem ztráty, např. poskytnutí záruky, u které se ke dni tvorby rezervy nedá očekávat její vymáhání.

Louša (4) i Bulla (7) připouštějí možnost vytvářet i rezervy, které budou vyjadřovat obvyklá podnikatelská rizika. Jako příklad uvádí:

- nepojištěná rizika odcizení či zničení zboží,
- riziko škody na úrodě nebo onemocnění chovných zvířat u zemědělských podniků,
- riziko odpovědnosti za škody vůči třetím osobám,
- rezervu ve výši nákladů spojených s možnou likvidací neprodejného zboží nebo
- rezervu na pojištěné škody ve výši spoluúčasti.
- rezervu na smluvní pokuty a penále, rezervu na soudní spory,
- rezervu na dlouhodobé tržní riziko (např. u a.s. kótovaných na veřejném trhu).

Rezerva na restrukturalizaci

Rezervu na restrukturalizaci lze tvořit a čerpat pouze na náklady nezbytně nutné k uskutečnění programu restrukturalizace, které nesouvisí s pokračujícími aktivitami účetní jednotky (§ 16 odst. 4 vyhlášky 500/2002 Sb.). Program restrukturalizace je dokument, který je schválen orgánem k tomu příslušným podle zvláštního právního předpisu, případně společníky.

Restrukturalizace podle ČÚS č. 004 *Rezervy* může zahrnovat zejména:

- a) přemístění podnikatelských aktivit do jiné oblasti, popřípadě uzavření provozu,
- b) utlumení nebo ukončení části podnikatelských aktivit.

3.3. Opravné položky

Na účty opravných položek se účtuje **přechodné snížení hodnoty (ztráty) majetku**, které buď v běžném období nastalo, nebo které lze očekávat jako předvídaný výsledek právě uplynulého účetního období (Ryneš,1).

Cílem tvorby opravných položek je korekce výše ocenění majetku, která se promítá do zvýšení nákladů účetní jednotky. Tyto náklady jsou z hlediska časového rozlišení vykázány v účetním období, ve kterém bylo snížení hodnoty majetku zjištěno nebo předvídáno. „Ztráta příjmů“ bude realizována až v následujících obdobích:

1. prodejem majetku (zejména zásob) za cenu nižší než byla jeho původní pořizovací cena (účetní ocenění v historických cenách),
2. neuspokojením pohledávek.

Opravné položky nelze tvořit na zvýšení hodnoty majetku (§ 55 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Opravné položky se v **rozvaze** vykazují u jednotlivých položek aktiv ve sloupci „korekce“. Výše aktiv snížená o opravné položky je uvedena ve sloupci „netto“.

Ve **výkaze zisku a ztráty** jsou opravné položky vykazovány jako změna stavu opravných položek z provozní nebo z finanční činnosti.

Způsob účtování:

- tvorba opravných položek: MD 55x / Dal 09x (19x, 39x)
- zrušení (snížení) opravných položek: MD 09x (19x, 39x) / Dal 55x

Obdobně jako rezervy také opravné položky lze rozdělit na dvě základní skupiny z hlediska daňové znatelnosti nákladů:

- opravné položky tvořené ve smyslu zásady opatrnosti podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví, tzv. **účetní opravné položky**, které nejsou daňově uznatelným nákladem,
- **opravné položky k pohledávkám**, jejichž tvorba je upravena zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, tzv. **zákonné** opravné položky.

3.3.1. Účetní opravné položky

Opravné položky k dlouhodobému majetku

Snížení hodnoty **odepisovaného dlouhodobého majetku** se podle ČÚS 005 *Opravné položky* vyjadřuje opravnou položkou v případech, kdy **je jeho užitná hodnota výrazně nižší, než jeho ocenění v účetnictví po odečtení oprávek**, a toto snížení nelze považovat za definitivní (za snížení trvalého charakteru).

Kdy je možné vytvářet opravnou položku k dlouhodobému majetku, uvádí Pilařová (7):

- snížení hodnoty automobilu v důsledku havárie, pokud bude automobil opraven až v následujícím období, a tím se opět zvýší jeho užitná hodnota,
- zmařená investice, je-li určena k prodeji.

Opravné položky k zásobám

Tvorba opravných položek k zásobám je poměrně podstatnou a často kontrolovanou záležitostí, nařízenou přímo zákonem o účetnictví (§ 26 odst. 1): **Zjistí-li účetní jednotka, že prodejní cena zásob** snižená o náklady spojené s prodejem **je nižší než ocenění majetku v účetnictví, je povinna majetek ocenit touto nižší cenou.**

Účetní jednotka nemusí zjišťovat aktuální prodejní cenu ke každé položce evidované na skladě. To by bylo příliš pracné a neefektivní. K naplnění této zákonné povinnosti je podle Louši (4) dostačující prověřit ocenění u zásob, které delší dobu nevykazují výdajový pohyb, popřípadě je vykazován pohyb zanedbatelný vzhledem k zásobě této položky. Následně je nutné zvážit, zda jsou tyto zásoby v následujícím období použitelné a pokud ne, tak zda jsou proditelné a za kolik. Teprve v případě, že potenciální prodejní cena je nižší než cena skladová, připadá v úvahu opravná položka na zásoby. Může být též možnost použití tohoto materiálu, ale pouze na místo levnějšího materiálu. Pak by měla být rovněž vytvořena opravná položka.

Neplechová (6) upozorňuje, že k rozvahovému dni je nutné prověřit nejen ocenění nakoupených zásob, ale především reálnost ocenění zásob vlastní výroby. Tyto zásoby jsou oceňovány na bázi plánované kalkulace ve výši vlastních nákladů výroby. Je-li však prodejní cena nižší, musí se k těmto zásobám vytvořit opravné položky.

Opravné položky k pohledávkám (z účetního pohledu)

Opravnou položku k pohledávkám vytvoří účetní jednotka v případě, že má určité **pochybnosti o tom, zda jí dlužník danou pohledávku uhradí**. Výše účetní opravné položky závisí na vůli účetní jednotky, kdy ve vnitropodnikové směrnicí účetní jednotka sama stanovuje v jaké výši a za jakými pohledávkami opravné položky vytváří bez ohledu na jejich daňovou účinnost (Strouhal, 2).

Opravné položky se vytvářejí k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnávacím řízení a k nepromlčeným pohledávkám. V případech, ve kterých bude opravná položka vytvořena ve výši 100 % hodnoty nepromlčené pohledávky, může být tato pohledávka odepsána a opravná položka k ní zrušena s výjimkou pohledávek za dlužníky v konkursním a vyrovnávacím řízení (ČÚS č. 005 *Opravné položky*, bod 4.4.)

Promlčecí doba je **obecně** pro obchodně právní vztahy **4 roky** (§387-408 obchodního zákoníku) a pro občanskoprávní vztahy **3 roky** (§100-110 občanského zákoníku). Promlčecí doba se zastaví, pokud věřitel za účelem uspokojení nebo určení svého práva podá žalobu k soudu nebo je zahájeno rozhodčí řízení. Pohledávka není promlčena, pokud dlužník písemně uznal svůj závazek. Od tohoto okamžiku běží nová promlčecí doba; 4 roky podle obchodního zákoníku a 10 let podle občanského zákoníku.

Samotné uplynutí promlčecí doby však definitivně neznamená, že dlužník pohledávku neuhradí. Vyjadřuje pouze právo dlužníka odvolat se na promlčení pohledávky. Při rozhodování, zda pohledávku účetně odepsat či nikoliv, je nutno postupovat individuálně. Má-li podnikatel naději, že mu dlužník někdy zaplatí, může pohledávku ponechat v účetnictví s tím, že k ní vytvoří účetní opravou položku. Jestliže však dlužník pohledávku spíše neuhradí, je možno ji odepsat do nákladů na účet 546 (Sedláková, 13).

Podle Louši (4) **by měla být k pohledávkám, které jsou již více než jeden rok po splatnosti, vytvořena opravná položka minimálně ve výši 90 % jejich jmenovité (popř. pořizovací) hodnoty**, neboť takové pohledávky můžeme obecně považovat za pochybné. Důvodem, který by mohl vést k nevytvoření opravných položek na pohledávky, by mohlo být, že dlužník sice má pohledávku po lhůtě splatnosti, ale postupně jí splácí, nebo že na pohledávku byla dána záruka, ale po dohodě s dlužníkem zatím není tato záruka vymáhána, případně i jiné, hodnověrné důvody.

Naproti tomu Strouhal (7) připouští ponechat pohledávku v rozvaze v původní výši (bez tvorby opravné položky) až do doby, kdy je takřka jisté, že dlužník své závazky vůči podniku neuhradí. Poté se pohledávka odepíše do nákladů.

3.3.2. Zákonné opravné položky k pohledávkám

Tvorbu zákonných opravných položek k pohledávkám upravuje zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Cílem těchto opravných položek je snížení, resp. úprava základu daně z příjmů za předpokladu, že **původně vyúčtovaná pohledávka do výnosů** (podléhající zdanění) pravděpodobně **nebude uhrazena**. Poplatník tedy neobdrží příjem za prodané výrobky nebo služby, a proto by již z principu neměl být takový nerealizovaný výnos zdaněn.

Kromě možnosti tvorby zákonných opravných položek má poplatník možnost odepsat pohledávku do daňově uznatelných nákladů. V § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů jsou vymezeny případy, kdy lze takto postupovat. Jedná se zejména o případy, kdy nelze pohledávku vymáhat v důsledku neexistence dlužníka, popř. pro nedostatek majetku dlužníka.

Zákon o rezervách umožňuje tvorbu těchto opravných položek:

1. opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení
2. opravné položky k nepromlčeným pohledávkám

Je-li dlužník v insolvenčním řízení lze tvořit opravnou položku až do výše 100 % rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek přihlášených u soudu. Opravné položky se zruší v návaznosti na výsledku insolvenčního řízení.

Výše opravných položek **k nepromlčeným pohledávkám** se tvoří v závislosti na rozvahové hodnotě pohledávek a na době, která uplynula od konce sjednané lhůty splatnosti.

Tabulka 2: Způsob tvorby opravných položek podle zákona o rezervách

| Rozvahová hodnota pohledávky | Poznámka | Doba po splatnosti | Výše OP v % z hodnoty pohledávky |
|--|---|--------------------|----------------------------------|
| do 30 000 Kč | v součtu vůči témuž dlužníkovi za období nepřesáhne Kč 30 000 | 12 měsíců | 100% |
| do 200 000 Kč | | 6 měsíců | 20% |
| nad 200 000 Kč | podmínka zahájení soudního, rozhodčího nebo správního řízení | 6 měsíců | 20% |
| nad 30 000 Kč v součtu za zdaň. období vůči témuž dlužníkovi | podmínka zahájení soudního, rozhodčího nebo správního řízení | 12 měsíců | 33% |
| | | 18 měsíců | 50% |
| | | 24 měsíců | 66% |
| | | 30 měsíců | 80% |
| | | 36 měsíců | 100% |

Zdroj: vlastní zpracování

3.4. Odložená daňová povinnost

Účetní výsledek hospodaření a daňový základ pro výpočet splatné daně nejsou vždy totožné. Existují položky, které jsou daňově uznatelné v jiném období, než je jejich vykázání v účetnictví vedeném na základě akruálního principu. Odložená daňová povinnost je nástroj, který slouží k „účetní korekci“ splatné daňové povinnosti ve vztahu k vykázanému účetnímu výsledku hospodaření. Aplikací odložené daně je dodržena zásada věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů s účetním obdobím.

Prostřednictvím odložené daně se uplatňuje obecná účetní zásada opatrnosti při zjišťování a vykazování hospodaření a zásada věcné a časové vazby příštích nákladů s účetním obdobím (Ryneš, 1).

O odložené dani mají **povinnost účtovat** a vykazovat ji účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek, a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní účetní jednotky stanoví, zda budou účtovat o odložené dani a vykazovat ji (§ 59 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Z výše uvedeného vyplývá, že povinnost účtovat a vykazovat odloženou daň mají podniky ve skupině, akciové společnosti a společnosti podléhající zákonné povinnosti ověřit účetní závěrku auditorem.

Ostatní účetní jednotky si sami zvolí, zda budou od odložené dani účtovat či nikoliv. Tato informace by měla být zachycena písemnou formou, tj. ve vnitropodnikové směrnici.

Vyjádření odložené daně v účetnictví má svůj význam, a to obzvláště v případech, kdy její zúčtování znamená zvýšení nákladů. V těchto případech by mělo být použití této položky nutností, a to i když jde o účetní jednotku, která nemá povinnost o odložené dani účtovat. Zaúčtováním odložené daně je ovlivněn disponibilní zisk, který je určen k rozdělení mezi majitele společnosti (např. formou dividend). Nezaúčtování odloženého daňového závazku by mohlo vést k předčasnému rozdělení zisku, což by se v budoucnosti, tj. v době zvýšení daňové povinnosti, mohlo stát příčinou ekonomických potíží.

Odložená daň vyplývá z rozdílů, které jsou důsledkem rozdílných pravidel účetních předpisů a odlišného pohledu předpisů daňových na zaúčtování některých položek. Tyto rozdíly jsou povahy buď trvalé, nebo přechodné. **Odložená daň se uplatňuje u rozdílů přechodných**, kdy se sice jedná o daňové položky, avšak uznané v základu daně v jiném časovém horizontu (Nepřechová, 6).

Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě rozvahového přístupu, který vychází z přechodných rozdílů mezi daňovou základnou aktiv, popř. pasiv a jejich účetní hodnotou v rozvaze (podle § 59 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Daňovou základnou aktiv je hodnota těchto aktiv, která ovlivní v budoucnu základ daně ve vztahu k ekonomickému užítku, který účetní jednotka v budoucnu realizuje. U pasiv je daňová základna dána jeho účetní hodnotu sníženou o položky, které budou v budoucnu odčitatelné od základu daně (Janoušková, 9).

Prvním krokem pro stanovení odložené daně z příjmů je sestavení daňové a účetní rozvahy v „netto hodnotách“ a vyčíslení rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou po jednotlivých skupinách aktiv. Rozdíly v ocenění vznikají obvykle následnými operacemi z důvodu využití opravných položek, rezerv, odpisů atd. Zjištěné rozdíly upravíme o položky, které jsou trvale daňově neúčinné (Ryneš, 1).

Výše odložené daně se zjistí jako součin celkového přechodného rozdílu a sazby daně z příjmů podle zákona o daních z příjmů pro období, ve kterém budou odložená daňová pohledávka nebo závazek uplatněny. Pokud tato sazba není známa, použije se sazba platná v příštím účetním období. Změní-li se sazba daně z příjmů, je nutno přepočítat zůstatek účtu odložené daně a zjištěný rozdíl výsledkově zaúčtovat (podle § 59 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Vypočtená odložená daň může být vyjádřena jako:

- **závazek**, jedná-li se o přechodné **rozdíly zdanitelné** nebo
- **pohledávka**, jedná-li se o přechodné **rozdíly odčitatelné**.

Účetní jednotka účtuje o odloženém závazku vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti (§ 59 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

O odložené daňové pohledávce se podle ČÚS 003 *Odložená daň* účtuje pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že základ daně, proti kterému bude možné přechodné odčitatelné rozdíly využít, je dosažitelný. Jinými slovy, účetní jednotka vykáže odloženou daňovou pohledávku, pokud předpokládá, že v příštích zdaňovacích obdobích dosáhne dostatečného zisku, který jí umožní snížení splatné daňové povinnosti o odloženou daňovou pohledávku.

Pokud tato přiměřená jistota neexistuje, Ryneš (1) doporučuje vycházet ze zásady opatrnosti a uvedenou pohledávku nevykazovat v aktivech a popř. uvést vysvětlující poznámku v příloze k účetní závěrce.

Pokud by nastal případ, že hodnota odložené daňové povinnosti bude mít zanedbatelný význam, nemusí se v souladu s touto zásadou o odložené dani účtovat. Účetní jednotka by se

měla rozhodnout a zveřejnit, zda princip významnosti bere v úvahu a u nevýznamných položek nebude účtovat od odložené dani, či vykáže veškeré odložené daňové povinnosti bez ohledu na princip významnosti (Janoušková, 9).

Přechodné rozdíly zdanitelné, které se vyjádří jako daňový závazek, jsou podle Ryněše (1) a Neplechové (6) např.:

- rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku; je-li účetní zůstatková hodnota vyšší než daňová,
- pohledávka ze smluvních pokut a úroků z prodlení,
- nerealizované kurzové zisky,
- zaplacené úroky fyzickým osobám (viz § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů)

Přechodné rozdíly odčitatelné, které se vyjádří jako daňová pohledávka, jsou podle Ryněše (1) a Neplechové (6) např.:

- rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku; je-li účetní zůstatková cena nižší než daňová,
- tvorba opravných položek k zásobám a dlouhodobému majetku s výjimkou opravných položek k pozemkům; neboť ztráta spojená s prodejem zásob a dlouhodobého majetku je v drtivé většině případů daňově uznávaná v období, ve kterém k realizaci daňové ztráty fakticky dojde, tj. zejména v okamžiku prodeje,
- tvorba opravných položek k pohledávkám; přičemž je nutné posoudit, zda má opravná položka charakter trvale neuznatelného nákladu nebo přechodného rozdílu,
- tvorba rezerv; přičemž při posuzování vzniku přechodného rozdílu je důležitý účel, na který je rezerva tvořena (je-li spojena s náklady daňově uznatelnými – např. rezerva na záruční opravy, na úroky z prodlení nebo na odměny pracovníků apod.),
- závazky účtované předpisem na vrub účetních nákladů, avšak daňové uznatelné až v okamžiku zaplacení; např. závazky z titulu smluvních sankcí, sociální a zdravotní pojištění (viz § 23 zákona o daních z příjmů).

Odložená daňová pohledávka může podle ČÚS 003 *Odložená daň* vzniknout, kromě odčitatelných přechodných rozdílů, také z titulu:

- převedených nevyužitých daňových ztrát a
- převedených nevyužitých daňových odpočtů a jiných časově převoditelných daňových nároků, např. odpočet výdajů na výzkum a vývoj.

Odložený daňový závazek i odložená daňová pohledávka se vykazuje po vzájemném vyúčtování jako zůstatek na účtu 481 (výjimka ze zákazu kompenzace).

Způsob účtování v prvním roce vykázání:

- 1) Ta část odložené daně, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím (vychází z rozvahového stavu k 1. 1. – počáteční stav)
 - a) v případě odloženého daňového závazku: MD 429 / Dal 481
 - b) v případě odložené daňové pohledávky: MD 481 / Dal 428

- 2) Ta část odložené daně, která se vztahuje k běžnému období (vychází z rozvahového stavu k 31. 12. – konečný stav)
 - a) v případě odloženého daňového závazku: MD 592 (594) / Dal 481
 - b) v případě odložené daňové pohledávky: MD 481 / Dal 592 (594)

Poznámka:

Odložená daň se vypočte z rozvahového stavu k 31. 12. jako celková částka odložené daňové povinnosti. V běžném období se ovšem zaúčtuje **pouze rozdíl** mezi počátečním a konečným stavem vypočtené odložené daně (změna stavu).

V následujících letech se účtuje stejným způsobem – zaúčtuje se pouze zvýšení nebo snížení odložené daně meziročně vypočtené ze všech přechodných rozdílů.

Odložená daň se v **rozvaze** vykazuje podle svého charakteru jako dlouhodobá pohledávka (na straně aktiv) nebo dlouhodobý závazek (na straně pasiv).

Ve **výkaze zisku a ztráty** je změna stavu odložené daňové povinnosti vykázána jako samostatná položka daně z příjmů z běžné nebo mimořádné činnosti.

Způsob účtování a jeho dopad na výsledek hospodaření v jednotlivých účetních obdobích je patrný z následujícího příkladu (viz tabulka č. 3).

Příklad je záměrně zaměřen pouze na vliv rozdílného daňového a účetního pohledu na problematiku opravných položek k pohledávkám. Nedobytná pohledávka nebude v konečném důsledku zdaněna. Z příkladu je patrné, že tato skutečnost je zachycena již v roce 2011, a tedy zaúčtování daňové povinnosti (splatné i odložené) nemá vliv na výsledek hospodaření.

Tabulka 3: Příklad účtování odložené daňové pohledávky

| měs./rok | Text | Částka | MD | Dal |
|----------|---|---------|-----|-----|
| 3/2011 | Nedobytná pohledávka v účetní evidenci | 300 000 | 311 | 601 |
| 12/2011 | Tvorba opravné položky | 300 000 | | 391 |
| | a) daňově uznatelná část (20 %) | 60 000 | 558 | |
| | b) nedaňová část (80 %) | 240 000 | 559 | |
| 12/2011 | Vliv opravné položky na splatnou daň (viz pozn. 1) | 45 600 | 591 | 341 |
| 12/2011 | Výpočet odložené daňové pohledávky (viz pozn. 2) | 45 600 | 481 | 592 |
| 9/2012 | Dlužník v insolvenčním řízení, pohledávka je přihlášena u soudu | | | |
| | a) zrušení daňově neúčinné opravné položky | 240 000 | 391 | 559 |
| | b) tvorba daňově účinné opravné položky | 240 000 | 558 | 391 |
| 12/2012 | Zrušené odložené daňové pohledávky | 45 600 | 592 | 481 |
| 12/2012 | Vliv opravné položky na splatnou daň (viz pozn. 3) | -45 600 | 591 | 341 |

Zdroj: vlastní zpracování, obecně uznávaný způsob účtování

Poznámky:

- Základ daně: $300\,000 - 60\,000 = 240\,000$.
Sazba daně pro rok 2011 je 19 % ze základu daně.
Výpočet splatné daně: $240\,000 \times 0,19 = 45\,600$.
- Podnik očekává, že na dlužníka bude vyhlášen konkurs, a proto zaúčtuje odloženou daňovou pohledávku.
Výpočet odložené daňové pohledávky: $240\,000 \times 0,19 = 45\,600$.
Výpočet vychází z předpokladu, že sazba daně pro rok 2012 bude 19 %.
- Základ daně bude snížen o daňově uznatelnou opravnou položku: $-240\,000$.
Výpočet snížení splatné daně: $-240\,000 \times 0,19 = -45\,600$.
POZOR: Takto lze postupovat pouze za předpokladu, že v roce 2012 bude dostatečný zisk, který snížení daňové povinnosti umožní.

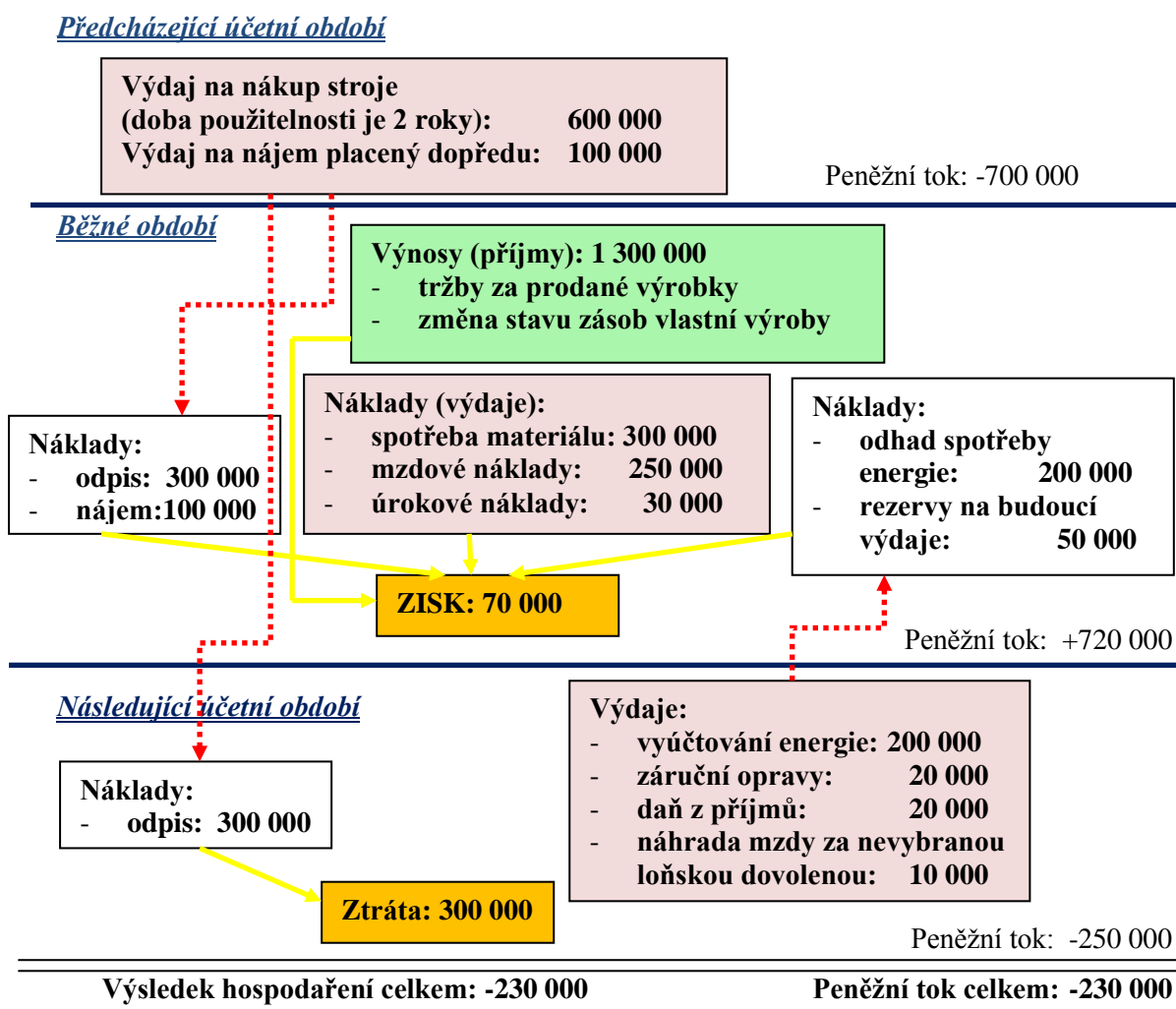
4. Dopad uplatnění akruálního principu na výsledek hospodaření

Jak jsem uvedla v úvodu je smyslem uplatnění metod založených na akruálním principu zahrnout do běžného období:

- výnosy, které s tímto obdobím věcně a časově souvisejí,
- náklady, které souvisejí s realizovanými výnosy v běžném období, tj.
 - výdaje předchozích období přinášející ekonomický zisk po více období (např. koupě dlouhodobého majetku nebo nájem formou finanční leasing),
 - výdaje běžného období (např. spotřeba materiálu, mzdové náklady, nákladové úroky),
 - výdaje následujících období (např. nevyúčtovaná spotřeba energie, náhrady mzdy za nevyčerpanou dovolenou, daň z příjmů, záruční opravy).

Tato vzájemná souvislost výnosů a nákladů umožňuje vyčíslit reálný výsledek hospodaření.

