

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Uzávěrkové účetní operace ve vybraném podniku

Bára Macková

Bakalářská práce

2017

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Akademický rok: 2016/2017

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bára Macková**  
Osobní číslo: **E14366**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**  
Název tématu: **Uzávěrkové účetní operace ve vybraném podniku**  
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

### Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cílem práce je popis uzávěrkových účetních operací a analýza průběhu těchto operací ve vybraném podniku.

Osnova:

- Teoretická část.
- Inventarizace.
- Zaúčtování účetních operací na konci účetního období.
- Zjištění účetního výsledku před zdaněním.
- Výpočet základu daně z příjmů a zaúčtování daňové povinnosti.
- Uzavření všech účtů.
- Praktická část.
- Popis podniku.
- Analýza uzávěrkových účetních operací.
- Návrhy a doporučení.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: cca 30 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

HULEŠ, Jan, Antonín JEŘÁBEK, Josef PODHORSKÝ a Ludvika ROKOSOVÁ. Novelizovaný zákon o účetnictví s výkladem. Olomouc: ANAG, 2001. Právo (ANAG). ISBN 80-726-3088-1.

KOVALÍKOVÁ, Hana. Praktický průvodce českými účetními standardy pro podnikatele. Praha: Linde, 2005. Praktické ekonomické příručky. ISBN 80-720-1554-0.

KOVANICOVÁ, Dana. Abeceda účetních znalostí pro každého. 14. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2004. ISBN 80-727-3098-3.

OREMUSOVÁ, Petra a Jiří STROUHAL. Meritum Téma Účetní závěrka 2007

SKÁLOVÁ, Jana. Podvojný účetnictví 2016. 22. vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0031-6.

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Irena Honková, Ph.D.

Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: 4. září 2016

Termín odevzdání bakalářské práce: 28. dubna 2017

doc. Ing. Romana Provazníková, Ph.D.

děkanka

L.S.

doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.

vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 4. září 2016

Prohlašuji:

Tuto práci jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 9/2012, bude práce zveřejněna v Univerzitní knihovně a prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 28. 4. 2017

Bára Macková

## **PODĚKOVÁNÍ:**

Tímto bych ráda poděkovala své vedoucí práce paní Ing. Ireně Honkové, PhD., za její odbornou pomoc a cenné rady, které mi pomohly při zpracování bakalářské práce.

Dále bych ráda poděkovala podniku Družstevní závody Dražice – strojírna s. r. o., konkrétně paní Pavlíně Patakyové, se kterou jsem spolupracovala, za zodpovězení veškerých mých dotazů a za ochotné poskytnutí materiálů, které mi posloužily k vypracování praktické části bakalářské práce.

## **ANOTACE**

*Tato bakalářská práce pojednává o uzávěrkových účetních operacích ve vybraném podniku. První část této práce popisuje jednotlivé činnosti uzávěrkového procesu společně s postupem účtování a příklady. Praktická část se skládá z představení podniku a následným popisem jeho účetní uzávěrky.*

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

*Účetní uzávěrka, účetní jednotka, účet, inventarizace, rezervy, daň z příjmů*

## **TITLE**

Final-accounting operations in the selected company

## **ANNOTATION**

*This bachelor work deals with the accounting of closing operations in selected company. The first part describes the action of closing process, together with the accounting procedures and examples. The practical part consists of the performance of the company and the subsequent description of its closing the books.*

## **KEYWORDS**

*Closing the books, accounting unit, account, inventory check, stockpile, income tax*

# OBSAH

ÚVOD.....	10
<b>1 INVENTARIZACE MAJETKU A ZÁVAZKŮ .....</b>	<b>11</b>
1.1 DLOUHODOBÝ MAJETEK.....	13
1.2 ZÁSoby .....	13
1.3 FINANČNÍ ÚČTY .....	15
1.4 POHLEDÁVKY A ZÁVAZKY .....	15
<b>2 ZAÚČTOVÁNÍ ÚČETNÍCH OPERACÍ NA KONCI ÚČETNÍHO OBDOBÍ.....</b>	<b>17</b>
2.1 DLOUHODOBÝ MAJETEK.....	17
2.2 OCEŇOVÁNÍ CENNÝCH PAPIRŮ K ROZVAHOVÉMU DNI .....	19
2.3 ZÁVĚREČNÉ OPERACE U ZÁSOb .....	20
2.4 FINANČNÍ ÚČTY .....	21
2.5 ČASOVÉ ROZLIŠENÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ .....	21
2.6 REZERVY .....	25
2.7 KURZOVÉ ROZDÍLY .....	27
2.8 OPRAVNÉ POLOŽKY .....	29
2.9 ODPIS POHLEDÁVEK.....	30
2.10 ZJIŠTĚNÍ ÚČETNÍHO VÝSLEDKU PŘED ZDANĚNÍM .....	32
2.11 VÝPOČET ZÁKLADU DANĚ Z PŘÍJMŮ A ZAÚČTOVÁNÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	33
2.12 UZAVŘENÍ VŠECH ÚČTŮ.....	37
<b>3 PŘEDSTAVENÍ PODNIKU.....</b>	<b>39</b>
3.1 HISTORIE .....	39
3.2 ZÁKLADNÍ INFORMACE .....	39
3.3 VYBRANÁ DATA .....	41
<b>4 ÚČETNÍ UZÁVĚRKA V PODNIKU.....</b>	<b>43</b>
4.1 INVENTARIZACE MAJETKU A ZÁVAZKŮ.....	43
4.2 ZAÚČTOVÁNÍ ÚČETNÍCH OPERACÍ NA KONCI ÚČETNÍHO OBDOBÍ .....	47
4.2.1 Dlouhodobý majetek .....	47
4.2.2 Závěrečné operace u zásob.....	49
4.2.3 Časové rozlišení nákladů a výnosů.....	49
4.2.4 Rezervy.....	51
4.2.5 Kurzové rozdíly .....	53
4.2.6 Opravné položky .....	53
4.3 ZJIŠTĚNÍ ÚČETNÍHO VÝSLEDKU PŘED ZDANĚNÍM .....	54
4.4 VÝPOČET ZÁKLADU DANĚ Z PŘÍJMŮ A ZAÚČTOVÁNÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	55
<b>5 ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ .....</b>	<b>57</b>
<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>59</b>
<b>POUŽITÁ LITERATURA.....</b>	<b>60</b>
<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>62</b>

## SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Postup účtování – chybějící dlouhodobý odpisovaný majetek (manko).....	13
Tabulka 2: Nově nalezený dlouhodobý majetek (přebytek).....	13
Tabulka 3: Úbytek zásob – do normy přirozených úbytků zásob .....	14
Tabulka 4: Úbytek zásob – nad normu přirozených úbytků zásob (manko).....	14
Tabulka 5: Přebytek zásob.....	14
Tabulka 6: Schodek na finančních účtech .....	15
Tabulka 7: Přebytek na finančních účtech.....	15
Tabulka 8: Zvýšení a snížení hodnoty cenných papírů k obchodování.....	19
Tabulka 9: Zvýšení a snížení hodnoty realizovatelných cenných papírů.....	19
Tabulka 10: Postup účtování zásob způsobem A .....	20
Tabulka 11: Postup účtování zásob způsobem B .....	21
Tabulka 12: Postup účtování příkladu na dohadné položky aktivní.....	22
Tabulka 13: Postup účtování – nájemné placené na dva roky dopředu.....	23
Tabulka 14: Postup účtování – náklady na novou výrobu v následujícím roce .....	23
Tabulka 15: Postup účtování – nájemné placené v následujícím období .....	24
Tabulka 16: Postup účtování – přijaté školné.....	24
Tabulka 17: Postup účtování – příjmy příštích období .....	25
Tabulka 18: Postup účtování zákonných rezerv .....	26
Tabulka 19: Postup účtování nedaňových rezerv .....	27
Tabulka 20: Postup účtování kurzové ztráty a zisku u pohledávek a závazků.....	28
Tabulka 21: Postup účtování kurzové ztráty a zisku na finančních účtech .....	28
Tabulka 22: Postup účtování opravných položek k pohledávkám .....	30
Tabulka 23: Postup účtování odpisu pohledávky .....	31
Tabulka 24: Výpočet disponibilního zisku.....	33
Tabulka 25: Časový harmonogram inventarizací majetku a závazků .....	45
Tabulka 26: Odpisování majetku.....	48
Tabulka 27: Odpisy u jednotlivého majetku .....	48
Tabulka 28: Přehled rezerv.....	53
Tabulka 29: Přehled opravných položek .....	54
Tabulka 30: Tržby za rok 2014 a 2015.....	55
Tabulka 31: Výpočet odložené daňové pohledávky/závazku.....	56

## SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Způsob účtování odpisů .....	18
Obrázek 2: Schéma zjištění hospodářského výsledku.....	32
Obrázek 3: Postup účtování odložené daně.....	36
Obrázek 4: Uzavření účtů – schéma .....	37
Obrázek 5: Organizační struktura.....	40
Obrázek 6: Finanční situace za posledních šest let.....	41
Obrázek 7: Počet prodaných kusů v jednotlivých letech.....	42



## **SEZNAM ZKRATEK**

BÚ	Bankovní účet
ČNB	Česká národní banka
D	Dal
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EU	Evropská unie
IČ	Identifikační číslo
Kč	Koruna česká
ks	kus
l	litr
MD	Má dáti
MF	Ministerstvo financí
PHM	Pohonné hmoty a maziva
Sb.	Sbírka zákonů
tzn.	to znamená
tzv.	takzvaný
ZDP	Zákon o dani z příjmů
ZOR	Zákon o rezervách
ZOÚ	Zákon o účetnictví

## ÚVOD

Účetnictví poskytuje informace o hospodářských jevech podniku, a to písemně a v peněžních jednotkách. Jeho předmětem je zaznamenávat v účetní jednotce stav a pohyb aktiv a pasiv, náklady, výnosy a s tím související zjištění hospodářského výsledku. [13]

Plní mnoho funkcí, ať už to jsou již zmiňované informace o hospodaření firmy či informace pro rozhodování a řízení podniku. Dále může fungovat jako důkazní prostředek při vedení sporů či jako kontrola stavu majetku a hospodaření s ním. A v neposlední řadě slouží k zjištění informací pro účely daňové. [11]

Na konci účetního období se musí provést určité operace, které se váží právě k tomuto období a které vedou k tomu, aby byly uzavřeny účetní knihy a byla sestavena účetní závěrka. Tyto úkony jsou označovány jako účetní uzávěrka. [7], [11]

Cílem této bakalářské práce je analýza uzávěrkových účetních operací ve společnosti Družstevní závod – strojírna s. r. o., jejich zhodnocení a předložení doporučení. Zájem o účetnictví, jako předmět i jako zaměstnání, byl největším důvodem vybrání tohoto tématu.

Mezi uzávěrkové účetní operace řadíme tyto činnosti: inventarizaci majetku a závazků, závěrečné operace u zásob, odpisy pohledávek, tvorbu opravných položek, kontrolu časového rozlišení nákladů a výnosů, zaúčtování kursových rozdílů, tvorbu rezerv, zaúčtování dohadných položek, zaúčtování splatné a odložené daně ze zisku a uzavření účetních knih, kdy všechny tyto úkony budou popsány v následujících kapitolách. [14]

Významem uzávěrkových operací je zajištění věcné správnosti a úplnosti údajů v účetnictví tak, aby závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. [4], [9]

Všechny účetní operace spojené s účetní uzávěrkou jsou upraveny vnitropodnikovou směrnicí, Českými účetními standardy pro podnikatele, Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vyhláškou č. 500/2002 Sb., a Zákonem č. 593/2002 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Jelikož jsou v této bakalářské práci popsány případy s postupy účtování, je v příloze přiložený vzorový účtový rozvrh.

# 1 INVENTARIZACE MAJETKU A ZÁVAZKŮ

Účetnictví má být vedeno takovým způsobem, aby bylo ve shodě se skutečností a aby ji věrně zobrazovalo, musí být tedy se skutečností srovnáváno, čemuž slouží inventarizace, jejímž cílem je přispět k zajištění objektivního a věrného obrazu o aktivech a závazcích a o jejich ocenění. [6]

Inventarizaci majetku a závazků se zabývá Český účetní standard pro podnikatele č. 007 a zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví §29 a §30.

Inventarizace porovnává skutečný stav se stavem účetním. K dosažení průkaznosti a úplnosti je zapotřebí, aby oba stavy byly stejné. Mohou zde ale vznikat inventarizační rozdíly, které je nutno zaúčtovat.

Cílem tohoto procesu je kontrola věcné správnosti účetnictví, zde se zjišťuje, zda stav majetku a závazků vyjádřený v účetnictví odpovídá skutečnosti, a kontrola reálnosti ocenění majetku, zde se zjišťuje, zda ocenění daného majetku a závazků v účetnictví odpovídá realitě.

Postup inventarizace se skládá z několika kroků [9]:

- 1) zjištění skutečného stavu majetku a závazků = inventura
- 2) porovnání stavu zjištěného inventurou se stavem účetním
- 3) vyčíslení inventarizačních rozdílů
- 4) zaúčtování inventarizačních rozdílů a jejich vypořádání

V prvním kroku se inventura dělí podle charakteru inventarizovaných položek na fyzickou a dokladovou. Fyzická inventura se provádí u majetku hmotné povahy, a to u dlouhodobého hmotného majetku, zásob, hotovosti, cenných papírů a cenin. A dokladová inventura se používá u majetku nehmotné povahy, sem spadají pohledávky a závazky, dlouhodobý nehmotný a finanční majetek, bankovní účty, opravné položky, rezervy, dohadné položky a položky časového rozlišení nákladů a výnosů. Při fyzické inventuře se zjišťuje skutečný stav počítáním, měřením, vážením a dalšími obdobnými způsoby, případně se zde mohou využívat účetní záznamy, které prokazují jeho existenci. Skutečné stavy, zjištěné při inventuře se zaznamenávají v inventurních soupisech, což jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat zákonem dané náležitosti.

Při porovnání zde mohou nastat dvě situace a to že, skutečný stav je nižší než stav účetní či naopak že, skutečný stav je vyšší než stav účetní. V prvním případě se jedná o manko či schodek u peněžní hotovosti a cenin a v druhém případě jde o přebytek.

Rozdíly je zapotřebí prošetřit a správně určit jejich příčinu a povahu, zde je potřeba řešit například manka v rámci norem přirozených úbytků, manka zaviněná a nezaviněná, a přijmout taková opatření, aby tyto rozdíly více nevznikaly. Příčiny mohou být děleny i na objektivní a subjektivní. Objektivní mohou nastat například při neúmyslné záměně při prodeji či vyskladnění nebo z biologických vlastností zásob. Subjektivní příčiny jsou výsledkem zejména nedodržení technologických postupů nebo nedůsledností odpovědných pracovníků. [4], [7], [9]

Ke kvalitnímu provedení celého procesu inventarizace by měl být vypracován vnitřní předpis, který by měl obsahovat vymezení předmětu inventarizace včetně harmonogramu prací a stanovení způsobů jejího provedení se jmenováním odpovědných osob a další náležitosti dané zákonem. Inventarizační rozdíly se vyúčtují do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků. [9], [13]

Inventarizace se provádí k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka jako řádná či mimořádná. Takovouto inventarizaci nazýváme jako periodickou. Existuje však i inventarizace průběžná, která se provádí v průběhu účetního období. Podle ZOÚ: „*Účetní jednotky jsou povinny prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení.*“ [19]

V případě periodické inventarizace je možné zahájit inventuru nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem či je možné ukončit inventuru nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni. [4]

## 1.1 Dlouhodobý majetek

U dlouhodobého majetku je třeba zkontrolovat, zda odpovídají stavy v účetnictví s operativní evidencí dlouhodobého majetku na inventárních kartách. Mohou zde nastat již zmíněné dvě situace, v případě dlouhodobého majetku je to chybějící majetek, přičemž postup účtování je znázorněn v tabulce 1, či majetek nově nalezený viz tabulka 2.

