



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

**VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE OBCHODNÍCH
KORPORACÍ**

ACCOUNTING DIRECTIVES FOR COMPANY

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Tereza Flaišingerová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Jan Pěta, Ph.D.

BRNO 2021

Zadání bakalářské práce

Ústav: Ústav financí
Studentka: **Tereza Flaišingerová**
Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a daně
Vedoucí práce: **Ing. Jan Pěta, Ph.D.**
Akademický rok: 2020/21

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává bakalářskou práci s názvem:

Vnitropodnikové směrnice obchodních korporací

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce z okruhu vnitropodnikových směrnic se zaměřením na potřeby konkrétní obchodní korporace

Analýza vnitřních směrnic vybrané obchodní korporace, identifikace problémů v obchodní korporaci

Návrh řešení zjištěných problémů a jejich včlenění do vnitropodnikových směrnic obchodní korporace

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem práce je identifikovat a analyzovat nedostatky ve vnitropodnikových směrnicích konkrétní obchodní korporace a na základě analýzy navrhnout nové vnitropodnikové směrnice, eventuálně úpravy stávajících.

Základní literární prameny:

CHALUPA, R. a kol. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2020. 17. vyd. Olomouc: ANAG, 2020. ISBN 978-80-7554-250-2.

KOVALÍKOVÁ, H. Vnitřní směrnice pro podnikatele. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-141-3.

LOUŠA, F. Vnitropodnikové směrnice v účetnictví. 7. vyd. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-2-1-0797-1.

RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka. 20. vyd. Olomouc: ANAG, 2020. ISBN 978-80-75-4-254-0.

SKÁLOVÁ, J. Podvojný účetnictví 2020. Praha: Grada, 2020. ISBN 978-80-271-1034-6.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2020/21

V Brně dne 28.2.2021

L. S.

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Bakalářská práce je zaměřena na vnitropodnikové směrnice anonymní společnosti XYZ s.r.o. První část práce je věnována teoretické problematice vnitropodnikových směrnic s důrazem na účetní uzávěrku a závěrku. Druhá část obsahuje popis společnosti a zhodnocení stavu jejích aktuálních vnitropodnikových směrnic. Ve třetí a zároveň poslední části je vytvořen návrh vnitropodnikové směrnice na téma harmonogram a postup při zpracování roční účetní uzávěrky a závěrky.

Abstract

The bachelor thesis is focused on the internal directives anonymous company XYZ ltd. The first part of the thesis is devoted to the theoretical problems of internal directives with emphasis on financial closing and statements. The second part contains a description of the company XYZ ltd. and an assessment of the state of its current in-house directives. In the third and at the same time the last part, a draft internal company directive is created on the topic of the schedule of financial closing and statements.

Klíčová slova

vnitropodnikové směrnice, účetnictví, uzávěrka, závěrka, harmonogram

Keywords

internal company directives, accounting, closing, financial statements, schedule

Bibliografická citace

FLAIŠINGEROVÁ, Tereza. Vnitropodnikové směrnice obchodních korporací [online]. Brno, 2021 [cit. 2021-03-20]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/135198>. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Jan Pěta.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 16.5.2021

.....

podpis autora

Poděkování

Děkuji panu Ing. Janu Pětovi, Ph.D., za odborné, pečlivé a vstřícné vedení mé bakalářské práce. Dále děkuji společnosti, která mi ochotně poskytla veškeré potřebné materiály a informace ke zpracování bakalářské práce. Mé poděkování patří samozřejmě také paní prof. Ing. Aleně Kocmanové Ph.D. za oponenturu.

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ	11
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE.....	13
1.1. Definice vnitropodnikových směrnic	13
1.2. Zásady tvorby směrnic	18
1.3. Účetní uzávěrka.....	19
1.3.1. Odpisy	20
1.3.2. Časové rozlišení nákladů a výnosů	27
1.3.3. Dohadné položky aktivní a pasivní.....	30
1.3.4. Opravné položky	31
1.3.5. Kurzové rozdíly	33
1.3.6. Inventarizace	35
1.3.7. Rezervy	37
1.3.8. Splatná daň.....	39
1.3.9. Odložená daň	40
1.3.10. Uzavírání účetních knih	41
1.4. Účetní závěrka.....	42
2 ANALYTICKÁ ČÁST PRÁCE.....	55
2.1. Představení společnosti	55
2.1.1. Organizační struktura.....	56
2.1.2. Systém zpracování účetnictví	56
2.2. Identifikace problémů	58
2.2.1. Systém zpracování účetnictví, účetní metody.....	58
2.2.2. Oběh účetních dokladů	59
2.2.3. Podpisové vzory.....	60

2.2.4.	Hmotný a nehmotný majetek	60
2.2.5.	Oceňování majetku a závazků	60
2.2.6.	Inventarizace majetku a závazků	61
2.2.7.	Zásoby a jejich evidence	61
2.2.8.	Zásady pro účtování nákladů a výnosů a jejich časové rozlišování	61
2.2.9.	Zásady po účtování dohadných položek	62
2.2.10.	Tvorba rezerv	62
2.2.11.	Kurzové rozdíly	63
2.2.12.	Tvorba a čerpání opravných položek	63
2.2.13.	Zásady vedení pokladny	63
2.2.14.	Cestovní náhrady	64
2.2.15.	Poskytování a hospodaření s osobními ochrannými pracovními prostředky	65
2.2.16.	Používání silničních motorových vozidel zaměstnavatele	66
2.2.17.	Harmonogram účetní závěrky	66
2.3.	Zhodnocení analytické části	67
3	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ	68
	ZÁVĚR	91
	ZDROJE	92
	SEZNAM TABULEK	94
	SEZNAM OBRÁZKŮ	95
	SEZNAM VZORCŮ	96
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	97

ÚVOD

Vnitropodnikové směrnice jsou pro společnost důležitým prvkem pro vnitřní řízení. Pomáhají při řešení různých situací, při rozhodování o správném postupu a také zajišťují jednotné postupy při řešení stejných operací. Jejich vytvoření je užitečné nejen pro účetní, zaměstnance a vedení společnosti, ale také slouží jako pomůcka při prokazování oprávněnosti postupů společnosti při jednání s pracovníky finančních úřadů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ukládá společnostem povinně vytvářet některé vnitropodnikové směrnice. Další vnitropodnikové směrnice vyžadují České účetní standardy, ale je také mnoho dalších směrnic, které společnost může vytvářet dobrovolně z výše uvedených důvodů.

Bakalářská práce je zaměřena na vnitropodnikové směrnice společnosti, která si přeje zůstat pod anonymním názvem XYZ s.r.o. Teoretická část práce formuluje vnitropodnikové směrnice a uvádí jejich hlavní funkce. Současně definuje předpisy, které je ovlivňují a rozděluje je na povinné a doporučené. Dále obsahuje zásady tvorby, formu a náležitosti směrnic. Tato část se zároveň teoreticky zaměřuje na způsoby řešení problémů účetní uzávěrky a závěrky společnosti.

Následuje analytická část práce, která stručně představuje společnost, její organizační strukturu a systém zpracování účetnictví. Hlavním úkolem analytické části je identifikace problémů současných vnitropodnikových směrnic, která má společnost již vytvořené.

V poslední části je vytvořen vlastní návrh vnitropodnikové směrnice na téma účetní uzávěrka a závěrka. Směrnice vychází ze zjištěných nedostatků v analytické části a využívá informací na toto téma z teoretické části. Společnost na toto téma neměla vytvořenou samostatnou směrnici a v ostatních směrnicích byly tyto pojmy řešeny jen velmi stručně a nepřehledně. Účetní uzávěrka je přitom velmi důležitým procesem, který vede ke zpravování účetní závěrky. Povinnost sestavit účetní závěrku ukládá společnosti zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem bakalářské práce je vytvoření vnitropodnikové směrnice zabývající se problematikou účetní uzávěrky a závěrky vybrané společnosti. Směrnice musí být sestavena tak, aby ji společnost mohla využívat v praxi a veškeré informace a postupy, které bude obsahovat musejí být v souladu s potřebami této společnosti. Bakalářská práce se skládá ze tří částí, kterými jsou teoretická, analytická a návrhová část.

Teoretická část přesně definuje vnitropodnikové směrnice. Uvádí jejich hlavní funkce, pro které jsou tvořeny, zásady, které musí být dodržovány během jejich tvorby a také jejich formu a náležitosti. Součástí je i seznam předpisů ovlivňujících směrnice a výčet směrnic, které společnosti musejí vytvářet povinně na základě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášky 500/2002 Sb., pro podnikatele nebo na základě Českých účetních standardů. Dále jsou zde zmíněny i směrnice, které není povinné vytvářet, ale jejich tvorba je pro společnost užitečná. Tato část má za hlavní cíl teoreticky popsat problematiku účetní uzávěrky a závěrky. Jsou zde rozebrány veškeré uzávěrkové práce, uzavírání účetních knih a výkazy, které tvoří účetní závěrku. Základem pro zpracování teoretické části je platná legislativa, odborná literatura a webové stránky. Nejpoužívanější legislativou je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele a České účetní standardy.

Analytická část práce obsahuje představení, popis organizační struktury společnosti a systém vedení účetnictví této společnosti. Hlavním cílem analytické části je identifikování problémů v současných vnitropodnikových směrnicích, které má společnost vytvořené. Analytická část využívá metody analýzy, která zajišťuje podrobný rozklad na jednotlivé dílčí části, tak aby bylo možné snadněji získat potřebné informace, zjistit nedostatky a určit nutné změny. Pro důkladnou identifikaci problémů jsou v práci podrobně rozebrány všechny doposud vytvořené vnitropodnikové směrnice a je zde uvedeno jejich ohodnocení.

Cílem návrhové části je sestavení vnitropodnikové směrnice řešící problematiku účetní uzávěrky a závěrky. K dosažení požadovaného cíle autorka použila metodu syntézy, která spojuje všechny poznatky z metody analýzy do jednoho komplexního celku. Směrnice, kterou vytvořila poskytuje východiska ze zjištěných problémů v analytické části, kde bylo zjištěno, že společnost nemá na toto téma samostatnou směrnici. Některé části se objevily

v některých směrnících, které má společnost již vytvořené, ale celkový dojem působil velmi nepřehledně a nesrozumitelně. Zpracování směrnice vychází taktéž z poznatků teoretické části. Směrnice je vytvořena na základě skutečností poskytnutých společností XYZ s.r.o. a v souladu s legislativou, která upravuje vnitropodnikové směrnice, účetní uzávěrku a závěrku. Výsledkem je tedy směrnice pod názvem Harmonogram a postup při zpracování roční účetní uzávěrky a závěrky, kterou si společnost může zařadit mezi své ostatní směrnice a začít ji využívat.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

První část teoretických východisek práce je zaměřena na tvorbu vnitropodnikových směrnic. Obsahuje vymezení pojmu vnitropodnikové směrnice, jejich funkce, členění, zásady tvorby a také předpisy, které je ovlivňují. Druhá část obsahuje teoretickou úpravu a řešení vnitropodnikové směrnice nazvané harmonogram a postup při zpracování roční účetní uzávěrky a účetní závěrky.

1.1. Definice vnitropodnikových směrnic

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví přímo nebo nepřímo ukládá účetním jednotkám vydat vnitropodnikovou směrnici pouze v několika málo případech (1).

Hlavní funkce směrnic:

- zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečností a zachycování hospodářských operací v různých vnitřních útvarech, a to ve stejném čase,
- jednotný postup při řešení stejných operací, který je potřebný pro správné posuzování a hodnocení daných skutečností v účetní jednotce jako celku,
- vytvoření určitého nástroje pro vnitřní řízení účetní jednotky,
- snazší a jednodušší postup při kontrole účetnictví prováděné pracovníky finančního úřadu (2).

Vnitropodnikové směrnice slouží ke snížení rizika, které by mohlo vzniknout při porušování právních předpisů a také zaměstnancům ulehčují postup při plnění jejich pracovních povinností. Vnitropodnikovými směrnicemi se musí řídit všichni zaměstnanci a jsou závazné i pro majitele společnosti.

Předpisy ovlivňující vnitropodnikové směrnice

Mezi nejdůležitější předpisy, které ovlivňují velkou část vnitropodnikových směrnic patří:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce,

- zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích),
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník,
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele,
- České účetní standardy (2).

Zákon o účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví je základním předpisem, který v České republice upravuje oblast účetnictví. Jeho jednotlivé části definují například rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy, účetní závěrku, způsoby oceňování, inventarizaci majetku a závazků, úschovu účetních záznamů a další důležitá témata (3).

Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele

Tuto prováděcí vyhlášku vydalo Ministerstvo financí České republiky k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Upravuje zejména účetní závěrku, rozsah a způsob jejího sestavování, obsahové vymezení některých položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Dále také pojednává o uspořádání a obsahovém vymezení informací v příloze účetní závěrky, v přehledu o změnách vlastního kapitálu a v přehledu o peněžních tocích (3).

České účetní standardy

Ministerstvo financí také vydalo v souladu s ustanovením § 36 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele. Celkem je vytvořeno 23 standardů, které se věnují například účtům a zásadám účtování na těchto účtech, otevírání a uzavírání účetních knih, rezervám, opravným položkám, kurzovým rozdílům, inventarizaci a zásobám (3).

Zákon o daních z příjmů

Tento zákon spíše upravuje obsah vnitropodnikových směrnic, než aby definoval, které konkrétní směrnice je nutné vytvořit. Je tvořen sedmi částmi, ale pro bakalářskou práci je podstatná především část druhá, která se věnuje dani z příjmů právnických osob.

Existují však i další předpisy, kterými jsou některé směrnice ovlivněny. Mezi takové předpisy se řadí:

- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční,
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních,
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí,
- zákon č. 499/2004 Sb., zákon o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů,
- zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (2).

Povinné vnitropodnikové směrnice

Některé vnitropodnikové směrnice má účetní jednotka povinnost vytvořit. Nejčastěji tuto povinnou tvorbu ukládá zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele nebo České účetní standardy:

- účtový rozvrh,
- odpisový plán,
- podpisové záznamy,
- zásoby,
- postupy s dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem,
- oceňování majetku a závazků,
- používání cizích měn, stanovení kurzu, kurzové rozdíly,
- časové rozlišení nákladů a výnosů,
- cestovní náhrady (1; 2).

Účtový rozvrh

Účetní jednotka při tvorbě vlastního účtového rozvrhu vychází ze směrné účtové osnovy, která je stanovena vyhláškou č. 500/2002 Sb., pro podnikatele. Účtový rozvrh je rozdělen dle účtových tříd, skupin a syntetických účtů, které mohou být dále rozčleněny ještě na analytické účty. V případě změn nebo potřeb je možné účtový rozvrh upravit i během probíhajícího účetního období (3).

Odpisový plán, postupy s dlouhodobým nehmotným a hmotným majetkem

V praxi je běžné, že účetní jednotka odpisový plán zahrne do směrnice, která má ve svém obsahu také postupy s dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem. Odpisy slouží k postupnému rozložení hodnoty dlouhodobého majetku do nákladů. Vyjadřují míru používání a opotřebení tohoto majetku v rámci činnosti účetní jednotky. Odpisy majetku se člení především na účetní odpisy, které jsou realizované dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a odpisy daňové, jež vymezuje zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (3).

Podpisové záznamy

Směrnice určuje oprávnění, povinnosti a odpovědnost osob, které jsou stanoveny jako oprávněné k podpisovým záznamům. Směrnice může být rozdělena na několik částí. Příkladem můžou být podpisové záznamy osob, které jednájí jménem společnosti, podpisové záznamy osob oprávněných k disponování s bankovními účty, podpisové záznamy osob odpovědných za účetní případy, podpisové záznamy osob odpovědných za náležitosti účetních a daňových dokladů nebo podpisové záznamy osob odpovědných za vydání vnitropodnikových směrnic. Účetní jednotka si může určit i další oblasti, pro které si vytvoří podpisové záznamy. Směrnice musí být vytvořena v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (2).

Zásoby

Vnitropodniková směrnice na téma zásoby by měla obsahovat oceňování zásob při pořízení, způsoby účtování zásob, oceňování zásob při vyskladnění a také inventarizaci zásob, pokud na inventarizaci účetní jednotka nemá vytvořenou samostatnou směrnici. Předpisy, které zásoby upravují jsou zejména České účetní standardy, vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele a zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (3).

Oceňování majetku a závazků

Směrnice účetní jednotky určuje, jakým způsobem mají být oceněny jednotlivé složky majetku a závazků. Nejčastějšími způsoby oceňování jsou pořizovacími cenami, reprodukčními pořizovacími cenami, vlastními náklady a jmenovitou hodnotou. Hlavními předpisy, které ovlivňují směrnici je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a České účetní standardy (2).

Používání cizích měn, stanovení kurzu a kurzové rozdíly

Účetní jednotka si musí na začátku účetního období stanovit jakým způsobem bude přepočítávat majetek a závazky v cizí měně na českou korunu. Na výběr má denní kurz nebo pevný kurz, který stanovuje Česká národní banka. Z důvodu přepočtu poté vznikají kurzové rozdíly, které je nutné v rámci účetního období zaúčtovat. Podrobnou úpravu poskytuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a České účetní standardy (2).

Časové rozlišení nákladů a výnosů

Náklady a výnosy musejí vždy souviset s daným účetním obdobím. Pro účtování na účtech časového rozlišení je nutno znát konkrétní titul, období a částku. Pokud není jedna z těchto podmínek splněna, tak se jedná o dohadné položky pasivní či aktivní. Podrobná úprava problematiky časového rozlišení je obsažena zejména v Českých účetních standardech, zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví a ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., pro podnikatele.

Cestovní náhrady

Směrnice by měla obsahovat cestovní náhrady jak při tuzemské pracovní cestě, tak při zahraniční pracovní cestě. Také by měla podrobně určovat jednotlivé složky náhrad a jak bude probíhat vyúčtování po skončení pracovní cesty. Obsah směrnice upravuje zejména zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (2).

Doporučené vnitropodnikové směrnice

Účetní jednotka obvykle tvoří i jiné směrnice, které pro ni sice nejsou povinné, ale jejich tvorba je doporučena. Důvodem je, aby zaměstnavatel i zaměstnanci, kterých se určitá vnitřní pravidla týkají, znali svá práva a povinnosti v těchto oblastech (2).

- a) účetní závěrka,
- b) úschova účetních záznamů,
- c) oceňování cenných papírů,
- d) opravné položky,
- e) odložená daň,
- f) okamžik uskutečnění účetního případu,

- g) směňky,
- h) analytické účty dlouhodobého majetku,
- i) soubor pohledávek,
- j) dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek,
- k) pokladna a ceniny, banka,
- l) náklady a výnosy,
- m) ochrana osobních údajů (1).

1.2.Zásady tvorby směrnic

Základními zásadami při tvorbě vnitropodnikových směrnic jsou:

- důraz na přehlednost, logiku a stručnost,
- srozumitelnost,
- jednoznačnost,
- i přes stručnost vymezit postup,
- držet se legislativy (4).

Forma vnitřních směrnic

Při tvorbě směrnic není rozhodující přesná forma, ale podstatný je jejich obsah, proto můžou být označeny také jako:

- a) metodické směrnice,
- b) organizační směrnice,
- c) vnitřní směrnice,
- d) pokyny,
- e) oběžníky,
- f) dopisy,
- g) rozhodnutí,
- h) nařízení,
- i) příkazy,
- j) pokyny generálního ředitele (2).