Schéma 1: Dopad uplatnění akruálního principu na výsledek hospodaření

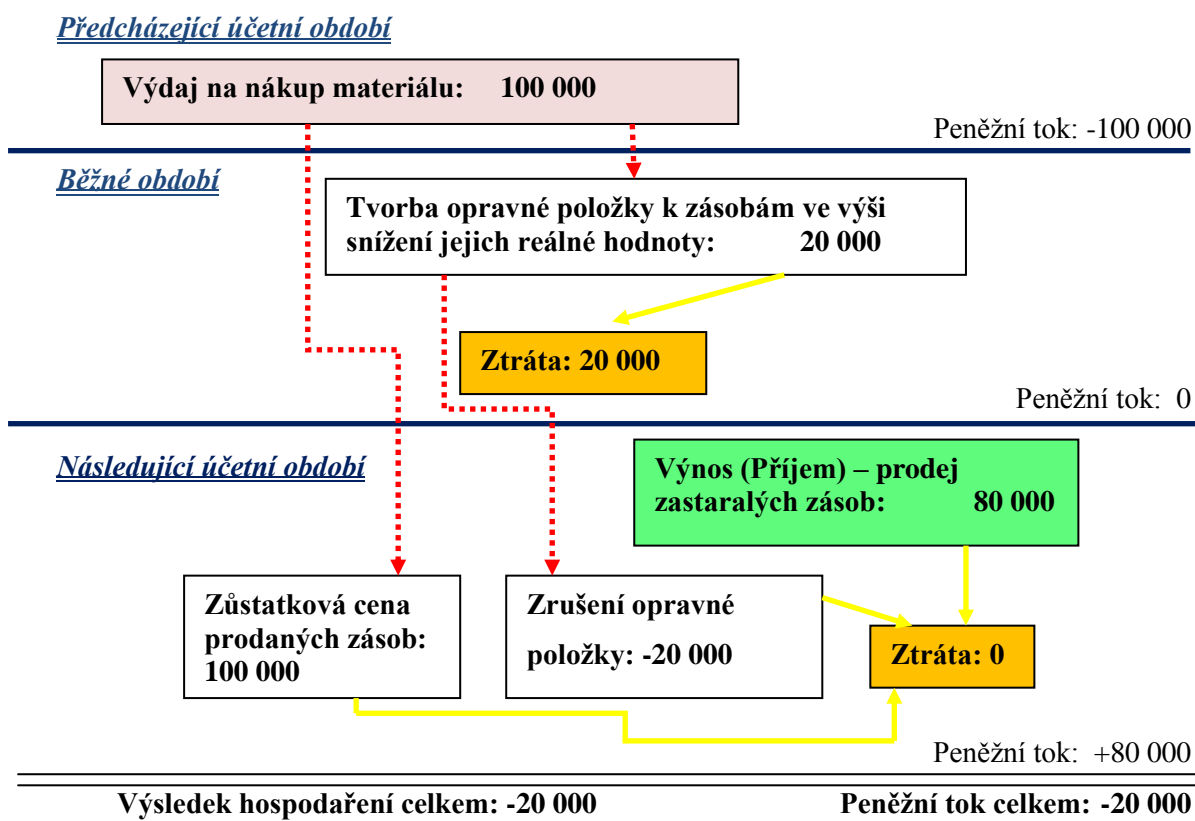


Zdroj: vlastní zpracování

Výše uvedené schéma (schéma č. 1) je pouze ilustrativní. Umožňuje lépe pochopit smysl a dopad účetních postupů a metod založených na akruálním principu. **Cílem je vyčíslit reálný výsledek hospodaření za jednotlivá účetní období**, tak aby byly v jednotlivých obdobích zahrnuty všechny náklady, které souvisejí s vykázanými výnosy. Ze schématu je patrné, že jde pouze o přesun jednotlivých výdajů do nákladových položek jiného období. V konečném součtu za všechna období se vynaložené výdaje budou vždy rovnat vykázaným nákladům (kromě výdajů souvisejících s financováním – splátky úvěrů, výplaty dividend apod.).

Metody založené na akruálním principu si také kladou za cíl **vyjádřit v běžném období všechny možné (předvídatelné) ztráty**. Tyto ztráty obvykle souvisejí se snížením reálné hodnoty majetku společnosti oproti ocenění v historických cenách. Metody, které slouží k zachycení těchto ztrát (popř. zisků) jsou: opravné položky, oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty (zejména v případě cenných papírů určených k obchodování a v případě finančních derivátů) a kurzové rozdíly (u pohledávek, závazků, cenin, peněžních prostředků a dluhových cenných papírů neoceňovaných reálnou hodnotou).

Schéma 2: Dopad snížení reálné hodnoty majetku na výsledek hospodaření



Zdroj: vlastní zpracování

Ve schématu č. 2 je znázorněn vliv snížení reálné hodnoty zásob. Schéma vychází z předpokladu, že výše ztráty je přesně odhadnuta. Ve skutečnosti budoucí ztrátu přesně odhadnout nelze. V následujícím období by tak mohl vzniknout rozdíl, který by se zaúčtoval výsledkově. Došlo by tak k částečnému přenesení ztráty (popř. zisku) do následujícího období.

Obecně lze konstatovat, že **dohadné položky, rezervy, opravné položky, účetní odpisy majetku** a s tím také související **odložená daňová povinnost** jsou položky, **jejichž výše** není přesně známa a lze ji jen **odhadovat**. Tyto odhady by měly být vytvořené na základě reálných podkladů.

Přestože cílem účetních metod založených na základě aktuálního principu je vyčíslení reálného výsledku hospodaření a majetkové situace podniku s co největší přesností, může se stát, že odhad bude záměrně nepřesný. Takové **úmyslné zkreslení účetní závěrky je podvodné jednání** s cílem:

- a) **přenesení ztráty** do následujících období (nadhodnocením aktiv nebo podhodnocením pasiv),
- b) **zadržení disponibilní zisku** po určitá období (podhodnocením aktiv nebo nadhodnocením pasiv).

Motivem k takovému jednání může být potřeba nového financování (např. úvěrem), zadržení disponibilního zisku s cílem tzv. „tichého samofinancování“, popř. přenesení daňové povinnosti do jiných období (viz kapitola 5) apod.

Posouzení, zda je odhadovaná výše přiměřená či nikoliv, může být někdy složité. Toto odborné posouzení provádí obvykle auditor.

5. Dopad uplatnění akruálního principu na daňovou povinnost

Obecná zásada akruálního principu je respektována také zákonem o daních z příjmů. Z ustanovení § 23 odst. 1 tohoto zákona vyplývá, že: „Základ daně je rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Nicméně zákon o daních příjmů klade u konkrétních případů (odpisů, nájemného u finančního leasingu, rezerv a opravných položek) přísnější požadavky na jejich tvorbu.

Náklady a výnosy vykázaná na základě používaných účetních metod a postupů lze rozdělit na daňově účinné a daňově neúčinné.

Daňově účinné jsou náklady a výnosy účtované prostřednictvím:

- položek časového rozlišení,
- dohadných účtů aktiv a pasiv (včetně následného vyúčtování rozdílů),
- oceňovacích rozdílů při uplatnění reálné hodnoty a
- kurzových rozdílů.

Dále jsou **daňově uznatelnými náklady**:

- odpisy dlouhodobého majetku a nájemné u finančního leasingu stanované na základě zákona o daních z příjmů,
- rezervy a opravné položky tvořené v souladu se zákonem o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,
- rezervy, jejichž povinná tvorba je dána jinými právními předpisy (zákonem o ochraně a využití nerostného bohatství, zákonem o odpadech).

Daňově neúčinné jsou náklady vykázané ve smyslu zásady opatrnosti podle zákona o účetnictví:

- odpisy dlouhodobého majetku,
- rezervy,
- opravné položky.

Z výše uvedeného rozdělení vyplývá, že **uplatnění akruálního principu v účetnictví má dopad na daňovou povinnost poplatníka (účetní jednotku); s výjimkou odpisů dlouhodobého majetku, rezerv a opravných položek tvořených ve smyslu zásady opatrnosti podle zákona o účetnictví.**

Úmyslné přenesení daňové povinnosti do jiných období v rámci aplikace účetních metod a postupů (viz kapitola 4) může být způsobeno pouze záměrně značně nepřesným odhadem nákladů nebo výnosů účtovaných **prostřednictvím dohadných účtů**. Proto musí být poplatník schopen pracovníkům finančního úřadu náležitě odůvodnit a doložit velký rozdíl mezi odhadovanou částkou a následně skutečně vyúčtovanou částkou.

6. Vnitropodnikové účetní směrnice

6.1. Obsah a formát vnitropodnikových účetních směrnic

Povinností každé účetní jednotky je vytvořit pro vedení svého účetnictví vnitropodnikové směrnice. Povinnost vyplývá z legislativy, kdy v některých případech je na rozhodnutí účetní jednotky, jak v dané oblasti vedení účetnictví bude postupovat.

Louša (4) upozorňuje, že **vnitřní předpisy nařízené zákonem o účetnictví nebo jiným zákonem mají povinnost vypracovat všechny účetní jednotky**. Pokud účetní jednotka směrnicí nevydá, nemůže být účetnictví považováno za správné. Louša (4) dále dodává, že vnitřní předpisy, jejichž tvorba vyplývá **z vyhlášky nebo z ČÚS** lze chápat jako **doporučené**.

Hlavním smyslem vnitropodnikových směrnic je zajištění jednotného metodického postupu používaného v rámci celé účetní jednotky. Z toho důvodu je velmi podstatné s vytvořenou směrnicí seznámit své zaměstnance. A to zejména ty zaměstnance, kteří se v rámci svých pracovních povinností musí těmito směrnicemi (metodickými postupy) řídit.

Zvolené metodické postupy se nesmí každoročně měnit. Ke změně se přistupuje jen za předpokladu, že změna postupů povede k lepší vypovídající schopnosti účetní závěrky (vyplývá z § 7 odst. 4 zákona o účetnictví). Na druhou stranu je nutné již vytvořené směrnice aktualizovat. Aktualizace je nezbytná zejména v návaznosti na změny legislativy, změnu vnitřní struktury účetní jednotky nebo změnu odpovědných osob.

Pro tvorbu vnitropodnikových účetních směrnic není dán žádný závazný formát. Směrnice mohou nabývat různých podob a označení, např. příkaz, nařízení, oběžník, pokyny, metodické směrnice apod..

Kovalíková (3) doporučuje, aby směrnice byla sestavena minimálně ze dvou částí. **První část jako obecná, druhá část se bude týkat již konkrétního postupu v účetní jednotce**. V obecné části je vhodné uvést předpisy, na základě kterých je směrnice vytvořena, a současně je vhodné uvést určitou citaci příslušných předpisů. To z toho důvodu, aby každý, kdo v účetní jednotce bude postupovat podle příslušné směrnice, měl tyto citace uvedené přímo a nemusel je hledat v konkrétních předpisech.

Louša (4) podotýká, že tvorba vnitropodnikových účetních směrnic rozhodně nespočívá v opsání obecně platných předpisů. **Vnitřní směrnice má upravovat postup stanovený pro tu kterou konkrétní účetní jednotku, přičemž na pravidla daná obecným předpisem je možné pouze poukázat, případně se o nich vůbec nezmiňovat.**

Dále Louša (4) zdůrazňuje, že kromě stanovení metodických postupů, musí být ve směrnici také určeny osoby, které budou odpovídat za její dodržování a osoby odpovědné za udržování směrnice v aktuálním stavu a rozsahu.

6.2. Vnitropodnikové směrnice týkající se uplatnění aktuálního principu

V rámci této diplomové práce se budu zabývat pouze těmi vnitropodnikovými účetními směrnici, které se váží k tématu uplatnění aktuálního principu v účetnictví.

Konkrétní případy, kdy by měla účetní jednotka vypracovat vnitropodnikovou směrnici, jsem již uvedla u jednotlivých témat v kapitole 3.

Pro přehlednost nyní pouze shrnu, jaké směrnice by měla účetní jednotka mít vytvořené v rámci uplatnění aktuálního principu v účetnictví:

Tabulka 4: Vnitropodnikové účetní směrnice související s uplatněním aktuálního principu

| Předmět směrnice | Tvorba vyplývá z předpisu | Doporučený obsah směrnice |
|-----------------------------------|-------------------------------|--|
| Časové rozlišení nákladů a výnosů | ČÚS č. 019 - Náklady a výnosy | postup při časovém rozlišení nákladů a výnosů; stanovení hranice nevýznamných položek; způsob rozpočítání celkové částky do jednotlivých účetních období |
| Dohadné položky | <i>není zákonná povinnost</i> | způsob výpočty odhadované částky (podle druhů nákladů, popř. výnosů) |
| Rezervy | ČÚS č. 004 - Rezervy | stanovení titulů pro tvorbu rezerv, jejich výši a způsob jejich vytváření a používání; stanovení hranice nevýznamných položek |
| Opravné položky | <i>není zákonná povinnost</i> | způsob tvorby opravných položek (k jednotlivým druhům majetku) |
| Odložená daň | § 59 vyhlášky č. 500/2002 | stanovení, zda ÚJ bude o odložené dani účtovat či nikoli |

Zdroj: vlastní zpracování

7. Metodika

Cílem praktické části této diplomové práce je porovnat teoretické poznatky v oblasti účetnictví s jejich aplikací v praxi konkrétního podniku.

Podklady pro zpracování praktické části diplomové práce mi poskytla firma Fronius Česká republika, s.r.o., jejímž předmětem podnikání je výroba elektrických zařízení a obchodní činnosti v této oblasti. Pro zpracování jednotlivých problematik týkajících se aplikace akruálního principu budu vycházet zejména z účetních výkazů a přílohy za rok 2010 a z vnitropodnikových účetních směrnic. Problematiku vytčených cílů budu konzultovat s hlavním účetním firmy, u kterého si vyžádám další doplňující podklady.

V praktické části se budu zabývat těmito tematickými okruhy:

- 1) Položky časového rozlišení a dohadné účty
- 2) Tvorba a čerpání rezerv
- 3) Tvorba a odepisování opravných položek
- 4) Odložená daňová povinnost

Prověřím, zda má podnik vypracované vnitropodnikové směrnice týkající se výše uvedených témat a zda podle těchto vnitřních pravidel postupuje. V případě chybějících nebo nedostačujících vnitropodnikových směrnic tyto směrnice vytvořím podle obecně platných účetních pravidel a požadavků daného podniku.

Seznámím se s účetními případy, které souvisejí s výše uvedenými tematickými okruhy a které mají dopad do účetních výkazů roku 2010 u firmy Fronius ČR. Následně posoudím věcnou správnost a výši jednotlivých rezerv a opravných položek. Ověřím, zda účetnictví je z hlediska aplikace metod založených na akruálním principu úplné.

Provedu vlastní výpočet odložené daňové povinnosti zaúčtované v roce 2010. Prověřím výši zaúčtované odložené daňové pohledávky v daném roce, přičemž budu posuzovat jednotlivé položky individuálně. Následně prověřím odůvodněnost vykázání odložené daňové pohledávky z hlediska zásady opatrnosti.

Porovnáím vliv rezerv, opravných položek a odložené daně na výsledek hospodaření v jednotlivých letech za období 2006 – 2010. Ze zjištěných výsledků posoudím, v jakých obdobích jsou rezervy a opravné položky tvořeny a v jakých jsou čerpány.

8. Charakteristika vybraného podniku

8.1. Předmět podnikání

Firma Fronius Česká republika, s.r.o. je dceřinou společností, jejímž 100%-ním vlastníkem je společnost Fronius International GmbH, se sídlem v Rakousku. Tato společnost patří mezi tři celosvětově neznámější výrobce svařovací techniky. Kromě svařovací techniky, vyrábí a úspěšně prodává také solární elektroniku a nabíjecí systémy akumulátorů. Fronius International GmbH má rozsáhlou prodejní síť po celém světě. Na území České republiky prodává svůj sortiment prostřednictvím společnosti Fronius Česká republika, s.r.o. Kromě obchodní činnosti zajišťuje dceřiná společnost také výrobu transformátorů pro veškerý sortiment firmy Fronius.

Fronius Česká republika, s.r.o. působí na trhu již od roku 1991. Činnost společnosti je rozdělena do dvou základních jednotek:

1) Výrobní závod Český Krumlov, kde je realizována výroba komponentů svářečské, solární a nabíjecí techniky a elektrotechnických zařízení, včetně přípravných zařízení, příslušenství a náhradních dílů. Výhradním odběratelem těchto komponentů je mateřská firma Fronius International GmbH se sídlem v Rakousku.

2) Obchodní centrum Praha s obchodním zastoupením v Jihlavě, Ostravě, Plzni, Hradci Králové, Zlíně, Olomouci a Teplicích, kde je realizován prodej kompletovaného výrobního sortimentu mateřské firmy Fronius International GmbH.

Fronius Česká republika, s.r.o. měla v roce 2010 ve stálém pracovním poměru v průměru 298 zaměstnanců. Její celkový čistý obrat dosáhl částky 1 394 549 tis. Kč a celková (netto) aktiva jsou v rozvaze vyčíslena na částku 455 996 tis. Kč.

Fronius Česká republika, s.r.o. má povinnost ověřit účetní závěrku externím auditorem. Daňové přiznání daně z příjmu právnických osob je sestavováno prostřednictvím služeb daňového poradce.

8.2. Vnitropodnikový účetní systém

Vnitřní účetní systém je do značné míry vytvořen podle požadavků mateřské společnosti. Pro potřeby manažerského účetnictví jsou náklady a výnosy přiřazovány jednotlivým střediskům. Systém tvorby středisek a sledování jejich výkonnosti je velmi důkladně propracován. Analytická evidence je používána v omezené míře; pouze k základnímu rozdělení údajů sledovaných na syntetických účtech.

9. Aplikace zásady akruálního principu v účetnictví roku 2010 ve firmě Fronius Česká republika, s.r.o.

Účetní systém firmy Fronius Česká republika, s.r.o. je zaveden tak, aby byla dodržena zásada akruálního principu.

Firma provádí **měsíční uzávěrky účtů**. Pro potřeby manažerského účetnictví jsou měsíční uzávěrky sestavovány tak, aby byly v každém měsíci zohledněny veškeré náklady a výnosy, které věcně a časově s daným měsícem souvisejí; přičemž je zohledněno hledisko významnosti. Měsíční uzávěrka je prováděna vždy 15. den následujícího po posledním dni předmětného měsíce. Do tohoto termínu jsou všechny přijaté účetní doklady, které věcně a časově souvisejí s předcházejícím měsícem, zaúčtovány do tohoto předcházející měsíce. Významné náklady (popř. výnosy), které nebyly do tohoto termínu vyfakturovány, jsou v předmětném měsíci vyčísleny pomocí dohadných účtů.

Měsíčně jsou účtovány také účetní odpisy dlouhodobého majetku, opravné položky k zásobám a skladové zásoby nedokončené výroby a vlastních výrobků.

Nedokončená výroba a vlastní výrobky jsou oceňovány cenou na úrovni plných nákladů. To znamená, že zahrnují všechny náklady včetně fixních. Ocenění vlastních výrobků je stanoveno mateřskou společností na základě kalkulace nákladů (tato kalkulace mi nebyla dána k dispozici). Vzhledem k tomu, že jediným odběratelem těchto výrobků je mateřská společnost, **dobavky jsou pravidelné** a nedochází k „výrobě na sklad“, **nená ocenění zásob vlastní výroby významný vliv na výsledek hospodaření v jednotlivých obdobích. Ocenění by meziročně ovlivnilo výsledek hospodaření v případě významného zůstatku změny stavu zásob vlastní výroby, za předpokladu, že by této změně nebylo přizpůsobeno rozdělení fixních nákladů na skutečný objem výroby.** Podle § 49 odst. 5 prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví se ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem oceňují výrobky přímými materiálovými a mzdovými náklady. **Při ocenění vlastní výroby těmito přímými náklady je pak eliminováno riziko vykázání nerealizovaných výnosů.** Výnosy na pokrytí fixních nákladů jsou vykazovány až v okamžiku prodeje výrobků.

Roční účetní závěrka je provedena vždy po prověření účetní závěrky externím auditorem. Obvykle je účetní období uzavřeno do konce února následujícího roku (do 2 měsíců po rozvahovém dni). Roční účetní závěrce předcházejí uzávěrkové operace, které zahrnují zejména zaúčtování inventarizačních rozdílů, opravných položek k pohledávkám, dohadných položek, rezerv a kurzových rozdílů.

9.1. Položky časového rozlišení a dohadné účty

9.1.1. Účetní případy vykázané v účetnictví firmy Fronius Česká republika

Tabulka 5: Přejídné účty aktiv a pasiv vykázané v rozvaze roku 2010

| Položka | Částka v tis. Kč | Podíl na celkových aktivech/pasivech | Podíl na nákladech | Podíl na výnosech |
|-------------------------|------------------|--------------------------------------|--------------------|-------------------|
| Přejídné účty aktiv | 571 | 0,13% | 0,03% | 0,01% |
| Dohadné účty aktivní | 193 | 0,04% | | 0,01% |
| Náklady příštích období | 376 | 0,08% | 0,03% | |
| Příjmy příštích období | 2 | 0,00% | | 0,00% |
| Přejídné účty pasiv | 1 177 | 0,26% | 0,09% | 0,00% |
| Dohadné účty pasivní | 1 026 | 0,23% | 0,08% | |
| Výdaje příštích období | 103 | 0,02% | 0,01% | |
| Výnosy příštích období | 48 | 0,01% | | 0,00% |

Zdroj: Fronius ČR, s.r.o., vlastní zpracování

Prostřednictvím **dohadných účtů aktivních** byly do výnosů roku 2010 vykázány dohadné pohledávky za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí. Výše odhadovaných částek byla stanovena na základě předběžného odhadu pojišťovnou.

Prostřednictvím **nákladů příštích období** byly časově rozlišeny zejména tyto výdaje: plánovací a nástěnné kalendáře (230 tis.), dálniční známky na příští rok (62 tis.), nájem reklamní plochy placený dopředu (22 tis.), inzerce na webových portálech (28 tis.), předplatné časopisů (23 tis.).

Dohadné účty pasivní představují významnou položku, kterou byly do nákladů roku 2010 vykázány zejména služby auditora (490 tis.), elektrická energie a plyn (512 tis.), pojištění pohledávek za prosinec 2010 (20 tis.). Výše auditorských služeb je odhadnuta na základě platby za předešlé účetní období, výše dohadné položky na elektrickou energii a plyn je vypočtena v poměrné výši zaplacených záloh připadajících na příslušné období a snižené od DPH.

Prostřednictvím **výdajů příštích období** bylo do nákladů roku 2010 vykázáno množství drobných nákladových položek, jejichž vyúčtování formou faktury bylo finančnímu oddělení předáno k zaúčtování až po měsíční účetní závěrce. Největší položkou je doklad za právní služby (22 tis.).

Položky vykázané pomocí přejídných účtů aktiv a pasiv nejsou z hlediska celkového obratu firmy a výše celkových aktiv významné.

Ověření úplnosti a správnosti

Úplnost a správnost účetnictví z hlediska časového rozlišování nákladů a výnosů jsem ve firmě prověřila kontrolou účetních dokladů za období od 15. 12. 2010 do 15. 1. 2011. Došla jsem k závěru, že **všechny účetní případy v tomto období byly správně časově rozlišeny** a byly vystaveny na základě průkazných dokladů.

Dále jsem se dotázala, zda v účetnictví běžného roku jsou vykázány veškeré výnosy, které vyplývají ze smluvního ujednání a do termínu pro zpracování účetní závěrky nebyly vyúčtovány. Zjistila jsem, že takové případy nejsou; kromě těch, které byly řádně zaúčtovány.

9.1.2. Limit pro časově nerozlišované náklady

Firma se rozhodla, že na základě Pokynu D – 300 k zákonu o daních z příjmů nebude používat časové rozlišení při sestavování roční účetní závěrky v případech, kdy se jedná o nevýznamné částky přesahující limit 10 000,- Kč; kromě případů vyjmenovaných ve vnitropodnikové směrnici (viz příloha č. 4).

Podle stanoviska ministerstva financí k této problematice, je možné za nevýznamnou položku považovat takovou, které přesáhne 1 % obratu, 2 % z vlastního kapitálu nebo 10 % z hospodářského výsledku před zdaněním. Doporučené hodnoty pro stanovení hladiny významnosti při posuzování věrohodnosti účetních výkazů externím auditorem jsou následující: 0,5 – 1,5 % celkových aktiv, 5 – 10 % zisku před zdaněním nebo 0,5 – 1,5 % z výnosů. Z uvedených údajů jsem vypočetla minimální hranici významnosti pro firmu Fronius ČR vyjádřenou v absolutní částce. Vycházela jsem z údajů za rok 2010 a rok 2009. **V roce 2009 dosáhla firma nejnižšího zisku za posledních pět let.**

Hodnoty z roku 2010:

| <u>Položka</u> | <u>Vykázaná částka</u> | | <u>Hranice významnosti</u> |
|-----------------------|------------------------|-------|----------------------------|
| Aktiva: | 455 996 tis. Kč | 0,5 % | 2 280 tis. Kč |
| Vlastní kapitál: | 315 709 tis. Kč | 2 % | 6 314 tis. Kč |
| Obrat: | 1 332 863 tis. Kč | 0,5 % | 6 664 tis. Kč |
| Hospodářský výsledek: | 71 203 tis. Kč | 5 % | 3 560 tis. Kč |

Hodnoty z roku 2009:

| <u>Položka</u> | <u>Vykázaná částka</u> | | <u>Hranice významnosti</u> |
|-----------------------|------------------------|-------|----------------------------|
| Aktiva: | 358 437 tis. Kč | 0,5 % | 1 792 tis. Kč |
| Vlastní kapitál: | 358 437 tis. Kč | 2 % | 7 169 tis. Kč |
| Obrat: | 759 058 tis. Kč | 0,5 % | 3 795 tis. Kč |
| Hospodářský výsledek: | 26 708 tis. Kč | 5 % | 1 335 tis. Kč |

Nejvhodnějším měřítkem hodnoty pro stanovení významných položek, které je nutné časově rozlišovat, je výsledek hospodaření z roku 2009. Podle tohoto kritéria je významnou položkou, která by mohla ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky částka ve výši 1 335 000 Kč.

Pokud budu vycházet z této úvahy a z předpokladu, že na přelomu účetního období se může vyskytovat až 100 účetních případů (kalendáře, cestovné, inzerce, krátkodobé propagační akce atd.), na které by se mohla vztahovat výjimka z časového rozlišování, je **hranice významnosti pro tento účel stanovená firmou Fronius Česká republika, s.r.o. v odpovídající výši.** Firma by mohla limit zvýšit až na 13 000,- Kč, aniž by tak omezila věrohodnost účetních výkazů.

Firma nemá ve své vnitropodnikové směrnici stanovenou limitující částku, od které bude časově rozlišovat pořízení většího množství drobného hmotného majetku. Podle vnitropodnikové směrnice upravující *Majetek* je na majetkových účtech veden drobný dlouhodobý majetek, jehož pořizovací cena převyší částku 12 000,-. Drobný majetek do této částky je účtován přímo do spotřeby. Větší množství drobného majetku účtovaného přímo do spotřeby může firma na jednotlivých pracovištích pořídit maximálně 10 krát do roka. Významný vliv na výsledek hospodaření běžného účetního období by mohlo mít zaúčtování jednorázového nákupu drobného majetku přímo do spotřeby převyšující částku 133 500,- Kč.

Doporučuji stanovit limit, od kterého bude firma vždy časově rozlišovat pořízení většího množství drobného majetku dlouhodobé spotřeby, na částku 120 000,- Kč. Dále doporučuji zvolit pro uvedené případy analytický účet a celkový zůstatek tohoto účtu znovu posoudit na konci účetního období. Toto celkové posouzení nákladů za drobný majetek účtovaný přímo do spotřeby má význam zejména v období, kdy si je firma vědoma, že během roku kompletně vybavovala více nových pracovišť.

Vzhledem k tomu, že stávající vnitropodniková směrnice, podle které firma postupuje nebo by měla postupovat, je vypracovaná v nedostačujícím rozsahu a jsou v ní odkazy na již neplatící legislativu, vypracovala jsem návrh na novou vnitropodnikovou směrnici upravující zásady pro časové rozlišování nákladů a výnosů. Tento návrh je uveden v příloze č. 1 této diplomové práce.

9.2. Tvorba a čerpání rezerv

9.2.1. Účetní případy vykázané v účetnictví firmy Fronius Česká republika

Rezervy jsou tvořeny na základě pravidel uvedených ve vnitropodnikové směrnici (viz příloha č. 6). Směrnicí jsou upravena pravidla pro tvorbu těchto rezerv: rezerva na opravy hmotného majetku, rezerva na nevyčerpanou dovolenou, rezerva na nevyplacené provize, rezerva na daň z příjmů a rezerva na záruční opravy. Tato vnitropodniková směrnice byla vytvořena v roce 2005. Od této doby nebyla aktualizována, přestože podstatná část této směrnice je formulována jako opis základních zásad pro vytváření rezerv na opravy podle zákona o rezervách. Z tohoto důvodu je nutné tuto směrnici aktualizovat a přepracovat její formální podobu. Navrhovaná nová směrnice je uvedena v příloze č. 2 této diplomové práce.

V roce 2010 byla v rozvaze na položce rezervy vykázána částka 10 945 tis. Kč. Tvorba a čerpání rezerv je znázorněna v následující tabulce (tabulka č. 6). Tabulka č. 7 zachycuje významnost rezervy z hlediska celkové výše pasiv a nákladů firmy.

