

Analýza činností související s účetní uzávěrkou a závěrkou v podniku XY a.s.

Eva Juráková

Bakalářská práce
2013



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Eva Juráková**
Osobní číslo: **M110347**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Analýza činností souvisejících s účetní uzávěrkou a závěrkou v podniku XY a.s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních pramenů zaměřených na provádění účetní uzávěrky a závěrky.

II. Praktická část

- Provedte analýzu činností souvisejících s účetní uzávěrkou a závěrkou v podniku XY, a. s.
- Na základě zpracované analýzy navrhnete doporučení, která povedou ke zlepšení a zefektivnění činností vykonávaných v podniku XY, a.s. v rámci účetní uzávěrky a závěrky.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle Mezinárodních standardů IFRS. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISNB 978-80-251-3652-2.
KOVANICOVÁ, Dana. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Praha: Bova Polygon, 2004. 304 s. ISNB 80-7273-095-9.
KRUPOVÁ, Lenka. IFRS. Aplikace v podnikové praxi, stav k 1. 1. 2009. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISNB 978-80-86324-76-0.
STROUHAL, Jiří et al. Účetnictví 2012. Brno: BizBooks, 2012. 760 s. ISNB 978-80-265-0008-7.
STROUHAL, Jiří. Účetní závěrka. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 304 s. ISNB 978-80-7357-692-9.

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Marie Paseková, Ph.D.
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: 21. června 2013
Termín odevzdání bakalářské práce: 12. srpna 2013

Ve Zlíně dne 21. června 2013


prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka




Ing. Eliška Pastuszková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlášení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 31.7.2013



⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jim dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídí k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Cílem této bakalářské práce je analyzovat činnosti související s účetní uzávěrkou a závěrkou v podniku XY a.s. Teoretická část je zaměřena na rozlišení pojmů účetní uzávěrka a účetní závěrka dle českých předpisů, zejména pak na postupy vyplývající z činností a legislativy provádění účetní uzávěrky a závěrky. V souvislosti s provedenou analýzou činností účetní uzávěrky a závěrky jsou v praktické části bakalářské práce uplatněny zjištěné metody. Praktická část charakterizuje daný podnik, jeho způsob postupů souvisejících s prováděním účetní uzávěrky a závěrky. V závěru praktické části jsou rozepsány zjištěné skutečnosti a doporučení ke zkvalitnění činností souvisejících s účetní uzávěrkou a závěrkou v podniku XY a.s.

Klíčová slova: inventarizace, účetní uzávěrka, účetní závěrka, účetní výkazy, audit, výroční zpráva, zveřejnění

ABSTRACT

The aim of this Bachelor thesis is to analyze the activities related to the Financial statements and the Closing of the enterprise XY Inc. The theoretical part is focused on the distinction between the concepts the Financial statements and the Closing in accordance with Czech law, in particular the procedures arising from the activities and legislation implementing the Financial statements and the Closing. In connection with the analysis of activities of the Financial statements and the Closing are in the practical part of the thesis applied established methods. The practical part describes the company, its way of implementing procedures related to Financial statements and Closing. In conclusion, the practical part are detailed findings and recommendations to improve the activities related to the Financial statements and the Closing in the enterprise XY Inc.

Keywords: inventorying, financial statements, financial closing, accountant statements, audit, annual report, disclosures

Poděkování:

Ráda bych touto cestou poděkovala paní doc. Ing. Marii Pasekové, Ph.D. za její přístup spolupráce a odborné vedení, hlavně cenné rady a připomínky při zpracování této bakalářské práce.

Děkuji Ing. Václavovi Šustovi za neskonalou podporu při studiu a trpělivost při řešení otázek při zpracování bakalářské práce.

Z celého srdce děkuji svým rodičům a rodině za podporu po celou dobu studia.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Motto:

„Chcete-li vybudovat velký podnik, vybudujte nejdříve sebe.“

(Tomáš Baťa)

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 ÚČETNÍ UZÁVĚRKA	12
1.1 VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE	13
1.1.1 Základní předpisy upravující účetnictví.....	13
1.1.1.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví	14
1.1.1.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb. pro podnikatele	14
1.1.1.3 České účetní standardy pro podnikatele	14
1.1.2 Ostatní právní předpisy	14
1.2 PŘEDBĚŽNÉ PRÁCE	15
1.3 INVENTARIZACE	15
1.3.1 Druhy inventarizace	16
1.3.2 Inventurní soupisy	18
1.3.3 Inventarizační komise	18
1.3.4 Inventarizační rozdíly.....	19
1.4 UZÁVĚRKOVÉ OPERACE	19
1.4.1 Kursové rozdíly	20
1.4.2 Přejížděné účty aktiv a pasiv	20
1.4.2.1 Časové rozlišení nákladů a výnosů	20
1.4.2.2 Dohadné položky	21
1.4.3 Rezervy	21
1.4.4 Opravné položky	22
1.4.5 Stanovení výsledku hospodaření.....	23
1.4.6 Zjištění základu daně z příjmů	24
1.4.6.1 Splatná daň z příjmů	24
1.4.6.2 Odložená daň z příjmů	25
1.5 UZAVÍRÁNÍ ÚČETNÍCH KNIH	26
2 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	28
2.1 ROZVAHA	30
2.2 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	31
2.3 PŘÍLOHA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	32
2.4 PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH	33
2.5 PŘEHLED O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU	33
2.6 POVINNOSTI PLYNOUCÍ Z ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	34
2.6.1 Výroční zpráva	34
2.6.2 Audit účetní závěrky	34
2.6.3 Zpráva o propojených subjektech	36
2.6.4 Informativní povinnosti.....	36
II PRAKTICKÁ ČÁST	37
3 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI XY A.S.	38
3.1 PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ	38
3.2 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI.....	39
4 ANALÝZA ÚČETNÍ UZÁVĚRKY	40

4.1	INVENTARIZACE	40
4.2	UZÁVĚRKOVÉ OPERACE	43
4.2.1	Kurové rozdíly	43
4.2.2	Časové rozlišení nákladů a výnosů	44
4.2.3	Dohadné položky	45
4.2.4	Opravné položky	45
4.2.5	Rezervy	48
4.3	UZAVÍRÁNÍ ÚČETNÍCH KNIH	49
4.3.1	Zjištění základu daně z příjmů	49
4.3.2	Odložená daň.....	50
4.3.3	Daň z příjmů právnických osob	51
5	ANALÝZA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	52
5.1	ROZVAHA	52
5.2	VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁTY	53
5.3	PŘÍLOHA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE.....	53
5.4	PŘEHLED O ZMĚNĚ VLASTNÍHO KAPITÁLU	54
5.5	POVINNOSTI VYPLÝVAJÍCÍ Z ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	54
5.5.1	Výroční zpráva	54
5.5.2	Audit účetní závěrky	55
5.5.3	Informativní povinnosti.....	55
6	ZJIŠTĚNÉ SKUTEČNOSTI A DOPORUČENÍ.....	56
	ZÁVĚR	58
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	60
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	63
	SEZNAM TABULEK.....	64
	SEZNAM PŘÍLOH.....	65

ÚVOD

Ukončení účetního období je náročným obdobím každé účetní jednotky. K rozvahovému dni účetní jednotky zpracovávají všechny významné a zákonem předepsané náležitosti. K tomuto dni účetní jednotka provádí zejména inventarizaci a předběžné práce vedoucí k uzávěrkovým operacím a potažmo k uzavírání účetních knih. Tyto operace na sebe navzájem navazují a jsou označovány jako účetní uzávěrka. Výstupem účetní uzávěrky je zjištění základu daně z příjmů a výpočet daňové povinnosti. Hlavním cílem je dodržení zákonem stanovené obecná ustanovení o správnosti, průkaznosti, srozumitelnosti a ucelenosti v rámci vedení účetnictví v dané účetní jednotce, která podává přehledné informace a zajišťuje archivační prokazatelnost účetních záznamů v budoucnosti.

Těmito pracemi bohužel ukončení účetního období pro účetní jednotku zdaleka nekončí. V návaznosti na účetní uzávěrku je možné dále přistoupit k následujícím zákonným povinnostem, a to k sestavení účetní závěrky. Nedílným celkem účetní závěrky je výkaz rozvahy, výkaz zisků a ztráty a v neposlední řadě i příloha vysvětlující a doplňující informace k jednotlivým výkazům. Účetní jednotky dále mohou sestavit přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu. Jednotlivé výkazy a přehledy podávají kompletní údaje o účetní jednotce, jejím hospodaření a finanční situaci. Skutečnosti zachycené v účetní závěrce mají podávat věrný a poctivý obraz účetní jednotky. Informace z účetní závěrky slouží vlastníkům, veřejnosti i státní moci. Zveřejněním účetní závěrky je dodržena legislativa České republiky.

Nejdůležitějšími předpisy pro uskutečnění a sestavení účetní uzávěrky a závěrky vyplývají ze Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. s návazností na prováděcí Vyhlášku určenou pro podnikatele č. 500/2002 Sb. a Českých účetních standardů.

Hlavním cílem mé bakalářské práce je analyzovat činnosti související s účetní uzávěrkou a závěrkou v podniku XY a.s. Teoretickou částí je proveden průzkum literární rešerše, která je rozdělena na dva hlavní celky, a to účetní uzávěrku a účetní závěrku.

Ze získaných poznatků z literárních pramenů se v praktické části bakalářské práce pokusím analyzovat postupy v podniku XY a.s. V první části účetní uzávěrky se především zaměřím na inventarizaci, z uzávěrkových prací především na časový soulad běžného účetního období a stanovení podílu opravných položek. V druhé části se pokusím analyzovat skutečnosti vykázané v účetní závěrce. Zjištěné skutečnosti dále vyhodnotit a doporučit nápravná opatření, která povedou ke zkvalitnění zmíněných činností v podniku XY a.s.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚČETNÍ UZÁVĚRKA

Hlavní myšlenkou Chalupy et al. (2013, s. 324) je striktně vymezit pojem účetní uzávěrky a účetní závěrky. Účetní uzávěrku charakterizuje jako proces uzavření účtů, a tím i uzavření účetních knih za dané účetní období, čemuž předchází inventarizace.

Ryneš (2013, s. 245) zjednodušeně popisuje účetní uzávěrku jako sled činností a postupů v příslušném účetním období zabezpečující správnost a úplnost údajů účetních knih, dále uzavření účetních knih a vyúčtování rozdílové položky hospodářského výsledku mezi účty 710 a 702.

Zatímco Strouhal et al. (2012, s. 339) ve své kapitole uvádí, že účetní uzávěrkou rozumíme proces zahrnující:

- zaúčtování rozdílů zjištěných inventarizací,
- transformace ceny majetku a závazků,
- přecenění skutečnou hodnotou,
- a podíly ohodnotit ekvivalenční metodou¹.

Dále zmiňuje důležitost časového rozlišení nákladů, výnosů souvisejících věcně a časově s daným obdobím. Jako neméně nutné uvádí provést vyčíslení kurzových rozdílů k rozvahovému dni na českou měnu. Dále potřebnost harmonogramu uzávěrkových operací ošetřené vnitropodnikovou směrnicí stanovující posloupnost jednotlivých prací a náležitou odpovědností pracovníků za určité okruhy.

Zajímavý pohled na účetní uzávěrku má Děrgel (2011, s. 5), který ve svém článku nastiňuje proces účetní uzávěrky jako soupis deseti dílčích prací a jejich posloupnosti či současném provádění zmíněných deseti kroků „...*Účetní úklid uzavíraného období, Inventarizace, Časové rozlišení, Rezervy, Opravné položky, Změna ocenění, Daň z příjmů, Uzavření účtů, Sestavení výkazů účetní závěrky, Co s účetní závěrkou.*“ Dále také poukazuje na skutečnost, že se v praxi dva pojmy jako je účetní uzávěrka a závěrka důsledně nerozlišují a obvykle se účetní závěrkou považuje komplexní uzávěrka.

¹ Ekvivalenční metoda neboli ekvivalence - ocenění majetkové účasti protihodnotou upravená k rozvahovému dni na hodnotu odpovídající zainteresovanosti dané účetní jednotky na vlastním kapitálu ve společnosti. (Chalupa et al., 2013, s. 172)

Účetní uzávěrku je možno definovat jako časový plán prací, který se sestává z předběžných prací, samotné inventarizace, uzávěrkových operací a uzavírání účetních knih k rozvahovému dni. Souhlasím s Chalupou et al. o striktním vymezení dvou pojmů účetní uzávěrky a závěrky, a také se Strouhalem et al. o prvotním kroku ošetření účetní uzávěrky vnitropodnikovou směrnicí.

1.1 Vnitropodnikové směrnice

Hula (2012, s. 13) ve svém článku odpovídá na otázku potřebnosti a důležitosti vnitropodnikových směrnic. Odvolává se na průkaznost účetních metod a postupů, a označuje vnitropodnikové směrnice za kontrolní nástroj. Metody a postupy dle, kterých účtuje daná účetní jednotka mají sloužit jako snadná orientace v podniku a hlavně jako průkazný prostředek pro auditora, správce daně a v neposlední řadě i pro zaměstnance.

Vnitropodnikové směrnice za kvalitu vnitřního řízení účetní jednotky označil ve svém článku Hruška (2012b, s. 27), který dále popisuje vnitropodnikové směrnice jako „*Průhledný, přehledný a jednoznačný způsob zpracování účetnictví úzce souvisí s průkazností a úplností účetnictví.*“ (Hruška, 2012b, s. 27)

Regulace účetnictví pro podnikatele v České republice vyplývá ze Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., v aktuálním znění, vydaný Ministerstvem financí, (dále jen „ZoÚ“). Nezbytnou součástí ZoÚ je prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., která je určena pro podnikatele (dále jen „vyhláška“). Účetní jednotka účtující podle zmíněné vyhlášky se dále řídí Českými účetními standardy (dále jen „ČUS“). Zmíněné předpisy upravující účetnictví považují Ambrož (2007, s. 9), Hruška (2012a, s. 11), a Ryneš (2013, s. 11) za základní.

Hruška (2012a, s. 11) ve svém článku uvádí, že podoba vnitropodnikových směrnic není závazně předepsána. Což znamená, že každá účetní jednotka si na základě svých postupů a metod, které nejsou jednoznačně předepsány, musí zformovat právě do těchto vnitropodnikových směrnic, kterými se bude i řídit. Vnitropodnikové směrnice označuje za výčtový seznam, který je nutné přizpůsobit účetní jednotce, na základě jejího podnikání.

1.1.1 Základní předpisy upravující účetnictví

Můžeme tedy shrnout, že základními předpisy pro podnikatele účtující podvojně v České republice jsou:

1.1.1.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

V rámci vedení účetnictví v první části ZoÚ obecných ustanovení je vymezen pojem účetní jednotky, co je předmětem vedení účetnictví a v neposlední řadě v § 4 odstavci 8 je definice povinností, které je nutno respektovat. V druhé části ZoÚ je uveden rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy. O sestavení a náležitostech účetní závěrky informuje třetí část ZoÚ. Čtvrtou částí ZoÚ se zabývá způsobem oceňování majetku a závazků. Následující část ZoÚ je věnována inventarizaci. Povinnosti s úschovou účetních záznamů vyplývají z šesté části ZoÚ. Poslední, sedmou částí ZoÚ tvoří společná, přechodná a závěrečná ustanovení. (Ministerstvo financí ČR, 1991)

1.1.1.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb. pro podnikatele

Všeobecně obsahem vyhlášek podle Pasekové (2007, s. 9) jsou: „... *pouze právní normy, které nepřekračují meze zákona o účetnictví. Vyhlášky nepřijímají ustanovení prováděného zákona.*“ Tyto prováděcí vyhlášky detailně specifikují podstatu ZoÚ pro individuální účetní jednotky.