**Tabulka 1: Postup účtování – chybějící dlouhodobý odpisovaný majetek (manko)**

<b>Text</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Doučtování zůstatkové ceny		
hmotný majetek	549	08.
nehmotný majetek	549	07.
Vyřazení DM z evidence		
hmotný majetek	08.	02.
nehmotný majetek	07.	01.
Předpis náhrady za manko	335	648

*Zdroj: upraveno podle [12]*

Chybějící majetek neodpisovaný se v pořizovací ceně zaúčtuje na účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti a souvztažně na příslušný účet skupiny 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný. [12]

**Tabulka 2: Nově nalezený dlouhodobý majetek (přebytek)**

<b>Text</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Dlouhodobý nehmotný majetek	01.	07.
DHM odpisovaný	02.	08.
DHM neodpisovaný	03.	413

*Zdroj: upraveno podle [12]*

## 1.2 Zásoby

Účtování mank u zásob je rozděleno podle toho, zda se jedná o úbytek zásob do normy přirozených úbytků, zobrazeno v tabulce 3, či se jedná o úbytek zásob nad normu přirozených úbytků, kdy je postup účtování tohoto případu zachycen v tabulce 4. Účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti je daňově uznatelný v případě, že se jedná o krádež způsobenou neznámým pachatelem, jde o rozdíl způsobený živelnou pohromou či do výše náhrady. [9]

**Tabulka 3: Úbytek zásob – do normy přirozených úbytků zásob**

<b>Text</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Úbytek		
materiál	501	112
zboží	504	132
nedokončená výroba	611	121
výrobky	613	123
Předpis náhrady za manko	335	648

*Zdroj: upraveno podle [5]***Tabulka 4: Úbytek zásob – nad normu přirozených úbytků zásob (manko)**

<b>Text</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Manko		
materiál	549	112
zboží	549	132
nedokončená výroba	549	121
výrobky	549	123
Předpis náhrady za manko	335	648

*Zdroj: upraveno podle [5]*

V následující tabulce 5 je vidět, jak je účtován přebytek u jednotlivých druhů zásob.

**Tabulka 5: Přebytek zásob**

<b>Text</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Přebytek		
materiál	112	648
zboží	132	648
nedokončená výroba	121	611
výrobky	123	613

*Zdroj: upraveno podle [5]*

### 1.3 Finanční účty

Na konci účetního období se provádí také inventarizace pokladny a cenin, kdy tabulka 6 zobrazuje postup účtování v případě schodku na finančních účtech.

**Tabulka 6: Schodek na finančních účtech**

Text	MD	D
Schodek (manko)		
Schodek	569	211, 213
Předpis manka k úhradě	335	668

*Zdroj: upraveno podle [12]*

Jelikož mívá pokladník plnou hmotnou odpovědnost za svěřené peníze, je mu předepsáno manko k úhradě, které mu může být sraženo ze mzdy, může jej zaplatit hotově či na běžný účet. Není tomu tak v okamžiku vzniku přebytku, který je znázorněn v tabulce 7. Výčetka peněz, představující zjištění počtu jednotlivých druhů papírových peněz a mincí, by měla být přílohou inventarizace pokladny. [7]

**Tabulka 7: Přebytek na finančních účtech**

Text	MD	D
Přebytek		
Přebytek	211, 213	668

*Zdroj: upraveno podle [12]*

### 1.4 Pohledávky a závazky

U pohledávek a závazků je třeba porovnat a odsouhlasit jednotlivé zůstatky závazkových a pohledávkových účtů se skutečnou hodnotou, tedy provést dokladovou inventuru. Dále se porovnají reálné hodnoty s účetními, a to především ve vztahu ke splatnosti. V této souvislosti se uvažuje o opravných položkách.

Konečný zůstatek na účtu 331 – Zaměstnanci musí odpovídat evidenci na mzdových listech. Na tomto účtu jsou k 31. 12. evidovány nevyplacené mzdy zaměstnanců. Dále je třeba ověřit zůstatky na účtech 336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění a 342 – Ostatní přímé daně.

Po zaúčtování daně by měl konečný zůstatek účtu 341 – Daň z příjmů souhlasit s pohledávkou nebo závazkem vůči finančnímu úřadu, a to dle daňového přiznání. Do té

doby, by ale zůstatek tohoto účtu měl odpovídat celkové výši záloh zaplacených v účetním období. [12], [14]



## 2 ZAÚČTOVÁNÍ ÚČETNÍCH OPERACÍ NA KONCI ÚČETNÍHO OBDOBÍ

### 2.1 Dlouhodobý majetek

U dlouhodobého majetku je třeba zkontrolovat, zda souhlasí stavy analytické evidence na kartách dlouhodobého majetku s účetními stavy, viz předchozí kapitola. Dále se musí zaúčtovat odpisy a zkontrolovat účet 042 – Pořízení hmotného majetku, kdy musí být stav konečného zůstatku k 31. 12. nulový. Pokud tak není, je třeba doložit důvod (např. rozestavěná budova). [13]

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se v průběhu času postupně opotřebovává. Odpisy představují v penězích uvedenou míru opotřebení, ať už fyzické v důsledku používání či morální v důsledku rozvoje technologií. Jsou složkou provozních nákladů a vyjadřují trvalé snížení hodnoty určitého druhu dlouhodobého majetku. Avšak dlouhodobý finanční majetek a část dlouhodobého hmotného majetku není odpisován, a to z důvodu toho, že i při trvalém užívání neztrácí svou hodnotu (např. pozemky, kulturní památky, umělecká díla a sbírky). [6], [10]

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v §26 říká, že: „*Odpis ve výši ročního odpisu vypočteného podle § 31b a 32 lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného u poplatníka ke konci příslušného zdaňovacího období s výjimkou uvedenou v odstavci 7 písm. b) až d).*“ [20]

Podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví jsou účetní jednotky povinny sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání, kdy se tento majetek odpisuje pouze do výše jeho ocenění v účetnictví. [19]

K dispozici nám jsou dva druhy odpisů, účetní a daňové. Účetní odpisy upravuje zákon o účetnictví, kdež to daňové odpisy nám objasňuje zákon o dani z příjmů, kde jsou stanoveny hranice a limity, které je nutné respektovat.

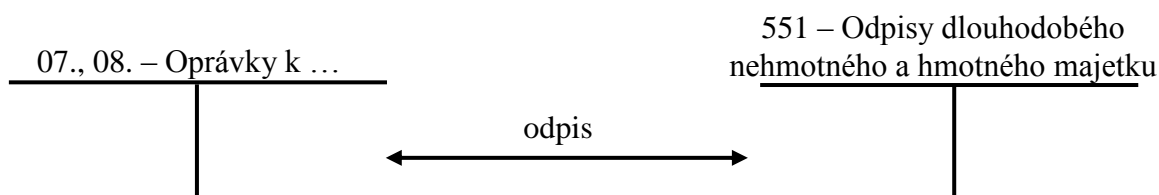
Ve stanovení účetních odpisů dává zákon o účetnictví volnost. Rozpoznáváme tři základní varianty účetních odpisů: výkonové, lineární a degresivní. Za předpokladu fyzického opotřebení se používají výkonové účetní odpisy, kdy je možné si odvodit výši odpisů od předem odhadnutého množství výkonů a kdy se odpisy za jednotlivá účetní období vypočítají v závislosti na skutečně provedených výkonech. Na rozdíl od lineárních, zde je rozhodující čas. Za každé časové období se odpisuje stejné procento z hodnoty odpisovaného majetku. Tato metoda je využívána zejména pro svou jednoduchost a srozumitelnost. Rychlejší

odepisování majetku na počátku doby odpisování umožňují degresivní odpisy, kde se roční částka odpisů postupně snižuje. [6], [9]

U daňových odpisů je možné si zvolit buď rovnoměrné, anebo zrychlené odpisování. Pro každou položku dlouhodobého majetku je možné zvolit jinou metodu, kterou již nelze v průběhu doby používání měnit. U tohoto druhu odpisů se majetek třídí do odpisových skupin, které vychází z přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů. Při výpočtu rovnoměrných odpisů se vynásobí vstupní cena s jednou setinou odpisové sazby pro příslušný rok, které jsou uvedeny přímo v zákoně o daních z příjmů. Jak lze již z názvu předpokládat, vstupní cena majetku se rozpouští stejnou rychlostí a stejným dílem. Při zrychleném odpisování jsou odpisovým skupinám přiřazovány koeficienty. V prvním roce se dělí vstupní cena majetku s koeficientem pro první rok a poté se v dalších letech dělí dvojnásobek zůstatkové ceny majetku s příslušným koeficientem pro další roky snížený o počet let, po které již odpisujeme.

U nehmotného majetku se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané kupní smlouvou či jinou dobou dle jednotlivého druhu majetku, která je uvedena v zákoně o daních z příjmů. [6], [9]

Dále je třeba odepisovat i technické zhodnocení, které je zákonem definováno jako výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily ve zdaňovacím období u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000 Kč. A to v okamžiku, kdy je technické zhodnocení zařazeno do majetku společnosti a jestliže se jedná o zhodnocení majetku již zařazeného do společnosti, odpisy se počítají ze zůstatkové ceny zvýšené o výši technického zhodnocení. Obrázek 1 zachycuje způsob účtování odpisů. [9], [20]



**Obrázek 1: Způsob účtování odpisů**

*Zdroj: upraveno podle [13]*

## 2.2 Oceňování cenných papírů k rozvahovému dni

K poslednímu dni účetního období se přeceňují některé druhy cenných papírů na tzv. reálnou hodnotu. Jedná se o cenné papíry k obchodování a realizovatelné cenné papíry. V tomto případě je reálná hodnota chápána jako tržní hodnota, což je hodnota vyhlášená na tuzemské či zahraniční burze. V okamžiku, kdy tato hodnota není k dispozici, je možné použít ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce.

Zaúčtování takového přecenění se odvíjí od druhu cenného papíru. Cenné papíry k obchodování zahrnují jak majetkové (251 – Majetkové cenné papíry k obchodování), tak i dluhové cenné papíry (253 – Dluhové cenné papíry k obchodování), které jsou drženy za účelem obchodování na veřejném trhu, a to s cílem dosažení zisku, který vznikne rozdílem mezi cenou při nákupu a prodeji v krátkodobém časovém horizontu. V tabulce 8 jsou zachyceny případy při zvýšení či snížení hodnoty cenných papírů, kdy zvýšení představuje pro firmu výnos a snížení náklad. [9], [12]

**Tabulka 8: Zvýšení a snížení hodnoty cenných papírů k obchodování**

<b>Text</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Zvýšení hodnoty	251	664
Snížení hodnoty	564	251
Zvýšení hodnoty	253	666
Snížení hodnoty	566	253

*Zdroj: upraveno podle [13]*

Realizovatelné cenné papíry jsou takové cenné papíry, které neslouží k obchodování, ani k držení do splatnosti, a ani se nejedná o dlouhodobé majetkové cenné papíry. Evidují se na účtech 063 – Ostatní cenné papíry a podíly a 257 – Ostatní cenné papíry. Tabulka 9 opět ukazuje zvýšení a snížení hodnoty, ale s tím rozdílem, že v tomto případě je použit účet 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků. [12]

**Tabulka 9: Zvýšení a snížení hodnoty realizovatelných cenných papírů**

<b>Text</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Zvýšení hodnoty	063, 257	414
Snížení hodnoty	414	063, 257

*Zdroj: upraveno podle [13][13]*

## 2.3 Závěrečné operace u zásob

Účetní jednotka může používat dva způsoby v účtování o zásobách. Prvním je tzv. způsob A, jinak též nazývaný jako průběžný systém, a druhým je periodický systém, tzv. způsob B. Zásoby může účtovat způsobem A i způsobem B, avšak v rámci analytických účtů podle míst uskladnění (odpovědných osob) může být uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů. [5]

Jako první je popsáno účtování pořízení a úbytku zásob podle způsobu A. Zde se v průběhu účetního období účtují všechny přírůstky a úbytky jako samostatné operace. A to prostřednictvím účtů účtových skupin 11 – Materiál, 12 – Zásoby vlastní výroby, 13 – Zboží a úbytky zásob se účtují do nákladů, respektive se používají účty 501 – Spotřeba materiálu, 542 – Prodaný materiál, 549 – Manka a škody či 504 – Prodané zboží.

U způsobu B se účtují nákupy zásob přímo na příslušné nákladové účty a rozvahové účty 112 – Materiál na skladě či 132 – Zboží na skladě a v prodejnách se v průběhu roku nepoužívají. K rozvahovému dni se převádějí počáteční stavy těchto účtů do nákladů a na základě inventarizace se z nákladů následně převádějí konečné stavy zpět na tytéž rozvahové účty. Při uplatňování tohoto způsobu je nutné vést skladovou evidenci na analytických účtech běžně, aby bylo možno určit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a složky pořizovací ceny zásob. [1], [5]

Na konci roku mohou nastat dvě situace. Buď přijde materiál bez faktury, anebo přijde faktura od dodavatele za zboží nebo materiál, ale dodávka nebude do konce roku převzata na sklad.

Účtování je odlišné podle způsobů A, zachycující tabulka 10 nebo B, znázorněný v tabulce 11. V obou případech se u dodávky materiálu či zboží bez faktury používá účet 389 – Dohadné účty pasivní. [13]

**Tabulka 10: Postup účtování zásob způsobem A**

Text	MD	D
Běžné období		
Dodávka materiálu, převzata na sklad	112	111
Do konce roku nedošla faktura na dodávku	111	389
Následující období		
Přijatá faktura za dodávku	389	321

*Zdroj: upraveno podle [7]*

**Tabulka 11: Postup účtování zásob způsobem B**

<b>Text</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Běžné období		
Do konce roku nedošla faktura na dodávku	501	389
Následující období		
Přijátá faktura za dodávku	389	321

*Zdroj: upraveno podle [11]*

V případě druhé situace, kdy faktura přijde, ale dodávka nikoliv, se u způsobu A používá účet 111 – Pořízení materiálu a účet 119 – Materiál na cestě (popřípadě 139 – Zboží na cestě) a to z toho důvodu, že stav k rozvahovému dni musí být na účtu 111 nulový, a u způsobu B to je účet 501 – Spotřeba materiálu a opět účet 119 – Materiál na cestě (resp. 19 – Zboží na cestě). [9], [11]

Dále je nutno porovnat výsledky inventury nakupovaných zásob i zásob vlastní výroby se stavem účetním u způsobu A či se skladovou evidencí u způsobu B, posoudit, zda účetní hodnoty zásob na skladě odpovídají s jejich tržní (reálnou) hodnotou a rozhodnout o případné tvorbě opravných položek či odpisu. [14]

## **2.4 Finanční účty**

Finanční účty představují 2. účtovou třídu. V případě účtu 211 – Pokladna musí zůstatek k rozvahovému dni souhlasit se skutečným stavem peněz v pokladně viz inventarizace. Dále musí zůstatek k rozvahovému dni účtu 221 – Bankovní účty souhlasit se stavem posledního výpisu z účtu. A stav účtu 261 – Peníze na cestě musí být nulový, pokud není, je třeba doložit dle zůstatku posledního výběru. [13]

## **2.5 Časové rozlišení nákladů a výnosů**

Následující kapitola se věnuje nákladům, výnosům, časové a věcné souvislosti. V průběhu účetního období dochází často k časovému nesouladu mezi vznikem výdajů a nákladů i příjmů a výnosů, což se řeší pomocí časového rozlišení nákladů a výnosů a účetní skupinou 38. Důvodem je správný hospodářský výsledek za příslušné účetní období, do kterého musí spadat ty náklady a výnosy, které s ním hospodářsky (časově a věcně) souvisí. [6], [13]