Tabulka 6: Tvorba a čerpání rezerv v roce 2010

| TEXT | Rezerva na nevyplacené provize | Rezerva na nevyčerpanou dovolenou | Rezerva na garanční opravy | Rezerva na daň z příjmu | Celkem |
|----------------------------|--------------------------------|-----------------------------------|----------------------------|-------------------------|---------------|
| Stav k 1. 1. 2010 | 968 | 2 566 | 33 | 1 094 | 4 661 |
| Čerpání | -968 | -2 566 | -33 | -1 094 | -4 661 |
| Tvorba | 2 029 | 3 025 | 33 | 5 858 | 10 945 |
| Stav k 31. 12. 2010 | 2 029 | 3 025 | 33 | 5 858 | 10 945 |

Zdroj: Fronius ČR, s.r.o., vlastní zpracování

Tabulka 7: Podíl rezerv na pasivech, na nákladech a na zisku

| Položka | Částka v tis. Kč | Podíl na pasivech | Podíl na cizích zdrojích | Podíl na nákladech | Podíl na zisku před zdaněním |
|-----------------------------|------------------|-------------------|--------------------------|--------------------|------------------------------|
| Rezervy | 10 945 | 2,40% | 7,81% | 0,82% | 15,37% |
| Rezerva na daň z příjmů | 5 858 | 1,28% | 4,18% | 0,44% | 8,23% |
| Ostatní rezervy | 5 087 | 1,12% | 3,63% | 0,38% | 7,14% |
| - na nevyplacené provize | 2 029 | 0,44% | 1,45% | 0,15% | 2,85% |
| - na nevyčerpanou dovolenou | 3 025 | 0,66% | 2,16% | 0,23% | 4,25% |
| - na garanční opravy | 33 | 0,01% | 0,02% | 0,00% | 0,05% |

Zdroj: Fronius ČR, s.r.o., vlastní zpracování

Rezervy vykázané v rozvaze roku 2010 jsou z hlediska celkové výše pasiv a celkové výše nákladů firmy významné. „Ostatní rezervy“ jsou oproti předchozímu účetnímu období vyšší o 1 520 tis. Kč, což představuje snížení zisku po zdanění o 2,6 %. Ostatní rezervy jsou tvořeny ve smyslu zásady opatrnosti a zohledňují tak budoucí výdaje nebo očekávané ztráty.

Způsob, jakým firma Fronius Česká republika, s.r.o. tvoří výše uvedené rezervy včetně odůvodnění jejich tvorby, popisují v následující podkapitole. Následně posuzují, zda je tvorba rezervy a její výše věcně správná.

9.2.2. Posouzení věcné správnosti a výše vykázaných rezerv v rozvaze

Rezerva na nevyplacené provize

Způsob a odůvodnění tvorby rezervy

Firma vyplácí svým zaměstnancům odměny formou provize z fakticky inkasovaných tržeb za prodané zboží. Ke konci účetního období se stává, že prodané zboží je vyfakturované, ale k rozvahovému dni není uhrazené. Pro tento účel firma vytváří rezervu na nevyplacené provize.

Výše rezervy na nevyplacené provize se stanoví jako součin průměrné procentní sazby provize a celkové hodnoty nevyrovnaných pohledávek, ze kterých jsou provize vypláceny. Sazby provize jsou stanoveny vnitropodnikovým předpisem o mzdových pravidlech, jejich výše je regresivně odstupňována podle měsíčního obratu tržeb z prodeje.

Výpočet výše rezervy v roce 2010:

| | | |
|--|-----------------------|------------------------------|
| Saldo pohledávek s DPH: | 90 841 369,- | |
| Částka bez DPH: | 75 701 141,- | (90 841 369 / 1,2) |
| Provize 2 %: | 1 514 023,- | (75 701 141 x 0,02) |
| Odvody SZ a ZP (34 %): | 514 768,- | (1 514 023 x 0,34) |
| Rezerva na nevyplacené provize: | 2 028 791,- Kč | (1 514 023 + 514 768) |

Posouzení věcné správnosti rezervy a její výše

Provize, jako výkonová složka mzdy vázaná na objem tržeb věcně souvisí s tržbami vykázanými ve výnosech daného měsíce. **Náklady na provizi jsou správně vyčísleny ve stejném období jako výnosy (tržby za zboží).**

Nevyplacené provize je možné kromě tvorby rezervy vykázat ve správném období také pomocí účtů časového rozlišení, popř. dohadných položek. Výběr vhodného nástroje závisí **na okamžiku vzniku právního nároku na provizi**. Tento okamžik vyplývá z vnitropodnikových předpisů o mzdových pravidlech, které stanoví, že nárok na provizi **vzniká dnem fakticky inkasovaných tržeb**. Ke dni přijetí platby za zboží, firmě vzniká závazek z provize a tento jistý závazek zaúčtuje souvztažně na příslušný nákladový účet. Před vznikem právního nároku na provizi, se **jedná o nejistý budoucí výdaj**, jehož příčina vzniku je v období fakturace odběrateli za odebrané zboží. **Pokud firma očekává, že odběratel za zboží zaplatí v následujícím účetním období a pravděpodobně jí vznikne závazek z provize, je vhodné na tuto očekávanou ztrátu vytvořit účetní rezervu ve smyslu zásady opatrnosti**. Firma tedy v tomto případě postupuje správně. Také výše provize je stanovena přiměřeně. Vychází z průměrné sazby, která odpovídá průměrným měsíčním tržbám za prodej zboží. Odvody na povinné pojistné jsou správně zahrnuty do výše rezervy, neboť představují budoucí očekávaný závazek související se zahrnutím odměny formou provize do hrubé mzdy.

Jinak by se postupovalo, pokud by právní nárok na provizi vznikl v okamžiku vystavení faktury za prodané zboží, popř. při převzetí zboží zákazníkem. Pokud by z pracovní smlouvy nebo mzdových předpisů vyplývalo, že se provize vždy účelově vyplátí, ale až v určitém období (např. za 30 dní nebo až v březnu), tak by se tento nárok účtoval pomocí účtů časového rozlišení, zápisem 521/383. Mzdové náklady (účet 521) by byly v tomto případě daňově uznatelné. Na náklady z titulu povinného pojistného by byla tvořena rezerva do daňově neúčinných nákladů, neboť závazek vzniká až v momentě, kdy jsou patřičné mzdové nároky zahrnuty do výplatních listin.

Rezerva na nevyčerpanou dovolenou

Způsob a odůvodnění tvorby rezervy

Rezerva na nevybranou dovolenou je k rozvahovému dni tvořena na základě analýzy nevybrané dovolené za dané účetní období a průměrných mzdových nákladů včetně nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění dle jednotlivých zaměstnanců.

V roce 2010 nevyčerпали zaměstnanci firmy v průměru 4,73 dní dovolené na jednoho zaměstnance.

Výše rezervy byla vypočtena jako součin počtu dní nevyčerpané dovolené jednotlivých zaměstnanců a denního průměrného výdělku.

Konečný výsledek je následující:

| | |
|---|-----------------------|
| • Náhrada mzdy za nevyčerpanou dovolenou: | 2 257 868,- |
| • Odvody SZ a ZP (34 %): | <u>767 675,-</u> |
| Rezerva na nevyčerpanou dovolenou: | 3 025 543,- Kč |

Posouzení věcné správnosti rezervy a její výše

Případy převodu nevyčerpané dovolené do příštího roku mají být **ve smyslu zákoníku práce jen zcela výjimečné**. Zaměstnavatel je povinen určit zaměstnanci čerpání dovolené v kalendářním roce, ve kterém mu právo na dovolenou vzniklo (pokud mu v tom nebrání překážky na straně zaměstnance nebo naléhavé provozní důvody). Z toho vyplývá, že tvorba rezervy na nevyčerpanou dovolenou by obecně neměla mít žádné nebo minimální opodstatnění. Zákoník práce však převedení dovolené do příštího roku striktně nezakazuje.

Firma eviduje k rozvahovému dni nevyčerpanou dovolenou, na jejíž čerpání vznikl zaměstnancům nárok v roce 2010. Na tuto nevyčerpanou dovolenou tvoří rezervu. **Podstatou tvorby této rezervy je zadržení peněžních prostředků určených na výplatu náhrady mzdy za čerpání dovolené v příštím roce**. Náhrada mzdy za dovolenou je kalkulována v celkových mzdových nákladech, které vstupují do ceny výrobků a ocenění prodávaného zboží a tak v podstatě představuje část zadržené mzdy za výkon práce. Výkon práce vstupuje do výnosů prostřednictvím tržeb, ze kterých jsou hrazeny mimo jiné i mzdové nároky.

Vybírají-li si zaměstnanci dovolenou z minulého roku, ovlivňují tak výnosy běžného roku. Z toho vyplývá, že **nevyčerpaná dovolená představuje riziko ztráty výnosů v následujícím období**. Na toto riziko je ve smyslu zásady opatrnosti tvořena rezerva. Rezerva peněžních prostředků je určena na výplatu mezd, v období poklesu tržeb vlivem čerpání dovolené.

Firma, jejíž převážná část zaměstnanců pracuje ve výrobě, oprávněně a v odpovídající výši vytváří rezervu na nevyčerpanou dovolenou. Tvorba rezervy na nevyčerpanou dovolenou by nebyla opodstatněná v případě, že by čerpání dovolené zaměstnanci nemělo vliv na objem tržeb.

Tvorba rezervy se použije v případě, kdy není jisté, že bude výdaj realizován (pouze pravděpodobné). Zaměstnanec sice má nárok na čerpání dovolené, ale může se stát, že dovolenou nevyčerpá v termínu daném zákoníkem práce a tím mu právo na tuto dovolenou zanikne.

Náhrada mzdy se stává jistým výdajem v okamžiku, kdy na ní vzniká právní nárok. Tímto okamžikem je čerpání dovolené nebo nárok na proplacení nevyčerpané dovolené. Nárok na

proplacení dovolené vzniká zaměstnanci pouze **v případě skončení pracovního poměru** nebo v případě, že si zaměstnanec nemohl vyčerpat dovolenou přesahující základní 4 týdenní výměru ani do konce následujícího kalendářního roku.

Pokud zaměstnanci vznikne nárok na proplacení nevyčerpané dovolené a bude-li proplacena v příštím účetním období, bude zaměstnavatel vytvářet **dohadnou položku pasivní** a souvztažně bude účtovat na příslušné nákladové účty. Náklad z titulu náhrady nevyčerpané dovolené (účet 521) bude daňově uznatelný. Na náklady z titulu povinného pojistného bude tvořena rezerva do daňově neúčinných nákladů (účet 554).

Vykázání nákladů na proplacení nevyčerpané dovolené prostřednictvím dohadné položky pasivní by mělo významné opodstatnění v případě, že by zaměstnavatel ukončil svou podnikatelskou činnost nebo by hromadně propouštěl část svých zaměstnanců.

Rezerva na garanční opravy

Způsob a odůvodnění tvorby rezervy

Firma Fronius Česká republika, s.r.o. vyrábí transformátory, která jsou komponentem pro finální produkty mateřské společnosti. Reklamace finálních výrobků jsou posuzovány mateřskou společností sídlící v Rakousku. Ta na základě zjištěné závady, připiše náklady za vzniklou škodu související s garanční opravou společnosti (středisku), která je zodpovědná za vadný výrobek. Je-li vadným výrobkem transformátor, mateřská společnost tento komponent reklamuje u firmy Fronius Česká republika, s.r.o.. **Reklamace představuje náhradu vadné součástky za novou bez nároku na zaplacení.**

Závady na součástce, kterou vyrábí závod v České republice, se vyskytují jen zřídka. Na základě podkladů z minulých období bylo zjištěno, že závada vlivem vadného transformátoru se vyskytla pouze u 0,2 % celkově reklamovaných finálních výrobků. Takto nízké procento závadnosti lze vysvětlit také velkým důrazem společnosti na kvalitu. V rámci výrobního procesu jsou prováděny kontroly kvality na jednotlivých stupních výroby. Kontrola kvality začíná již u zpracovávaného materiálu a končí v okamžiku expedice finálního výrobku.

Evidenci reklamovaných výrobků vede oddělení kvality, které každoročně předává účetnímu oddělení podklady pro zaúčtování rezervy na garanční opravy. Vypočtená částka představuje podíl na celkových garančních opravách finálního výrobku. Celý dokument, který vydává oddělení kvality, představuje spíše hodnocení kvality výroby za uplynulý rok, než

poklad pro zaúčtování rezervy na garanční opravy. Přesný výpočet částky rezervy v nich není uveden.

V roce 2009 byla tvořena rezerva na garanční opravy ve výši 33 tis. Kč. Celá výše takto tvořené rezervy byla v následujícím roce rozpuštěna.

V roce 2010 dodalo oddělení kvality vyúčtování až po roční účetní závěrce. Proto byla rezerva tvořena ve stejné výši jako v předcházejícím období. Z dokumentu hodnotícího kvalitu výrobků vyplývá, že očekávané náklady na garanční opravy jsou 42 tis. Kč. Tato částka představuje 0,008 % z celkového objemu tržeb za prodané výrobky v roce 2010.

Posouzení věcné správnosti rezervy a její výše

Vzhledem k tomu, že závadnost výrobku je minimální a náklady na garanční opravy představují 0,002 % z celkových nákladů firmy, **považují tvorbu rezervy za nevýznamnou**. Pokud pracnost vyčíslení požadované částky převyšuje její významnost, je její zjišťování neefektivní.

Podklady pro tvorbu rezervy na garanční opravu jsou nepřehledné. Nelze z nich jednoduše odvodit, jakým výpočtem byla zjištěna částka očekávaných nákladů na garanční opravy. Proto doporučuji znovu prověřit pravděpodobnost vzniku závady do konce záruční doby prodaného výrobku a výši nákladů na její odstranění. **Pokud bude zjištěna pravděpodobnost vzniku závady nižší než 0,1 %, tak z hlediska účtování rezervy na garanční opravy je závadnost výrobků nevýznamná a není nutné na ni vytvářet rezervu**. Náklady související s garanční opravou tak budou vykázány v období realizace opravy. Pokud by však byla zjištěna závadnost výrobků převyšující 0,1 %, tak je nutné ve smyslu zásady opatrnosti vytvořit rezervu na garanční opravy a zohlednit tak očekávané budoucí náklady již v období prodeje výrobků. (Poznámka: Hladina významnosti je posouzena z účetních dat za rok 2009. Výpočet: 5 % z výsledku hospodaření z výrobní činnosti = 445 tis. Kč, obrat z prodeje výrobků je 286 143 tis. Kč, $445/286143 = 0,0015$)

Bez využití softwarového programu lze pravděpodobnost vzniku závady výrobku vypočítat jako podíl výrobků, na které byla uplatněna reklamace k celkovému objemu prodaných výrobků (pro vyjádření v % se výsledek vynásobí 100). Protože je záruční doba delší než 1 rok, je vhodné zjistit vazbu mezi konkrétním objemem prodeje výrobků a následnými reklamacemi.

Výše rezervy se pak vypočítá jako součin těchto částek: koeficient vyjadřující pravděpodobnost zjištění závady v záruční době na prodaném výrobku, objem prodaných výrobků v ks za běžné účetní období, výrobní náklady na 1 ks.

Rezerva se rozpouští průběžně ve výši nákladů souvisejících s prováděnými opravami až do uplynutí záruční doby a po uplynutí záruční doby se rozpustí zbytek nevyčerpané rezervy. Pro tento účel je vhodné vést analytickou evidenci podle období tvorby rezervy a délky záruční doby konkrétních druhů výrobků.

K výpočtu výše rezervy na garanční opravy lze použít softwarového programu, který umožňuje zpracovat odhady budoucích nákladů na garanční opravy s využitím nejaktuálnějších dat o počtu závad a nákladech na jejich opravy. Software používá matematického modelu, který na základě váženého průměru skutečných nákladů z předcházejících kalendářních let výroby extrapoluje křivku budoucího vývoje nákladů pro příslušné období.

Pro zjednodušení je vhodné stanovit koeficient přímo k objemu tržeb z prodeje. Například firma Migatron CZ, která prodává a zajišťuje servis svařovací techniky, vytváří rezervu na garanční opravy ve výši 2 % z obrátu za prodaná zařízení. Jiné auditované společnosti (Robert Bosch, Schneider Electric CZ, Omicron-svařovací stroje) podnikající v podobném oboru jako firma Fronius ČR rezervy na garanční opravy nevytvářejí.

Rezerva na daň z příjmu

Způsob a odůvodnění tvorby rezervy

Vzhledem k tomu, že firma podléhá povinnému auditu, sestavuje účetní závěrku před okamžikem řádného vyčíslení daňové povinnosti. To je důvodem pro vytváření rezervy na daň z příjmů. **Výši očekávané daňové povinnosti firmě vždy vypočítá a předkládá k zaúčtování daňový poradce.**

Rezerva na daň z příjmů vykázaná v rozvaze roku 2010 je snížena o zaplacené zálohy na daň z příjmů. V účetních výkazech jsou uvedeny tyto položky:

- Daň z příjmů za běžnou činnost – splatná 17 188 tis. Kč
- Rezerva na daň z příjmů 5 858 tis. Kč
- Krátk. pohledávky: Stát – daňové pohledávky 0 tis. Kč

Rozdílem mezi splatnou daňovou povinností vykázanou ve výkaze zisku a ztráty a rezervou na daň z příjmů vykázanou v rozvaze je částka 11 330 tis. Kč. Tato částka představuje zaplacené zálohy na daň z příjmů.

Posouzení věcné správnosti rezervy a její výše

Podle mého názoru, by se rezerva na daň z příjmů měla vykazovat v celkové výši očekávané daňové povinnosti, tj. nekompenzovaná o zaplacené zálohy na daň (viz tabulka č. 8). Domnívám se tak proto, že pohledávka k finančnímu úřadu okamžikem zaúčtování rezervy na daň nezaniká. Pohledávka zaniká až v okamžiku podání daňového přiznání, na kterém poplatník daně vyúčtuje svoji daňovou povinnost. Do té doby se jedná pouze o odhad a není možné takto odhadovaný závazek kompenzovat se skutečnou pohledávkou za finančním úřadem a to i přesto, že touto pohledávkou jsou zaplacené zálohy na daň.

Obdobně lze posuzovat například dohadný závazek za spotřebu elektrické energie, která nebyla k rozvahovému dni vyúčtována. Podle účetní metodiky tento závazek není kompenzován se zaplacenými zálohami. Ty jsou vykázány v krátkodobých pohledávkách. Podle mého názoru by se mělo při vykazování odhadované výše daně z příjmů postupovat stejně.

Tabulka 8: Porovnání účetního postupu tvorby a čerpání rezervy na daň z příjmů ve firmě Fronius Česká republika, s.r.o. v roce 2010 s vlastním doporučeným postupem

| měs./rok | Text | Částka Kč | Fronius ČR, s.r.o. | | vlastní řešení | |
|----------|--|------------|--------------------|-----|----------------|-----|
| | | | MD | Dal | MD | Dal |
| 9/2010 | VBÚ: Platba zálohy na daň | 4 374 300 | 341 | 221 | 341 | 221 |
| 9/2010 | VBÚ: Platba zálohy na daň | 4 374 300 | 341 | 221 | 341 | 221 |
| 9/2010 | VBÚ: Platba zálohy na daň | 1 279 400 | 341 | 221 | 341 | 221 |
| 12/2010 | VBÚ: Platba zálohy na daň | 1 279 400 | 341 | 221 | 341 | 221 |
| 12/2010 | VÚD: 1) Předpokládaná výše daně z příjmů za rok 2010 | 17 165 000 | 591 | | | |
| | 2) Snížení očekávané daň. povinnosti o zaplacené zálohy | 11 307 400 | | 341 | | |
| | 3) Tvorba rezervy na daň | 5 857 600 | | 453 | | |
| 12/2010 | VÚD: Tvorba rezervy na daň | 17 165 000 | | | 591 | 453 |
| 9/2011 | VÚD: Zaúčtování skutečné daňové povinnosti podle daňového přiznání | 17 145 700 | 591 | 341 | 591 | 341 |
| 9/2011 | VÚD: 1) Rozpuštění (čerpání) rezervy na daň z příjmů | 17 165 000 | | 591 | | |
| | 2) Čerpání rezervy | 11 307 400 | 341 | | | |
| | 3) Čerpání rezervy | 5 857 600 | 453 | | | |
| 9/2011 | VÚD: Čerpání rezervy na daň | 17 165 000 | | | 453 | 591 |
| 10/2011 | VBÚ: Úhrada doplatku daně | 5 838 300 | 341 | 221 | 341 | 221 |

Zdroj: Fronius ČR, s.r.o., vlastní zpracování

Tabulka 9: Dopad odlišného řešení účtování rezervy na daň z příjmů do položek rozvahy

| Položka rozvahy | Částka v tis. Kč | |
|---------------------------------|--------------------|----------------|
| | Fronius ČR, s.r.o. | vlastní řešení |
| AKTIVA Celkem | 455 996 | 467 303 |
| Oběžná aktiva | 240 797 | 252 104 |
| Krátkodobé pohledávky | 103 115 | 114 422 |
| Stát - daňové pohledávky | 0 | 11 307 |
| PASIVA Celkem | 455 996 | 467 303 |
| Cizí zdroje | 140 136 | 151 443 |
| Rezervy | 10 945 | 22 252 |
| Rezerva na daň z příjmů | 5 858 | 17 165 |

Zdroj: Fronius ČR, s.r.o., vlastní zpracování

Odlišný postup řešení má rozdílný dopad pouze v rozvaze. Výkaz zisku a ztráty se nezmění.

Je zřejmé, že odlišný způsob zaúčtování rezervy na daň z příjmů ovlivní finanční ukazatele, kterými se hodnotí stabilita a hospodářský vývoj společnosti. V následující tabulce jsou vybrány základní finanční ukazatele, na nichž je tento vliv znázorněn. Za předpokladu účtování rezervy na daň z příjmů ve výši odhadované daňové povinnosti (nekompenzované o zaplacené zálohy) **má ukazatel rentability celkových aktiv a ukazatel zadluženosti horší výsledek, naopak ukazatel likvidity vykazuje lepší výsledek** než při vykázání rezervy v kompenzované výši. Nicméně před samotným výpočtem uvedených ukazatelů jsou obvykle prováděny úpravy, které odlišný charakter jednotlivých položek rozvahy zohlední. Zejména při výpočtu míry zadluženosti je doporučováno vyjmout z cizích zdrojů rezervy.

Tabulka 10: Vliv odlišného řešení na hodnoty finančních ukazatelů za rok 2010

| Finanční ukazatel | Výpočet na základě řešení: | |
|--|----------------------------|----------------|
| | Fronius ČR, s.r.o. | vlastní řešení |
| Rentabilita aktiv ROA (EBIT/Aktiva) | 15,61% | 15,24% |
| Míra zadluženosti (Cizí zdroje/Aktiva) | 30,73% | 32,41% |
| Běžná likvidita (Oběžná A / Krát. závazky) | 1,86 | 1,95 |

Zdroj: Fronius ČR, s.r.o., vlastní zpracování

Výši rezervy na daň z příjmů počítá daňový poradce, který následně zpracuje daňové priznání. Částka skutečné daňové povinnosti se od odhadované výše liší jen minimálně.

Vzhledem k tomu, že výpočet daně z příjmů není náplní této diplomové práce, nebudu výši odhadované daně z příjmů zaúčtované na položku rezerv prověřovat.

9.2.3. Posouzení úplnosti vykázanych rezerv

Ve firmě Fronius Česká republika, s.r.o. jsem dotazováním zjišťovala, zda neexistují jiné důvody pro tvorbu rezerv, kromě rezerv již vytvořených. Zjišťovala jsem zejména, zda existuje náplň pro tvorbu těchto rezerv:

- Rezerva na soudní spory,
- Rezerva na pojištěné škody ve výši spoluúčasti,
- Rezerva na smluvní pokuty a penále,
- Rezerva ve výši nákladů spojených s možností likvidací neprodejného zboží.

Firma nevedla v letech 2010 a 2011 žádné soudní spory, ze kterých by vyplývalo riziko budoucích výdajů. Proto v roce 2010 nebyl důvod k vytváření rezervy na soudní spory.

Firma má smluvně sjednanou spoluúčast u havarijního pojištění vozidel, u pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou zaměstnancem (spoluúčast 20 %) a pojištění pohledávek (spoluúčast 30 %). Přechodné snížení hodnoty majetku (opravitelná škoda na vozidle, pohledávka po splatnosti) je k rozvahovému dni vykázáno formou opravné položky. Z toho vyplývá, že **rezerva na pojištěné škody ve výši spoluúčasti bude vytvářena pouze v případě očekávaných výdajů na náhradu škody způsobenou zaměstnanci**. Taková skutečnost nebyla firmě ke dni uzavírání účetních knih roku 2010 známa.

Rezervu na obecná rizika škody ve výši spoluúčasti nelze tvořit. Škoda způsobená zaměstnanci je náhodná, nelze ji předvídat. Škody na motorových vozidlech se pravidelně opakují. Pravděpodobnost vzniku takové škody lze teoreticky vypočítat, podle mého názoru se však jedná o pravidelně se opakující škody drobného rozsahu, na které není vhodné tvořit rezervu. Nejedná se o očekávané zvýšení nákladů (odliv finančních prostředků) a ani o náklady přímo související s realizovanými výnosy.

Další výše uvedené rezervy (na smluvní pokuty a penále, na likvidaci neprodejného zboží) bude firma tvořit pouze v případě, že si bude vědoma významného rizika budoucího odlivu peněžních prostředků. Ke dni uzavírání účetních knih roku 2010 nebyly zaznamenány žádné okolnosti, ze kterých by vyplývala povinnost platit smluvní pokuty a penále. Likvidace neprodejného zboží není spojena se zvýšenými náklady. Jediným nákladem je doprava takového zboží do sběrných surovin.

9.3. Tvorba a odepisování opravných položek

9.3.1. Účetní případy vykázané v účetnictví firmy Fronius Česká republika

Opravné položky jsou tvořeny na základě vnitropodnikové směrnice (viz příloha č. 7). Směrnice byla vypracována v roce 2009 a dostatečně vysvětluje metodiku tvorby opravných položek. Používaná pravidla jsou převzata od mateřské společnosti a jsou stejná pro celý nadnárodní koncern.

V roce 2010 byla v rozvaze pomocí opravných položek snížena pořizovací hodnota materiálu, hotových výrobků, zboží a pohledávek. Výše opravných položek je uvedena v následující tabulce.

Tabulka 11: Opravné položky k 31. 12. 2010 a jejich podíl na majetku společnosti

| Položka | Brutto stav zásob (v tis. Kč) | Opravná položka (v tis. Kč) | Podíl OP na konkrétním druhu zásob | Podíl na celkových aktivech | Podíl na celkových nákladech |
|------------------------|-------------------------------|-----------------------------|------------------------------------|-----------------------------|------------------------------|
| Opravné položky celkem | 234 802 | 19 189 | 8,17% | 4,21% | 1,43% |
| OP k zásobám | 118 954 | 4 923 | 4,14% | 1,08% | 0,37% |
| OP k pohledávkám | 115 848 | 14 266 | 12,31% | 3,13% | 1,07% |
| Materiál | 49 045 | 574 | 1,17% | 0,13% | 0,04% |
| Nedokončená výroba | 1 181 | 43 | 3,64% | 0,01% | 0,00% |
| Výrobky | 36 776 | 20 | 0,05% | 0,00% | 0,00% |
| Zboží | 31 952 | 4 286 | 13,41% | 0,94% | 0,32% |
| Pohledávky (obchodní) | 115 848 | 14 266 | 12,31% | 3,13% | 1,07% |

Zdroj: Fronius ČR, s.r.o., vlastní zpracování

Opravné položky vykázané v rozvaze jsou z hlediska celkové výše aktiv a celkové výše nákladů firmy **významné**. Nejvýznamnější jsou opravné položky k pohledávkám z obchodního styku, které snižují hodnotu pohledávek o 12 %. Významné jsou také opravné položky na zboží. **V roce 2010 je v nákladech zahrnuta částka 13 777 tis. Kč, která vyjadřuje změnu stavu opravných položek** (z toho k pohledávkám: 12 421 tis. Kč). **Tato částka snižuje zisk po zdanění o 19 %**. Opravnými položkami jsou ve smyslu zásady opatrnosti zohledněna významná rizika ztráty výnosů v důsledku snížené hodnoty majetku.

Způsob, jakým firma Fronius Česká republika, s.r.o. tvoří výše uvedené opravné položky včetně odůvodnění jejich tvorby je popsán v následující podkapitole.

9.3.2. Posouzení přiměřenosti výše vykázaných opravných položek

Opravné položky k zásobám

Způsob a odůvodnění tvorby opravných položek

Snahou firmy je držet na skladě optimální množství zásob, tak aby byly náklady na skladování minimální a zároveň aby nebyla ohrožena plynulost výroby. Stanovení tohoto optima má za úkol oddělení logistiky, které spolupracuje s oddělením marketingu.