Chalupa et al. (2013, s. 23) konstatuje navázání vyhlášky pro podnikatele na zákon. Smyslem vyhlášky je závaznost. Obsah vyhlášky není striktně vymezen účetními postupy a metodami, pouze reprezentuje primární požadavky.

1.1.1.3 České účetní standardy pro podnikatele

ČUS definuje Ambrož (2007, s. 11) pouze jako metodickou pomůcku pro podnikatele účtující podle vyhlášky.

Zatímco Skálová et al. (2011, s. 12) označily obsah ČUS popisem účetních metod a postupem účtování. Záměrem je vytvoření souladu při účtování. Upozorňují na skutečnost, že: „...*obsah standardů nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů ani obcházet jejich účel.*“ ČUS vyplývají ze ZoÚ § 36 a vydává je Ministerstvo financí.

1.1.2 Ostatní právní předpisy

Ostatními právními předpisy jsou myšleny zákony související s účetním právem, které jsou vázány na daňové předpisy s odkazem na ZoÚ.

- **Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „OZ“)**

Ryneš (2013, s. 16-17) upozorňuje na provázanost OZ se ZoÚ, a rovněž na skutečnost, že OZ je druhým významným zákonem upravující účetnictví. OZ přikazuje sestavení konečné a mezitímní závěrky. Následné zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy uložením do sbírky listin. Stanovuje povinnost ověření účetní závěrky a výroční zprávy auditorem u společností uvedených v § 20 ZoÚ. Nutno vzpomenout řešení v rámci vlastního kapitálu nebo závazkového práva.

- **Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).**
- **Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „ZoR“).**

1.2 Předběžné práce

Velmi zvláštní pojetí předběžných prací popsal ve svém článku Děrgel (2011, s. 5), a to jako úklid uzavíraného účetní období, do kterého především zahrnuje vypořádání zůstatků na účtech pořízení zásob a výsledku hospodaření. Dále si pokládá otázky týkající se doúčtování všech účetních případů v rámci účetního období, zda jsou správně oceněny dlouhodobé investice včetně technického zhodnocení a v neposlední řadě se zabývá nedokončenou výrobou.

Strouhal (2011, s. 24) a Koch (2009, s. 159) se shodují na zabezpečení věcné správnosti a úplnosti údajů v účetních knihách, kterou předchází první fáze uzávěrkové operace, a tím jsou právě předběžné práce. Tyto práce dále charakterizují jako proces inventarizace aktiv a závazků, závěrečných operací v účtové třídě I. V neposlední řadě odpisem pohledávek a tvorbou opravných položek. Kontrola správnosti časové rozlišení nákladů a výnosů, kursových rozdílů, tvorby rezerv. Zabývají se účtováním dohadných položek, dále pak doúčtováním odložené a splatné dani z příjmu.

Predběžné práce lze tedy chápat jako přípravu veškerých náležitostí a doúčtování účetních záznamů, jejich kontroly správnosti, který vede k dalšímu kroku, čímž je inventarizace rozvahových, nákladových a výsledkových účtů.

1.3 Inventarizace

Špičková M. a Špičková B. (2012, str. 4) připomínají nemístné zaměňování pojmů inventarizace a inventura. Inventarizaci spojují s nadřazeným procesem souboru více prací, zatímco pojem inventura vyplývající ze zákona je všeobecně vnímána jako zjištění majetku a

závazků, jejich skutečných stavů k určitému dni. Se záměnou dvou pojmů inventarizace a inventura souhlasí (Děrgel, 2011, s. 6), i (Koch, 2009, s. 194).

V obecných ustanoveních ZoÚ uvádí v § 6 odst. (3) definici povinnosti účetním jednotkám inventarizovat majetek a závazky s odkazem na § 29 a 30. Přesným popisem inventarizace se zabývá v páté části ZoÚ. V § 29 odst. (1), kde nám legislativa říká, že: „*Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví a zda nejsou dány důvody pro účtování o položkách podle § 25 odst. 3². Inventarizaci účetní jednotky provádějí k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou (dále jen "periodická inventarizace"). V případech uvedených v odstavci 2 účetní jednotky mohou provádět inventarizaci i v průběhu účetního období (dále jen "průběžná inventarizace"). Ustanovení o provádění inventarizací podle zvláštních právních předpisů 27) nejsou tímto dotčena.*“ V následujícím odstavci je uvedena možnost provádění průběžné inventarizace s vlastním stanovením termínu dané účetní jednotky. V odst. (3) jsou popsány požadavky na prokázání provedené inventarizace 5 let po jejím provedení.

Novotný (2012, s. 37) ve svém článku poukazuje na udělení sankcí za neprovedení inventarizace, a to buď částečné či chybné. Zdůrazňuje právní úpravu provádění inventarizace s odvoláním na ZoÚ. Procesem inventarizace sleduje činnosti před i vlastní průběh inventarizace, role inventarizační komise a v neposlední řadě následné vyhodnocení vyplývající z předchozích činností inventarizace. Velmi důležitou zmínkou v rámci inventarizace je aktualizace ZoÚ. O skutečnostech novelizace ZoÚ v aktuálnějších znění informuje i Březinová (2012, s. 9) ve svém článku odkazuje na nová ustanovení § 30 odst. (3) na způsobu provádění fyzických inventur a definici rozhodného dne jako dne určeného účetní jednotkou, která zjišťuje skutečné stavy majetku a závazků.

1.3.1 Druhy inventarizace

V ZoÚ § 30 nám říká, že zjištěné stavy majetku a závazků danou účetní jednotkou musí patřičně zaznamenat v inventurních seznamech. Dále ukládá provedení fyzické i dokladové

² Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta. (Ministerstvo financí ČR, 1991)

inventury, postupy provádění jedné nebo více inventur s ověřením na účetnictví a hlavně fyzicky zjištěným stavem. Další vymezení inventury ve výše zmíněném paragrafu je periodická a průběžná inventura. Zahájení inventury před rozvahovým dnem je doporučeno nejdříve čtyři měsíce před tímto dnem. Po rozvahovém dni je povoleno ukončit inventuru po dvou měsících.

Strouhal (2011, s. 27) rozděluje inventarizaci do čtyř po sobě jdoucích úkonů:

- fyzickou a dokladovou inventurou shledat faktický stav veškerých aktiv a závazků,
- následně tento stav konfrontovat s údaji v účetnictví,
- vyčíslit rozdíly shledané inventarizací,
- a inventarizační rozdíly manko či přebytek zaúčtovat.

Březinová (2012, s. 9) a Chalupa et al. (2013, s. 325) upozorňují na novelu ZoÚ s účinností od 1. 9. 2012 týkající se zjištění stavů majetku a závazků konkrétně vymezením pojmů:

- **fyzická** inventura se aplikuje na aktiva vizuálně zjistitelná s prokazatelnou existencí,
- **dokladová** inventura se realizuje v případě, nelze-li vizuálně zjistit existenci aktiv a závazků,

„... a to včetně jiných aktiv, jiných pasiv a skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů.“

Chalupa et al. (2013, s. 324), Ryneš (2013, s. 67-68) a Strouhal (2011, s. 27) uvádějí další druhy inventarizace a sice:

- **periodická** inventarizace prováděna v momentě sestavení závěrky,
- **průběžnou** inventarizaci si účetní jednotka stanovuje sama,

Chalupa et al. (2013, s. 324) a Ryneš (2013, s. 68) více uvádějí, že hmotný majetek a každý druh zásob je nezbytně nutné inventarizovat minimálně jedenkrát za účetní období.

Souhlasím se Strouhalem (2011, s. 27), který průběžnou inventarizaci doporučuje uskutečnit ve stádiu minimálních skladových zásob.

Realizace inventarizace z pozice sestavení účetní závěrky je poslední den účetního období, takto provedená inventarizace je označována jako **řádná**. **Mimořádnou** inventarizací se rozumí provedení z neobvyklých nastalých událostí jako např. vznik podniku, fúze, likvidace, živelné pohromy, trestné činy apod.

1.3.2 Inventurní soupisy

Za průkaznost účetních záznamů jsou považovány inventurní soupisy. Na této skutečnosti se shodují (Chalupa et al., 2013, s. 325), (Ryneš, 2013, s. 66), (Skálová et al., 2011, s. 34) i (Strouhal, 2011, s. 28).

V ZoÚ § 30 odst. (3) jsou uvedeny způsoby provádění inventury. Fyzicky se skutečné stavy aktiv zjišťují pomocí vah, měřidel, klasickým počítáním jednotlivých kusů a následující možnostmi vyžadují-li to okolnosti povahy zjišťovaného majetku.

Nezbytné skutečnosti veškerého majetku a závazků v dané účetní jednotce uvedených v inventurních soupisech podle ustanovení ZoÚ v § 30 odst. (7) musí obsahovat:

- jednoznačné určení majetku a závazků,
- vlastnoruční podpis osoby odpovědné za zjištění skutečností a za provedení inventury
- skutečné stavy zjištěny daným způsobem
- ocenění majetku a závazků v momentě ukončení inventury anebo stanovila-li účetní jednotka tzv. rozhodný den,
- moment započetí a ukončení inventury.

Rozhodný den ve svém článku Březinová (2012, s. 9) vymezuje jako den „*jímž je miněná účetní jednotkou stanovený den, k němuž se zjišťuje skutečný stav a který předchází rozvahovému dni.*“ Dodává, že tento den nesmí být určen po rozvahovém dni a také, že účetní jednotka je povinna aktualizovat stavy podle pohybů majetku a závazků v účetnictví od rozhodného dne až po rozvahový den.

1.3.3 Inventarizační komise

V rámci inventarizačních záznamů by mělo být zřejmé personální obsazení členů inventarizační komise, popřípadě dalších zainteresovaných osob účastnících se inventarizace. Z harmonogramu inventarizace vyplývá časové rozvržení inventarizace, se kterým je nutno všechny členy inventarizační komise seznámit. Účelem je provedení a splnění závazných termínů. (Strouhal et al., 2012, s. 343).

(Špičková M. a Špičková B., 2012, s. 5) ve svém článku doporučují, aby s časovým harmonogramem byl obeznámen každý zaměstnanec v podniku a nejen inventarizační komise.

1.3.4 Inventarizační rozdíly

Nepochybné rozdíly plynoucí z inventarizace, což znamená rozpor mezi skutečným stavem a stavem uvedeným v účetnictví Strouhal (2011, s. 28), Špičková M. a Špičková B. (2012, s. 6) označují za **inventarizační rozdíly**.

Pokud je skutečný stav nižší, než v účetnictví je tato skutečnost označována jako **manko**, (u hotovosti či cenin potom **schodkem**). V opačném případě skutečného stavu vyššího, než uvedeného v účetnictví je tento fakt nazýván **přebytkem**. Zmíněná terminologie vychází ze ZoÚ. Povinností účetní jednotky je tyto inventarizační rozdíly vyúčtovat nejpozději k rozvahovému dni daného účetního období. ZoÚ ukládá aplikovat inventarizaci nejen na majetek a závazky, ale i jiná aktiva a pasiva uvedených na podrozvahových účtech.

1.4 Uzávěrkové operace

„Smyslem uzávěrkových operací je zabezpečení věcné správnosti a úplnosti údajů v účetnictví tak, aby závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.“ (Strouhal, 2011, s. 24)

Před uzavíráním účetních knih je nutno provést nezbytné uzávěrkové operace, tykající se kursových rozdílů, časového rozlišení nákladů a výnosů, dohadných položek, rezerv a opravných položek. (Strouhal et al., 2012, s. 340-341).

Uzávěrkové operace ve svém článku heslovitě označuje Novotný (2012, s. 45-44), který oproti Strouhalovi et al. do uzávěrkových operací přímo zařazuje odloženou daň, daň z příjmů a rezervu na daň z příjmů. Zatímco Strouhal et al. se daňovou problematikou zabývají odděleně a hlavně podrobněji než-li Novotný. Strouhal et al. se v daňové analýze zaobírají:

- výpočtem výsledku před zdaněním,
- výpočtem daňových odpisů,
- identifikací daňově uznatelných nákladů a výnosů,
- odčitatelnými položky,
- výpočtem splatné a odložené daně z příjmů a následným zaúčtováním těchto daní.

Podrobná daňová analýza je poslední z významných uzávěrkových prací a z tohoto důvodu souhlasím se Strouhalem et al. o důležitosti zaobírání zmíněnou analýzou. Klasifikace přínosu podrobné daňové analýzy je v rámci účetní jednotky nepostradatelná.

1.4.1 Kursové rozdíly

Ryneš (2013, s. 199) se odkazuje na ZoÚ. Přepočtení pohledávek, závazků, cenin v cizí měně (myšleno valutová pokladna) a devizových účtů na českou měnu k rozvahovému dni v rámci sestavení účetní závěrky kursem vyhlášeným Českou národní bankou (dále jen „ČNB“). Přeceněním vzniklé kursové ztráty zaúčtuje účetní jednotka na 563 a kursové zisky na 663.

Cizí měnou vyčíslený majetek a závazky k rozvahovému dni je ZoÚ požadováno přepočíst na domácí měnu kurzem vyhlášeným ČNB. Pokud účetní jednotka v rámci účetního období používá k přepočtu cizích měn pevný kurs, je taktéž povinna přepočítat majetek a závazky v cizí měně kursem vyhlášeným ČNB k rozvahovému dni. Vzniklé kursové rozdíly účetní jednotka zaúčtuje na náležité účtové skupiny. **Kursový zisk** jako finanční výnos účtové skupiny 66 a finanční ztráta jako **kursová ztráta** na účtovou skupinu 56. (Strouhal, 2011, s. 85).

1.4.2 Přejídné účty aktiv a pasiv

Ambrož (2007, s. 78) považuje přejídné účty aktiv a pasiv ve skupině 38 za jednu z nejvýznamnějších událostí v rámci účetní závěrky. Zásadové zaúčtování jednotlivých operací souvisejících věcně a časově s účetním obdobím. Přejídné účty aktiv a pasiv rozděluje na časové rozlišení a dohadné položky.

Strouhal (2011, s. 96) zmiňuje přejídné položky, které zařazuje k neoblíbeným účetním operacím účetní uzávěrky. Jejich užitím účetní jednotka vhodně dosáhne vyšší vypovídací schopnosti. Správným rozlišením nákladů a výnosů patřící časově a věcně k danému období bude zachována podstata vykazování v účetnictví zobrazením věrné a poctivé.

1.4.2.1 Časové rozlišení nákladů a výnosů

Náklady a výnosy časově rozlišeny se účtují na účty 381 až 385, a to za předpokladu splnění účelovosti a stanovení částky vztahující se ke správnému období. Účetní jednotky tímto způsobem docílí vhodného znázornění hospodářského výsledku. Užití časového rozlišení se nesmí aplikovat v případě udělené pokuty a penále. Obdobně je to i v případě zjištění škody a manka. „*Časové rozlišení není nutno používat v případech:*

- *kdy se jedná o nevýznamné částky a jejich ponecháním v nákladech nebo výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování hospodářského výsledku,*
- *jde-li o pravidelně se opakující výdaje, popř. příjmy.*“ (Ryneš, 2013, s. 177-178)

Časové rozlišení s odvoláním na vazbu výkazu rozvaha rozdělují Hruška (2012c, s. 15-16), (2012d, s. 17-18), a Paseková (2007, s. 56-67) podle aktivních zůstatků na náklady příštích období, komplexní náklady příštích období a příjmy příštích období. Pasivní zůstatky na výdaje a výnosy příštích období. Shodují se na odůvodnitelné účelovosti, časovém a věcném ohraničením a stanovení adekvátní sumy časového rozlišení.