Společně s dohadnými položkami spadá časové rozlišení do tzv. přechodných položek. Dohadné položky chápeme dvojího typu: dohadné položky aktivní a pasivní. Jsou používány v případě, že je znám účel a období účetního případu, avšak částka nikoliv. Respektive

dohadné položky představují pohledávky a závazky, které sice věcně patří do běžného období, avšak není dosud přesně známa jejich velikost, jelikož chybí externí účetní doklad, takže částka je pouze odhadována. Na účet 388 – Dohadné účty aktivní se účtují případy, které nelze zaúčtovat jako běžné pohledávky, přičemž výnos souvisí s daným účetním obdobím (např. neuhrazena pohledávka za pojišťovnou z důvodu pojistné události či výnosové úroky, které nebyly bankou zahrnuty do bankovního vyúčtování). [11], [13]

Typickým příkladem, který je i vyobrazen v tabulce 13 je pohledávka za pojišťovnou v důsledku pojistné události, pokud ještě nebyla poskytnuta pojistná náhrada a pojišťovna do data uzavírání účetních knih nepotvrdila konečnou výši náhrady. V dalším období se poté zrušení dohadné položky provádí v souvislosti se skutečně přijatou částkou, kdy se rozdíl vyúčtuje jako zvýšení výnosů, nebo vznik nákladů. [13]

**Tabulka 12: Postup účtování příkladu na dohadné položky aktivní**

Text	Částka	MD	D
Vzniklá škoda na zboží v běžném období	100 000,-	549	132
Odhad výše pojistné úhrady od pojišťovny, kterou lze očekávat	70 000,-	388	648
V následujícím roce přijme úhrady od pojišťovny v celkové výši	100 000,- 70 000,- 30 000,-	221	 388 648

*Zdroj: upraveno podle [13]*

Druhým typem dohadných položek jsou dohadné položky pasivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh, ale pomocí účtu 389 – Dohadné účty pasivní. Tento účet je již zmiňován v kapitole o zásobách, kdy se jedná o nevyfakturované dodávky za materiál. Dále to může být například náhrada za nevybranou dovolenou, pokud bude proplacena v příštím roce. [13]

U časového rozlišení je znám jak účel, období tak i částka. Položky časového rozlišení členíme na:

- náklady příštích období – aktivum
- komplexní náklady příštích období – aktivum
- výdaje příštích období – pasivum
- výnosy příštích období – pasivum
- příjmy příštích období – aktivum

Účet náklady příštích období – 381 je používán v případě, že se jedná o výdaje běžného období, které souvisí s hospodářskými operacemi příštích období. Spadá sem například

nájemné placené předem či náklady na dlouhodobou propagaci. Tyto náklady se zaúčtují na účet 381, z něhož se převádějí do nákladů těch období, s nimiž věcně souvisí. Následné zúčtování nákladů příštích období se provádí na příslušný účet nákladů a musí být zaúčtováno v účetním období, s nímž časové rozlišení nákladů souvisí. Následující tabulka 13 představuje příklad s touto problematikou. [11], [13]

**Tabulka 13: Postup účtování – nájemné placené na dva roky dopředu**

Text	Částka	MD	D
Běžné období			
Zaplaceno nájemné na dva roky dopředu na BÚ	26 000,-		221
Poměrná část nájemného připadající na běžné období	13 000,-	518	
Poměrná část nájemného připadající na následující období	13 000,-	381	
Následující období			
Zúčtování – Zahrnutí zaplaceného nájemného do nákladů	13 000,-	518	381

*Zdroj: upraveno podle [11]*

Podmínkou účtování na účtu 381 je, že tyto náklady bude možné později vztáhnout ke konkrétním nákladovým účtům 5. účtové třídy.

V okamžiku, kdy není možné vztáhnout náklady k jedinému nákladovému účtu, jako to bylo u nákladů příštích období, se používá účet 382 – Komplexní náklady příštích období. Tyto náklady jsou vynakládány na určitý účel, který bude mít ekonomický dopad až v budoucnu. Například se může jednat o náklady na výzkum a vývoj či na přípravu a záchěr nové výroby v následujícím roce jako je to u příkladu v tabulce 14. [12]

**Tabulka 14: Postup účtování – náklady na novou výrobu v následujícím roce**

Text	Částka	MD	D
Běžné období			
Spotřeba materiálu	50 000,-	501	112
Mzdové náklady	65 000,-	521	331
Nakoupené služby od dodavatelů – FAP	35 000,-	518	321
Zúčtování komplexních nákladů příštích období	150 000,-	382	555
Podíl komplexních nákladů běžného období	75 000,-	555	382
Následující období			
Podíl komplexních nákladů v následujícím období	75 000,-	555	382

*Zdroj: upraveno podle [11]*

Výdaje příštích období – 383 představují náklady, které souvisejí s běžným obdobím, ale uhrazeny budou až v příštích obdobích. Zde se může jednat například o nájemné placené pozadu, prémie či odměny vyplácené až v následujícím období. Pro zjednodušení je zde uveden příklad v tabulce 15 na postup účtování nájemného, které je placené pozadu tedy až v následujícím období. [11]

**Tabulka 15: Postup účtování – nájemné placené v následujícím období**

<b>Text</b>	<b>Částka</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Běžné období			
Nájemné připadající na běžné období	12 000,-	518	383
Následující období			
Zaplacené nájemné za 12/20.. - BÚ	12 000,-	383	221

*Zdroj: upraveno podle [13]*

Výnosy příštích období – 384 představují částky, které jsou přijaty v běžném období, ale věcně patří do výnosů v dalších obdobích. Patří sem například předem přijaté nájemné, předplatné či viz tabulka 16 školné, které je přijaté za období 9/20.. – 6/20.. ve výši 20 000,-. [13]

**Tabulka 16: Postup účtování – přijaté školné**

<b>Text</b>	<b>Částka</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Běžné období			
Přijato školné – BÚ	20 000,-	221	
Podíl školného na běžné období (4 měsíce x 2 000,-)	8 000,-		602
Podíl školného připadajícího na následující období (6 měsíců x 2 000,-)	12 000,-		384
Následující období			
Zúčtování školného připadajícího na následující období	12 000,-	384	602

*Zdroj: upraveno podle [13]*

Za příjmy příštích období - 385 se označují částky, které nebyly přijaty v běžném období, ale věcně a časově souvisí s tímto období. Jedná se o výnosové provize, nevyfakturované, ale provedené služby či přiznané ale dosud neuhrazené pojistné plnění. [9]



Nadcházející tabulka 17 představuje příklad postupu účtování nájemného za období 12/20.. – 2/20.. ve výši 15 000,-, které bylo podniku zapláceno až v následujícím období.

**Tabulka 17: Postup účtování – příjmy příštích období**

Text	Částka	MD	D
Běžné období			
Nezaplacené nájemné připadající na běžné období	5 000,-	385	602
Následující období			
Přijato nájemné za období 12/20.. – 2/20.. - BÚ	15 000,-	221	
Zúčtování nájemného za běžné období	5 000,-		385
Podíl nájemného připadajícího na následující období	10 000,-		602

*Zdroj: upraveno podle [13]*

## 2.6 Rezervy

Tvorbu a použití rezervy upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu, vyhláška č. 500/2002 Sb. a Český účetní standard č. 004.

Vytváření rezervy na očekávané výdaje, rizika či ztráty je důsledkem zásady opatrnosti. Účty rezerv jsou pasivní účty. Jsou součástí dlouhodobých cizích zdrojů, přičemž představují dluhy účetní jednotky vůči budoucím účetním obdobím, respektive jsou zdrojem krytí budoucích závazků či výdajů, kde je znám účel, ale výše a období, kterého se týkají, se jen odhaduje. [6]

České účetní standardy č. 004 dělí rezervy na základě: hlediska určení na obecné a účelové, vztahu k dani z příjmů jsou to zákonné a dále na rezervy ostatní sem spadají provozní, finanční a mimořádné rezervy. [5]

Účetní jednotka může vytvářet rezervy dle zákona, které se považují za výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tj. daňově uznatelný výdaj. Zákon č. 593/2002 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů vymezuje rezervy takto: „Rezervami podle §1 se rozumí bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezerva na opravy hmotného majetku, rezerva na přestěbní činnost a ostatní rezervy v rozsahu stanoveném tímto zákonem.“ [21]

Při její tvorbě dochází k navýšení nákladů, zatímco při jejím čerpání je jedná o snížení nákladů, jak je zřejmé z tabulky 18. Ke každé jednotlivé rezervě se vytváří samostatný účet v účtové skupině 45 – Rezervy.

Výdaje, na které byla vytvořena rezerva, se účtují do nákladů na příslušné nákladové účty, a aby použití rezerv nezkreslovalo hospodářský výsledek, musí se zaúčtovat i její čerpání. [12]

**Tabulka 18: Postup účtování zákonných rezerv**

<b>Text</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Tvorba zákonných rezerv	552	451
Čerpání zákonných rezerv	451	552

*Zdroj: upraveno podle [5]*

Rezerva na opravy hmotného majetku je nejčastějším případem tvorby zákonných rezerv. Podle ZOR mohou poplatníci daně z příjmů tvořit rezervu v případě, že mají k hmotnému majetku právo vlastnické, rezerva není tvořena na technické zhodnocení či údržbu a majetek je odpisován pět a více let. Dále se nesmí jednat o majetek, který je v konkursu, určen k likvidaci nebo u kterého jde o každoročně se opakující opravy či o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události. Výše rezervy se zpravidla vypočítá jako podíl rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy, kdy se do tohoto počtu zahrnuje zdaňovací období, ve kterém dojde k zahájení tvorby rezervy, ale už se nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy. Další podmínkou je převedení peněžních prostředků v plné výši rezervy na jedno zdaňovací období na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie. Rezerva nesmí být tvořena pouze na jedno zdaňovací období. Maximální doby jsou pak odlišné dle odpisových skupin, ve kterých se jednotlivý majetek nachází. [13], [21]

V případě že, oprava nebude zahájena nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém je předpokládáno zahájení opravy, je nutné celou rezervu rozpustit. Rezerva se zruší i v případě, že pominuly důvody, pro které byla vytvořena.

V případě, že okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku řádného vyčíslení daňové povinnosti, se vykazuje a tvoří rezerva na daň z příjmů na účet 599 – Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů na stranu MD a souvztažně na stranu D účtu 453 – Rezerva na daň z příjmů. Daňová povinnost se může pouze kvalifikovaně odhadnout. V následujícím období se vytvořená rezerva zruší a využije se již zjištěná daňová povinnost z řádného daňového přiznání k dani z příjmů. [7]

Rezervy podléhají dokladové inventuře na konci každého účetního období, kdy se inventarizací posuzuje, zda stále trvá důvod pro provedení oprav (z hlediska odůvodněnosti)

a zde je jejich výše ještě stále odpovídající (možnost zvýšit výši rezervy z důvodu výraznějšího nárůstu cen vstupů).

Do ostatních rezerv dle zákona spadají rezervy na odbahnění rybníka a rezerva finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou či rezerva na vypořádání důlních škod. [21]

Dále mohou být tvořeny rezervy, které jsou upraveny vnitřním předpisem a nejsou zohledněny při výpočtu základu daně z příjmů. Například se může jednat o rezervu na splatnou daň z příjmů, na záruční opravy či na opravy dlouhodobého majetku, v případě, že nebyly splněny podmínky dané zákonem. Postup účtování těchto rezerv je zachycen v tabulce 19. [11]

**Tabulka 19: Postup účtování nedaňových rezerv**

<b>Text</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Tvorba ostatních rezerv	554	459
Čerpání ostatních rezerv	459	554
Tvorba rezerv podle zvláštních předpisů (finanční činnost)	574	454
Čerpání rezerv podle zvláštních předpisů (finanční činnost)	454	574
Tvorba rezerv (charakter mimořádných nákladů – rezerva na restrukturalizaci)	584	459
Čerpání rezerv (charakter mimořádných nákladů – rezerva na restrukturalizaci)	459	584

*Zdroj: upraveno podle [5]*

Daňový základ ovlivňuje jen tvorba a čerpání zákonných rezerv. Ostatní jsou pouze účetním nákladem a mají tedy dopad jen na účetní výsledek hospodaření.

## **2.7 Kurzové rozdíly**

V dnešní době je již normální, že účetní jednotka se dostává do styku se zahraničím, ať už se jedná o nákup či prodej. Podle § 4 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví je účetní jednotka povinna vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny a v případě pohledávek, závazků, podílů na obchodních korporacích, práv z cenných papírů, derivátů a cenin je povinna současně používat i cizí měnu. Taktéž je tomu i u opraných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně. [4], [11]

Pro přepočítání z cizí měny na českou měnu v okamžiku uskutečnění účetního případu může být použit směnný kurz České národní banky, a to buď aktuální kurz (kurz příslušného dne vyhlášený v 14:15 hod) anebo denní kurz (kurz předcházejícího dne). Další možností je pevný kurz, který je stanovený pro předem stanovenou dobu, která ovšem nesmí přesáhnout jedno

účetní období. Tento kurz může být během období změněn, a to hlavně při vyhlášení devalvace či revalvace české koruny. Použitý způsob kursového přepočtu je účetní jednotkou stanoven ve vnitropodnikové směrnici. [10]

Ke kurzovým rozdílům dochází v důsledku nesouladu kurzů mezi obdobími, se kterými souvisí jednotlivé účetní případy (např. v době přijetí a zaplacení byl rozdílný kurs). Účetními případy se myslí například úhrada závazku a inkaso pohledávky, úhrada úvěru, převod záloh na úhradu pohledávek a závazků či nákup deviz a valut. [15]

Dle Českého účetního standardu č. 006 je ke dni uzavírání účetních knih nutné provést přepočet zůstatků na finančních účtech a neuhrazených pohledávek a závazků, které jsou vyjádřeny v cizí měně. K přepočtu se použije směnný kurs vyhlášený ČNB k 31. 12. [1]

Dle povahy se kurzové rozdíly ke konci rozvahového dne zaúčtují do finančních nákladů (563 – Kurzové ztráty) či výnosů (663 – Kurzové zisky). V následujících tabulkách 20 a 21 jsou znázorněny příklady účetních případů, týkajících se této problematiky. [6]

**Tabulka 20: Postup účtování kurzové ztráty a zisku u pohledávek a závazků**

<b>Text</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Kurzová ztráta – snížení hodnoty pohledávky	563	31.
Kurzový zisk – zvýšení hodnoty pohledávky	31.	663
Kurzová ztráta – zvýšení hodnoty závazku	536	32.
Kurzový zisk – snížení hodnoty závazku	32.	663

*Zdroj: upraveno podle [7]*

Kromě přepočtu neuhrazených pohledávek a závazků je povinností přepočítat zůstatky k 31. 12. na finančních účtech (valutová pokladna, devizový účet). Opět se zde používá kurz ČNB a rozdíly se vyčíslují na účtech 563 a 663.

**Tabulka 21: Postup účtování kurzové ztráty a zisku na finančních účtech**

<b>Text</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Kurzová ztráta	563	Sk. 21, 22, 25, 26
Kurzový zisk	Sk. 21, 22, 25, 26	663

*Zdroj: upraveno podle [5]*

V případě kurzové ztráty se jedná o naplnění zásady opatrnosti, avšak v případě kurzových zisků dochází k opuštění této zásady. [6]

## 2.8 Opravné položky

Ke konci rozvahového dni se musí brát v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků. K čemuž nám slouží již zmiňované rezervy a odpisy majetku. Další činností, kterou zajistíme zásadu opatrnosti, je tvorba a použití opravných položek. Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku. Upravovat případné přechodné zvýšení majetku je zakázáno. Na majetek se nesmí vytvářet rezerva a současně opravná položka. [9]

Postup tvorby a použití opravných položek je upraveno v § 55 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č.563/1991 Sb., zákona o účetnictví a zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu.