Opravné položky k zásobám jsou účtovány každý měsíc. Mechanismus tvorby opravných položek je znázorněn v následující tabulce. Každý měsíc se sleduje, které zásoby jsou na skladě bez pohybu. Pokud jsou bez pohybu více než 6 měsíců, signalizuje tato skutečnost určité potencionální riziko ztráty výnosů.

Tabulka 12: Opravné položky k zásobám, podíl ze vstupní ceny

| Položka zásob | Počet měsíců, kdy jsou zásoby bez pohybu | | |
|-----------------------|--|-------------------|---------------|
| | více než 6 a méně než 9 | více než 9 měsíců | výběhové díly |
| Materiál na skladě | 15% | 25% | 75% |
| Zásoby vlastní výroby | 15% | 25% | 75% |
| Zboží na skladě | 15% | 25% | 75% |

Zdroj: Fronius ČR, s.r.o., vlastní zpracování

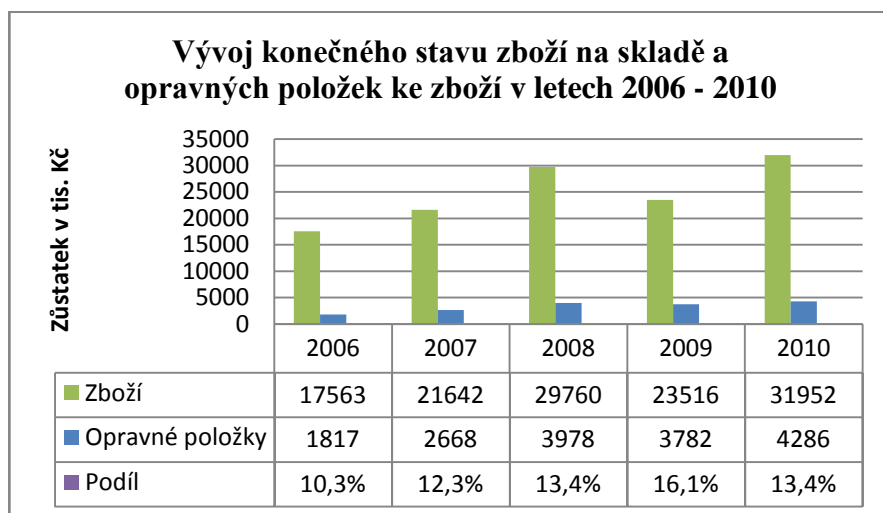
Materiál používaný k výrobě je specifický právě pro koncernový podnik Fronius. Tento materiál dodává jedna dodavatelská firma, které ho vyrábí pouze pro Fronius. Proto je nutné materiál objednávat s jistým předstihem. Takto upravený materiál má hodnotu pouze pro firmu, která si ho objednává. V případě, že by ho nevyužila, tak by byl neprodejný nebo prodejný s výraznou ztrátou. Naskladnění materiálu, pro který není odbyt, signalizuje pokles výroby (pokles poptávky po výrobcích) a riziko ztráty, které představuje nevyužitelnost materiálu. Na druhou stranu se může také jednat o špatnou koordinaci uvnitř podniku.

Zásoby nedokončené výroby a vlastních výrobků, které zůstávají na skladě dlouhodobě bez pohybu, představují významné riziko neprodejnosti. Firma však musí mít na skladě zásoby výrobků, které pravděpodobně budou použity k opravám již nevyráběných typů produktu vlastní výroby. K těmto servisním opravám je firma smluvně zavázána po dobu 10-ti let, na kterou si může zákazník za poplatek prodloužit záruční dobu na zakoupené zařízení. Není však jisté, zda celá zásoba „zastaralých“ typů výrobků bude využita. Toto významné riziko je

zohledněno tvorbou opravné položky. Takto tvořená opravná položka ovlivňuje náklady v období, ve kterém plynou výnosy z prodeje daného typu výrobků.

Do položky **zboží na skladě** je zahrnuto, jak zboží, které je přímo prodáváno, tak zboží, které je použito při servisních opravách. Právě pro možnost provádění servisních oprav na výběhových typech je nutné držet zásobu v aktuálním čase již nevyráběných náhradních dílů. Tyto náhradní díly jsou také dostupné pro přímé zákazníky v prodejnách. Stejně jako k vlastním výrobkům a nedokončené výrobě je ke zboží vytvářena opravná položka představující riziko nevyužití veškerých zásob výběhových náhradních dílů.

Graf 1: Vývoj stavu zboží na skladě a opravných položek



Zdroj: Fronius ČR, s.r.o., vlastní zpracování

Posouzení věcné správnosti opravné položky a její výše

Z výše uvedených důvodů se domnívám, že výše opravných položek k zásobám je vyčíslena v přiměřené výši.

Pro srovnání uvádím v tabulce č. 13 podíl tvořených opravných položek k zásobám na celkové brutto hodnotě zásob ve firmách, jejichž předmět podnikatelské činnosti je stejný nebo obdobný s firmou Fronius Česká republika, s.r.o.

Tabulka 13: Srovnání podílu opravných položek k zásobám s podobnými firmami

| Název firmy | Podnikatelská činnost | Podíl OP na zásobách | Poznámka |
|--------------------------------|---|----------------------|---|
| Fronius Česká republika | prodej a servis svařovací techniky, solární elektroniky, nabíjecích systémů akumulátorů; výroba traf | 4,14% | Z toho opravné položky ke zboží jsou 13,41% |
| Schneider Electric CZ | výroba, instalace a oprava elektronických strojů a přístrojů | 7,30% | OP k materiálu, tvořena porovnáním s prodejní cenou |
| Robert Bosch | výroba a montáž výrobků pro motorová vozidla, nástrojů a nářadí | 6,00% | OP k materiálu a výrobkům |
| Migatronik CZ | prodej a servis svařovací techniky | 5,00% | OP k nízkoobrátkovým zásobám: 50 % z ceny náhradních dílů |
| Omicron - svařovací stroje | výroba, instalace a opravy elektrických strojů a přístrojů | 3,00% | OP k materiálu, dle obratovosti |
| Phoenix Contact | prodej solární elektroniky | 65,00% | OP tvořena odborným odhadem |

Zdroj: www.justice.cz (sbírka listin obchodního rejstříku), vlastní zpracování

Způsob tvorby opravných položek k zásobám vychází z minulých zkušeností každé jednotlivé firmy. Nadnárodní společnosti uplatňují jednotnou metodiku pro všechny firmy, které jsou součástí jejich koncernu. Posouzení, zda je výše tvořených opravných položek optimální, je poměrně složité. Záleží na technických parametrech zboží nebo materiálu a na intenzitě technologického vývoje, od kterého se vyvíjí tržní cena zásob. Některé zásoby ztrácejí také svojí hodnotu a využitelnost v závislosti na době skladování. Ve firmě Fronius ČR se jedná zejména o nabíjecí systémy, které tím že nejsou v provozu, významně ztrácejí svoji primární funkční vlastnost. Podíl výběhových dílů na celkovém objemu zásob je zase dán maximální výší očekávaných oprav již nevyráběných typů výrobků.

Výše tvorby opravné položky k zásobám je tedy ovlivněna mnoha specifickými faktory. Smyslem opravné položky je zachycení maximální možné ztráty z budoucího prodeje nepotřebných zásob. Usuzují, že ve srovnání s jinými podniky je opravná položka k zásobám tvořená firmou Fronius ČR přiměřená.

Opravné položky k pohledávkám

Způsob a odůvodnění tvorby opravných položek

Firma má propracovaný systém, kterým je zajištěno, že neuhrazené pohledávky po splatnosti jsou vymáhány včas a účinnými prostředky. Veškeré své pohledávky, které jsou více než 45 dní po splatnosti a převyšují částku 10 000 Kč, předává k řešení společnosti, která se na vymáhání dluhů specializuje. Pokud ani tato společnost pohledávky po splatnosti v termínu 3 měsíců nevymůže, jsou předány k řešení právníkovi, který učiní všechny nezbytné kroky k zahájení soudního či rozhodčího řízení.

Kromě výše uvedeného jsou pohledávky firmy pojištěny. Spoluúčast u tohoto pojištění je 30 %. Proto je k pohledávkám, které jsou od 123 dní do 180 dní po splatnosti, vytvářena opravná položka ve výši 30 %. V případě, že pohledávka není uhrazena ani do doby 180 dní po splatnosti, je vytvořena opravná položka ve výši 100 % pohledávky a zároveň je vytvořena dohadná položka aktivní ve výši 70 % jmenovité hodnoty pohledávky, která představuje dohadnou pohledávku za pojišťovnou.

Opravné položky k pohledávkám jsou tvořeny postupně podle počtu dní po splatnosti. Výše opravné položky vyjádřená v procentech je uvedena v tabulce č. 14.

U pohledávek, které jsou vymáhány soudní cestou, je výše opravné položky stanovena individuálně.

Tabulka 14: Opravné položky k pohledávkám

| Počet dní pohledávky po splatnosti | Výše opravné položky (% jmenovité hodnoty) |
|------------------------------------|--|
| do 45 dní po splatnosti | 2% |
| od 46 do 75 dní | 3% |
| od 76 do 105 dní | 4% |
| od 106 do 122 dní | 5% |
| od 123 do 180 dní | 30% |
| více než 180 dní | 100% |

Zdroj: Fronius ČR, s.r.o., vlastní zpracování

V roce 2010 jsou v rozvaze vykázány poměrně vysoké opravné položky k pohledávkám. Opravné položky ve výši 14 266 tis. Kč představují 12 % z celkového objemu obchodních pohledávek. Oproti předcházejícímu účetnímu období se zvýšily o 12 988 tis. Kč. Toto významné navýšení je ovlivněno jednou neuhrazenou fakturou po splatnosti, která byla vystavena na částku 13 340 000,- Kč. K rozvahovému dni byla faktura již 5 měsíců po splatnosti. Protože firmě bylo do okamžiku uzavření účetních knih známo, že dlužník má více

věřitelů a není schopen své splatné závazky po delší dobu plnit, zohlednila toto významné riziko nevymahatelnosti pohledávky opravnou položkou ve výši 100 % hodnoty pohledávky.

Posouzení věcné správnosti opravné položky a její výše

Systém tvorby opravných položek k pohledávkám je optimální. K dosud neuhrazeným pohledávkám, které jsou již **půl roku po splatnosti, je správné vytvořit 100% opravnou položku.** Pohledávky jsou vymáhány včas, a proto u neuhrazených pohledávek půl roku po splatnosti existuje vysoká pravděpodobnost, že nebudou uhrazeny. Výjimkou by mohlo být pouze pozastavení platby pohledávky z objektivních důvodů.

Opravnými položkami k pohledávkám jsou ve své podstatě „stornovány“ vykázané výnosy. Pokud existuje pochybnost, že tyto výnosy budou skutečně inkasovány, bylo by nesprávné a velmi riskantní je zahrnovat do výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření představuje pro majitele a manažery podniku volné peněžní prostředky pro reinvestování. Nevytvoření opravné položky k „pochybným“ pohledávkám by mohlo mít vážné důsledky.

Firma v maximální možné míře využívá daňově uznatelných výdajů souvisejících s nedobytnými pohledávkami (opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, daňově uznatelný odpis pohledávek). Pohledávka je odepsána až v okamžiku, kdy nastane skutečnost, za které je odpis pohledávky daňově uznatelný. Pokud je s jistotou zřejmé, že takový okamžik v budoucnu nenastane a pohledávka je promlčená, je možné ji nedaňově odepsat. Předčasným daňově neúčinným odpisem pohledávky by mohla firma přijít o možnost snížení základu daně v budoucích obdobích.

9.4. Odložená daňová povinnost

Odloženou daňovou povinností firmě Fronius Česká republika, s.r.o. počítá a předkládá k zaúčtování externí auditor.

Na základě údajů z účetní závěrky a dalších nezbytných informací pro výpočet odložené daně jsem odloženou daňovou povinností firmy vypočetla (viz tabulky č. 15 – č. 17) a zkontrolovala se zůstatkem uvedeným v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

Tabulka 15: Účetní a daňová rozvaha v netto hodnotách pro výpočet odložené daně za rok 2010

| Položky rozvahy | Brutto hodnota | Korekce | | Netto hodnota | |
|-------------------------|----------------|--|-------------|---------------|-------------|
| | | účetní | daňová | účetní | daňová |
| AKTIVA | | | | | |
| Dlouhodobý majetek | 344 795 617 | 129 975 547 | 130 243 250 | 214 820 070 | 214 552 367 |
| Zásoby | 118 953 415 | 4 923 586 | 0 | 114 029 829 | 118 953 415 |
| Pohledávky | 124 044 136 | 14 832 884 | 1 327 503 | 109 211 252 | 122 716 633 |
| Krátk. finanční majetek | 17 555 458 | "Hodnota tohoto majetku není v budoucnosti přímo uplatnitelná pro daňové účely." | | | |
| Časové rozlišení | 378 466 | | | 378 466 | 378 466 |
| PASIVA | | | | | |
| Vlastní kapitál | 315 709 234 | "Hodnota tohoto majetku není v budoucnosti přímo uplatnitelná pro daňové účely." | | | |
| Rezervy | 10 944 789 | | | 10 944 789 | 0 |
| Krátkodobé závazky | 129 190 841 | | | 129 190 841 | 129 190 841 |
| Časové rozlišení | 151 200 | | | 151 200 | 151 200 |

Zdroj: Fronius ČR, s.r.o., vlastní zpracování

Tabulka 16: Určení trvalých a přechodných rozdílů, výpočet odložené daně za rok 2010

| Položky rozvahy | Rozdíly netto hodnoty | | Přechodné rozdíly | | Sazba daně | Odložená daňová pohledávka |
|--------------------|-----------------------|-------------|-------------------|-------------|------------|----------------------------|
| | trvalé | přechodné | zdanitelné | odčitatelné | | |
| AKTIVA | | | | | | |
| Dlouhodobý majetek | | 267 703 | 267 703 | | 19% | -50 864 |
| Zásoby | | -4 923 586 | | 4 923 586 | 19% | 935 481 |
| Pohledávky | -643 | -13 504 738 | | 13 504 738 | 19% | 2 565 900 |
| Časové rozlišení | 0 | 0 | | | 19% | 0 |
| PASIVA | | | | | | |
| Rezervy | 5 857 600 | 5 087 189 | | 5 087 189 | 19% | 966 566 |
| Krátkodobé závazky | 0 | 0 | | | 19% | 0 |
| Časové rozlišení | 0 | 0 | | | 19% | 0 |

Zdroj: Fronius ČR, s.r.o., vlastní zpracování

Tabulka 17: Konečný zůstatek odložené daně a rozdíl k zaúčtování v roce 2010

| Zdroje rozdílů | Základ pro výpočet odložené daně | Sazba daně | Odložená daňová pohledávka |
|---|----------------------------------|------------|----------------------------|
| Rozdíl mezi účetní a daňovou ZC dlouh. maj. | -267 703 | 19% | -50 864 |
| Výše opravných položek k zásobám | 4 923 586 | 19% | 935 481 |
| Výše nedaňových oprav. položek k pohledávkám | 13 504 738 | 19% | 2 565 900 |
| Výše účetních rezervy (na nevyplacené provize, na nevyčerpanou dovolenou, na garanční opravy) | 5 087 189 | 19% | 966 566 |
| Nevyčerpaná daňová ztráta minulých let | 0 | | |
| Nevyužitá daňové odpočty a jiné časově převoditelné daňové nároky | 0 | | |
| Odložená daňová pohledávka k 31.12.2010 | 23 247 810 | | 4 417 084 |
| Počáteční zůstatek odložené daňové pohledávky | | | 1 158 714 |
| Rozdíl k zaúčtování v roce 2010 (zápisem: 481 / 592) | | | 3 258 370 |

Zdroj: Fronius ČR, s.r.o., vlastní zpracování

Celková odložená daň za všechna předchozí období představuje odloženou daňovou pohledávku ve výši 4 417 084,- Kč. Základ pro výpočet odložené daně je 23 247 810,- Kč.

Firma očekává, že vývoj v následujících účetních obdobích bude ekonomicky příznivý a že bude moci odloženou daňovou pohledávku skutečně v následujících letech uplatnit. Proto je zaúčtování odložené daňové pohledávky správné.

Zaúčtováním této pohledávky zápisem MD 481 / Dal 592 se snižuje očekávaná ztráta v následujících účetních období, která je vyjádřena v aktuálním čase daňově neuznatelnými rezervami a opravnými položkami. Odložená daňová pohledávka tak představuje daňovou úsporu v období realizace výdajů, za jejichž účelem jsou tvořeny rezervy. Tím budou celkové náklady nižší. Odložená daňová pohledávka vztahující se k opravným položkám, představuje snížení možné ztráty vlivem skutečného poklesu hodnoty majetku v následujících obdobích. Riziko možné ztráty je sníženo o daňovou úsporu, která bude využita, pokud skutečně dojde k realizaci ztráty (nevymahatelnosti pohledávky, ztrátového prodeje zásob).

Odložená daň vztahující se k dlouhodobému majetku má čistě charakter časového rozlišení vyplývajícího z odlišného pojetí účetních a daňových odpisů. S výjimkou některých náhodných skutečností, za kterých by zůstatková cena majetku nebyla daňově uznatelná, se odložený daňový závazek nebo pohledávka vždy v plné výši promítne se do splatné daňové povinnosti v následujících letech.

10. Význam aktuálního principu a vliv na výsledek hospodaření v jednotlivých obdobích ve firmě Fronius Česká republika, s.r.o.

Firma Fronius Česká republika, s.r.o. maximálně využívá všechny nástroje a účetní metody, tak aby **za běžné období vykazala pouze jistý zisk** a zohlednila veškerá předvídatelná rizika a možné ztráty. **Takto vykázaný jistý zisk společnosti je možné reinvestovat popřípadě vyplatit společníkům bez rizika ohrožení provozuschopnosti podniku.**

Tvorba rezerv snižuje zisk běžného období a v rozvaze se odrazí změnou struktury pasiv. Rezervy jsou součástí cizích zdrojů a snižují tak vlastní kapitál. Rezervy se rozpouštějí v období skutečně vynaložených nákladů a v tomto období již nemají vliv na výsledek hospodaření. Rozpuštění nevyčerpané výše rezervy zvyšuje zisk v období jejího rozpuštění tj. v období, kdy pomine důvod pro držení vytvořené rezervy.

Obdobně tvorba opravných položek snižuje zisk běžného období. V rozvaze se odrazí snížením vlastního kapitálu a snížením hodnoty majetku. Opravné položky se rozpouští v období, kdy pomine riziko snížené hodnoty majetku, pak se výsledek hospodaření zvýší nebo v období, kdy se snížení hodnoty stane trvalou skutečností, pak nemá rozpuštění opravných položek vliv na výsledek hospodaření.

Dopad tvorby a čerpání rezerv, opravných položek a odložené daňové povinnosti na výsledek hospodaření v jednotlivých letech ve firmě Fronius ČR je znázorněn v tabulce č. 18 a v grafu č. 2.

Firma tvořila v letech 2005 – 2007 rezervu na opravu dlouhodobého majetku. V roce 2008 došlo k opravě koupené výrobní haly. Firma tak rozšířila svoje výrobní kapacity. Náklady na finančně náročnou opravu jsou rozloženy do více účetních období.

Ostatní rezervy (na nevyplacené provize a na nevyčerpanou dovolenou) se vyvíjejí stejně s vývojem obratu. V období poklesu tržeb dochází k jejich čerpání, resp. snížení jejich výše. Přestože v roce 2009 bylo dosaženo vyššího obratu, nebyla plně využita nová výrobní kapacita podniku. Proto dochází k čerpání rezerv, přestože obrat se zvýšil.

Opravné položky k zásobám postupem let narůstají s narůstajícím obratem tržeb. Na změnu obratu reagují se zpožděním. To je důsledek vyššího zůstatku zásob na skladě v období neočekávaného poklesu tržeb (poptávky).

Opravné položky k pohledávkám jsou postupem let vytvářeny a čerpány podle aktuální situace v daném období.

Odložená daň kopíruje vývoje přechodně daňově neuznatelných rezerv, opravných položek a odpisů, přičemž představuje očekávanou daňovou úsporu (snížení nákladů). Rozpuštěním

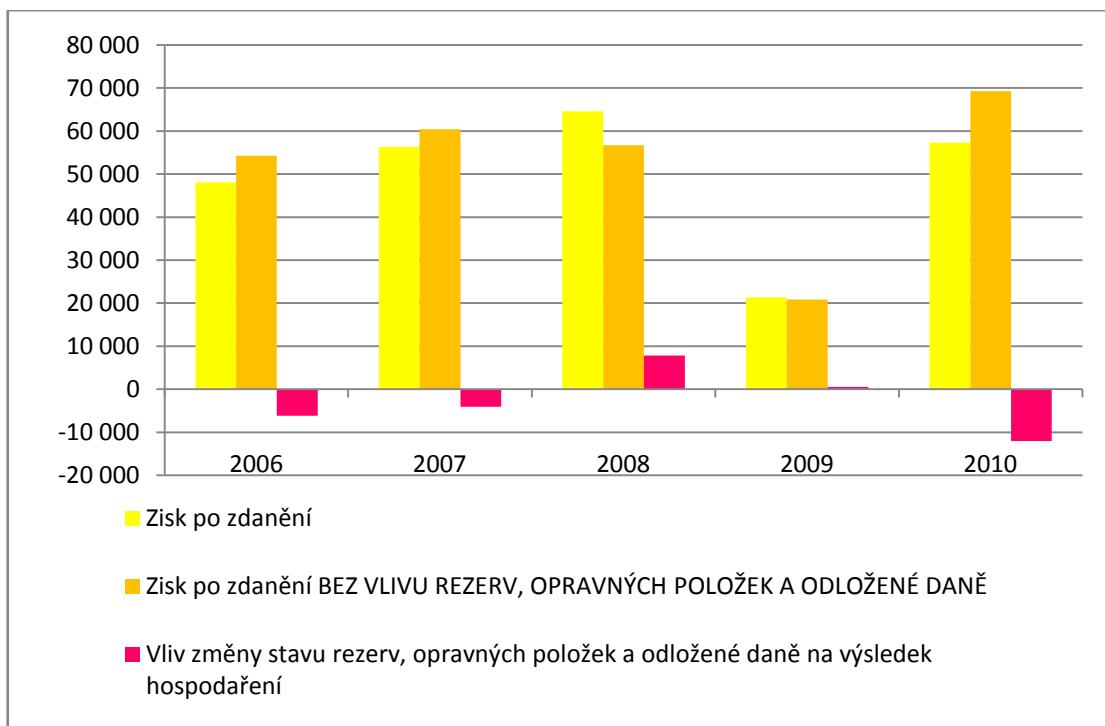
rezerv a opravných položek dochází ke zpětné korekci. Celkové náklady se vlivem „stornování“ odložené daňové pohledávky zvýší a skutečnou realizací daňové úspory dochází ke snížení nákladů. Pokud tedy rozpuštění rezerv a opravných položek neovlivní výsledek hospodaření, nebude ovlivněn ani přeměnou odložená daňové povinnosti na povinnost splatnou. Pokud rozpuštění rezerv a opravných položek ovlivní výsledek hospodaření, „stornování“ související odložené daně bude mít na výsledek hospodaření opačný vliv.

Tabulka 18: Dopad rezerv, opravných položek a odložené daně na výsledek hospodaření v letech 2006 – 2010

| Název položky | Hodnoty za jednotlivá období v tisících Kč | | | | |
|---|--|----------------|----------------|----------------|------------------|
| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
| Výnosy celkem: | 570 249 | 679 376 | 605 184 | 777 170 | 1 394 548 |
| Náklady celkem: | 522 168 | 623 032 | 540 609 | 755 834 | 1 337 275 |
| Nákladovost (Náklady/Výnosy) | 0,92 | 0,92 | 0,89 | 0,97 | 0,96 |
| Vybrané položky ovlivňující výsledek hospodaření jednotlivých období z hlediska věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů: | | | | | |
| Změna stavu: | | | | | |
| - zákonných rezerv na opravy | 4 071 | 3 062 | -7 470 | 0 | 0 |
| - ostatních rezerv | 533 | 492 | -939 | -412 | 1 520 |
| - opravných položek k zásobám | 443 | 619 | 734 | -217 | 790 |
| - opravných pol. k pohledávkám | 307 | 554 | -384 | -172 | 12 988 |
| - odložené daňové povinnosti | 813 | -649 | 232 | 301 | -3 258 |
| SOUČET vybraných položek | 6 167 | 4 078 | -7 827 | -500 | 12 040 |
| Zisk po zdanění | 48 081 | 56 344 | 64 575 | 21 336 | 57 273 |
| Zisk po zdanění BEZ VLIVU REZERV, OPRAVNÝCH POLOŽEK A ODLOŽENÉ DANĚ | 54 248 | 60 422 | 56 748 | 20 836 | 69 313 |

Zdroj: Fronius ČR, s.r.o., vlastní zpracování

Graf 2: Dopad změny stavu rezerv, opravných položek a odložené daně na výsledek hospodaření v letech 2006 – 2010



Zdroj: Fronius ČR, s.r.o., vlastní zpracování

11. Shrnutí zjištěných výsledků

Firma Fronius Česká republika, s.r.o. je dceřinou společností, jejímž 100%-ním vlastníkem je rakouská společnost Fronius International GmbH. **Vnitřní účetní systém firmy Fronius ČR je do značné míry ovlivněn požadavky mateřské společnosti.** Zejména systém tvorby opravných položek k majetku je společný pro všechny společnosti, které tvoří nadnárodní konsolidační celek. Ve spolupráci s mateřskou společností jsou stanoveny také ceny, včetně **ocenění zásob vlastní výroby evidovaných na skladě.** Tyto zásoby jsou oceněny **cenou na úrovni plných nákladů.** **Takové ocenění by mohlo, za předpokladu neočekávaných výkyvů stavu zásob na skladě, meziročně ovlivnit výsledek hospodaření.** Podle provádějící vyhlášky k zákonu o účetnictví by se měly takové výrobky oceňovat přímými materiálovými a mzdovými náklady. Tím je eliminováno riziko vykázání nerealizovaných výnosů. Výnosy na pokrytí fixních nákladů jsou vykazovány až v okamžiku prodeje výrobků.

Některé **vnitropodnikové účetní směrnice** ve firmě Fronius ČR, s.r.o. jsou vyhotoveny v nedostačujícím rozsahu a nejsou aktualizovány. Návrhy nových vnitropodnikových směrnic jsem zpracovala a jsou součástí přílohy této diplomové práce.

Firma Fronius Česká republika, s.r.o. má dobře propracovaný **vnitropodnikový systém**, který minimalizuje riziko vzniku účetní chyby nebo neúplnosti účetních dat. Provádí měsíční účetní uzávěrky účtů. Pro potřeby manažerského účetnictví jsou měsíční uzávěrky sestavovány tak, aby byly v každém měsíci zohledněny veškeré náklady a výnosy, které věcně a časově s daným měsícem souvisejí. Měsíčně jsou účtovány také odpisy dlouhodobého majetku a opravné položky k zásobám. Roční účetní závěrce předchází uzávěrkové operace, které zahrnují zejména zaúčtování inventarizačních rozdílů, opravných položek k pohledávkám, dohadných položek, rezerv a kurzových rozdílů. Firma dodržuje zásadu aktuálního principu a s ní související zásadu opatrnosti. V účetním období roku 2010 byly tak zahrnuty pouze výnosy a náklady, které s tímto obdobím věcně a časově souvisejí. Výsledek hospodaření představuje reálně dosažený zisk, který zohledňuje všechna předvídatelná rizika a možné ztráty.

Firma **časově nerozlišuje** výdaje do 10 000,- Kč. Takto stanovená hranice zaručuje, že výsledek hospodaření nebude touto skutečností významně ovlivněn, protože tato částka představuje pouze 0,037 % z hodnoty nejnižšího zisku za posledních pět let. **Firma nemá stanovenou hranici, do které nebude časově rozlišovat jednorázové pořízení většího množství drobného majetku dlouhodobé spotřeby. Tuto hranici bych doporučila stanovit na částku 120 000,- Kč, která představuje 0,45 % hodnoty nejnižšího zisku za posledních pět let.**

Nejvýznamnější položkou **přechodných účtů rozvažných** jsou dohadné účty pasivní. Pomocí těchto účtů je do nákladů roku 2010 účtována spotřeba energie a auditorské služby. Konečný zůstatek tohoto účtu je 1 026 tis. Kč.