Náležitosti směrnic:

Každá směrnice musí být označena pořadovým číslem a pojmenováním. Dále by měla obsahovat hlavičku s názvem, sídlem a identifikačním číslem společnosti, která ji vydává. Mezi další důležité náležitosti směrnice patří datum jejího vydání, účinnost a také kdo ji vypracoval a schválil. Na tvorbě směrnic se podílí především účetní, ale také další odborníci jako je například auditor, daňový poradce, hlavní ekonom, výrobní technik či majitelé společnosti (2).

1.3. Účetní uzávěrka

Před uzavřením účetních knih a sestavením účetní závěrky je potřeba provést takzvané uzávěrkové práce. Na konci účetního období účetní jednotka doloží veškeré doklady a podklady, které nedoložila během účetního období, a přitom ovlivňují uzávěrkové práce, roční účetní závěrku a daňové přiznání k dani z příjmů. Mezi takové dokumenty může například patřit společenská smlouva či zakladatelská listina, zápisy valných hromad, smlouvy (nájemní, leasingové, úvěrové) nebo také daňová přiznání z minulých let včetně výkazů. Dále musí účetnictví projít kontrolou, při které se kontrolují například rozvahové účty dle účtového rozvrhu nebo nákladové a výnosové účty. Následně nastává nejdůležitější část účetní uzávěrky, kterou jsou uzávěrkové operace. Účetní jednotka musí zjistit, vypočítat a zaúčtovat všechny operace, které se účetní závěrky týkají. Hlavní uzávěrkové operace jsou:

- výpočet a zaúčtování odpisů dlouhodobého majetku,
- výpočet a zaúčtování časového rozlišení nákladů a výnosů,
- výpočet a zaúčtování dohadných položek,
- zaúčtování opravných položek zákonných i ostatních,
- zaúčtování kurzových rozdílů,
- zaúčtování inventarizačních rozdílů,
- zaúčtování tvorby a čerpání rezerv zákonných i ostatních,
- zaúčtování daňové povinnosti k dani z příjmů, pokud účetní jednotce tato povinnost vznikla (2).

1.3.1. Odpisy

Dle § 28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví účetní jednotky, které mají vlastnické právo k majetku, o něm účtují a odpisují ho v souladu s účetními metodami a odpisovým plánem. Pouze u goodwillu, záporného goodwillu a nehmotných výsledků vývoje stanoví vyhláška podrobnější pravidla odpisování (5).

Dále se odpisuje v souladu s účetními metodami dlouhodobý majetek, který není ve vlastnictví účetní jednotky:

- a) dlouhodobý nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívání od vlastníka, např. licence k používání softwaru,
- b) technické zhodnocení cizího dlouhodobého majetku (např. rekonstrukce cizí budovy v pronájmu), pokud je účetní jednotky oprávněna účtovat a odpisovat technické zhodnocení,
- c) technické zhodnocení drobného nehmotného a hmotného majetku,
- d) stavba uvedená do užívání na cizím pozemku se zřízeným právem stavby,
- e) dlouhodobý majetek ve svěřeneckém fondu,
- f) ložisko nevyhrazeného nerostu nebo jeho část, na pozemku koupeném po 1.1.1997. Pořizovací cenou ložiska na jednotlivém pozemku je kladný rozdíl mezi pořizovací cenou pozemku s ložiskem a cenou tohoto pozemku podle právního předpisu platného v době pořízení. Ložisko těžené v souladu s horními předpisy se odpisuje sazbou na jednotku těženého množství na základě skutečné těžby. Odpisová sazba na jednotku těženého množství (Kč/t, Kč/m³) je podílem pořizovací ceny ložiska na jednotlivém pozemku a zásob nevyhrazeného nerostu (t, m³) prokázaných geologickým průzkumem na tomto pozemku (5).

Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný:

- stavby,
- hmotné movité věci a jejich soubory,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- ostatní dlouhodobý hmotný majetek,
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek,

- poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek,
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku (2).

Dlouhodobý majetek neodpisovaný:

- umělecká díla, která nejsou součástí stavby,
- sbírky,
- movité kulturní památky a předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci, o kterých tak stanoví příslušný právní předpis,
- nedokončený dlouhodobý majetek a nedokončené technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- najatý dlouhodobý hmotný majetek, pokud nájemce není oprávněn účtovat a odpisovat tento majetek v rámci najatého podniku nebo jeho části,
- povolenky na emise skleníkových plynů a jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností,
- pozemky (5).

Odpisy vyjadřují opotřebení majetku během jeho užívání v peněžních jednotkách. Díky odpisům se hodnota majetku postupně dostává do nákladů účetní jednotky a zároveň se tak snižuje jeho hodnota. Ve výkazech jsou odpisy zobrazeny ve výkazu zisku a ztrát jako náklady a v rozvaze jako oprávky v záporné částce, které пониžují pořizovací cenu majetku. Oprávky jsou souhrnem všech dosavadních odpisů majetku během jeho užívání (6).

Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele umožňuje účetní jednotce určit si výši ocenění, od níž je pořízený majetek evidován na rozvahových účtech jako dlouhodobý nehmotný či hmotný majetek. Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je vhodné, aby si účetní jednotka stanovila hranici 80 000 Kč a méně v případě dlouhodobého hmotného majetku (3).

Daňové odpisy

Účetní jednotka musí majetek zařadit do příslušné odpisové skupiny dle přílohy č. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

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

Tabulka 1: Lhůty odpisování dle odpisové skupiny

(Zdroj: Vlastní zpracování dle (6))

Účetní jednotka si pro každý nově pořízený majetek stanoví způsob daňového odpisování, který může být:

- a) rovnoměrný,
- b) zrychlený (6).

Veškeré odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru (6).

Rovnoměrné odpisování

Při rovnoměrném odpisování jsou odpisovým skupinám přiřazeny maximální roční odpisové sazby, výše odpisů se vypočítává pro jednotlivé roky jako násobek vstupní ceny a procentní odpisové sazby. Účetní jednotka může na základě svého rozhodnutí použít i sazby nižší (6).

První rok odpisování:

$$\text{Roční odpis} = \text{vstupní cena} * \text{odpisová sazba v 1. roce} / 100$$

Vzorec 1: Rovnoměrný odpis - 1. rok

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (7))

Další roky odpisování:

$$\text{Roční odpis} = \text{vstupní cena} * \text{odpisová sazba pro další roky} / 100$$

Vzorec 2: Rovnoměrný odpis – další roky

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (7))

Odpisová skupina	Sazba v prvním roce odpisování	Sazba pro další roky odpisování	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	20,00	40,00	33,30
2	11,00	22,25	20,00
3	5,50	10,50	10,00
4	2,15	5,15	5,00
5	1,40	3,40	3,40
6	1,02	2,02	2,00

Tabulka 2: Odpisové sazby rovnoměrného odpisování

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (6))

Účetní jednotka se také může rozhodnout pro zvýšený odpis v prvním roce odpisování a to o 10, 15 nebo 20 %. Tabulky s odpisovými sazbami jsou uvedeny v zákoně č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů konkrétně v § 31 odst. 1 (6).

Roční odpisovou sazbu při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 % může použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním odpisovatelem a jeho příjmy ze zemědělské a lesní výroby činily v předcházejícím zdaňovacím období více než 50 % z celkových příjmů. Podrobnější specifikace je uvedena v § 31 odst. 2 (6).

Roční odpisovou sazbu při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 % může dle § 31 odst. 3 použít poplatník, který je prvním odpisovatelem zařízení pro čištění a úpravu vod a třídící a úpravenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin (3).

Roční odpisovou sazbu při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 % může dle § 31 odst. 4 použít poplatník, který je prvním odpisovatelem hmotného majetku zatříděného podle zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů v odpisových skupinách 1 až 3 s výjimkou hmotného majetku uvedeného v odstavcích 2, 3 a 5 §31 (3).

Za prvního odpisovatele hmotného movitého majetku se dle § 31 odst. 6 považuje poplatník, který si jako první pořídil nový hmotný movitý majetek, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího odpisovatele byl zbožím. Za prvního odpisovatele hmotného movitého majetku se považuje i poplatník, které tento majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii. Výpočet takového odpisu je stejný jako u rovnoměrného, ale s použitím sazeb stanovených v zákoně (3).

Zrychlené odpisování

Při použití zrychlených odpisů se nepoužívají sazby, tak jako to je u rovnoměrných odpisů, ale zrychlené odpisy mají přiřazené koeficienty (6).

První rok odpisování:

$$\text{Roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient pro 1. rok odpisování}}$$

Vzorec 3: Zrychlený odpis - 1. rok

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (7))

Další roky odpisování:

$$\text{Roční odpis} = \frac{2 * \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient pro další roky odpis.} - \text{počet již odpisovaných let}}$$

Vzorec 4: Zrychlený odpis – další roky

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (7))

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	21	50

Tabulka 3: Odpisové koeficienty daňových odpisů

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (6))

Při zrychleném odpisování může poplatník dle § 32 odst. 2 také zvýšit odpis v prvním roce odpisování o 10, 15 nebo 20 %. Pravidla pro použití jsou stejná jako u rovnoměrných odpisů (6).

Odpisy nehmotného majetku

Nehmotný majetek se od 1.1.2021 odpisuje pouze účetními odpisy, které vyjadřují snížení využitelnosti majetku. Účetní jednotka si ve své vnitropodnikové směrnici stanoví, jakým způsobem odpisuje nehmotný majetek a tyto odpisy budou současně daňově uznatelným nákladem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. v) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Tento způsob odpisování účetní jednotka může použít pro odpisování nehmotného majetku zařazeného do užívání od 1.1.2020. U majetku zařazeného před tímto datem se uplatňuje postup předešlého daňového odpisování. Za rok 2020 si účetní jednotka ještě může vybrat, který z postupů si vybere pro odpis nově zařazeného nehmotného majetku. Účetně lze nehmotný majetek odpisovat do výše vstupní ceny. Odpisy nehmotného majetku se mohou lišit dle jeho druhu a není možné je přerušit (8).

Účetní odpisy

Účetní jednotka může taktéž používat účetní odpisy, které vyjadřují skutečné opotřebení majetku. Opotřebení tohoto majetku může být fyzické či morální. Účetní odpis se vypočítává každý měsíc, a to počínaje měsícem, kdy byl předmět uveden do užívání. Existují tři druhy výpočtu účetních odpisů, kterými jsou:

- a) časové,
- b) výkonové,
- c) komponentní (9).

U časových odpisů si účetní jednotka stanoví počet měsíců, po které bude majetek účetně odpisovat. Při stanovení počtu těchto měsíců vychází z předpokládané životnosti majetku. Výpočet je následující:

$$\text{měsíční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{plánovaný počet měsíců odpisování}}$$

Vzorec 5: Účetní odpis – časový
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (9))

Výkonové odpisy se stanovují dle množství výkonů. Mohou to být například u automobilu ujeté kilometry nebo u výrobního stroje počet vyrobených kusů výrobků (9).

Výpočet:

$$\text{měsíční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{plán. počet výkonů (mj.)}} * \text{počet výk. (km, ks) za daný měsíc}$$

Vzorec 6: Účetní odpis – výkonový
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (9))

Na konci účetního období účetní jednotka vypočítá daňové odpisy, o kterých však v účetnictví neúčtuje. Výjimkou je, pokud účetní jednotka neprovádí účetní odpisy.

Zjištěním daňových odpisů dojde k vyčíslení daňové zůstatkové ceny majetku. O účetních odpisech se účtuje pravidelně každý měsíc (2).

Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy se promítnou v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob. Pokud je výše daňových odpisů větší než výše účetních odpisů, tak se daňový základ snižuje o částku tohoto rozdílu. V případě, že jsou daňové odpisy nižší než účetní, tak se daňový základ naopak zvyšuje o částku tohoto rozdílu. V daňovém přiznání se tyto rozdíly uvádějí na řádku č. 150, jestliže dochází ke snížení a při zvýšení se částka uvádí na řádku č. 50 daňového přiznání (9).

Komponentní odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Tento druh odpisování se používá u staveb, hmotných movitých věcí či souborů movitých věcí. Komponentou se rozumí určená část majetku nebo souboru majetku, u které je výše ocenění komponenty významná v poměru k výši ocenění celého majetku a doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku jako celku. Z tohoto důvodu je možné majetek rozdělit i na několik komponent, které se odpisují samostatně. Při komponentním odpisování se výměna komponenty nepovažuje za opravu, ale mění ocenění majetku (2).

Mimořádné odpisy

V případě, že účetní jednotka v období od 1.1.2020 do 31.12.2021 pořídí hmotný majetek spadající do odpisové skupiny č. 1 a 2, tak má dle § 30a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů možnost využít mimořádných odpisů. Další podmínkou, která musí být splněna je, že účetní jednotka musí být prvním odpisovatelem tohoto majetku. Mimořádné odpisy se řadí do skupiny daňových odpisů, zatímco účetní odpisy zůstávají stejné jako doposud (10; 11).

Hmotný majetek zařazený v 1. odpisové skupině může účetní jednotka rovnoměrně odepsat do 100 % vstupní ceny za 12 měsíců. Během 24 měsíců může odepsat 100 % vstupní ceny hmotného majetku zařazeného ve 2. odpisové skupině. Přičemž v období prvních 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrné do výše 60 % vstupní ceny a během bezprostředně následujících 12 měsíců uplatní rovnoměrně odpisy do zbývajících výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku (10; 11).

Pokud se účetní jednotka rozhodne použít mimořádné odpisy, tak má povinnost zahájit odpisování počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro tento druh odpisování. Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce, zaokrouhlují se na celé koruny nahoru a nelze je během odpisování přerušit (10; 11).

Technické zhodnocení hmotného majetku odpisovaného mimořádnými odpisy nezvyšuje jeho vstupní cenu. Po ukončení se technické zhodnocení zařadí do odpisové skupiny, ve které je hmotný majetek, na kterém bylo toto zhodnocení provedeno a odpisuje se jako hmotný majetek podle § 26 až 30 a § 31 až 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (10; 11).

1.3.2. Časové rozlišení nákladů a výnosů

Na konci účetního období je potřeba zkontrolovat, zda jsou zaúčtovány všechny náklady a výnosy, které do účetního období patří. V některých případech může nastat situace, že jsou zaúčtovány náklady či výnosy, které se týkají až období příštích. Další možnou variantou je, že v účetním období mají být zaúčtované náklady nebo výnosy, ale z různých důvodů zaúčtovány nebyly (5).

Hlediskem pro účtování účetních případů časového rozlišování je skutečnost, že jsou pro danou operaci současně známy tři podmínky:

- konkrétní účel (věcné vymezení),
- přesná výše,
- konkrétní období, kterého se týkají (2).

Časově nelze rozlišovat pokuty, penále, manka a škody. Účetní jednotka také nemusí časově rozlišovat náklady a výnosy v případě, kdy jde o nevýznamné částky, které nemají vliv na účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování hospodářského výsledku. V případě pravidelně opakujících se výdajů a příjmů účetní jednotka taktéž nemusí účtovat o jejich časovém rozlišení (5).

AKTIVA	ÚČET	PASIVA	ÚČET
Náklady příštích období	381	Výdaje příštích období	383
Příjmy příštích období	385	Výnosy příštích období	384

Tabulka 4: Rozdělení účtů časového rozlišení
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (5))

Náklady příštích období

Na tomto účtu se zaúčtuje částka výdajů běžného účetního období, která však věcně a časově souvisí s následujícím účetním obdobím. V běžném období tato částka nemůže být zaúčtována do nákladů, a proto se použije právě účet 381 – Náklady příštích období. Příkladem může být nájemné placené předem a předplatné. Jakmile nastane účetní období, se kterým tento výdaj věcně a časově souvisí, tak se částka zaúčtuje na příslušný účet nákladů (5).

Běžné účetní období	Následující účetní období
Faktura přijatá / Platba (věcně a časově nesouvisí s obdobím)	Náklad (věcně a časově souvisí s obdobím)
381/321,211,221	5xx/381

Tabulka 5: Účtování nákladů příštích období

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (2))

Výdaje příštích období

Prostřednictvím tohoto účtu se zaúčtují náklady, které s účetním obdobím věcně a časově souvisí, ale výdaj za ně dokonce účetního období neproběhl. Jedná se například o nájemné a pachtovné placené pozadu, prémie a odměny placené po uplynutí roku (2).

Běžné účetní období	Následující účetní období
Náklad (věcně a časově souvisí s obdobím)	Faktura přijatá / Platba (věcně a časově nesouvisí s obdobím)
5xx/383	383/321,211,221

Tabulka 6: Účtování výdajů příštích období

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (2))

Výnosy příštích období

Na tomto účtu se účtují příjmy běžného účetního období, které věcně náleží do výnosů následujícího období. Příkladem je nájemné přijaté předem, částky přijatých paušálů předem za zajištění služeb a přijaté předplatné. Do výnosů se tato platba zaúčtuje až v období, se kterým věcně souvisí (2).

Běžné účetní období	Následující účetní období
Faktura vydaná / Příjem peněz (věcně nesouvisí s obdobím)	Výnos (věcně souvisí s obdobím)
311,211,221/384	384/6xx

Tabulka 7: Účtování výnosů příštích období

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (2))

Příjmy příštích období

Účet slouží k zachycení částek, které účetní jednotka ještě nepřijala, ale věcně a časově souvisejí s tímto obdobím. Prostřednictvím účtu příjmy příštích období je možné dostat tyto částky do výnosů. Jedná se o výnosové provize, provedené a odebrané dosud nevyúčtované práce a služby (2).

Běžné účetní období	Následující účetní období
Výnos (věcně a časově související s obdobím)	Faktura vydaná / Příjem peněz (věcně a časově nesouvisející s obdobím)
385/6xx	311,211,221/385

Tabulka 8: Účtování příjmů příštích období

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (2))

Komplexní náklady příštích období

Jedná se výdaje vynaložené v běžném účetním období, které se vztahují k určitému účelu (akci). Tyto výdaje se vztahují k více druhům nákladů, jež zahrnují výkony ve vlastní režii i výkony nakoupené. Příkladem je příprava a záběh výroby či dlouhodobá propagace. K zaúčtování komplexních nákladů dojde v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisí. Nejzazší lhůtou jsou 4 roky od zaúčtování nákladů na příslušný účet účtové skupiny 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv, s výjimkou případů vyplývajících ze smluv, respektive platných předpisů (1; 2).

Běžné účetní období	Následující účetní období
Faktura přijatá / Platba (věcně a časově nesouvisející s obdobím)	Náklad (věcně a časově související s obdobím)
382/321,211,221	5xx/382

Tabulka 9: Účtování komplexních nákladů příštích období

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (2))

1.3.3. Dohadné položky aktivní a pasivní

V některých případech může nastat situace, kdy má účetní jednotka závazky nebo pohledávky, u kterých nejsou známy všechny tři skutečnosti, tak jako je to u časového rozlišení nákladů a výnosů. Většinou je znám účel, ale není známa přesná částka či období čerpání. I když účetní jednotka nezná přesnou výši tohoto závazku nebo pohledávky, tak jej musí proúčtovat do příslušného účetního období, pokud tím ovlivní náklady, výnosy nebo aktiva podniku. Při stanovení výše dohadné položky účetní jednotka vychází z dostupných skutečností, informací a podkladů. Příkladem jsou smlouvy, dohody, obvyklé ceny, předešlé dodávky nebo stav měřidel k rozvahovému datu, např. energie, plyn, voda (1; 2).