1.4.2.2 Dohadné položky

Dohadné položky jako reprezentant přechodných účtů aktiv a pasiv. Diference mezi časovým rozlišením a dohadnými položkami je nevědomost korektní výše částky. Neznalost přesné částky vede účetní jednotku ke skutečnosti zaúčtování dohadných položek do běžného účetního období. Pohledávka za pojišťovnou, která nebyla vyúčtována, je charakteristickou ukázkou použití **aktivních dohadných účtů**. Nevyúčtované závazky telefonních operátorů či energetických společností do daného účetního období je předpokladem vzniku nákladů, které je nutno zachytit na **dohadných účtech pasivních**. (Strouhal, 2011, s. 98)

Problematika dohadných položek je především časový posun. Účetní jednotka si je vědoma vzniku nákladů nebo výnosů v určitém účetním období, ale nezná konkrétní vyčíslení částky. U pohledávek a závazků je to především z pohledu mimořádných událostí. Z tohoto důvodu se přistupuje k zaúčtování dohadných položek. Dohadné účty aktivní účtovány na účet 388 a dohadné účty pasivní účtovány na účet 389.

1.4.3 Rezervy

Zásada opatrnosti, věcná a časová souvislost, cizí zdroj, neexistující faktický dluh vůči třetím osobám a v neposlední řadě účelovost. Tímto způsobem obecně charakterizuje Ryneš (2013, s. 182) **rezervy**.

Strouhal (2011, s. 89) vymezuje rezervy k pokrytí závazků nebo výdajů v budoucnu a je identifikován účel. Pravděpodobnost, že tato skutečnost nastane, většinou nelze s přesností určit částku a konkrétní datum této skutečnosti. Doporučuje účetní jednotce ošetřit rezervy vnitropodnikovou směrnicí. Jako podstatné považuje zmínit, jakými výdaji bude rezerva

tvořena, za jakých podmínek, jaká bude určena výše rezervy, a stanovení čerpání eventuálně zrušení rezervy.

Novotný (2012, s. 44) ve svém článku rozděluje rezervy na účetní a daňové. Zdůrazňuje znalost účelovosti. Tvorba **účetních rezerv** s odkazem na ZoÚ:

- Rezerva na rizika a ztráty
- Rezerva na daň z příjmů
- Rezerva na důchody a podobné závazky
- Rezerva na restrukturalizaci

„Rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.“ **Daňové rezervy** vyplývající ze ZoR:

- Rezerva na opravu hmotného majetku
- Rezerva na pěstební činnost
- Rezerva na odbahnění rybníka
- Rezerva na sanaci pozemků dotčených těžbou
- Rezerva na vypořádání důlních škod

Ze ZoR vyplývá povinnost uložení peněžních prostředků ve výši tvořené rezervy na samostatný účet u bankovního ústavu na území České republiky. Čerpání takto uložených peněžních prostředků je pouze za předpokladu účelu, za kterým byly rezervy vytvořeny. Zůstatek rezerv k rozvahovému dni je automaticky převeden do následujícího účetního období. ZoR zakazuje tvorbu rezerv na pořízení hmotného a nehmotného majetku.

1.4.4 Opravné položky

Tvoření opravných položek je možno pouze k majetku. Prokazatelnou inventarizací, kterou mimo jiné je zjišťování odchylek ceny majetku je důvod ke snížení ocenění majetku, a tím i k vytvoření opravných položek. K těmto skutečnostem obvykle dochází tehdy, je-li reálná hodnota majetku nižší než-li v účetnictví. Pilařová (2013, s. 24) kategorizuje majetek, na který je možno tvořit opravné položky:

- dlouhodobý majetek, příklad uvádí dočasný pokles ceny důsledkem havárie,
- nedokončený majetek, např. u dlouhodobě nedokončených investic ztrácejících na své hodnotě,

- zálohy na dlouhodobý majetek, zde upozorňuje na problematiku nevyúčtování nebo nevrácení ve stejném čase,
- u zásob neprodejných nebo poškozených,
- u pohledávek v závislosti na splatnosti,
- dlouhodobý finanční majetek – myšleno pokles hodnoty pod účetní hodnotu u vlastních akcií nebo obchodních podílů a není aplikována ekvivalenční metoda.

Nutno zmínit fakt daňové uznatelnosti stanovené ZoR. **Pohledávky za dlužníky podle § 8 ZoR, kteří se ocitli v insolvenčním řízení.** Možnost tvoření opravné položky až do výše pohledávek, která byla v řádném termínu přihlášena u příslušného soudu. Tyto opravné položky budou zrušeny s návazností na stanovisko vyplývajícího z insolvenčního řízení, anebo zaniknou-li důvody pro trvání opravné položky. **Nepromlčené pohledávky podle § 8a ZoR**, po splatnosti s hodnotou vyšší než 200.000 Kč za předpokladu uplynutí více než:

- šesti měsíců tvorba opravné položky do výše 20%,
- 12 měsíců do výše 33%,
- 18 měsíců do výše 50%,
- 24 měsíců do výše 66%,
- 30 měsíců do výše 80%,
- 36 měsíců do výše 100% z neuhrazené pohledávky.

U nepromlčených pohledávek nelze uplatnit opravné položky, pokud se jedná o společníky, akcionáře či v rámci propojených osob vymezených ZDP. V případě promlčení nebo pominutí důvodů existence pohledávky se opravné položky k těmto pohledávkám zruší.

1.4.5 Stanovení výsledku hospodaření

Strouhal (2011, s. 99-100) definuje výsledek hospodaření jako samostatnou skupinu vlastního kapitálu vytvořenou účetní jednotkou za běžné účetní období. Pokud výnosy přesahují náklady (neboli zisk) dochází k vytvoření vlastního zdroje financování. „*V průběhu následujícího účetního období se tento disponibilní výsledek hospodaření rozděluje a dochází k jeho přeměně v jiné formy vlastního kapitálu,...*“ Následně může být rozdělen v podobě dividend akcionářům, nebo v podobě podílu na zisku společníkům.

1.4.6 Zjištění základu daně z příjmů

. „...transformace účetního výsledku hospodaření „před zdaněním“ na základ daně z příjmů je jednou z nejnáročnějších každoročních starostí...“ (Děrgel, 2012, s. 28)

Ryneš (2013, s. 232) obecně informuje o vztazích mezi účetnictvím a ZDP, že daň z příjmů je účetním nákladem zaúčtovaným v účtové skupině 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů. Stanovený hospodářský výsledek účetní jednotky je dále nutno upravit o náklady a výnosy daňově neuznatelné.

Vyčíslení splatné daně z příjmů je posledním účetním zápisem v účetních knihách. Účetní jednotka rozlišuje **splatnou daň z příjmů z běžné činnosti** účtována na příslušný účet 591 a **mimořádné činnosti** účtována na příslušný účet 593. (Děrgel, 2012, s. 28-29)

Děrgel (2012, s. 29) s Novotným (2012, s. 45) se shodují na povinnosti zaúčtování a vykazání **odložené dani z příjmů**, a to u účetních jednotek sestavující závěrku v plné rozsahu, a u účetních jednotek v rámci konsolidačního celku³. Dále oba dodávají možnost účtování o odložené dani z příjmů i v ostatních účetních jednotkách na základě jejich rozhodnutí.

1.4.6.1 Splatná daň z příjmů

Chalupa et al. (2013, s. 317-318) a Strouhal et al. (2012, s. 347) se shodují na individuálním výpočtu splatné dani z příjmů za běžnou a mimořádnou činnost. Chalupa et al. navíc uvádějí rozdělení daně z běžné činnosti na **činnost provozní a finanční**. Zatímco Strouhal et al. upozorňují na skutečnost, že pokud účetní jednotka vykazuje ztrátu z běžné činnosti, znamená to, že daňová povinnost je nulová.

Strouhal (2011, s. 104-105) zpracoval výpočet daňové povinnosti následovně:

- Výnosy – náklady = **VH před zdaněním**
- Daňově neuznatelné náklady s kladným znaménkem (cestovné nad limit zákona, reprezentace, zdravotní péče nadstandard, dary, pokuty a penále, manka a provozní škody, kladný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, aj.)

³ Konsolidační celek podle Vyhlášky § 62 odst. 1 je zahrnující konsolidující účetní jednotka a konsolidované účetní jednotky, tj. osoby ovládající či řídicí, anebo s podstatným vlivem osoby jím podléhající bez ohledu na jejich sídlo. (Ministerstvo financí ČR, 2002)

- Daňově neuznatelné výnosy se záporným znaménkem (vyúčtované, ale současně neinkasované smluvní pokuty či úroky z prodlení, aj.
- Výpočet se rovná základu daně I
- Dále je možnost odečtení ztráty z minulých let
- Výpočet se rovná základu daně II
- Dále pokračuje odpočtem darů
- Od výsledku hospodaření upraveného o výše uvedené kroky se dostáváme k **základu daně**. Tento základ daně zaokrouhlíme na tisíce dolů a vynásobíme sazbou daně stanovenou zákonem pro daně účetní období. Výpočtem zjistíme výši **daně z příjmů právnických osob**, kterou je nutno rozčlenit na daň splatnou z běžné a mimořádné činnosti.
- Možnost odpočtu slevy na dani. Odpočtem slevy na dani snížíme i daňovou povinnost.

Obecné zaúčtování splatné daně:

Tab. 1 - Zaúčtování splatné daně z příjmů (Vlastní zpracování)

Popis účetní operace	MD	D
Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná	591	341
Daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná	593	341

1.4.6.2 Odložená daň z příjmů

O odložené dani je účtováno za účelem dodržení věrného a poctivého zobrazení účetnictví a finanční situace dané účetní jednotky. Chalupa et al. (2013, s. 319) dále upozorňují na skutečnost narušení zásady opatrnosti, pokud by nebylo o odložené dani účtováno, i když na platbu daně z příjmů nemá zaúčtovaná odložená daň žádný účinek.

Ve vyhlášce v § 59 odst. (2) je uvedeno, že „*Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházejícího z rozvahového přístupu. Závazkovou metodou se rozumí postup, kdy odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období, a proto při výpočtu bude použita sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém budou daňový závazek nebo pohledávka uplatněny. Pokud tato sazba daně známa není, použije se sazba platná v příštím období.*“ Rozvahovým přístupem je myšlen časový posun přechodových rozdílů, do kterých řadíme daňovou základnu jako rozdíl aktiv a

pasiv. V případě změny sazby daně musí účetní jednotka zůstatky účtu odložené daně přepočítat.

S odkazem na ČUS 003 se o odloženém daňovém závazku se musí účtovat vždy, zatímco k odložené daňové pohledávce se přistupuje zásadou opatrnosti.

1.5 Uzavírání účetních knih

Koch (2009, s. 206) definuje uzavírání účetních knih obecným procesem, jehož výsledkem je účetní uzávěrka a na jejím základě je možné sestavit účetní závěrku.

Nicméně sestavení účetní závěrky není uskutečnitelné, jestliže při uzavírání účetních knih došlo k pochybení. Instrukce uzavírání účetních knih uvádí ČUS s číslem 002 pod názvem – Otevírání a uzavírání účetních knih. (Ambrož, 2007, s. 32)

Vymezení činností s uzavíráním účetních knih společně definují Ambrož (2007, s. 32-33) a Chalupa et al. (2013, s. 337-338) zjištěním:

- obrátů stran MD a DAL včetně syntetických účtů,
- závěrečných zůstatků účtů aktiv a pasiv, závěrečných zůstatků na účtech nákladů a výnosů,
- základu daně z příjmů a splatné daňové povinnosti, odložené daně, eventuální zaúčtování rezervy na daň z příjmů,
- účetního výsledku hospodaření.

Následné operace týkající se převodu rozvahových účtů:

Tab. 2 - Převod a zaúčtování rozvahových konečných zůstatků (Vlastní zpracování)

Popis účetní operace	MD	D
Konečný zůstatek účtů aktiv	702	Účty aktiv
Konečný zůstatek účtů pasiv	Účty pasiv	702

Analogickým přeúčtováním rozvahových účtů dosáhneme vynulování zůstatků. Zůstatek na účtu 702 prezentuje výsledek hospodaření účetního období.

Následné operace týkající se převodu nákladových a výnosových účtů:

Tab. 3 - Převod a zaúčtování konečných zůstatků nákladů a výnosů (Vlastní zpracování)

Popis účetní operace	MD	D
----------------------	----	---

Konečný zůstatek účtů 5xx – náklady	710	5xx
Konečný zůstatek účtů 6xx – výnosy	6xx	710

Přeúčtováním konečných zůstatků nákladových a výnosových účtů docílíme nulových zůstatků a znázornění hospodářského výsledku účetního období.

Proučtováním účtu 710 – Účet zisků a ztrát, a účtu 702 – Konečného účtu rozvážného do-
vršíme uzavření účetních knih.

Tab. 4 - Zaúčtování výsledku hospodaření (Vlastní zpracování)

Popis účetní operace	MD	D
Výsledek hospodaření – zisk	710	702
Výsledek hospodaření – ztráta	702	710

Na základě uzavření účetních knih sestavuje účetní jednotka **účetní závěrku**.

2 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Podstata sestavení účetní závěrky vyplývá z **předpokladu pokračování účetní jednotky v podnikání**. Předpokládá se, že účetní jednotka neukončuje svoji podnikatelskou činnost, či není nucena podstatně omezit oblast svého podnikání nebo dokonce přejít k likvidaci. Sestavení účetní závěrky na **akruální bázi**⁴ je druhým podstatným předpokladem, který identifikuje, akceptuje a zachycuje události a další skutečnosti, věcně a časově souvisejících do příslušného období, nikoli na základě realizace peněžních toků tzv. cash báze⁵. „Cílem účetní závěrky je **informovat** uživatele účetní závěrky **o finanční situaci a o změnách finanční situace podniku**.“ (Dvořáková, 2011, s. 17-18)

Koncepční rámec⁶ říká, že: „Cílem účetní závěrky je poskytnout informace o finanční situaci (*financial position*), výkonnosti (*performance*) a o změnách ve finanční situaci společnosti, které jsou užitečné pro široký okruh uživatelů provádějících ekonomická rozhodnutí.“ Definice předpokladů, které jsou uvedeny v Koncepčním rámci pro přípravu účetní závěrky jsou: „*akruální báze, předpoklad trvání podniku, srozumitelnost, relevance, významnost, spolehlivost, důvěryhodné zobrazení, přednost obsahu před formou, objektivita – nestrannost, opatrnost, úplnost, srovnatelnost, včasnost, rovnováha mezi přínosy z informace a náklady na její získání, rovnováha mezi kvalitními charakteristikami, pravdivý a věrný obraz.*“ (Krupová, 2009, s. 12-13)

Účetní závěrka představuje dovršení účetních prací a slouží jako informativní shrnutí o účetní jednotce jejího hospodaření za uplynulé účetní období. Účetní závěrka nutně musí podávat údaje o stavu majetku a finančních poměrech nejen státní správě a veřejným institucím, ale zvláště vlastníkům, společníkům a věřitelům. (Ryneš, 2013, s. 248)

Ze ZoÚ vyplývá povinnost sestavení účetní závěrky způsobem poskytující „... *věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.*“ V souladu s povinnostmi o vedení účetnictví musí dále účetní jednotka dodržovat:

- *správnost,*

⁴ Akruální báze – rozdíl výnosů a nákladů časově rozlišený s daným obdobím, celosvětově uznávaný koncept.