Dle Českého účetního standardu č. 005 se opravné položky vytvářejí k těmto složkám majetku [5]:

- dlouhodobému majetku
- zásobám
- krátkodobému finančnímu majetku
- pohledávkám

K pohledávkám zle za určitých okolností tvořit zákonné opravné položky, které budou daňovým nákladem. Účet 391 – Opravná položka k pohledávkám se rozdělí analyticky na účet s účetními opravnými položkami a účet s daňově uznatelnými opravnými položkami. [7]

Tvorba opravné položky je nákladem a snižuje tak výsledek hospodaření běžného období. V případě, že se situace, dle které byla vytvořena opravná položka, změní a pomínou důvody pro její vytvoření, bude opravná položka buď částečně či zcela zrušena. Jsou tvořeny, jestliže užitná hodnota je výrazně nižší než vykazovaná účetní hodnota, a to na základě inventarizace majetku a závazků, kde se posuzuje i její výše a odůvodněnost. Snížení nesmí být trvalé. [7], [10]

Opravné položky se účtují nepřímo pomocí opravných účtů, viz tabulka 22 a její výše je převážně odhadována. Účty opravných položek nesmí mít aktivní zůstatek a v rozvaze se vykazují ve sloupci korekce. [9]

**Tabulka 22: Postup účtování opravných položek k pohledávkám**

<b>Text</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Tvorba daňově účinné opravné položky	558	391
Zrušení daňově účinné opravné položky	391	558
Tvorba daňově neúčinné opravné položky	559	391
Zrušení daňově neúčinné opravné položky	391	559

*Zdroj: upraveno podle [9]*

O přechodné snížení ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtuje na účtech na straně D skupiny 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku, a to pouze v případě, že je jeho užitná hodnota zjištěná při inventarizaci výrazně nižší, než je jeho ocenění v účetnictví po odečtení oprávek, a toto snížení hodnoty nelze považovat za definitivní, tedy že se nejedná o snížení trvalého charakteru. Souvztažně se opravná položka zaúčtuje na stranu MD na účet 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti.

U tvorby opravných položek k zásobám se postupuje obdobně s tím rozdílem, že se použijí účty účtové skupiny 19 – Opravné položky k zásobám.

Na účtech účtové skupiny 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku se účtují opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku vedeného na účtech účtové skupiny 25 – Krátkodobý finanční majetek, a to v případě, kdy cena, za kterou by byly cenné papíry prodejné je přechodně nižší než cena pořízení. [5]

## **2.9 Odpis pohledávek**

V případě, že se v účetnictví objeví nedobytné, pochybné či problematicky vymahatelné pohledávky, je možné rozhodnout o odpisu těchto pohledávek. Rozlišujeme dvě možnosti odpisu, a to daňový či účetní odpis.

Účetní odpis je možné zaúčtovat podle rozhodnutí účetní jednotky, v okamžiku, kdy upustí od vymáhání takové pohledávky, např. když je zřejmé, že náklady na její vymáhání by přesáhly výtěžek z pohledávky, nebo když podle sdělení příslušného orgán je dlužník neznámého pobytu (policie, soudy apod.). [11]

Odpis pohledávky může být i výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů a to dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. A to například v momentě, kdy [20]:

- je jmenovitá hodnota pohledávky nebo pořizovací cena pohledávky nabyté postoupením, vkladem a při přeměně obchodní korporace, a to za předpokladu, že lze k této pohledávce uplatňovat opravné položky
- se jedná o pohledávku, ke které nelze tvořit opravnou položku podle právního předpisu upravujícího tvorbu rezerv a opravných položek pro zjištění základu daně z příjmů pouze proto, že od její splatnosti uplynulo méně než 18 měsíců
- u pohledávek nabytých postoupením i v případě, že 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, za dlužníkem,
  - u něhož soud zrušil konkurs proto, že majetek dlužníka je zcela nepostačující, a pohledávka byla poplatníkem přihlášena u insolvenčního soudu a měla být vypořádána z majetkové podstaty,
  - který je v úpadku nebo jemuž úpadek hrozí na základě výsledků insolvenčního řízení, který zemřel, a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka,
  - který byl právnickou osobou a zanikl bez právního nástupce a věřitel nebyl s původním dlužníkem spojenou osobou
  - na jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je uplatňována veřejná dražba, a to na základě výsledků této dražby,
  - jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je postižen exekucí, a to na základě výsledků provedení této exekuce

Při odpisu pohledávky se používá nákladový účet 546 – Odpis pohledávky, přičemž se nám sníží účet 311 – Odběratelé, což můžeme názorně vidět v tabulce 23.

**Tabulka 23: Postup účtování odpisu pohledávky**

<b>Text</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Odpis pohledávky	546	311
Případný výnos z již odepsané pohledávky	221	646

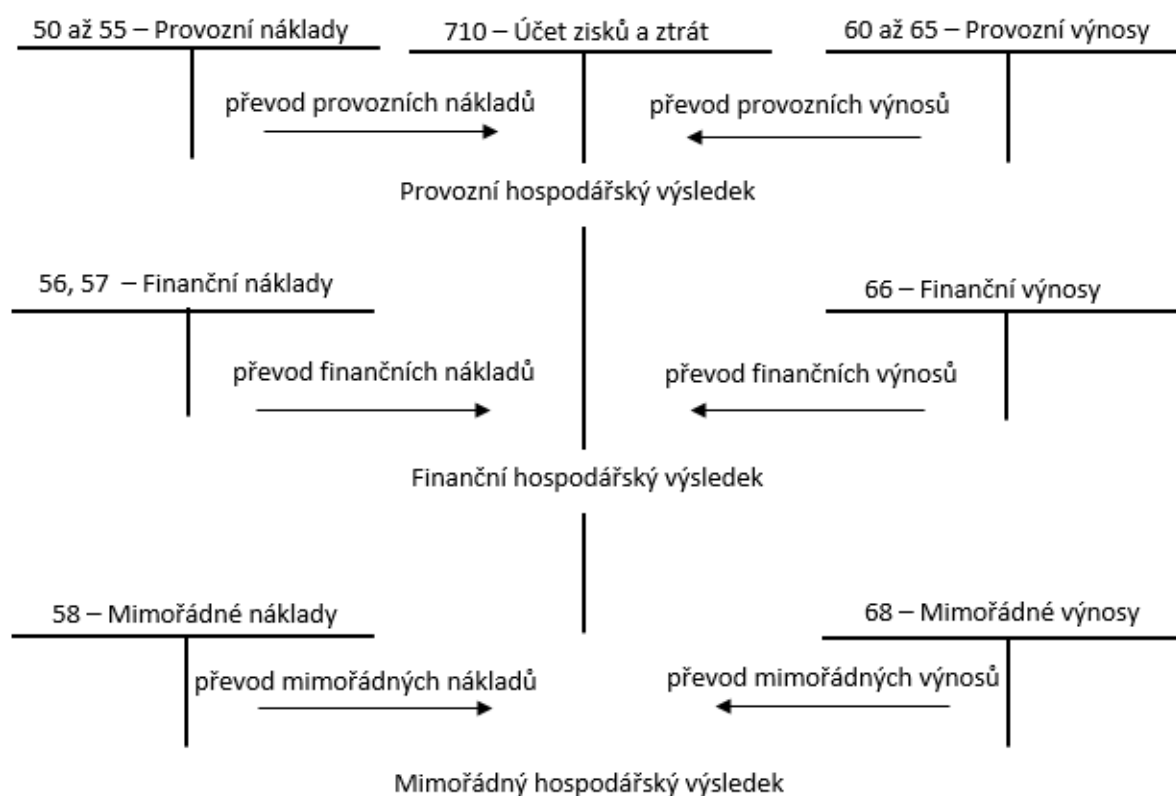
*Zdroj: upraveno podle [13]*

Postup účtování je popsán i v českých účetních standardech (č. 019 a č. 010). Pro daňové účely je dobré si účet 546 – Odpis pohledávky analyticky odlišit. [9]

## 2.10 Zjištění účetního výsledku před zdaněním

Na konci účetního období je zjišťován hospodářský výsledek, který získáme porovnáním výnosů (6. účtová třída) a nákladů (5. účtová třída). V okamžiku převahy výnosů nad náklady se jedná o zisk a v opačném případě o ztrátu. Náklady a výnosy upravuje Český účetní standard č. 019. Účetní výsledek hospodaření je podkladem pro stanovení daně z příjmu. Je důležitou informací pro posouzení hospodářské situace podniku a je zdrojem jeho dalšího financování. Dále nám umožňuje posoudit celkovou ekonomickou situaci z hlediska vnějších uživatelů, jako jsou například akcionáři, banky, pojišťovny či veřejnost.

Účetní hospodářský výsledek se zjišťuje na účtu 710 – Účet zisků a ztrát, na který se na konci účetního období převedou obraty výsledkových účtů, tj. nákladové a výnosové účty. Tento výsledek se skládá ze tří částí, a to z provozního, finančního a mimořádného výsledku hospodaření, což je přehledně vyobrazeno v následujícím obrázku 2. Součtem provozního a finančního výsledku hospodaření získáme výsledek hospodaření z běžné činnosti. [10], [13]



Obrázek 2: Schéma zjištění hospodářského výsledku

*Zdroj: upraveno podle [13]*



## 2.11 Výpočet základu daně z příjmů a zaúčtování daňové povinnosti

Významnou činností jsou také operace související s výpočtem a zaúčtováním splatné daně z příjmů, kdy vycházíme z účetního hospodářského výsledku, který je třeba pro potřebu výpočtu základu daně upravit.

Základ daně zjistíme tak, že k účetnímu hospodářskému výsledku přičteme náklady daňově neuznatelné a odečteme výnosy nezahrnované do základu daně, poté přičteme rozdíl odpisů, v případě, že účetní odpisy jsou vyšší než daňové, v opačné situaci se rozdíl odečítá. Od takto vypočteného základu daně odečteme odčitatelné položky, které upravuje § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Základ daně snížený o odčitatelné položky se zaokrouhlí na celé tisícikoruny dolů a vynásobí se sazbou daně uvedenou v § 21 zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Pro rok 2016, stejně jako pro minulý rok, je sazba daně 19 %, pokud není zákonem stanoveno jinak. Výsledkem je daň z příjmů splatná, která může být ještě ponížena o slevy na dani podle § 35 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Takto upravená daň se poté odečte od účetního hospodářského výsledku. Abychom získali disponibilní zisk neboli zisk po zdanění, musíme ještě odečíst či přičíst daň z příjmů odloženou. Celý postup je znázorněn v následující tabulce 24. [13]

**Tabulka 24: Výpočet disponibilního zisku**

Účetnictví	Daňové přiznání
Výnosy (6. úč. třída) – Náklady (5.úč. třída)	Účetní výsledek hospodaření
= <b>Účetní výsledek hospodaření</b>	+ náklady daňově neuznatelné
	– výnosy nezahrnované do ZD
	± rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy
	= Základ daně
	– odčitatelné položky
	= Základ daně snížený o odčitatelné položky
	x sazba daně
	= Daň z příjmů splatná
	– slevy na dani
– Daň z příjmů splatná po slevách	Daň z příjmů splatná po slevách
± Daň z příjmů odložená	
= Disponibilní zisk (zisk po zdanění)	

*Zdroj: upraveno podle [12]*

Daňově neuznatelné náklady jsou uvedeny v § 25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Pro lepší orientaci je zde využívána analytická evidence, kde se náklady rozliší na daňové a nedaňové.

Příklady nedaňových nákladů [12]:

- 513 – Náklady na reprezentaci (např. výdaje na pohoštění a občerstvení)
- 528 – Ostatní sociální náklady (např. zaměstnavatelem poskytované stravenky nad limit)
- 541 – Zůstatková cena prodaného DHNM (vyřazeného v důsledku darování nebo bezúplatného převodu, ke kterému není poplatník povinen podle zvláštního právního předpisu)
- 543 – Dary (dary jsou vždy nedaňový nákladem, mohou být zároveň při splnění podmínek odčitatelnou položkou)
- 545 – Ostatní pokuty a penále (penále, úroky z prodlení a pokuty s výjimkou uvedenou v § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)
- 546 – Odpis pohledávek (pokud nesplňují podmínky uvedené v § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)
- 549 – Manka a škody, 569 – Manka a škody na finančním majetku, 582 – Škody (manka a škody přesahující náhrady s výjimkou uvedenou v § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, což jsou například škody vzniklé v důsledku živelních pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem anebo jako zvýšené výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy)
- 554, 574, 584 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv (nesplňující podmínky uvedené v Zákonu č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů)
- 559, 579, 589 – Tvorba a zúčtování opravných položek (nesplňující podmínky uvedené v zákonu č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů)
- 562 – Úroky (tj. úroky z úvěrových finančních nástrojů a související výdaje (náklady), včetně výdajů (nákladů) na obstarání, zpracování úvěrů, poplatků za záruky, přesahuje-li úhrn těchto nákladů hranice stanovené v §25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)

Případy nedaňových výnosů [12]:

- 646 – Výnosy z odepsaných pohledávek (v případě, že odepsaná pohledávka nebyla daňovým nákladem)

- 665 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (např. dividendy, které již podlely srážkové dani)

Odčitatelné položky jsou uvedeny v § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle tohoto zákona je možné od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se ztráta vyměřuje. Dále lze od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet a podporu odborného vzdělávání, a to nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikly. Výše odpočtů a výdaje zahrnované do odpočtu jsou stanovené zákonem. [20]

Slevy na dani jsou popsány v § 35 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Od daně z příjmů může být odečtena částka 18 000 Kč, a to za každého zaměstnance se zdravotním postižením či částka 60 000 Kč v tomto případě za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením. Buď se bude jednat o celou částku, nebo o její poměrnou část v závislosti na průměrném ročním přepočteném počtu těchto zaměstnanců.

V zákonu je stanovena minimální výše daně, kdy se neplatí daň, nepřesáhne-li 200 Kč. V účetnictví se rozlišují dvě složky daně z příjmů, již popsaná daň z příjmů splatná a daň z příjmů odložená. [20]

Odloženou daň účtují dle § 59 vyhlášky č. 500/2002 Sb., účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek či sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní účetní jednotky si mohou vybrat, zda budou tuto daň účtovat a vykazovat či nebudou, tedy dle svého uvážení. Dále odloženou daň upravuje Český účetní standard č. 003. [17]

Odložená daň vyplývá z rozdílů mezi daňovým a účetním pojetím vybraných účetních položek. Zjišťuje se ze všech přechodných rozdílů, kdy jsou brány v úvahu rozdíly mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou odpisovaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, rezervy vytvářené nad rámec příslušných právních předpisů, zohlednění tvořených opravných položek k zásobám či pohledávkách apod.

Prostřednictvím odložené daně se uplatňuje obecná zásada opatrnosti při zjišťování a vykazování hospodářského výsledku. [11]

Výpočet odložené daně je založen na tzv. závazkové metodě, která vychází z rozvahového přístupu, tedy z přechodných rozdílů, respektive z rozdílů mezi daňovou a rozvahovou základnou aktiv, popřípadě pasiv. Odložená daň je uplatněna až v pozdějším období, proto je

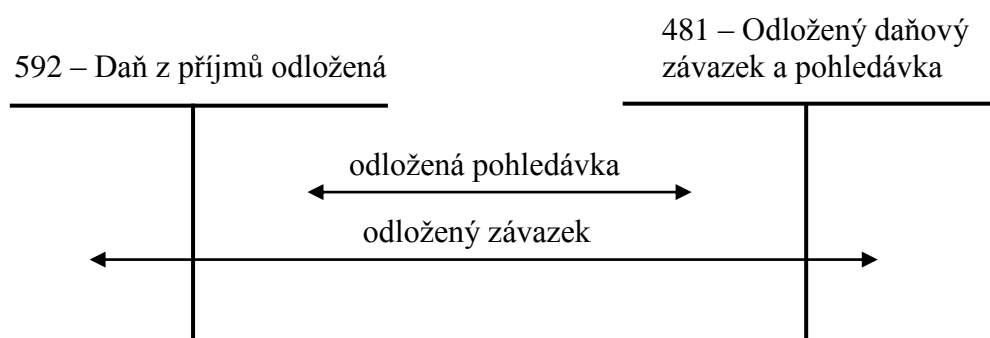
při výpočtu použita sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém je daňový dluh či pohledávka uplatněna, a to součinem výsledného rozdílu a sazby daně z příjmu. [6], [20]

Odložená daň se netýká trvalých rozdílů, kdy se jedná o náklady, které se účetně vztahují k danému účetnímu období, ale daňovým nákladem se nestanou v tomto, ani v žádném dalším účetním období.

O odložený daňový závazek jde v případě, že vypočtená splatná daň je nižší, než kolik by činila podle účetních hledisek. Respektive jde o přechodné rozdíly, které jsou zdanitelné, a které vyústí ve zdanitelné částky při určování základu daně budoucích období. Příkladem je vyšší účetní hodnota než daňová zůstatková cena odpisovaného hmotného nebo nehmotného majetku. Tento závazek se účtuje vždy. [6], [9]

V případě odložené daňové pohledávky jde o přechodné rozdíly odčitatelné, ty vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování základu daně budoucích období. Zde je příkladem opačná situace než v předchozím případě nebo vyšší daňová základna než účetní hodnota aktiv, způsobená tvorbou účetních opravných položek k aktivům, z nichž v budoucnu vznikne daňově uznatelný náklad. O odložené daňové pohledávce se účtuje s ohledem na zásadu opatrnosti. [9]

O odloženém daňovém závazku a pohledávce se účtuje v běžném roce následovně podle obrázku 3.



**Obrázek 3: Postup účtování odložené daně**

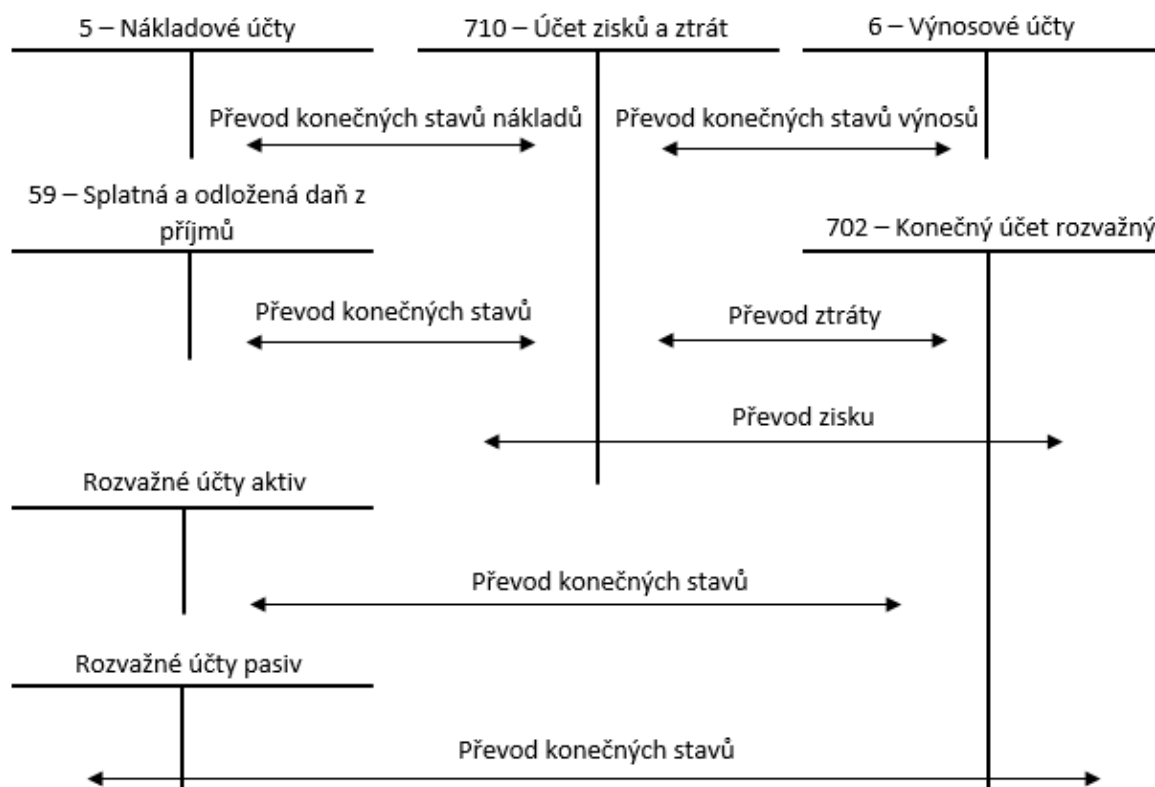
*Zdroj: upraveno podle [11]*

V prvním roce účtování o odložené dani se nepoužije účet 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka, ale část daně se zaúčtuje na účet 425 – Jiný výsledek hospodaření minulých let, a to ta část, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím. Poté bude účtováno jako v běžném účetním období. [11]

Tato daň neovlivňuje konečnou daňovou povinnost, ale má vliv na disponibilní výsledek hospodaření. [9]

## 2.12 Uzavření všech účtů

Po dokončení všech prací může dojít k uzavírání všech účtů jak rozvahových, tak výsledkových, a to na účty závěrkové, což je dobře znázorněné na obrázku 4. Dle Českého účetního standardu č. 002 se účty hlavní knihy uzavírají účetními zápisy a to následovně, zjistí se obraty stran MD a D u jednotlivých účtů, a poté se vyčíslí konečné zůstatky. Dále se aktivní a pasivní účty převedou na účet 702 – Konečný účet rozvažný, kdežto nákladové a výnosové na účet 710 – Účet zisků a ztrát. Posléze se převede zůstatek účtu 710 na účet 702 a to ve formě ztráty či zisku. V tomto okamžiku jedno účetní období končí, ale současně nové začíná, zde je důležité zajistit bilanční kontinuitu. V následujícím účetním období se účty otevírají pomocí účtu 701 – Počáteční účet rozvažný, přičemž se použijí zůstatky účtů zachycených na účtu 702. Zisk se zachytí na účtu 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení na straně D a v případě ztráty na straně MD. [5], [11]



Obrázek 4: Uzavření účtů – schéma

Zdroj: upraveno podle [12]

Vrcholem účetních operací je účetní závěrka, která se dle § 18 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví skládá z několika částí. Zahrnuje rozvahu, výkaz zisků a ztráty a přílohu, která doplňuje informace obsažené v předešlých částech. U obchodních společností účetní závěrka obsahuje i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. [10]

### 3 PŘEDSTAVENÍ PODNIKU

Přesný název podniku je Družstevní závody Dražice – strojírna s. r. o. (dále jen „DZD“), přičemž sídlem společnosti jsou Dražice 69, 294 71 Benátky nad Jizerou. DZD jsou společností s ručením omezeným, řadí se mezi středně velké firmy a jsou největším výrobcem ohřívačů vody v České republice, známým po celé Evropě. Společnost je od 6. května 1992 zapsána v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze. [2], [16]

#### 3.1 Historie

Značka DZ Dražice existuje již od roku 1956, kdy se jedním z programů stala zakázková výroba ohřívačů vody. V průběhu 70. a 80. let podnik vyvinul a začal vyrábět kombinovaný ohřívač vody a zaměstnával cca 50 zaměstnanců. V důsledku změny politické situace v roce 1989, vznikla o tři roky později rozdělením družstva soukromá společnost DZD, s. r. o. V období od roku 1992-2003 nastává prudký rozvoj výroby ohřívačů vody, kdy dochází k rozšíření sortimentu, modernizaci technologie a neustálému zvyšování výroby.

Firma NIBE Industrier AB, se sídlem ve švédském Markarydu, odkoupila v roce 2006 společnost DZD, vlastní 100 % obchodní podíl a je tak ovládající osobou, která má v ovládané osobě přímo rozhodující vliv. Následující rok byl pro společnost zlomový, kdy se uskutečnily změny v organizační struktuře, došlo k postupnému zvyšování produktivity práce a v neposlední řadě k maximálnímu využití technologií a rozšíření sortimentu výrobků. Společnost se v roce 2013 rozhodla ukončit působení své dceřiné společnosti, a to ze strategických i organizačních důvodů. Proces byl v červnu 2014 dokončen výmazem společnosti z obchodního rejstříku Slovenské republiky. [2], [3]

#### 3.2 Základní informace

Předmětem podnikání dle výpisu z obchodního rejstříku je [16]:

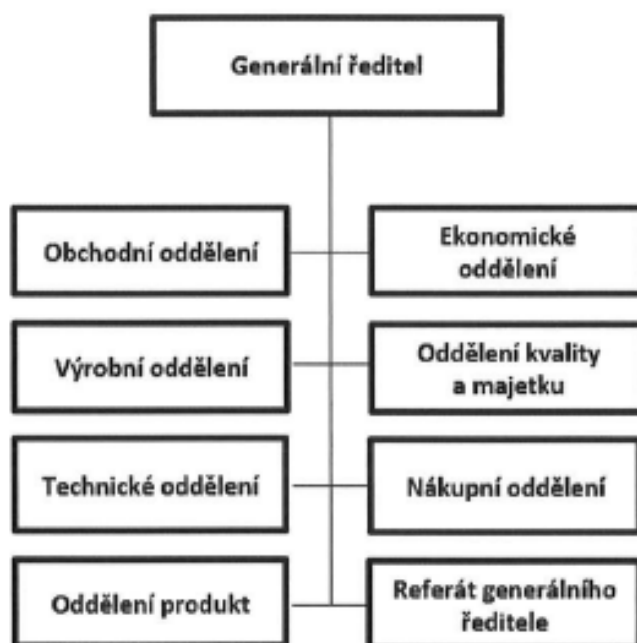
- zámečnictví, nástrojářství,
- výroba, instalace a opravy elektrických strojů a přístrojů, elektrických a telekomunikačních zařízení,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona,
- montáž, opravy a rekonstrukce chladících zařízení a tepelných čerpadel

Základní činností podniku je ovšem výroba a prodej ohřívačů vody, konkrétně se jedná o modely v provedení vodorovném, svislém, stacionárním, elektrickém a kombinovaném

v objemech od 5 l do 1000 l. Ohřivače vody této značky mají dominující podíl na trhu a jsou českými zákazníky velmi oblíbené a žádané. Výrobní řada obsahuje více než 380 typů a modifikací ohřivačů vody. Sortiment se skládá z elektrických ohřivačů vody, kombinovaných ohřivačů vody, zásobníků teplé vody, solárních zásobníků teplé vody, nerezových ohřivačů vody, zásobníků teplé vody – akumulární nádrže, příslušenství, fotovoltaických řešení a tepelných čerpadel NIBE. [18]

Společnost vyzdvihuje několik předností ohřivačů vody a to technologii, keramické topné těleso, smaltovou ocelovou nádobu, hořčíkovou anodu a polyuretanovou izolaci. DZD má udělenou licenci k užívání ochranné známky Český výrobek. Základní myšlenkou podniku je spokojenost zákazníků, čehož chce docílit pomocí distribučních sítí, servisu ohřivačů vody po celou dobu životnosti a neustálým zaváděním nových produktů a inovací stávajících. Dále stojí za zmínku i tradice, kvalita produktů a pověst společnosti zodpovědné vůči životnímu prostředí. [8], [18]

Na obrázku 5 je znázorněna organizační struktura společnosti, přičemž v roce 2015 došlo ke vzniku nového oddělení, a to oddělení produktu. [2]



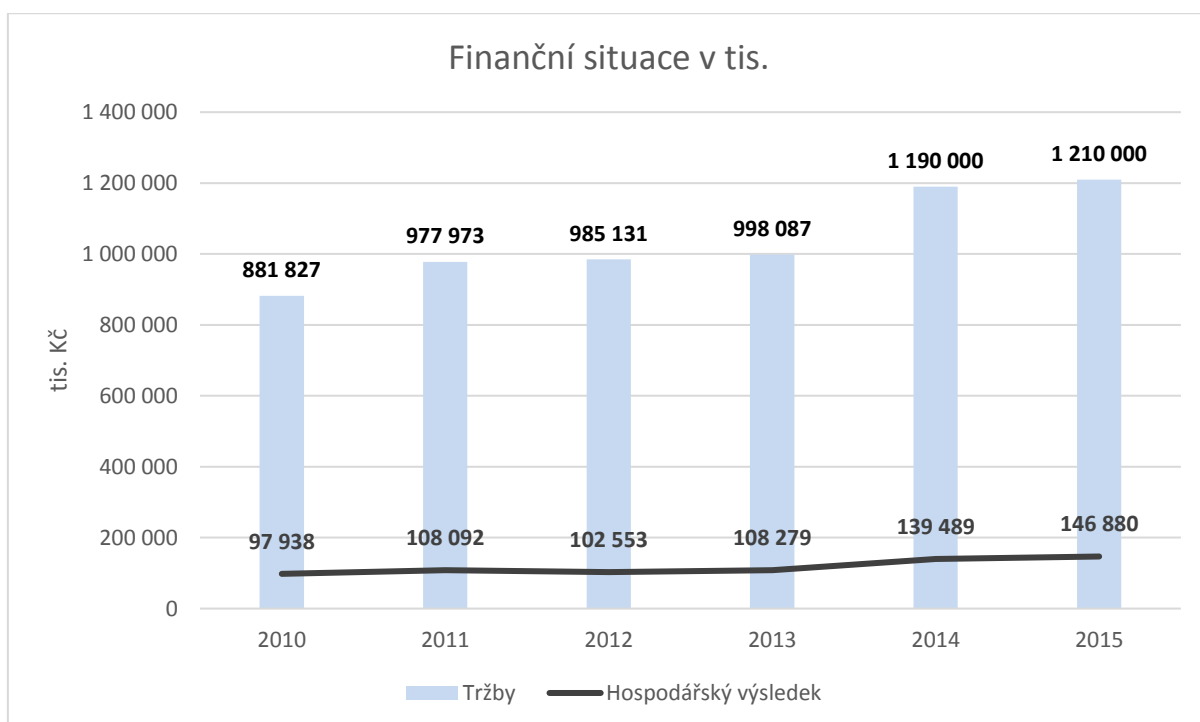
**Obrázek 5: Organizační struktura**

*Zdroj: [2]*



### 3.3 Vybraná data

Podle hodnot, které zobrazuje obrázek 6 lze říci, že účetní jednotka hospodaří se svými prostředky velmi efektivně a až na nepatrný pokles v roce 2013 má hospodářský výsledek za posledních sledovaných šest let růstovou tendenci. Tyto částky jsou pouze pro představu, a tudíž jsou zaokrouhleny na tisíce. O prosperitě podniku svědčí i zvyšující se počet zaměstnanců, kdy firma v roce 2015 zaměstnávala celkem 268 zaměstnanců (průměrný roční přepočten). Tržby překonaly plán a vyšplhaly se na 1,21 mld. Kč. [2], [3]



**Obrázek 6: Finanční situace za posledních šest let**

*Zdroje: upraveno podle [2]*

Hlavní činností společnosti je výroba ohřivačů vody a akumulčních nádrží, která v roce 2015 přesáhla hranici 200 000 ks., což představovalo meziroční růst 8,5 %. Na následujícím obrázku 7 je znázorněn vývoj zaokrouhleného počtu prodaných kusů za posledních šest let. [2]



**Obrázek 7: Počet prodaných kusů v jednotlivých letech**

*Zdroj: upraveno podle [2]*

## 4 ÚČETNÍ UZÁVĚRKA V PODNIKU

Účetnictví je v podniku vedené v souladu se zákonem o účetnictví, příslušnými nařízeními a vyhláškami platnými v České republice. Při účetní uzávěrce se ve společnosti DZD postupuje podle vnitropodnikové směrnice “Harmonogram účetní závěrky“, kterou vždy před koncem účetního období vydá finanční ředitel. V této směrnici je popsán postup uzávěrkových prací, kdy je účetní jednotka povinna zaúčtovat kromě všech běžných případů za prosinec i další účetní případy, které jsou podrobněji rozepsány ve směrnici. Účetní uzávěrku zpracovává hlavní účetní, která působí na ekonomickém úseku tohoto podniku a která při své práci využívá informační systém OrSoft Open. [2]

V následujících kapitolách bude popsána účetní uzávěrka za hospodářský rok 2015, přičemž byly informace čerpány z výroční zprávy, vnitropodnikových směrnic podniku a z rozhovorů s hlavní účetní.

### 4.1 Inventarizace majetku a závazků

Podnik pomocí inventarizace zajišťuje, aby bylo účetnictví úplné a průkazné. Inventarizace majetku a závazků je upravená vnitropodnikovou směrnicí “Inventarizace majetku a závazků“. Směrnice obsahuje postup jednotlivých dílčích inventarizačních komisí, postup kontrolorů, popis inventarizačních soupisů atd. K realizaci inventur a inventarizací vydává písemný příkaz ředitel společnosti, kde je stanoven termín provedení inventur a jsou jmenovány osoby zodpovědné za provedení inventury. Před vydáním příkazu dochází k internímu školení pracovníků, aby bylo zajištěno správné provedení inventur podle platné legislativy a interních předpisů. Inventarizační komise se skládá z hlavní inventarizační komise, která řídí inventarizaci, koordinuje všechnu činnost a vyhodnocuje výsledky. Dále je zde dílčí inventarizační komise, která provádí fyzickou inventuru a která je minimálně dvoučlenná, kdy jeden člověk má na starosti fyzické počítání, vážení, měření a značení zásob a druhý zapisuje stavy do evidenčních sčítacích listů. Je stanoven vedoucí dílčí inventarizační komise, který je jmenován pro jednotlivé oblasti (sklady). A namátkovou kontrolu stavů provádí kontrolní inventarizační komise.

Inventarizaci podléhá dlouhodobý majetek (včetně drobného), zásoby, finanční účty, zúčtovací vztahy, kapitálové účty a dlouhodobé závazky. Prvním krokem je inventura. V případě fyzické inventury, kterou provádějí u majetku hmotné, popř. nehmotné povahy, porovnávají fyzický stav s účetním a při dokladové inventuře, kterou používají u závazků, pohledávek a ostatních složek majetku, u nichž nelze provést fyzickou inventuru, dokládají

všechny doklady daného zůstatku účtu. Fyzickou inventuru provádějí všemi způsoby, jak počítáním, měřením, tak i vážením, záleží vždy na druhu majetku. Inventura se provádí při zastavené výrobě. Během inventury nesmí nikdo provádět žádné účtování či pohyby v počítači.

Společnost provádí řádnou inventarizaci, tzn. periodickou a průběžnou. Mimořádnou inventuru realizují při namátkové kontrole či při mimořádných událostech (vloupání, živelná pohroma). Při tomto procesu je vyhotovován inventurní soupis představující průkazný účetní záznam, který musí obsahovat určité náležitosti:

- skutečný stav veškerého majetku a závazků s jednoznačným určením majetku a závazků
- číslo a název účtu, který je inventarizován
- podpisový záznam osob odpovědné za zjištění skutečností a za provedení inventarizace
- způsob zjištění skutečných stavů
- ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury (i pro účely vytvoření rezerv, opravných položek a odpisu majetku)
- okamžik zahájení a ukončení inventury
- vyčíslení případných inventarizačních rozdílů
- způsob likvidace

Součástí inventurních soupisů jsou i přílohy. Jedná se o evidenční sčítací lístek, obalový evidenční lístek, zápis o provedené kontrole inventury, předávací protokol k inventurním lístkům a protokol o provedení inventury.

Dlouhodobý majetek, zjištěný fyzickou inventurou, se porovnává se sestavou z registru majetku z informačního systému OrSoft, přičemž se doplní o podpisové záznamy osob odpovědných za zjištění skutečností a za provedení inventarizace. Při inventarizaci finančního majetku obsahuje inventurní soupis identifikaci majetku (název společnosti, IČ) a hodnotu vkladu. K rozvahovému dni se finanční majetek oceňuje reálnou hodnotou, proto by si dílčí inventarizační komise vyžádala konečné či předběžné výkazy společností, u kterých majetková účast představuje podstatný vliv. Takovýto druh finančního majetku ale společnost nevlastní. Pro větší přehlednost následující tabulka č. 25 zobrazuje časový harmonogram inventarizací majetku a závazků, který obsahuje i způsob provedení inventury.

**Tabulka 25: Časový harmonogram inventarizací majetku a závazků**

Účtová třída	Předmět inventarizace	Termíny provádění inventarizace	Způsob provádění inventarizace	Určení zachycování majetku a závazků v účetnictví
<b>0</b>	<b>MAJETEK</b>			
	DNM i pronajatý vč. drobného nehmotného majetku	1. 11. – 31. 12.	Fyzická Dokladová	Sk. 01 Sk. 07
	DHM i pronajatý, v opravě apod. odepisovaný a neodepisovaný	1. 11. – 31. 12.	Fyzická Dokladová	Sk. 02 Sk. 03 Sk. 08
	Dlouhodobý drobný hmotný majetek	1. 11. – 31. 12.	Fyzická Dokladová	Účet 518 Operativní evidence
	Pořízení nehmotných a hmotných maj. vč. skladovaného DHM a drahých kovů a předmětů z nich	1. 11. – 31. 12.	Fyzická Dokladová	Sk. 04
	Poskytnuté zálohy na DHM a DNM	1. 11. – 31. 12.	Dokladová	Sk. 05
	DFM	31. 12.	Dokladová	Sk. 06
	Opravné položky k dlouhodobému majetku	31. 12.	Dokladová	Sk. 09
<b>1</b>	<b>ZÁSOBY</b>			
	MATERIÁL			Sk. 11
	Suroviny, základní materiál, pomocné látky, obaly, PHM	15. 12. – 31. 12.	Fyzická	112 – Materiál na skladě
	Materiál na cestě	31. 12.	Dokladová	119 – Materiál na cestě
	ZÁSOBY VLASTNÍ VÝROBY			Sk. 12
	Nedokončená výroba	15. 12. – 31. 12.	Fyzická	121 – Nedokončená výroba
	Výrobky	15. 12. – 31. 12.	Fyzická	123 - Výrobky

	<b>ZBOŽÍ</b>			Sk. 13
	Zboží ve skladech	15. 12. – 31. 12.	Fyzická	132 – Zboží ve skladech
	Zboží na cestě	31. 12.	Dokladová	139 – Zboží na cestě
	Opravné položky k zásobám	31. 12.	Dokladová	Sk. 19
<b>2</b>	<b>FINANČNÍ ÚČTY</b>			
	Finanční majetek	31. 12.	Dokladová Fyzická	Sk. 21, 22, 26
	Peníze – peněžní prostředky v hotovosti	31. 12.	Fyzická	211 - Pokladna
<b>3</b>	<b>ZÚČTOVACÍ VZTAHY</b>			
	Pohledávky, závazky, zúčtování se zaměstnanci a institucemi, zúčet. daní a dotací, přechodné účty aktiv a pasiv, opravné položky	31. 12.	Dokladová	Sk. 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39
<b>4</b>	<b>KAPITÁL. ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY</b>			
	Rezervy, bankovní úvěry, dlouhodobé závazky, odložená daň	31. 12.	Dokladová	Sk. 45, 47, 48

*Zdroj: [2]*

Za inventarizační rozdíl je v podniku brán rozdíl mezi evidovaným stavem majetku a závazků a skutečným stavem zjištěným inventarizací. Výsledky inventarizace se pořizují na základě údajů ze sčítacích listků, které jsou převedeny do počítačových souborů. Následně se tisknou sestavy, které obsahují stav před a po inventarizaci a sestavy manka a přebytků. Pro řádné vyhodnocení musí tyto sestavy umožnit třídění podle skladů, čísla účtu a čísla dílů.

Co se týká konkrétních výsledků inventarizace za rok 2015, manka v rámci přirozených úbytků v podniku nejsou, jelikož tyto úbytky vzhledem k povaze zásob nejsou možné. Ohledně jednotlivých druhů aktiv u dlouhodobého majetku nebylo zaznamenáno ani manko ani přebytek, na rozdíl od zásob, kdy k rozdílu dochází a jejich příčinou je lidský faktor, kdy je na mysli chybný výdej či záměna za jiný kus apod. Nikdy však nebyla potvrzena krádež. Inventarizací podléhá i již zmíněný finanční majetek, který byl zaznamenán bez manka a přebytku. Při inventarizaci pokladny se zhotovuje výčetka peněz, a jelikož pokladník má

plnou hmotnou odpovědnost, v okamžiku vzniku rozdílu by mu byli předepsáno manko k úhradě.

Při kontrole pohledávek je důležitá jejich splatnost. Společnost zaznamenala pohledávky po lhůtě splatnosti ve výši 18 755 tis. Kč, které tvoří cca 19 % ze všech krátkodobých pohledávek z obchodních vztahů. Závazky po splatnosti představují cca 14 % z celkové výše krátkodobých závazků z obchodních vztahů. Větší část těchto závazků však není více než 30 dní po splatnosti.

Konečný zůstatek ve výši 7 608 tis. Kč na účtu 331 – Zaměstnanci představuje nevyplacené mzdy za měsíc prosinec. Celkové mzdové náklady za rok 2015 činily 104 692 tis. Kč. Závazky ze sociálního zabezpečení tvoří částku 2 486 tis. Kč a ze zdravotního pojištění 1 361 tis. Kč. Tyto závazky nejsou po lhůtě splatnosti. Co se týká závazků vůči státu, daňové závazky činí 6 684 tis. Kč, které nejsou po lhůtě splatnosti. Závazky z daně ze závislé činnosti představují 1 243 tis. Kč a závazky z daně z přidané hodnoty jsou ve výši 5 441 tis. Kč.

## **4.2 Zaúčtování účetních operací na konci účetního období**

Následující kapitoly obsahují popis jednotlivých činností, které byly v podniku ke konci účetního období provedeny, a to podle platných právních předpisů příslušného roku.

### **4.2.1 Dlouhodobý majetek**

Jelikož DZD je výrobní podnik, potřebuje dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek v podobě budov, dílem, strojů a softwarů, který je evidován v pořizovací ceně. O dlouhodobý hmotný majetek jde v případě, že jeho pořizovací cena je vyšší než 40 tis. Kč. Nehmotný dlouhodobý majetek má stanovenou hranici 60 tis. Kč. V případě nižší ceny tento majetek není vykazován v rozvaze a je účtován do nákladů v roce jeho pořízení. K 31. 12. 2015 byla do nákladů zahrnuta částka u dlouhodobého hmotného majetku 20 226 tis. Kč a u dlouhodobého nehmotného majetku 1 960 tis. Kč.

Cena dlouhodobého majetku vlastní výroby obsahuje přímý materiál, přímé mzdy a režijní náklady, které jsou přímo spojené s jeho výrobou až do doby jeho aktivace.

Dlouhodobý finanční majetek představuje majetkové účasti v ovládaných osobách a osobách pod podstatným vlivem, kdy je účtován v pořizovací ceně, která zahrnuje náklady související s pořízením, například poplatky a provize makléřům, poradcům, burzám. Tyto majetkové účasti jsou k rozvahovému dni oceňovány pořizovací cenou a v okamžiku

dočasného snížení realizovatelné hodnoty je tvořena opravná položka, která přechodně sníží hodnotu majetku. Podnik ale žádný dlouhodobý finanční majetek nevlastní.

Mezi uzávěrkové účetní operace patří v souvislosti s dlouhodobým majetkem odpisy. V následující tabulce 26 jsou zobrazeny jednotlivé druhy majetku, metoda a doba odpisování, kde se můžeme všimnout, že je u všech druhů majetku použita lineární odpisová metoda. Odpisování majetku je v podniku prováděno na základě odpisového plánu.

**Tabulka 26: Odpisování majetku**

<b>Majetek</b>	<b>Metoda</b>	<b>Doba odpisování</b>
Průmyslové a administrativní budovy	Lineární	45 let
Zpevněné plochy a inženýrská díla	Lineární	30 let
Technologie výroby a manipulační zařízení	Lineární	15 let
Výrobní stroje a dopravní prostředky	Lineární	8 let
Ruční nářadí a hardware	Lineární	4 roky
Výrobní formy	Lineární	72–96 měsíců
Software	Lineární	36–72 měsíců
Ocenitelná práva	Lineární	dle životnosti

*Zdroj: [2]*

Odpisy za rok 2015 celkem činily 20 798 tis. Kč a v průběhu roku nedošlo k důvodu jejich přerušení. V nadcházející tabulce 27 jsou vidět odpisy u jednotlivých druhů majetků, kdy největší část představují odpisy strojů a zařízení.

**Tabulka 27: Odpisy u jednotlivého majetku**

<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	<b>Odpisy v tis.</b>	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>Odpisy v tis.</b>
Ocenitelná práva	82	Stavby	4 296
Software	578	Stroje a zařízení	14 032
Jiný DNM	53	Dopravní prostředky	1 757

*Zdroj: upraveno podle [2]*

Společnost disponuje pronajatým majetkem, kdy jsou po dobu trvání leasingové splátky rovnoměrně zahrnuty do nákladů. Jedná se o dopravní prostředky, stroje a zařízení. V případě uplatnění možnosti odkupu je předmět zařazen do majetku v kupní ceně. K 31. 12. 2015 byla



zaplacená určitá část leasingových splátek ve výši 7 952 tis. Kč, další část je splatná do 1 roku a poslední v následujících letech.

Ke konci účetního období byl zkontrolován účet 042 – Pořízení hmotného majetku. Jeho zůstatek nebyl nulový, a to z důvodu rozestavěnosti.

#### **4.2.2 Závěrečné operace u zásob**

Jednotlivé druhy zásob jsou oceňovány různými způsoby. Materiál je v podniku oceňován v pořizovací ceně, která obsahuje cenu pořízení, dále pak celní poplatky, skladovací poplatky při dopravě a dopravné za dodání do výrobního areálu. Úbytek je pak oceňován metodou váženého aritmetického průměru. Vlastní výrobky včetně nedokončené výroby jsou oceňovány vlastními náklady. Ty se skládají z ceny materiálu, práce a proporcionální části výrobních režijních nákladů. Úbytek je poté oceňován standardními cenami. Zboží je evidováno ve standardní ceně, která zahrnuje cenu pořízení, celní poplatky, skladovací poplatky při dopravě a dopravné za dodání do skladu. Poté rozdíl vzniklý mezi standardními cenami a skutečnými pořizovacími náklady je účtován jako oceňovací odchylka a proporcionálně rozpouštěn do nákladů.

DZD používají oba dva způsoby účtování zásob A i B, a to podle druhu zásob. K 31. 12. 2015 výše zásob činila 98 770 tis. Kč.

Podle vnitropodnikové směrnice mají být všechny dodavatelské faktury týkající se určitého účetního období vystavené až po začátku následujícího účetního období účtovány jako nevyfakturované dodávky prostřednictvím účtu 389 – Dohadné účty pasivní na základě patřičných písemných podkladů pro zaúčtování. Konečný zůstatek k 31. 12. na účtu 389 – Dohadné účty pasivní byl ve výši 70 112 tis. Kč. Tato částka prezentuje především nevyfakturované zákaznické bonusy.

V roce 2015 nastala situace, kdy v hospodářském roku přišly faktury, ale materiál již ne, tudíž byl použit účet 119 – Materiál na cestě.

#### **4.2.3 Časové rozlišení nákladů a výnosů**

K dodržení principu aktuálnosti je nezbytně nutné časově rozlišit náklady a výnosy. Tyto případy se v podniku řídí podle směrnice “Zásady pro účtování nákladů a výnosů a pro jejich časové rozlišování”.

Směrnice “Harmonogram účetní závěrky“ uvádí, že v okamžiku, kdy nebude možné z objektivních důvodů do 31. 12., vystavit za některá plnění faktury, bude použit příslušný

výnosový účet společně s účtem 388 – Dohadné účty aktivní. Tento účet měl k 31. 12. 2015 konečný zůstatek 1 617 tis. Kč. Dále do této části spadá i účet 398 – Dohadné účty pasivní, o kterém již byla zmínka v předchozí kapitole zabývající se zásobami. Oba dva účty se používají v případě, že částka není známa, tudíž se musí odhadnout.

V případě, že je u nákladů či výnosů známá výše, období a věcné vymezení, jsou používány účty časového rozlišení způsobem, který je uveden již v teoretické části, přičemž se společnost řídí platnými účetními předpisy.