Dohadné účty aktivní

Na tomto účtu se účtují například pohledávky za pojišťovnou při vzniku pojistných událostí. V běžném účetním období tato pojistná událost nastala, ale pojišťovna účetní jednotce neposkytla pojistné plnění, ani nepotvrdila konečnou výši tohoto plnění k rozvahovému dni. O takové pohledávce účetní jednotka účtuje na účtu 388 – Dohadné účty aktivní a na příslušném výnosovém účtu (1; 2).

Běžné účetní období (proběhla pojistná událost)	Následující účetní období (proběhlé pojistné plnění, potvrzení výše plnění)
Výnos	Vypořádání pohledávky
388/6xx	315,378/388

Tabulka 10: Účtování dohadných položek aktivních
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (2))

Dohadné účty pasivní

Tohoto účtu účetní jednotka využívá při nevyfakturovaných dodávkách nebo se zde také účtuje o nákladových úrocích, které nebyly zahrnuty do vyúčtování bank nebo spořitelních a úvěrových družstev za dané účetní období, respektive toto vyúčtování je chybné, a o dluhu z odpovědnosti za způsobenou škodu v případech, kdy není možno k rozvahovému dni stanovit konečnou výši dluhu. Účtuje se zde i o náhradě mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou, pokud na ni vznikne zaměstnanci podle jejího právního předpisu, bude-li proplacena v příštím účetním období (2).

Běžné účetní období	Následující účetní období
Náklad	Přijatá faktura
5xx/389	389/321

Tabulka 11: Účtování dohadných položek pasivních
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (2))

1.3.4. Opravné položky

Prostřednictvím opravných položek se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku za podmínek uvedených v § 55 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele (6).

Opravné položky lze tvořit:

1. u dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku,
2. k zásobám,
3. ke krátkodobému finančnímu majetku,
4. k pohledávkám (6).

Opravné položky k pohledávkám se dělí na účetní a zákonné.

Účetní opravné položky

Účetní jednotka tvoří účetní opravné položky, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace. Díky těmto informacím může osoba, která je využívá, činit ekonomická rozhodnutí. Způsob a výše tvorby účetních opravných položek k pohledávkám není závazně upravena žádným předpisem, a proto záleží na samotné účetní jednotce. Nesmí však porušit podmínku, že opravná položka může být vytvořena pouze do výše pohledávky a podléhá inventarizaci. Nejčastěji se účetní opravné položky k pohledávkám vyčísľují z hlediska doby po splatnosti. Dalšími možnostmi vyčíslení je dle stavu soudního řízení, dle ekonomického stavu dlužníka nebo dle právních stanovisek advokátních kanceláří. Opravné položky se vždy vytvářejí za dlužníky v insolvenčním řízení (2; 3).

Zákonné opravné položky

Dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů může účetní jednotka vytvářet v období, za které podává daňové přiznání, opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31.12.1994, jejichž tvorba je výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Opravné položky k takovým pohledávkám je možné

tvorit pouze pokud při jejich vzniku byly zaúčtovány ve výnosech a příjem nebyl osvobozen od daně z příjmů. Výjimky, ke kterým není možné tvořit pohledávky jsou například pohledávky za společníky, pohledávky mezi spojenými osobami, pohledávky mezi osobami blízkými, pohledávky vzniklé z titulu cenných papírů, ostatních investičních nástrojů, úvěrů, půjček, ručení, záloh, smluvních pokut, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů atd. (1; 2; 3).

Opravné položky u pohledávek do 30 000 Kč

Účetní jednotka může vytvořit opravnou položku k pohledávce až do výše 100 % její neuhrazené rozvahové hodnoty bez příslušenství, aniž by ji musela řešit soudně. Podmínkou je, že hodnota nepromlčené pohledávky v okamžiku jejího vzniku nepřesahuje částku 30 000 Kč. Podrobněji určuje podmínky § 8c zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (6).

Zrušení opravné položky

Při zrušení opravné položky musí dojít k jejímu vyúčtování ve prospěch nákladů. Důvodem jejího zrušení může být uhrazení pohledávky, ke které byla vytvořena opravná položka nebo odpis pohledávky, ke které byla vytvořena opravná položka v plné výši. Dále může být zrušena ke dni ukončení nebo přerušování podnikatelské činnosti či nájmu a také z důvodu promlčení nebo zániku pohledávky (5).

Daňový odpis pohledávky

Účetní jednotka má možnost vytvořit jednorázový odpis pohledávek a dle § 24 odst. 2 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je možné jej zařadit do daňově uznatelných nákladů. Jednorázově lze do nákladů odepsat jmenovitou hodnotu pohledávky nebo pořizovací cenu pohledávky nabyté postoupením, vkladem a při přeměně obchodní korporace, pokud o pohledávce při jejím vzniku bylo účtováno do výnosů, které nebyly osvobozeny. Dále pokud je možné uplatňovat opravné položky podle zákona o rezervách nebo se jedná o pohledávku, ke které sice nelze tvořit opravnou položku podle zákona o rezervách pouze proto, že od její splatnosti uplynulo méně než 18 měsíců, nebo o pohledávku, nabytou postoupením, i když se jedná o pohledávku se jmenovitou hodnotou v okamžiku vzniku vyšší než 200 000 Kč, ohledně které nebylo zahájeno rozhodčí řízení, soudní řízení nebo správní řízení, a to za dlužníkem:

1. u něhož soud zrušil konkurz, protože majetek dlužníka je nedostačující a pohledávka byla poplatníkem přihlášena u insolvenčního soudu a měla být vypořádána z majetkové podstaty,
2. který je v úpadku nebo jemuž úpadek hrozí na základě výsledku insolvenčního řízení,
3. který zemřel a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka,
4. který byl právnickou osobou a zánik bez právního nástupce, a věřitel nebyl s původním dlužníkem ekonomicky nebo personálně spojenou osobou,
5. na jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je uplatňována veřejná dražba, a to na základě výsledků této dražby,
6. jehož majetek, ke kterému se pohledávka váže, je postižen exekucí, a to na základě výsledků provedení této exekuce (2; 3).

Účetní odpis pohledávky

Účetně lze odepsat pohledávku, pokud se tak účetní jednotka rozhodne z důvodu, že je zřejmé, že by náklady na vymáhání přesáhly výtěžek nebo na základě sdělení příslušného orgánu (policie, soudy apod.) je dlužník neznámého pobytu. Účetní odpis pohledávky je nutné analyticky oddělit a sledovat pro daňové účely.

1.3.5. Kurzové rozdíly

Dle § 4 odst. 12 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví mají účetní jednotky povinnost vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V některých případech jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu. Jedná se o vybrané položky aktiv a závazků, kterými jsou například:

- cizí měny v pokladně,
- pohledávky,
- závazky,
- podíly,
- cenné papíry,
- deriváty,
- ceniny vedené v cizí měně,

- devizové hodnoty (5).

Tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně (5).

Kurzové rozdíly je možné rozdělit do dvou skupin:

1. kurzové rozdíly účtované v průběhu účetního období v souvislosti s uskutečněním účetního případu, při kterém vznikají kurzové rozdíly,
2. kurzové rozdíly účtované při uzavírání účetních knih (k rozvahovému dni) v souvislosti s kurzovým přepočtem vybraných položek majetku a závazků podle § 4 odst. 12 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (5).

Druhy kurzů, které je možné používat v průběhu účetního období:

Prvním druhem jsou platné směnné kurzy vyhlášené Českou národní bankou ke dni uskutečnění účetních případů. Kurz na daný den se zjišťuje pomocí kurzového listku, který Česká národní banka zveřejňuje každý den po 14. hodině, a proto je nutné, pokud účetní jednotka používá denní kurzy při běžném účtování o uskutečněných účetních případech, aby si v rámci své vnitřní směrnice o kurzových přepočtech rozhodla, zda denním kurzem bude aktuální kurz příslušného dne vyhlášený ČNB nebo kurz ČNB předcházejícího dne. Nevýhodou aktuálního kurzu příslušného dne je, že účetní jednotka bude moci účtovat účetní případy v cizí měně až v odpoledních hodinách. Druhým typem je využití pevného kurzu, který je stanoven pro předem vymezené období. Maximální délka tohoto období je jedno účetní období. Zvláštním druhem je použití denních kurzů, které mohou být využity pouze v případech například nákupu nebo prodeje cizí měny za českou měnu, kdy je možné k okamžiku ocenění použít kurz, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány nebo v případě využití jednoho kurzu předem určeného po vyúčtování komplexního účetního případu v cizí měně. Dále je možné použít denní kurzy v případě vkladů do základního kapitálu v cizí měně při vzniku účetní jednotky a při přepočtu přijatého zdanitelného plnění v tuzemsku v cizí měně a používání kurzů stanovených zákonem o dani z přidané hodnoty (5).

Důležitou operací při sestavování účetní uzávěrky je zaúčtování kurzových rozdílů při uzavírání účetních knih. K rozvahovému dni se dle kurzu devizového trhu stanoveného ČNB přepočítají ve smyslu § 4 odst. 12 a § 24 odst. 6 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví na českou měnu pohledávky, závazky, ceniny v cizí měně, valutová pokladna

a devizový účet. Z účtů časového rozlišení, které jsou primárně vyjádřeny v cizí měně, se k rozvahovému dni přepočítávají pouze zůstatky účtů 383 – Výdaje příštích období a 385 – Příjmy příštích období. Rozdíl, který vzniká přeceněním majetku a závazků pomocí kurzů k rozvahovému dni, může být kurzový zisk účtovaný na výnosovém účtu 663 – Kurzové zisky nebo kurzová ztráta účtovaná na účtu 563 – Kurzové ztráty. Základní pravidla účtování kurzových rozdílů stanoví § 60 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele. Jestliže účetní jednotka přepočítává měnu, která není obsažena v kurzech devizového trhu vyhlášených ČNB, tak použije oficiální střední kurz centrální banky příslušné země, popřípadě aktuální kurz mezibankovního trhu k americkému dolaru nebo euru. Při postupném vzniku a splácení dluhů z úvěrů nebo zápůjček lze použít pro výpočet kurzových rozdílů metodu FIFO nebo vážený aritmetický průměr kurzů za období poskytování úvěru nebo půjčky (1; 2).

1.3.6. Inventarizace

Inventarizaci upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, konkrétně § 29. Slouží ke zjištění skutečného stavu majetku a závazků a následnému porovnání s účetním stavem. Stav skutečné výše majetku se zjišťují pomocí inventury, která může být:

- a) fyzická,
- b) dokladová (2).

Dle § 30 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví je fyzická inventura prováděna u majetku, u kterého lze vizuálně zjistit jeho existenci. Majetek se přepočítá, zváží nebo přeměří. Jedná se například o materiál, zboží, ceniny či pokladní hotovost. Dokladová inventura se používá u majetku a závazků, u kterých nelze vizuálně zjistit jeho existenci. Příkladem je stav pohledávek a závazků (6).

V případě zjištění nesrovnalosti mezi skutečným a účetním stavem vzniká inventarizační rozdíl. Pokud je skutečný stav nižší než stav účetní, tak se označuje jako manko, popřípadě schodek u peněžních hotovostí a cenin. V případě, že je skutečný stav vyšší než účetní, tak se rozdíl nazývá přebytek (6).

Podle toho, kdy účetní jednotka inventarizaci provádí se také dělí na:

- a) periodickou,
- b) průběžnou (5).

Periodická inventarizace se dělá k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka řádná či mimořádná. Tímto okamžikem je rozvahový den, ke kterému by měl projít inventarizací veškerý majetek a závazky. Účetní jednotky mohou zahájit inventuru nejdříve 4 měsíce před rozvahovým dnem a ukončit nejpozději 2 měsíce po rozvahovém dni. V případě, že účetní jednotka má stanovené účetní období jako kalendářní rok, tak má rozvahový den k 31.12., proto může inventuru zahájit nejdříve na začátku září a nejzazším termínem je konec února následujícího roku. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví také účetní jednotce umožňuje v rámci periodické inventarizace stanovit si rozhodný den, ke kterému bude skutečný stav zjišťovat. Případné přírůstky a úbytky majetku a závazků, které vzniknou mezi rozhodným dnem a rozvahovým dnem se zjišťují na základě účetních záznamů (5).

Průběžnou inventarizaci může účetní jednotka provádět v průběhu celého účetního období. Uplatňuje se pouze u inventarizace zásob, které se účtují podle druhů nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob. Dále u dlouhodobému hmotného movitého majetku, který vzhledem k funkci, kterou plní, je v soustavném pohybu a nemá stále místo, kam náleží. Termín průběžné inventarizace si určuje sama účetní jednotka, ale podmínkou je, že inventarizace musí proběhnout u těchto zásob nebo majetku alespoň jednou za účetní období (5).

Inventurní soupisy

Při inventarizaci komise zapisuje stavy majetku do inventurních soupisů, které se následně srovnávají s účetními stavy a vzniklé rozdíly musí být doloženy a vypořádány (5).

Inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:

- jednoznačné určení inventarizovaného majetku a závazů včetně jeho množství,
- podpisový záznam (podpis) osoby odpovědné za zjištění inventarizovaného majetku a závazků,
- podpisový záznam (podpis) osoby odpovědné za provedení inventarizace majetku a závazků,
- způsob zjišťování skutečného stavu, např. přepočítání, zvážení, kvalifikovaný odhad,

- ocenění majetku a závazků při periodické inventarizaci k rozvahovému dni nebo k rozhodnému dni, pokud jej účetní jednotka stanovila, nebo v případě průběžné inventarizace ke dni ukončení inventury nebo i k rozhodnému dni, pokud jej účetní jednotka stanovila,
- den (okamžik) zahájení a ukončení inventarizace,
- rozhodný den inventury, pokud jej účetní jednotka stanovila,
- okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka (rozvahový den) (5).

1.3.7. Rezervy

Důvodem tvorby rezerv je pokrytí budoucích závazků nebo nákladů, u kterých je přesně definována jejich povaha. K rozvahovému dni je jisté nebo velmi pravděpodobné, že tyto závazky nebo náklady nastanou, ale není přesně známa jejich částka. Účetní jednotka musí být schopna doložit průkazné podklady, které dokazují, že tyto závazky nebo náklady opravdu vzniknou. Pomocí rezerv účetní jednotka může zahrnout do účetního období náklady, se kterým věcně a časově souvisí. Tvorba rezerv také souvisí se zásadou opatrnosti. Rezervy jsou považovány za cizí zdroj, ale nevykazují se jako závazky, protože v okamžiku jejich vzniku a tvorby neexistuje faktický dluh vůči třetí osobě v právním slova smyslu. Za cizí zdroj se rezervy považují, protože vyjadřují „potencionální“ závazek vůči třetím osobám, který může být například závazek vůči odběratelům výrobků z důvodu záručních oprav. Dalším důvodem je, že se předpokládá vynaložení výdajů (nákladů) v budoucích obdobích (vnitřní dluh účetní jednotky), takovým příkladem jsou opravy dlouhodobého hmotného majetku odpisovaného (5).

Zákonné rezervy

Tento druh rezerv upravuje především zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Účetní jednotka je povinna v souvislosti s podáním daňového přiznání prověřit důvody tvorby rezerv a jejich skutečný stav porovnat s výší, kterou může uplatnit podle zákona o rezervách v základu daně z příjmů zjištěného podle zákona o daních z příjmů (5).

Rezervy se sníží či zruší, pokud byly použity na úhradu nákladů, kvůli kterým byly vytvořeny. Zruší se také ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Dalším důvodem zrušení rezerv je ukončení či přerušení podnikatelské činnosti, pokud tato činnost není opět zahájena do termínu pro podání daňového přiznání

za příslušné zdaňovací období, ve kterém došlo k přerušení podnikatelské činnosti. Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů vymezuje pro podnikatele:

- rezervu na opravy dlouhodobého hmotného majetku,
- rezervu na pěstební činnost,
- rezervu na odbahnění rybníka,
- rezervu finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou,
- rezervu na vypořádání důlních škod,
- rezervu na technické rekultivace a sanace skládek,
- rezervu na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů,
- rezervu podle zákona o odpadech a další rezervy podle zvláštních předpisů (5).

Rezerva na opravy dlouhodobého hmotného majetku se může vytvářet pouze u majetku, který je daňově odpisován 5 a více let. Jedná se tedy o majetek zařazený ve 2. až 6. odpisové skupině. Účetní jednotka má tento majetek ve vlastnictví, respektive s právem hospodaření nebo pronajatý a k jehož opravám je nájemce smluvně písemně zavázán. Rezerva se dle zákona nesmí vytvářet na:

- plánované modernizace a rekonstrukce,
- na majetek určený k likvidaci,
- na opravy v souvislosti se škodami a jinými nepředvídatelnými nebo nahodilými událostmi,
- na pravidelně (každoročně) se opakující opravy,
- majetek, k němuž má vlastnické právo poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkurzu (5).

Při tvorbě rezervy na opravy se výše stanoví individuálně podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy na základě rozpočtu podle platných cen v roce tvorby rezervy. Rezerva se tvoří rovnoměrně, což znamená, že její výše ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Mezi počet těchto období patří období zahájení tvorby rezervy, ale nepatří tam období zahájení opravy. Minimální doba tvorby rezerv jsou 2 zdaňovací období. Maximální doba tvorby rezerv se rozlišuje dle odpisových skupin (1; 2).

2. odpisová skupina	3 zdaňovací období
3. odpisová skupina	6 zdaňovacích období
4. odpisová skupina	8 zdaňovacích období
5. a 6. odpisová skupina	10 zdaňovacích období

Tabulka 12: Doba tvorby rezerv dle odpisových skupin

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (5))

Pokud účetní jednotka zjistí skutečnosti, které odůvodňují změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tyto skutečnosti zjistila. Peněžní prostředky na rezervu musí být převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků příslušné rezervy či rezerv. Pokud oprava, na kterou byla rezerva vytvořena, není zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém měla být dle výpočtu oprava zahájena, tak se rezerva zruší ve prospěch nákladů v účtové skupině 55. Rezerva nebo její zůstatek se vyúčtuje ve prospěch nákladů také v případě, že nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena (5).

Účetní rezervy

Vymezení titulů pro tvorbu rezerv je v § 26 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Jsou to rezervy na rizika a ztráty, daň z příjmů, důchody a na restrukturalizaci. V praxi se u účetních jednotek často vyskytují účetní rezervy na garanční opravy, odměny, výkonnostní bonusy, ztrátové projekty a na soudní spory (5).

1.3.8. Splatná daň

Výši splatné daně zjistí poplatník vyplněním a podáním daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za dané účetní období. V některých případech, kdy se o splatné dani účtuje ještě před tím, než je definitivně sestaveno daňové přiznání, tak se vychází z odhadu. Tento odhad je založen na základu daně a dani samotné. Pro účtování splatné daně složí účtová skupina č. 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů (5).

1.3.9. Odložená daň

Odloženou daň upravuje v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v návaznosti na vyhlášku č. 500/2002 Sb. Český účetní standart č. 003. Odložená daňová povinnost vyplývá z rozdílů, které vznikají při rozdílném pohledu účetním a daňovém na určité položky v účetnictví. Odložená daň je nástrojem, jehož prostřednictvím se uplatňuje obecná zásada opatrnosti při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření a zásada věcné a časové vazby příslušného nákladu s účetním obdobím (5; 6).