Rezervy vytvořené firmou Fronius ČR tvoří 2,4 % hodnoty celkových pasiv. Z toho nejvýznamnější je rezerva na daň z příjmů ve výši 5 858 tis. Kč. Ostatní rezervy tvořené zejména na nevyplacené provize a na nevyčerpanou dovolenou jsou v celkové výši 5 087 tis. Kč. Výše ostatních rezervy se oproti předcházejícímu účetnímu období zvýšila o 1 520 tis. Kč, což představuje snížení zisku po zdanění o 2,6 %.

Rezerva na nevyplacené provize se tvoří na zaměstnanecké odměny vyplácené formou provize z fakticky inkasovaných tržeb za prodané zboží. Firma očekává, že v následujícím roce inkasuje tržby ve výši 90 841 tis. Kč, které jsou již vykázány ve výnosech roku 2010. Z těchto příjmů vyplatí svým zaměstnancům provize včetně odvodů na pojistné ve výši 2 029 tis. Kč. Rezerva na neplacené provize je v sledovaném roce o 1 061 tis. Kč vyšší než v přecházejícím.

Rezerva na nevyčerpanou dovolenou se tvoří za účelem zadržení peněžních prostředků určených na výplatu náhrady mzdy za čerpání dovolené v příštím roce. Tyto očekávané náklady věčně patří do roku 2010, protože v tomto období jsou vykázány výnosy za výrobky a zboží, jejichž ocenění kalkuluje také náhradu mzdy za dovolenou. Vybírají-li si zaměstnanci dovolenou z minulého roku, ovlivňují tak výnosy běžného roku, protože nevytvářejí produkci (nevykovávají práci). Z tohoto vyplývá, že nevyčerpaná dovolená představuje riziko ztráty výnosů v následujícím období. Na toto riziko je ve smyslu zásady opatrnosti tvořena rezerva. **Tvorba rezervy na nevyčerpanou dovolenou by neměla opodstatnění v případě, že by čerpání dovolené zaměstnanci nemělo vliv na objem tržeb.**

Firma tvoří také **rezervu na garanční opravy** ve výši 33 tis. Kč. Tato výše je ve srovnání s celkovým objemem obrátu a zisku zanedbatelná. **Podklady pro tvorbu rezervy na garanční opravu jsou nepřehledné. Přesný výpočet částky rezervy v nich není uveden.** Na základě těchto skutečností doporučují znovu prověřit pravděpodobnost vzniku závady na výrobku do konce záruční doby. **Pokud by podíl vadných výrobků na celkovém objemu výroby byl nižší než 0,1 %, tak jsou náklady na garanční opravy z hlediska vlivu na výsledek hospodaření v jednotlivých letech nevýznamné a proto není nutné tuto rezervu vytvářet.** Firmy podnikající v podobném oboru jako firma Fronius ČR, s.r.o. rezervu na garanční opravy nevytvářejí, kromě firmy Migaronic CZ. Tato nadnárodní společnost prodává a zajišťuje servis svařovací techniky a vytváří rezervu na garanční opravy ve výši 2 % z obrátu za prodaná zařízení. Náklady na garanční opravy prodávaného zboží firmou Fronius ČR nese mateřská společnost Fronius International, která je konečným výrobcem prodávaného zařízení.

Rezervu na daň z příjmů firma Fronius ČR, s.r.o. vytváří v kompenzované výši o zaplacené zálohy na daň, tzn. že daň z příjmů je 17 188 tis. Kč, rezerva na daň je 5 858 tis. Kč a pohledávky jsou nulové. **Podle mého názoru je tento postup nesprávný, neboť pohledávky ve výši zaplacených záloh finančnímu úřadu nezanikají ke dni vytvoření rezervy, nýbrž ke dni podání daňového přiznání.** Domnívám se, že není vhodné kompenzovat odhadovanou výši daňové povinnosti se skutečnou výší pohledávek. Obdobný metodický postup je také uplatňován u dohadných položek např. za spotřebovanou elektrickou energii.

Opravné položky tvořené firmou Fronius ČR, s.r.o. v roce 2010 významně ovlivnily výsledek hospodaření. V nákladech je zahrnuta částka 13 777 tis. Kč, která vyjadřuje změnu stavu opravných položek. Tato částka snižuje zisk po zdanění o 19 %. Největší podíl na této změně stavu mají **opravné položky k pohledávkám** (částka 12 988 tis. Kč). Tato částka představuje významné riziko nevymahatelnosti jedné konkrétní pohledávky po splatnosti. Firma reagovala na informace o platební neschopnosti svého dlužníka vytvořením 100 % opravné položky k této pohledávce.

Opravné položky k zásobám se oproti předcházejícímu roku zvýšily o 790 tis. Kč. Největší opravné položky jsou tvořeny ke zboží, kde představují 13,4 % jeho brutto hodnoty. Jedná se především o opravné položky k náhradním dílům pro servis výběhových typů dříve dodaného zařízení. K těmto servisním opravám je firma smluvně zavázána po dobu 10-ti let, na kterou si může zákazník za poplatek prodloužit záruční dobu na zakoupené zařízení. Není však jisté, zda využije veškeré své takto držené zásoby. Toto významné riziko zohledňuje tvorbou opravných položek. Opravné položky k zásobám jsou tvořeny měsíčně podle doby zboží na skladě bez pohybu. K výběhovým dílům je tvořena opravná položka ve výši 75 % jejich pořizovací hodnoty. Smyslem opravných položek je zachycení maximální možné ztráty z budoucího prodeje nepotřebných zásob. Firma Fronius ČR, s.r.o. tvoří opravné položky k zásobám v obdobné výši jako jiné firmy s podobným předmětem podnikání.

K výše uvedeným opravným položkám a rezervám je nutné zohlednit také budoucí možnou daňovou úsporu. Tato daňová úspora se v účetnictví vykazuje pomocí **odložené daně**. Firma Fronius ČR, s.r.o. zaúčtovala v roce 2010 částku ve výši 3 258 tis. Kč, která zvyšuje odložené daňovou pohledávku z předchozích let. Na této částce mají největší podíl účetní opravné položky k pohledávkám ve výši 13 505 tis. Kč (z toho je odložená daňová pohledávka 2 566 tis. Kč). Firma očekává, že s dlužníky těchto pohledávek bude v nejbližší době zahájeno insolvenční řízení a že v případě nevymahatelnosti pohledávek si bude moci snížit základ daně a tím i stojí daňovou povinnost.

Ze sledování **meziročních změn** rezerv, opravných položek a odložené daně za posledních pět let u firmy Fronius ČR, s.r.o. je možné vyčíst, že opravné položky k zásobám postupem let narůstají s narůstajícím obratem tržeb a opravné položky k pohledávkám, rezervy i odložená daň jsou postupem let vytvářeny a čerpány podle aktuální situace v daném období.

Firma Fronius Česká republika, s.r.o. maximálně využívá všechny nástroje a účetní metody, tak aby za běžné období vykázala pouze jistý zisk a zohlednila veškerá předvídatelná rizika a možné ztráty. Takto vykázáný jistý zisk společnosti je možné reinvestovat popřípadě vyplatit společníkům bez rizika ohrožení provozuschopnosti podniku.

Na závěr shrnuji vlastní doporučení pro firmu Fronius Česká republika, s.r.o.:

- 1) Doporučuji aktualizovat a doplnit tyto vnitropodnikové účetní směrnice: Zásady pro časové rozlišování nákladů a výnosů, tvorba dohadných položek a položek časového rozlišení, Zásady pro tvorbu a čerpání rezerv, Postup při účtování o odložené dani. Vlastní návrh směrnic je uveden v příloze této diplomové práce.
- 2) Doporučuji stanovit hranici, do které firma nebude časově rozlišovat jednorázové pořízení většího množství drobného majetku dlouhodobé spotřeby na částku 120 000,- Kč.
- 3) Doporučuji znovu prověřit pravděpodobnost vzniku závady na výrobku do konce záruční doby. Tato pravděpodobnost se vypočítá jako podíl výrobků, na které byla uplatněna reklamace k celkovému objemu prodaných výrobků. Protože je záruční doba delší než jeden rok, je vhodné zjistit vazbu mezi konkrétním objemem prodeje výrobků a následnými reklamacemi. Pokud by podíl vadných výrobků na celkovém objemu výroby byl nižší než 0,1 %, tak jsou náklady na garanční opravy z hlediska vlivu na výsledek hospodaření v jednotlivých letech nevýznamné a proto není nutné tuto rezervu vytvářet.
- 4) Rezerva na daň z příjmů je vytvářena v kompenzované výši o zaplacené zálohy na daň. Podle mého názoru je tento postup nesprávný, neboť pohledávky ve výši zaplacených záloh finančnímu úřadu nezanikají ke dni vytvoření rezervy, nýbrž ke dni podání daňového přiznání. Proto doporučuji vytvářet rezervu na daň ve výši odhadované daňové povinnosti a ponechat zaplacené zálohy na daň jako pohledávky na straně aktiv.
- 5) Doporučuji stanovit ocenění skladových zásob vlastní výroby na úrovni variabilních nákladů (přímý materiál a přímé mzdy). Výnosy na pokrytí fixních nákladů tak budou vykazovány až v okamžiku prodeje výrobků. Tento způsob ocenění vyplývá také z prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví.

12. Závěr

Zásada akruální principu spolu se zásadou opatrnosti, která je postavena na primární myšlence akruální báze, tvoří podstatu podvojného účetnictví.

Na akruálním principu jsou postaveny tyto účetní metody: přechodné účty aktiv a pasiv, odpisy, rezervy, opravné položky, ocenění reálnou hodnotou, kurzové rozdíly a odložená daňová povinnost. Přechodné účty umožňují rozdělení nákladů a výnosů do jednotlivých období, se kterými věcně a časově souvisejí. Účetní odpisy vstupují do nákladů jednotlivých období ve výši vyjadřující opotřebení dlouhodobého majetku. Rezervy zohledňují předpokládané budoucí závazky související s výnosy vykázanými v běžném období. Opravné položky vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku, resp. riziko ztráty v budoucích obdobích. Odložená daňová povinnost se váže k přechodným daňovým rozdílům a věcně souvisí s vykázaným účetním výsledkem hospodaření.

Smyslem akruálního principu je zahrnout do běžného období výnosy, které s tímto obdobím věcně a časově souvisejí a náklady, které souvisejí s realizovanými výnosy. Jde pouze o přesun některých nákladových a výnosových položek do jiného období, než je období jejich skutečného zaplacení. V konečném součtu se výdaje a příjmy budou vždy rovnat vykázaným nákladům a výnosům. Věcná a časová vazba mezi výnosy a náklady umožňuje vyčíslit reálný výsledek hospodaření. V účetním období, které je ohraničené určitou dobou trvání (např. od 1. 1. do 31. 12.) musí být zahrnuty všechny náklady, které souvisejí s vykázanými výnosy. Vykazují se pouze reálné výnosy a v účetním období musí být zahrnuty také budoucí očekávané ztráty, jejichž příčina vzniku je v daném účetním období.

Z výše uvedeného vyplývá, že aplikací metod založených na akruálním principu bude v jednotlivých obdobích vykázán pouze reálný zisk („volný zisk“). To má mimořádný význam pro další rozhodování o budoucnosti firmy. Takto zjištěným výsledkem hospodaření mohou majitelé nebo manažeři zahrnout do svých budoucích plánů. Je tak eliminováno riziko, že použití zisku na investice nebo vyplacení zisku majitelům společnosti ohrozí provoz podniku.

Většinu budoucích nákladů nebo očekávaných ztrát je možnou pouze odhadovat. Tyto odhady by měly být tvořeny na základě reálných podkladů. Velké rozdíly mezi odhadovanou částkou a skutečnou výší mohou způsobit nezamýšlené přenesení ztráty nebo zisku do jiného období, než se kterým souvisejí. Tím mohou vzniknout nečekané problémy s likviditou, v případě že jsou odhady podhodnoceny, nebo naopak ztráty z neefektivnosti využití volných zdrojů, tím že jsou odhady nadhodnoceny.

Přestože cílem účetních metod založených na základě akruálního principu je vyčíslení reálného výsledku hospodaření a majetkové situace podniku s co největší přesností, může se stát, že odhad bude záměrně nepřesný. Takové úmyslné zkreslení účetní závěrky je podvodné

jednání. Motivem k takovému jednání může být potřeba nového financování (např. úvěrem), zadržení disponibilního zisku s cílem tzv. „tichého samofinancování“, popř. přenesení daňové povinnosti do jiných období. Posouzení, zda je odhadovaná výše přiměřená či nikoliv, může být někdy složitě. Toto odborné posouzení provádí obvykle nezávislý auditor.

Firma Fronius Česká republika, s.r.o. vykázala v roce 2010 výsledek hospodaření po zdanění ve výši 57 273 tis. Kč.

Změna stavu rezerv a opravných položek je v tomto roce 15 297 tis. Kč, tzn. že výsledek hospodaření byl touto položkou snížen o 21 %. Na této položce má největší podíl změna stavu opravných položek k pohledávkám (částka 12 988 tis. Kč). U pohledávky zaúčtované v této částce do výnosů roku 2010 je významné riziko její nevymahatelnosti. Proto je výsledek hospodaření o tuto položku snížen. Opravné položky k zásobám se zvýšily o 790 tis. Kč. Představují riziko ztráty z prodeje nepotřebných zásob. Jedná se o zásoby náhradních dílů pro servis výběhových typů dříve dodaného zařízení. K těmto servisním opravám je firma smluvně zavázána po dobu 10-ti let, na kterou si může zákazník za poplatek prodloužit záruční dobu na zakoupené zařízení. Změna stavu ostatních rezerv je 1 520 tis. Kč. Tato položka zahrnuje částku 1 061 tis. Kč, která představuje rozdíl mezi čerpáním a tvorbou rezervy na nevyplacené provize, které se vztahují k výnosům roku 2010. Zbývající částka 459 tis. Kč představuje rozdíl mezi čerpáním a tvorbou rezervy na nevybranou dovolenou. Smyslem tvorby této rezervy je zadržení peněžních prostředků určených na výplatu náhrady mzdy za čerpání dovolené v příštím roce.

Výsledek hospodaření roku 2010 naopak zvyšuje částka 3 258 tis. Kč, která je vykázána jako odložená daňová pohledávka. Tato částka představuje možnou daňovou úsporu v příštích obdobích a je vypočtena převážně z výše uvedených rezerv a opravných položek.

Pokud by firma Fronius Česká republika, s.r.o. v roce 2010 nezaúčtovala opravné položky, rezervy a odloženou daňovou pohledávku, vykázala by tak výsledek hospodaření vyšší o 12 039 tis. Kč. Mohlo by dojít k odlivu peněžních prostředků, které by pak v následujících účetních obdobích chyběli pro nezbytný provoz podniku. Podnik by se tak mohl dostat do platební neschopnosti, což by mohlo vést i ke ztrátě zákazníků. Tím, že by nebyly odhadnuty zvýšené budoucí náklady a očekávané ztráty, by docházelo k chybnému rozhodování a plánování, což by mělo jistě negativní vliv na budoucí ekonomický vývoj firmy.

13. Summary

The theme of this diploma work is “Applying accrual-based accounting methods, effects on financial statements and related internal accounting directives”.

In the first (theoretical) part are described accounting methods based on an accrual principle. The diploma work is focused on the following topics: transitional items of assets and liabilities, reserves, correcting the value of property items and deferred tax. Theoretical knowledge is built on the legislative definitions of these methods and the generally applicable rules are complemented by interpretations of laws and practical knowledge of experts. Result of the theoretical part is explained the purpose of accrual principle and impact these methods on profit or loss and on tax liability.

In the second (practical) part are reviewed using methods in the particular company, Fronius Czech Republic, s.r.o.. This company is engaged in production and also in business activities. It creates reserves on unpaid commissions, unused vacation and on warranty repairs. The company uses items to correct the value of spare parts it has on stock. The reason for keeping these spare parts is warranty repairs of own production facilities that is no longer manufactured. In the practical part is also described final effect on reported profit and development over the past five years in this company. In the annex to this diploma work there are written out internal accounting directives on accrued expenses and revenue, on creating and using reserves and on deferred tax.

Key words:

accounting methods, accrual principle, reserves, correcting the value of property, deferred tax

14. Přehled použitých zdrojů

Publikace:

- [1] RYNEŠ, P. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2011*. 11. aktual. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2011. ISBN 978-80-7263-633-4.
- [2] STROUHAL J. a kol. *Účetnictví 2010 velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2010. ISBN 978-80-251-2907-4.
- [3] KOVALÍKOVÁ, H. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 9. aktual. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2011. ISBN 978-80-7263-655-6.
- [4] LOUŠA F. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 5. aktual. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2576-5.
- [5] BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [6] NEPLECHOVÁ, M. *Účetnictví zemědělského podniku*. 2. aktual. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2007. ISBN 978-80-7263-393-7.
- [7] BULLA, M., DĚRGEL, M., PILAŘOVÁ, I., et al. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2011*. 8. aktual. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-618-9.
- [8] KYNCLOVÁ, D. *Účetní závěrka v příkladech*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2007. ISBN 978-80-251-1565-7.
- [9] JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. ISBN 978-80-247-1852-1.

Odborná periodika a internetové zdroje:

- [10] JEŘÁBEK, A. Přechnodné účty aktiv a pasiv. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2011, roč. 19, č. II/11, s. 8-9.
- [11] DĚRGEL, M. Účetní versus daňové rezervy. *Účetnictví v praxi* [online]. 1.9.2011, 2011/9, [cit. 2011-09-16]. Dostupný z WWW: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d34890v44510-ucetni-versus-danove-rezervy/>>.
- [12] BLATNÝ, M. Oprava majetku versus technické zhodnocení. *Otázky & odpovědi z praxe, měsíčník z oblasti účetnictví, daní a práva*. 2011, roč.13, č. 6/2011, s. 2-5.
- [13] SEDLÁKOVÁ, E. Nedaňové výdaje z hlediska daně z příjmů. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2010, roč. 18, č. III/10, s. 37-44.

Legislativa:

- [14] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [15] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [16] České účetní standardy pro podnikatele.
- [17] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [18] Pokynu D –300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [19] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.
- [20] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- [21] Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- [22] Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.
- [23] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam tabulek, grafů a schémat

- Tabulka 1: Příklad účtování rezervy na opravu lisu (předpokládaný rok opravy je 2011)
- Tabulka 2: Způsob tvorby opravných položek podle zákona o rezervách
- Tabulka 3: Příklad účtování odložené daňové pohledávky
- Tabulka 4: Vnitropodnikové účetní směrnice související s uplatněním aktuálního principu
- Tabulka 5: Přejícné účty aktiv a pasiv vykázané v rozvaze roku 2010
- Tabulka 6: Tvorba a čerpání rezerv v roce 2010
- Tabulka 7: Podíl rezerv na pasivech, na nákladech a na zisku
- Tabulka 8: Porovnání účetního postupu tvorby a čerpání rezervy na daň z příjmů ve firmě
Fronius Česká republika, s.r.o. v roce 2010 s vlastním doporučeným postupem
- Tabulka 9: Dopad odlišného řešení účtování rezervy na daň z příjmů do položek rozvahy
- Tabulka 10: Vliv odlišného řešení na hodnoty finančních ukazatelů za rok 2010
- Tabulka 11: Opravné položky k 31. 12. 2010 a jejich podíl na majetku společnosti
- Tabulka 12: Opravné položky k zásobám, podíl ze vstupní ceny
- Tabulka 13: Srovnání podílu opravných položek k zásobám s podobnými firmami
- Tabulka 14: Opravné položky k pohledávkám
- Tabulka 15: Účetní a daňová rozvaha v netto hodnotách pro výpočet odložené daně
za rok 2010
- Tabulka 16: Určení trvalých a přechodných rozdílů, výpočet odložené daně za rok 2010
- Tabulka 17: Konečný zůstatek odložené daně a rozdíl k zaúčtování v roce 2010
- Tabulka 18: Dopad rezerv, opravných položek a odložené daně na výsledek hospodaření
v letech 2006 – 2010
- Graf 1: Vývoj stavu zboží na skladě a opravných položek
- Graf 2: Dopad rezerv, opravných položek a odložené daně na výsledek hospodaření
- Schéma 1: Dopad uplatnění aktuálního principu na výsledek hospodaření
- Schéma 2: Dopad snížení reálné hodnoty majetku na výsledek hospodaření

Seznam příloh

1. Vlastní návrh nové vnitropodnikové směrnice: Zásady pro časové rozlišování nákladů a výnosů, tvorba dohadných položek a položek časového rozlišení
2. Vlastní návrh nové vnitropodnikové směrnice: Zásady pro tvorbu a čerpání rezerv
3. Vlastní návrh nové vnitropodnikové směrnice: Postup při účtování o odložené dani
4. Fronius Česká republika, s.r.o., Podniková směrnice, Zásady pro časové rozlišování nákladů a výnosů, platná od 1. 9. 2006
5. Fronius Česká republika, s.r.o., Podniková směrnice, Tvorba dohadných položek, platná od 1. 9. 2006
6. Fronius Česká republika, s.r.o., Směrnice na tvorbu a čerpání rezerv platná od 1. 1. 2005
7. Fronius Česká republika, s.r.o., Vnitropodniková směrnice, Směrnice na tvorbu a odepisování opravných položek, platná od 1. 1. 2008
8. Fronius Česká republika, s.r.o., Rozvaha v plném rozsahu k 31. prosinci 2010
9. Fronius Česká republika, s.r.o., Výkaz zisku a ztráty za rok končící 31. prosincem 2010
10. Fronius Česká republika, s.r.o., Příloha účetní závěrky, rok končící 31. 12. 2010
11. Zpráva nezávislého auditora pro společníka společnosti Fronius Česká republika, s.r.o.
12. Účtový rozvrh vytvořený Rynešem (1)

PŘÍLOHY

Vlastní návrh nové vnitropodnikové směrnice

Firma: Fronius Česká republika, s.r.o.

Vnitropodniková směrnice č. EŘ-01/2012

Zásady pro časové rozlišování nákladů a výnosů, tvorba dohadných položek a položek časového rozlišení

Platnost od: 1. 1. 2012

Základní vymezení náplně směrnice:

Touto směrnicí jsou dána vnitropodniková pravidla pro časové rozlišování nákladů a výnosů, která upřesňují obecně platné právní předpisy.

Vnitropodniková úprava navazuje na možnost individuálního posouzení, zda časově rozlišovat či nerozlišovat v případě:

- nevýznamných částek nákladů či výnosů a
- pravidelně se opakujících výdajů, popř. příjmů
(viz ČÚS č. 19, bod 6.4. a 6.5., Pokyn D-300).

Dále směrnice upravuje postup výpočtu výše částek vykazovaných na položkách dohadných účtů pasivních či dohadných účtů aktivních, které jsou souvztažně účtovány na nákladové, výnosové nebo majetkové účty.

Směrnice upravuje také použití účtů časového rozlišení v návaznosti na okamžik přijetí či vystavení účetního dokladu.

Obecně platné právní předpisy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů – zejména § 3, § 7 odst. 4, § 19 odst. 6
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů – zejména § 10 odst. 7, § 11 odst. 2, § 13, § 17 odst. 7, § 18 odst. 2, § 19
- Český účetní standart pro podnikatele č. 017 *Zúčtovací vztahy* – zejména bod 3.11.

- Český účetní standart pro podnikatele č. 019 *Náklady a výnosy* – zejména bod 6.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů – zejména § 23, § 24 odst. 2 h), § 24 odst. 4, 15 a 16
- Pokynu D –300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů – k § 23

Vnitropodnikové metodické postupy:

Uplatnění časového rozlišování nákladů a výnosů z hlediska významnosti položek

V zájmu správného vyčíslení výsledku hospodaření je upřednostněn základní princip účtování o nákladech a výnosech do období, s nímž ve skutečnosti věcně a časově souvisejí.

Časové rozlišení není nutné použít v případě, jde-li o položky, jejichž částka nepřevyšuje **10 000,- Kč** a jejichž předmětem je například: nákup kalendářů a diářů na příští rok, nákup novoročenek, propagačních materiálů, drobného materiálu pro údržbu apod. Tento postup se použije také u časově vymezených služeb, které se nekryjí s účetním obdobím, například: inzerce, krátkodobé propagační akce, odborné kurzy a školení, telefonní poplatky, náklady na služební cesty apod. Tuto výjimku je možné použít pouze u položek, které by se časově rozlišovaly jen mezi dvěma účetními obdobími.

Firma **vždy časově rozlišuje náklady**, jejichž předmětem zaúčtování je:

- předplatné novin a časopisů,
- placené pojistné,
- spotřeba elektrické energie, plynu a vody,
- placené nájemné včetně finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci,
- náklady na ISO,
- dlouhodobá propagace,
- nákladové úroky,
- náklady na technický rozvoj, přípravu a záběh výroby.

Firma **vždy časově rozlišuje výnosy**, jejichž předmětem zaúčtování je:

- výnosové provize,
- výnosové úroky,
- nájemné přijaté předem.

Za výpočet a zaúčtování výnosových provizí odpovídá obchodní vedoucí. Za výpočet a zaúčtování úrokových výnosů odpovídá hlavní účetní.

Nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku

Nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého dlouhodobého hmotného majetku se časově rozlišuje podle metodiky zákona o daních z příjmu (§ 24) a stanovuje se ve **výši daňově uznatelných nákladů**.

Celková výše nájemného se časově rozlišuje rovnoměrně na celou dobu pronájmu s přesností na měsíce; započítává se měsíc, ve kterém byl předmět leasingové smlouvy předán nájemci k používání.

Na počátku každého měsíce je zaúčtován závazek z leasingové splátky splatný v daném měsíci. Zároveň je na nákladový účet zaúčtováno nájemné v poměrné výši připadající na jeden měsíc (časově rozlišené). Celkový závazek z finančního leasingu je veden v podrozvahové evidenci, jakož i hodnota najatého majetku oceněná ve výši leasingové ceny.

Způsob účtování je vždy upřesněn na počátku leasingové pronájmu u každé jednotlivé leasingové smlouvy.

Náklady na drobný majetek dlouhodobé spotřeby

Přímo do spotřeby jsou účtovány náklady na pořízení drobného majetku, pokud jejich pořizovací cena není vyšší než 12 000,- Kč (viz směrnice č. EŘ-22/06 *Dlouhodobý majetek, jeho evidence a odpisový plán*).

V případě jednorázově pořízeného **většího množství drobného majetku účtovaného přímo do spotřeby** za účelem vybavení nového pracoviště nebo vybavení pracoviště dosud nepoužívaným druhem majetku (např. modernějším náradím, elektrotechnickým zařízením) je tento náklad **časově rozlišen na dobu 2 - 4 roky** (s přesností na měsíce). Doba časového rozlišení nákladů je stanovena ke konkrétním případům na základě posouzení doby použitelnosti pořízeného majetku. Časové rozlišení nákladů se použije pouze za předpokladu, že celkový náklad na pořízení drobného majetku účtovaného přímo do spotřeby bude vyšší než **120 000,- Kč**.

Časově se nerozlišuje nákup drobného majetku, kterým se nahrazuje **majetek opotřeбенý**.

Způsob rozpočítání celkové částky do jednotlivých účetních období

V případě, že vyúčtovaná částka se týká více účetních období, rozpočítá se tato částka **s přesností na měsíce**, přičemž se započítává měsíc, ve kterém bylo období zahájeno.

Příklad: pojistné ve výši 12 000 Kč za období od 28. 12. 2011 do 27. 12. 2012.

Rozpočítání částky: do nákladů roku 2011 bude účtována částka 1 000,- Kč a do nákladů roku 2012 částka 11 000 Kč.

Výše uvedené neplatí v případě, že by se jednalo o tak významnou částku, jejíž podíl rozpočítaný na **1 měsíc by přesahoval 15 000,- Kč**. V takovém případě se částka rozpočítává **s přesností na dny**.

Nákladové a výnosové úroky se časově rozlišují vždy s přesností na dny.

Dohadné položky a způsob stanovení odhadované výše nákladů a výnosů

Firma vytváří dohadné položky pasivní zejména z titulu:

- činnost auditorů a daňových poradců,
- nevyúčtované spotřeby elektrické energie, plynu a vody,
- nevyfakturovaných dodávek zboží a služeb,
- nevyúčtované pracovní cesty,

Firma vytváří dohadné položky aktivní zejména z titulu:

- pohledávek za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí, pokud pojišťovna ke konci rozvahového dne nepotvrdila konečnou výši náhrady.

Výše dohadné položky za **činnost auditorů a daňových poradců** je stanovena na základě posledního poplatku za tutéž službu obdobného rozsahu.