⁵ Cash báze – rozdíl mezi příjmy a výdaji.

⁶ Koncepční rámec – (1989) Sestavení účetní závěrky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví – IFRS „*Jsou v něm uvedeny základní předpoklady, ze kterých vychází text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.*“ (Krupová, 2009)

- úplnost,
- prokazatelnost,
- srozumitelnost,
- a mimo jiné garantovat stálost všech účetních záznamů včetně účetní závěrky.

Strouhal (2011, s. 113) označuje sestavení účetní závěrky zásadou správnosti, v opačném případě je účetnictví nekompletní. „Účetní závěrka je veřejný dokument ... Informace v ní obsažené musí být správné, úplné a nezpochybnitelné...“

(Strouhal et al., 2012, s. 425-426) Účetní závěrku sestavujeme jako:

- **řádnou** sestavována k rozvahovému dni,
- **mimořádnou** z titulu výjimečných událostí jako zánik, likvidace, konkurz podniku,
- a **mezitímní** sestavována v průběhu účetního období kromě rozvahového dne bez uzavření účetních knih. Provádí se zpravidla u přeměn společnosti jako je fúze, rozdělení či převod.

Účetní závěrka je klasifikována zákonem jako nedílný celek, povinně obsahující výkazy:

- **ROZVAHA (balance)**
- **VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁTY**
- **PŘÍLOHA**

V rámci účetní závěrky je možnost anebo povinnost podle dvou kritérií vyplývající ze ZoÚ s odkazem na § 20 odst. 1 písm. a) bodech 1 a 2 sestavení výkazů:

- **Přehled o peněžních tocích (cash flow)**
- **Přehled o změnách vlastního kapitálu**

Dle výše zmíněné definice musí účetní závěrka dále obsahovat základní informativní údaje účetní jednotky:

- název, sídlo či místo podnikání,
- přidělené identifikační číslo,
- právní formu,
- předmět, činnost podnikání, popř. za jakým účelem byla zřízena,
- sestavení účetní závěrky k určitému datu.

Ze ZoÚ dále vyplývá nezbytnost připojení podpisového záznamu statutárního orgánu dané účetní jednotky. Tímto počinem je považováno sestavení účetní závěrky za dokončené.

Zajímavostí IFRS je, že formáty výkazů nejsou předdefinovány a záleží na účetní jednotce, které informace chtějí sdělit uživatelé. V rozvaze jsou jen stručně uvedeny významné položky. (Krupová, 2009, s. 27) V porovnání s českou legislativou, kde forma jednotlivých výkazů závěrky je striktně předepsána, a to převážně z důvodu čitelnosti a srozumitelnosti pro finanční úřad. Naopak podle IFRS je část přílohy k účetní závěrce značně rozsáhlá a podrobná, a nejdůležitějším požadavkem je její přehlednost. (Krupová, 2009, s. 102)

(Chalupa et al., 2013, s. 342) uvádí podmínky sestavení účetní závěrky v rozsahu **plném** pro účetní jednotky podléhající auditu. U akciových společností se účetní závěrka v plném rozsahu sestavuje vždy. Účetní závěrka ve **zjednodušeném** rozsahu sestavují všechny ostatní účetní jednotky, které si mohou zvolit variantu sestavení i v plném rozsahu.

2.1 Rozvaha

Informace o stavu aktiv, závazků a vlastního kapitálu ke konkrétnímu datu, a také pro hodnocení finanční situace podniku podává **Rozvaha**. (Kovanicová, 2004, s. 7)

Podle Koncepčního rámce je rozvaha (výkaz o finanční situaci) zdrojem informací, které vlivem ekonomických zdrojů společnost ovládá, likviditou, solventností, strukturou financí, ale i schopností společnosti přizpůsobit se změnám v podnikovém okolí. (Krupová, 2009)

Strouhal et al. (2012, s. 27) definují majetek jako **Aktivum** pořízeno v minulosti za účelem budoucích užitek ve prospěch podniku. Vznik **Závazku** s povinností vypořádání s doprovázející skutečností odčerpání prostředků daného podniku. Rozdíl aktiv a závazků představuje **Vlastní kapitál**. „Z výše uvedené definice vlastního kapitálu pak vyplývá tzv. **zlaté bilanční pravidlo** – součet aktiv musí být roven součtu pasiv...“

Zajímavostí Koncepčního rámce je, že **Aktivum** podle mezinárodních standardů je ekonomickým zdrojem, který na rozdíl od české legislativy nemusí být ve vlastnictví účetní jednotky. Postačujícím faktorem je, když společnost aktivum ovládá a užívá. Dále může být aktivum použito na vypořádání závazku, nebo rozděleno vlastníkům, anebo směřeno za jiná aktiva. **Závazek** je v Koncepčním rámci definován úbytkem zdrojů důsledkem minulých událostí ve společnosti a jako současná povinnost vypořádání. Vypořádání závazku se může uskutečnit splacením penězi, poskytnutí služby nebo převodem jiného aktiva než peněz. **Vlastní kapitál** podle Koncepčního rámce: „...je zbytková část aktiv po odečtení všech závazků společnosti.“ (Krupová, 2009, s. 14)

Děrgel (2012, s. 31) s Pasekovou (2007, s. 26-30) se shodují na rozřídění aktiv dle úrovně likvidity a členění pasiv na vlastní a cizí zdroje v rozvaze. **Aktiva** se vykazují ve čtyř sloupcích. V prvním sloupci je uveden stav aktiv (majetku) v prvotních hodnotách pořízení a je označován jako **brutto**. Druhý sloupec **korekce** vyjadřuje stupeň opotřebení majetku. Ve třetím sloupci je uveden již **netto** stav aktiv snížen o případné korekce. Tyto tři sloupce zastřešují údaje **běžného období** k rozvahovému dni. Čtvrtý sloupec představuje stav aktiv k **minulému období** v netto hodnotách. **Pasiva** se ve výkazu rozvaha člení na dva sloupce, a to koncové stavy pasiv **běžného období** a **minulého období**.

Přehled struktury rozvahy podle Strouhala et al. (2012, s. 28)

Tab. 5 - Struktura rozvahy (Strouhal et al.)

Rozvaha	
<p>Dlouhodobý majetek</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dlouhodobý nehmotný majetek • Dlouhodobý hmotný majetek • Dlouhodobý finanční majetek 	<p>Vlastní kapitál</p> <ul style="list-style-type: none"> • Základní kapitál • Kapitálové fondy • Fondy ze zisku • Kumulované výděvky • Výsledek hospodaření
<p>Oběžná aktiva</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zásoby • Pohledávky • Peníze a jiný krátkodobý finanční majetek 	<p>Závazky (dluhy)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rezervy • Závazky • Úvěry a finanční výpomoci
AKTIVA CELKEM	PASIVA CELKEM

Rozvaha je sestavována: „...v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se vykazují v celých tisících korun.“ Suma aktiv v netto a pasiv: „...se musí rovnat.“ (Skálová et al., 2011, s. 162)

Novotný (2012, s. 46) upozorňuje na vážnost sestavení rozvahy, kde je nutné zachovat kontiutu mezi výsledkem hospodaření vykázaným v rozvaze a výsledkem hospodaření uvedeným ve výkaze zisku a ztráty. Uvedené hospodářské výsledky se musejí rovnat. Na tuto skutečnost upozorňují i (Skálová et al., 2011, s. 162)

2.2 Výkaz zisku a ztráty

Informační vyjádření finanční výkonnosti prezentuje **Výkaz zisků a ztráty** (neboli „výsledovka“). Výsledovka detailně představuje náklady a výnosy za konkrétní účetní období a případné ovlivnění výsledku hospodaření v podobě zisku či ztráty. Výsledovka je seřazena

vertikálně. Jednotlivé náklady jsou členěny podle účelovosti a druhu, výnosy jsou vykazovány na základě původu jejich vzniku. (Paseková, 2007, s. 30-31)

Na vertikálním zobrazení výsledovky se shodují i Hlaváčková (2013, s. 26) se Strouhalem (2011, s. 117), kteří dále rozvádějí zjištění hospodářského výsledku za jednotlivé činnosti na **provozní, finanční a mimořádný**.

Definice individuálních položek výsledovky je upravena v paragrafech 20 až 38 vyhlášky. Podoba výsledovky je přesně vymezena v příloze č. 2 vyhlášky, kde jednotlivé uspořádání a označování položek výsledovky je označené jako **druhovému členění**. V příloze č. 3 vyhlášky je předpis výkazování výsledovky v **účelovém členění**. (Strouha et al., 2012, s. 432) Strouhal et al. dále upozorňují na skutečnost, že pokud účetní jednotka sestaví výsledovku podle účelového členění, má také povinnost v příloze k účetním výkazům popsat a vyčíslit náklady provozního typu v podobě druhového členění.

2.3 Příloha účetní závěrky

„Smyslem přílohy je komentovat, upřesňovat a doplňovat položky uvedené v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty, ...“ V případě sestavení dalších výkazů přehledu o peněžních tocích či přehledu o změně vlastního kapitálu je vhodné doplnit jednotlivé položky doplňujícím komentářem, který nekopíruje položky uvedené ve výkaze, ale rozvádí a předkládá zásadní data. (Kovanicová, 2004, s. 234)

Forma přílohy není přesně definována. Účetní jednotka může použít k sestavení přílohy k účetní závěrce slovní popis, konkrétní znázornění pomocí tabulek popřípadě mohou kombinovat výše uvedené možnosti. *„Příloha je zpracovávána za účetní období počínaje dnem 1. ledna 200X a končící 31. prosince 200X.“* (Paseková, 2007, s. 138)

Na obsahu přílohy se shodují Paseková (2007, s. 138-140) se Strouhalem et al. (2012, s. 438-439). Základní informace shrnují do přehledných bodů:

- obecné údaje účetní jednotky
- údaje o účetních zásadách, metodách a variant odepisování
- upřesnění jednotlivých položek ve výkazu zisku a ztráty a rozvahy
- údaje o propojených osobách

Paseková (2007, s. 140) navíc zařazuje do přílohy výkazy o změně vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích, zatímco Strouhal et al. (2012, s. 438-439) popisuje další nutné

údaje, například sumarizaci dat o zaměstnancích průměrným přepočtem aj. Dále upozorňuje na nezbytnou povinnost účetní jednotky v příloze uvést údaje týkající se auditu, ověřovacích služeb, poradenství v oblasti daní či neauditorských služeb, a to ve skutečných nákladech.

2.4 Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích neboli **cash flow** představuje údaje plynoucí z rozvahy a výsledovky. Důležitá poznámka Strouhala (2011, s. 131-132) je, že cash flow vystupuje na cash bazi, zatímco rozvaha a výsledovka vychází z akruálního principu. Údaje z cash flow poskytují informace „...z jakých zdrojů účetní jednotka čerpala v průběhu účetního období finanční prostředky a jakým způsobem byly tyto použity.“

Podstatou cash flow je transformace nákladů a výnosů do formy peněžního toku. „*Výkaz prokazuje vztah mezi ziskem a čistým peněžním příjmem.*“ Sestavení cash flow je možno způsobem takzvanou **přímou metodou** či **nepřímou metodou**. (Paseková, 2007, s. 34-35)

Novotný (2012, s. 48) ve svém článku dále uvádí podstatný údaj a to, že účetní jednotka o sestavení cash flow rozhoduje sama. Pokud se účetní jednotka rozhodne o sestavení přehledu musí dodržet zákonná ustanovení v návaznosti na vyhlášku §§ 40-43 a ČUS č. 023.

2.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

„*Přehled o změnách vlastního kapitálu doplňuje údaje z rozvahy a ukazuje, k jakým pohybům (přírůstkům či úbytkům) došlo u jednotlivých položek vlastního kapitálu vykázaných v rozvaze. Účetní předpisy vyžadují, aby z tohoto výkazu bylo vidět, z jakého zdroje byly vyplaceny dividendy či podíly na zisku, pokud je účetní jednotka vyplácela.*“ (Müllerová, 2011, s. 7)

Dojde-li ke změně vlastního kapitálu v průběhu účetního období, je účetní jednotka povinná informovat o těchto změnách v účetní závěrce. Účetní jednotka si může zvolit formu sestavení přehledu podle § 39 odst. 12 vyhlášky v podobě popisné, nebo sestavit podle § 44 vyhlášky. (Novotný, 2012, s. 48)

2.6 Povinnosti plynoucí z účetní závěrky

Ambrož (2007, s. 24) upozorňuje na následující povinnosti vyplývající z účetní závěrky, které nekončí samotným zpracováním. Účetní jednotky podléhající auditu povinně ověřují účetní závěrku **audítorem**, vypracovávají **výroční zprávu**. Další povinností je **zveřejnění** účetní závěrky a následné dodržení archivace celé účetní závěrky.

2.6.1 Výroční zpráva

Výroční zprávu vyhotovují účetní jednotky, kterým vznikla ze zákona povinnost ověřit účetní závěrku audítorem. „*Účelem výroční zprávy je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky.*“ Na této skutečnosti se shodují (Chalupa et al., 2013, s. 363) i (Strouhal, 2011, s. 134). Strouhal dále dodává, že ve výroční zprávě účetní jednotky mimo předepsaných náležitostí, je představení společnosti a její prezentace dosažených úspěchů v daném období. Výroční zpráva může být doplněna různými grafy, obrázky či fotografiemi.

Náležitosti výroční zprávy dle ZoÚ § 21 odst. 2 kromě finančních a nefinančních údajů musí obsahovat nezbytné informace:

- „... o skutečnostech, které nastaly po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- o tom, zda účetní jednotka má organizační složku podniku v zahraničí,
- požadované podle zvláštních právních předpisů.“

Strouhal (2011, s. 134-135) dále doplňuje do výroční zprávy zahrnout účetní závěrku a zprávu o auditu. V případě, že společnost používá investiční nástroje je dále povinna informovat o plánech a metodách řízení rizik, včetně politiky pro zajištění veškerých hlavních typů plánovaných transakcí a v neposlední řadě informovat o cenových, úvěrových a likvidních rizicích, a rizik v oblasti hotovostního toku jímž podnik čelí.

2.6.2 Audit účetní závěrky

Za externí neboli statutární audit je označován audit účetní závěrky, který je především zaměřen na individuální a konsolidační účetní jednotky. Audit je realizován na základě

požadavku vlastníků podniku, a provádí ho nezávislý externí auditor. Auditor je fyzická osoba či auditorská společnost poskytující auditorské služby. Cílem auditu je nezávisle ověřit účetní závěrku, a tím zvýšit věrohodnost zveřejněných informací dané společnosti. (Müllerová, 2007, s. 9-13)

Účetní jednotky, kterým účetní závěrku ověřuje auditor jsou podle § 20 ZoÚ odst. 1

- akciové společnosti, které dosáhly alespoň jedno ze tří kritérií:
 1. suma aktiv více než 40.000 tis.Kč, neupravených o položky rezerv, opravných položek a odpisů majetku
 2. čistý obrat více než 80.000 tis. Kč, je myšlen roční úhrn výnosů snížen o prodejní slevy
 3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 50 a to v průběhu celého účetního období
- ostatní obchodní společnosti a družstva, které překročily či dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií uvedených u akciových společností,
- dále zahraniční osoby se sídlem na území České republiky,
- fyzické osoby a ostatní fyzické osoby na základě svého rozhodnutí,
- účetním jednotkám stanovující povinnost podle zvláštních právních předpisů.

Chalupa et al. (2013, str. 363) uvádějí výjimky, za kterých není účetní jednotka povinna auditovat účetní závěrku. V případě, že účetní jednotka má sestavenou účetní závěrku:

- v průběhu konkursu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 kalendářních měsíců, počínaje prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni, kterým nastaly účinky prohlášení konkursu
- kdy nastaly účinky schválení reorganizačního plánu dané účetní jednotky
- kdy došlo ke zrušení konkursu, a to z důvodu nepostačujícího uspokojení věřitelů
- stanovuje-li tak zvláštní právní předpis.

Součástí zprávy auditora je **auditorský výrok**. Stanovisko vydané auditorem je v souladu se ZoÚ a předpisy, Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a podává věrný a poctivý obraz účetní jednotky. **Výrokem bez výhrad** je označena účetní jednotka a hlavně její závěrka, která podle auditora podává uživatelům veškeré významné informace a je zachován věrný a poctivý obraz účetnictví. (Strouhal et al., 2012, s. 546)

2.6.3 Zpráva o propojených subjektech

Chalupa et al. (2013, s. 365-366) s Novotným (2012, s. 48) upozorňují na skutečnost, že povinnost sestavit zprávu o propojených osobách vyplývá z § 66a odst. 9 OZ, kde je statutárnímu orgánu společnosti uloženo nejpozději do 3 měsíců od skončení účetního období vyhotovit tuto písemnou zprávu. Obsahem zprávy jsou informace o vztazích mezi ovládající a ovládanou osobou a o vztazích mezi ovládanou osobou a ostatními osobami ovládanými stejnou ovládající osobou. Chalupa et al. Dále uvádějí, že zpráva o propojených osobách není obsahem účetní závěrky. Pouze za předpokladu je-li výroční zpráva sestavována podle zvláštních právních předpisů, musí být tato zpráva o propojených osobách uvedena v příloze.

2.6.4 Informativní povinnosti

Předáním účetní závěrky rejstříkovému soudu je považováno za splnění povinností účetní jednotky ohledně zveřejňování vyplývající z § 21a ZoÚ. Účetní jednotky zapsané v příslušném obchodním rejstříku povinně zveřejňují účetní závěrku i výroční zprávu podle ZoÚ nebo zvláštních předpisů.

Novotný (2012, s. 49-50) ve svém článku považuje za povinné zveřejnit uložením do sbírky listin: → **účetní závěrku** → **výroční zprávu** → **návrh na rozdělení zisku** → **zprávu o auditu** → **zprávu o propojených osobách**.

Zjednodušeně označuje Strouhal (2011, stránky 136-137) účetní jednotky za auditované, a tím i povinny zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu, a to za podmínek ověření auditorem a následném schválení statutárním orgánem do 30 dnů od splnění obou podmínek, nejpozději do konce bezprostředně následujícího účetního období. „*Účetní jednotky jsou povinny zveřejnit i zprávu o auditu a informaci o tom, že zveřejňované účetní záznamy nebyly případně schváleny uvedeným způsobem.*“ Strouhal dále uvádí, že součástí výroční zprávy může být i účetní závěrka. Odevzdáním výroční zprávy a účetní závěrky je možno dvěma způsoby:

- Elektronicky ve formátu pdf. velikost souboru omezena na 150kB na jednu stránku. V příloze emailu do velikosti 8MB. Nesmí být opomenuto připojení podpisového záznamu statutárního orgánu.
- CD-R médiu, pokud obsahově převyšuje 8MB.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI XY A.S.

Akciová společnost XY a.s. (dále jen „XY“) byla zapsána do obchodního rejstříku, vedeného Krajským soudem v Brně dne 9. dubna 1997 se sídlem ve Vizovicích. Vznikla transformací a hlavním záměrem bylo vytvořit stabilní podnik ve strojírenské oblasti se specifickou výrobou zaměřenou především na export.

Jméno:	XY a.s.
Právní forma:	akciová společnost
Vznik:	9. dubna 1997
Sídlo:	Vizovice, okres Zlín, PSČ 763 12
Základní kapitál:	22 500 000,- Kč
	225 ks akcie na jméno ve jmenovité hodnotě 100 000,- Kč
	Jediným akcionářem je společnost AB, s.r.o.

3.1 Předmět podnikání

Předmětem podnikání společnosti XY je podle výpisu z živnostenského rejstříku:

Živnostenské oprávnění č. 1

- ▣ Výroba, obchod, a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

Živnostenské oprávnění č. 2

- ▣ Zámečnictví, nástrojářství

Živnostenské oprávnění č. 3

- ▣ Obráběčství

Živnostenské oprávnění č. 4

- ▣ Silniční motorová doprava – nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti nepřesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí, - nákladní vnitrostátní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti nad 3,5 tuny

Vznik oprávnění nabyl dne 09. 04. 1997 s dobou platnosti oprávnění na dobu neurčitou.

3.2 Charakteristika společnosti

Společnost XY má hlavní sídlo ve Vizovicích, kde probíhá výroba strojů a zařízení (dále jen „středisko 210“). Druhé výrobní středisko má společnost ve Vlachovicích, které je zaměřeno na výrobu kovových konstrukcí (dále jen „středisko 915“). V druhé polovině roku 2012 byla výroba rozšířena o nové technologie obrábění ve středisku Štítná nad Vláří (dále jen „středisko 510“)

Středisko 915 tvoří cca 42,0% podílu z celkových tržeb a z celkové výroby se tak stává největší přidanou hodnotou ve společnosti. Materiál k výrobě konstrukcí je pořizován v tuzemsku a výrobky jsou určeny na export.

Druhý nejpřínosnější výrobní program přináší cca 30,6% podíl z celkových tržeb ve středisku 210. Z pohledu marketingu je výrobek vyráběn v několika variantách dle požadavku trhu a oblasti koncového zákazníka. Výrobek je určen jak pro tuzemský, tak pro zahraniční trh v rámci Evropské unie (dále jen „EU“) i mimo EU. Strategický odběratel je společnost se sídlem v EU a pobočky má po celé EU i v třetích zemích. Odběratel požaduje pouze od souhlasené součástky a komponenty a je tak zvaně přesně definován a schválen určitý okruh dodavatelů pro daný výrobek. Výroba je značně náročná z hlediska rozpracovanosti daného výrobku. Rozpracovaná výroba je započata cca na 800 – 1000 ks a výroba trvá tři měsíce. Tento stav je velmi náročný z časového hlediska a hlavně z pozice zajišťování komponentů a materiálů z EU i třetích zemí. Z tohoto důvodu má společnost vysoké stavy zásob a poměrně značnou rozpracovanou výrobu.

Třetím hlavním výrobním programem jsou kovodělné výrobky taktéž ošetřeny speciální povrchovou úpravou, která je zajišťována na území EU v kooperaci, a to z důvodu chybějící technologie v podniku XY. Materiál pro tuto výrobu je pořízen výhradně v tuzemsku. Strategickým partnerem je opět zahraniční odběratel z EU. Výrobní program kovodělných výrobků činí 17,8% podílu na celkových tržbách.

Doplňujícím výrobním programem jsou drobné výrobky a služby v oblasti povrchového opracování kovů, svařování či obrábění. Silniční motorová doprava ve společnosti XY je využívána pouze pro vlastní potřebu k výrobě a částečnému rozvozu výrobků.

4 ANALÝZA ÚČETNÍ UZÁVĚRKY

Postup uzávěrkových prací ve společnosti XY vyplývá z vnitropodnikových směrnic. V rámci porad vedení společnosti vydává ředitel takzvaný „Příkaz ředitele k provedení inventarizace majetku a závazků“. Dříve než započnou předběžné práce v rámci uzávěrkových operací, provádí účetní jednotka rozsáhlé fyzické a dokladové inventury zásob a majetku, a to podle termínovaných plánů inventur (viz. příloha) Předběžné práce probíhají doučtováním veškerých náležitostí k 31. 12. běžného účetního období. Účetní jednotka se řídí obecně platnými zásadami, které jsou taktéž částečně ošetřeny vnitropodnikovou směrnicí. Týká se to především:

- Doučtováním kursových rozdílů v účtové skupině 21, 22, 31 a 32.
- Proučtování rozdílů zjištěných inventarizací
- Zaúčtování časového rozlišení nákladů a výnosů na účty 381 až 385.
- Přezkum skutečností a případné doučtování dohadných účtů aktivních účtující se na účet 388 a dohadných účtů pasivních účtující se na účet 389
- Přezkum skutečností ohledně tvorby a zúčtování rezerv
- Přezkum skutečností co se týče opravných položek k aktivům

Společnost XY dosáhla v roce 2012:

1. sumy aktiv ve výši 62 730 tis. Kč,
2. čistý obrat činil 51 859 tis. Kč,
3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců činil 36

Vzhledem ke skutečnosti, že podnik má právní formu akciová společnost, z výše uvedených údajů je zřejmé, že účetní jednotka za rok 2012 ze zákona podléhá auditu.

4.1 Inventarizace

V průběhu účetního období provádí společnost XY měsíční (průběžnou) inventarizaci vždy k poslednímu dni v měsíci u nedokončené výroby a výrobků. Odlehlá střediska 915 a 510 jsou taktéž podrobeny průběžnou inventarizací k poslednímu v měsíci. Je to z důvodu odsouhlasení pohybu materiálů a nutnost konfrontace dokladové inventury se skutečným fyzickým stavem v odlehlém středisku. Průběžné inventury se provádějí na základě opatrnosti a kontrolní činnosti vedoucích pracovníků.

Periodická (řádná) inventarizace stavu majetku a závazků ve společnosti XY je obvykle prováděna k rozvahovému dni 31. 12. a je rozdělena na několik fází dle termínovaného plánu inventur uvedených ve vnitropodnikové směrnici:

1. Stanovení členů inventarizační komise
2. Termín zahájení a ukončení fyzické inventury u majetku, zásob a hotovostních peněz
3. Dokladová inventura u bankovních účtů, půjček, pohledávek a ostatního majetku
4. Předložení inventurních soupisů
5. Doložení skutečností inventarizačním zápisem

Fyzická inventura ve společnosti XY probíhá na základě:

- a) Vygenerování inventurních archů z účetního systému. Ty jsou předloženy členům inventurní komise, která fyzicky spolu s odpovědnou osobou v tomto případě skladníkem provede fyzické zjištění zásob. Zjištěný stav zapíše do inventurního archu. Periodická fyzická inventura u zásob se provádí k datu 30. 11. a to z důvodu obsáhlého počtu položek ve skladu. Všichni členové, kteří prováděli fyzickou inventuru, se podepíší na první a poslední straně inventurních archů. Ostatní majetek a hotovostní peníze jsou inventarizovány k rozvahovému dni 31. 12.
- b) Následně jsou tyto inventurní archy předány do účtárny, kde se provádí konfrontace účetního stavu se skutečně zjištěným.
- c) Zjištěný stav je předán hlavní inventarizační komisi, která shledá příčiny rozdílů a vše zaznamená do inventarizačního zápisu, ve kterém je uveden inventurní rozdíl manko či přebytek, určená příčina a návrh na vypořádání rozdílů.
- d) V případě zjištění u zásob či majetku manka a schodku v pokladně je vyhotoven předpis příslušné odpovědné osobě.
- e) Hlavní účetní provede zaúčtování inventarizačních rozdílů.
- f) Vzhledem k tomu, že se fyzická inventura provádí k datu 30. 11. je za období 01. 12. až 31. 12. doložen soupis pohybu zásob, který je opraven o přírůstky a úbytky.
- g) Následně se provede archivace periodické inventury, která je přiložena k dokladové inventuře se všemi náležitostmi a dokumenty.

Periodická inventura je ukončena nejpozději 30 dnů po rozvahovém dni.

Dokladová inventura ve společnosti XY probíhá v případě, kde nelze provést fyzickou inventuru, ale i v případě, kde byla provedena fyzická inventura.

V prvním případě se dokladová inventura zjišťuje na základě uložených dokladů ve společnosti, které jsou písemně odsouhlaseny s odběrateli, zákonnými nebo soukromými institucemi, a to především u pohledávek, nehmotného majetku, poskytnutých záloh a půjček, účty v bankách.

- a) Účetní software generuje inventarizaci pohledávek k rozvahovému dni, které jsou příslušným odběratelům odesílány jen za předpokladu, že tyto pohledávky nebyly uhrazeny do čtyř týdnů po rozvahovém dni. Pokud se odběratel k této skutečnosti do následujících 14 dní po odeslání nevyjádří, jsou tyto pohledávky považovány za odsouhlasené.
- b) Pohledávky za státní institucí je odsouhlaseno prostřednictvím daňového přiznání a pohybem na příslušném účtu a prostřednictvím daňové informační schránky.
- c) Účty v bankách jsou doloženy výpisy a odsouhlasením takzvanou konfirmací příslušného bankovního ústavu.

Za předpokladu provedení všech uzávěrkových operací se v druhé fázi provádí dokladová inventura, a to u všech rozvahových účtů, na kterých je k rozvahovému dni uveden zůstatek. Na základě sestavy obrátová předvaha jsou zkoumány jak pohyby v daném účetním období, tak zůstatky na účtech. Suma zůstatků na účtech aktiv a pasiv je rozřazena na jednotlivé položky, které musí souhlasit na jednotlivé pohyby příslušného účtu a dalších pomocných sestav jako jsou:

- knihy pohledávek a závazků s návazností na saldo a obratu účtu s analytikou
- pokladní kniha a obrat analytických účtů
- sestavy pohybů zásob a majetku za účetní období.
- výpočty opravných položek
- výpočet a stanovení odložené daně

Podobně jako u rozvahových účtů se v další fázi provádí inventura nákladových a výnosových účtů. Kontrola správnosti zaúčtování na příslušné nákladové a výnosové účty uvedené v účetním deníku stejného charakteru. Zkoumán je také poměr tržeb a k nim odpovídající spotřeby materiálu, komponentů, kooperací. Důvodem je kompatibilita a věrohodná vypovídací schopnost výkazu zisku a ztráty.

Ukončení dokladové inventury podle vnitropodnikové směrnice je stanovena nejpozději do 8 týdnů po rozvahovém dni.

4.2 Uzávěrkové operace

Za účelem dosažení věcné správnosti a úplnosti údajů v účetnictví, přistupuje společnost XY k jednotlivým uzávěrkovým operacím. Předmětem uzávěrkových operací je především doúčtování kurzových rozdílů k rozvahovému dni. Zaúčtování účetních případů, kdy doklady nebyly účetní jednotce včas doručeny a časově náleží do běžného účetního období. Z pozice opatrnosti zkoumá a zvažuje společnost tvorbu opravných položek a rezerv, popřípadě je-li účetní jednotce známa skutečnost, že vyúčtování služeb nastane po stanové lhůtě ukončení inventarizace, účtuje o dohadných položkách.

4.2.1 Kursové rozdíly

Uzávěrková operace kurzových rozdílů ve společnosti XY vychází z vnitropodnikové směrnice č. 4_10 Předpis o valutových a devizových operacích je zaměřen:

1. Účtování české a cizí měny souběžně

Účetní jednotka vede účetnictví v peněžních jednotkách měny českých korun (dále jen „CZK“) tak, jak předkládá ZoÚ a souběžně i v cizích měnách. Devizové hodnoty jsou zapisovány pouze v účetních knihách banky a pokladny, došlých a vydaných faktur. V účetním deníku jsou tyto hodnoty v cizí měně vyjádřeny v měně CZK.

2. Užití denního a měsíčního kursu vyhlášeného ČNB

Společnost pro účtování kurzových rozdílů zvolila denní kurs, který je užit ke dni uskutečnění účetního případu. Měsíční kurs je použit výhradně u valutové pokladny a devizového účtu, kdy poslední den v měsíci je přepočítán zůstatek v cizí měně, a to z důvodu analyzování měsíčních rozborů hospodaření účetní jednotky.

Tab. 6 - Účtování kurzových rozdílů společnosti XY (Vlastní zpracování)

Popis účetní operace	MD	D
Měsíční kursový zisk	221005	663020
Měsíční kursová ztráta	563020	221005

3. Užití měsíčního kursu stanoveného Celním úřadem pro účely dovozu a vývozu

Celní kurs je použit v případě dovozu a vývozu zboží z třetích zemí. Kurs vyhláší Celní správa České republiky k prvnímu dni v měsíci. Platnost kursu je po celý měsíc.

4. Účtování o zahraničních pracovních cestách

Zahraníční cesty jsou vyúčtovány kursem, kdy zaměstnanec obdržel zálohu na zahraniční pracovní cestu. I tady platí denní přepočten vyhlášený ČNB.

5. Účtování kurzových rozdílů k rozvahovému dni

Veškeré zůstatky v cizí měně jsou přepočítány platným kursem vyhlášeným ČNB k rozvahovému dni, pro účetní jednotku je to 31. 12. Účetní software tuto účetní operaci provádí na základě vědomého spuštění uzávěrky kurzových rozdílů pro všechny zůstatky devizové a valutové měny automatiky. Následně je nutno provést celkovou kontrolu v rámci inventur.

4.2.2 Časové rozlišení nákladů a výnosů

Zásady pro účtování časového rozlišení nákladů a výnosů je pro společnost XY zachování a dodržení akruálního principu. Zásady konkrétních účetních případů spojené s výdajem běžného účetního období časově rozlišují a účtují na **účet 381 – Náklady příštích období**. Nevýznamné a pravidelně se opakujících výdaje a příjmy časově nerozlišují.

Na náklady příštích období je jednoznačně účtováno interním předpisem pro odpis souboru movitých věcí a souboru drobného hmotného majetku, který byl v rámci otevření nového střediska rozdělen na 24 měsíců, a tím pádem na tři zdaňovací období. Jednalo se o hmotný majetek nepřesahující částku 40 tis. Kč.

Tab. 7 - Účtování nákladů příštích období společnosti XY (Vlastní zpracování)

Popis účetní operace	Částka	MD	D
Přijatá faktura soubor movitých věcí	560 023	381050	479010
Měsíční odpis souboru movitých věcí	23 334	501050	381050

Dále společnost účtuje do nákladů příštích období nájemné, servis, předplatné služeb a reklamy.

Účetní případy spojené s výdaji příštího účetního období rovněž časově rozlišují a účtují na **účet 383 – Výdaje příštích období**. Společnost XY tento účet 383 používá v ojedinělých případech z důvodu velmi pozdě zaslaných dokladů na přelomu účetního období. V tomto okamžiku je nutné zaúčtovat náklad do běžného účetního období a v následném účetním období se to jeví jako výdej. Koncový stav účtu s analytikou 383090 je k rozvahovému dni ve výši 14 624,27 Kč.

Společnost XY neúčtuje o časovém rozlišení týkající se výnosů a příjmů příštích období.

4.2.3 Dohadné položky

O dohadných položkách pasivních společnost účtovala v roce 2011 týkající se především energetický dodávek. Tyto služby byly vyúčtovávány v polovině účetního období. Změnou dodavatele se i změnila frekvence vyúčtování za tyto služby, a z tohoto titulu účetní jednotka nemá důvod účtovat o dohadných položkách pasivních.

Tab. 8 - Účtování dohadných položek pasivních společnosti XY 2011-2012 (vlastní zpracování)

Popis účetní operace	Částka	MD	D
Dohad energetických dodávek 2011	286 543,48	502020	389000
Vyúčtování služeb 2012	174 047,98	389000	321010
Vyúčtování služeb 2012	112 495,50	389000	502020

Z výše zmíněné tabulky je zřejmý nesoulad účtování. Omylem byl do dohadných položek zaúčtován i odhad ze zálohy na služby. Zálohy na energetické dodávky bylo zvykem účtovat ihned na nákladové účty, a z tohoto důvodu byla tato skutečnost přehlédnuta. Za rok 2011 bylo v nákladech o tuto částku více a z tohoto důvodu se podalo dodatečné přiznání k dani z příjmů za rok 2011.

O dohadných položkách aktivních v roce 2012 společnosti XY nevznikl důvod k účtování.

4.2.4 Opravné položky

Opravné položky společnost tvoří převážně k nedokončenému majetku, zásobám, rozpracované výrobě a ojediněle k pohledávkám. Tvorba opravných položek je neoblíbeným účetním zápisem, protože tvorba opravných položek není daňově uznatelná za náklad vynaložený na dosažení zajištění a udržení příjmů. V případě daňově uznatelných opravných položek je snížen základ daně a tímto i daňová povinnost. Opravné položky lze tvořit pouze za předpokladu snížení hodnoty, v opačném případě zákon zakazuje nadhodnocovat aktiva.

Společnost XY vytváří opravné položky s předpokladem návratnosti v podobě pohledávek. Výše opravných položek je posuzována z několika hledisek. Aktuálně nejsou stanoveny zásady pro tvorbu opravných položek a veškeré nastalé situace vyplývající z tvorby opravných položek jsou posuzovány individuálně podle dění v účetní jednotce.

→ opravné položky k materiálu

Jsou tvořeny na materiál, který byl zakoupen ke specifické výrobě, která byla předčasně ukončena. Materiál nelze využít k jiné výrobě a zároveň se stal neprodejným. Opravná položka je tvořena jako rozdíl mezi účetní hodnotou a realizační cenou. Realizační cena je předpoklad vyplývající z výkupní ceny šrotu v případě likvidace materiálu. Z časového hlediska se začalo účtovat o opravných položkách k materiálu již v roce 2008. V roce 2012 se podařilo částečné odprodání materiálu a z tohoto důvodu, byla poměrná část opravných položek rozpuštěna.

Tab. 9 - Účtování daňově neuznatelných OP k materiálu společnosti XY 2012 (Vlastní zpracování)

Popis účetní operace	Částka	MD	D
PS k 01. 01. 2012 – účet 191020 Vizovice	387 812,10	xxx	191020
Rozpuštění OP k materiálu Vizovice 2012	131 429,58	191020	559000
KS k 31. 12. 2012 – účet 191020 Vizovice	256 382,52	xxx	191020

→ opravné položky k výrobkům

Podobně jsou opravné položky tvořeny i k hotovým výrobkům. Poprvé se započalo účtovat o opravných položkách k výrobkům v roce 2008. V průběhu let se opravné položky upravovaly následujícím způsobem:

Tab. 10 - Účtování daňově neuznatelných OP k výrobkům společnosti XY 2008-2012 (Vlastní zpracování)

Popis účetní operace	Částka	MD	D
Tvorba OP k výrobkům 2008	58 480,80	559000	194020
Rozpuštění OP k výrobkům 2009	58 480,80	194020	559000
Tvorba OP k výrobkům 2010	8 799,00	559000	194020
Tvorba OP k výrobkům 2011	284 777,00	559000	194020
KS k 31. 12. 2011 – účet 194020	293 576,00	xxx	194020
Tvorba OP k výrobkům 2012	556 648,00	559000	194020
KS k 31. 12. 2012 – účet 194020	850 224,00	xxx	194020

V roce 2011 proběhlo sanační řízení u strategického zahraničního odběratele týkající se specifického výrobku. Odběratel nedostal smluvního vztahu a společnost XY nebyla schopna zajistit případný náhradní odbyt tohoto výrobku. Z tohoto důvodu byla v roce 2012 tvořena opravná položka k výrobku A ve výši 45% z celkové hodnoty. Opravná položka k výrobku B tvořena v důsledku nesprávného rozměru a odběratel odmítl odebrat. OP ve výši 90% z celkové hodnoty.

→ opravné položky k nedokončené výrobě

Nedokončená výroba je stejné povahy zmíněného problematického odběratele. Z tohoto titulu byla tvořena opravná položka i k nedokončené výrobě ve výši 45% k nedokončené výrobě A. K nedokončené výrobě B byla vytvořena opravná položky ve výši 50%, kde je částečně možno úpravy a předpoklad prodeje se ztrátou.

Tab. 11 - Účtování daňově neuznatelných OP k nedokončené výrobě společnosti XY 2012 (Vlastní zpracování)

Popis účetní operace	Částka	MD	D
PS k 01. 01. 2012 – účet 192000	75 427,03	xxx	192000
Tvorba OP k nedokončené výrobě 2012	360 244,12	559000	192000
KS k 31. 12. 2012 – účet 192000	435 671,15	xxx	192000

→ opravné položky k nedokončenému majetku

Opravná položka k nedokončenému majetku je dlouhodobou záležitostí ohledně nejasností vyplývajících zákonem stanovené podstaty nemožnosti provést kolaudaci majetku. Z tohoto důvodu nelze majetek zařadit do používání a začít odpisovat.

Tab. 12 - Účtování daňově neuznatelných OP k nedokončenému majetku společnosti XY 2012 (Vlastní zpracování)

Popis účetní operace	Částka	MD	D
PS k 01. 01. 2012 – účet 094000	481 496,45	xxx	094000
Tvorba OP k nedokončené výrobě 2012	320 000,00	559000	094000
KS k 31. 12. 2012 – účet 094000	801 496,45	xxx	094000

→ opravné položky k pohledávkám

Opravné položky k pohledávkám obvykle účetní jednotka netvoří, a to díky solventnosti odběratelů, kteří z 99% dodržují platební morálku. Zbývající procento je bezvýznamného charakteru. V roce 2011 byly tvořeny opravné položky z titulu rozhodnutí soudu, který stanovil výši vymahatelnosti ve výši 20% z přihlášených pohledávek. Kvóta 20% byla soudem nařízena do dvou splátek z čehož 15% splatných během 6 týdnů od nabytí právní moci a zbývajících 5% do data 30. 06. 2012. Na zbývajících 80% byly tvořeny daňově účinné opravné položky.

Tab. 13 - Účtování daňově uznatelných OP k pohledávkám společnosti XY 2011-2012 (Vlastní zpracování)

Popis účetní operace	Částka	MD	D
Tvorba OP k pohledávkám 80% v 2011	426 557,38	558000	391000
Rozpuštění OP k pohledávkám 80% v 2012	426 557,38	391000	558 000

Tab. 14 - Účtování daňově uznatelných OP k pohledávkám společnosti XY 2011-2012 (Vlastní zpracování)

Popis účetní operace	Částka	MD	D
Celková výše přihlášených pohledávek 2011	533 196,73	311020	xxx
Úhrada ve výši 15% v 01/2012	78 097,22	221005	311020
Kursový rozdíl k úhradě 01/2012	2 002,49	563010	311020
Úhrada ve výši 5% v 08/2012	25 835,78	221005	311020
Kursový rozdíl k úhradě 08/2012	864,12	563010	311020
Zaúčtování odpisu pohledávky 08/2012	412 597,05	546020	311020
Kursový rozdíl ke dni odpisu 08/2012	13 800,07	563010	311020

Společnost XY eviduje v rozvaze **oceňovací rozdíl k nabytému majetku** ve výši 24 733 tis. Kč, jehož opravné položky byly daňově uznatelné. Účetní jednotka rozpouštěla od roku 1997 do roku 2011 poměrnou část OP ve výši 1 648 tis. Kč. Tyto opravné položky nesnižovaly základ daně, ale naopak zvyšovaly jak hospodářský výsledek, tak i daňovou povinnost. Zajímavostí společnosti XY je, že po dobu 15 let, byla z tohoto titulu vždy k 01. 01. v zisku o tuto opravnou položku.

4.2.5 Rezervy

Rezervy podle zvláštních předpisů nebo-li daňově účinné nejsou ve společnosti tvořeny. Rezervy byly tvořeny na opravu hmotného majetku ještě v době před novelizací ZoR. Poslední záznam o účtování daňově účinných rezerv bylo v roce 2011, kdy byl zůstatek rezervy rozpuštěn v návaznosti na dokončení plánovaných oprav hmotného majetku. Rezerva zvýšila hospodářský výsledek i daňový základ v roce 2011.

Tab. 15 - Účtování daňově uznatelné rezervy ve společnosti XY 2011 (Vlastní zpracování)

Popis účetní operace	Částka	MD	D
PS k 01. 01. 2011 – účet 451010	266 667,00	xxx	451010
Rozpuštění rezervy 02/2011	266 667,00	451010	552000

V následujícím roce již společnost XY žádnou rezervu netvořila.

4.3 Uzavírání účetních knih

Po provedení řádné inventarizace a odsouhlasením s daňovým poradcem o konečných stavech účtů aktiv a pasiv, nákladových a výnosových účtů je možné přistoupit k uzavření účetních knih. Před uzavřením účetních knih je nutné stanovit a zaúčtovat daň z příjmů právnických osob vyplývající z hospodářského výsledku. Výpočet daně z příjmů dále diferencovat na daň splatnou z běžné činnosti a daň z mimořádné činnosti, pakliže k tomu vznikl důvod. Dále je nutné posoudit a rozhodnout o výpočtu a zaúčtování odložené dani z příjmů. Úkony spojené s daňovou problematikou provádí daňový poradce společnosti XY.

4.3.1 Zjištění základu daně z příjmů

Výsledek hospodaření za účetní období je dále zkoumán především z pozice uznatelných a neuznatelných daňových nákladů, které z pozice zákona nelze považovat k dosažení, zajištění či udržení příjmů. Zjištěním základu daně je proveden výpočet a zaúčtování daně. Tyto úkony vyplývají ze ZDP. Obecné znázornění výpočtu daně z příjmů:

Tab. 16 - Výpočet daně z příjmů (Vlastní zpracování)

ÚČETNICTVÍ	DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ
Výnosy – Náklady	
= Výsledek hospodaření z účetnictví	+ Neuznatelné daňové náklady
	– Neuznatelné daňové výnosy
	+ / – Rozdíl účetních a daňových odpi-
	– Odečtení ztráty minulých let
	Základ daně
	– Odčitatelné položky
	Základ daně
	x Sazba daně
	Daň z příjmů splatná
	– Slevy na dani
+ / – Odložená daň z příjmů ←	Daň z příjmů splatná
Disponibilní zisk	

V druhé fázi jsou předmětem zjišťování výše a poměr účetních a daňových odpisů.

Tab. 17 - Zachycení účetních a daňových odpisů v nákladech ve společnosti XY 2012 (Vlastní zpracování)

Popis účetní operace	Částka	MD	D
Odpisy DNM a DHM – účetní 2012	1 972 288	551001	xxx
Odpisy DNM a DHM – daňové 2012	242 586	551002	xxx

Rozdíl odpisů hmotného a nehmotného majetku, o který bude opraven výsledek hospodaření ve výši: **242 586 Kč**.

Částky snižující hospodářský výsledek, nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, o které může účetní jednotka upravit hospodářský výsledek ve výši: **175 833 Kč**. Předmětem této částky je skutečnost podání dodatečného přiznání za rok 2011, a to z důvodu chyby zaúčtování duplicity poskytnutých služeb na nákladových účtech.

Nedaňové náklady ve společnosti XY vyloučeny na základě zákonem stanovených skutečností:

Tab. 18 - Daňově neuznatelné náklad za rok 2012 ve společnosti XY (Vlastní zpracování)

Nedaňové náklady	Částka
Ve skupině 51 – reprezentace	5 036
Ve skupině 54 – pokuty a penále	3 476
Ve skupině 55 – opravné položky	1 105 463
Celkem	1 113 795

Další skutečnost, kterou je nutno zahrnout do nákladů k dosažení, zajištění a udržení příjmů je předmět odpis zákonné pohledávky uvedená v přehledu opravných položek. Úhrn hodnot pohledávek ve výši: **412 597 Kč**.

4.3.2 Odložená daň

Vzhledem ke skutečnosti, že společnost XY podléhá ze zákona auditu má i povinnost účtovat o odložené dani. Výše odložené daně vychází z přechodných rozdílů mezi daňovou a účetní zůstatkovou hodnotou. V zásadě je nutno posoudit všechny položky aktiv a pasiv k rozvahovému dni. Následně vypočítat odloženou daň.

Tab. 19 - Stanovení základu pro výpočet odložené dani v tis. Kč (Vlastní zpracování)

Popis odložená daň v tis. Kč	Účetní	Daňová	Rozdíl	Uplatněn
Dlouhodobý majetek	24 684	27 384	-2 701	-2 655
Zásoby	17 637	19 179	-1 542	-1 542

Celkem uplatněné rozdíly				-4 197
Sazba daně pro následující rok 2013:	19 %			
Výpočet odložené daně pro rok 2012:	- 797 tis. Kč			
PS odložené daně k 31. 12. 2011:	- 1 222 tis. Kč			
Doučtování:	425 tis. Kč			

Tab. 20 - Zaúčtování odložené daně ve společnosti XY 2012 (Vlastní zpracování)

Popis účetní operace	Částka	MD	D
Zaúčtování odložené daně	425 tis.	592000	481010

Položka neuplatněná daňová ztráta nebyla do výpočtu odložené daně zahrnuta. Důvodem bylo, že účetní jednotka nepředložila plány do budoucnosti. Předpoklad hospodaření účetní jednotky do budoucnosti neprokázal takovou skutečnost, že by byla schopna přetvořit ztrátu na zisk, a tím i možnost uplatnit daňovou ztrátu v příštích letech.

4.3.3 Daň z příjmů právnických osob

Přiznání k dani z příjmů právnických osob podle ZDP za zdaňovací období od 01. 01. 2012 do 31. 12. 2012 společnosti XY je následujícího obsahu.

Zjištěný výsledek hospodaření za účetní období 2012 ve společnosti XY dosáhl ztráty ve výši: – **3 362 tis. Kč**. Po zaúčtování odložené daně je výsledek hospodaření před zdaněním ve výši: – **2 937 tis. Kč**. V daňovém přiznání je zjištěný výsledek hospodaření dále upraven o neuznatelné náklady ve výši: **1 114 tis. Kč** a částky snižující hospodářský výsledek ve výši: **176 tis. Kč** a o rozdíl odpisů hmotného a nehmotného majetku ve výši: **242 tis. Kč**. Daňová ztráta za účetní období roku 2012 činí: – **2 241 tis. Kč**.

Vzhledem ke skutečnosti prokázané ztráty, nevznikla účetní jednotce daňová povinnost za účetní období 2012. Za zdaňovací období roku 2011 měla společnost vykázanou daňovou ztrátu ve výši: – 2 880 tis. Kč, z čehož vyplývá možnost odečtu těchto daňových ztrát od základu daně v následujících pěti zdaňovacích obdobích.

5 ANALÝZA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Společnost XY s právní formou akciová společnost splnila zákonem stanovené jedno ze tří kritérií pro ověření účetní závěrky auditorem. V souladu s povinnostmi o vedení účetnictví a dodržení věrného a poctivého obrazu, a zákonem stanovenými okolnostmi sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu. Běžným účetním obdobím je kalendářní rok a účetní závěrka je sestavována k rozvahovému dni 31. 12. Vzhledem ke skutečnosti, že účetní závěrka je ověřena auditorem má společnost u správce daně žádost o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů. Poslední možný termín pro podání daňového přiznání je tedy datum 30. 06. Účetní závěrka je všeobecně sestavována a ověřována auditorem do čtvrtého měsíce po rozvahovém dni. Následně je předložena valné hromadě a na základě schválení účetní závěrky valnou hromadou a připojením podpisového vzoru statutárního orgánu je účetní závěrka spolu s daňovým přiznáním podána na příslušný finanční úřad. Účetní závěrka v plném rozsahu obsahuje:

- ROZVAHU
- VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁTY
- PŘÍLOHU K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE
- PŘEHLED O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU

5.1 Rozvaha

Výkaz rozvaha informuje o stavu aktiv, závazků a vlastního kapitálu. Poskytuje informace o celkové finanční situaci, opotřebením majetku, struktuře vlastního či cizího kapitálu ve společnosti XY.

Rozvaha je sestavována v souladu s vyhláškou podle přílohy č. 1 ke dni 31. 12. Obsahuje identifikační údaje o účetní jednotce. Součet aktiv a pasiv potvrzuje zlaté bilanční pravidlo.

Aktiva běžného účetního období jsou rozdělena do tří sloupců *brutto* – výše aktiv uvedená ve výchozích hodnotách, *korekce* – stav opotřebením, *netto* – rozdíl mezi prvním a druhým sloupcem. Minulé účetní období je uvedeno ve čtvrtém sloupci již jen v *netto* hodnotách.

Pasiva běžného účetního období jsou uváděny ve stavu minulého účetního období a ve stavu běžného účetního období.

Jednotlivé řádky rozvahy popisují příslušné aktiva a pasiva. Řádky jsou vyplněny hodnotami vyplývající z účetního deníku, ostatní řádky zůstávají prázdné. Hodnoty jsou uvedeny v tisíci korunách měny CZK.

5.2 Výkaz zisků a ztráty

Finanční výkonnost společnosti XY je zobrazena ve výkaze zisku a ztráty. Zobrazení nákladů a výnosu je odrazem jejich povahy vzniku za konkrétní účetní období. Rozdíl mezi výnosy a náklady představuje schopnost hospodaření účetní jednotky, které je vyjádřeno hospodářským výsledkem.

Výkaz zisků a ztráty je obdobně jako výkaz rozvahy sestavován podle vyhlášky a příslušné přílohy č. 2 ve druhovém členění ke dni 31. 12. s obsahem identifikačních údajů účetní jednotky. Výsledek hospodaření uvedený v rozvaze souhlasí s vykázaným výsledkem hospodaření ve výkaze zisku a ztráty.

Výkaz zisků je rozdělen ve sloupcích podle skutečností na běžné a minulé účetním období. Hodnoty jsou vyplněny v příslušných řádcích k příslušným výnosům a nákladům, a to v tisících korunách v měně CZK.

5.3 Příloha k účetní závěrce

Doplňující údaje z rozvahy a výkazu zisků a ztráty je doplněn a upřesněn v příloze. Příloha obsahuje:

- Identifikační údaje účetní jednotky jako je název, sídlo, právní forma, IČ, uvedení obchodního rejstříku, pod kterým je společnost zapsána.
- Obecné údaje o založení společnosti, statutární a dozorčí orgán, změny a dodatky v obchodním rejstříku, personální údaje.
- Informace o použitých účetních metodách, obecných účetních zásadách a způsobech oceňování
- Informace o významných položkách rozvahy
- Informace o významných položkách výkazu zisků a ztráty
- Ostatní skutečnosti ohledně dotací, vývoje a výzkumu, ekologických závazků a událostech nastalých po rozvahovém dni
- Odměny statutárního auditora

5.4 Přehled o změně vlastního kapitálu

Přehled o změně vlastního kapitálu společnosti XY informuje o pohybech jednotlivých údajů vlastního kapitálu vyplývajících z výkazu rozvaha.

Přehled o změně vlastního kapitálu je sestavován podle vyhlášky s předpisem uvedení minimálních položek a s nezbytnými identifikačními údaji o účetní jednotce.

Rozdělením na skutečnosti ve sledovaném a minulém období je znázorněno ve dvou sloupcích. Popis nutných položek je uveden v jednotlivých řádcích. V úvodu je uveden počáteční stav vlastního kapitálu, v závěru konečný zůstatek.

Přehled o změně vlastního kapitálu je v celých tisících korunách v měně CZK.

5.5 Povinnosti vyplývající z účetní závěrky

Skutečnosti vyplývající z účetní závěrky Společnost XY musí být ze zákona ověřeny auditorem. Další povinností účetní jednotky je vyhotovit výroční zprávu, zprávu mezi propojenými subjekty, a v neposlední řadě zveřejnění účetní závěrky u příslušného rejstříkového soudu. Následná archivace komplexních dokumentů plynoucích ze zákonných požadavků.

5.5.1 Výroční zpráva

Výroční zpráva společnosti XY je sestavována v rámci povinného auditu. Údaje ve výroční zprávě jsou rozděleny do několika pasáží. Ekonom společnosti XY shromáždí jednotlivé oddíly ve formě zpráv. Následně doplní ekonomickými ukazateli a sestaví kompletní výroční zprávu, která je předána ke kontrole a ověření auditorovi. Výroční zprávu schvaluje valná hromada. Výroční zpráva obsahuje dílčí zprávy a konkrétní údaje a informace:

- Identifikační údaje společnosti XY
- Ekonomické porovnání výsledků hospodaření včetně vývoje expedice sledované výroby v letech, včetně návrhu na rozdělení zisku
- Zprávu o podnikatelské činnosti a budoucím vývoji
- Zpráva představenstva společnosti
- Zpráva dozorčí rady
- Zpráva o vztazích mezi propojenými subjekty
- Závěrku (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled o změně vlastního kapitálu)
- Zprávu o provedení auditu s výrokem nezávislého auditora

5.5.2 Audit účetní závěrky

Provedení auditu ve společnosti XY je dodržena zákonná povinnost. Nezávislý auditor společnosti XY v první fázi ověřuje zprávu o vztazích mezi propojenými osobami, dále ověří účetní závěrku a výroční zprávu. Následně vyhotoví zprávu pro akcionáře společnosti o ověření účetní závěrky společnosti XY k rozvahovému dni 31. 12. za ověřované období od 01. 01. do 31. 12. Ověřením výroční zprávy je audit ve společnosti XY za běžné účetní období dokončen.

5.5.3 Informativní povinnosti

Zveřejněním účetní závěrky a výroční zprávy příslušnému obchodnímu rejstříku vedeného Krajským soudem je splněna poslední zákonná informativní povinnost. Společnost XY by měla zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu do 30 dnů, nejpozději však do konce následujícího účetního období, za předpokladu byla-li účetní závěrka a výroční zpráva schválena valnou hromadou. Pokud by došlo ke skutečnosti, že valná hromada z jakéhokoliv důvodu neschválila účetní závěrku a výroční zprávu, musela by účetní jednotka tuto informaci zveřejnit včetně zprávy o provedení auditu a výroku nezávislého auditora.

6 ZJIŠTĚNÉ SKUTEČNOSTI A DOPORUČENÍ

Analýzou týkající se postupů zaměřenou na účetní uzávěrku a závěrku, a skutečností plynoucí z těchto výstupů ve společnosti XY, jsem došla k určitým poznatkům, které můžeme zhodnotit jako nedostačující.

Účetní uzávěrce ve společnosti XY jsem přihlížela osobně v rámci jednotlivých procesů. Inventarizaci majetku začal sled událostí, které na sebe jednoznačně navazovaly. Fyzické inventury započaly měsíc před rozvahovým dnem a byly rozčleněny podle termínovaných plánů. Společnost XY má velkou výhodu ve stabilitě zaměstnanců, kteří jsou schopni poměrně v krátkém časovém horizontu zvládnout provedení fyzických inventur. Vždy je do komise začleněna jedna nezávislá osoba, která dohlíží na správnost a úplnost. Fyzické zjištění stavu zásob a majetku je prvotním krokem ke splnění řádné inventarizace.

V případě inventarizace majetku bych doporučovala sestavit komisi, která nejen na základě odkontrolování fyzických stavů, může odborně zhodnotit i ocenění konkrétního majetku. Domnívám se, že účetní jednotka v rámci inventarizace dostatečně nevyhodnocuje ocenění svého majetku. Kontrola jednotlivých strojů a zařízení se provádí v průběhu celého účetního období a obvykle ke konci účetního období předkládá vedoucí výroby a technický pracovník návrh, který předkládá plánované opravy v následujících letech. Vzhledem ke známé skutečnosti před rozvahovým dnem v podobě plánování oprav dlouhodobého majetku bych doporučovala o těchto opravách účtovat jako o zákonných rezervách. Účelně bude dodržena zásada opatrnosti a v neposlední řadě časová a věcná souvislost.

Jednotlivé uzávěrkové operace byly provedeny na základě obecně a obzvláště historicky zažitých úkonů a postupů. Vnitropodnikové směrnice byly staršího data, a tudíž nevyhovující pro aktuální zpracování účetní uzávěrky a závěrky. Z důvodu snížení stavu zaměstnanců ekonomického a účetního úseku bylo pro odpovědného zaměstnance velmi časově náročné vytvořit komplexní vnitropodnikové směrnice. Z tohoto důvodu bylo managementu společnosti XY navrženo ihned takové doporučení, které vedlo k pořízení komplexních vnitropodnikových firemních předpisů, které se částečně stihly při uzávěrkových operacích upravit pro potřeby společnosti XY. Pořizovací cena vnitropodnikových směrnic bez DPH byla 2 917 Kč. Zhodnocení a přínos v podobě aktuálních a hlavně komplexních vnitropodnikových předpisů je nejen pomocníkem, ale i rozšiřujícím poznatkem pro celou společnost XY.

Časové rozlišení nákladů a výnosů nebylo ve směrnici upraveno, a z tohoto důvodu se domnívám, že by tento stav měla účetní jednotka spolu s daňovým poradcem přehodnotit. Jednoznačně nešlo rozlišit, co je bezvýznamná opakující se činnost, a které položky časově rozlišit. Zkoumáním do minulých účetních období bylo v rámci nákladů příštích období opakovaně pět let na zpět účtované shodné položky a hodnoty týkající se nájemného, předplatného a reklamy. Naopak z inventury nákladů bylo zjištěno, že veškeré pojištění majetku ať již zákonné nebo sloužící ke krytí rizik z provozu společnosti je považováno za opakující se. Oproti tomu například služby za provedení auditu za rok 2012 časově spjaty s běžným účetním obdobím, byly i přes tuto skutečnost zaúčtovány do nákladů roku 2013. Z tohoto titulu se domnívám, že by se k těmto částkám mohlo přistoupit a klasifikovat jako nevýznamné a ponechat v nákladech bez časového rozlišení. Popřípadě vnitropodnikovou směrnici ošetřit a stanovit hodnotové rozpětí, případně limity. V případě účtování služeb za audit překlasifikovat na dohadné položky.

U opravných položek není přesně stanoven postup pro jejich tvorbu, a to ať již daňově či nedaňově uznatelných. I když daňově uznatelné opravné položky se přímo opírají o zákon o rezervách, doporučovala bych tyto skutečnosti ošetřit ve vnitropodnikové směrnici. Posuzování jednotlivých oblastí je prováděno na základě obecně známých a hlavně obdobných postupů v jiných společnostech. Ve společnosti se dále individuálně přistupuje a zvažuje tvorba a výše opravných položek v návaznosti konzultací s daňovým poradcem a managementem společnosti. Historicky neprodejný a nepoužitelný materiál v trvání několika let bych doporučovala vyřadit prodejem za výkupní cenu šrotu a opravnou položku rozpustit.

V rámci zkoumání skutečností vyplývajících z účetní závěrky je povinnost zveřejnění účetní závěrky spolu s výroční zprávou a zprávou o provedení auditu společnosti XY. V minulých účetních obdobích byla závěrka zveřejněna pouze ve složení rozvaha, výkaz zisků a ztráty, přílohy a zprávy o provedení auditu. Příloha a zpráva auditora částečně plnily funkci a zákonem stanovenou podstatu zveřejnění výroční zprávy. Domnívám se, že tato skutečnost je zcela nevyhovující a ráda bych upozornila na možné rizika spojené s nedodržením české legislativy. Postihy v tomto případě za nezveřejnění účetní závěrky či výroční zprávy, mohou být uděleny až do výše 3% z hodnoty aktiv, což by bylo pro společnost XY dva roky vykazující ztrátu ohrožujícím faktorem.

ZÁVĚR

Hlavním cílem bakalářské práce bylo analyzovat činnosti související s účetní uzávěrkou a závěrkou v podniku XY. Obecným pravidlem je, že jakákoli analýza má výstup v podobě popisu zjištěného stavu, v tomto případě účetních postupů a metod uplatňovaných v dané účetní jednotce. Poznatky jsou dále rozebrány, následně vyhodnoceny a opatřeny návrhem, který vede ke zlepšení zjištěných skutečností.

Teoretická část je zaměřena na prostudování dostupných informací jak již obsažených v zákonných předpisech, doporučených literárních pramenů, odborných periodik, tak i internetových zdrojů. Část teorie je rozčleněna na dvě hlavní části, a to účetní uzávěrku a účetní závěrku. Popis jednotlivých operací, postupů a metod vychází z obecně závazných předpisů české legislativy, a především je zaměřen na podnikatele účtující podvojným způsobem a s právní formou akciová společnost. Vzhledem ke skutečnosti právní formy, analyzovaná společnost XY nepodléhá konsolidaci. Z tohoto důvodu otázka konsolidované účetní závěrky je zmíněna velmi okrajově. Účetní uzávěrka důkladně zkoumá vnitropodnikové směrnice, zákonné předpisy, inventarizaci, uzávěrkové operace a v neposlední řadě uzavírání účetních knih. Druhá část účetní závěrka plynule navazuje na účetní uzávěrku. Účetní závěrka je zaměřena na vyplývající povinnosti a výstupy jednotlivých výkazů, přílohy a přehledů o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu.

V praktické části je tématem analýzy jak účetní uzávěrka, tak i účetní závěrka prováděna v podniku XY a.s. V úvodu praktické části je stručně charakterizován podnik XY a.s.

Kompletní údaje vychází z účetnictví účetního období roku 2012. V případě porovnání či vzniku jednotlivých účetních operací byly údaje zkoumány i v předchozích účetních obdobích.

Účetní uzávěrka je především zaměřena na skutečnosti zjištěné inventarizací majetku, v uzávěrkových operacích je zkoumán časový soulad nákladů a výnosů, a opravné položky zaměřeny zejména na zásoby. Z uzávěrkových operací jsem se dále zaměřila na výpočet a zaúčtování odložené daně, stanovení hospodářského výsledku před zdaněním a po zdanění. Závěrem pak na daň z příjmů v návaznosti na daňové přiznání.

Účetní závěrku jsem zkoumala z pozice povinností vyplývajících na základě skutečností dosažených hodnot a kritérií ve sledovaném účetním období.

Na základě dostupných informací účetní jednotky, byl postupně prostudován, zkoumán a popsán proces účetní uzávěrky a závěrky jako nedílný celek.

Zhodnocení a jednotlivá doporučení současného stavu ve společnosti XY jsou předmětem samostatné kapitoly. V rámci fyzické inventury ve společnosti XY bych doporučila se zaměřit na skladbu hmotného majetku a jeho ocenění. Zavedené ceny jsou převážně historického rázu a z tohoto důvodu by se touto otázkou měla společnost XY zabývat. V rámci plánovaných oprav hmotného majetku bych doporučovala účtování a tvorbu zákonných rezerv. V průběhu zpracování bakalářské práce, byly částečně přepracovány pořízené vnitropodnikové směrnice, které je dále nutno dopracovat a upravit především v oblasti časového rozlišení. Kromě toho stanovit jednotné postupy pro tvorbu opravných položek a rezerv. V neposlední řadě dodržet legislativu v oblasti zveřejnění účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy auditora.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- AMBROŽ, Jan. *Účetní závěrka od A do Z: [daňové přiznání, účetní souvztažnosti]*. Praha: Koršach, 2007, 175 s. Daně pro každého. ISBN 978-80-86296-15-9.
- BŘEZINOVÁ, Hana. *Novela zákona o účetnictví. Účetnictví*. Praha: Svaz účetních, 2012, 11/2012, 8-9 s. ISSN 0139-5661.
- DĚRGEL, Martin. *Účetní závěrka. Účetnictví v praxi: Měsíčník plný informací pro účetní a daňovou praxi*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 12/2011, 4-10 s. ISSN 1211-7307.
- DĚRGEL, Martin. *Účetní závěrka dokončení. Účetnictví v praxi: Měsíčník plný informací pro účetní a daňovou praxi*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 02/2012, 28-34 s. ISSN 1211-7307.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 327 s. Daně a účetnictví. ISBN 978-80-251-3652-2.
- HLAVÁČKOVÁ, Hana. *Účetní uzávěrka a závěrka při zpracování účetnictví prostřednictvím účetních softwarů. Účetnictví v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, 03/2013, 24-33 s. ISSN 1213-9453.
- HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice: Účetnictví*. [online]. 2013a, 01/2012 [cit. 2013-07-21]. Dostupné z: <http://www.bilance.cz/wp-content/uploads/2013/03/Role-2012-final.pdf>
- HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodniková směrnice: Způsob zpracování účetnictví. Účetnictví*. [online]. 2013b, 03/2012 [cit. 2013-07-21]. Dostupné z: <http://www.bilance.cz/wp-content/uploads/2013/03/Role-2012-final.pdf>
- HRUŠKA, Vladimír. *Sestavujete poprvé účetní závěrku? Rozvaha - krátkodobý finanční majetek a časové rozlišení. Účetnictví*. [online]. 2013c, 04/2012 [cit. 2013-07-21]. Dostupné z: <http://www.bilance.cz/wp-content/uploads/2013/03/Role-2012-final.pdf>
- HRUŠKA, Vladimír. *Sestavujete poprvé účetní závěrku? Rozvaha - bankovní úvěry a výpomoci, časové rozlišení. Účetnictví*. [online]. 2013d, 08/2012 [cit. 2013-07-21]. Dostupné z: <http://www.bilance.cz/wp-content/uploads/2013/03/Role-2012-final.pdf>

- HULA, Jiří. *Nejčastější chyby zjištěné při auditu účetních závěrek. Účetnictví*. [online]. 2013, 07/2012 [cit. 2013-07-21]. Dostupné z: <http://www.bilance.cz/wp-content/uploads/2013/03/Role-2012-final.pdf>
- CHALUPA, Rostislav, et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2013*. 11. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2013, 423 s. Účetnictví, daně. ISBN 978-80-7263-771-3.
- KOCH, Jiří. *Účetní závěrka podnikatelů za rok 2008*. Český Těšín: Poradce, 2009, 241 s. ISSN 1211-2437.
- KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Vyd. 1. Praha: Polygon, 2004, 284 s. ISBN 80-727-3095-9.
- KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]*. Vyd. 1. Praha: VOX, 2009, 804 s. Účetnictví. ISBN 978-80-86324-76-0.
- Ministerstvo financí ČR. *Vyhláška č. 500/2002 Sb.* Praha. [online]. 2002, [cit. 2013-07-28]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2002/vyhlaska-c-500-2002-sb-3454>
- Ministerstvo financí ČR. *Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.* Praha. [online]. 1991 [cit. 2013-07-31]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/1991/zakon-c-5631991-sb-3339>
- MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 133 s. ISBN 978-80-7357-308-9.
- MÜLLEROVÁ, Libuše. (05 2011). *Jak připravit firmu na audit účetní závěrky. Účetnictví v praxi: Měsíčník plný informací pro účetní a daňovou praxi*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 05/2011, 5-8 s. ISSN 1211-7307.
- NOVOTNÝ, Pavel. *Účetní závěrka podnikatelů 2011. Účetní a daně*. Ostrava: ANAG, 2012, 01/2012, 35-51 s. ISSN 1212-0162.
- PASEKOVÁ, Marie. *Účetní výkazy v praxi*. 1. vyd. Praha: Kernberg, 2007, 210 s. Praxe. ISBN 978-80-903962-6-5.
- PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní závěrka a inventarizace 2012 dokončení. Účetnictví v praxi: Měsíčník plný informací pro účetní a daňovou praxi*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, 01/2013, 24-27 s. ISSN 1211-7307.

- RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2013*. Olomouc: ANAG, 2013, 1111 s. Účetnictví. ISBN 978-80-7263-793-5.
- SKÁLOVÁ, Jana, et al. *Podvojně účetnictví 2011*. Praha: Grada, 2011, 215 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-3807-9.
- STROUHAL, Jiří, et al. *Účetnictví 2012: velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: BizBooks, 2012, 760 s. ISBN 978-80-265-0008-7.
- STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 304 s. ISBN 978-807-3576-929.
- ŠPIČKOVÁ, Markéta a Blanka. *Důležitost inventarizace majetku a závazků. Účetnictví v praxi: Měsíčník plný informací pro účetní a daňovou praxi*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, 10/2012, 4-7 s. ISSN 1211-7307.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

CZK	Měna české koruny
ČUS	České účetní standardy
ČNB	Česká národní banka
EU	Evropská unie
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
KS	Konečný stav
PS	Počáteční stav
OP	Opravná položka
OZ	Obchodní zákoník
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZoR	Zákon o rezervách
ZoÚ	Zákon o účetnictví

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1 - Zaúčtování splatné daně z příjmů (Vlastní zpracování)</i>	25
<i>Tab. 2 - Převod a zaúčtování rozvahových konečných zůstatků (Vlastní zpracování)</i>	26
<i>Tab. 3 - Převod a zaúčtování konečných zůstatků nákladů a výnosů (Vlastní zpracování)</i>	26
<i>Tab. 4 - Zaúčtování výsledku hospodaření (Vlastní zpracování)</i>	27
<i>Tab. 5 - Struktura rozvahy (Strouhal et al.)</i>	31
<i>Tab. 6 - Účtování kursových rozdílů společnosti XY (Vlastní zpracování)</i>	43
<i>Tab. 7 - Účtování nákladů příštích období společnosti XY (Vlastní zpracování)</i>	44
<i>Tab. 8 - Účtování dohadných položek pasivních společnosti XY 2011-2012(vlastní zpracování)</i>	45
<i>Tab. 9 - Účtování daňově neuznatelných OP k materiálu společnosti XY 2012 (Vlastní zpracování)</i>	46
<i>Tab. 10 - Účtování daňově neuznatelných OP k výrobkům společnosti XY 2008-2012 (Vlastní zpracování)</i>	46
<i>Tab. 11 - Účtování daňově neuznatelných OP k nedokončené výrobě společnosti XY 2012 (Vlastní zpracování)</i>	47
<i>Tab. 12 - Účtování daňově neuznatelných OP k nedokončenému majetku společnosti XY 2012 (Vlastní zpracování)</i>	47
<i>Tab. 13 - Účtování daňově uznatelných OP k pohledávkám společnosti XY 2011-2012 (Vlastní zpracování)</i>	48
<i>Tab. 14 - Účtování daňově uznatelných OP k pohledávkám společnosti XY 2011-2012 (Vlastní zpracování)</i>	48
<i>Tab. 15 - Účtování daňově uznatelné rezervy ve společnosti XY 2011 (Vlastní zpracování)</i>	48
<i>Tab. 16 - Výpočet daně z příjmů (Vlastní zpracování)</i>	49
<i>Tab. 17 - Zachycení účetních a daňových odpisů v nákladech ve společnosti XY 2012 (Vlastní zpracování)</i>	50
<i>Tab. 18 - Daňově neuznatelné náklad za rok 2012 ve společnosti XY (Vlastní zpracování)</i>	50
<i>Tab. 19 - Stanovení základu pro výpočet odložené dani v tis. Kč (Vlastní zpracování)</i>	50
<i>Tab. 20 - Zaúčtování odložené daně ve společnosti XY 2012 (Vlastní zpracování)</i>	51

SEZNAM PŘÍLOH

PI Termínovaný plán inventur

PŘÍLOHA P I: TERMÍNOVANÝ PLÁN INVENTUR

Druh položky	Způsob inventury	Termíny	Účtová skupina, třída
Dlouhodobý nehmotný majetek	Fyzická, dokladová, 1x ročně	31.12.	Skupina 01, 07
Dlouhodobý hmotný majetek i pronajatý, v opravě, v kooperaci.	Fyzická, dokladová, 1x ročně	31.12.	Skupina 02, 03, 08
Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	Fyzická, dokladová, 1x ročně	31.12.	Skupina 04
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek	Dokladová, 1x ročně	31.12.	Skupina 05
Dlouhodobý finanční majetek	Dokladová, 1x ročně	31.12.	Skupina 06
Opravné položky k dlouhodobému majetku	Dokladová, 1x ročně	31.12.	Skupina 09
Materiál – spotřební	Fyzická, dokladová, 1x ročně	30.11. *)	Skupina 11x
Materiál – výrobní	Fyzická, dokladová, 1x ročně	30.11. *)	Skupina 11x
Materiál na cestě	Dokladová, 1x ročně	31.12.	Skupina 11x
Nedokončená výroba	Fyzická, dokladová 1x ročně	31.12.	Skupina 12x
Polotovary vlastní výroby	Fyzická, 1x ročně	31.12.	Skupina 12x
Výrobky	Fyzická, 1x ročně	31.12.	Skupina 12x
Zvířata	Fyzická, 1x ročně	31.12.	Skupina 12x
Zboží na skladě	Fyzická, 1x ročně	30.11. *)	Skupina 13x
Zboží na cestě	Dokladová, 1x ročně	31.12.	Skupina 13x
Poskytnuté zálohy na zásoby	Dokladová, 1x ročně	31.12.	Skupina 15x
Opravné položky k zásobám	Dokladová, 1x ročně	31.12.	Skupina 19x
Finanční účty	Fyzická, dokladová, 1x ročně	31.12.	Účtová třída 2
Zúčtovací vztahy pohledávky, závazky, přechodné účty, opravné položky	Dokladová	31.12.	Účtová třída 3
Kapitálové účty a dlouhodobé závazky	Dokladová	31.12.	Účtová třída 4
Podrozvahové účty	Dokladová	31.12.	75 až 79

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