Odložená daň se zjišťuje a účtuje u účetních jednotek, které tvoří konsolidační celek a u účetních jednotek, které mají povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu. V ostatních případech je na rozhodnutí účetní jednotky, zda bude účtovat o odložené dani (5; 6).

Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. To znamená, že odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období. Při výpočtu odložené daně si účetní jednotka sestaví daňovou a účetní rozvahu v „netto hodnotách“ a vyčíslí rozdíly mezi účetní a daňovou hodnotou po jednotlivých skupinách aktiv. Z rozdílů mezi účetní a daňovou základnou jednotlivých aktiv mohou vznikat přechodné rozdíly. Rozdíly vznikající u aktiv jsou nejčastěji u hmotného majetku, nehmotného majetku, zásob, pohledávek a finančního majetku. Dalším příkladem, kdy můžou vznikat rozdíly mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou jsou opravné položky k zásobám, opravné položky k pohledávkám, rezervy tvořené nad rámec příslušných zákonů a při nerealizované ztrátě z minulých let (5; 6).

Odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek se zjistí jako součin všech rozdílů a sazby daně z příjmů, která je stanovena zákonem o daních z příjmů. Při výpočtu odložené daně použije účetní jednotka sazbu daně, která bude platná v období, ve kterém bude odložená daňová pohledávka či závazek uplatněn. V případě, že tato sazba není známa nebo je obtížné určit období, kdy bude přechodný rozdíl vypořádán, tak účetní jednotka použije sazbu platnou pro následující účetní období. Pokud se sazba daně do doby vyúčtování změní, tak je nutné přepočítat zůstatek příslušného účtu odložené daně, zúčtovat novou sazbu daně z příjmů a rozdíl zúčtovat (5; 6).

Vzniklé přechodné rozdíly mohou být:

- a) zdanitelné, které se vyvinou ve zdanitelné částky při určování základu daně budoucích období, tzn. že vedou k odloženému daňovému závazku, příkladem je, pokud je účetní hodnota dlouhodobého hmotného majetku vyšší než daňová,
- b) odčitatelné, které se vyvinou v částky, které jsou odčitatelné při určování základu daně budoucích období, tzn. že vedou k odložené daňové pohledávce, příkladem je, pokud je účetní hodnota pohledávek snižena o opravné položky nižší než hodnota těchto pohledávek včetně daňově uznatelných opravných položek (5).

O odloženém daňovém závazku účtuje účetní jednotka běžně v účetním období na vrub účtu 592 – Daň z příjmů odložená a ve prospěch účtu 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka. O odložené daňové pohledávce účtuje účetní jednotka pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že základ daně, proti kterému bude možné využít rozdíly, je dosažitelný. V takovém případě se účtuje na vrub účtu 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka a ve prospěch účtu 592 – Daň z příjmů odložená. Další možností je, že se v prvním roce účtování o odložené dani část odložené daně, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím, zaúčtuje na účet 425 – Jiný výsledek hospodaření minulých let. Dále pak bude účetní jednotka účtovat jako v běžném účetním období (6).

1.3.10. Uzavírání účetních knih

Poslední část účetní uzávěrky před sestavením účetní závěrky obsahuje uzavírání účetních knih. Postup upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele a České účetní standardy. Účetní jednotka musí zjistit obraty na jednotlivých syntetických účtech, konečné zůstatky aktivních a pasivních účtů a konečné stavy nákladových a výnosových účtů. Dále musí vyčíslit základ daně z příjmů, daňovou povinnost splatnou za účetní období, popř. daňovou povinnost odloženou a zaúčtovat na příslušné účty. Nákladové a výnosové účty se uzavřou prostřednictvím účtu 710 – Výkaz zisku a ztráty. V případě nákladových účtů je účet 710 na straně Má Dáti a příslušné nákladové účty na straně dal. Naopak u výnosových účtů je účet 710 na straně Dal a příslušné výnosové účty na straně Má Dáti. Prostřednictvím těchto převodů účetní jednotka zjistí, zda je za účetní období v zisku nebo ve ztrátě. Dalším krokem je převod zůstatku rozvahových účtů aktivních a pasivních na účet 702 – Konečný účet rozvažný. Konečné zůstatky aktivních účtů se přeúčtují na stranu Dal a na straně Má Dáti bude účet

702. Konečné zůstatky pasivních účtů budou na straně Má Dáti a na straně Dal bude účet 702. Existují však výjimky v přeúčtování rozvahových účtů na účet 702. Jako spojovatel rozvahových a výsledkových účtů slouží účet 710 – Účet zisku a ztráty. V situaci, kdy účetní jednotce za účetní období vznik zisk, tak se účet 710 zaúčtuje na stranu Má Dáti oproti účtu 702 na straně Dal. Případná ztráta se zaúčtuje účtem 710 na straně Dal a účtem 702 na straně Má Dáti (6).

Výsledkové účty – výnosové	6xx	710
Výsledkové účty – nákladové	710	5xx
Rozvažné účty – aktivní	702	xxx
Rozvažné účty – pasivní	xxx	702
Výsledek hospodaření – zisk	710	702
Výsledek hospodaření – ztráta	702	710

Tabulka 13: Účtování uzavírání účetních knih
(Zdroj: Vlastní zpracování dle (6))

1.4. Účetní závěrka

Dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví sestavují účetní jednotky v případech stanovených tímto zákonem účetní závěrku. Účetní závěrka se skládá z následujících částí:

- rozvaha (balance),
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v částech uvedených pod písmeny a) a b), zejména naplněním § 7 odst. 3 až 5 a § 19 odst. 5 a 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu (2; 6).

Zákon o účetnictví stanovuje, které z uvedených částí jsou pro účetní jednotku povinné a v jaké podrobnosti mají být sestaveny. Povinností účetní jednotky je vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá činit ekonomická rozhodnutí (2).

Účetní jednotky se dělí podle kritérií na kategorie mikro, malé, střední, velké. V následující tabulce jsou zobrazena kritéria určující, do jaké kategorie účetní jednotka patří (2).

Účetní jednotka	Kritéria (hraniční hodnoty)			
	Aktiva celkem Netto	Roční úhrn čistého obrátu	Průměrný počet zaměstnanců	K rozvahovému dni
Mikro	Do 9 mil. Kč	Do 18 mil. Kč	Do 10	Nepřekračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií
Malá	Do 100 mil. Kč	Do 200 mil. Kč	Do 50	Nepřekračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií
Střední	Do 500 mil. Kč	Do 1 mld. Kč	Do 250	Nepřekračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií
Velká	Nad 500 mil. Kč	Nad 1 mld. Kč	Nad 250	Překračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií

Tabulka 14: Rozdělení účetních jednotek dle kritérií

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (2))

Jednotlivé kategorie určují, co musí být součástí účetní závěrky.

Účetní jednotka	Součást účetní závěrky	Rozsah výkazu
Mikro bez povinného auditu (není obchodní společností)	Rozvaha	zkrácený
	Příloha	zkrácený
Mikro bez povinného auditu (obchodní společnost)	Rozvaha	zkrácený
	Výkaz zisku a ztráty	plný
	Příloha	zkrácený
Mikro s povinným auditem	Rozvaha	plný
	Výkaz zisku a ztráty	plný
	Příloha	plný
Malé bez povinného auditu (není obchodní společností)	Rozvaha	zkrácený
	Příloha	zkrácený
Malé bez povinného auditu (obchodní společnost)	Rozvaha	zkrácený
	Výkaz zisku a ztráty	plný
	Příloha	zkrácený
Malé s povinným auditem	Rozvaha	plný
	Výkaz zisku a ztráty	plný
	Příloha	plný
Střední a velké	Rozvaha	plný
	Výkaz zisku a ztráty	plný
	Příloha	plný
	Výkaz o peněžních tocích	-
	Výkaz o změnách vlastního kapitálu	-

Tabulka 15: Povinné součásti účetní závěrky dle kategorií účetních jednotek

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (6))

Požadavky na informace uváděné v účetní závěrce jsou následující:

- spolehlivost,
- srovnatelnost,
- srozumitelnost,
- významnost (5).

O spolehlivosti informací v účetní závěrce hovoří § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní závěrka musí být sestavena tak, aby podávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a reálně zobrazovala finanční, majetkovou a důchodovou situaci účetní jednotky. Informace uváděné v účetní závěrce musí být z hlediska jejich uživatele úplné a včasné (5).

Dále § 7 odst. 3 až 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví považuje informaci srovnatelnou, jestliže účetní jednotka údaje v účetní závěrce vykazuje, sestavuje a zveřejňuje způsobem, který umožní srovnávat tyto informace s předchozími účetními obdobími nebo jinými účetními jednotkami. Účetní jednotka nesmí změnit v následujícím účetním období uspořádání, označení, obsahové vymezení a oceňovací způsoby položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty, které již použila v jednom účetním období. Zákonné důvody, při kterých je možné toto změnit mezi jednotlivými účetními obdobími jsou uvedeny v § 7 odst. 4, přičemž změna včetně zdůvodnění musí být uvedena v příloze účetní závěrky. Posledním znakem srovnatelnosti je, že účetní jednotky musí v příloze účetní závěrky vždy uvést informaci o použitých účetních metodách, popřípadě o jejich odchylkách (5).

Informace v účetní závěrce jsou srozumitelné, jestliže jsou sestaveny, vykázaný a zveřejněny způsobem, který umožní uživateli účetní závěrky, aby si dokázal ve všech souvislostech vytvořit komplexní představu o majetkové, důchodové a finanční situaci účetní jednotky. Na základě těchto informací může uživatel činit ekonomická rozhodnutí (5).

Informace se považuje dle § 19 odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví za významnou, jestliže by její vyloučení či chybné uvedení v účetní závěrce mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodnutí jejího uživatele (5).

Rozsah účetní závěrky

- zkrácený,
- plný (5).

Rozvahu ve zkráceném rozsahu mohou sestavovat účetní jednotky, které ji nemusí mít ověřenou auditorem podle § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. I když nemusí mít účetní jednotka ověřenou účetní závěrku auditorem, tak ji může dobrovolně sestavit i v plném rozsahu. V plném rozsahu ji musí sestavovat účetní jednotky, které mají dle zákona povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem. (5)

Obsah účetní závěrky

Základní údaje, které musí obsahovat účetní závěrka jak v plném, tak ve zkráceném rozsahu jsou:

- a) obchodní firma (název) a sídlo,
- b) identifikační číslo,
- c) právní forma,
- d) předmět podnikání nebo jiné činnosti,
- e) rozvahový den,
- f) okamžik sestavení účetní závěrky,
- g) podpis statutárního orgánu (5).

Rozvaha

Rozvaha je bilančně uspořádaný přehled aktiv (majetku) na jedné straně a zdrojů financování (vlastní kapitál a cizí zdroje) na straně druhé. Zdroje financování se nazývají pasiva (5).

$$\Sigma AKTIVA = \Sigma PASIVA$$

Vzorec 7: Bilanční rovnice

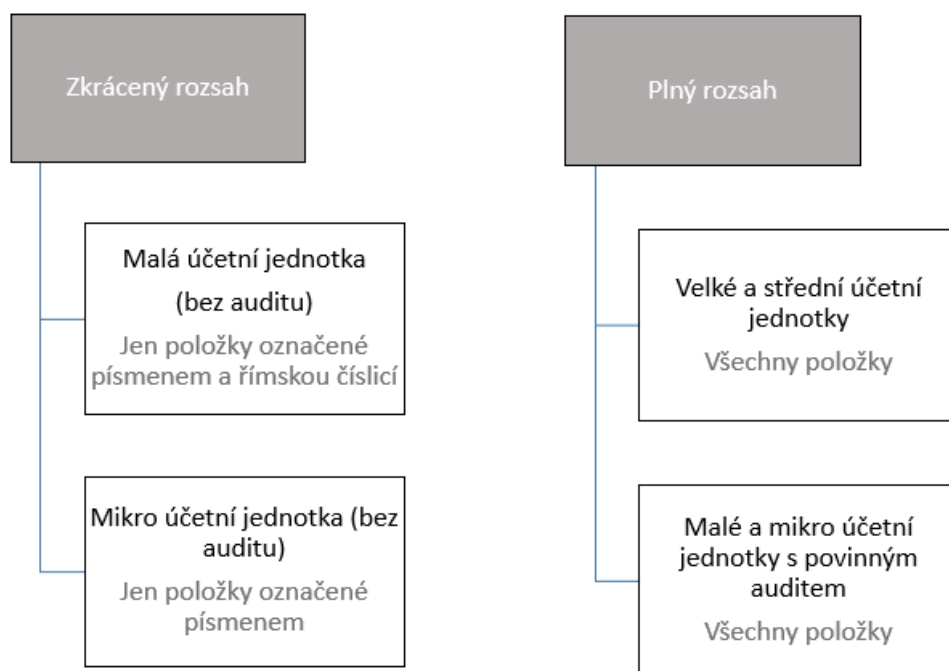
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (6))

Aktiva za běžné období se v rozvaze vykazují jako vstupní cena majetku (brutto) snižená o oprávký a opravné položky (korekce), výsledkem je netto stav aktiv. V rozvaze je vyobrazeno netto dvakrát, a to za běžné období a za minulé účetní období. Pasiva se v rozvaze vykazují pouze v účetních hodnotách (netto) jak za běžné období, tak za minulé účetní období (5).

Rozsah sestavení rozvahy

- plný rozsah rozvahy,
- zkrácený rozsah rozvahy pro malé účetní jednotky (neauditované),
- zkrácený rozsah rozvahy pro mikro účetní jednotky (neauditované) (5).

Obsah rozvahy v plném rozsahu je definován přílohou č. 1 vyhlášky pro podnikatele. Zkrácený rozsah rozvahy se taktéž řídí přílohou č. 1 vyhlášky pro podnikatele, ale u zkráceného rozsahu rozvahy pro malé účetní jednotky bez povinného auditu se používají se pouze položky označené písmeny a římskými číslicemi s výjimkou položek „C.II.1 Dlouhodobé pohledávky“, „C.II.2. Krátkodobé pohledávky“ a „C.II.3. Časové rozdělení aktiv“. Zkrácený rozsah rozvahy pro mikro účetní jednotky bez povinného auditu využívá pouze položky označené písmeny (5).



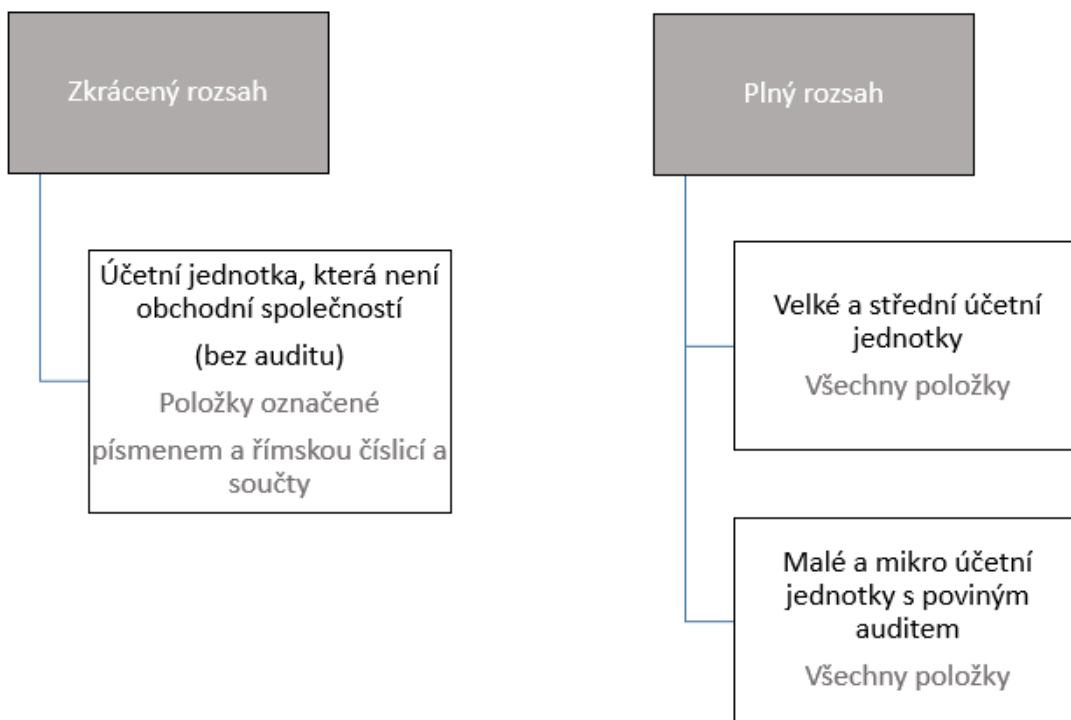
Obrázek 1: Rozsah rozvahy
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (6))

Rozsah sestavení výkazu zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty je stupňovitě uspořádaný přehled nákladů a výnosů s příslušnými mezisoučty na úrovni jednotlivých stupňů. Náklady a výnosy jsou rozděleny na dvě skupiny podle činnosti. První skupinou je provozní hospodářská činnost, která souvisí

s předmětem činnosti účetní jednotky a druhou skupinou je finanční činnost, která souvisí s půjčkami, úvěry či výplatou podílů/dividend společníkům. Ve výkazu je zobrazen samostatně provozní výsledek hospodaření a finanční výsledek hospodaření. Pokud se tyto výsledky sečtou a připočte se daň z příjmů za sledované období, tak vznikne konečný výsledek hospodaření účetní jednotky. Výkaz zisku a ztráty může být sestaven:

- v plném rozsahu,
- ve zkráceném rozsahu (5).



Obrázek 2: Rozsah výkazu zisku a ztráty
Zdroj: Vlastní zpracování dle: (6))

Obsah výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu je definovaný přílohou č. 2 a přílohou č. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele. Příloha č. 2 vyhlášky vyobrazuje uspořádání a označení položek výkazu v druhovém členění. Naopak příloha č. 3 znázorňuje uspořádání a označování položek v účelovém členění. Zkrácený rozsah výkazu zisku a ztráty se stejně jako v plném rozsahu řídí přílohou č. 2 a 3, ale používají se zde jen položky označené písmeny, římskými číslicemi a výpočtové položky. Zkrácený rozsah tohoto výkazu však může využít pouze malá nebo mikro účetní jednotka bez povinného auditu, která současně není obchodní společností. Z tohoto důvodu může zkrácený rozsah použít pouze družstvo a podnikající fyzická osoba (2).

Druhy účetních závěrek

Řádná účetní závěrka

Za řádnou účetní závěrku se považuje ta, jejíž účetní knihy se uzavírají k poslednímu dni účetního období. Tento den je podle § 19 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví nazván jako rozvahový den (6).

Mimořádná účetní závěrka

Na rozdíl od řádné účetní závěrky se mimořádná odlišuje tím, že se účetní knihy neuzavírají k rozvahovému dni, ale kdykoliv během účetního období (6).

Mezitímní účetní závěrka

Tento druh závěrky se sestavuje během účetního období k jinému okamžiku, než je rozvahový den. Při sestavování mezitímní účetní závěrky se neuzavírají účetní knihy a inventarizace se provádí pouze pro účely vyjádření ocenění dle ustanovení § 25 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. (6).