Výše spotřebované elektrické energie, plynu a vody je odhadována na základě zaplacených záloh. **Výše nevyfakturovaných dodávek za zboží a služby** se odhaduje na základě objednávky nebo smlouvy a ceny obvyklé. Pokud není možné takto výši stanovit, lze ji stanovit podle výše poslední přijaté faktury za stejnou službu (např. odvoz odpadu), popř. stejné zboží.

Výše nákladů na nevyúčtované pracovní cesty se stanoví na základě údajů cestovního příkazu jako poměrná část celkových očekávaných nákladů připadající na dané účetní období. Částka očekávaných nákladů se rozpočítá na jednotlivá období s přesností na dny. Jedná-li se o nevýznamnou částku (viz výše) není nutné ji časově rozlišovat.

Výše pohledávek za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí se odhaduje na základě smluvních podmínek a velikosti škody, která má být pojišťovnou kryta. Není-li možné takto náhradu škody odhadnout, požádá firma o odhad pojišťovnu nebo jiné k tomu kompetentní odborníky. Pokud ani takto není možné očekávanou náhradu škody vyčíslit, provede odhad vedení firmy, a to jako nejnižší možnou očekávanou částku náhrady škody.

Zajištění úplnosti účetnictví v rámci časového rozlišení nákladů a výnosů pomocí vnitropodnikového systému (návaznost na směrnici č.EŘ-01/11 *Oběh účetních dokladů*)

Z účetních dokladů vystavovaných zaměstnanci naší firmy musí jednoznačně vyplývat, kterého období se týkají. Pokud bude doklad vystaven v jiném období, než v období, kterého se týká, je nutné tuto skutečnost na doklad výslovně uvést.

Zaměstnanci odpovědní za **vystavení faktur** jsou povinni tak učinit bez zbytečného odkladu. Pokud by nebylo možné fakturu za provedené dodávky či služby z objektivních důvodů vystavit **do konce účetního období**, bude o této dodávce účtováno prostřednictvím účtů časového rozlišení. Za toto zaúčtování je zodpovědný hlavní účetní, kterému je fakturantka povinna uvedenou skutečnost včas oznámit.

Účetní doklady (faktury, pokladní doklady) přijaté **od tuzemských plátců DPH** až po skončení účetního období, avšak věcně a časově související s právě uplynulým účetním obdobím **se zaúčtují v období přijetí tohoto dokladu**. Zaúčtování přijatého dokladu bude provedeno pomocí účtů časového rozlišení a souběžně budou **náklady vykázány v období, s nímž věcně a časově souvisejí**. Paralelně tedy bude účtováno do právě uplynulého období vnitropodnikovým účetním dokladem. Toto opatření vyplývá z potřeby vykázání DPH na vstupu v období přijetí dokladu (§ 73 zákona o dani z přidané hodnoty).

Ostatní přijaté účetní doklady, které věcně a časově souvisejí s předcházejícím účetním obdobím a jsou **přijaté do 15. dne po uplynutí účetního období**, budou zaúčtovány do období, se kterým věcně a časově souvisejí.

Zaměstnanci odpovědní za účetní případy jsou povinni **do 15. dne** po uplynutí účetního období **oznámit** vedoucímu pracovníku účtárny všechny **případy provedených dodávek a služeb, které nebyly dosud dodavatelem vyfakturovány**. Následně hlavní účetní zajistí, aby byly náklady zaúčtovány v období, se kterým věcně a časově souvisejí prostřednictvím dohadných položek, popř. účtů časového rozlišení. Tato povinnost se obdobně vztahuje také na nevyúčtované výnosy.

V rámci uzávěrkových operací běžného roku musí být vykázány veškeré dohadné položky, jejichž povinná tvorba vyplývá ze zákona o účetnictví a souvisejících právních předpisů. Dohadné položky zaúčtované na konci běžného účetního období, budou počátkem následujícího účetního období stornovány a potvrzená pohledávka nebo závazek se zaúčtuje běžným způsobem.

Výše uvedený postup vystavování a účtování dokladů se přiměřeně použije také pro **měsíční účetní závěrky**. Dohadné položky a časové rozlišení v rámci měsíčních závěrek budou použity pouze v případě, že mají významný vliv na vykázané náklady nebo výnosy za konkrétní měsíc. Za významnou položku je pro tento účel považována částka převyšující 10 000 Kč.

Osoby zodpovědné za dodržování této směrnice:

Osoba (zaměstnanec) zodpovědná za udržování směrnice v aktuálním stavu a rozsahu:

V Českém Krumlově dne 3. 12. 2011

Schválil:

Vlastní návrh nové vnitropodnikové směrnice

Firma: Fronius Česká republika, s.r.o.

Vnitropodniková směrnice č. EŘ-02/2012 Zásady pro tvorbu a čerpání rezerv

Platnost od: 1. 1. 2012

Základní vymezení náplně směrnice:

Touto směrnicí jsou stanoveny tituly rezervy, které jsou firmou Fronius Česká republika vytvářeny. U každého titulu je popsán způsob tvorby rezervy, její odůvodněnost a způsob čerpání rezervy.

Obecně platné právní předpisy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů – zejména § 3, § 7, § 19 odst. 6, § 25 odst. 3, § 26 odst. 3
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů – zejména § 16, § 57
- Český účetní standart pro podnikatele č. 004 *Rezervy*
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů – zejména § 7
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů – § 24 odst. 2 i) § 25 odst. 1 l)

Vnitropodnikové metodické postupy:

Firma pravidelně vytváří tyto rezervy:

- na nevyplacené provize,
- na nevyčerpanou dovolenou,
- na záruční opravy,
- na daň z příjmů.

Rezerva na opravy hmotného majetku

Tato rezerva se tvoří způsobem a k účelům stanoveným zákonem o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Veškeré povinnosti tvorby rezervy na opravu dlouhodobého majetku vyplývají z tohoto zákona. Maximální snahou firmy je uведенé povinnosti naplnit s cílem daňové znatelnosti tvořené rezervy.

Výše rezervy musí být podložena rozpočtem nákladů na opravu a musí být stanoven termín zahájení opravy.

Za zpracování plánu oprav pro jednotlivé stroje a zařízení a plánu oprav pro budovy odpovídá oddělení údržby. Rezerva je vytvářena na takové opravy, u nichž je cyklus jejich provádění delší než dva roky.

Tvorbu rezervy a její výši musí ke každému jednotlivému majetku schválit finanční ředitel.

Hlavní účetní vede evidenci ke každé tvořené rezervě a k rozvahovému dni vždy prověří odůvodněnost její tvorby a výše dosud vytvořené rezervy. O navýšení nebo snížení plánovaného rozpočtu opravy vždy rozhodne finanční ředitel.

Rezerva na nevyplacené provize

Rezerva na nevyplacené provize se vytváří na očekávané výdaje v následujícím účetním období. Výdaje představují provize, které jsou vypláceny zaměstnancům z fakticky inkasovaných tržeb za prodané zboží. Vzhledem k tomu, že výnosy za tržby jsou vykázány v běžném účetním období je cílem tvorby rezervy na nevyplacené provize vykázat také očekávané náklady na provize související s vykázanými výnosy.

Výše rezervy na nevyplacené provize se stanoví jako součin průměrné procentní sazby provize (viz vnitropodniková mzdová pravidla) a celkové hodnoty nevyrovnaných pohledávek snížené o DPH. Rezerva se počítá pouze z objemu pohledávek, ze kterých jsou provize vypláceny a vylučují se pohledávky, u kterých je nízká pravděpodobnost jejich uhrazení.

Za výpočet rezervy na nevyplacené provize je zodpovědný hlavní účetní.

Rezerva na nevyčerpanou dovolenou

Výše rezervy na nevyčerpanou dovolenou se vytváří na očekávané výdaje v následujícím účetním období, které jsou doprovázeny očekávanou ztrátou výnosů v důsledku čerpání dovolené zaměstnanci. Smyslem tvorby rezervy je zadržetí peněžních prostředků určených na výplatu náhrady mzdy za čerpání dovolené v příštím roce. Tvorba peněžních prostředků určených k tomuto účelu je zahrnuta ve výnosech běžného období a tvorbou rezervy jsou vyjádřeny očekávané budoucí náklady související s těmito výnosy.

Výše rezervy se vypočte jako součet součinů počtu dní nevyčerpané dovolené jednotlivých zaměstnanců a denního průměrného výdělku. Takto vypočítaná výše pokrývající náhradu mzdy za dovolenou, která je součástí hrubé mzdy zaměstnanců se dále zvýší o náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem.

Rezerva na záruční opravy

Rezerva na záruční opravy se vytváří na náklady spojené s náhradou dodaných výrobků, na které byla uznána reklamacie. Záruční doba na výrobky dodané naší firmou je 2 roky. Koeficient vyjadřující pravděpodobnost vzniku závady na prodaných výrobcích v záruční době je stanoven podle analýzy závadnosti výrobků dodaných v letech 2005 – 2010 (viz příloha této směrnice). Na základě těchto šetření byl stanoven koeficient ve výši 0,002. Tento koeficient vyjadřuje očekávané náklady na výměnu reklamovaných výrobků ve výši 0,2 % z objemu tržeb za výrobky.

Rezerva na záruční opravy se vytváří průběžně, a to vždy v okamžiku prodeje výrobků. Rezerva je v účetním programu generována automaticky při každém prodeji výrobku.

Rezerva se rozpouští průběžně vždy v okamžiku vydání náhradního výrobku za výrobek vadný. Snížení rezervy se účtuje ve výši odpovídající ocenění výrobku na skladě (vlastní náklady výroby). Rezerva se rozpouští automaticky v okamžiku, kdy fakturantka předurčenou volbou v účetním programu vystaví fakturu s „nulovou“ hodnotou.

Po uplynutí záruční doby se rozpustí zbytek nevyčerpané rezervy, a to k rozvahovému dni. Za provedení tohoto úkonu je zodpovědný hlavní účetní. Rezervy jsou vedeny na analytických účtech podle období jejich tvorby.

V případě, že nevyčerpaná rezerva po uplynutí záruční doby představuje částku vyšší než 20 %, je nutné stanovit nový koeficient, který bude lépe odpovídat skutečným očekávaným nákladům. To platí i v případě, že výše rezervy dostatečně nepokrývá náklady na záruční opravy po celou dobu, na kterou je záruka poskytována. Výpočet koeficientu provádí oddělení kvality.

Znázornění zápisu tvorby a čerpání rezervy v účetního deníku:

| <u>Popis účetního případu</u> | <u>částka</u> | <u>zápis MD / Dal</u> |
|-----------------------------------|---------------|-----------------------|
| 1. a) Fakturace za prodej výrobků | 1 000 | 311 / 601 |
| 1. b) Tvorba rezervy | 2 | 554 / 459 |
| 2. a) Náhrada vadného výrobku | 1 | 613 / 123 |
| 2. b) Rozpuštění rezervy | 1 | 459 / 554 |

Rezerva na daň z příjmů

Hlavní účetní vždy v rámci uzávěrkových operací, které předcházejí roční účetní závěrce, vytvoří rezervu na daň z příjmů ve výši očekávané daňové povinnosti.

Rezerva na daň z příjmů se rozpustí v následujícím období v plné výši a zaúčtuje se skutečná daňová povinnost na základě daňového přiznání.

Příklad zaúčtování:

| <u>Popis účetního případu</u> | <u>částka</u> | <u>zápis MD / Dal</u> |
|-------------------------------|---------------|-----------------------|
| Zaplacená záloha na daň | 1 000 | 341 / 221 |
| Rezerva na daň z příjmů | 1 600 | 591 / 453 |
| <i>V následujícím období:</i> | | |
| Rozpuštění rezervy | 1 600 | 453 / 591 |
| Přiznání k dani z příjmů | 1 562 | 591 / 341 |

Rezerva na očekávaná rizika vyplývající ze smluvních závazků

Hlavní účetní má povinnost vyhodnotit veškerá možná rizika a ztráty, která firmě hrozí v následujících účetních obdobích. Jedná se zejména o rizika budoucích výdajů vyplývajících ze smluvního ujednání, která mají příčinu vzniku v právě uzavíraném účetním období.

Tvorbou rezervy zohlední zejména tato významná rizika:

- výdaje vyplývající z právě probíhajících soudních sporů,
- výdaje na smluvní pokuty a penále,
- výdaje spojené s možnou likvidací neprodejného zboží nebo výdaje na likvidaci dlouhodobého majetku (kromě nákladů souvisejících s výstavbou nemovitosti),
- ztráty ve výši spoluúčasti na škodách vzniklých v souvislosti s pojištěnými událostmi (pokud se v takovém případě nevytváří opravná položka k majetku),
- výdaje na náhrady škod, způsobené vůči třetím osobám.

Rezerva bude vytvořena pouze za předpokladu, že ke dni uzavírání účetních knih jsou známy skutečnosti, že riziko výdajů nebo ztráty skutečně hrozí.

Osoby zodpovědné za dodržování této směrnice:

.....

Osoba (zaměstnanec) zodpovědná za udržování směrnice v aktuálním stavu a rozsahu:

.....

V Českém Krumlově dne 3. 12. 2011

Schválil:

Vlastní návrh nové vnitropodnikové směrnice

Firma: Fronius Česká republika, s.r.o.

Vnitropodniková směrnice č. EŘ-02/2012 Postup při účtování o odložené dani

Platnost od: 1. 1. 2012

Základní vymezení náplně směrnice:

Touto směrnicí je stanoven postup výpočtu odložené daně a podmínky pro zaúčtování odložené daňové pohledávky.

Obecně platné právní předpisy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů – zejména § 3, § 7, § 19 odst. 6, § 25 odst. 3,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů – zejména § 59
- Český účetní standart pro podnikatele č. 003 *Odložená daň*

Vnitropodnikové metodické postupy:

Hlavní účetní je povinen vždy k rozvahovému dni vyčíslit výši odložené daně. Při zjišťování výše odložené daně zohlední zejména tyto přechodné rozdíly:

- rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou dlouhodobého majetku,
- výši opravných položek (kromě trvale neuznatelných nákladů),
- výši nedaňových rezerv (je-li jejich účel tvorby daňově uznatelný),
- v budoucnu daňově uplatnitelných nezaplacených úroků a příspěvků na sociální a zdravotní pojištění,
- v budoucnu daňově uplatnitelných daňových ztrát.


O odložené daňové pohledávce bude účtováno pouze v případě, že lze očekávat, že v následujících účetních obdobích bude dosaženo zdanitelného zisku. Vychází se z předpokladu, že v následujících obdobích budou přechodné rozdíly, které byly základnou pro výpočet odložené daně, daňově uznány.


Osoby zodpovědné za dodržování této směrnice:

Osoba (zaměstnanec) zodpovědná za udržování směrnice v aktuálním stavu a rozsahu:

V Českém Krumlově dne 3. 12. 2011

Schválil:

| | | |
|--|---|-------------------------------------|
|  <p style="text-align: center;">Podniková směrnice</p> | Č.DOKUMENTU : PS-EŘ- /06 | |
| NÁZEV : Zásady pro časové rozlišování nákladů a výnosů | PLATÍ OD : 1.9.2006 | LIST/LISTŮ : 1 / 1 |
| | VYDÁNÍ : I. | |
| <p style="text-align: center;">FRONIUS Česká republika s.r.o. vydává směrnici na zásady pro časové rozlišování nákladů a výnosů na základě požadavků či variantních řešení těchto právních předpisů:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů – zejména § 3, § 7 odst. 4, § 19 odst. 6 - 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, ve znění pozdějších předpisů – zejména § 13, § 19 - Český účetní standart pro podnikatele č. 17 „Zúčtovací vztahy“ – zejména bod 3.11. - Český účetní standart pro podnikatele č. 19 „Náklady a výnosy“ - Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů – zejména § 23 - Pokyn D-190 MF čj. 15/2 444/1999 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č.586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů k § 23. <p>Firma FRONIUS Česká republika s.r.o. účtuje o nákladech a výnosech do účetního období, do kterého věcně i časově přísluší.</p> <p>Na základě pokynu D-190 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, nebude společnost používat časové rozlišení při sestavování roční účetní uzávěrky v případech:</p> <p>1. <i>Jestliže se jedná o nevýznamné částky:</i> limit představuje 10.000,- Kč (předplatné, nákup kalendářů a diářů na příští rok a podobně).</p> <p>Výše uvedený postup nelze uplatnit v případech, které se řeší pomocí dohadných položek (například platby za spotřebu elekt. energie, plynu, vody, tepla) nebo časovým rozlišením (například přijaté a placené nájemné včetně finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci, náklady na technický rozvoj, přípravu a záběh výroby atd.)</p> <p style="text-align: center;">V Českém Krumlově, dne 1.9.2006</p> <p style="text-align: right;">..... Ludvík Valkony prokurista</p> <p>Za správné účtování časového rozlišení odpovídá hlavní účetní:</p> <p style="text-align: right;">..... hlavní účetní</p> | | |

| | | |
|---|---------------------------------------|-------------------------------------|
|  Podniková směrnice | Č.DOKUMENTU : PŘ-EŘ- | |
| NÁZEV : Tvorba dohadných položek | PLATÍ OD : 1.9.2006 | LIST/LISTŮ : 1 / 1 |
| | VYDÁNÍ : I | |
| <p style="text-align: center;">FRONIUS Česká republika s.r.o. vydává směrnici na tvorbu dohadných položek na základě požadavků či variantních řešení těchto právních předpisů:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů – zejména § 3 - 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, ve znění pozdějších předpisů – zejména § 10 odst.7, § 11 odst. 2, § 17 odst. 7, § 18 odst. 2 - Český účetní standard pro podnikatele č. 17 „Zúčtovací vztahy“ – zejména bod 3.11. - Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů – zejména § 23 - Pokyn D-190 MF čj. 15/2 444/1999 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení Zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, k 23 <p>1. Vymezení dohadných položek</p> <p>Dohadné položky jsou náklady a výnosy (návazně závazky a pohledávky), jejichž vznik věcně a časově patří do běžného účetního období, pro jejichž zaúčtování však účetní jednotka neobdržela podklady (doklad).</p> <p>2. Druhy dohadných položek</p> <ul style="list-style-type: none"> - dohadné položky aktivní - dohadné položky pasivní <p><i>Příklad titulů dohadných položek, které se konkrétně ve firmě vyskytují:</i></p> <p>Dohadné položky aktivní:</p> <ul style="list-style-type: none"> - nepotvrzený nárok náhrady za škodu od pojišťovny <p>Dohadné položky pasivní:</p> <ul style="list-style-type: none"> - dodavatelem dodané nevyfakturované služby - nevyúčtovaná spotřeba elektřiny, plynu a vody <p>3. Účtování dohadných položek</p> <p>Účtování dohadných položek je součástí uzávěrkových účetních operací běžného roku. Počátkem následujícího účetního období se dohadná položka stornuje, potvrzená pohledávka nebo závazek se účtuje běžným způsobem.</p> <p>V Českém Krumlově, dne 1.9.2006</p> <p style="text-align: right;">..... Ludvík Valkony</p> <p>Za správné účtování dohadných položek odpovídá hlavní účetní.</p> <p style="text-align: right;">..... hlavní účetní</p> | | |

Směrnice na tvorbu a čerpání rezerv platná od 1.1.2005

Metodické vymezení :

Rezervy jsou tvořeny na budoucí náklady. Jejich smyslem je vyjádřit riziko budoucích ztrát z podnikání a promítnout tak do účetnictví zásadu opatrnosti. Rezervy se vytvářejí v okamžiku, kdy jsou budoucí rizika či ztráty známa na základě současných skutečností, podle jednotlivých případů, kde tato rizika a ztráty lze očekávat. Zůstatky rezerv se převádějí do následujícího účetního období. Rezervy nesmějí mít aktivní zůstatek („přečerpání“ konkrétního účtu). Rezervy podléhají dokladové inventuře a při inventarizaci se posuzuje jejich výše a odůvodněnost.

Účtování o rezervách:

Tvorba rezerv se účtuje na vrub nákladů, jejich použití, snížení nebo zrušení pro nepotřebnost ve prospěch nákladů. (Změna s účinností od 1.1.2003).

Členění rezerv:

1. Rezervy, jejichž tvorba a použití je stanovena zvláštním zákonem a zohledněna zákonem o daních z příjmů = daňově účinné rezervy.
2. Rezervy, jejichž tvorba a použití není zohledněna zákonem o daních z příjmů a o nichž zpravidla rozhoduje účetní jednotka sama.

1. Zákonné rezervy

V současné době upravuje způsob tvorby a výši rezerv, které jsou nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů u poplatníků daní z příjmů, **zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů**, ve znění změn a doplňků.

Rezerva na opravy hmotného majetku:

Rezerva na opravy hmotného majetku je součástí daňových nákladů pouze za těchto podmínek:

- Doba odpisování tohoto hmotného majetku stanovena zákonem o daních z příjmů je pět a více let.
- Rezervu vytváří poplatník daně z příjmů, který má k hmotnému majetku právo vlastnické nebo právo hospodaření anebo je nájemcem hmotného majetku a k opravám hmotného majetku je písemně smluvně zavázán.
- Jedná se skutečně o opravu, nikoliv o technické zhodnocení (tzv.rekonstrukci či modernizaci).
- Nejedná se o hmotný majetek určený k likvidaci, u něhož jde o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události, u něhož jde o opravy, které se pravidelně opakují každý rok anebo k němuž má vlastnické právo poplatník v konkurzním a vyrovnávacím řízení.

Rezervy se nesmějí vytvářet na výdaje (náklady) na pořízení hmotného a nehmotného majetku.

Výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu let rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje rok zahájení tvorby rezerv. Do tohoto počtu let se nezahrnuje předpokládaný rok zahájení opravy. U movitých věcí může být rezerva na opravu jednotlivého hmotného majetku tvořena ve vztahu k objemu jeho výkonu v technických jednotkách. V takovém případě je výše rezervy ve zdaňovacím období rovna součinu podílu rozpočtu nákladů na opravu na jednotku předpokládaného objemu výkonu a objemu skutečných výkonů za zdaňovací období.

Nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, zruší se rezerva ve prospěch nákladů tohoto následujícího zdaňovacího období. Rezerva nebo její zůstatek se zruší ve prospěch nákladů i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena. Za zahájení opravy se pro účely tohoto zákona považuje termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci, která je předmětem opravy, provádí-li se oprava mimo provozovnu poplatníka jinou osobou, rozumí se zahájení opravy převzetí věci do opravy touto osobou. Toto ustanovení se nevztahuje na poplatníky, kteří doloží, že k překročení těchto lhůt došlo zásahem orgánu státní správy nebo orgánů samosprávy. V takovém případě se lhůty prodlužují o dvě zdaňovací období.

Skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy musí být provedena úpravou její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tato skutečnost bude zjištěna.

Rezerva na opravy u jednotlivého hmotného majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období.

Maximální doba tvorby rezervy podle předchozích odstavců činí u hmotného majetku zařazeného:

- ve 2. odpisové skupině 3 zdaňovací období
- ve 3. odpisové skupině 6 zdaňovacích období
- ve 4. odpisové skupině 8 zdaňovacích období
- ve 5. a 6. odpisové skupině 10 zdaňovacích období

po sobě jdoucích v každé odpisové skupině.

Poplatník, který je plátcem DPH, vychází při stanovení výše rezervy z rozpočtu nákladů na opravu v ocenění bez DPH.

Způsob tvorby rezervy za zdaňovací období a jejich výše musí být prokazatelné. Při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost rezerv.

Zákonné rezervy tvořené účetní jednotkou

Rezervy podle zvláštního právního předpisu – daňově účinné budou číslovány a řazeny chronologicky za sebou. Ke každé rezervě bude současně přiložen předběžný rozpočet. Každá rezerva bude zpracována formou tabulky (tvorba, čerpání...), která bude přílohou této směrnice.

2. Ostatní rezervy

Jedná se daňově neúčinné rezervy o kterých se účetní jednotka rozhodla účtovat.

Ostatní rezervy tvořené účetní jednotkou

- Rezerva na nevyčerpanou dovolenou

Výše této rezervy se stanoví jako součet součinů počtu hodin nevyčerpané dovolené jednotlivých pracovníků a průměrných mzdových nákladů včetně odvodů (SZ a ZP) jednotlivých pracovníků za 3. čtvrtletí.

- Rezerva na nevyplacené provize

Výše této rezervy se stanoví jako součin celkové hodnoty nevyrovnaných pohledávek, ze kterých jsou provize vypláceny a procentní sazby provize, která je poskytnuta (sazbu poskytnuté provize řeší předpis o mzdových pravidlech).

- Rezerva na daň z příjmů


Podle §26 zákona o účetnictví tvoří účetní jednotka rezervu na daň z příjmů, neboť okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku stanovení výše daňové povinnosti.

- Rezerva na záruční opravy

Výše této rezervy se stanoví jako součin celkové produkce výroby za sledované období a sazby garančních oprav, jejíž výše je 0,2 %.

Odpovědnost za tvorbu a čerpání rezerv konkrétních titulů rezerv nese **vedoucí oddělení účetní evidence**

O tvorbě jednotlivých rezerv na opravy hmotného majetku rozhodují **finanční a výrobní ředitel**

| | | | | |
|---|---|--|---------------------------------------|-------------------------|
|  | VNITROPODNIKOVÁ SMĚRNICE | | Č.DOKUMENTU : VS-EŘ-2/2009 | |
| | NÁZEV : Směrnice na tvorbu a odepisování opravných položek | | PLATÍ OD : 1.1.2008 | LIST/LIST 1/2 |
| | | | VDÁNÍ : I | |

1. Tvorba opravných položek

Účetní jednotka tvoří opravné položky k majetku a k pohledávkám na základě výsledků provedené inventarizace. Opravné položky jsou tvořeny z důvodů dočasného snížení hodnoty majetku a pohledávek, pokud snížení pomine, účetní jednotka opravnou položku zruší. V případech trvalého snížení hodnoty majetku či pohledávek je nutno tento majetek odepsat při respektování platných účetních i daňových postupů.

2. Opravné položky k majetku

Účetní jednotka tvoří opravné položky k těmto druhům majetku:

Zásoby

| | Bez pohybu > 6 a < 9 měsíců | Bez pohybu > 9 měsíců | Výběhové díly |
|-----------------------|-----------------------------|-----------------------|---------------|
| materiál na skladě | 15% | 25% | 75% |
| zásoby vlastní výroby | 15% | 25% | 75% |
| zboží na skladě | 15% | 25% | 75% |

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek
dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek - výši opravné položky stanoví na základě výsledků inventarizace finanční ředitel.

3. Opravné položky k pohledávkám

Účetní jednotka tvoří opravné položky daňově neuznatelné k pohledávkám se splatností do 31.12.1994 a opravné položky daňově uznatelné k pohledávkám se splatností po 31.12.1994 dle Zákona o rezervách 593/92 Sb. K těmto pohledávkám se splatností po 31.12.1994 tvoří účetní jednotka rovněž daňově neuznatelné opravné položky.

1. Opravné položky daňově neuznatelné

| Pohledávky se splatností do 31.12.1994 | ve výši neodepsané části |
|--|---------------------------------------|
| Pohledávky po 31.12.1994 do 45 dní po splatnosti | 2% |
| Pohledávky po 31.12.1994 od 46 do 75 dní po splatnosti | 3% |
| Pohledávky po 31.12.1994 od 76 do 105 dní po splatnosti | 4% |
| Pohledávky po 31.12.1994 od 106 do 122 dní po splatnosti | 5% |
| Pohledávky po 31.12.1994 od 123 do 180 dní po splatnosti | 30%(spoluúčast při pojiš. u f.Prisma) |
| Pohledávky po 31.12.1994 více jak 180 dní po splatnosti | 80,67,50,34,20,0% dle daňové DOP |

2. Opravné položky daňově uznatelné

-opravná položka k nepromičeným pohledávkám splatným po 31.12.1994 k jednomu dlužníkovi, jejichž rozvahová hodnota bez příslušenství v okamžiku jejich vzniku nepřesáhla částku 30 000 Kč, a které jsou více jak 12 měsíců po splatnosti ve výši 100%.



VNITROPODNIKOVÁ
SMĚRNICE

Č.DOKUMENTU :
VS-EŘ-2/2009

NÁZEV : Směrnice na tvorbu a odepisování opravných položek

PLATÍ OD :
1.1.2008

LIST/LISTŮ :
2 / 2

VYDÁNÍ :
I.

-opravná položka k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31.12.1994 po splatnosti více než 6 měsíců, jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku nepřesáhla částku 200 000 Kč ve výši 20%.