Účet 381 - Náklady příštích období se v podniku používá v okamžiku, kdy se jedná o náklady na pojištění činnosti a majetku, finanční pronájem s následnou koupí najaté věci, dálniční známky použité až v následujícím období, reklamu, inzerci, náklady na veletrhy, certifikace, licence, nájemné zaplacené na jedno či více účetní období dopředu a účetní službu. Končený zůstatek účtu byl podle rozvahy v roce 2015 ve výši 5 200 tis. Kč.

Jelikož podnik neustále zavádí nové produkty a inovuje ty stávající, je zapotřebí vynaložit určité náklady na výzkum a vývoj. Vývoj představuje transformaci nových znalostí či metod, získané výzkumem, na nové či výrazně kvalitnější výrobky a výrobní procesy. Tyto náklady jsou účtovány za pomoci účtu 382 - Komplexních nákladů příštích období a jsou rozpouštěny po dobu tří let, kdy musí splnit stanovené podmínky. Výrobek či proces musí mít technické a ekonomické uplatnění a výsledky tohoto vývoje se podnik rozhodl využít. V případě nesplnění těchto podmínek, nejsou tyto náklady rozpouštěny, ale jsou účtovány do nákladů v období, ve kterém byly vynaloženy. Náklady vzniklé v souvislosti s realizací vývojových projektů eviduje finanční oddělení pomocí zakázkové evidence. Popisy charakteru, průběhu realizace projektů a jejich výsledky jsou obsaženy v operativní evidenci, kterou má na starosti pracovníci odpovědní za jednotlivé projekty. Na základě této evidence vypracovává finanční oddělení interní záznamy (karty) jednotlivých projektů, do kterých se zapisují přímé mzdové a materiálové náklady a které poté slouží jako podklady pro účtování. Po ukončení projektu či u neukončených projektů provede finanční oddělení k datu roční účetní uzávěrky součet vynaložených nákladů a na jejich základě zaúčtuje výše komplexních nákladů příštích období, které v roce 2015 činily 1 948 tis. Kč.

Prostřednictvím účtu 383 - Výdaje příštích období se k datu účetní závěrky účtují ve společnosti veškeré náklady na základě došlé faktury v následujícím období. Do této oblasti spadá například přeprava zboží zaplacená v příštím účetním období, nájemné placené pozadu, vodné, stočné a elektrická energie placené až po skončení účetního období, úroky placené

v příštím období, pojistné zásilek zboží či obrátový bonus za odebrané výrobky poskytovaný odběratelům.

Výnosy z titulu zakoupených prodloužených záruk na období po skončení zákonné záruční doby 2 roky se účtují na účet 384 - Výnosy příštích období, které na konci účetního období dosahovaly částky 7 743 tis. Kč.

Společnost na účet 385 – Příjmy příštích období účtuje zejména příjmy za pojistné plnění od pojišťoven či obrátové bonusy z obrátu za odběr materiálu či zboží. Výdaje a příjmy příštích období nebyly v roce 2015 vůbec použity.

Účty časového rozlišení podléhají dokladové inventarizaci, kdy se posuzuje jejich výše a odůvodněnost.

Časové rozlišení se nemusí používat jedná-li se o nevýznamné částky či se jedná o pravidelně se opakující se výdaje, přičemž nesmí být dotčen účel časového rozlišení a společnost nesleduje záměrné upravování výsledku hospodaření. Za pravidelně se opakující výdaje podnik považuje úhrady za činnost daňového poradce sestavujícího daňové přiznání za uplynulé zdaňovací období.

Za nevýznamné částky podnik pokládá:

- nákup kancelářských a hygienických potřeb
- nákup kalendářů
- nákup cartridge a tonerů
- nákup vizitek
- předplatné odborné literatury
- telefonní poplatky na přelomu dvou účetních období
- propagační materiály
- ostatní pravidelné výdaje, které svou výší nepřesáhnou 5 tis. Kč (schválení finančním manažerem)

#### **4.2.4 Rezervy**

Společnost tvoří k rozvahovému dni několik druhů rezerv, které jsou vytvářeny na základě platné legislativy a řídí se směrnici “Zásady pro tvorbu rezerv“. Jde o odhad částek, které bude muset podnik v budoucnu vynaložit. Jedná se o rezervu na nevybranou dovolenou, na záruční opravy, rezervu na daň z příjmů, rezervu na odměny a ostatní rezervy. Mezi ostatní rezervy patří například rezervy bonusy jednatelů, rezervy na kurzové ztráty, případně rezervy na nevyřešené soudní spory.

Obecně se výše rezerv určuje na základě odborného odhadu, který má na starosti odpovědná osoba. Přihlíží se k současným skutečnostem a znalostem, jednotlivým případům a obdobím, ve kterých se dají tato rizika a ztráty očekávat. Velmi se využívá zkušeností z minulých let.

Rezerva na nevybranou dovolenou je tvořena na základě analýzy nevybrané dovolené za dané účetní období a průměrných mzdových nákladů, do kterých spadají i náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Pro tento výpočet se bere průměrný výdělek zaměstnance, který je vypočítán ze 4. čtvrtletí účetního období. V roce 2015 byla vytvořena ve výši 664 tis. Kč. Na základě analýzy nákladů historicky vynaložených na záruční opravy se vytváří další druh rezerv, konkrétně rezerva na záruční opravy, která ve sledovaném roce činila 664 tis. Kč, kdy se při tvorbě přihlíží ještě ke skladbě záruk poskytnutých v běžném období. Přesnou výši stanoví účetní jednotka aritmetickým průměrem poměrů nákladů na záruční opravy vůči tržbám za předcházející dvě účetní období. Všechny druhy rezerv, kromě rezervy na daň z příjmů, se účtují na nákladový účet 554 – Tvorba a zúčtování ostatní rezerv, který není daňově účinný.

Jelikož okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku stanovení výše daňové povinnosti, podnik vytváří rezervu na daň z příjmu, která se účtuje na MD účtu 599 – Náklady hospodářských středisek a na D 453 – Rezerva na daň z příjmů, a která se následující rok rozpustí a zaúčtuje se zjištěná daňová povinnost. Výše této rezervy vychází z platných ustanovení zákona o dani z příjmů právnických osob. K rozvahovému dni se účtuje o kompenzaci se zaplacenými zálohami, které jsou zaznamenávány na účtu 341 – Daň z příjmů. V případě, že jsou zálohy vyšší než vytvořená rezerva, je v aktivech vykázána snížená pohledávka a účet 453 má nulový konečný zůstatek. V opačném případě je v pasivech vykázána rezerva snížená o zaplacené zálohy a účet 341 má nulový konečný zůstatek. Tato situace nastala i ve sledovaném roce 2015. Jak můžete vidět v tabulce 28, rezerva na daň z příjmu ve výši 33 577 tis. Kč byla snížena o zaplacené zálohy na částku 4 728 tis. Kč a poté je výsledná pohledávka v rozvaze vykázána v položce Stát – daňové pohledávky.

**Tabulka 28: Přehled rezerv**

	Rezerva na záruční opravy	Rezerva na nevyčerpanou dovolenou	Rezerva na odměny	Ostatní rezervy	Rezerva na daň z příjmů	Celkem
Zůstatek k 1. 1. 2015	38 089	641	1 653	218	32 473	73 074
Tvorba	664	664	1 506	56	33 577	36 467
Rozpuštění/Čerpání	-3 603	-641	-1 653	-218	-32 473	-38 588
Zůstatek rezerv k 31. 12. 2015	35 150	664	1 506	56	33 577	70 953
Zaplacené zálohy na daň z příjmů	-	-	-	-	-28 849	-28 849
Zůstatek rezerv snížený o zálohy na daň z příjmů k 31. 12. 2015	35 150	664	1 506	56	4 728	42 104

*Zdroj: upraveno podle [2]*

Podnik o všech typech rezerv účtuje vždy na konci účetního období, používá pro přehlednější evidenci analytické účty, které jsou součástí účtového rozvrhu společnosti a ruší rezervy ve stejném období, kdy pominou důvody jejich vytvoření.

I rezervy podléhají inventarizaci, která je provedena na konci účetního období, tudíž jsou odpovědní pracovníci povinni předat podklady pro zaúčtování rezerv do účtárny.

#### **4.2.5 Kurzové rozdíly**

Organizace využívá pro přepočet transakcí v cizí měně denní kurz ČNB. K rozvahovému dni jsou aktiva a pasiva v zahraniční měně přepočteny podle kurzu devizového trhu vyhlášeného ČNB, kdy ke konci účetního období účtuje kurzové rozdíly vyskytující se na účtech účtových skupin 21, 22, 25, 26 a od roku 2003 také 31 a 32 jako kurzové zisky (účet 663) či kurzové ztráty (účet 563). Tento kurz je k dispozici na webových stránkách ČNB. DZD používá několik cizích měn například eura, dolary, švédské koruny či dánské koruny. V roce 2015 byly vykazovány kurzovní ztráty ve výši 4 738 tis. Kč a kurzovní zisky ve výši 3 500 tis. Kč.

#### **4.2.6 Opravné položky**

Účetní jednotka na konci účetního období vytváří účetní opravné položky a daňové opravné položky k nepromlčeným pohledávkám podle zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Opravné položky jsou tvořeny k zásobám a k pohledávkám nikoliv však k dlouhodobému majetku či krátkodobému finančnímu majetku.

Opravná položka ke zboží byla v roce 2015 vytvořena ve výši 2 192 tis. Kč, k hotovým výrobkům ve výši 657 tis. Kč a ke zbývajícím druhům zásob v celkové výši 141 tis. Kč.

Důvodem pro vytvoření těchto přechodných snížení hodnot zásob bylo, že jednotlivé položky neměly více než jeden rok skladový pohyb.

Jak již bylo zmíněno, k 31. 12. 2015 byl konečný zůstatek krátkodobých pohledávek z obchodních vztahů ve výši 110 077 tis. Kč, ze kterých 18 755 tis. Kč představují pohledávky po splatnosti. V tomtéž roce byla vytvořena opravná položka k pochybným pohledávkám ve výši 9 446 tis. Kč, která byla stanovena na základě vlastní analýzy platební schopnosti zákazníků a věkové struktury pohledávek. K pohledávkám, které jsou 180 dní po splatnosti, se vytváří účetní opravné položky k pohledávkám do výše 100 %. Podnik během roku nezaznamenal žádnou nedobytnou či problematicky vymahatelnou pohledávku, tudíž nebylo nutné provést odpis pohledávky.

Z tabulky 29 je zřejmé, že společnost na konci roku opravnou položku rozpustila či použila a vytvořila dle potřeb novou.

**Tabulka 29: Přehled opravných položek**

	Opravná položka k zásobám	Opravná položka k pohledávkám	Celkem
Zůstatek k 1. 1. 2015	3 355	9 804	13 159
Tvorba	2 990	9 446	12 436
Rozpuštění/použití	-3 355	-9 804	-13 159
Zůstatek k 31. 12. 2015	2 990	9 446	12 436

*Zdroj: upraveno podle [2]*

### 4.3 Zjištění účetního výsledku před zdaněním

Hospodářský výsledek podnik získal porovnáním výnosů a nákladů za pomoci informačního systému, kdy jsou výnosy tvořeny z většinové části tržbami, které jsou podrobněji rozepsány v tabulce 30 pro zajímavost v porovnání s rokem minulým. Největší podíl tvoří tržby za prodej vlastních výrobků v České republice. Společnost má uzavřené smlouvy se spřízněnými osobami, kdy v roce 2015 činily výnosy z prodeje výrobků a služeb od těchto osob 22 188 tis. Kč.

**Tabulka 30: Tržby za rok 2014 a 2015**

		Tržby v		Vývoz	
		tuzemsku	EU	Ostatní	Celkem
Tržby za prodej zboží	2015	231 332	25 335	15 631	272 298
	2014	214 357	23 034	21 425	258 816
Tržby za prodej vl. výrobků	2015	475 333	303 326	155 757	934 416
	2014	451 455	290 791	161 831	904 077
Tržby za prodej služeb	2015	5 305	1 897	873	8 075
	2014	4 737	1 684	-	6 421
Celkem	2015	711 970	330 558	172 261	1 214 789
	2014	670 549	315 509	183 256	1 169 314

*Zdroj: upraveno podle [2]*

Výsledek hospodaření za běžnou činnost se v roce 2015 dostal na částku 182 022 tis. Kč. Je složen z provozního výsledku hospodaření (182 306 tis. Kč) a z finančního výsledku hospodaření (- 264). Jelikož nebyly zaznamenány žádné mimořádné výnosy ani náklady, mimořádný výsledek hospodaření byl nulový. Výsledek hospodaření za účetní období, respektive hospodářský výsledek před zdaněním, je tedy roven výsledku hospodaření za běžnou činnost.

#### **4.4 Výpočet základu daně z příjmů a zaúčtování daňové povinnosti**

Pro výpočet daně musí být hospodářský výsledek ještě poupraven. Tuto práci má v podniku na starost daňový poradce, který sestavuje za uplynulé účetní období daňové přiznání. Jelikož jsou v DZD používány jak daňové, tak i účetní odpisy, byl při stanovení základu zohledněn rozdíl mezi těmito odpisy. Dále zde byly uplatněny odčitatelné položky, a to v podobě darů v hodnotě cca 227 tis. Kč. Daňová ztráta nebyla odečtena jako odčitatelná položka, poněvadž ji podnik několik let nevykazoval. V opačném případě by ji mohl uplatnit nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích. Pro výpočet daně byla použita daňová sazba 19 %, přičemž byla tato daň ponížena o slevu za zaměstnance se zdravotním postižením, přičemž se v roce 2015 jejich počet po přepočtu vyšplhal na 3,66 osob.

Daň z příjmů zahrnuje splatnou daň a změnu stavu v odložené dani, přičemž splatná daň se skládá z odhadu daně, který byl v roce 2015 ve výši 33 577 tis. Kč a který je vypočtený z daňového základu s použitím daňové sazby platné v první den účetního období. A dále zahrnuje i veškeré doměrky a vratky za minulé období, které činily – 299 tis. Kč, což bylo

upřesnění odhadu daně za minulé zdaňovací období. Daň z příjmu splatná ve výsledku činila 33 278 tis. Kč.

Při výpočtu odložené daně se berou v úvahu veškeré dočasné rozdíly mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a pasiv, dále pak další dočasné rozdíly například daňová ztráta. Používá se očekávaná daňová sazby platná pro období, ve kterém je daňový závazek či pohledávka uplatněny. V případě tohoto podniku se o odložené daňové pohledávce, která podle tabulky 31 je ve výši 8 026 tis. Kč, se účtuje pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že bude v následujících účetních obdobích uplatněna. Odložený daňový závazek za rok 2015 činil 7 888 tis. Kč, změna oproti minulému roku a zároveň výše daně z příjmu odložené byla 1 864 tis. Kč.

**Tabulka 31: Výpočet odložené daňové pohledávky/závazku**

	Pohledávky		Závazky		Rozdíl	
	2015	2014	2015	2014	2015	2014
Dlouhodobý majetek	-	-	-15 914	-14 647	-15 914	-14 647
Rezervy	7 101	7 673	-	-	7 101	7 673
Opravné položky	925	950	-	-	925	950
Odložená daňová pohledávka/(-)závazek	8 026	8 623	-15 914	-14 647	-7 888	-6 024

*Zdroj: upraveno podle [2]*

Hospodářský výsledek po zdanění činil za účetní období 146 880 tis. Kč, o jehož rozdělení nebylo k datu sestavení účetní závěrky rozhodnuto. Společnost ale plánuje vyplatit dividendy v hodnotě 100 000 tis. Kč. (2014 – 150 000 tis. Kč)

Za sestavení účetní závěrky, která podává poctivý a věrný obraz v souladu s českými účetními předpisy, je ve společnosti zodpovědný statutární orgán, který je dále zodpovědný za takový kontrolní vnitřní systém, který je nezbytně nutný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem či chybou. Statutární orgán obsahuje 6 členů, kdy jsou oprávněni za společnost jednat dva jednatelé společně.

Účetní závěrka, která zahrnuje rozvahu k 31. 12. 2015, výkaz zisku a ztrát za rok 2015 a přílohy, včetně popisu použitých účetních metod a dalších vysvětlujících informací, je připravena v souladu s vyhláškou MF ČR č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.



## 5 ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ

Rok 2015 byl pro společnost úspěšný, což je zřetelné jak z mezi nárůstu tržeb, tak hospodářského výsledku či prodaných kusů. To vše je zapříčiněno kombinací vysoké obchodní a marketingové aktivit, inovacemi, udržení klíčových zaměstnanců či neustálé optimalizace nákladů. V tomto roce navíc podnik úspěšně obhájil mezinárodně uznávané certifikáty CSEN ISO 9001:2009, CSEN ISO 14001:2005 a CSEN ISO OHSAS 18001:2008.

Podle rozvahy společnosti vlastní zdroje představují cca 76 % celkového kapitálu a cizí zdroje v částce 175 808 tis. Kč jsou převážně tvořeny z krátkodobých závazků a rezerv. Dobrým příznakem je i to, že DZD nemá žádné bankovní úvěry či jiné výpomoci.

Při psaní této bakalářské práce nebyly zjištěny žádné vážné nedostatky při provádění účetní uzávěrky, které by ovlivnily věrný a poctivý obraz o stavu účetní jednotky. Společnost vychází při svých činnostech především ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, vyhlášky č. 500/2002 Sb., Českých účetních standardů pro podnikatele a detailně vypracovaných vnitropodnikových směrnic podniku. Tyto zákony a standardy se nesnaží nikterak obejít, ale svědomitě je dodržuje.

Toto tvrzení může být potvrzeno i dodržováním účetních zásad. Firma například plní zásadu opatrnosti, tzn. nenadhodnocuje svá aktiva a nepodceňuje pasiva. V této souvislosti DZD tvoří opravné položky, rezervy, počítá odloženou daň a odepisuje majetek. Časově rozlišuje náklady a výnosy, tudíž respektuje zásadu i aktuálnosti a všechny informace jsou ve společnosti doložené účetním dokladem.

I když je podnik na dobré úrovni, což značí i rostoucí tendence zisku, a není třeba provádět žádné zásadní změny, níže je uvedeno pár doporučení.

Účetní jednotky si často ulehčují práci tím, že ztotožňují účetní odpisy s daňovými, což s sebou nese řadu výhod. Například není zapotřebí provádět korekce výsledku hospodaření z důvodu různosti odpisů v daňovém přiznání či se sníží administrativní náročnost spojená s evidencí a aktuálním oceněním dlouhodobého majetku. V případě DZD tomu tak není. Při odepisování dlouhodobého majetku jsou používány lineární účetní odpisy, které se řídí podle času. Tento způsob je dobrý při odepisování průmyslových a administrativních budov či softwaru. Ale z důvodu přesnějšího vyjádření opotřebování majetku, by například u výrobních strojů či dopravních prostředků byl vhodnější výkonový způsob odepisování ať už podle objemu výkonu či podle odpracované doby.

Společnost tvoří rezervy podle svých potřeb například rezervu na záruční opravy, na nevyčerpanou dovolenou, na odměny či rezervu na daň z příjmů. Všechny tyto typy jsou ale daňově neúčinné. Jedná se o tzv. účetní rezervy, kdy zůstatky příslušných nákladových účtů jsou z výsledku hospodaření při jeho úpravě na základ daně vyřazeny. Jelikož DZD neustále disponuje hmotným majetkem ve formě budov, staveb, strojů, zařízení či dopravních prostředků, mohly by tvořit i rezervu na opravy hmotného majetku. Tento druh rezerv je upraven zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, a tudíž je po splnění podmínek daňově uznatelný a snížil základ daně, což by mělo za následek i nižší daňovou povinnost.

## ZÁVĚR

Účetní práce za celé účetní období vrcholí v každé účetní jednotce sestavením účetní závěrky. Jejímu sestavení předchází neméně důležitý soubor činností zvaných jako uzávěrkové účetní operace, které zahrnují inventarizaci, zaúčtování účetních operací na konci účetního období, zjištění hospodářského výsledku před zdaněním či výpočtu základu daně a zaúčtování daňové povinnosti. Proces všech těchto operací je poměrně náročný, ale nezbytně nutný k věrnému a poctivému zobrazení hospodářské a finanční situace účetní jednotky.

Bakalářská práce se skládá ze dvou částí, z teoretické a praktické, přičemž jsou rozděleny do kapitol a podkapitol.

První část se zabývala teorií, která se pojila k uzávěrkovým účetním operacím. Pro zjednodušení vymezení pojmů a činností, které jsou vykonávány na přelomu účetního období, byly k jednotlivým kapitolám připojeny praktické příklady většinou ve formě tabulek s postupem účtování či schémat pro lepší pochopení systému.

V druhé části této práce byly popsány jednotlivé operace účetní uzávěrky z praktického hlediska, a to ve společnosti Družstevní závody Dražice – strojírna s. r. o., která se zabývá výrobou ohřívačů vody a akumulčních nádrží. Nejdříve byl podnik představen a následně byla provedena analýza postupů a ostatních informací v rámci uzávěrkového procesu, a to převážně na základě prostudování firemních dokumentů. V poslední kapitole je popsáno zhodnocení společnosti společně s podáním návrhů na případné zlepšení celého uzávěrkového procesu. Celá praktická část této práce je postavena na konkrétních číslech, které se pojí k roku 2015.

Velkým přínosem po nastudování odborné literatury bylo rozšíření vědomostí a v případě praktické části seznámení se s chodem společnosti v rámci účetnictví.

## POUŽITÁ LITERATURA

- [1] České účetní standardy pro podnikatele. Businesscenter.cz [online]. [cit. 2016-06-01]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/>
- [2] Firemní dokumentace
- [3] Historie společnosti. *Dražice člen skupiny NIBE* [online]. [cit. 2017-03-17]. Dostupné z: <http://www.dzd.cz/cs/profil/historie-spolecnosti>
- [4] HULEŠ, Jan, Antonín JEŘÁBEK, Josef PODHORSKÝ a Ludvika ROKOSOVÁ. *Novelizovaný zákon o účetnictví s výkladem*. Olomouc: ANAG, 2001. Právo (ANAG). ISBN 80-726-3088-1.
- [5] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Praktický průvodce českými účetními standardy pro podnikatele*. Praha: Linde, 2005. Praktické ekonomické příručky. ISBN 80-720-1554-0.
- [6] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 14. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2004. ISBN 80-727-3098-3.
- [7] NOVOTNÝ, Pavel. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2016*. Desáté vydání. Praha: Grada Publishing, a. s., 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5803-9.
- [8] Ohříváče vody. *Dražice člen skupiny NIBE* [online]. [cit. 2017-03-17]. Dostupné z: <http://www.dzd.cz/cs/ohrivace-vody-bojlery>
- [9] OREMUSOVÁ, Petra a Jiří STROUHAL. *Meritum Téma Účetní závěrka 2007*
- [10] PASEKOVÁ, Marie. *Finanční účetnictví*. Vyd. 2. upr. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2004. ISBN 80-731-8197-5.
- [11] SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojný účetnictví 2016*. 22. vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0031-6.
- [12] ŠTOHL, Pavel a Vlasislav KLIČKA. *Maturitní okruhy z účetnictví 2013: pro studenty OA a středních škol s výukou účetnictví*. 6. upravené vydání. Znojmo: Nakladatelství Ing. Pevl Štohl, s. r. o., 2013. ISBN 978-80-87237-56-4.
- [13] ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2015: pro střední školy a pro veřejnost*. Šestnácté, upravené vydání. Znojmo: Pavel Štohl s.r.o., 2015. ISBN 978-80-87237-81-6.
- [14] *Účetnictví podnikatelů: fyzické osoby: obchodní společnosti*. Praha: Oeconomica, 2005. ISBN 80-245-0860-5.

- [15] Účtování kurzových rozdílů. *Uctovani.net* [online]. [cit. 2017-03-17]. Dostupné z: <https://www.uctovani.net/clanek.php?t=Uctovani-kurzovych-rozdilu&idc=52>
- [16] Úplný výpis z obchodního rejstříku. *Veřejný rejstřík a Sbirka listin* [online]. [cit. 2017-03-17]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=443416&typ=UPLNY>
- [17] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. *Business.center.cz* [online]. [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/uctov2002-500/>
- [18] Základní informace. *Dražice člen skupiny NIBE* [online]. [cit. 2017-03-17]. Dostupné z: <http://www.dzd.cz/cs/profil/zakladni-informace>
- [19] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. *Business.center.cz* [online]. [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/uvod.aspx>
- [20] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. *Business.center.cz* [online]. [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>
- [21] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. *Business.center.cz* [online]. [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/rezervy/>

## SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A ..... Vzorový účtový rozvrh



## VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro potreby učebnice Účetnictví)

- 38 - Přechodné účty aktiv a pasiv
  - 381 - Náklady příštích období
  - 382 - Komplexní náklady příštích období
  - 383 - Výdaje příštích období
  - 384 - Výnosy příštích období
  - 385 - Příjmy příštích období
  - 388 - Dohadné účty aktivní
  - 389 - Dohadné účty pasivní
  - 39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování
  - 391 - Opravná položka k pohledávkám
  - 395 - Vnitřní zúčtování
  - 398 - Spojovací účet při sdružení
- Účtová třída 4 - KAPITÁLOVÉ ÚČTY**  
**A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY**
- 41 - Základní kapitál a kapitálové fondy
  - 411 - Základní kapitál
  - 412 - Ažio
  - 413 - Ostatní kapitálové fondy
  - 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
  - 416 - Rozdíly z ocenění při přeměněch obchodních korporací
  - 417 - Rozdíly z přeměn obchodních korporací
  - 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměněch obchodních korporací
  - 419 - Změny základního kapitálu
  - 42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
  - 421 - Rezervní fondy
  - 422 - Nedělitelný fond
  - 423 - Statutární fondy
  - 424 - Ostatní fondy ze zisku
  - 426 - Jiný výsledek hospodaření minulých let
  - 428 - Nerozdělený zisk minulých let
  - 429 - Neuhrazená ztráta minulých let
  - 43 - Výsledek hospodaření
  - 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
  - 432 - Zálohy na podíly na zisku
  - 45 - Rezervy
  - 451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů
  - 453 - Rezerva na daň z příjmů
  - 459 - Ostatní rezervy
  - 46 - Dlouhodobé závazky k tvůrčím institucím
  - 461 - Dlouhodobé úvěry
  - 47 - Dlouhodobé závazky
  - 471 - Dlouhodobé závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
  - 472 - Dlouhodobé závazky - podstatný vliv
- 473 - Emitované dluhopisy
  - 474 - Závazky z nájmu a pachtu
  - 475 - Dlouhodobé přijaté zálohy
  - 478 - Dlouhodobé směnky k úhradě
  - 479 - Jiné dlouhodobé závazky
  - 48 - Odložený daňový závazek a pohledávka
  - 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka
  - 49 - Individuiální podnikatel
  - 491 - Účet individuálního podnikatele
- Účtová třída 5 - NÁKLADY**
- 50 - Spotřebované náklady
  - 501 - Spotřeba materiálu
  - 502 - Spotřeba energie
  - 503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
  - 504 - Prodané zboží
  - 51 - Služby
  - 511 - Opravy a udržování
  - 512 - Cestovné
  - 513 - Náklady na reprezentaci
  - 518 - Ostatní služby
  - 52 - Osobní náklady
  - 521 - Mzdomové náklady
  - 522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
  - 523 - Odměny členům orgánů obchodních korporací
  - 524 - Základní sociální a zdravotní pojištění
  - 525 - Ostatní sociální pojištění
  - 526 - Zdravotní a sociální poj. individuálního podnikatele
  - 527 - Základní sociální náklady
  - 528 - Ostatní sociální náklady
  - 53 - Daň a poplatky
  - 531 - Daň silniční
  - 532 - Daň z nemovitých věcí
  - 538 - Ostatní daň a poplatky
  - 54 - Jiné provozní náklady
  - 541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
  - 542 - Prodaný materiál
  - 543 - Dary
  - 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
  - 545 - Ostatní pokuty a penále
  - 546 - Odpis pohledávky
  - 547 - Mimořádné provozní náklady
  - 548 - Ostatní provozní náklady
  - 549 - Manka a škody z provozní činnosti
  - 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
  - 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného
- 56 - Finanční náklady
  - 561 - Prodané cenné papíry a podíly
  - 562 - Úroky
  - 563 - Kursové ztráty
  - 564 - Náklady z přecenění cenných papírů
  - 565 - Náklady z finančního majetku
  - 566 - Náklady z derivátových operací
  - 567 - Mimořádné finanční náklady
  - 568 - Ostatní finanční náklady
  - 569 - Manka a škody na finančním majetku
  - 57 - Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti
  - 574 - Tvorba a zúčtování finančních rezerv
  - 579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti
  - 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace
  - 581 - Změna stavu nedokončené výroby
  - 582 - Změna stavu polotovaru
  - 583 - Změna stavu výrobků
  - 584 - Změna stavu zvířat
  - 585 - Aktivace materiálu a zboží
  - 586 - Aktivace vnitropodnikových služeb
  - 587 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
  - 588 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
  - 59 - Daň z příjmů, převedové účty a rezerva na daň z příjmů
  - 591 - Daň z příjmů splatná
  - 592 - Daň z příjmů odložená
  - 593 - Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů
  - 596 - Převed podílu na výsledku hospodaření společníkům
  - 597 - Převed provozních nákladů
  - 598 - Převed finančních nákladů
  - 599 - Náklady hospodářských středisek
- Účtová třída 6 - VÝNOSY**
- 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží
- 601 - Tržby za vlastní výrobky
  - 602 - Tržby z prodeje služeb
  - 604 - Tržby za zboží
  - 64 - Jiné provozní výnosy
  - 641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
  - 642 - Tržby z prodeje materiálu
  - 644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
  - 646 - Výnosy z odepsaných pohledávek
  - 647 - Mimořádné provozní výnosy
  - 648 - Ostatní provozní výnosy
  - 66 - Finanční výnosy
  - 661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
  - 662 - Úroky
  - 663 - Kursové zisky
  - 664 - Výnosy z přecenění cenných papírů
  - 665 - Výnosy z finančního majetku
  - 666 - Výnosy z derivátových operací
  - 667 - Mimořádné finanční výnosy
  - 668 - Ostatní finanční výnosy
  - 69 - Převedové účty
  - 697 - Převed provozních výnosů
  - 698 - Převed finančních výnosů
  - 699 - Výnosy hospodářských středisek
- Účtová třída 7 - ZÁVĚRKOVÉ**  
**A PODROZVAHOVÉ ÚČTY**
- 70 - Účty rozvahné
  - 701 - Počáteční účet rozvahný
  - 702 - Konečný účet rozvahný
  - 71 - Účet zisků a ztrát
  - 710 - Účet zisků a ztrát
  - 75 až 79 - Podrozvahové účty
- Účtové třídy 8 a 9 - VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ**
- 52 - Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů
  - 554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
  - 555 - Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
  - 557 - Zúčtování opravy k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
  - 558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti
  - 559 - Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti
  - 59 - Daně z příjmů, převedové účty a rezerva na daň z příjmů
  - 591 - Daň z příjmů splatná
  - 592 - Daň z příjmů odložená
  - 593 - Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů
  - 596 - Převed podílu na výsledku hospodaření společníkům
  - 597 - Převed provozních nákladů
  - 598 - Převed finančních nákladů
  - 599 - Náklady hospodářských středisek
- Účtová třída 8 a 9 - VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ**
- 59 - Daně z příjmů, převedové účty a rezerva na daň z příjmů
  - 591 - Daň z příjmů splatná
  - 592 - Daň z příjmů odložená
  - 593 - Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů
  - 596 - Převed podílu na výsledku hospodaření společníkům
  - 597 - Převed provozních nákladů
  - 598 - Převed finančních nákladů
  - 599 - Náklady hospodářských středisek