Důvody pro sestavení mezitímní účetní závěrky:

- zánik účasti společníka v obchodní korporaci, pokud není účast dohodou ukončená k okamžiku sestavení řádné účetní závěrky,
- výplata záloh vlastníků na podíl na zisku (6).

Stejně jako závěrka řádná či mimořádná musí mezitímní závěrka správně vykazovat výnosy a náklady za dané období. Je nutné vzít v potaz změny, které mohou nastat do rozvahového dne. Například rezervy, opravné položky a odpisy majetku (6).

Konsolidovaná účetní závěrka

Obchodní korporace, která je ovládající osobou, má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku za předpokladu, že skupina, v jejímž čele stojí, bude splňovat kritéria pro střední skupinu. Kritéria stanovuje § 1b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (6).

Rozvahový den

Dle § 19 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví se rozvahovým dnem rozumí okamžik, kdy účetní jednotka uzavírá účetní knihy a sestavuje účetní závěrku. K rozvahovému dni je možné sestavit řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku (2).

Do účetní závěrky se uvádí informace a stavy, které platí k rozvahovému dni. Je nutné, aby účetní jednotka sestavila rozvahu tak, aby počáteční zůstatky rozvahových účtů, kterými otevírá účetní období, navazovaly na konečné zůstatky těchto účtů, jimiž se bezprostředně předcházející období uzavřelo (2).

Účetní jednotka musí při sestavování účetní závěrky brát v úvahu události, které mohou nastat mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky. Nebo události, které nastaly před rozvahovým dnem, ale staly se známými až mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky. Jsou-li tyto události významné a ovlivňují účetní závěrku, tak jejich dopady účetní jednotka popíše v příloze k účetní závěrky (2; 5).

Příloha účetní závěrky

V příloze účetní závěrky účetní jednotka doplňuje informace z rozvahy nebo výkazu zisku a ztráty. Jedná se o informace, které nelze z těchto výkazů bez doplnění vyčíst. Základními požadavky na údaje obsažené v příloze jsou významnost a užitečnost pro uživatele, spolehlivost, neutralita a také srozumitelnost. Příloha neslouží pouze k vysvětlení a objasnění jednotlivých položek výkazů, ale slouží k podrobnému vykreslení celkové majetkové a finanční situace v hospodaření za sledované období (5; 6).

Základní úprava, obsah a požadavky na přílohu a její rozsah dle kategorií účetních jednotek je upraven ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, konkrétně v § 39 až 39c. Není však přesně stanovena přesná forma a struktura přílohy, ale měla by být sestavena popisným způsobem, který také může využít formu tabulek. Účetní jednotka by měla v příloze vykazovat takové údaje, které mohou ovlivňovat ekonomická rozhodnutí uživatelů této přílohy. Hodnotové údaje jsou uváděny v tis. Kč, pokud účetní jednotka nerozhodne jinak (5).

Obsah přílohy je stanoven § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, který říká, že příloha by měla obsahovat alespoň:

- obecné údaje podle § 18 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- informace o použitých obecných účetních zásadách a použitých účetních metodách a odchylkách od těchto metod s uvedením jejich vlivu na majetek a závazky, na finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky,

- informace o použitém oceňovacím modelu a technice při ocenění reálnou hodnotou,
- výše pohledávek a dluhů, která k rozvahovému dni mají dobu splatnosti delší než 5 let,
- celková výše pohledávek a dluhů, které jsou kryty věcnými zárukami s uvedením povahy a formy těchto záruk,
- výše záloh, závdavků, zápůjček a úvěrů poskytnutých členům řídicích, kontrolních a případně správních orgánů s uvedením úrokové sazby, hlavních podmínek a všech dosud splacených, odepsaných nebo prominutých částek a poskytnutá zajištění a ostatní plnění těmto osobám,
- výše a povaha jednotlivých položek výnosů a nákladů, které jsou mimořádné svým objemem nebo původem,
- celková výše pohledávek a dluhů, podmíněných závazkových vztahů a poskytnutých věcných záruk s uvedením jejich povahy a formy, které nejsou vykázány v rozvaze,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období (6).

Malá účetní jednotka nebo mikro účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, v příloze účetní závěrky dále uvede informaci o nabytí vlastních akcií nebo vlastních podílů (6).

Minimální obsah přílohy pro malé a mikro účetní jednotky s povinným auditem je stanoven v § 39 a § 39a vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele. Pro střední účetní jednotky je minimální obsah uveden v § 39 a § 39b, pro velké účetní jednotky je obsah v § 39 a § 39b a § 39c.

Přehled o peněžních tocích

Přehled upravuje vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele a Český účetní standard č. 023. Přehled o peněžních tocích je povinnou součástí účetních závěrek středních a velkých účetních jednotek. Je to strukturovaná informace s rozpisem přírůstků a úbytků peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Člení se na provozní, investiční a finanční činnost. Úroky, dividendy a platby daně z příjmů včetně zálohových plateb je nutné vykázat jako čisté peněžní toky. Účetní jednotka ho sestavuje za běžné účetní období s uvedením srovnatelných údajů za minulé období (5; 6).

Využití přehledu o peněžních tocích:

- při krátkodobém i dlouhodobém plánování finančního hospodaření,
- při hodnocení investičních záměrů a plánování investičních akcí,
- při hodnocení platební schopnosti účetní jednotky a řízení likvidity,
- při finanční analýze a hodnocení hospodaření účetní jednotky,
- při zjišťování tržní ceny účetní jednotky (6).

Mezi hlavní výhody přehledu o peněžních tocích patří:

- není ovlivněn metodou odpisování dlouhodobého majetku,
- peněžní tok není zkreslován systémem a výší časového rozlišení,
- vliv na peněžní toky nastává v okamžiku zaplacení pohledávky nebo závazku, nikoliv při jejím vzniku,
- v účetnictví se zachycují potencionální ztráty, rizika a znehodnocení s ohledem na věrný obraz skutečnosti, což znamená dopady na výsledek hospodaření, čímž však nejsou ovlivněny peněžní toky (6).

Peněžní prostředky jsou peníze v hotovosti, ceniny, peněžní prostředky na účtech, případně peníze na cestě. Za peněžní ekvivalenty je považován krátkodobý likvidní finanční majetek, například dlouhodobé peněžní úložky s nejvýše tříměsíční výpovědní lhůtou a likvidní cenné papíry k obchodování na veřejném trhu (6).

Metody sestavování přehledu o peněžních tocích z provozní činnosti:

- a) přímá,
- b) nepřímá (6).

U přímé metody se vykážou vhodně zvolené a uspořádané skupiny peněžních příjmů a výdajů, např. v návaznosti na členění ve výkazu zisku a ztráty. U nepřímé metody se výsledek hospodaření účetní jednotky upravuje o nepeněžní operace, změny stavu zásob, pohledávky a závazky, eventuálně krátkodobý finanční majetek a o položky, které náleží do finanční nebo investiční činnosti (5; 6).

Přehled o změnách vlastního kapitálu

Povinností středních a velkých účetních jednotek je dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví sestavovat v rámci účetní závěrky i přehled o změnách vlastního kapitálu.

Přehled podává informace o položkách, které tvoří vlastní kapitál a o jejich změnách, které nastaly během účetního období. Je sestavován za běžné účetní období, ale pro srovnání se v něm uvádějí i údaje za období minulé. Formální a obsahová podoba přehledu je uvedena ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., pro podnikatele v § 44. Ten říká, že přehled má podávat informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny a účetní jednotka má povinnost v něm vyčíslit vyplacené podíly na zisku a zdroje, ze kterých bylo čerpáno. Podrobnější informace o formální a obsahové podobě dává interpretace Národní účetní rady NI – 53 Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu. Interpretace doporučuje sestavovat výkaz ve formě tabulky, kdy jednotlivé sloupce tvoří položky vlastního kapitálu a jednotlivé řádky představují transakce, které mění výši a strukturu vlastního kapitálu. Účetní jednotka může transakce uvádět buď ve výši před zdaněním, nebo ve výši po zdanění. Interpretace doporučuje vykázat transakce ve výši před zdaněním a daňové efekty vykázat v přehledu na samostatném řádku (5; 6).

Výroční zpráva

Účetní jednotky, které musejí mít dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví závěrku ověřenou auditorem mají také povinnost vyhotovit a zveřejnit výroční zprávu. Výjimku tvoří účetní jednotky uvedené v § 20 odst. 2. Účelem je podat uživateli komplexní informace o stávajícím vývoji výkonnosti, činnosti a hospodářském postavení účetní jednotky včetně předpokládaného budoucího vývoje. Konkrétní obsah stanovuje § 21 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Výroční zpráva musí dle tohoto paragrafu kromě informací nezbytných pro naplnění účelu výroční zprávy dále obsahovat nejméně finanční a nefinanční informace například o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění výroční zprávy či informace o nabytí vlastních akcií nebo vlastních podílů atd. (5; 6).

Zpráva o vztazích

Představuje písemnou zprávu o vztazích mezi ovládající osobou a osobou ovládanou a mezi ovládanou osobou a osobami ovládanými stejnou ovládající osobou za uplynulé účetní období. Zprávu sestavuje statutární orgán ovládané osoby do 3 měsíců od skončení účetního období. Účelem je popsat veškerá jednání a úkony ovládané osoby, která jsou ovlivněna specifickými vztahy, jež vyplývají z jejího začlenění do seskupení (5; 6).

Ve zprávě o vztazích se uvádí například:

- struktura vztahů mezi ovládajícími a ovládanými osobami,
- úloha ovládané osoby ve skupině a způsob a prostředky ovládání,
- přehled vzájemných smluv mezi osobou ovládající a ovládanou či mezi osobami ovládanými (5).

Způsoby zveřejňování údajů účetní závěrky

Účetní závěrku zveřejňují účetní jednotky, které se zapisují do obchodního rejstříku. Tato povinnost vyplývá ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob. Mikro a malé účetní jednotky bez povinného auditu nemusejí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty. Pokud má účetní jednotka povinnost zhotovit i výroční zprávu, zprávu auditora či zprávu o vztazích, tak zveřejňuje i tyto dokumenty. Posílají se v elektronické podobě na rejstříkový soud a ukládají se do Sbírky listin. Auditované účetní jednotky jsou povinny zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu v termínu 30 dnů od ověření auditorem a zároveň schválení příslušným orgánem. Nejpozději toto zveřejnění musí proběhnout do konce následujícího období, a to i v případě, že nedošlo ke schválení těchto účetních záznamů předepsaným způsobem. Účetní jednotky bez povinného auditu musejí účetní závěrku zveřejnit také nejpozději do 30 dnů po schválení závěrky valnou hromadou. V případě, že nedojde ke schválení valnou hromadou do konce následujícího účetního období, tak se dokumenty zveřejní do tohoto termínu. V případě nezveřejnění údajů účetní závěrky a výroční zprávy podle § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví se účetní jednotka dopouští správního deliktu. Za tento delikt může být uložena pokuta podle § 37a odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví až do výše 3 % hodnoty aktiv celkem. Pokud dojde k opakovanému nepředložení zveřejňovaných údajů do sbírky listin podle § 66 odst. c) zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících, tak může být uložena dle toho zákona pořádková pokuta až 100 000 Kč (5; 6).

2 ANALYTICKÁ ČÁST PRÁCE

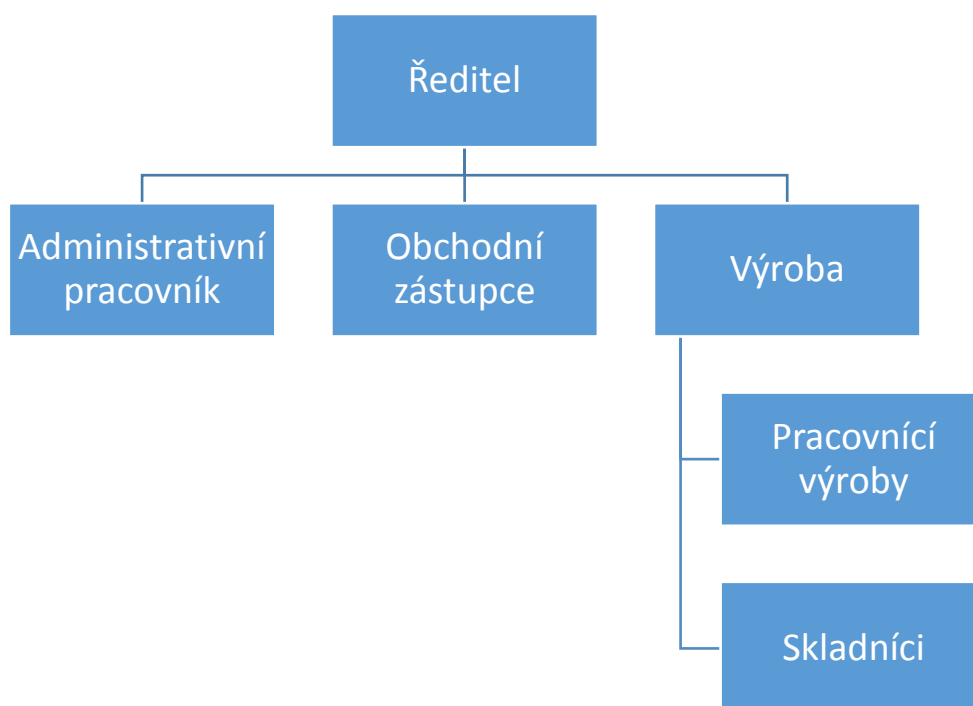
Úvod analytické části práce obsahuje představení společnosti a její organizační strukturu. Následuje hlavní cíl této části, kterým je identifikace problémů vnitropodnikových směrnic vybrané účetní jednotky. Dalším krokem je postupné zhodnocení směrnic po jednotlivých částech jako je systém zpracování účetnictví, zásoby a jejich evidence, oceňování majetku a harmonogram účetní závěrky. Výsledkem je určení přesně popsanych problémů a nedostatků, které směrnice mají. Následně na tuto část naváže návrhová část práce, ve které se navrhnou řešení identifikovaných problémů.

2.1. Představení společnosti

Společnost, která poskytla své vnitropodnikové směrnice si nepřeje veřejně vystupovat, a proto se v bakalářské práci bude používat smyšlený název XYZ. Tato společnost se zabývá především nákupem zboží souvisejícím s obalovací technikou a následným prodejem tohoto zboží. Jedná se o různé balicí stroje a zařízení, které se používají například v automobilových závodech. Dále také nakupuje materiál, ze kterého vyrábí součástky k těmto zařízením. Dodavatele má společnost XYZ především v zahraničí odkud zásoby dováží, ale následný prodej probíhá v rámci České republiky. Její právní forma je společnost s ručením omezeným. Sídlo společnosti je zároveň provozovnou a skladem zásob. Předmětem podnikání uvedeným v obchodním rejstříku je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Jedná se o zavedenou společnost, která působí na trhu již od roku 1995 a spolupracuje především se svými stálými dodavateli a odběrateli. Statutárním orgánem, který společnost zastupuje je jednatel, který je zároveň jediným společníkem. Základní kapitál 100 000 Kč tvoří vklad společníka, který do společnosti vložil při vzniku a tím na 100 % splnil svoji vkladovou povinnost. Společnost je zařazena mezi mikro účetní jednotky, protože její aktiva k rozvahovému dni nepřekročily 9 000 000 Kč, čistý obrat nepřekročil 18 000 000 Kč a průměrný počet zaměstnanců během účetního období nebyl vyšší než 10. Patří do sekundárního sektoru (sektor výroby a průmyslu). Odběratelé jsou většinou menší společnosti, se kterými si udržuje dlouhodobě obchody.

2.1.1. Organizační struktura

Pro společnost pracuje šest zaměstnanců na hlavní pracovní poměr a dva na dohodu o provedení práce. V čele společnosti je ředitel, kterým je jednatel společnosti, dále obchodní zástupce, pracovníci výroby, skladníci a administrativní pracovník. Obchodní zástupce vede obchodní jednání, sjednává nové dodavatelské či odběratelské vztahy, zajišťuje slevy na materiál atd. Administrativní pracovník je pověřen vyřizováním telefonátů, mailů, shromažďováním dokladů a následným dodáním těchto dokladů do účetní firmy.



Obrázek 3: Organizační struktura společnosti
Zdroj: Vlastní zpracování

2.1.2. Systém zpracování účetnictví

Účetnictví společnosti vede najatá externí účetní firma, která pro tyto účely používá účetní program Pohoda. Analyzovaná společnost je měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty, a proto je nutné, aby každý měsíc podala přiznání k dani z přidané hodnoty a kontrolní hlášení. Vede podvojný účetnictví a zdaňovacím obdobím je pro společnost kalendářní rok.

Společnost má vytvořených celkem 9 směrnic upravující jednotlivé okruhy. Jejich výčet je následující:

Směrnice č. 1	system zpracování účetnictví
	oběh účetních dokladů
	podpisové vzory
Směrnice č. 2	investiční majetek
	oceňování investičního majetku
	odpisový plán
Směrnice č. 3	zásoby a jejich evidence
	oceňování zásob
Směrnice č. 4	časové rozlišování
	dohadné položky
	zásady pro tvorbu a používání rezerv
	opravné položky
	kurzové rozdíly
Směrnice č. 5	oceňování majetku a závazků
Směrnice č. 6	cestovní náhrady
Směrnice č. 7	inventarizace majetku a závazků
Směrnice č. 8	poskytování a hospodaření s osobními ochrannými pracovními prostředky
Směrnice č. 9	používání služebních motorových vozidel

Tabulka 16: Současné vnitropodnikové směrnice společnosti

Zdroj: Vlastní zpracování

Dále jsou ke směrnicím doloženy různé dodatky, které je aktualizují nebo uvádějí podrobnější informace.

2.2. Identifikace problémů

2.2.1. Systém zpracování účetnictví, účetní metody

Směrnice číslo 1, kterou má společnost vytvořenou se věnuje celkem čtyřem tématům. Úvodním je systém zpracování účetnictví a úschova účetních písemností, který se dále se dělí na body:

- právní úprava,
- zpracování účetních dat a mzdová agenda,
- účtový rozvrh,
- účetní knihy,
- opravy účetních dokladů.

Právní úprava

Veškeré směrnice společnosti začínají právní úpravou, která se k nim váže. Pro první směrnicí je to zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Jsou zde vymezena obecná ustanovení, která ve zkratce vyjmenovávají základní pravidla týkající se účetnictví. Například, že je pro společnost účetním obdobím kalendářní rok nebo je povinna vést své účetnictví úplným, průkazným a správným způsobem. Autorka práce navrhuje doplnění právní úpravy směrnice o vyhlášku č. 500/2002 Sb., pro podnikatele a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Vnitropodniková úprava

Zpracování účetních dat a mzdová agenda

U mzdové agendy je uvedeno, že si ji společnost zpracovává sama manuálně, ale vzhledem k tomu, že se v dnešní době musejí přehledy pro Českou správu sociálního zabezpečení posílat elektronicky, pokud však společnost neuvede důvody, proč elektronicky přehledy nemůže posílat, tak je pravděpodobné, že je tato informace zastaralá a mzdy společnosti se zpracovávají v nějakém mzdovém programu odkud se posílají přehledy prostřednictvím datové schránky.