-opravná položka k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31.12.1994, jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku nepřesáhla částku 200 000 Kč, u nichž zahájila naše společnost rozhodčí, soudní nebo správní řízení proti dlužníkovi a pokud od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než:

12 měsíců ve výši 33%

18 měsíců ve výši 50%

24 měsíců ve výši 66%

30 měsíců ve výši 80%

36 měsíců ve výši 100 %

-opravná položka k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31.12.1994, jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku je vyšší než 200 000 Kč, u nichž zahájila naše společnost rozhodčí, soudní nebo správní řízení proti dlužníkovi a pokud od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než:

6 měsíců ve výši 20%

12 měsíců ve výši 33%

18 měsíců ve výši 50%

24 měsíců ve výši 66%

30 měsíců ve výši 80%

36 měsíců ve výši 100 %

3. Použití opravných položek

Opravné položky se zruší, pokud pominou důvody pro jejich existenci, nebo pokud se pohledávka, k níž byla opravná položka vytvořena, promlčela, popřípadě nastaly důvody, za nichž se odpis pohledávky považuje za daňově účinný náklad.

4. Účtování o opravných položkách

Tvorba opravných položek se účtuje **na vrub nákladů** a opravná položka se sníží, popřípadě zruší vyúčtováním **ve prospěch nákladů**, pokud inventarizace v následujícím období neprokáže opodstatněnost její výše. (§ 55 vyhlášky)

Ludvík Valkony
provozně ekonomický ředitel

ROZVAHA
v plném rozsahu
k 31. prosinci 2010
(v tisících Kč)

Obchodní firma a sídlo

FRONIS Česká republika s.r.o.
Tovární 170
Český Krumlov - Domoradice
Česká republika

Identifikační číslo

15867022

| Označ. | AKTIVA | řet. | Běžná účetní období | | | Mix. účetní období |
|--------|--|------|---------------------|-----------|---------|--------------------|
| | | | Brutto | Korekce | Netto | Netto |
| a | b | c | 1 | 2 | 3 | 4 |
| | AKTIVA CELKEM (7.02+03+31+63) | 001 | 605 727 | - 149 731 | 455 996 | 455 726 |
| | A. Pohledávky za upsaný základní kapitál | 002 | | | | |
| | B. Dlouhodobý majetek (7.04+13+23) | 003 | 344 796 | - 129 975 | 214 821 | 205 322 |
| | B.1. Dlouhodobý nehmotný majetek (7.05 až 12) | 004 | 1 051 | - 1 019 | 32 | 104 |
| | B.1.1. Zřizovací výdaje | 005 | | | | |
| | 2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje | 006 | | | | |
| | 3. Software | 007 | 750 | - 724 | 26 | 104 |
| | 4. Ocenitelná práva | 008 | 296 | - 296 | | |
| | 5. Goodwill | 009 | | | | |
| | 6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek | 010 | | | | |
| | 7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek | 011 | | | | |
| | 8. Poskytnuté základy na dlouhodobý nehmotný majetek | 012 | | | | |
| | B.1.2. Dlouhodobý hmotný majetek (7.14 až 22) | 013 | 343 745 | - 128 956 | 214 789 | 205 218 |
| | B.1.1. Pozemky | 014 | 17 689 | | 17 689 | 17 689 |
| | 2. Stavby | 015 | 190 565 | - 51 651 | 141 914 | 63 506 |
| | 3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí | 016 | 128 559 | - 77 305 | 51 254 | 49 252 |
| | 4. Předmětné části trvalých porostů | 017 | | | | |
| | 5. Dospělá zvířata a jejich skupiny | 018 | | | | |
| | 6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek | 019 | | | | |
| | 7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek | 020 | 3 336 | | 3 336 | 74 774 |
| | 8. Poskytnuté základy na dlouhodobý hmotný majetek | 021 | | | | |
| | 9. Odeřvovací rozdíly k nabytému majetku | 022 | | | | |
| | B.1.3. Dlouhodobý finanční majetek (7.24 až 30) | 023 | | | | |
| | B.1.1. Podíly v ovládaných a řízených osobách | 024 | | | | |
| | 2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem | 025 | | | | |
| | 3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly | 026 | | | | |
| | 4. Půjčky a úvěry - ovládaní a řízení osob, podstatný vliv | 027 | | | | |
| | 5. Jiný dlouhodobý finanční majetek | 028 | | | | |
| | 6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek | 029 | | | | |
| | 7. Poskytnuté základy na dlouhodobý finanční majetek | 030 | | | | |

FRONIUS Česká republika s.r.o.

 Rozvaha (nekonsolidovaná)
 k 31. prosinci 2010

| Označ. | AKTIVA | řet. | Běžné účetní období | | | Mn.účetní období |
|----------|---|------|---------------------|----------|---------|------------------|
| | | | Brutto | Korekce | Netto | Netto |
| a | b | c | 1 | 2 | 3 | 4 |
| C. | Oběžná aktiva (7.33+39+48+88) | 031 | 260 933 | - 19 756 | 240 787 | 382 830 |
| C.I. | Zásoby (7.33 až 38) | 032 | 118 954 | - 4 923 | 114 031 | 58 191 |
| C.I.1. | Materiál | 033 | 49 045 | - 574 | 48 471 | 34 299 |
| | 2. Nedokončená výroba a pokrovy | 034 | 1 181 | - 43 | 1 138 | 1 236 |
| | 3. Výrobky | 035 | 36 776 | - 20 | 36 756 | 2 928 |
| | 4. Mladé a ostatní zvířata a jejich skupiny | 036 | | | | |
| | 5. Zboží | 037 | 31 982 | - 4 296 | 27 686 | 19 734 |
| | 6. Poskytnuté zálohy na zásoby | 038 | | | | |
| C.II. | Dlouhodobé pohledávky (7.40 až 47) | 039 | 9 096 | | 9 096 | 4 344 |
| C.II.1. | Pohledávky z obchodních vztahů | 040 | | | | |
| | 2. Pohledávky - ovládací a řídicí osoba | 041 | | | | |
| | 3. Pohledávky - podstatný vlv | 042 | | | | |
| | 4. Pohledávky za společnosti, členy družstva a za účetní sdružení | 043 | | | | |
| | 5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy | 044 | | | | |
| | 6. Dohadné účty aktivní | 045 | | | | |
| | 7. Jiné pohledávky | 046 | 1 679 | | 1 679 | 3 185 |
| | 8. Odložené daňové pohledávky | 047 | 4 417 | | 4 417 | 1 159 |
| C.III. | Krátkodobé pohledávky (7.49 až 57) | 048 | 117 948 | - 14 833 | 103 115 | 160 101 |
| C.III.1. | Pohledávky z obchodních vztahů | 049 | 115 846 | - 14 266 | 101 582 | 69 022 |
| | 2. Pohledávky - ovládací a řídicí osoba | 050 | | | | 67 431 |
| | 3. Pohledávky - podstatný vlv | 051 | | | | |
| | 4. Pohledávky za společnosti, členy družstva a za účetní sdružení | 052 | | | | |
| | 5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | 053 | | | | |
| | 6. Štát - daňové pohledávky | 054 | | | | |
| | 7. Krátkodobé poskytnuté zálohy | 055 | 984 | | 984 | 3 170 |
| | 8. Dohadné účty aktivní | 056 | 193 | | 193 | 115 |
| | 9. Jiné pohledávky | 057 | 923 | - 567 | 356 | 363 |
| C.IV. | Krátkodobý finanční majetek (7.59 až 62) | 058 | 17 035 | | 17 556 | 40 184 |
| C.IV.1. | Peníze | 059 | 126 | | 126 | 273 |
| | 2. Účty v bankách | 060 | 17 429 | | 17 429 | 39 921 |
| | 3. Krátkodobé cenné papíry a podíl | 061 | | | | |
| | 4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek | 062 | | | | |
| D.I. | Časové rozlišení (7.64+65+66) | 063 | 376 | | 376 | 574 |
| D.I.1. | Náklady příštích období | 064 | 376 | | 376 | 574 |
| | 2. Komplexní náklady příštích období | 065 | | | | |
| | 3. Příjmy příštích období | 066 | 2 | | | 2 |

FRONIUS Česká republika s.r.o.

Rozvaha (nekonolidovaná)
k 31. prosinci 2010

| Označ. a | P A S I V A b | Išč. c | Běžné | Minulé |
|-------------|--|-----------|-------------|-------------|
| | | | období s | období s |
| | PASIVA CELKEM (7.68+88+118) | 067 | 455 996 | 468 726 |
| A. | Vlastní kapitál (7.68+73+79+82+86) | 068 | 310 700 | 306 437 |
| A.I. | Základní kapitál (7.70+71+72) | 069 | 6 000 | 6 000 |
| A.I.1. | Základní kapitál | 070 | 6 000 | 6 000 |
| 2. | Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-) | 071 | | |
| 3. | Změny základního kapitálu | 072 | | |
| A.II. | Kapitálové fondy (7.74 až 78) | 073 | | |
| A.II.1. | Emisní úlo | 074 | | |
| 2. | Ostatní kapitálové fondy | 075 | | |
| 3. | Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků | 076 | | |
| 4. | Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností | 077 | | |
| 5. | Rozdíly z přeměn společností | 078 | | |
| A.III. | Rezervní fondy, neúčtářský fond a ostatní fondy ze zisku (7.80+81) | 079 | 600 | 600 |
| A.III.1. | Zákonný rezervní fond/účetářský fond | 080 | 600 | 600 |
| 2. | Statutární a ostatní fondy | 081 | | |
| A.IV. | Výsledek hospodaření minulých let (7.83+84) | 082 | 251 836 | 330 501 |
| A.IV.1. | Nerozdělený zisk minulých let | 083 | 251 836 | 330 501 |
| 2. | Neuhrazená ztráta minulých let | 084 | | |
| A.V. | Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) | 085 | 57 273 | 21 336 |
| B. | Cizí zdroje (7.87+82+103+118) | 086 | 140 136 | 110 050 |
| B.I. | Rezervy (7.89 až 91) | 087 | 10 945 | 4 661 |
| B.I.1. | Rezervy podle zvláštních právních předpisů | 088 | | |
| 2. | Rezerva na důchody a podobné závazky | 089 | | |
| 3. | Rezerva na daň z příjmů | 090 | 5 858 | 1 094 |
| 4. | Ostatní rezervy | 091 | 5 087 | 3 667 |
| B.II. | Obchodní závazky (7.93 až 102) | 092 | | |
| B.II.1. | Závazky z obchodních vztahů | 093 | | |
| 2. | Závazky - svěřitelé a řídicí osoba | 094 | | |
| 3. | Závazky - podstatný věv | 095 | | |
| 4. | Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení | 096 | | |
| 5. | Dlouhodobé přijaté zálohy | 097 | | |
| 6. | Vydání dluhopisů | 098 | | |
| 7. | Dlouhodobé směnky k úhradě | 099 | | |
| 8. | Dohadné účty pasivní | 100 | | |
| 9. | Jiné závazky | 101 | | |
| 10. | Odkládaný daňový závazek | 102 | | |

FRONIUS Česká republika s.r.o.

Rozvaha (nekonolidovaná)
k 31. prosinci 2010

| Označ. | P A S I V A | řet. | Sčíté období | Měsíční období |
|---------|---|------|-----------------|-------------------|
| a | b | c | ř | ř |
| B.II. | Krátkodobé závazky (ř.104 až 114) | 103 | 129 191 | 105 392 |
| B.II.1. | Závazky z obchodních vztahů | 104 | 73 057 | 80 775 |
| 2. | Závazky - ovládaní a řízení osoba | 105 | 34 918 | |
| 3. | Závazky - podstatný vliv | 106 | | |
| 4. | Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení | 107 | | |
| 5. | Závazky k zaměstnancům | 108 | 5 590 | 4 965 |
| 6. | Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění | 109 | 2 031 | 2 581 |
| 7. | Stát - daňové závazky a dotace | 110 | 10 368 | 13 670 |
| 8. | Krátkodobé přijaté zálohy | 111 | 1 180 | 2 866 |
| 9. | Vydání dluhopisů | 112 | | |
| 10. | Dohadné účty pasivní | 113 | 1 026 | 535 |
| 11. | Jiné závazky | 114 | | |
| B.IV. | Bankovní úvěry a výpomoci (ř.116+117+118) | 115 | | |
| B.IV.1. | Bankovní úvěry dlouhodobé | 116 | | |
| 2. | Krátkodobé bankovní úvěry | 117 | | |
| 3. | Krátkodobé finanční výpomoci | 118 | | |
| C.I. | Časové rozlišení (ř.120+121) | 119 | 101 | 236 |
| C.I.1. | Výdaje příštích období | 120 | 101 | 236 |
| 2. | Výnosy příštích období | 121 | 48 | |

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
druhové členění
za rok končící 31. prosincem 2010
(v tisících Kč)

Identifikační číslo

15887022

Obchodní firma a sídlo

FRONTUS Česká republika s.r.o.
Tovární 170
Český Krumlov - Domožice
Česká republika

| Označ. | TEXT | číslo řádku | Skutečnost v účet. období | |
|--------|---|-------------|---------------------------|---------|
| | | | 1 | 2 |
| a | b | c | 1 | 2 |
| I. | Tržby za prodej zboží | 01 | 808 945 | 472 915 |
| A. | Náklady vynaložené na prodané zboží | 02 | 678 986 | 464 861 |
| + | Obchodní marže (F.01-02) | 03 | 127 959 | 67 664 |
| II. | Výkony (F.05+06+07) | 04 | 561 131 | 265 702 |
| II.1. | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb | 05 | 525 918 | 266 140 |
| II.2. | Změna stavu zásob vlastní výroby | 06 | 33 749 | - 839 |
| II.3. | Aktivace | 07 | 1 464 | 490 |
| B. | Výkonové spotřeby (F.09+10) | 08 | 464 401 | 222 475 |
| B.1. | Spotřeba materiálu a energie | 09 | 428 920 | 198 316 |
| B.2. | Služby | 10 | 35 482 | 24 159 |
| + | Přidaná hodnota (F.03+04-08) | 11 | 224 889 | 131 191 |
| C. | Ocelní náklady (F.13 až 16) | 12 | 111 963 | 93 433 |
| C.1. | Mzdové náklady | 13 | 80 817 | 89 048 |
| C.2. | Odměny členům orgánů společnosti a družstva | 14 | | |
| C.3. | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojistění | 15 | 28 128 | 22 711 |
| C.4. | Sociální náklady | 16 | 2 138 | 1 678 |
| D. | Daně a poplatky | 17 | 537 | 368 |
| E. | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 18 | 22 189 | 17 372 |
| III. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (F.20+21) | 19 | 4 309 | 4 130 |
| III.1. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku | 20 | 734 | 3 047 |
| III.2. | Tržby z prodeje materiálu | 21 | 3 665 | 1 083 |
| F. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (F.23+24) | 22 | 2 032 | 625 |
| F.1. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku | 23 | 318 | 27 |
| F.2. | Prodaný materiál | 24 | 1 714 | 598 |
| G. | Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a korporeálních nákladů příštích období | 25 | 15 287 | - 801 |
| IV. | Ostatní provozní výnosy | 26 | 3 005 | 2 412 |
| H. | Ostatní provozní náklady | 27 | 5 916 | 3 260 |
| V. | Převod provozních výnosů | 28 | | |
| I. | Převod provozních nákladů | 29 | | |
| * | Provozní výsledek hospodaření (F.11-12-17-18+19-22-25+26-27+28-29) | 30 | 75 239 | 23 487 |

FRONIUS Česká republika s.r.o.

Výkaz zisku a ztráty - druhové členění (nekonolidovaný)
za rok končící 31. prosincem 2010

| Označ. # | TEXT D | část nákladů C | Skutečnost v účet. období | |
|-------------|---|----------------------|---------------------------|--------------|
| | | | běžném 1 | minulém 2 |
| VI | Třížby z prodeje cenných papírů a podílů | 31 | | |
| J | Prodané cenné papíry a podíly | 32 | | |
| VII | Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (7.34+35+36) | 33 | | |
| VII.1 | Výnosy z podílů v ovládaných a řízených společnostech a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem | 34 | | |
| VII.2 | Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů | 35 | | |
| VII.3 | Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku | 36 | | |
| VIII | Výnosy z krátkodobého finančního majetku | 37 | | |
| K | Náklady z finančního majetku | 38 | | |
| IX | Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů | 39 | | |
| L | Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů | 40 | | |
| M | Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti | 41 | | |
| X | Výnosové úroky | 42 | 2 351 | 3 618 |
| N | Nákladové úroky | 43 | 1 | |
| XI | Ostatní finanční výnosy | 44 | 16 518 | 6 303 |
| O | Ostatní finanční náklady | 45 | 22 604 | 8 770 |
| XII | Převod finančních výnosů | 46 | | |
| P | Převod finančních nákladů | 47 | | |
| * | Finanční výsledek hospodaření (7.31-32+33+37-38-39-40-41+42-43+44-45+46-47) | 48 | - 4 006 | 3 241 |
| Q | Daň z příjmů ze běžnou činností (7.50+51) | 49 | 13 930 | 6 372 |
| Q.1 | -aplátová | 50 | 17 188 | 5 071 |
| Q.2 | -odložená | 51 | - 3 258 | 301 |
| ** | Výsledek hospodaření ze běžnou činností (7.30+48-49) | 52 | 67 273 | 21 336 |
| XIII | Mimořádné výnosy | 53 | | |
| R | Mimořádné náklady | 54 | | |
| S | Daň z příjmů z mimořádné činnosti (7.56+57) | 55 | | |
| S.1 | -aplátová | 56 | | |
| S.2 | -odložená | 57 | | |
| * | Mimořádný výsledek hospodaření (7.63-64-58) | 58 | | |
| T | Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-) | 59 | | |
| *** | Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (7.52+58-59) | 60 | 67 273 | 21 336 |
| **** | Výsledek hospodaření před zdaněním (7.30+48+53-54) | 61 | 71 203 | 26 708 |



FRONIUS Česká republika s.r.o.

IČ: 15887022

Příloha účetní závěrky (neconsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2010

(v tisících Kč)

1. Charakteristika a hlavní aktivity

Vznik a charakteristika společnosti

Společnost FRONIUS Česká republika s.r.o. („společnost“) byla zapsána do obchodního rejstříku dne 12. ledna 1991 usnesením Obvodního soudu pro Prahu 1. Hlavním předmětem činnosti je výroba, prodej a servis zařízení v oblasti svářecí techniky a elektrotechnických zařízení, včetně přídatných zařízení, příslušenství a náhradních dílů.

Vlastníci společnosti k 31. prosinci 2010

Společnost je 100% vlastněna společností:

FRONIUS INTERNATIONAL GmbH
 Pettenbach 4643
 A – 4600 Wels-Thalheim
 Rakouská republika

Sídlo společnosti

FRONIUS Česká republika s.r.o.
 Tovární čp. 170
 Český Krumlov – Domoradice

Změny provedené v účetním období v obchodním rejstříku

Žádné změny nebyly provedeny.

Orgány společnosti k 31. prosinci 2010

Dipl. Ing. Boris Grbeša - jednatel společnosti
 Ludvík Valkony – prokurista
 Ing. Václav Jilek - prokurista

Organizační struktura

Společnost je rozdělena do dvou základních jednotek:

- výrobní závod Český Krumlov, kde je realizována výroba komponentů svářecí, solární a nabíjecí techniky a elektrotechnických zařízení, včetně přídatných zařízení, příslušenství a náhradních dílů
- obchodní centrum Praha s obchodními zastoupeními v Jihlavě, Ostravě, Plzni, Hradci Králové, Zlíně, Olomouci a Teplicích, kde je realizován prodej kompletního sortimentu zboží pro ČR



FRONIUS Česká republika s.r.o.

IČ: 15887022

Příloha účetní závěrky (nekonsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2010

(v tisících Kč)

2. Zásadní účetní postupy používané společností

a) Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je evidován v pořizovací ceně a je odpisován lineárně.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek v pořizovací ceně do 12 tis. Kč není vykazován v rozvaze a je účtován do nákladů v roce jeho pořízení. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek v pořizovací ceně od 12 tis. Kč do 40 tis. Kč, resp. 60 tis. Kč je od 1. ledna 2002 evidován v účetní evidenci a odpisován po dobu 2 let.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek v pořizovací ceně od 40 tis. Kč, resp. 60 tis. Kč se odpisuje po dobu jeho předpokládané životnosti dle stanovených sazeb.

V následující tabulce jsou uvedeny doby odpisování podle skupin majetku:

| Majetek | Metoda | Doba odpisování v letech |
|---|----------|--------------------------|
| Ocenitelná práva | lineární | 5 |
| Software | lineární | 3 |
| Kancelářské budovy | lineární | 50 |
| Výrobní budovy | lineární | 33 |
| Parkoviště | lineární | 19 |
| Stroje, nářadí a přípravy pro výrobu | lineární | 5 - 10 |
| Energetická zařízení (nabíječky, trafo atd.) | lineární | 5 - 10 |
| Inventář | lineární | 5 - 10 |
| Kancelářské stroje elektrické, elektronické (PC, příslušenství) | lineární | 3 |
| Osobní automobily | lineární | 8 |
| Nákladní automobily | lineární | 7 |
| Formy | lineární | 5 |

b) Zásoby

Materiál a zboží na skladě jsou účtovány v pořizovací ceně. Náklady spojené s pořízením zásob (např. dopravné, clo, celní poplatky atd.) jsou účtovány do nákladů a ročně jsou aktivovány do zásob na základě zvoleného klíče.

Zásoby jsou účtovány metodou "B" a ve skladové evidenci jsou oceňovány průměrnou cenou.

Nedokončená výroba a výrobky na skladě jsou oceňovány vlastními výrobními náklady vypočítanými podle platného kalkulačního vzorce a podle stavu rozpracovanosti.



FRONIUS Česká republika s.r.o.

IČ: 15887022

Příloha účetní závěrky (nekonsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2010

(v tisících Kč)

c) Stanovení opravných položek a rezerv:

Zásoby

Opravné položky jsou vytvářeny v případech, kdy ocenění použité v účetnictví je přechodně vyšší než prodejní cena zásob snižená o náklady spojené s prodejem. K 31. prosinci 2010 byly vytvořeny opravné položky k materiálu, hotovým výrobkům a zboží:

- k pomaluobrátkovým zásobám (bez pohybu 6 – 9 měsíců a nejedná se o výběhový díl) 15%. Opravná položka se tvoří pouze k části zásoby, která převyšuje její půlroční spotřebu.
- k ležákům (bez pohybu více než 9 měsíců a nejedná se o výběhový díl) 25%
- k výběhovým dílům 75%

Pohledávky

Opravné položky se vytváří podle vnitropodnikové směrnice v případě rizika, že pohledávky nebudou plně nebo částečně uhrazeny. K tvorbě opravných položek daňově uznatelných byly využity možnosti dané zákonem č. 593/92 Sb., o rezervách § 8a a k pohledávkám starším 6 měsíců byly vytvořeny účetní opravné položky. K pohledávkám po splatnosti do 6 měsíců byly vytvořeny paušální účetní opravné položky ve výši 2, 3, 4, 5 a 30 % jejich hodnoty.

Rezervy

Rezervy jsou tvořeny na základě vnitropodnikových pravidel. Společnost tvoří rezervy na nevyplacené provize, předpokládané garanční opravy výrobků, nevybranou dovolenou pracovníků a na daň z příjmů.

Rezerva na nevybranou dovolenou je k rozvahovému dni tvořena na základě analýzy nevybrané dovolené za dané účetní období a průměrných mzdových nákladů včetně nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění dle jednotlivých zaměstnanců.

Rezervu na daň z příjmů vytváří společnost vzhledem k tomu, že okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku stanovení výše daňové povinnosti. V následujícím účetním období společnost rezervu rozpustí a zaúčtuje zjištěnou daňovou povinnost.

d) Přepočty cizích měn

Společnost používá pro přepočet cizích měn pevný měsíční kurz vydaný ČNB první pracovní den měsíce a používá se pro účetní případy účtované v příslušném měsíci.

V průběhu roku se účtuje pouze o realizovaných kurzových ziscích či ztrátách. Pohledávky a závazky vedené v cizích měnách jsou k rozvahovému dni přepočítány podle oficiálního kurzu ČNB a vzniklé kurzové rozdíly jsou zaúčtovány výsledkově.



FRONIUS Česká republika s.r.o.

IČ: 15887022

Příloha účetní závěrky (nekonsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2010

(v tisících Kč)

e) Najatý majetek

Společnost účtuje o najatém majetku tak, že zahrnuje leasingové splátky do nákladů rovnoměrně po dobu trvání nájmu. Při ukončení nájmu a uplatnění možnosti odkupu je předmět leasingu zařazen do majetku společnosti v kupní ceně.

f) Daň z příjmů

Daň z příjmů za dané období se skládá ze splatné daně a ze změny stavu v odložené dani.

Splatná daň zahrnuje odhad daně vypočtený z daňového základu s použitím daňové sazby platné v poslední den účetního období a veškeré doměrky a vratky za minulé období.

Odložená daň vychází z veškerých dočasných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a pasív, případně dalších dočasných rozdílů (daňová ztráta), s použitím očekávané daňové sazby platné pro období, ve kterém budou daňový závazek nebo pohledávka uplatněny.

O odložené daňové pohledávce se účtuje pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že bude v následujících účetních obdobích uplatněna.



FRONIUS Česká republika s.r.o.

IČ: 15887022

Příloha účetní závěrky (neconsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2010

(v tisících Kč)

3. Stálá aktiva

a) Dlouhodobý nehmotný majetek

| TEXT | Ocenitelná práva | Software | Čelkem |
|-----------------------------------|------------------|----------|--------|
| POŘIZOVACÍ CENA | | | |
| Zůstatek k 1. 1. 2010 | 295 | 770 | 1 065 |
| Přirástky | -- | 31 | 31 |
| Úbytky | -- | -45 | -45 |
| Zůstatek k 31. 12. 2010 | 295 | 756 | 1 051 |
| OPRÁVKY | | | |
| Zůstatek k 1. 1. 2010 | 295 | 666 | 961 |
| Odpisy | -- | 103 | 103 |
| Oprávký k úbytkům | -- | -45 | -45 |
| Zůstatek k 31. 12. 2010 | 295 | 724 | 1019 |
| Zůstatková hodnota k 1. 1. 2010 | -- | 104 | 104 |
| Zůstatková hodnota k 31. 12. 2010 | -- | 32 | 32 |

b) Dlouhodobý hmotný majetek

| TEXT | Pozemky | Stavby | Výrobní stroje a zařízení | Ostatní provozní vybavení | Nedok. hmotný majetek | Čelkem |
|------------------------------|---------|---------|---------------------------|---------------------------|-----------------------|---------|
| POŘIZOVACÍ CENA | | | | | | |
| Zůstatek k 1. 1. 2010 | 17 686 | 109 488 | 67 058 | 47 649 | 74 774 | 316 655 |
| Přirástky | -- | 11 442 | 11 832 | 4 765 | 3 935 | 31 974 |
| Přeúčtování | -- | 72 635 | 1 098 | 1 041 | -74 774 | -- |
| Úbytky | -- | -- | -976 | -3 908 | -- | -4 884 |
| Zůstatek k 31. 12. 2010 | 17 686 | 193 565 | 79 012 | 49 547 | 3 935 | 343 745 |
| OPRÁVKY | | | | | | |
| Zůstatek k 1. 1. 2010 | -- | 45 982 | 35 915 | 29 540 | -- | 111 437 |
| Odpisy | -- | 5 669 | 9 983 | 6 434 | -- | 22 086 |
| Oprávký k úbytkům | -- | -- | -976 | -3 591 | -- | -4 567 |
| Zůstatek k 31. 12. 2010 | -- | 51 651 | 44 922 | 32 383 | -- | 128 956 |
| Zůst. hodnota k 1. 1. 2010 | 17 686 | 63 506 | 31 143 | 18 109 | 74 774 | 205 218 |
| Zůst. hodnota k 31. 12. 2010 | 17 686 | 141 914 | 34 090 | 17 164 | 3 935 | 214 789 |

V roce 2010 společnost dokončila výstavbu obchodního centra v Praze.



FRONIUS Česká republika s.r.o.