Účtový rozvrh

Účtový rozvrh společnosti se dělí na syntetické a analytické účty. Analytické účty však nejsou příliš používány. Rozdělení je u pasivního účtu 336 - Zúčtování s institucemi

sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, který je rozdělen na 336.100 pro zdravotní pojišťovny a 336.200 pro správu sociálního zabezpečení. Účet 336 by bylo možné rozdělit na další analytické účty dle různých zdravotních pojišťoven. Stejně tak se mohou rozdělit náklady na zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem, tedy nákladový účet 524 - Zákonné sociální a zdravotní pojištění. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka vlastní bankovní účet v zahraniční měně a má vytvořené analytické účty k syntetickým účtům 221 – Peněžní prostředky a účtech a 211 – Peněžní prostředky v pokladně, tak by bylo vhodné vytvořit i analytické rozdělení účtu 261 - Peníze na cestě. Analyticky se může v účtovém rozvrhu společnosti rozdělit mnoho účtů. Mezi další, které k nim patří jsou účty 022 - Hmotné movité věci a jejich soubory, 082 - Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům nebo 345 - Ostatní daně a poplatky.

Účetní knihy

V tomto bodě je uvedena například hlavní kniha, předvaha a knihy analytické evidence. Chybí kniha pohledávek (v české i cizí měně), kniha závazků (v české i cizí měně), evidence majetku, zásob nebo pokladní kniha (v české i cizí měně).

Opravy účetních dokladů

Společnost nemá vymezené důvody pro opravu dokladů, postup při jejich opravě a jak může být doklad opraven – musí být vždy zřejmý původní záznam.

2.2.2. Oběh účetních dokladů

Společnost má v rámci směrnice číslo 1 také téma oběh účetních dokladů. Obsahuje různé druhy dokladů, které účetní jednotka používá a je k nim přesně popsán postup operací, který k nim patří. Od kontroly formální správnosti dokladu až po jeho zaúčtování.

Právní úprava

Vhodné je rozšíření o České účetní standardy, přesněji standard č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Vnitropodniková úprava

Směrnice stanovuje dobu pro úschovu údajů potřebných pro účely důchodového zabezpečení na 20 let následujících po roce, kterého se týkají, tento údaj je však nepravdivý, protože doba úschovy musí být 30 let.

2.2.3. Podpisové vzory

Vnitropodniková úprava

Společnost využívá pouze možnosti vlastnoručního podpisu nebo se opomenul elektronický podpis, který je velmi využíván. Dodatek směrnice upravuje oprávnění, povinnosti a odpovědnost určených osob. Tyto osoby mají dle směrnice provádět přezkušování všech účetních dokladů, po stránce věcné i formální. Toto oprávnění je přiděleno třem osobám. Není však řečeno, kdo je zodpovědný za konkrétní druhy dokladů. Směrnice by mohla přesně určovat, kdo je zodpovědný například za náležitosti dokladů, za vydání vnitřních směrnic, za zaúčtování účetních případů nebo, kdo má oprávnění k disponování s bankovními účty.

2.2.4. Hmotný a nehmotný majetek

Druhou směrnicí tvoří investiční majetek a jeho evidence, oceňování investičního majetku a odpisový plán.

Vnitropodniková úprava

U zařazení a evidence hmotného a nehmotného majetku chybí vymezení nákladů souvisejících s pořízením dlouhodobého majetku a náležitosti inventurní karty majetku. Vyřazením se směrnice vůbec nezabývá, což lze považovat za chybné. Měly by zde být alespoň způsoby vyřazení majetku. Další téma, které ve směrnici chybí je technické zhodnocení majetku. Odpisový plán je popsán stroze a spíše se odkazuje na jednotlivá ustanovení zákonů.

2.2.5. Oceňování majetku a závazků

Tímto tématem se zabývá ve společnosti směrnice č. 5.

Právní úprava

Její právní úpravu je možné doplnit o zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a České účetní standardy.

Vnitropodniková úprava

Směrnice se odkazuje na další směrnice jako je oceňování investičního majetku a oceňování zásob. Tento způsob zpracování je velmi nepřehledný a bylo by vhodnější uvést ocenění jednotlivých druhů zásob, majetku a závazků přímo v této směrnici.

2.2.6. Inventarizace majetku a závazků

Právní úprava

Odkazy na legislativu v této směrnici vůbec nejsou. Právní úpravu pro inventarizaci obsahuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele a zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Vnitropodniková úprava

Účetní jednotka uvádí jako druhy inventarizace fyzickou a dokladovou, přitom toto rozdělení se uvádí spíše u pojmu inventura, která může být také řádná a mimořádná. Inventarizace se dělí na dílčí a úplnou a dále na řádnou a mimořádnou.

2.2.7. Zásoby a jejich evidence

Právní úprava

V úvodní části je uvedeno, že se účetní jednotka řídí příslušnými ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ale ještě by měla být zmíněna vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele a také České účetní standardy.

Vnitropodniková úprava

Společnost používá způsob A účtování o zásobách. Směrnice také obsahuje seznam druhů materiálů, které budou účtovány přímo do spotřeby bez zaúčtování na sklad. Tato směrnice naopak postrádá vymezení nákladů souvisejících s pořízením zásob a chybí zde také likvidace zásob (neprodejných, nepoužitelných, nepotřebných).

2.2.8. Zásady pro účtování nákladů a výnosů a jejich časové rozlišování

Směrnice č. 4 mimo jiné obsahuje časové rozlišení nákladů a výnosů.

Právní úprava

Společnost ve směrnici zmiňuje pouze zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, přičemž na toto téma odkazuje i vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele a České účetní standardy.

Vnitropodniková úprava

U časového rozlišení jsou popsány všechny případy, kdy se používá a v jakém případě společnost používá účty 381 – Náklady příštích období a 383 – Výdaje příštích období. Nejsou zmíněny účty 382 – Komplexní náklady příštích období a 385 – Příjmy příštích období. Dále chybí příklady toho, co nelze časově rozlišovat (pokuty, penále, manka a škody). Dále směrnice obsahuje bod, který říká, že při opakujících se platbách způsob zúčtování stanoví účetní jednotka individuálně. K tomuto bodu by měly být vypsány alespoň příklady, u kterých situací mohou nastat a jak je řešit. Ve většině případů se jedná o různé pojištění, předplatné nebo nákup kalendářů a diářů na následující období a účetní jednotka si stanovuje maximální částku, do které se náklady nebo výnosy nemusí časově rozlišit.

2.2.9. Zásady po účtování dohadných položek

Dohadné položky jsou ve společnosti obsažené v zásahách pro účtování časového rozlišení.

Vnitropodniková úprava

Ve směrnici není uveden hlavní účel tvorby dohadných položek, kterým je, že je znám účel, ale není známa částka nebo období čerpání. O tvorbě dohadných položek se účtuje prostřednictvím interních dokladů, což ve směrnici chybí, stejně tak jako v jakém období účetní jednotka může o dohadných položkách účtovat. Zpravidla tímto obdobím bývá konec roku tedy při uzávěrkových pracích, anebo si může stanovit také možnost účtování dohadných položek i během účetního období.

2.2.10. Tvorba rezerv

Vnitropodniková úprava

Společnost nezmiňuje informace o čerpání a zrušení rezerv. Vhodné je, pokud si stanoví maximální dobu tvorby rezerv na hmotný majetek dle odpisových skupin. Při tvorbě rezerv se používá samostatný účet, kam se peněžní prostředky převedou a následně čerpají, což směrnice také opomíjí.

2.2.11. Kurzové rozdíly

Právní úprava

Společnost by měla doplnit právní úpravu směrnice o vyhlášku č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, České účetní standardy a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Vnitropodniková úprava

Směrnice upravující kurzové rozdíly a používání cizích měn obsahuje všechny potřebné náležitosti jako je určení přepočtu kurzu u všech účetních operací nebo účtování kurzových rozdílů.

2.2.12. Tvorba a čerpání opravných položek

Právní úprava

Do výčtu zákonů je potřeba zařadit ještě zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon) a také zákon č. 216/1994 Sb., o rozhodčím řízení a výkonu rozhodčích nálezů.

Vnitropodniková úprava

Směrnice postrádá rozdělení opravných položek na účetní a daňové a také by mohly být zmíněny situace, kdy se opravné položky ruší.

2.2.13. Zásady vedení pokladny

Právní úprava

Směrnice odkazuje pouze na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ale měla by být vytvořena také v souladu s vyhláškou č. 500/2000 Sb., pro podnikatele, Českými účetními standardy, zákonem č. 262/2006 Sb., zákoník práce a zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Vnitropodniková úprava

Společnost opomněla ve směrnici zahrnout umístění pokladní hotovosti, druhy pokladen (korunová, eurová), maximální, popřípadě minimální výši pokladní hotovosti a časový interval inventarizace pokladní hotovosti.

2.2.14. Cestovní náhrady

Právní úprava

Cestovními náhradami se zabývá směrnice číslo 6. Její právní úprava zahrnuje pouze zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a pokyn D-190 MF čj. 15/2 444/1999 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb. Mezi další zákony, které upravují cestovní náhrady patří zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém a vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele.

Vnitropodniková úprava

Tuzemská pracovní cesta

Směrnice je velice stručná a mnoho věcí opomíjí. Například se vůbec nezaobírá pracovní cestou v tuzemsku. Mělo by zde být uvedeno místo začátku pracovní cesty, druhy náhrad jako je stravné, jízdní výdaje, výdaje při používání soukromého automobilu, výdaje na ubytování, ostatní výdaje (např. parkovné). Není uvedeno, jakým dopravním prostředkem může být pracovní cesta realizována. Naopak je ve směrnici zmíněno krácení cestovních náhrad v případě, že pracovníkovi budou během pracovní cesty poskytnuta bezplatně některá hlavní jídla, nebo tato jídla budou zahrnuta do hotelového účtu. Dalším chybějícím bodem směrnice je vyúčtování pracovní cesty a povinnosti zaměstnance a zaměstnavatele při tomto vyúčtování. Mezi povinnosti zaměstnance patří předložit v určité lhůtě doklady potřebné k vyúčtování, uvést všechny další podstatné údaje o pracovní cestě a vrátit nespotřebovanou zálohu, pokud nějaká zůstala. Zaměstnavatel musí ve stanovené době provést vyúčtování pracovní cesty zaměstnance a vypořádat se s ním, pokud mu vznikly nějaké nároky.

Zahraniční pracovní cesta

Stejně jako u tuzemských pracovních cest v této části směrnice chybí výše stravného, jízdních výdajů, výdajů při používání soukromého automobilu, výdajů na ubytování či ostatních nutných výdajů. U zahraničních pracovních cest je potřeba zmínit, že náhrada za stravné se vypočítává dle přehledu vyhlášky č. 401/2017 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok, ve kterém se cesta konala. Směrnice

uvádí, že při vyúčtování zálohy budou nárokové valuty přepočteny dle kurzu ČNB v den ukončení pracovní cesty. Zákoník práce však říká, že pro určení náhrady v korunové měně se použijí kurzy vyhlášené ČNB platné v den vyplacení zálohy. Dále může být ve směrnici uvedeno jakým způsobem může zaměstnavatel zaměstnanci poskytnout zálohu, jako například v hotovosti, šekem nebo zapůjčením firemní karty.

2.2.15. Poskytování a hospodaření s osobními ochrannými pracovními prostředky

Právní úprava

Ve směrnici číslo 8 je uvedený ještě neaktualizovaný zákon č. 65/1965, který je nyní označován jako zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, jehož účinnost je od 1.1.2007. Stejně jako v ostatních směrnících i v této má právní úprava nedostatky. Měl by být zmíněn také zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pokyn GFŘ D-22, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nařízení vlády č. 495/2001 Sb., kterým se stanoví rozsah a bližší podmínky poskytování osobních ochranných prostředků, mycích, čistících a dezinfekčních prostředků, nařízení vlády č. 21/2003 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na osobní ochranné prostředky, nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci a nařízení vlády č. 272/2011 Sb., o ochraně zdraví před nepříznivými účinky hluku a vibrací, nařízení vlády č. 217/2016 Sb.

Vnitropodniková úprava

Účetní jednotka má seznam poskytovaných osobních ochranných pracovních prostředků (dále jen OOPP). Seznam je rozdělen podle profesí a každé z nich je přiděleno určité vybavení. Jednotlivé vybavení má svůj číselný znak a užitnou dobu. V tomto ohledu je směrnice zpracovaná detailně, ale úplně v ní chybí specifikace užívání a seznam poskytovaných mycích, čistících, dezinfekčních a úklidových prostředků a pomůcek. Podobně jako se zaměstnancům vede evidenční karta OOPP, tak by se měl vést seznam těchto prostředků a pomůcek.

2.2.16. Používání silničních motorových vozidel zaměstnavatele

Právní úprava

Poslední směrnice společnosti, která má číslo 9 se zabývá používáním služebních silničních motorových vozidel. Obecnou část je potřeba rozšířit o zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce. Mezi další předpisy upravující toto téma patří zákon č. 247/2000 Sb., o získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel a o změnách některých zákonů a pokyn GFŘ D-22, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Vnitropodniková úprava

Vnitropodniková úprava této směrnice je příliš obecná a obsahuje všechny možnosti, které zákon umožňuje. Ke zlepšení by přispělo určit přesná pravidla pro užívání těchto vozidel. Například stanovit jednotlivým zaměstnancům, zda mohou vozidlo používat pouze pro služební účely nebo i pro soukromé potřeby, dále jakým způsobem je nutné vést evidenci ujetých kilometrů a kde mají zaměstnanci, kteří mají povoleno používat vozidlo pouze ke služebním účelům parkovat po ukončení cesty. Zaměstnavatel je povinen vystavit každému zaměstnanci, který používá služební vozidlo příkaz k jízdě, tento příkaz může být trvalý nebo jednorázový.

2.2.17. Harmonogram účetní závěrky

Harmonogram účetní závěrky není vytvořen jako samostatná směrnice, ale je pouze doplňujícím prvkem ostatních směrnic.

Právní úprava

Ve směrnici není obsažen zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.

Vnitropodniková úprava

Postup prací na roční účetní závěrce je následující:

1. Přípravné práce

- 1.1. Kontrola převodu zůstatků minulého období
- 1.2. Inventarizace
- 1.3. Účetní analýza

- 1.4. Daňová analýza
2. Účetní uzávěrka – uzavírání účetních knih
3. Účetní závěrka (včetně finanční analýzy)
4. Výroční zpráva
5. Zveřejňování údajů z účetní závěrky

Harmonogram účetní závěrky je vytvořen velmi stručně a obecně. Některé jeho body týkající se uzávěrkových prací odkazují na další vnitřní předpisy společnosti, které však nejsou vytvořeny příliš přehledně. Bylo by vhodné, kdyby společnost měla všechny tyto údaje týkající se účetní závěrky v jedné přehledné směrnici. Směrnice by obsahovala všechny potřebné uzávěrkové práce a informace o rozsahu účetní závěrky.

2.3. Zhodnocení analytické části

Celkově směrnice společnosti na autorku práce působí dojmem, že jsou vytvořené již velmi dlouho a účetní jednotka je doposud nijak neaktualizovala ani nepozměňovala dle platné legislativy. Pravděpodobně byly tvořeny velmi stručně a obecně právě z důvodu, aby jejich úpravám nemusela být věnována pravidelná pozornost. Některá právní úprava, na kterou se odkazují je již zastaralá, a dokonce i neexistující.

Účetní jednotka má však vytvořené všechny povinné vnitropodnikové směrnice, které stanovuje legislativa, a proto je potřeba pouze jejich zpřehlednění a zaktualizování.

Autorka se na základě analyzovaných problémů rozhodla pro vytvoření samostatné směrnice pod názvem Harmonogram a postup při zpracování roční účetní uzávěrky a účetní závěrky, o kterou se rozšíří doposud vytvořené směrnice. Tato nově vzniklá směrnice bude navazovat na dodatek, který má společnost vytvořený také pod tímto názvem.

Jejím hlavním úkolem bude přehledně vymezit všechny důležité informace k účetní uzávěrce a závěrce. Jedná se například o uzávěrkové práce týkající se odpisového plánu, časového rozlišení nákladů a výnosů, dohadných položek aktivních a pasivních, opravných položek, kurzových rozdílů, inventarizace, rezerv, splatné daně a odložené daně.

3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

Název společnosti:

Sídlo:

IČO:

Vnitropodniková směrnice č. 10

HARMONOGRAM A POSTUP PŘI ZPRACOVÁNÍ ROČNÍ ÚČETNÍ UZÁVĚRKY A ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Účinnost směrnice: 1.1.2021 a následující účetní období

	Jméno	Funkce	Podpis
Vypracoval			
Schválil			

Datum vydání:

Místo vydání:

Obsah vnitropodnikové směrnice

1. PRÁVNÍ ÚPRAVA
2. ÚČETNÍ UZÁVĚRKA
 - 2.1. Odpisový plán
 - 2.2. Časové rozlišení nákladů a výnosů
 - 2.3. Dohadné položky aktivní a pasivní
 - 2.4. Opravné položky
 - 2.5. Kurzové rozdíly
 - 2.6. Inventarizace
 - 2.7. Rezervy
 - 2.8. Splatná daň
3. UZAVÍRÁNÍ ÚČETNÍCH KNIH
4. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA
 - 4.1. Rozvaha
 - 4.2. Výkaz zisku a ztráty
 - 4.3. Příloha

1. Právní úprava

Tato směrnice je vytvořena v souladu s příslušnými ustanoveními:

- zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,
- zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,
- zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích,
- vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- Českých účetních standardů.

2. Účetní uzávěrka

Na konci účetního období účetní jednotka provádí uzávěrkové operace, které vedou až k uzavření účetních knih a následnému sestavení účetní závěrky. Účetní jednotka má sestavený harmonogram uzávěrkových prací, podle kterého postupuje. Ještě před

zahájením uzávěrkových prací doloží veškeré doklady a podklady, které z různých důvodů nedoložila během účetního období. Dalším krokem, který vede k zahájení uzávěrkových prací je kontrola účetnictví, která obsahuje především kontrolu rozvahových a výsledkových účtů.

2.1. Odpisový plán

Účetní jednotka si stanovila v souladu s § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví účetní odpisy rozdílné od daňových odpisů. Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy budou promítnuty v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob. V daňovém přiznání bude také zohledněn rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou při vyřazování majetku z užívání. Veškeré odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Účetní odpisy

Všechny druhy nehmotného a hmotného majetku budou účetně odpisovány rovnoměrně po celou dobu jejich ekonomické životnosti. Při zařazení nového majetku do užívání stanoví odpovědná osoba účetní odpisy individuálně.

Sazby účetních odpisů si stanoví účetní jednotka například z hlediska času, doby upotřebitelnosti nebo ve vztahu k výkonům.

Účetní odpisy se počítají z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví, a to do její výše. V inventární kartě majetku účetního softwaru bude každý měsíc zaznamenám účetní odpis počínaje měsícem, kdy byl předmět uveden do užívání.

Daňové odpisy

K 31.12. daného účetního období účetní jednotka vypočítá daňové odpisy a vyčíslí daňovou zůstatkovou cenu majetku. Účetní jednotka si stanovila, že daňově bude odpisovat dlouhodobý hmotný majetek, a to zrychleným způsobem.

Roční daňové odpisy zaznamenává taktéž v inventární kartě majetku. Za správné zatřídění majetku do odpisových skupin dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů odpovídá účetní.

V případě, že v průběhu účetního období dojde k vyřazení evidovaného majetku účetní jednotky, tak si uplatní daňový odpis ve výši jedné poloviny z vypočítaného ročního odpisu za zdaňovací období.

Příklady účtování odpisů:

Účetní případ	MD	DAL
Pořízení dlouhodobého hmotného majetku koupí	042	321
Zařazení majetku do užívání	022	042
Odpis dlouhodobého hmotného majetku	551	082
Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	082	022
Zúčtování zůstatkové ceny dlouhodobého hmotného majetku	5xx	082

Mimořádné odpisy

Účetní jednotka může využít u nově zařazeného hmotného majetku, který pořídí nebo již pořídila v období od 1.1.2020 do 31.12.2021 mimořádné odpisy. Podmínkou je, že tento majetek musí spadat do 1. nebo 2. odpisové skupiny a také musí být účetní jednotka jeho prvním odpisovatelem.

Za 12 měsíců odepíše účetní jednotka 100 % vstupní ceny hmotného majetku zařazeného v 1. odpisové skupině. Hmotný majetek zařazený v 2. odpisové skupině odepíše během 24 měsíců do 100 % vstupní ceny. U tohoto majetku však musí dodržet poměr, kdy během prvních 12 měsíců odepíše 60 % vstupní ceny a v průběhu bezprostředně následujících 12 měsíců odepíše zbylých 40 % ze vstupní ceny.

V případě využití mimořádných odpisů musí odpisování zahájit počínaje následujícím měsícem po dni, ve kterém byly splněny podmínky pro tento druh odpisování. Odpisy se stanovují s přesností na celé měsíce, zaokrouhlují se na celé koruny nahoru a nelze je po zahájení odpisování přerušit.

Technické zhodnocení nezvyšuje vstupní cenu hmotného majetku odpisovaného mimořádnými odpisy, ale po jeho ukončení se zařídí do odpisové skupiny, ve které je hmotný majetek, na kterém bylo toto zhodnocení provedeno. Následně se odpisuje jako hmotný majetek dle § 26 až 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

2.2. Časové rozlišení nákladů a výnosů

Účetní jednotka v rámci uzávěrkových prací na konci účetního období kontroluje, zda jsou v příslušném účetním období zaúčtovány všechny náklady a výnosy, které do něj patří. Náklady a výnosy účtuje zásadně do období s nímž časově a věcně souvisí.

Hlediskem pro účtování účetních případů časového rozlišování je skutečnost, že jsou pro danou operaci současně známy tři podmínky:

- a) účel (věcné vymezení),
- b) přesná výše,
- c) období, kterého se týkají.

Účetní jednotka časově nerozlišuje náklady a výnosy, u kterých jde o nevýznamnou částku, která nemá vliv na účel časového rozlišení a prokazatelně tím nesleduje záměrné upravování hospodářského výsledku. Jako nevýznamnou částku si stanovila částku nepřesahující 10 000 Kč.

Účty pro časové rozlišení nákladů a výnosů:

Účet 381 – Náklady příštích období

Účtují se zde výdaje běžného účetního období, jež věcně a časově souvisí s některým z následujících účetních období. K zúčtování nákladů příštích období dojde v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisí. Použije se některý z nákladových účtů v účtové třídě 5. Nejpozději však musí k zúčtování dojít do 4 let od zaúčtování nákladů na účet 381 – Náklady příštích období, s výjimkou případů vyplývajících ze smluv, resp. platných předpisů.

Příklady užívání účtu 381 včetně analytického rozdělení:

- pojistné – 381.100,
- předplatné – 381.200,
- nájemné – 381.300,
- leasing – 381.400.

Příklady účtování:

Účetní případ	Běžné účetní období		Následující účetní období	
	MD	DAL	MD	DAL
Zaplacené pojistné na následující účetní období	381.100	221	548	381.100
Faktura přijatá za předplatné účetního softwaru na příští období	381.200	321	518	381.200
Faktura přijatá za nájemné na následující účetní období	381.300	321	518	381.300
Zaplacená leasingová splátka na následující účetní období	381.400	221	518	381.400

Účet 382 – Komplexní náklady příštích období

Účtují se zde náklady příštích období, jež se sledují ve vztahu k danému účelu, nikoliv jen k jednomu nákladovému druhu. Výdaje zahrnují výkony ve vlastní režii i výkony nakoupené. Zúčtování komplexních nákladů příštích období se provede v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisí, nejpozději však do 4 let od zaúčtování nákladů na účet 382 – Komplexní náklady příštích období. Náklady, které vzniknou během běžného účetního období se zaúčtují na příslušné nákladové účty, ale na konci účetního období dojde zaúčtováním komplexních nákladů příštích období ke snížení nákladů pomocí nákladového účtu 555 – Tvorba a zaúčtování komplexních nákladů příštích období, který se objeví na straně DAL. Analytické rozdělení se bude používat v souvislosti s novým druhem vyráběných výrobků nebo propagací nového druhu zboží.

Příklady užívání účtu 382:

- záběh výroby,
- dlouhodobá propagace.

Příklady účtování:

Účetní případ	Běžné účetní období		Následující účetní období	
	MD	DAL	MD	DAL
Výdaje na dlouhodobou propagaci zboží prodáváného v následujícím účetním období	382	555	555	382

Účet 383 – Výdaje příštích období

Prostřednictvím tohoto účtu se vyúčtují náklady, jež s běžným účetním obdobím věcně a časově souvisí, avšak výdaj na ně dokonce účetního období neproběhl.

Příklady užívání účtu 383 včetně analytického rozdělení:

- nájemné placené pozadu – 383.100,
- nevyfakturované dodávky energií se známou výší – 383.200,
- nevyfakturované telefonní služby se známou výší – 383.300.

Příklady účtování:

Účetní případ	Běžné účetní období		Následující účetní období	
	MD	DAL	MD	DAL
Nájemné placené pozadu se známou výší	518	383.100	383.100	221
Nevyfakturované dodávky energií se známou výší	502	383.200	383.200	321
Nevyfakturované telefonní služby se známou výší	518	38.300	383.300	321

Účet 384 – Výnosy příštích období

Na tomto účtu účetní jednotka účtuje příjmy běžného účetního období, které věcně patří do výnosů následujících období. Zúčtování výnosů příštích období se provede v období, se kterým věcně souvisí.

Příklady užívání účtu 384 včetně analytického rozdělení:

- nájemné přijaté předem – 384.100,
- částky přijatých paušálů předem za zajištění servisních služeb – 384.200.

Příklady účtování:

Účetní případ	Běžné účetní období		Následující účetní období	
	MD	DAL	MD	DAL
Nájemné přijaté předem	221	384.100	384.100	602
Předem přijaté částky paušálů za zajištění servisních služeb	221	384.200	384.200	602

Účet 385 – Příjmy příštích období

Účetní jednotka prostřednictvím tohoto účtu zaúčtuje do výnosů částky, které přijme až v období následujícím, ale věcně a časově souvisejí s běžným účetním obdobím. K zúčtování příjmů příštích období dojde v následujícím období po zaplacení částky nebo vystavení pohledávky na tuto částku.

Příklady užívání účtu 385 včetně analytického rozdělení:

- nájemné přijaté pozadu – 385.100,
- pojistná událost běžného účetního období, ke které již pojišťovna vystavila potvrzení o výši vyplacené částky (k jejímu vyplacení dojde v následujícím účetním období) – 385.200.

Příklady účtování:

Účetní případ	Běžné účetní období		Následující účetní období	
	MD	DAL	MD	DAL
Nájemné přijaté pozadu se známou výší	385.100	602	221	385.100
Pojistná událost běžného účetního období se známou výší, vyplacení pojistného plnění pozadu	385.200	648	221	385.200

2.3. Dohadné položky aktivní a pasivní

Účetní jednotka využívá dohadných položek v případech, kdy nezná současně všechny tři nutné skutečnosti pro časové rozlišení. Obvykle zná účel, ale nezná přesnou částku či období čerpání. Při stanovení hodnotové výše dohadné položky vychází účetní jednotka

z dostupných skutečností. Například ze smluv, dohod, obvyklých cen, předešlých dodávek či stavu měřidel k rozvahovému datu.

Účet 388 – Dohadné účty aktivní

Na tento účet účetní jednotka účtuje v běžném účetním období aktivní položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklé pohledávky, přičemž výnos z těchto položek do tohoto účetního období patří. Jedná se o případy, kdy účetní jednotka ještě nezná přesnou výši položky, a proto ji pouze odhaduje. Analytické rozdělení účtu využívá například při vzniku více pojistných událostí v jednom účetním období.

Příklady užívání účtu 388:

- pojistná událost běžného účetního období, ke které pojišťovna k rozvahovému dni nevystavila potvrzení o výši vyplacené částky (k jejímu potvrzení a vyplacení dojde v následujícím účetním období).

Příklady účtování:

Účetní případ	Běžné účetní období		Následující účetní období	
	MD	DAL	MD	DAL
Pojistná událost běžného účetního období bez přesně známé výše	388	648	378	388

Účet 389 – Dohadné účty pasivní

Účetní jednotka využívá tento účet k zaúčtování pasivních položek, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh, přičemž náklad z těchto položek patří do tohoto účetního období. Stejně jako u dohadných položek aktivních se jedná o případy, kdy účetní jednotka zatím nezná přesnou výši položky, a proto ji pouze odhaduje. Analytické rozdělení účtu se použije v případě vzniku více událostí, které se účtují na tento účet v jednom účetním období.

Příklady užívání účtu 389 (částka není přesně známa):

- nevyfakturované dodávky energií či služeb – 389.100,
- dluh z odpovědnosti za způsobenou škodu – 389.200,
- nevyfakturované dodávky zásob – 389.300.

Příklady účtování včetně analytického rozdělení:

Účetní případ	Běžné účetní období		Následující účetní období	
	MD	DAL	MD	DAL
Nevyfakturovaná dodávka energií	502	389.100	389.100	321
Odhad dluhu z odpovědnosti za způsobenou škodu	548	389.200	389.200	379
Nevyfakturovaná dodávka zásob	111	389.300	389.300	321

2.4. Opravné položky

Prostřednictvím opravných položek účetní jednotka vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku. Účetní jednotka tvoří opravné položky účetní, které upravuje vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele i daňové, které naopak upravuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Tyto položky vytváří jen v případech, kdy snížení ocenění v účetnictví není trvalého charakteru. Pokud se na určitý titul snížení hodnoty tvoří rezerva, nelze současně tvořit opravné položky. Opravné položky nelze tvořit na zvýšení hodnoty majetku. V případě potřeby může účetní jednotka využít analytického rozdělení účtů.

Účetní opravné položky

Postup tvorby a použití účetních opravných položek upravuje § 55 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele. Podkladem k jejich vytvoření je pro účetní jednotku inventarizace. Účetní opravné položky se nezahrnují do základu pro výpočet daně z příjmů. Účetní jednotka tvoří opravné položky:

- a) k dlouhodobému majetku v případě, že je jeho užitná hodnota, zjištěná při inventarizaci výrazně nižší než jeho ocenění v účetnictví po odečtení oprav a toto snížení hodnoty nelze považovat za definitivní,
- b) k zásobám, pokud se při jejich inventarizaci zjistí, že jejich prodejní cena (snížená o náklady s prodejem) je nižší než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví, zásoby se musí ocenit v účetnictví touto nižší cenou formou opravné položky,
- c) ke krátkodobému finančnímu majetku v případech poklesu jeho tržních cen, který však není trvalého charakteru,

- d) k pohledávkám, pokud pro ni představují riziko, že nebudou dlužníkem plně nebo částečně zaplacený a k pohledávkám vůči dlužníkům, s nimiž se vede spor o jejich uznání nebo zaplacení.

Příklad účtování účetních opravných položek:

Účetní případ	MD	DAL
Tvorba účetní opravné položky k pohledávkám	559	391
Zúčtování účetní opravné položky k pohledávkám	391	559

Zákonné opravné položky

Účetní jednotka také tvoří dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů zákonné opravné položky. Jejich výši stanovuje § 8 a § 8a tohoto zákona. Zákonné opravné položky se zahrnují do základu pro výpočet daně z příjmů. Způsob tvorby a jejich výše za zdaňovací období musí být prokazatelné. Při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost těchto opravných položek. Účetní jednotka tvoří zákonné opravné položky:

- k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení,
- k nepromlčeným pohledávkám, které jsou zachyceny v účetnictví a jsou splatné po 31.12.1994.

Příklad účtování zákonných opravných položek:

Účetní případ	MD	DAL
Tvorba zákonné opravné položky k pohledávkám	558	391
Zúčtování zákonné opravné položky k pohledávkám	391	558

Daňový odpis pohledávky

Podmínky daňového odpisu pohledávky stanovuje § 24 odst. 2 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Účetní odpis pohledávky

Účetní odpis pohledávky účetní jednotka použije v případě, že by náklady na vymáhání přesáhly výtěžek nebo na základě sdělení příslušného orgánu (policie, soudu apod.) je

dlužník neznámého pobytu. Účetní odpis pohledávky se analyticky oddělí a sleduje se pro daňové účely.

2.5. Kurzové rozdíly

Účetní jednotka se při účtování kurzových rozdílů řídí § 4 odst. 12 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který ukládá účetním jednotkám povinnost vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny.

Jednotlivé účetní operace účetní jednotky a k nim přiřazené druhy kurzů:

Denní kurz České národní banky účetní jednotka používá:

- pro přepočet účetních operací v hotovosti,
- pro přepočet účetních operací na bankovních účtech v cizí měně,
- pro přepočet pohledávek v cizí měně,
- pro přepočet závazků v cizí měně,
- pro zaúčtování zahraničních pracovních cest,
- pro přepočet půjček v cizí měně (ke dni nabytí účinnosti smlouvy).

Kurz České národní banky k 31.12. daného účetního období účetní jednotka používá:

- pro přepočet neuhrazených pohledávek v cizí měně k 31.12.,
- pro přepočet neuhrazených závazků v cizí měně k 31.12.,
- pro přepočet konečného zůstatku valutových pokladen k 31.12.,
- pro přepočet konečného zůstatku devizových účtů k 31.12.

Účetní jednotka provede přepočet neuhrazených pohledávek a závazků k 31.12. daného účetního období zásadně až po ukončení dokladové inventury a zaúčtování případných oprav či inventarizačních rozdílů. Přepočet konečných zůstatků na valutových pokladnách k 31.12. daného účetního období provede po ukončení fyzické inventury a zaúčtování případných oprav či inventarizačních rozdílů. K přepočtu konečného zůstatku na devizových účtech k 31.12. daného účetního období dojde až po obdržení bankovního výpisu, který obsahuje informaci o konečném zůstatku k 31.12. daného účetního období. Tento zůstatek se po kontrole musí shodovat se zůstatkem v účetnictví a teprve poté účetní jednotka provede přepočet kurzových rozdílů.

Jelikož Česká národní banka vyhláší kurzy na daný den vždy až v odpoledních hodinách, tak účetní jednotka pro přepočet denního kurzu v dopoledních hodinách používá kurz předcházejícího dne.

Účetní jednotce nevznikají kurzové rozdíly při:

- a) oznámení o změně věřitele u dlužníka a u věřitele v případě, že za jeho dlužníka bude plnit dlužník jiný,
- b) dohodě o změně zahraničních měn pro úhrady nebo inkasa bez pohybu peněžních prostředků a výjimkou změny na Kč,
- c) splácení peněžních vkladů do obchodních korporací.

Účetní jednotce může při přepočtu na českou měnu vzniknout kurzová ztráta (účet 563 – Kurzové ztráty) nebo kurzový zisk (účet 663 – Kurzové zisky).

Příklad účtování kurzových rozdílů:

Účetní případ	MD	DAL
Vyúčtování kurzového zisku při zaplacení pohledávky	311	663
Vyúčtování kurzové ztráty při zaplacení pohledávky	563	311

2.6. Inventarizace

Pro zjištění skutečného stavu majetku a závazků a následné porovnání se stavem v účetnictví účetní jednotka provádí inventarizaci, kterou upravuje § 29 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Stav skutečné výše majetku zjišťuje pomocí inventury:

- a) fyzické,
- b) dokladové.

Fyzickou inventuru provádí u takového majetku, který lze skutečně vizuálně zkontrolovat, přepočítat, zvážit či přeměřit. Účetní jednotka tedy provádí fyzickou inventuru u materiálu, výrobků, polotovarů, zboží, cenin a pokladní hotovosti. Dokladovou inventuru používá u závazků a u ostatních složek majetku, u nichž nelze provést fyzickou inventuru. Účetní jednotka provádí inventuru dokladovou v případě pohledávek a závazků. Skutečné stavy vycházející z inventury zaznamená účetní jednotka v inventurních soupisech, které musí být označeny číslem a názvem účtu.

Časový harmonogram inventarizace majetku a závazků

Předmět inventarizace	Termín inventarizace	Způsob inventury	Odpovědná osoba
Dlouhodobý hmotný majetek	31.12.	Fyzická	jednatel
Dlouhodobý nehmotný majetek	31.12.	dokladová	účetní
Zásoby	31.12.	Fyzický	skladník
Pokladní hotovost	31.12.	Fyzická	pokladník
Ceniny	31.12.	Fyzická	pokladník
Pohledávky	31.12.	dokladová	účetní
Závazky	31.12.	dokladová	účetní

Inventurní soupisy

Fyzická inventura – inventurní soupisy v závislosti na druhu inventarizovaného majetku musí minimálně obsahovat:

- číslo a název účtu, který je inventarizován,
- datum, ke kterému se inventura provádí,
- název účetní jednotky,
- inventurní číslo majetku,
- název majetku,
- údaje o množství v technických jednotkách – skutečný stav,
- cena za jednotku množství v Kč,
- skutečný stav v Kč,
- účetní stav v Kč,
- rozdíl v Kč mezi skutečným a účetním stavem (manko, přebytek),
- návrh na vypořádání inventarizačního rozdílu,
- způsob likvidace a proúčtování inventarizačních rozdílů,
- datum provedení inventury,
- jméno a podpis pracovníka odpovědného za zjištění skutečností,
- jméno a podpis pracovníka odpovědného za provedení inventarizace.

Dokladová inventura – inventurní soupisy musí minimálně obsahovat:

- číslo a název účtu, který je inventarizován,
- datum, ke kterému se inventura provádí,
- název účetní jednotky,
- čísla účetních dokladů, kterými byly jednotlivé položky tvořící zůstatek účtu zaúčtovány,
- položky tvořící zůstatek účtu v Kč,
- vyčíslení konečného zůstatku účtu,
- datum provedení inventury,
- jméno a podpis pracovníka odpovědného za zjištění skutečností,
- jméno a podpis pracovníka odpovědného za provedení inventarizace.

Pro inventarizační účely účetní jednotka zkontroluje svůj osobní daňový účet prostřednictvím datové informační schránky. Inventurní soupisy budou vždy vyhotoveny ve dvou výtiscích, jeden obdrží pracovník odpovědný za provedení inventarizace a jeden obdrží účetní.

Inventarizační komise:

Inventarizační komise je jmenována účetní jednotkou zpravidla 14 dní před provedením inventarizace a tvoří ji minimálně dva členové. Pracovníci komise jsou odpovědní za konečné a včasné projednání výsledků inventarizace a za vyhotovení závěrečného protokolu z provedené inventarizace.

Inventarizační rozdíly:

Za inventarizační rozdíl, jako rozdíl mezi evidovaným stavem majetku a závazků v účetnictví a skutečným stavem majetku a závazků zjištěných inventarizací, se považují případy kdy:

- a) skutečný stav je nižší – manko, popř. schodek u peněžních prostředků v hotovosti a cenin,
- b) skutečný stav je vyšší – přebytek.

Podmínkou pro vznik je, že ani jeden z těchto rozdílů nelze doložit účetním dokladem nebo prokázat jiným způsobem stanoveným zákonem. Vzniklé inventarizační rozdíly se vždy proúčtují v období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků. Manko

z provozní činnosti se zaúčtuje do nákladů na účet 549 – Manka a škody a přebytek z provozní činnosti do výnosů na účet 648 – Ostatní provozní výnosy. Výjimkou je:

- a) schodek u pokladní hotovosti a cenin, který se nejprve zaúčtuje na vrub účtu 569 – Manka a škody na finančním majetku a ve prospěch účtu 211 – Pokladna nebo 213 – Ceniny, poté se vždy předepíše na vrub jako pohledávka vůči hmotně odpovědné osobě a ve prospěch výnosového účtu 668 – Ostatní finanční a mimořádné výnosy,
- b) přebytek dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, který se proúčtuje na vrub účtu majetku (účtová skupina 01 a 02) a ve prospěch účtu oprávek (účtová skupina 07 a 08), přebytek neodpisovaného hmotného majetku se zachytí na vrub účtu majetku a ve prospěch účtu 413 – Ostatní kapitálové fondy,
- c) přebytek nakoupených zásob, pokud se má průkazně za to, že k němu došlo chybným účtováním při jejich vyskladnění, účtuje se ve prospěch účtové skupiny 50,
- d) přirozený úbytek zásob v rámci norem, účtuje se na vrub účtové skupiny 50.

2.7. Rezervy

Zásady pro tvorbu a používání rezerv

Účetní jednotka se při účtování o rezervách řídí příslušnými ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a dále také vyhláškou č. 500/2002 Sb., pro podnikatele a Českými účetními standardy.

Způsob jejich tvorby za zdaňovací období a jejich výše musí být prokazatelné. Zůstatky rezerv se převádějí do následujícího účetního období a jejich výše nesmí mít aktivní zůstatek.

Peněžní prostředky připadající na jedno zdaňovací období, které účetní jednotka vymezí na tvorbu rezervy jsou vždy v plné výši převedeny na samostatný účet v bance, která má sídlo na území členského státu Evropské unie. Tento účet musí být veden v českých korunách nebo v eurech a jeho jediným účelem musí být ukládání peněžních prostředků rezerv.

Rezervy tvořené účetní jednotkou

- rezerva na opravy dlouhodobého hmotného majetku,
- rezerva na daň z příjmů.

Rezerva na opravy dlouhodobého hmotného majetku

Tvořit tuto rezervu lze pouze na hmotný majetek, ke kterému má účetní jednotka vlastnické právo nebo právo hospodaření nebo pokud je jako nájemce hmotného majetku k opravám smluvně zavázána ve smyslu platných právních předpisů. Každá vytvořená rezerva musí být samostatně evidována na inventární kartě rezerv a v účetnictví pro ni bude vždy vytvořen samostatný analytický účet.

Před zahájením tvorby rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku je účetní jednotka povinna vytvořit rozpočet nákladů na opravu, stanovit počet let, po která se bude rezerva vytvářet a stanovit termín zahájení opravy. Rozpočet slouží jako podklad pro zaúčtování zákonné rezervy v příslušném účetním období. Vzhledem k tomu, že je účetní jednotka plátce daně z přidané hodnoty, tak se výše rezervy na opravu stanoví v ocenění bez daně z přidané hodnoty. Rezervy na opravy musí účetní jednotka tvořit na více než jedno zdaňovací období.

Účetní jednotka dodržuje maximální dobu tvorby rezerv při tvorbě rezerv na opravy dlouhodobého hmotného majetku. Tuto dobu stanovuje § 7 odst. 9 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách.

Odpisová skupina	Počet zdaňovacích období
2	3
3	6
4	8
5 a 6	10

Rezervu nelze tvořit na:

- a) plánované modernizace a rekonstrukce,
- b) majetek, který je určen k likvidaci,

- c) na opravy v souvislosti se škodami a jinými nepředvídatelnými nebo nahodilými událostmi,
- d) na pravidelně se opakující opravy,
- e) majetek, k němuž má vlastnické právo poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkurzu.

Výše rezervy se stanoví individuálně podle konkrétního hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy je za zdaňovací období rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Zjistí-li účetní jednotka skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí.

Příklad účtování o rezervách na opravy dlouhodobého hmotného majetku

Účetní případ	MD	DAL
Tvorba zákonné rezervy na opravy DHM	552	451
Čerpání rezervy na opravy	451	552

Rezerva na daň z příjmů

Účetní jednotka tvoří rezervu na daň z příjmů v případech, kdy je pro ni nutné sestavit účetní závěrku před sestavením řádného daňového přiznání a daňovou povinnost pouze odhaduje. V následujícím účetním období se rezerva zruší a vyúčtuje se zjištěná daňová povinnost z řádného daňového přiznání.

Příklad účtování o rezervě na daň z příjmů

Účetní případ	MD	DAL
Tvorba rezervy na daň z příjmů	591	453
Zrušení rezervy na daň z příjmů	453	591
Splatná daň z příjmů dle řádného daňového přiznání	591	341

Čerpání a zrušení rezervy

Účetní jednotka sníží či zruší rezervy, pokud byly použity na úhradu nákladů, kvůli kterým byly rezervy vytvořeny. Náklady, na jejichž úhradu se rezervy tvořily musí být uhrazeny přednostně z těchto rezerv. Zruší je také v případě, že pominuly důvody, pro které byly rezervy vytvořeny, a to ve stejném období, kdy k této skutečnosti došlo.

2.8. Splatná daň

Výši splatné daně účetní jednotka zjistí po vyplnění a podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za dané účetní období. Jak bylo řečeno již výše v bodu 3.7. Rezervy, účetní jednotka může v určitých případech vytvořit pouze odhad splatné daně.

3. Uzavírání účetních knih

Po dokončení všech uzávěrkových prací účetní jednotka uzavírá účetní knihy k rozvahovému dni. Jako rozvahový den si stanovila 31.12.

Uzavírání účetních knih probíhá v následujících krocích:

- sestavení obrátové předvahy,
- vyčíslení konečných zůstatků aktivních a pasivních účtů,
- vyčíslení konečných stavů nákladových a výnosových účtů,
- vyčíslení základu daně z příjmů,
- propočet daně z příjmů a její zaúčtování,
- zaúčtování konečných stavů nákladových a výnosových účtů na účet 710 – Výkaz zisku a ztráty,
- zaúčtování konečných zůstatků aktivních a pasivních účtů na účet 702 – Konečný účet rozvažný,
- zaúčtování zůstatku účtu 710 – Výkaz zisku a ztráty na účet 702 – Konečný účet rozvažný.

Účet 702 – Konečný účet rozvažný je po výše uvedených převodech vyrovnan a představuje schéma bilance k rozvahovému dni. Na závěrečnou rozvahu a konečné zůstatky rozvahových účtů, kterými se účetní období uzavřelo musí následně navazovat zahajovací rozvaha a počáteční zůstatky následujícího účetního období.

Příklady účtování uzavírání účetních knih:

f) Výsledkové účty – výnosové	6xx	710
f) Výsledkové účty – nákladové	710	5xx
g) Rozvažné účty – aktivní	702	xxx
g) Rozvažné účty – pasivní	xxx	702
h) Výsledek hospodaření – zisk	710	702
h) Výsledek hospodaření – ztráta	702	710

4. Účetní závěrka

Po dokončení uzávěrkových operací a uzavření účetních knih účetní jednotka sestavuje řádnou účetní závěrku. K sestavení vždy dochází k poslednímu dni účetního období. V souladu s ustanovením § 18 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví tvoří účetní závěrku účetní jednotky:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha.

Účetní jednotka se řadí mezi mikro účetní jednotky bez povinného auditu, proto odevzdává účetní závěrku ve zkráceném rozsahu. Její povinností není sestavování výkazu o peněžních tocích a výkazu o změnách vlastního kapitálu.

Vzory rozvahy a výkazu zisku a ztráty včetně obsahového vymezení položek a jejich uspořádání upravuje Ministerstvo financí České republiky. Rovněž upravuje i obsah přílohy k účetní závěrce. Základními údaji, které musí obsahovat účetní závěrka jsou:

- a) název obchodní firmy a sídlo,
- b) identifikační číslo,
- c) právní forma,
- d) předmět podnikání,
- e) rozvahový den,
- f) okamžik sestavení účetní závěrky,
- g) podpis statutárního orgánu.

Jednou za účetní období svolává jednatel společnosti valnou hromadu, která má za úkol schválit řádnou účetní závěrku, rozdělit zisk, popřípadě jiné vlastní zdroje a projednat úhradu případné ztráty. Nejzazším termínem pro toto projednání je 6 měsíců od posledního dne předcházejícího účetního období, tedy 30.6.

4.1. Rozvaha

Účetní jednotka sestavuje rozvahu ve zkráceném rozsahu, jejíž obsah je přesně definován přílohou č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele. Jelikož je účetní jednotka zařazena mezi mikro účetní jednotky bez povinného auditu, tak je její povinností uvádět v rozvaze pouze položky označené písmeny. Z vlastního rozhodnutí však zpracovává rozvahu ve zkráceném rozsahu pro malé účetní jednotky bez povinného auditu, a proto v rozvaze uvádí položky označené písmeny a římskými číslicemi s výjimkou položek „C.II.1 Dlouhodobé pohledávky“, „C.II.2. Krátkodobé pohledávky“ a „C.II.3. Časové rozdělení aktiv“.

Rozvaha je pro účetní jednotku bilančně uspořádaný přehled aktiv (majetku) a pasiv (vlastního kapitálu a cizích zdrojů).

4.2. Výkaz zisku a ztráty

Jako součást účetní závěrky účetní jednotka sestavuje taktéž výkaz zisku a ztráty. Dle § 3a odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele musí sestavovat výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu, neboť je obchodní společností. Obsah tohoto výkazu definuje příloha č. 2 a 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele. Účetní jednotka si stanovila, že sestavuje výkaz zisku a ztráty v druhovém členění podle přílohy č. 2.

Výkaz zisku a ztráty je pro účetní jednotku nejen povinnou součástí účetní závěrky, ale také pro ni tvoří informativní přehled o nákladech a výnosech účetního období, které jsou zde rozděleny na dvě skupiny podle činností. Ve výkazu je potom samostatně zobrazen výsledek hospodaření z provozní a finanční činnosti. Po sečtení těchto dvou výsledků hospodaření a připočtení daně z příjmů za účetní období vznikne konečný výsledek hospodaření.

4.3. Příloha

Účelem přílohy k účetní závěrce je doplnit informace z rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Účetní jednotka zde uvádí informace a skutečnosti, které nelze z těchto výkazů bez doplnění vyčíst.

Základní úpravu, obsah a požadavky na přílohu včetně rozsahu upravuje § 39 až § 39c vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele. Vzhledem k tomu, že je účetní jednotka zařazena mezi mikro účetní jednotky, tak je její povinností mít obsah přílohy pouze dle § 39.

V příloze uveďte následující informace:

1. název a sídlo účetní jednotky,
2. údaje o účetní jednotce,
 - a) IČO,
 - b) právní forma,
 - c) v likvidaci,
 - d) předmět podnikání,
 - e) rozvahový den,
 - f) okamžik sestavení účetní závěrky,
3. použité obecné účetní zásady a metody,
 - a) způsob oceňování majetku a závazků,
 - b) způsob stanovení úprav hodnot majetku (odpisy a opravné položky),
 - c) způsob uplatňovaný při přepočtu z cizí měny na českou měnu,
 - d) způsob stanovení reálné hodnoty majetku a závazků,
4. informace doplňující a rozvádějící položky v účetních výkazech,
 - a) výše závazkových vztahů (pohledávek a dluhů), které k rozvahovému dni mají dobu splatnosti delší než 5 let,
 - b) celková výše závazkových účtů (pohledávek a dluhů), které jsou kryty věcnými zárukami s uvedením povahy a formy těchto záruk,
 - c) výše záloh, závdavků, zápůjček a úvěrů poskytnutých členům řídicích, kontrolních a případně správních orgánů s uvedením úrokové sazby, hlavních podmínek a všech dosud splacených odepsaných nebo prominutých částek a poskytnutá zajištění a ostatní plnění těmto osobám,
 - d) výše a povaha jednotlivých položek výnosů a nákladů, které jsou mimořádné svým objemem nebo původem,
 - e) celková výše závazkových vztahů (pohledávek a dluhů), podmíněných závazkových vztahů a poskytnutých věcných záruk s uvedením jejich povahy a formy, které nejsou vykázány v rozvaze,

5. průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období,
6. podpisový záznam statutárního orgánu.

Ministerstvo financí nemá pro přílohu vytvořený předepsaný formulář tak jako tomu je u rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Příloha je sestavena popisným způsobem s možností využití tabulek. Hodnotové údaje účetní jednotka uvádí v tis. Kč.

ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo vytvoření komplexní vnitropodnikové směrnice upravující postupy při uzávěrkových pracích a při tvorbě účetní závěrky společnosti. Práce se skládá ze tří částí, které jsou složeny z teoretické, analytické a praktické části.

Teoretická část obsahuje informace o vnitropodnikových směrnících jako celku. Byla zde vysvětlena důležitost tvorby směrnic, jejich funkce, rozdělení a zásady jejich tvorby. Následně se tato část zabývala postupy a teoretickými informacemi o účetní závěrce. Byly zde popsány všechny významné uzávěrkové práce, jako odpisy majetku, časové rozlišení aktiv a pasiv nebo inventarizace. Aby byla teoretická východiska pro tvorbu směrnice kompletní, tak se v této části probraly i veškeré náležitosti a požadavky na tvorbu účetní závěrky.

Analytická část byla věnována stručnému představení společnosti, která poskytla všechny potřebné materiály pro zpracování práce, a především se zabývala zhodnocením současných vnitropodnikových směrnic této společnosti. Hlavním výsledkem bylo zjištění nedostatků v oblasti účetní uzávěrky a závěrky, na kterou neměla společnost vytvořenou samostatnou směrnici.

Z tohoto důvodu autorka práce rozhodla o vytvoření vnitropodnikové směrnice pod názvem Harmonogram a postup při zpracování roční účetní uzávěrky a účetní závěrky. Směrnice obsahuje veškeré potřebné informace a přesné postupy, které jsou třeba dodržet při uzávěrkových pracích a při sestavování roční účetní závěrky. Směrnice je sestavena na míru společnosti XYZ s.r.o., tak aby splňovala veškeré její potřeby a zároveň díky ní nebude docházet k nejasnostem či chybám při těchto každoročních pracích.

Hlavní cíl práce byl splněn a společnost může tuto směrnici zařadit mezi své současné směrnice a začít ji používat běžně v praxi.

ZDROJE

1. **LOUŠA, František.** Vnitropodnikové směrnice v účetnictví podnikatelů. *Daně pro lidi*. [Online] 26. 10 2018. [Citace: 11. 12 2020.] <https://www.daneprolidi.cz/interni-smernice/vnitropodnikove-smernice-v-ucetnictvi-podnikatelu.htm>.
2. **KOVALÍKOVÁ, Hana.** *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. Olomouc : ANAG, 2003-. ISBN 978-80-7554-141-3.
3. **CHALUPA, Rostislav a kol.** *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. Olomouc : ANAG, 2020. ISBN 978-80-7554-250-2.
4. **TRUHLÁŘOVÁ, Martina.** Vnitropodnikové směrnice. *Portál POHODA*. [Online] 27. 9 2013. [Citace: 11. 12 2020.] <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/vnitropodnikove-smernice/>.
5. **RYNEŠ, Petr.** *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2020*. Praha : ANAG, 2020. ISBN 978-80-7554-254-0.
6. **SKÁLOVÁ, Jana.** *Podvojně účetnictví*. Praha : GRADA, 2020. ISBN 978-80-271-1446-7.
7. **KANDLEROVÁ, Kateřina.** Odpisy majetku v praxi. *Portál Pohoda*. [Online] 30. 3 2015. [Citace: 2. 1 2021.] <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/odpisy-majetku-v-praxi/>.
8. **POKORNÁ, Lenka.** Změny v oblasti nehmotného majetku od roku 2021. *Podnikatel.cz*. [Online] 17. 2 2021. [Citace: 24. 2 2021.] <https://www.podnikatel.cz/clanky/zmeny-v-oblasti-nehmotneho-majetku-od-roku-2021/>.
9. **KADLEC, Michal.** Účetní a daňové odpisy v přiznání k dani z příjmů PO. *Portál Pohoda*. [Online] 15. 7 2019. [Citace: 29. 12 2020.] <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-a-danove-odpisy-v-priznani-k-dani-z-prijmu/>.
10. **Běhounek, Ing. Pavel.** Běhounek, daňový poradce. [Online] 23. 4 2021. [Citace: 30. 4 2021.] <https://www.behounek.eu/l/odpisovany-majetek/>.

11. **KADLEC, Michal.** Mimořádné odpisy a další změny u majetku v roce 2021. *Portál Pohoda*. [Online] 18. 1 2021. [Citace: 15. 2 2021.] <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/mimoradne-odpisy-a-dalsi-zmeny-u-majetku-v-roce-20/>.
12. **LOUŠA, František.** *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. Praha : GRADA, 2002-. ISBN 978-80-271-0797-1.

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Lhůty odpisování dle odpisové skupiny	22
Tabulka 2: Odpisové sazby rovnoměrného odpisování	23
Tabulka 3: Odpisové koeficienty daňových odpisů	24
Tabulka 4: Rozdělení účtů časového rozlišení	27
Tabulka 5: Účtování nákladů příštích období	28
Tabulka 6: Účtování výdajů příštích období	28
Tabulka 7: Účtování výnosů příštích období	29
Tabulka 8: Účtování příjmů příštích období	29
Tabulka 9: Účtování komplexních nákladů příštích období	29
Tabulka 10: Účtování dohadných položek aktivních	30
Tabulka 11: Účtování dohadných položek pasivních	31
Tabulka 12: Doba tvorby rezerv dle odpisových skupin	39
Tabulka 13: Účtování uzavírání účetních knih	42
Tabulka 14: Rozdělení účetních jednotek dle kritérií	43
Tabulka 15: Povinné součásti účetní závěrky dle kategorií účetních jednotek	44
Tabulka 16: Současné vnitropodnikové směrnice společnosti	57

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Rozsah rozvahy	47
Obrázek 2: Rozsah výkazu zisku a ztráty	48
Obrázek 3: Organizační struktura společnosti	56

SEZNAM VZORCŮ

Vzorec 1: Rovnoměrný odpis - 1. rok.....	22
Vzorec 2: Rovnoměrný odpis – další roky	22
Vzorec 3: Zrychlený odpis - 1. rok	24
Vzorec 4: Zrychlený odpis – další roky	24
Vzorec 5: Účetní odpis – časový	25
Vzorec 6: Účetní odpis – výkonový	25
Vzorec 7: Bilanční rovnice	46

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

OOPP	osobních ochranných pracovních prostředků
mj.	měrná jednotka
ČNB	Česká národní banka