IČ: 15887022

Příloha účetní závěrky (neconsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2010

(v tisících Kč)

4. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek nevykázaný v rozvaze

V souladu s účetními postupy, popsanými v bodě 2a), účtovala společnost část dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku do nákladů v roce jeho pořízení. Celková kumulovaná pořizovací hodnota tohoto dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, který je ještě v používání, je následující:

| | Zůstatek k 31.12 | |
|---------------------------|------------------|-------|
| | 2010 | 2009 |
| Dlouhodobý hmotný majetek | 7 252 | 5 310 |

5. Najatý majetek

a) *Finanční leasing*

Společnost není zavázána platit leasingové splátky.

b) *Operativní leasing*

Společnost má najaty nebytové a skladovací prostory. Celkové roční náklady týkající se těchto nájmu v roce 2010 činily 2 901 tis. Kč (2009 – 2 380 tis. Kč).

6. Pohledávky a závazky z obchodních vztahů

| TEXT | CELKEM | | Po splatnosti celkem | | Po splatnosti nad 180 dnů | |
|-----------------------|---------|--------|----------------------|-------|---------------------------|-------|
| | 2010 | 2009 | 2010 | 2009 | 2010 | 2009 |
| Krátkodobé pohledávky | 115 848 | 70 207 | 13 855 | 4 398 | 992 | 1 344 |
| Krátkodobé závazky | 73 057 | 80 775 | 585 | 1 063 | -- | -- |

Opravná položka k pochybným pohledávkám k 31. prosinci 2010 činila 14 266 tis. Kč (2009 – 1 185 tis. Kč).

7. Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled pohybů vlastního kapitálu:

| TEXT | Základní kapitál | Zákonné rez. fondy | Nerozdělený zisk min. let | Výsledek hospodaření | Celkem |
|-------------------------|------------------|--------------------|---------------------------|----------------------|----------|
| Zůstatek k 1. 1. 2010 | 6 000 | 600 | 330 501 | 21 336 | 358 437 |
| Převod zisku 2009 | -- | -- | 21 336 | -21 336 | -- |
| Výplata dividend | -- | -- | -100 000 | -- | -100 000 |
| Zisk běžného roku | -- | -- | -- | 57 273 | 57 273 |
| Zaokrouhlení | -- | -- | -1 | -- | -1 |
| Zůstatek k 31. 12. 2010 | 6 000 | 600 | 251 836 | 57 273 | 315 709 |

Předpokládáme, že dosažený zisk za rok 2010 bude převeden na nerozdělený zisk minulých let.



FRONIUS Česká republika s.r.o.

IČ: 15887022

Příloha účetní závěrky (nekonsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2010

(v tisících Kč)

8. Opravné položky

| TEXT | Opravná položka k zásobám | Opravná položka k pohledávkám | Celkem |
|---------------------|------------------------------|----------------------------------|--------|
| Stav k 1. 1. 2010 | 4 133 | 1 846 | 5 979 |
| Změna stavu | 790 | 12 987 | 13 777 |
| Stav k 31. 12. 2010 | 4 923 | 14 833 | 19 756 |

9. Rezervy

| TEXT | Rezerva na provize | Rezerva na dovolenou | Rezerva na garanční správy | Rezerva na daň z příjmu | Celkem |
|---------------------|-----------------------|-------------------------|-------------------------------|----------------------------|--------|
| Stav k 1. 1. 2010 | 968 | 2 566 | 33 | 5 094 | 8 661 |
| Tvorba | 2 029 | 3 025 | 33 | 17 165 | 22 252 |
| Čerpání | -968 | -2 566 | -33 | -5 094 | -8 661 |
| Stav k 31. 12. 2010 | 2 029 | 3 025 | 33 | 17 165 | 22 252 |

V souladu s účetními postupy popsanými v bodě 2c) zaúčtovala společnost rezervu na daň z příjmu - viz bod 15a). Rezerva na daň z příjmů je snížena o zaplacené zálohy na daň z příjmů a výsledný závazek ve výši 5 858 tis. Kč (2009 - 1 094 tis. Kč) je vykázán v položce Rezerva na daň z příjmů.

10. Informace o spřízněných osobách

a) Pohledávky a závazky z obchodních vztahů

V pohledávkách a závazcích z obchodních vztahů, popsaných v bodě 6 jsou obsaženy následující zůstatky účtů týkající se vztahů k podnikům ve skupině.

| | Pohledávky k 31. 12. | | Závazky k 31. 12. | |
|----------------------------|----------------------|--------|-------------------|--------|
| | 2010 | 2009 | 2010 | 2009 |
| FRONIUS INTERNATIONAL GmbH | 24 627 | 26 508 | 39 830 | 58 897 |
| Celkem | 24 627 | 26 508 | 39 830 | 58 897 |



FRONIUS Česká republika s.r.o.

IČ: 15887022

Příloha účetní závěrky (nekonsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2010

(v tisících Kč)

b) Půjčky

Mateřská společnost poskytla společnosti krátkodobou půjčku ve výši 34 919 tis. Kč.

V roce 2009 poskytla společnost krátkodobou půjčku mateřské společnosti ve výši 87 431 tis. Kč. Související úrokové výnosy v roce 2010 činily 2 263 tis. Kč.

c) Tržby a nákupy

| | Tržby za rok | | Nákupy za rok | |
|----------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| | 2010 | 2009 | 2010 | 2009 |
| FRONIUS INTERNATIONAL GmbH | 509 462 | 262 984 | 714 469 | 432 651 |
| FRONIUS SLOVENSKO s.r.o. | 60 | -- | 14 | -- |
| Celkem | 509 522 | 262 984 | 714 483 | 432 651 |

Společnost nakupuje materiál, využívá služeb a prodává výrobky spřízněným stranám v rámci běžné obchodní činnosti podniku. Všechny významné transakce se spřízněnými osobami byly uskutečněny za běžných tržních podmínek.

d) Půjčky zaměstnancům

Společnost poskytla v roce 2009 dlouhodobou půjčku prokuristovi společnosti splatnou v roce 2017 s úrokovou sazbou 1,5 %. Půjčka je vykázána v rozvaze v řádcích jiné pohledávky.

| | Půjčka k 31.12.2010 | Půjčka k 31.12.2009 |
|-------------------|---------------------|---------------------|
| Půjčka celkem | 2 005 | 3 531 |
| - dlouhodobá část | 1 679 | 3 187 |
| - krátkodobá část | 326 | 344 |

11. Faktický koncern

Společnost FRONIUS Česká republika s.r.o. nemá s mateřskou společností FRONIUS INTERNATIONAL GmbH uzavřenou ovládací smlouvu. Zpráva o vzájemných vztazích bude součástí výroční zprávy.

12. Odměny a půjčky členům statutárních orgánů

V průběhu roku nebyly vyplaceny žádné odměny členům statutárních orgánů a rovněž nebyly poskytnuty žádné půjčky.



FRONIUS Česká republika s.r.o.

IČ: 15887022

Příloha účetní závěrky (neconsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2010

(v tisících Kč)

13. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění činí 3 031 tis. Kč (2009 – 2 581 tis. Kč), ze kterých 2 067 tis. Kč (2009 – 1 731 tis. Kč) představují závazky ze sociálního zabezpečení, 890 tis. Kč (2009 – 783 tis. Kč) představují závazky ze zdravotního pojištění a 74 tis. Kč (2009 – 67 tis. Kč) představují závazky z penzijního připojištění. Společnost nevykazuje žádné závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění po splatnosti.

14. Stát – daňové závazky a dotace

Daňové závazky činí 10 388 tis. Kč (2009 – 13 670 tis. Kč), ze kterých 9 651 tis. Kč (2009 – 12 997 tis. Kč) představují závazky z daně z přidané hodnoty. Společnost nevykazuje žádné daňové závazky po splatnosti.

15. Daň z příjmů

a) Splatná

Splatná daň z příjmů zahrnuje odhad daně za zdaňovací období 2010 ve výši 17 165 tis. Kč (2009 – 5 071 tis. Kč) a upřesnění odhadu daně za zdaňovací období 2009 ve výši 23 tis. Kč (2009 vratka ve výši 23 tis. Kč).

V rozvaze je rezerva na daň z příjmů snížena o zaplacené zálohy na daň z příjmů a výsledný závazek ve výši 5 858 tis. Kč (2009 – 1 094 tis. Kč) je vykázán v položce Rezerva na daň z příjmů.

b) Odložená

Vykázané odložené daňové pohledávky a závazky

| | Pohledávky | | Závazky | | Rozdíl | |
|---|--------------|--------------|------------|-------------|--------------|--------------|
| | 2010 | 2009 | 2010 | 2009 | 2010 | 2009 |
| Dl. hmotný a nehmotný majetek | -- | -- | -51 | -367 | -51 | -367 |
| Zásoby | 935 | 785 | -- | -- | 935 | 785 |
| Pohledávky | 2 566 | 63 | -- | -- | 2 566 | 63 |
| Rezervy | 967 | 678 | -- | -- | 967 | 678 |
| Odložená daňová pohledávka/závazek | 4 468 | 1 526 | -51 | -367 | 4 417 | 1 159 |

V souladu s účetními postupy uvedenými v bodě 2f) byla pro výpočet odložené daně použita daňová sazba 19% (2009 – 19%).



FRONIUS Česká republika s.r.o.

IČ: 15887022

Příloha účetní závěrky (neconsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2010

(v tisících Kč)

16. Informace o výrobním a obchodním sortimentu

Společnost vyráběla v roce 2010 komponenty, především transformátory a tlumivky pro veškerý sortiment firmy FRONIUS INTERNATIONAL GmbH. Fronius Česká republika s.r.o. prodává převážnou část výrobního sortimentu mateřské společnosti. Zbývající část výroby je prodávána ve vlastní obchodní síti v České republice včetně sortimentu od mateřské společnosti.

| TEXT | 2010 | 2009 |
|---------------------------|---------|---------|
| Vlastní výkony celkem | 561 131 | 285 702 |
| z toho vývoz do zahraničí | 493 901 | 262 661 |
| Prodej zboží | 806 945 | 472 915 |
| z toho vývoz do zahraničí | 1 252 | 1 992 |

17. Zaměstnanci a vedoucí pracovníci

Průměrný evidenční stav zaměstnanců a vedoucích pracovníků a osobní náklady za rok 2010 a 2009:

| Kategorie | Průměrný evidenční počet | | Mzdové náklady | | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | | Sociální náklady | |
|--------------------|--------------------------|------------|----------------|---------------|---|---------------|------------------|--------------|
| | 2010 | 2009 | 2010 | 2009 | 2010 | 2009 | 2010 | 2009 |
| Zaměstnanci | 295 | 240 | 73 357 | 62 245 | 26 447 | 21 497 | 2 020 | 1 676 |
| Vedoucí pracovníci | 3 | 3 | 7 460 | 6 801 | 1 681 | 1 214 | 118 | -- |
| Celkem | 298 | 243 | 80 817 | 69 046 | 28 128 | 22 711 | 2 138 | 1 676 |



FRONIUS Česká republika s.r.o.

IČ: 15887022



Příloha účetní závěrky (nekonsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2010

(v tisících Kč)

18. Významná následná událost

Po datu účetní závěrky nedošlo k žádným významným událostem, které by měly významný vliv na účetní závěrku 2010.

| | |
|----------------|--|
| Sestaveno dne: | Podpis statutárního orgánu |
| 8. dubna 2011 |  Dipl. Ing. Boris Grbeša |
| |  Ludvík Valkony |



KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
 Pobřežní 618/1a
 136 00 Praha 8
 Česká republika

Telefon: +420 222 123 111
 Fax: +420 222 123 100
 Internet: www.kpmg.cz

Zpráva nezávislého auditora pro společníka společnosti FRONIUS Česká republika s.r.o.

Účetní závěrka

Na základě provedeného auditu jsme dne 8. dubna 2011 vydali k účetní závěrce, která je součástí této výroční zprávy, zprávu následujícího znění:

„Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti FRONIUS Česká republika s.r.o., tj. rozvahy k 31. prosinci 2010, výkazu zisku a ztráty za rok 2010 a přílohy této účetní závěrky, včetně popisu použitých významných účetních metod a ostatních doplňujících údajů. Údaje o společnosti FRONIUS Česká republika s.r.o. jsou uvedeny v bodě I přílohy této účetní závěrky.

Odpovědnost statutárního orgánu účetní jednotky za účetní závěrku

Statutární orgán společnosti FRONIUS Česká republika s.r.o. je odpovědný za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními předpisy, a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naši odpovědnost je vyjádřit na základě provedeného auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech, Mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. V souladu s těmito předpisy jsme povinni dodržovat etické požadavky a naplánovat a provést audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace o částkách a skutečnostech uvedených v účetní závěrce. Výběr auditorských postupů závisí na úsudku auditora, včetně vyhodnocení rizik, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém, který je relevantní pro sestavení účetní závěrky podávající věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti použitých účetních metod, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsmo přesvědčeni, že získané důkazní informace poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.



Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti FRONIUS Česká republika s.r.o. k 31. prosinci 2010 a nákladů, výnosů a výsledku jejího hospodaření za rok 2010 v souladu s českými účetními předpisy."

Zpráva o vztazích

Provedli jsme ověření věcné správnosti údajů uvedených ve zprávě o vztazích mezi propojenými osobami společnosti FRONIUS Česká republika s.r.o. za rok končící 31. prosincem 2010. Za sestavení této zprávy o vztazích a její věcnou správnost je odpovědný statutární orgán společnosti. Naši odpovědnost je vydat na základě provedeného ověření stanovisko k této zprávě o vztazích.

Ověření jsme provedli v souladu s auditorským standardem č. 56 Komory auditorů České republiky. Tento standard vyžaduje, abychom plánovali a provedli ověření s cílem získat omezenou jistotu, že zpráva o vztazích neobsahuje významné věcné nesprávnosti. Ověření je omezeno především na dotazování pracovníků společnosti a na analytické postupy a výběrovým způsobem provedené prověření věcné správnosti údajů. Proto toto ověření poskytuje nižší stupeň jistoty než audit. Audit zprávy o vztazích jsme neprováděli, a proto nevyjadřujeme výrok auditora.

Na základě našeho ověření jsme nezjistili žádné skutečnosti, které by nás vedly k domněnce, že zpráva o vztazích mezi propojenými osobami společnosti FRONIUS Česká republika s.r.o. za rok končící 31. prosincem 2010 obsahuje významné věcné nesprávnosti.

Výroční zpráva

Provedli jsme ověření souladu výroční zprávy s výše uvedenou účetní závěrkou. Za správnost výroční zprávy je odpovědný statutární orgán společnosti. Naši odpovědnost je vydat na základě provedeného ověření výrok o souladu výroční zprávy s účetní závěrkou.

Ověření jsme provedli v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. Tyto standardy požadují, abychom ověření naplánovali a provedli tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že informace obsažené ve výroční zprávě, které popisují skutečnosti, jež jsou též předmětem zobrazení v účetní závěrce, jsou ve všech významných ohledech v souladu s příslušnou účetní závěrkou. Jsme přesvědčeni, že provedené ověření poskytuje přiměřený podklad pro vyjádření našeho výroku.

Podle našeho názoru jsou informace uvedené ve výroční zprávě ve všech významných ohledech v souladu s výše uvedenou účetní závěrkou.

V Praze, dne 11. dubna 2011

KPMG Česká republika Audit, s.r.o.

KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Oprávnění číslo 71

Milan Bláha

Ing. Milan Bláha
Partner
Oprávnění číslo 2007

II. ÚČETNÍ METODY A POSTUPY ÚČTOVÁNÍ

2.2 Účtový rozvrh účetní jednotky

Případným připojením dalších číselových značek k dvoumístnému označení účtových skupin vzniká soustava symetrických účtů a analytických účtů, které nejsou účtovou osnovou předepsány, pouze jsou stanovena hlediska pro jejich určení.

Na podkladě směrné účtové osnovy jsou účetní jednotky povinny sestavit účtový rozvrh, v němž uvedou účty potřebné k zachycování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky za dané účetní období. Při tvorbě účtových rozvrhů pro jednotlivá účetní období budou podniky vycházet v zásadě ze směrné účtové osnovy pro podnikatele, definované v prováděcí vyhlášce, z účtového rozvrhu minulého účetního období, z požadavků na sestavení účetních výkazů, z obsahové náplně jednotlivých položek účetních výkazů, ze struktury majetku a závazků, z očekávaného vývoje a předpokládaných účetních případů. Nedá se ovšem předpokládat, že by účetní pracovníci již před zahájením účetního období bez omylu odhadli všechny účetní případy, jež mu přijdou. Pokud v průběhu roku nastane účetní případ, pro který podnik nezaložil účty, může je doplnit dodatečně. Nový účtový rozvrh se sestavuje pro příslušný rok pouze v případě, dochází-li k podstatnému obmělení ke změně oporní stavu v předchozím roce. Je však nutné prodouzířit plánost účtového rozvrhu pro příslušný rok. Podnik ve svém účetním rozvrhu nemusí následně dodržovat číselné označení a názvy podle účtové osnovy pro podnikatele (použití kódových čísel a názvů). Často se tak děje z důvodů zpracování účetnictví na počítači, lepší srozumitelnosti názvů účtů atd. V tomto případě musí zajistit jasný a srozumitelný převodový můstek mezi úbovým rozvrhem podniku a účtovou osnovou pro podnikatele. Symetrické a analytické účty tvoří podnik v souladu s požadavky účtové osnovy pro podnikatele, s ohledem na obsahovou náplň jednotlivých položek účetních výkazů a s ohledem na požadavky zákona o daních z příjmů, a vnitropodnikových potřeb řízení. Zásadně je nutné popsat nebo doložit převodovým můstkem návaznost jednotlivých analytických účtů na symetrický účet a vazbu symetrických účtů na účtové skupiny.

Při vedení účetnictví v plném rozsahu účetní jednotka stanoví v účtovém rozvrhu uspořádání a obsah symetrických účtů v rámci účtových skupin směrné účtové osnovy.

Při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu účetní jednotka sestaví účtový rozvrh, v němž může uvést pouze účtové skupiny. V účtovém rozvrhu je účetní jednotka povinna vycházet z označení a uspořádání účtových skupin směrné účtové osnovy.

Účetní jednotka, která sestavuje výkaz zisků a ztrát v účelovém členění, není povinna dodržet členění v účtových skupinách 50 až 55 a 60 až 64. Členění účtů způsobi výkazu a přiléhavě k povinnostem uvést v příloze k účetní závěrce náklady a výnosy provozního výsledku hospodářství podle výkazu v dráhovém členění.

2. Struktura směrné účtové osnovy pro podnikatele podle vyhlášky

Účtový rozvrh na rok 2011

Účtový rozvrh na rok 2011 musí vycházet ze směrné účtové osnovy definované prováděcí vyhláškou pro podnikatele (viz příloha č. 4 vyhlášky). Tato směrná účtová osnová stanoví závazné členění na úroveň účtových skupin. Účetní jednotky musí v zásadě možnost samostatně v rámci uvedených účtových skupin definovat analytické a analytické účty.

Struktura účtového rozvrhu na úrovni symetrických účtů v roce 2011 v souladu na položky účetních výkazů roku 2011

| Účetní skupina účtových skupin | Depozitář řízení (příslušný účt) | Název účtového účtu | Označení účtu (účetního výkazu) |
|--|----------------------------------|----------------------|---------------------------------|
| Účetní skupina 01 - Účetní skupiny účetních rozvah | | 01 - Účetní skupina | 01 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 02 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 02 - Účetní skupina | 02 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 03 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 03 - Účetní skupina | 03 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 04 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 04 - Účetní skupina | 04 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 05 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 05 - Účetní skupina | 05 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 06 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 06 - Účetní skupina | 06 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 07 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 07 - Účetní skupina | 07 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 08 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 08 - Účetní skupina | 08 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 09 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 09 - Účetní skupina | 09 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 10 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 10 - Účetní skupina | 10 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 11 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 11 - Účetní skupina | 11 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 12 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 12 - Účetní skupina | 12 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 13 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 13 - Účetní skupina | 13 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 14 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 14 - Účetní skupina | 14 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 15 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 15 - Účetní skupina | 15 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 16 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 16 - Účetní skupina | 16 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 17 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 17 - Účetní skupina | 17 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 18 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 18 - Účetní skupina | 18 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 19 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 19 - Účetní skupina | 19 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 20 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 20 - Účetní skupina | 20 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 21 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 21 - Účetní skupina | 21 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 22 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 22 - Účetní skupina | 22 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 23 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 23 - Účetní skupina | 23 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 24 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 24 - Účetní skupina | 24 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 25 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 25 - Účetní skupina | 25 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 26 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 26 - Účetní skupina | 26 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 27 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 27 - Účetní skupina | 27 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 28 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 28 - Účetní skupina | 28 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 29 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 29 - Účetní skupina | 29 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 30 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 30 - Účetní skupina | 30 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 31 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 31 - Účetní skupina | 31 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 32 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 32 - Účetní skupina | 32 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 33 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 33 - Účetní skupina | 33 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 34 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 34 - Účetní skupina | 34 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 35 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 35 - Účetní skupina | 35 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 36 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 36 - Účetní skupina | 36 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 37 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 37 - Účetní skupina | 37 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 38 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 38 - Účetní skupina | 38 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 39 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 39 - Účetní skupina | 39 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 40 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 40 - Účetní skupina | 40 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 41 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 41 - Účetní skupina | 41 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 42 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 42 - Účetní skupina | 42 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 43 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 43 - Účetní skupina | 43 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 44 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 44 - Účetní skupina | 44 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 45 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 45 - Účetní skupina | 45 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 46 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 46 - Účetní skupina | 46 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 47 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 47 - Účetní skupina | 47 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 48 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 48 - Účetní skupina | 48 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 49 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 49 - Účetní skupina | 49 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 50 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 50 - Účetní skupina | 50 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 51 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 51 - Účetní skupina | 51 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 52 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 52 - Účetní skupina | 52 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 53 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 53 - Účetní skupina | 53 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 54 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 54 - Účetní skupina | 54 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 55 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 55 - Účetní skupina | 55 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 56 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 56 - Účetní skupina | 56 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 57 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 57 - Účetní skupina | 57 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 58 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 58 - Účetní skupina | 58 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 59 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 59 - Účetní skupina | 59 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 60 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 60 - Účetní skupina | 60 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 61 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 61 - Účetní skupina | 61 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 62 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 62 - Účetní skupina | 62 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 63 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 63 - Účetní skupina | 63 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 64 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 64 - Účetní skupina | 64 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 65 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 65 - Účetní skupina | 65 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 66 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 66 - Účetní skupina | 66 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 67 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 67 - Účetní skupina | 67 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 68 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 68 - Účetní skupina | 68 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 69 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 69 - Účetní skupina | 69 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 70 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 70 - Účetní skupina | 70 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 71 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 71 - Účetní skupina | 71 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 72 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 72 - Účetní skupina | 72 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 73 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 73 - Účetní skupina | 73 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 74 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 74 - Účetní skupina | 74 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 75 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 75 - Účetní skupina | 75 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 76 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 76 - Účetní skupina | 76 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 77 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 77 - Účetní skupina | 77 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 78 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 78 - Účetní skupina | 78 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 79 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 79 - Účetní skupina | 79 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 80 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 80 - Účetní skupina | 80 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 81 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 81 - Účetní skupina | 81 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 82 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 82 - Účetní skupina | 82 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 83 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 83 - Účetní skupina | 83 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 84 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 84 - Účetní skupina | 84 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 85 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 85 - Účetní skupina | 85 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 86 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 86 - Účetní skupina | 86 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 87 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 87 - Účetní skupina | 87 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 88 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 88 - Účetní skupina | 88 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 89 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 89 - Účetní skupina | 89 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 90 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 90 - Účetní skupina | 90 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 91 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 91 - Účetní skupina | 91 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 92 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 92 - Účetní skupina | 92 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 93 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 93 - Účetní skupina | 93 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 94 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 94 - Účetní skupina | 94 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 95 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 95 - Účetní skupina | 95 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 96 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 96 - Účetní skupina | 96 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 97 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 97 - Účetní skupina | 97 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 98 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 98 - Účetní skupina | 98 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 99 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 99 - Účetní skupina | 99 - Účetní skupina |
| Účetní skupina 100 - Účetní skupiny účtů zúčtování | | 100 - Účetní skupina | 100 - Účetní skupina |

II. ÚČETNÍ METODY A POSTUPY ÚČTOVÁNÍ

| Pravidla účetní evidence účetní metody | Doporučené účetní evidování účtů | Veškeré účetní účty | Osobní/účetní účetnictví |
|---|----------------------------------|------------------------|--------------------------|
| 71-Účet zisků a ztrát | 71-Účet zisků a ztrát | 8 | 3 |
| 78-79- Podrozvahové účty | | | |
| 83-84-Subvencijní účetnictví | | | |

Podrozvahové účty

Prováděcí vyhláška pro vedení podrozvahového účetnictví pro podnikatele vyžaduje účtové skupiny 75 až 79 pro podrozvahové účty, tyto však podnikatel neupravuje. Doporučujeme toto členění podrozvahových účtů na rok 2011:

- ▶ Přijata depozita a hypotéky
- ▶ Nejsaty majetek
- ▶ Majetek přijatý do úschovy
- ▶ Zásoby ke zpracování
- ▶ Směnky k inkasu použité k úhradě do doby jejich splatnosti
- ▶ Závazky ze smluvních pokut a úroků z prodlení (nabývá do 31. 12. 2000)
- ▶ Pohledávky ze smluvních pokut a úroků z prodlení (nabývá do 31. 12. 2000)
- ▶ Odložené pohledávky
- ▶ Poskytnuté záruky a jiné obdobné závazky
- ▶ Přijaté záruky a jiné obdobné pohledávky
- ▶ Poskytnuté záruky, pokud se o nich neúčtuje v analytické evidenci dlouhodobého majetku
- ▶ Přijaté záruky a zajištění
- ▶ Závazky z leasingu
- ▶ Pohledávky z leasingu
- ▶ Pohledávky z pevných termínových operací
- ▶ Závazky z pevných termínových operací
- ▶ Pohledávky z opcí
- ▶ Závazky z opcí

Na podrozvahových účtech se účtuje současně a evidujeme účtem. Tento výčet není vyčerpávající a bude vhodné např. na podrozvahových účtech sledovat:

- ▶ cenové papíry ve jmenovité hodnotě, které byly získány po zvýšení základního kapitálu dceřiné nebo přidružené společnosti z vlastních zdrojů (člono společností) (viz § 208 obchodní zákoník),
- ▶ dlouhodobý majetek v reprodukční pořizovací ceně, který byl plně pořizován z dotace.

2. Struktura směrné účtové osnovy pro podnikatele podle vyhlášky

V konkrétně nabývané preferenční limitu neuvedené v rozvaze a další bezúplatně vyřídí aktivě.

1) Aktivní dlouhodobý majetek účtovaný rovnou do nákladů.

Účetní hlediska pro tvorbu účtového rozvrhu

Podstatným hlediskem pro vyřazení syntetických účtů v jednotlivých účtových rozvahách účtového rozvrhu je hledisko vazby na jednotlivé položky účetních výkazů. Je rozvahy nebo výkazu zisků a ztrát. Touto hlediskem bylo podrobně postupováno při tvorbě účtového rozvrhu pro rok 2011 do úrovně syntetických účtů. Další hlediska pro vyřazení syntetických a zvláště analytických účtů jsou hlediska vazby na účet z příjmů (uznatelné a neuznatelné daňové náklady) a vazba na vnitropodnikové požadavky řízení.

Účetní rozvahy a zvláště analytické účty je třeba volit v takzvané nast:

rozvahy mezi daňovými a účetními záznamy:

(Účetní třída 5–Náklady a úroková třída 6–Výnosy se skládají z hlediska vztahu účetní z příjmů a účetních přeplátek ze tří skupin účtů:

a) syntetické účty, které jsou účetními náklady a výnosy, ale z hlediska daně a příjmů je nutné je přičíst nebo odečíst od daňového základu.

účet 513–Náklady na reprezentaci

účet 523–Odměny členům orgánů společnosti a družstev

účet 543–Dary

účet 545–Ostatní pokuty a penále

účet 554–Tvorba ostatních rezerv

účet 564–Náklady z přecenění cenných papírů

účet 566–Náklady z finančního majetku

účet 567–Náklady z derivátových operací

účet 579–Tvorba a zánik derivátových položek z finanční oblasti

účet 591

až 596–Daně z příjmů

b) syntetické účty, které je nutno v analytické evidenci členit takovým způsobem, aby podnik byl schopen v rámci jednoho syntetického účtu zjistit výši nákladů a výnosů daňově uznaných a neuznaných.

účet 512–Ostatné (do limitu a nad limit)

účet 518–Ostatní služby

účet 526–Sociální náklady individuálního podnikatele

účet 525–Ostatní sociální pojistění

účet 528–Ostatní sociální náklady

účet 546–Odpis pohledávek

účet 548–Ostatní provozní náklady

účet 551–Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku