

Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Provázanost účetnictví a daně z příjmů právnických osob

Vypracovala: Kristýna Štruncová

Vedoucí: Ing. Miroslava Vlčková

České Budějovice 2014

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Kristýna ŠTRUNCOVÁ**
Osobní číslo: **E11159**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Provázanost účetnictví a daně z příjmů právnických osob**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Zásady pro vypracování:

Cíl práce:

Cílem práce je analyzovat závěrkové práce v účetnictví ve vztahu k výpočtu daně z příjmů právnických osob, zaměřit se na problematiku určení základu daně a zhodnotit vliv účetnictví na výpočet této daně.

Rámcová osnova:

1. Úvod
2. Účetní uzávěrka a účetní závěrka
3. Základ daně a položky upravující základ daně
4. Výsledek hospodaření a výpočet daně z příjmů právnických osob
5. Analýza účetní závěrky a výsledku hospodaření ve vybrané účetní jednotce
6. Zhodnocení a možné návrhy na řešení vlivu účetnictví na výpočet daně z příjmů právnických osob
7. Závěr
8. Přehled použité literatury
9. Přílohy

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

40 - 50 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

AMBROŽ, J. 2012. Daň z příjmů a účetnictví. Praha: KORŠACH, 2012. ISBN 978-80-8629-642-5.

PILAŘOVÁ, I. a J. PILÁTOVÁ. 2012. Účetní závěrka, základ daně a finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2012. Praha: 1. VOX, 2012. ISBN 978-80-87480-06-9.

RYNEŠ, P. 2012. Podvojný účetnictví a účetní závěrka. Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2012. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-714-0.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Miroslava Vlčková

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

1. března 2013

Termín odevzdání bakalářské práce:

15. dubna 2014


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

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 1.3. (I)
370 05 České Budějovice


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

V Českých Budějovicích dne 1. března 2013

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně, pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

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

V Praze dne 18. dubna 2014

.....
Kristýna Štruncová

Poděkování

Děkuji vedoucí mé bakalářské práce paní Ing. Miroslavě Vlčkové nejen za odborné a cenné rady, ale i ochotu a milý přístup při zpracování této práce.

Také chci poděkovat jednatele účetní firmy, která mi poskytla informace a materiály pro praktickou část.

V neposlední řadě chci poděkovat svým nejbližším za jejich trpělivost a podporu.

OBSAH

1 Úvod.....	3
2 Účetní uzávěrka a účetní závěrka	5
2.1 Účetní uzávěrka	5
2.1.1 Uzavírání účetních knih.....	5
2.1.2 Harmonogram účetních prací	6
2.1.3 Uzávěrkové operace	7
2.2 Účetní závěrka	11
2.2.1 Rozvaha	13
2.2.2 Výkaz zisku a ztráty	13
2.2.3 Příloha	14
2.2.4 Přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích.....	14
3 Základ daně z příjmů právnických osob	15
3.1 Položky upravující základ daně	15
3.1.1 Položky zvyšující základ daně.....	15
3.1.2 Položky snižující základ daně.....	17
3.2 Samostatný základ daně	20
4 Výsledek hospodaření	21
4.1 Zjištění výsledku hospodaření za účetní období.....	21
4.2 Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně.....	21
4.2.1 Odčitatelné položky	22
5 Daň z příjmů právnických osob	24
5.1 Poplatníci daně.....	24
5.2 Zdaňovací období.....	24
5.3 Sazba daně	24
5.4 Předmět daně.....	25
5.5 Výpočet daně	25
5.5.1 Slevy na dani.....	25
5.6 Daň odložená	25
6 Cíl a metodika	27
7 Charakteristika vybrané účetní jednotky	29
7.1 Základní informace o účetní jednotce.....	29

7.2	Účetní metody a postupy účtování účetní jednotky.....	29
8	Přípravné práce pro transformaci účetního výsledku hospodaření na základ daně	31
8.1	Analýza závěrkových prací za rok 2012.....	31
8.1.1	Časové rozlišení.....	31
8.1.2	Dohadné účty	32
8.1.3	Kurzové rozdíly	33
8.1.4	Manka a škody, přebytky	33
8.1.5	Opravné položky a rezervy.....	33
8.2	Analýza daňově neuznatelných nákladů a výnosů.....	34
8.2.1	Daňově neuznatelné náklady	34
8.2.2	Daňově neuznatelné výnosy	36
8.3	Analýza nákladů, výnosů a výsledku hospodaření	37
8.3.1	Celkové náklady podle výkazu zisku a ztráty.....	37
8.3.2	Porovnání nedaňových nákladů a celkových nákladů	40
8.3.3	Celkové výnosy dle výkazu zisku a ztráty	40
8.3.4	Porovnání celkových nákladů s celkovými výnosy	42
8.4	Analýza výsledku hospodaření	43
9	Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně pro rok 2012.....	44
9.1	Porovnání účetního a daňového výsledku hospodaření.....	47
9.2	Daňová povinnost	48
10	Zhodnocení a možné návrhy řešení.....	49
11	Závěr.....	50
12	Summary	53
13	Přehled použité literatury.....	54
	Seznam grafů, schémat a tabulek	
	Seznam použitých zkratk a příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Cílem této bakalářské práce je analyzovat závěrkové práce v účetnictví, a to ve vztahu k výpočtu daně z příjmů právnických osob. Dále je práce zaměřena na problematiku určení základu daně a zhodnocení vlivu účetnictví na výpočet této daně.

Předtím než účetní jednotka sestaví účetní závěrku a vypočte daň z příjmů z právnických osob, provádí tzv. uzávěrkové operace. U nich musí dbát na jejich správnost a úplnost a především na to, aby věcně a časově souvisely s příslušným účetním obdobím. Při nedodržení těchto pravidel by účetní jednotka mohla špatně sestavit účetní výkazy a účetní závěrku, špatně určit výsledek hospodaření a daňovou povinnost. Je velmi důležité, aby účetní jednotka dokázala správně stanovit daňovou povinnost. Pokud by se tak nestalo, mohla by společnost odvést správci daně částku vyšší nebo v horším případě, z hlediska sankcí, nižší částku. Tím by mohla opět zkreslit celé účetnictví a narušila by věrný a poctivý obraz o finanční situaci podniku. Proto lze říci, že existuje určitá provázanost mezi účetnictvím a daní z příjmů právnických osob.

Teoretická část bakalářské práce bude zaměřena na tuto problematiku, a to z pohledu autorů odborných domácích i zahraničních publikací a zákonů souvisejících s tímto tématem. Ze souvisejících zákonů se bude jednat o zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, dále o vyhlášku č. 500/2002 Sb., pro podnikatele a České účetní standardy pro podnikatele.

Zákon o daních z příjmů je hlavním zákonem, který ovlivňuje určení základu daně a částečně i účetnictví. Tento zákon obsahuje položky, které účetní jednotka nesmí zahrnout do základu daně. Ať už se jedná o položky, které nelze pro daňové účely uznat, položky, které nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob anebo jsou od této daně osvobozeny. Účetní jednotka je povinna o tyto položky upravit daňový výsledek hospodaření. Jestliže účetní jednotka stanoví základ daně a vypočítá z něho daň z příjmů právnických osob splatnou, převede tuto daň zpět do účetnictví, aby ji mohla odečíst od účetního výsledku hospodaření, a tím zjistila její disponibilní zisk či ztrátu.

Praktická část této práce se bude věnovat rozboru závěrkových prací, tj. analýze časového rozlišení, dohadných účtů, kurzových rozdílů a dalším pracím. Dále tato část bude zaměřena na analýzu daňově neuznatelných položek, na rozbor celkových nákladů a celkových výnosů. V této práci se také bude nacházet porovnání daňově

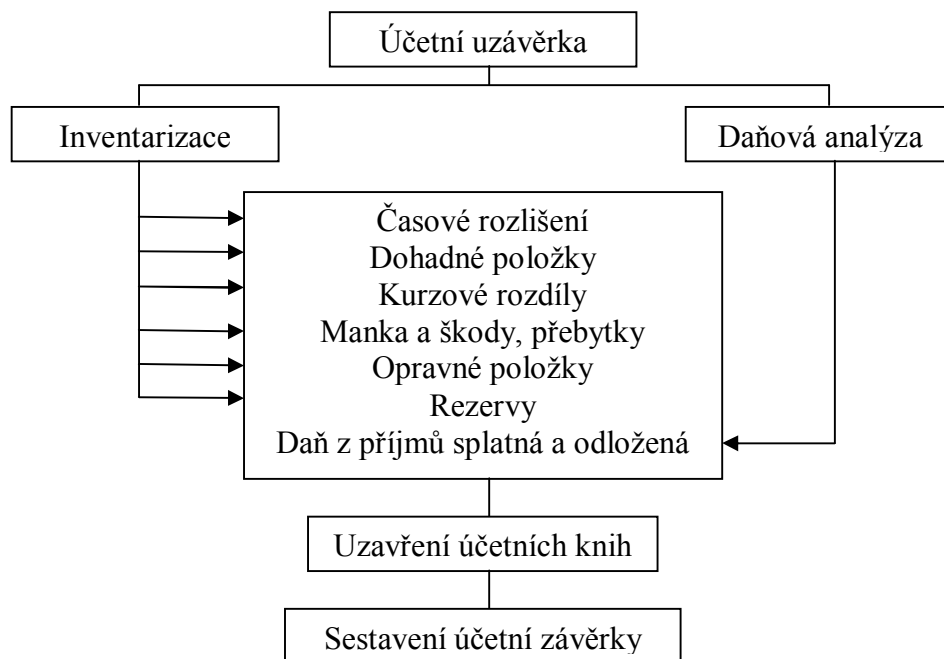
neúčinných položek s celkovými náklady či výnosy a porovnání celkových nákladů a celkových výnosů. Určitě v praktické části práce nesmí chybět rozbor výsledku hospodaření a porovnání účetního výsledku hospodaření a daňového. Tyto práce budou zakončeny hlavním tématem této práce, a to transformací účetního výsledku hospodaření na základ daně a stanovením daňové povinnosti vybrané účetní jednotky.

2 Účetní uzávěrka a účetní závěrka

2.1 Účetní uzávěrka

Účetní uzávěrkou se rozumí účetní operace, které provádí účetní jednotka (dále jen ÚJ) na konci účetního období a na začátku účetního období následujícího (Ryneš, 2012). Tyto účetní operace jsou znázorněny ve schématu 1.

Schéma 1 Zobrazení účetní uzávěrky



Zdroj: Ryneš, 2012

2.1.1 Uzavírání účetních knih

Uzavírání účetních knih se řídí Českými účetními standardy (dále jen ČÚS) pro podnikatele č. 002.

Účetní uzávěrka se snaží zabezpečit, aby:

- v účetních knihách byly údaje (v příslušném účetním období) správné a úplné, a to zejména u časového rozlišení nákladů a výnosů, dohadných položek, opravných položek, u rezerv, daně splatné i odložené apod.,
- při uzavírání účetních knih byla učiněna uzávěrka výsledkových účtů, tj. převod zůstatků jednotlivých výsledkových účtů na účet 710 – Účet zisků a ztrát. U rozvahových účtů se uskuteční totéž, s tím rozdílem, že převod není na účet 710, ale na účet 702 – Konečný účet rozvázný,
- proběhlo vyúčtování mezi účty 710 – Účet zisků a ztrát a 702 – Konečný účet rozvázný v příslušném účetním období (Ryneš, 2012).

2.1.2 Harmonogram účetních prací

V obrátové převaze se nacházejí údaje o počátečních a konečných zůstatcích a obrátech na stranách MD a D za celé účetní období (dále jen ÚO). Obrátová převaha je velmi důležitá pro uzávěrkové práce, kontrolu účtování a dokladovou inventuru (Ambrož, 2012).

Inventarizace slouží ÚJ ke kontrole stavu veškerého majetku a závazků a ověřuje, zda zjištěný, skutečný stav odpovídá stavu účetnímu. Inventarizaci je účetní jednotka povinna prokázat po dobu 5 let (Chalupa, a další, 2012).

Inventarizace majetku a závazků se rozlišují podle toho, kdy se uskuteční:

- periodická inventarizace – k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Může být řádná či mimořádná a týká se všech položek majetku a závazků,
- průběžná inventarizace – v průběhu roku celého účetního období a týká se pouze vybraných položek majetku či závazků.

Postup při inventarizaci můžeme rozdělit do 4 kroků: zjištění skutečného stavu majetku a závazků, porovnání skutečného stavu se stavem účetním, vyčíslení inventarizačních rozdílů a zaúčtování těchto rozdílů a jejich vypořádání. Prvním krokem je zjištění skutečného stavu majetku a závazků, tj. inventura:

- fyzická inventura – vykonává se např. měřením, vážením, a to hlavně u hmotného majetku,
- dokladová inventura – týká se pohledávek a závazků, dále majetku, u něhož nelze provést inventuru fyzickou. ÚJ ji uskutečňuje tak, že zkontroluje všechny účetní doklady související s těmito položkami.

Údaje, které jsou zjištěny při inventurách, musí být zaznamenány inventurní komisí do inventurních zápisů (soupisů). Druhý krok je porovnání skutečného stavu se stavem účetním. V průběhu tohoto porovnání mohou účetní jednotce vzniknout tzv. inventarizační rozdíly. Je-li skutečný stav nižší než stav účetní, pak inventarizačním rozdílem je manko, schodek (Strouhal, 2011). U manka rozlišujeme, zda se jedná o:

- manko do normy – rozdíl z přirozených příčin, tj. sesychání, vypařování apod., hlavně u zásob anebo rozdíl, vyplývající z charakteru činnosti účetní jednotky, kterému nelze nijak zabránit, tj. např. ztrátové v obchodních domech,
- manko nad normu – všechna ostatní manka (Ryneš, 2012).

Pokud je skutečný stav vyšší než stav účetní, pak hovoříme o přebytku.

Třetím krokem je vyčíslení vzniklých inventarizačních rozdílů a posledním krokem je jejich zaúčtování a vypořádání (Strouhal, 2011). Manka se účtují do nákladů a přebytky patří do výnosů. Účtování těchto rozdílů je podrobně uvedeno v ČÚS č. 007.

ÚJ je povinna vyúčtovat zjištěné inventarizační rozdíly do toho účetního období, za které provedla inventarizaci (Ryneš, 2012).

2.1.3 Uzávěrkové operace

Uzávěrkové operace mají zabezpečit dodržování správnosti a úplnosti účetních knih ÚJ (Ryneš, 2012). O inventarizačních rozdílech bylo již zmíněno a následuje časové rozlišení nákladů a výnosů.

Časové rozlišení nákladů a výnosů lze vymezit jako účetní případy, u kterých je znám účel vynaložené částky, částka a období, ke kterému se vztahuje.

Účetní jednotky by měly mít na paměti, že musejí do příslušného účetního období zařadit všechny náklady a výnosy související s tímto obdobím, kterého se věcně i časově týkají. Časové rozlišení se neprovádí, jestliže se jedná o pravidelně se opakující částky či nevýznamné částky (Ryneš, 2012).

Manka a škody, penále a pokuty se podle ČÚS časově nerozlišují (Ambrož, 2012). S časovým rozlišením souvisejí náklady příštích období, výdaje příštích období, výnosy příštích období a příjmy příštích období. Také můžeme do tohoto rozlišení přiřadit komplexní náklady příštích období. Základní informace o časovém rozlišení nákladů a výnosů jsou zobrazeny v tabulce 1.

Tabulka 1 Časové rozlišení nákladů a výnosů

Název účtu	Období	
	Běžné	Příští
381 – Náklady příštích období	VÝDAJ	NÁKLAD
383 – Výdaje příštích období	NÁKLAD	VÝDAJ
384 – Výnosy příštích období	PŘÍJEM	VÝNOS
385 – Příjmy příštích období	VÝNOS	PŘÍJEM

Zdroj: Vlastní zpracování

Komplexní náklady příštích období jsou výdaje běžného období, které souvisejí s náklady příštích období a mají souhrnný vztah k určitému účelu. Příkladem komplexních nákladů může být příprava a záběh výroby nových výrobků či dlouhodobá propagace. Zúčtování těchto nákladů by se mělo provést nejpozději do 4 let od jejich tvorby (Ryneš, 2012).

Mezi uzávěrkové operace dále patří dohadné položky. U dohadných účtů je znám jak účel, tak i období. Jedinou odlišností od časového rozlišení je částka, kterou ÚJ nezná, ale může ji pouze odhadovat. Dohadné účty mohou být:

- aktivní – jde o pohledávky neznámé výše, např. pohledávky za pojišťovnou, poplatky za propůjčenou licenci. Účtujeme na účet 388 – Dohadné účty aktivní,
- pasivní – jedná se o závazky nejisté částky, např. nevyfakturované dodávky, odhadované nákladové úroky. Zpravidla účtujeme na účet 389 – Dohadné účty pasivní.

Další operací při účetní uzávěře jsou kurzové rozdíly. Podle § 4 odst. 12 zákona o účetnictví mají ÚJ povinnost vést účetnictví v české měně a u vybraných položek aktiv a závazků současně také v měně cizí (Ryneš, 2012). Účetní jednotka si stanoví ve vnitropodnikové směrnici: jaký bude používat kurz (denní či pevný), okamžik přepočtu a také účetní případy, u kterých se bude používat přepočet na českou měnu.

Při účetní uzávěře ÚJ zajímají kurzové rozdíly k rozvahovému dni. Také existují i kurzové rozdíly v průběhu roku. Tzv. „rozvahový“ kurzový rozdíl je odlišnost hodnoty historické a hodnoty nově vypočtené. Tento rozdíl platí pro veškeré pohledávky a závazky i částečně splacené (Beránek, 2011). K okamžiku sestavování závěrky a uzavírání účetních knih se majetek a závazky v cizí měně musí přepočítat kurzem devizového trhu České národní banky (dále jen ČNB). Pokud kurz v tento den není ČNB vyhlášen, používá se zpravidla kurz dne předcházejícího. Jestliže ÚJ bude mít vedený majetek či závazky v takové cizí měně, ke které ČNB kurz nevyhlašuje, potom pro přepočet této měny použije oficiální střední kurz centrální banky příslušné země či aktuální kurz mezibankovního trhu k dolaru či euru (Strouhal, 2011). Pokud provádíme výpočet rozdílu při platbě, která byla provedená až v následujícím účetním období, pak se hodnota platby porovnává s hodnotou přepočtenou v rámci závěrky. Kurzové rozdíly se k rozvahovému dni účtují na příslušné nákladové a výnosové účty, tj. na účet 563 – Kurzové ztráty nebo na 663 – Kurzové zisky (Beránek, 2011).

Opravné položky jsou jednou z částí uzávěrkových operací. Pojem opravné položky nám značí jakési snížení hodnoty aktiv, které již nastalo v běžném období nebo ho lze v budoucnu očekávat jako výsledek plynoucí z předchozího ÚO (Ryneš, 2012). Tyto opravné položky může účetní jednotka tvořit a čerpat u dlouhodobého majetku (účtová skupina 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku), dále u zásob (účtová skupina 19 – Opravné položky k zásobám), také u krátkodobého finančního majetku

(účetová skupina 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku) a v neposlední řadě u pohledávek (účetová skupina 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování).

Opravné položky k pohledávkám lze členit na zákonné (při jejich tvorbě se ÚJ řídí zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách) a účetní (jejich tvorbu si reguluje sama účetní jednotka). V praxi je možné vytvářet zákonné i účetní opravné položky najednou u stejné pohledávky, ale musí si dát ÚJ pozor, aby součet opravných položek k této pohledávce nebyl větší, než je její účetní hodnota na rozvahovém účtu, kde je opravná položka vytvořena (Chalupa, a další, 2012). Tvorba a zúčtování je u některých zákonných opravných položek dokonce i daňově uznatelná. Jedná se hlavně o:

- opravné položky pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení – účetní jednotka si v tomto případě může vytvořit 100% daňovou opravnou položku, pokud je pohledávka řádně přihlášena,
- opravné položky k nepromlčeným pohledávkám – pokud tyto pohledávky přesáhnou sjednané lhůty, tak si účetní jednotka může vytvořit opravnou položku až do následujících výší: 6 měsíců – 20 % účetní hodnoty pohledávky, 12 měsíců – 33 %, 18 měsíců – 50 % a 24 měsíců – 66 %, 30 měsíců – 80 % a 36 měsíců – 100 % účetní hodnoty pohledávky. Jmenovitá hodnota této pohledávky nesmí přesáhnout hranici 200 000 Kč (Ambrož, 2012).
- Od roku 2014 může ÚJ vytvářet opravné položky k nepromlčeným pohledávkám dle § 8a zákona o rezervách pouze tehdy, pokud od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo více než 18 měsíců, a to ve výši 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky a 36 měsíců ve výši 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

Ambrož (2012) ještě uvádí tzv. nevýznamné pohledávky, kde je možné u poplatníka tvořit v daném účetním období zákonnou opravnou položku do maximální výše 30 000 Kč.

Účtování opravných položek je následující:

- tvorba
 - účetní – na vrub účtu 558 – Tvorba a zúčtování opravných položek podle zvláštního právního předpisu v provozní činnosti,

- zákonné – na vrub účtu 559 - Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek v provozní činnosti,
- čerpání (zrušení) – ve prospěch na účet 558 nebo 559.

Tvorba a čerpání opravné položky se účtuje souvztažně s příslušným účtem majetkovým, tj. účtová skupina 09, 19 či 39. Pokud byla vytvořena opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku, pak by se účtovalo na vrub účtové skupiny 57 – Rezervy a opravné položky finančních nákladů souvztažně s účtovou skupinou 29 (Pilařová & Pilátová, 2012).

Poslední operací při účetní uzávěrce jsou rezervy. Rezervy slouží k pokrytí závazků nebo výdajů v budoucnu dle § 26 zákona o účetnictví, u kterých je znám účel, nelze předem říci, že nastanou a není dopředu známa částka či datum vzniku (Chalupa, a další, 2012).

ÚJ by neměla ve své vnitropodnikové směrnici zapomenout stanovit, na jaké výdaje bude rezervy tvořit, za jakých podmínek, jak bude určovat výši těchto rezerv a v jakém okamžiku bude tyto rezervy čerpat či rušit (Strouhal, 2011).

Rezervy obdobně jako u opravných položek lze dělit na účetní (regulují se dle zákona o účetnictví) a zákonné (řídí se dle zvláštních předpisů, hlavně dle zákona o rezervách a o ochraně a využití nerostného bohatství).

Mezi účetní rezervy patří rezervy na rizika nebo ztráty z podnikání, rezerva na daň z příjmů, dále rezerva na důchody a obdobné závazky nebo také rezerva na restrukturalizaci. Ve zkratce přiblížíme rezervu na daň z příjmů. Tuto rezervu ÚJ vytváří, pokud sestavuje účetní závěrku a nemá vypracované řádné daňové přiznání. V tomto případě ÚJ tuto daňovou povinnost pouze odhaduje. V příštím účetním období tuto rezervu zruší a skutečnou daňovou povinnost vyúčtuje ve prospěch účtu 341 – Daň z příjmů. Tvorba rezervy na daň z příjmů je daňově neuznatelným nákladem a zaúčtovala by se na vrub účtu 591 – Daň z příjmů z běžné činnosti (dále jen BČ) – splatná a její čerpání ve prospěch účtu 591 (Ryneš, 2012).

Do zákonných rezerv se řadí rezerva na opravy dlouhodobého majetku, rezerva na pěstební činnost, na odbahnění rybníka či rezerva finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou, dále rezerva na vypořádání důlních škod, na technické rekultivace a sanace skládek a také rezerva podle zákona o odpadech a další rezervy podle zvláštních zákonů. Tvorba těchto zákonných (daňových) rezerv snižuje základ daně (dále jen ZD).

Podmínky pro uznání rezervy (její tvorby) za daňovou jsou:

- tuto rezervu tvoří pouze vlastník,
- týká se hmotného majetku, který je zařazen do 2. či vyšší odpisové skupiny,
- její tvorba musí být minimálně na dvě zdaňovací období a délka je limitována dle odpisové skupiny,
- musí se skládat finanční prostředky (Ambrož, 2012).

Tvorby rezerv jsou účtovány ve prospěch některého z účtů z účtové skupiny 45 – Rezervy. Na vrub účtu účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů, pokud rezervy se týkají provozní činnosti. Rezervy finanční činnosti se účtují na vrub účtu účtové skupiny 57 – Rezervy a opravné položky finančních nákladů a rezervy mimořádné oblasti zase na vrub účtu účtové skupiny 58 – Mimořádné náklady. Čerpání rezervy je opačný proces, než je jeho tvorba.

2.2 Účetní závěrka

Účetní závěrku tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty (dále jen VZZ), příloha, přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích (Ryneš, 2009).

Lze se setkat s odlišnými definicemi účetní závěrky. Ambrož (2012) popisuje účetní závěrku jako dokonale zpracované účetnictví, které je prezentováno uživateli odpovídající formou se srozumitelně daným obsahem. Také ji lze definovat jako reprezentaci informací o finančním stavu ÚJ (Dušek, 2012). Ryneš (2012) oproti tomu definuje jako vrcholný dokument, kterým zakončuje účetní jednotka účetní práce za celé ÚO a poskytuje její informace interním i externím uživatelům. Warren, Reeve a Duchac (2012) publikují účetní závěrku jako zprávu, která poskytuje informace o zaúčtovaných položkách.

Právní úprava pro sestavení účetní závěrky je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a ČÚS 001 až 023.

V účetní závěrce by měly být uvedeny minimálně údaje jako název ÚJ, sídlo, popřípadě místo podnikání, identifikační číslo, dále právní forma, předmět podnikání nebo účel založení, také rozvahový den, okamžik sestavení účetní závěrky a neposlední řadě podpis statutárního orgánu (Dušek, 2011).

Pojem rozvahový den je takový den, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, a uzavírají účetní knihy. Existují 3 druhy účetní závěrky:

- řádná – provádí se k rozvahovému dni účetního období,
- mimořádná – sestavuje se k jinému dni, než je rozvahový, např. při likvidaci, vyhlášení konkurzu,
- mezitímní – také se zpracovává k jinému než rozvahovému dni, s tím rozdílem, že u této účetní závěrky se účetní knihy neuzavírají.

Také je účetní závěrka konsolidovaná, ale ta se vztahuje na konsolidované celky.

Účetní závěrku lze sestavit:

- v plném rozsahu – povinně pro akciové společnosti a ÚJ, které mají povinnost auditu a dobrovolně pro ostatní podniky,
- ve zjednodušeném rozsahu – ÚJ, které nemají povinnost auditu.

Kritéria auditu účetní závěrky za účetní období jsou:

- aktiva celkem – větší nebo rovno 40 mil. Kč,
- roční úhrn čistého obratu – větší nebo rovno 80 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců – vyšší než 50 (Strouhal, 2011).

Auditů řádné a mimořádné účetní závěrky podléhají:

- akciové společnosti za předpokladu, že ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a ÚO předcházející překročily nebo dosáhly alespoň jedno ze tří kritérií,
- obchodní společnosti, družstva a zahraniční osoby, fyzické osoby účtující v podvojném účetnictví za předpokladu, že ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a ÚO předcházející překročily nebo dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií (Chalupa, a další, 2012).

Účetní závěrku schvalují v jednotlivých společnostech tyto orgány:

- u společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti – valná hromada, a to maximálně do 6 měsíců od posledního dne předcházejícího účetního období,
- u družstva – členská schůze, a to do konce roku (od roku 2014 nejpozději do 6 měsíců po skončení účetního období, za které se řádná účetní závěrka sestavila) Česká republika (2012). Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).

Podle §21a zákona o účetnictví mají povinnost zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu ty ÚJ, které jsou zapsané v obchodním rejstříku nebo u kterých to stanovuje zvláštní právní předpis. Tyto ÚJ jsou též povinny zveřejnit zprávu auditora Česká

republika (1991). Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Zákon o účetnictví stanovuje archivaci na dobu 10 let od rozvahového dne u účetní závěrky a výroční zprávy (Dušek, 2011).

2.2.1 Rozvaha

Jedná se o povinný výkaz účetní závěrky. Z rozvahy lze získat přehled o finanční pozici účetní jednotky (Strouhal, 2011). Jsou v ní uvedeny položky majetku a jiných aktiv a závazků a jiných pasiv. Položky aktiv i pasiv jsou uvedeny za běžné účetní období a období minulé. Aktiva v běžném ÚO jsou rozdělena do sloupců brutto, korekce a netto. První sloupec (brutto) uvádí výše aktiv dle jednotlivých položek, které nejsou upraveny o opravné položky a oprávky (Ambrož, 2012). Do korekce patří právě opravné položky a oprávky, které se zapisují se záporným znaménkem. Třetí sloupec získáme součtem sloupce brutto a korekce. Minulé účetní období je vždy vyjádřeno v netto. Toto rozdělení platí v rozvaze pouze u aktiv, v pasivech se uvádějí jen stavy za běžné a minulé ÚO (Ryneš, 2009).

2.2.2 Výkaz zisku a ztráty

VZZ je dalším povinným výkazem účetní závěrky. Tento výkaz zahrnuje položky nákladů, výnosů a výsledku hospodaření. Výkaz zisku a ztráty napomáhá účetní jednotce zjistit její finanční výkonnost (Strouhal, 2011). Ve VZZ se nacházejí skutečné náklady a výnosy za sledované ÚO a také za minulé účetní období. Jsou ale i výjimky, kdy se ve sloupci minulé ÚO (u rozvahy i VZZ) nic nepíše, například při zahájení podnikatelské činnosti, při vstupu do likvidace nebo při prohlášení konkurzu na majetek podnikatele (Ryneš, 2009). Členění VZZ je následující:

- druhové členění – ověřování věcné shody nákladů a výnosů. Pro shodu se v České republice používá úprava výnosů,
- účelové členění – porovnání nákladů a výnosů realizovaných výkonů (popř. zboží). V příloze musí ÚJ zveřejnit i druhové členění (Strouhal, 2011).

V případě, že v některém z výkazů (rozvaze nebo VZZ) účetní jednotka nevyplní všechny řádky, nechá tyto nevyplněné řádky prázdné, tj. tyto řádky neproškrťává ani do nich nevpisuje nulu. Položky obsažené v těchto výkazech se uvádějí odděleně a ve stanoveném pořadí. Jsou vyjádřeny v české měně a vykázány v celých tisících Kč. Položky rozvahy či VZZ označené arabskou číslicí, může účetní jednotka sloučit:

- jestliže se nejedná o významné částky z hlediska věrného a poctivého obrazu účetnictví ÚJ,

- pokud jejich sloučení směřuje k větší srozumitelnosti a ÚJ ho uvede jednotlivě v příloze (Chalupa, a další, 2012; Pilařová & Pilátová, 2012).

2.2.3 Příloha

Příloha je též povinným výkazem účetní závěrky. Příloha vysvětluje a doplňuje údaje, které jsou uvedené v rozvaze a VZZ (Ambrož, 2012; Dušek, 2011).

V příloze by měly být především tyto body:

- údaje o účetní jednotce,
- zaměstnanci a členové orgánů,
- účetní metody,
- účetní výkazy,
- doplňující údaje,
- přehled o peněžních tocích a vlastním kapitálu (Ambrož, 2012).

Další informace, které by účetní jednotka měla mít obsažené v příloze účetní závěrky, vypisuje Vašek a kol. v publikaci Finanční účetnictví a výkaznictví (2012). Mimo jiné tyto požadavky nalezneme v § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

2.2.4 Přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích

Nepovinné výkazy účetní závěrky. U těchto výkazů si ÚJ může vybrat, zda je bude vykazovat samostatně nebo budou součástí přílohy účetní závěrky. Ambrož (2012) se přiklání k variantě druhé, tj. že je rozumné, abychom tyto výkazy zahrnuli do přílohy. Naopak Ryneš (2012) by přehled o změnách vlastního kapitálu doporučoval uvádět jako samostatný výkaz.

Přehled o změnách vlastního kapitálu předkládá informace o snížení či zvýšení vlastního kapitálu, jeho jednotlivých složek, a to v období mezi dvěma rozvahovými dny. Komentář o základním kapitálu, výplatě dividend, také o přidělu do zákonného rezervního fondu, úhradě ztrát minulých let a o oceňovacích rozdílech z přecenění majetku na reálnou hodnotu by neměl chybět v příloze (Ryneš, 2012).

Přehled o peněžních tocích (cash flow) nám vykazuje informace o tom, v jakých oblastech ÚJ nabyla a vydala peníze. Cash flow se člení na provozní činnost, investiční a finanční činnost. Uspořádání a obsahové vymezení tohoto přehledu se řídí vyhláškou č. 500/2002 Sb. a vzor jeho struktury lze zjistit v ČÚS č. 023 (Vašek, 2012).

3 Základ daně z příjmů právnických osob

Základem daně z příjmů právnických osob (dále jen DPPO) je převyšující rozdíl výnosů nad náklady v daném zdaňovacím období s ohledem na věcné a časové souvislosti. Do těchto příjmů nezařazujeme příjmy osvobozené od daně, a které nejsou předmětem daně Česká republika (1992). Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Při sestavování základu daně ÚJ vychází z výsledku hospodaření bez vlivu Mezinárodních účetních standardů (Pilařová, 2010). Tento výsledek hospodaření v daňovém přiznání účetní jednotka převede na ZD a provede výpočet DPPO (Křemen, 2012). Schéma 2 zachycuje úpravy výsledku hospodaření, které by ÚJ neměla zapomenout provést před zdaněním.

Schéma 2 Základ daně z příjmů právnických osob

Výsledek hospodaření před zdaněním
– Příjmy, které nejsou předmětem daně
– Příjmy osvobozené
– Příjmy nezahrnované do základu daně včetně samostatného základu daně
– Očištění o rezervy a opravné položky daňově neuznatelné
+ Účetní náklady (tj. neuznatelné daňové náklady)
+/- Vyloučení zaúčtovaných položek, které se v ZD uznávají, pokud jsou zaplacený
= Základ daně

Zdroj: Vančurová a Láchová, Daňový systém ČR 2012

3.1 Položky upravující základ daně

Problematikou daňově účinných či neúčinných nákladů se zabývá zákon o daních z příjmů (dále jen ZDP), a to především v § 24 a § 25. Hnátek a Zámek (2012) ve své publikaci uvádějí poplatníkům DPPO postup pro rozbor stanovení daňově uznatelných nákladů. Dále tito autoři připomínají, aby ÚJ nezapomínaly na věcnou a časovou souvislost se zdaňovacím obdobím v rámci správného uplatnění nákladů. Pokud ÚJ vede účetnictví, tak je pro ni při uplatňování nákladů rozhodující správné zaúčtování nákladů (Křemen, 2012; Hnátek & Zámek, 2012).

3.1.1 Položky zvyšující základ daně

Zvyšující položky jsou takové položky, které se přičítají k základu daně. Mezi tyto položky patří daňově neúčinné náklady, nepeněžní příjmy a příjmy nezaúčtované.

Za daňově neúčinné náklady se považují tyto druhy nákladů:

- náklady související s jiným zdaňovacím obdobím,

- náklady týkající se jiného poplatníka,
- náklady, u kterých jsou vyšší účetní odpisy majetku a nižší odpisy daňové,
- náklady, které jsou uvedeny v § 25 ZDP,
- náklady vztahující se k příjmům, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny nebo nejsou zahrnuty do základu daně (Pilařová & Pilátová, 2012).

Daňově neučinné náklady uvedené v § 25 ZDP jsou například:

- náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku včetně splátek a úroků z úvěrů a půjček (od roku 2014 zápůjček) spojených s pořízením, pokud jsou součástí ocenění tohoto majetku,
- vyplácené podíly na zisku,
- penále, úroky z prodlení a pokuty, přirážky k pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a k pojistnému na všeobecné (od roku 2014 veřejné) zdravotní pojištění a náklady spojené s trestem uveřejnění rozsudku dle zvláštního právního předpisu,
- výdaje nad limity stanovené tímto zákonem nebo zvláštními předpisy,
- tvorba rezervních a ostatních účelových fondů a tvorba opravných položek,
- manka a škody přesahující náhrady,
- zůstatková cena hmotného majetku a nehmotného majetku vyřazené v důsledku darování nebo bezúplatného převodu,
- technické zhodnocení,
- výdaje na reprezentaci,
- výdaje na spotřebované pohonné hmoty a parkovné při pracovní cestě, vynaložené v souvislosti s užíváním silničního motorového vozidla,
- účetní odpisy dlouhodobého majetku, hodnota majetku nebo její část zaúčtovaná na vrub nákladů.

Za nepeněžní příjmy lze považovat náklady, které nájemce vynaložil nad částku smlouveného nájemného u najatého majetku se souhlasem pronajímatele, a to podle § 23 odst. 6 písm. a), b) a c) zákona o daních z příjmů.

Nezaúčtovanými příjmy mohou být ty položky, které jsou v daném účetním období zdanitelné, ale z nějakého důvodu je nelze zanést do účetnictví. Příkladem takových položek jsou:

- částky neoprávněně zkracující příjmy,

- rozdíl ceny obvyklé a ceny smluvní,
- zdanitelné nepeněžní příjmy.

Jestliže jde o nevýznamnou chybu v nezaúčtování výnosů v příslušném ÚO, lze tento výnos zaúčtovat a zdanit až v roce následujícím (Pilařová & Pilátová, 2012).

3.1.2 Položky snižující základ daně

Za položky snižující ZD považujeme příjmy mimo předmět daně a osvobozené příjmy od této daně, příjmy snižující ZD, také příjmy nezahrnované do základu daně a nezaúčtované daňově účinné náklady (Pilařová & Pilátová, 2012).

Příjmy, které nepatří do předmětu daně podle § 18 ZDP, jsou například následující:

- příjmy získané nabytím akcií,
- příjmy získané s vydáním pohledávky do výše náhrad, do výše nároků na vydání základního podílu a příjmy z vydání dalšího podílu v nepeněžní formě, a to u poplatníků, kteří jsou oprávněné osoby na základě zvláštního zákona,
- příjmy z vlastní činnosti Správy ložisek radioaktivních odpadů s výjimkou příjmů zdaněných srážkovou daní dle § 36.

Mezi osvobozené příjmy patří:

- členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin (od roku 2014 přijatých zájmovým sdružením právnických osob, spolkem, jenž není organizací zaměstnavatelů či odborovou organizací, politickou stranou či politických hnutí nebo také profesní komorou),
- výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů u registrovaných církví a náboženských společností,
- příjmy z dividend dle § 36 odst. 1 a 2 plynoucí penzijnímu fondu nebo instituci penzijního pojištění (od roku 2014 příjmy, ze kterých je daň vybírána srážkou dle zvláštní sazby daně, která plyne z fondu penzijní společnosti nebo z instituce penzijního pojištění),
- příjmy státních fondů stanovené zvláštními předpisy,
- příjmy Fondu dětí a mládeže (od roku 2014 příjem ČNB a příjem Fondu pojištění vkladů),
- podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání,
- příjmy z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně nebo orgánem sociálního zabezpečení,

- příjmy regionální rady regionu soudržnosti stanovené zvláštním právním předpisem,
- příjmy České konsolidační agentury (od roku 2014 příjem Vinařského fondu stanovený zákonem upravujícím vinohradnictví a vinařství),
- příjmy Vinařského fondu a z podpory od Vinařského fondu (od roku 2014 příjem z podpory od Vinařského fondu Česká republika (1992). Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Ostatní příjmy osvobozené od této daně upravuje § 19 ZDP.

Příjmy snižující ZD lze rozdělit na položky, které snižují základ daně a na položky, o které lze snížit ZD (Pilařová & Pilátová, 2012). Do položek snižující ZD patří:

- částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, o které byl hospodářský výsledek poplatníka zvýšen,
- rozdíl, o který převyšují smluvní pokuty a úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů nad přijatými částkami v daném zdaňovacím období,
- částky dalších nákladů uplatňující se jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen za předpokladu, že byly tyto náklady zaplacený, dojde-li k jejich zaplacení v jiném zdaňovacím období, než ve kterém ovlivnily výsledek hospodaření,
- částky zaúčtované ve prospěch výnosů nebo nákladů v účetnictví společníka při nabytí akcií nebo obchodního podílu při přeměně (od roku 2014 podílu v obchodní společnosti v rámci přeměny) podle zvláštního právního předpisu, a to v té situaci, kdy nedojde ke zvýšení nabývací ceny (§ 24),
- částky zaúčtované ve prospěch výnosů nebo nákladů v účetnictví společníka při nabytí akcií tímto společníkem, jestliže byly tyto akcie nově emitovány na základě zvýšení základního kapitálu, pokud zdrojem zvýšení byla některá ze složek vlastního kapitálu a nedojde-li ke zvýšení nabývací ceny Česká republika (1992). Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Mezi položky, o které je možné snížit ZD, řadíme:

- částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy,
- částky nezahrnuté do nákladů, které lze do nákladů zahrnout podle zákona o daních z příjmů,

- částky, které jsou spojeny s rozpouštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla pro účely daňové nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů,
- oceňovací rozdíl vzniklý jiným způsobem než nákupem majetku,
- částky ve výši záporného rozdílu mezi oceněním podniku nebo jeho části tvořící samostatnou organizační složku (od roku 2014 pouze oceněním obchodního závodu) při nabytí vkladem nebo přeměnou a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku, který je snížený o převzaté závazky (od roku 2014 dluhy),
- hodnotu závazku nebo jeho části (od roku 2014 pouze hodnotu dluhu), která zanikla splněním, započtením nebo splnutím, o kterou se zvýšil výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji dle písmene a) bodu 12 § 23 ZDP Česká republika (1992). Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Příjmy nezahrnované do základu daně dle § 23 odst. 4 ZDP jsou například:

- příjmy zdaněné zvláštní sazbou daně (srážkovou daní) dle § 36,
- příjmy zdaněné jako samostatný základ daně dle § 21 odst. 4,
- příjmy z nákupu vlastních akcií při snížení základní kapitálu,
- zdaněné částky dle tohoto zákona u stejného poplatníka nebo poplatníka, který zanikl bez provedení likvidace,
- částky zaúčtované do výnosů související s náklady, které byly neuznatelné v minulých zdaňovacích obdobích jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznatelných nákladů,
- podíl na likvidačním zůstatku, vypořádací podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti,
- částka, která je vyplacena společníkovi obchodní společnosti nebo členovi družstva (od roku 2014 vyplacena členovi obchodní korporace) z titulu účasti v obchodní společnosti nebo družstvu, a to při snížení základního kapitálu, která snižuje nabývací cenu podílu § 24 odst. 7,
- přecenění podílu v obchodní společnosti nebo v družstvu (od roku 2014 v obchodní korporaci) ekvivalencí, jestliže je zaúčtována (podle zvláštního právního předpisu) buď jako náklad, nebo jako výnos (Pilařová & Pilátová, 2012; Česká republika (1992). Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.).

Náklady, které nejsou zaúčtované do výsledku hospodaření (dále jen VH), ale jsou daňově účinné, nazýváme nezaúčtované daňově účinné náklady. Tyto náklady mohou snižovat ZD. Jedná se například o:

- náklad, který ÚJ v daném roce nezaúčtovala a zaúčtuje ho v roce dalším,
- rozdíl vyšších daňových a nižších účetních odpisů dlouhodobého majetku,
- rozdíl vyšších daňových a nižších účetních zůstatkových cen majetku vyřazený způsoby, které jsou daňově účinné, tj. prodejem, likvidací, krádeží neznámým pachatelem,
- rozdíl vyšší nabývací ceny obchodního podílu a jeho nižšího účetního vyjádření při daňově účinném vyřazení obchodního podílu (Pilařová & Pilátová, 2012).

3.2 Samostatný základ daně

Vančurová a Láchová (2012) považují za samostatný základ daně takové příjmy, ze kterých je daň vybírána osobou vyplácející tento příjem. Do tohoto ZD patří například příjmy z dividend, podíly na zisku či vypořádací podíly a také podíly na likvidačním zůstatku plynoucí v příslušném zdaňovacím období. Naopak se do samostatného základu daně nedávají příjmy, které jsou od daně z příjmů právnických osob osvobozeny. Od roku 2014 do základu DPPO nepatří také příjmy z dividend. U podnikatelských subjektů těmito osvobozenými příjmy jsou především úroky z přeplatku na dani, které jsou zaviněné nejčastěji správcem daně či orgánem sociálního zabezpečení (Vančurová & Láchová, 2012). Tyto příjmy jsou vyjmenovány v § 19 zákona o daních z příjmů.

4 Výsledek hospodaření

S výsledkem hospodaření úzce souvisejí náklady a výnosy. Náklady vyjadřují spotřebu v peněžních jednotkách a jsou zařazeny do 5. účtové třídy. Náklady se účtují na stranu „má dáti“ (dále jen MD). Výnosy jsou zase výkony vyjádřené v penězích a najdeme je v 6. účtové třídě a účtují se na straně „dal“ (dále jen D) (Blechová & Janoušková, 2012). Náklady a výnosy se dají členit na provozní, finanční a mimořádné. Náklady a výnosy se vykazují ve výkazu zisku a ztráty (Warren, Reeve, & Duchac, 2012).

4.1 Zjištění výsledku hospodaření za účetní období

Poté, co účetní jednotka zjistí náklady a výnosy za dané účetní období, provede výpočet výsledku hospodaření. Postup pro výpočet výsledku hospodaření je znázorněn v následujícím schématu 3.

Schéma 3 Zjištění účetního výsledku hospodaření

Provozní výnosy (účtová skupina 60 – 64) – provozní náklady (účtová skupina 50 – 55)	= Provozní výsledek hospodaření
Finanční výnosy (účtová skupina 66) – finanční náklady (účtová skupina 56,57)	= Finanční výsledek hospodaření
Provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření	= Výsledek hospodaření za běžnou činnost
Mimořádné výnosy (účtová skupina 68) – mimořádné náklady (účtová skupina 58)	= Mimořádný výsledek hospodaření
Výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření	= Výsledek hospodaření za účetní období

Zdroj: Vlastní zpracování

Výsledek hospodaření může být následující:

- kladný (zisk) – výnosy převyšují náklady,
- záporný (ztráta) – náklady převyšují výnosy,
- nulový – výnosy jsou rovny nákladům, výjimečná situace.

4.2 Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně

Důležitý nástroj při transformaci účetního VH na základ daně je formulář daňového přiznání (Pilařová & Pilátová, 2012). Tuto transformaci lze nejlépe vystihnout schématem 4.

Schéma 4 Transformace výsledku hospodaření na základ daně

Účetnictví	Daňové přiznání
Výnosy (6. účtová třída)	
– Náklady (5. účtová třída)	
= Výsledek hospodaření před zdaněním	→ Výsledek hospodaření před zdaněním
	+ Náklady daňově neuznatelné
	– Výnosy nezahrnované do základu daně
	+ / – Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy
	= Základ daně
	– Odčitatelné položky (§ 34 a 20 ZDP)
	= Základ daně snížený o odčitatelné položky
	*sazba daně
	= Daň z příjmů splatná
	– Slevy na dani (§ 35 ZDP)
– Daň z příjmů splatná po slevách	← = Daň z příjmů splatná po slevách
+ / – Daň z příjmů odložená	
= Disponibilní zisk (zisk po zdanění)	

Zdroj: Müllerová, 2007, vlastní zpracování

4.2.1 Odčitatelné položky

Podle § 34 ZDP si může účetní jednotka od základu daně odečíst daňovou ztrátu vzniklou a vyměřenou za předchozí zdaňovací období, a to nejvýše v pěti zdaňovacích obdobích, které následují po období, za které se ztráta vyměřuje.

Také má právo si odečíst 100 % nákladů na výzkum a vývoj, které ÚJ vynaloží v daném zdaňovacím období nebo v období, ve kterém se podává daňové přiznání. Jestliže výdaje souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje jen z části, pak si účetní jednotka odečte pouze tuto část. Odpočet nelze uplatnit například na služby, licenční poplatky či nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, které jsou pořízené od jiných osob Česká republika (1992). Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Od roku 2014 má účetní jednotka možnost si odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje až do výše 110 % nákladů vynaložených v období realizace projektu výzkumu a vývoje dle § 34a. Dále si lze od základu daně odečíst odpočet na podporu odborného vzdělávání (50 % nebo 110 % vstupní ceny majetku dle § 34g) nebo odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta podle § 34h zákona o daních z příjmů.

Do odčitatelných položek také patří dary podle § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Hodnota daru (od roku 2014 bezúplatného plnění) musí být alespoň 2 000 Kč. Lze si odečíst maximálně 5 % (od roku 2014 nejvýše 10 %) ze základu daně sníženého podle § 34.

5 Daň z příjmů právnických osob

Obecně daň jako taková, je povinná, zákonem stanovená platba plynoucí do státního rozpočtu, která je zároveň nenávratná, neekvivalentní a většinou neúčelová (Vančurová & Láchová, 2012). Daně se člení na přímé a nepřímé. DPPO patří do daní přímých. Tato daň je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Vančurová a Láchová (2012) se zmiňují o tom, že v posledních desetiletích se spekuluje o vhodnosti a nutnosti existence této daně, když právnickou osobu vlastní fyzické osoby a tudíž by zdanění příjmů právnických osob mohlo nastat až v okamžiku, kdy by se danily příjmy těmito fyzickým osobám.

5.1 Poplatníci daně

Od roku 2014 poplatníky DPPO dle zákona o daních z příjmů jsou:

- právnická osoba,
- organizační složka státu,
- podílový fond,
- podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem,
- fond penzijní společnosti, kterým se rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností,
- svěřenský fond,
- jednotka, jež je dle právního řádu státu založena nebo zřízena poplatníkem.

5.2 Zdaňovací období

Za zdaňovací období podle § 17a ZDP a od roku 2014 § 21a ZD se považuje:

- kalendářní rok,
- hospodářský rok,
- období od rozhodného dne fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního nebo hospodářského roku, ve kterém nastala fúze, převod jmění či rozdělení,
- ÚO, které je delší než 12 po sobě jdoucích měsíců.

5.3 Sazba daně

DPPO je stanovena ve výši 19 % podle § 21 ZDP. Tato daň snižuje VH, který je určen k rozdělení společníkům (Křemen, 2012).

DPPO se určuje ze ZD sníženého o položky dle § 20 odst. 7 a 8a § 34 ZDP. U samostatného základu daně je sazba vymezena ve výši 15 % Česká republika (1992).

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tuto sazbu samostatného základu nazýváme srážkovou daní (Vančurová & Láchová, 2012).

5.4 Předmět daně

Předmětem DPPO jsou příjmy (výnosy) z činnosti všeho druhu a z nakládání s veškerým majetkem. Příjmy z reklam, členských příspěvků a příjmy z nájemného jsou předmětem daně poplatníků, kteří nejsou založení či zřízení za účelem podnikání. U veřejných vysokých škol se za předmět daně považují příjmy z investičních transferů a z úroků z vkladů na běžném účtu Česká republika (1992). Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Vymezení předmětu daně je pro ÚJ velmi důležité z hlediska určení základu daně (Pelech, 2013).

Vše, co není předmět daně, bylo již zmíněno v podkapitole položky snižující ZD.

5.5 Výpočet daně

Aby účetní jednotka věděla, jakou částku odvede na dani, musí mít zjištěný základ daně snížený o odčitatelné položky. K tomuto základu daně ÚJ dospěje takovým postupem, který byl uveden ve schématu 5. Jestliže je znám ZD, který je snížen o odčitatelné položky, pak se musí zaokrouhlit na celé tisíce Kč dolů. Takto zaokrouhlený ZD se vynásobí příslušnou sazbou daně a tím účetní jednotka zjistí výši daně splatné za příslušné ÚO. DPPO splatná se účtuje do nákladů a jako závazek.

5.5.1 Slevy na dani

Existuje jeden typ slevy na dani, a to slevy na zaměstnance se zdravotním postižením. Pokud zaměstnavatel zaměstnává osoby, které mají zdravotní postižení, má nárok na tuto slevu. Výše této slevy je závislá na míře zdravotního postižení. U zaměstnance se zdravotním postižením se jedná o částku 18 000 Kč na jednoho přepočteného zaměstnance a u zaměstnance s těžším zdravotním postižením činí tato sleva 60 000 Kč. Při výpočtu se používá přepočtený počet zaměstnanců. Ten musí být zaokrouhlen na dvě desetinná místa (Vančurová & Láchová, 2012). Slevy na dani se odečítají od vypočtené daně z příjmů splatné, jak již bylo uvedeno ve schématu 5.

5.6 Daň odložená

Podle ČÚS č. 003 odložená daň z příjmů plyne z rozdílů, které vznikají v důsledku odlišného pohledu účetního a daňového na určité položky v účetnictví. Tyto rozdíly mají povahu přechodných rozdílů, které mohou být:

- zdanitelné – vedou k odloženému daňovému závazku
- odčitatelné – vedou k odložené daňové pohledávce (Blechová & Janoušková, 2012; České účetní standardy).

Tato daň nijak nesouvisí s daní splatnou. V účetnictví se uplatňuje při přiřazení nákladu, který vznikl z povinnosti placení daně z příjmů, do správného účetního období (Blechová & Janoušková, 2012; Ryněš, 2012). Janoušková (2007) ve své knize *Odložená daň z příjmů* píše, že odložená daň naplňuje hned několik účetních zásad, např. aktuální princip, zásadu věrného zobrazení či zásadu opatrnosti nebo předpoklad nepřetržitého trvání podniku.

Odložená daň může být za činnost běžnou a mimořádnou. Odložený daňový závazek či pohledávku ÚJ zaúčtuje v účtové skupině 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka. V prvním roce, ve kterém se o odložené dani účtuje, se část odložené daně vztahující se k předchozímu účetnímu období zaúčtuje v účtové skupině 42 – Rezervní fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření a část této daně vztahující se k běžnému období účetnímu v účtové skupině 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů. V následujících letech se zvýšení nebo snížení daně odložené, meziročně vypočtené z veškerých přechodných rozdílů, zaúčtuje ve skupině 48 (Blechová & Janoušková, 2012; České účetní standardy).

Odloženou daň mají za povinnost zjistit ty ÚJ, jejichž účetní závěrky musí být ověřeny auditorem, a ty jednotky, které tvoří konsolidační celek.

Odložená daň se vypočítává na základě závazkové metody rozvahového přístupu (Vyhláška č. 500/2002 Sb.). Výpočet odložené daně z příjmů Blechová a Janoušková (2012) popisují jako součin základu (sumy přechodných rozdílů) a daňové sazby budoucí. V případě, že se sazba daně z příjmů změní, je nutné přepočítat zůstatek přechodných účtů novou sazbou a vzniklý rozdíl zaúčtovat prostřednictvím účtové skupiny 59.

6 Cíl a metodika

Cílem této práce je analyzovat závěrkové práce v účetnictví ve vztahu k výpočtu daně z příjmů právnických osob, zaměřit se na problematiku určení základu daně a zhodnotit vliv účetnictví na výpočet této daně.

V úvodu praktické části této bakalářské práce bude představena vybraná účetní jednotka. Budou uvedeny základní informace, její předmět podnikání a používané účetní metody a postupy účtování.

Hlavním tématem praktické části by měla být transformace účetního VH na ZD. Dříve než bude provedena samotná transformace, budou rozebrány přípravné práce potřebné pro tuto transformaci účetního VH na základ daně. První přípravnou prací bude analýza závěrkových prací. To znamená zjistit, jaké účty časového rozlišení a dohadných účtů ÚJ používá, o co se jednalo, v jaké částce a jak se o tom účtovalo. Dále tato část bude věnována tomu, zda společnosti vznikají kurzové rozdíly, v jaké výši, méně a jestli jsou vyšší kurzové zisky či ztráty. V rámci těchto prací by také bylo vhodné zjistit, zda ÚJ vznikají manka, škody či přebytky, případně v jaké výši a jaký je důvod jejich vzniku. Pro určení základu daně je velmi důležité zjištění, jestli společnost tvoří opravné položky a rezervy, tj. jaké tvoří (čerpá), zda se jedná o účetní či daňově anebo obojí. Pokud by je ÚJ nevytvářela, bylo by vhodné tuto skutečnost zdůvodnit.

Dále práce bude zaměřena na analýzu daňově neuznatelných nákladů a výnosů. U této analýzy bude třeba zjistit, kolik má společnost těchto položek, které to jsou, v jakých výších, zda se některé opakují či nikoliv, jaké položky jsou nejvyšší a zda jsou významné nebo ne. Také by zde měl být znázorněn vývoj těchto daňově neuznatelných položek, a to v jednotlivých letech.

Poté bude provedena analýza nákladů a výnosů dle VZZ. Pro tuto analýzu by bylo vhodné zjistit, jaké účty nákladů a výnosů účetní jednotka používá, v jaké částce, kam je ve výkazu zisku a ztráty zapisuje. Dále bude učiněno porovnání daňově neúčinných nákladů (výnosů) s celkovými náklady (výnosy) a proběhne zjištění jejich procentuálního podílu. Poté budou porovnány a zhodnoceny celkové náklady a výnosy v jednotlivých letech.

V této práci by neměla chybět analýza výsledku hospodaření. Měly by se zjistit a porovnat výše VH dle VZZ, tj. provozní, finanční a mimořádný a výše daňového výsledku hospodaření.

Další kapitola by měla být věnována samotné transformaci účetního VH na ZD. V této kapitole by měl být uveden podrobný popis jednotlivých úprav, tj. jak se zjistí účetní a jak daňový VH, jak se zjistí a o co se upraví základ daně, jak se vypočítá daň a o co ji lze snížit a jak zjistíme disponibilní zisk účetní jednotky. Konec kapitoly bude zaměřen na porovnání daňové povinnosti ÚJ v jednotlivých letech.

Na závěr praktické části bude uvedeno zhodnocení a možné návrhy, jak lze na základě účetnictví ovlivnit daňovou povinnost vybrané účetní jednotky.

Potřebnými zdroji pro zpracování praktické části budou VZZ účetní jednotky pro rok 2010 až 2012, daňová přiznání za rok 2009 až 2012, obrátové předvahy ÚJ v letech 2010 až 2012. Při zpracování transformace účetního výsledku hospodaření na ZD se bude vycházet ze schématu 4.

7 Charakteristika vybrané účetní jednotky

7.1 Základní informace o účetní jednotce

Společnost, s jejímiž dokumenty budu pracovat v praktické části své práce, si nepřála být konkrétně jmenována.

Tato ÚJ byla zapsána do obchodního rejstříku 16. 2. 2004. Jedná se o společnost s ručením omezeným. Základní kapitál činí 260 000 Kč. Částka základního kapitálu je zároveň částkou základního vkladu jednatele společnosti. Jednatel je uveden v obchodním rejstříku společně s prokuristou této firmy.

Předmětem podnikání je velkoobchod, činnosti technických poradců v oblasti dopravy, příprava a vypracování technických návrhů, dále testování, měření a analýza, také výroba strojů a zařízení pro určitá hospodářská odvětví.

Účetní jednotka v současné době zaměstnává 6 pracovníků.

7.2 Účetní metody a postupy účtování účetní jednotky

Účetní firma, která společnosti vede účetnictví, vychází z příslušných zákonů a z vnitropodnikové směrnice ÚJ. To znamená, že se řídí především zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb. a ČÚS pro podnikatele.

Účetním obdobím společnosti je 12 nepřetržitě po sobě jdoucích kalendářních měsíců a zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob společnosti zpracovává také účetní firma, která má daňového poradce. Ta odevzdává toho přiznání do 1. 7. následujícího zdaňovacího období. Účetní jednotka neúčtuje o odložené dani z příjmů právnických osob.

Tato ÚJ si na základě směrné účtové osnovy pro podnikatele sestavila účtový rozvrh, v jehož rámci si stanovila syntetické a analytické účty dle vlastní potřeby.

Účetní firma společnosti sestavuje řádnou účetní závěrku, a to ve zjednodušeném rozsahu. Ta obsahuje rozvahu, VZZ a přílohu. Účetní závěrka nepodléhá povinnosti mít ji ověřenou auditorem. Účetní firma nevyhotovuje a nezveřejňuje výroční zprávu, ale je povinna zveřejnit účetní závěrku.

Účetní firma oceňuje majetek v pořizovací ceně, tj. společnost nemá majetek oceněný v reprodukční ceně či ve vlastních nákladech. Nakupované zásoby oceňovala v pořizovacích cenách. Do roku 2010 se o zásobách účtovalo způsobem B. Jednalo se o dočasnou činnost, která se nakonec neuskutečnila. V roce 2011 byly zásoby zlikvidovány. Pohledávky, závazky a peněžní prostředky jsou oceňovány jmenovitou hodnotou.

Za dlouhodobý hmotný majetek ÚJ považuje majetek, jehož pořizovací cena je vyšší než 40 000 Kč. Pokud tento majetek, nedosahuje limitu 40 000 Kč, je považován za drobný hmotný majetek. Účetní firma drobný majetek účtuje do nákladů. Konkrétně ho vede na analytickém účtu 501100 – Drobný hmotný majetek.

Účetní firma uplatňuje daňové odpisy a provádí zrychlené odpisování. Rozpis odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku podle daňového přiznání je uveden v tabulce 2.

Tabulka 2 Odpisovaný dlouhodobý hmotný majetek

Odpisová skupina	Odpisy			
	2009	2010	2011	2012
1	0,-	9 444,-	0,-	519 628,-
2	265 713,-	76 906,-	142 505,-	548 930,-
3	0,-	0,-	0,-	54 541,-
5	0,-	0,-	143 402,-	0,-
Celkem	265 713,-	86 350,-	285 907,-	1 123 099,-

Zdroj: Přiznání k dani z příjmů právnických osob 2009 – 2012, vlastní zpracování

Účetní jednotka v roce 2010 pořídila automobil (dlouhodobý hmotný majetek) formou finančního leasingu.

Jednotka nemá dlouhodobý nehmotný majetek. Také nemá žádné cenné papíry ani majetkové účasti. Dále postrádá kapitálové či rezervní fondy, ostatní fondy ze zisku.

Společnost neměnila způsoby oceňování, odepisování či postupy účtování.

Je plátcem daně z přidané hodnoty.

8 Přípravné práce pro transformaci účetního výsledku hospodaření na základ daně

Před samotnou transformací účetního VH na základ daně, by účetní jednotka měla provést práce, které jí pomohou ke správnému určení základu daně a výpočtu DPPO. Postup přípravných prací pro tuto transformaci je následující:

- analýza závěrkových prací, tj. analýza časového rozlišení, dohadných účtů, kurzových rozdílů, také mank, škod a přebytků, také opravných položek a rezerv,
- analýza daňově neuznatelných položek, tj. analýza daňově neúčinných nákladů a výnosů,
- analýza nákladů, tj. analýza celkových nákladů dle výkazu zisku a ztráty, porovnání nedaňových nákladů s celkovými náklady,
- analýza výnosů, tj. analýza celkových výnosů podle VZZ a porovnání celkových nákladů a celkových výnosů,
- analýza výsledku hospodaření, tj. zjištění provozního VH, finančního a mimořádného výsledku hospodaření.

8.1 Analýza závěrkových prací za rok 2012

8.1.1 Časové rozlišení

Rozpis částek časového rozlišení ÚJ za rok 2012 je uveden v následující tabulce 3.

Tabulka 3 Časové rozlišení pro rok 2012

Účet	2012			
	Počáteční stav	Obrat MD	Obrat D	Konečný stav
381 – Náklady příštích období	43 743,-	10 272,-	43 743,-	10 272,-
383 – Výdaje příštích období	- 94 028,-	94 028,-	65 455,-	- 65 455,-
385 – Příjmy příštích období	0,-	4 400,-	0,-	4 400,-

Zdroj: Obratová předvaha za rok 2012, vlastní zpracování

Společnost zaplatila v prosinci roku 2011 za pronájem reklamní plochy na rok 2012 částku 43 743 Kč. Operaci zaúčtovala na účet 381 – Náklady příštích období a souvztažně s účtem 221 – Bankovní účty. Pronájem se vztahoval k roku

následujícímu, ve kterém si jej ÚJ dala do nákladů, tj. účtovala na vrub účtu 518 – Ostatní služby a ve prospěch účtu 381 – Náklady příštích období. Na konci roku 2012 zaplatila za materiál částku 10 272 Kč. Materiál byl dodán až v dalším období.

Také účetní jednotka měla výdaje příštích období. V roce 2011 společnosti vznikly náklady v hodnotě 94 028 Kč. Jednalo se o servisní služby strojů a zařízení. Tuto částku ÚJ zaplatila v roce 2012. Důvodem zaplacení až v dalším roce bylo omylem založení faktury ke špatným dokumentům, což vedlo k pozdržení platby. Koncem roku 2012 měla společnost zaplatit zaměstnancům odměny v částce 65 455 Kč, které zaměstnancům vyplatila až v lednu roku následujícího. Účetní firma tuto operaci zaúčtovala v roce 2012 na vrub účtu 521 – Mzdové náklady a ve prospěch účtu 383 – Výdaje příštích období. V roce 2013 účtování proběhlo na účtech na straně MD 383 a na straně D 221. Zpravidla jsou tyto odměny (tzv. vánoční odměny) vyplaceny již v prosinci daného roku, ale v roce 2012 se společnost dohodla se zaměstnanci, že je vyplatí až v lednu. Důvodem odsunu bylo, aby společnost měla více peněz koncem roku, kdyby musela zaplatit nečekané výdaje.

V roce 2012 ÚJ provedla testování. Tato služba byla společnosti proplacena v lednu roku 2013. Účetní firma v běžném období zaúčtovala na vrub účtu 385 – Příjmy příštích období a ve prospěch účtu 602 – Tržby z prodeje služeb. A v příštím období na vrub účtu 221 a ve prospěch účtu 385. Příčinou tohoto časového rozlišení bylo, že splatnost faktury byla až v prvním lednovém týdnu.

Tato společnost každý rok časově rozlišuje, ale nemá pravidelné položky časového rozlišení. Tato uzávěrková operace se odvíjí od situací, které se objeví ke konci příslušného roku. V roce 2012 měla účetní jednotka z minulého roku jednu položku nákladů a jednu položku výdajů. Do roku 2013 se jí přenesly jak náklady, tak i výdaje z roku 2012. Dokonce v roce 2013 by měla dostat od odběratele příjem z prodeje služeb, který byl poskytnut v roce minulém.

8.1.2 Dohadné účty

Účetní jednotka v roce 2011 zaúčtovala na vrub účtu 518 – Ostatní služby a ve prospěch účtu 389 – Dohadné účty pasivní nevyfakturovaný účet za mobilní telefon, jehož výše činila 519 Kč. V roce 2012 ÚJ fakturu za telefonní účet zaplatila. V tomto roce společnost zaúčtovala na stranu MD účtu 502 – Spotřeba energie a na D účtu 389 – Dohadné účty pasivní nevyfakturovanou dodávku energie v hodnotě 8 300 Kč. Tuto dodávku zaplatila v roce 2013.

Společnost neměla za poslední tři roky žádnou položku na účtu 388 – Dohadné účty aktivní. Počáteční stav účtu 389 v roce 2012 činil 519 korun a jeho konečný stav byl ve výši 8 300 Kč.

8.1.3 Kurzové rozdíly

Pro přepočet zahraničních měn na českou měnu ÚJ používá platné denní kurzy ČNB ke dni uskutečnění účetního případu. K rozvahovému dni přepočítává všechny pohledávky a závazky v cizí měně kurzy ČNB, které jsou platné pro tento den. Tato společnost má dvě valutové pokladny. Pokladnu EUR a pokladnu švýcarských franků (CHF). Také má devizový účet EUR, který má zřízený u Československé obchodní banky, a. s. V roce 2012 měla společnost pohledávky se zahraničím v hodnotě 759 279 Kč a jejím nejdůležitějším odběratelem byla firma z Německa. Zahraniční závazky firmy se v tomto roce pohybovaly okolo 789 998 Kč. Hlavním dodavatel pro tuto společnost je švýcarská firma.

Tato ÚJ měla k rozvahovému dni na účtu 563 – Kurzové ztráty konečný stav 66 545 Kč a na účtu 663 – Kurzové zisky konečný zůstatek v částce 3 259 Kč.

Účetní jednotka obchoduje se zahraničím, ale bohužel na těchto transakcích tratí, proto kurzové ztráty výrazně převyšují kurzové zisky.

8.1.4 Manka a škody, přebytky

V roce 2011 účetní jednotce vznikl schodek v pokladně české měny. Jednalo se o chybně proplacené poskytnutí služby. Firma dostala od tuzemské společnosti, které službu poskytla, částku 8 452 Kč. Jenže poskytnutí služby mělo stát 8 542 Kč. Rozdíl činil 90 Kč. Firma se rozhodla, že tento schodek bude chtít uhradit od pokladníka, který si měl tuto chybu ohlídat. Účetní firma zaúčtovala schodek v pokladně na vrub účtu 569 – Manka a škody na finančním majetku a ve prospěch 211 – Pokladna. Předpis náhrady pokladníkovi za schodek se účtoval na účet 335 – Pohledávky za zaměstnanci na straně MD a na účet 668 – Ostatní finanční výnosy na straně D.

ÚJ většinou nevznikají manka a škody či přebytky. Výjimkou byl rok 2011, kdy se jednalo o lidskou chybu. Lze říci, že tato chyba byla zanedbatelná.

8.1.5 Opravné položky a rezervy

Od vzniku této společnosti ÚJ nevytvářela žádné zákonné či účetní rezervy. Také nevytvářela opravné položky podle zvláštních předpisů či ostatní opravné položky. Dle vyjádření účetní firmy, která vede účetnictví vybrané ÚJ, společnost nemá důvod

vytvářet rezervy anebo tvořit opravné položky. Nemá zásoby, pohledávky jsou hrazeny do doby splatnosti. Výjimečně ÚJ měla nedobytnou pohledávku v roce 2011.

V případě, že by účetní jednotka vytvářela zákonné rezervy či opravné položky, znamenalo by to pro ni nižší základ daně.

8.2 Analýza daňově neuznatelných nákladů a výnosů

8.2.1 Daňově neuznatelné náklady

Náklady daňové neúčinné jsou náklady, které zvyšují daňový VH. Účelem této ÚJ je, aby tyto náklady, měla co nejnižší. Čím vyšší bude mít společnost ZD, tím více bude muset zaplatit státu v podobě daní.

Tato společnost nemá mnoho daňově neuznatelných položek.

Účet 513 – Náklady na reprezentaci

Na účet 513 účetní firma eviduje a účtuje především pohoštění a občerstvení. Jedná se například o pohoštění obchodních partnerů z tuzemska i zahraničí, vánoční večírky či oslavy narozenin.

Účet 518 – Ostatní služby

Na účet 518 má společnost zaúčtovány vstupenky na kulturní a sportovní akce a dárkové poukazy na masáže. Tyto vstupenky jsou dostupné pro všechny zaměstnance.

Účet 543 – Dary

ÚJ občas poskytuje dar jednomu tuzemskému autoklubu, který pořádá automobilové orientační soutěže pro děti a dospělé. Tyto dary nikdy nepřesáhly hodnotu 2 000 Kč.

Účet 545 – Ostatní pokuty a penále

Účetní firma vede všechny pokuty, penále nebo úroky z prodlení udělané od orgánů, jako jsou finanční úřady, správa sociálního zabezpečení či zdravotní pojišťovny. V roce 2010 byl účetní jednotce správcem daně uložen úrok z prodlení za pozdní zaplacení daně v částce 5 505 korun.

Účet 546 – Odpis pohledávky

Na tento účet se evidují pohledávky, jež jsou nedobytné a u kterých by náklady na vymáhání byly vyšší než příjem z inkasa této pohledávky.

Přehled jednotlivých účtů daňově neúčinných nákladů účetní jednotky za rok 2009, 2010, také rok 2011 a 2012 je znázorněn v tabulce 4.

Tabulka 4 Daňově neuznatelné náklady v letech 2009 až 2012

Účet	Daňově neuznatelné náklady			
	2009	2010	2011	2012
513 – Náklady na reprezentaci	36 368,-	49 725,-	48 046,-	75 539,-
518 – Ostatní služby	0,-	6 183,-	5 428,-	4 786,-
543 – Dary	0,-	0,-	1 500,-	0,-
545 – Ostatní pokuty a penále	0,-	5 505,-	0,-	0,-
546 – Odpis pohledávky	0,-	0,-	8 300,-	0,-
Celkem	36 368,-	61 413,-	63 274,-	80 325,-

Zdroj: Přiznání k dani z příjmů právnických osob 2009 – 2012, vlastní zpracování

Jedinou, daňově neuznatelnou položkou v roce 2009, byly náklady na reprezentaci. Jejich výše přesahovala 36 tisíc korun.

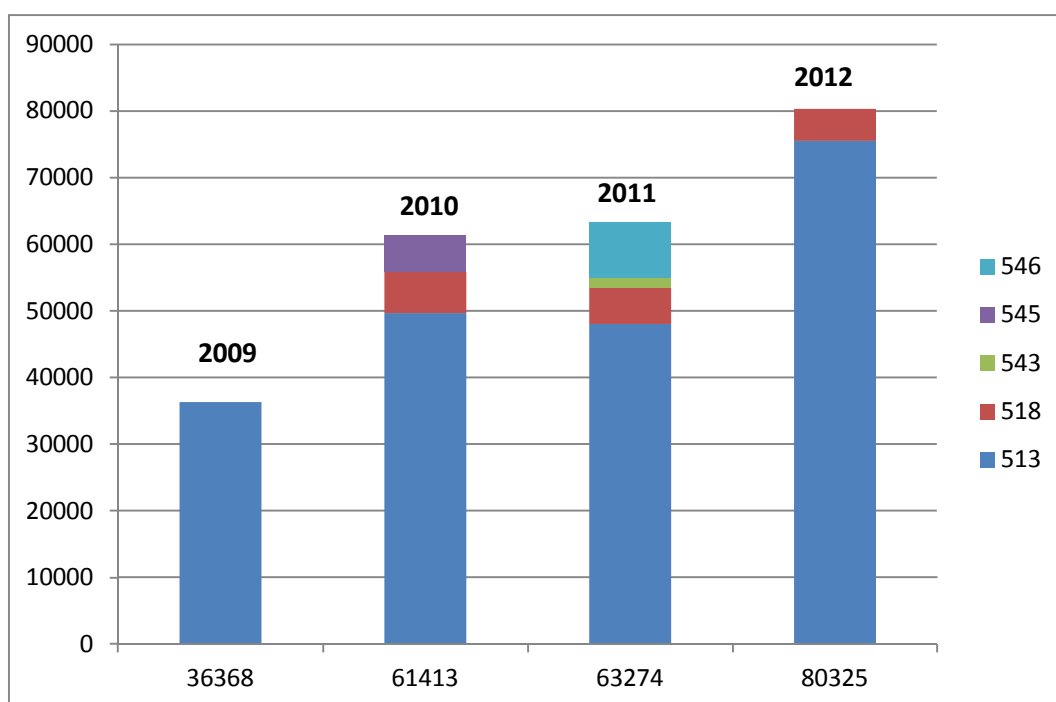
V roce 2010 ÚJ měla tři položky daňově neúčinných nákladů. Největší částku z těchto nákladů tvořily náklady na reprezentaci. Hodnota nákladů na reprezentaci činila 49 725 Kč. Zbylé dvě položky měly výrazně nižší hodnoty oproti účtu 513. Jednalo se o vstupenky v částce 6 183 Kč a úrok z prodlení v hodnotě 5 505 Kč. Pro tento rok náklady, které nejsou daňově účinné, činily 61 413 Kč.

Čtyři daňově neuznatelné položky byly evidované v roce 2011. Znovu největší část vytvořily náklady na reprezentaci. Hodnota účtu 513 byla 48 046 Kč. Druhou nejvyšší neúčinnou položkou byl účet 546 – Odpis pohledávky. Tento účet byl opět značně menší než účet 513 a jeho částka činila 8 300 Kč. Letos společnost zase poskytovala vstupenky na nejružnější akce v hodnotě 5 425 Kč, a po několika letech znovu věnovala autoklubu částku 1 500 Kč na jeho provoz. Celková výše nákladů, které nelze uznat za daňové, činila 63 274 Kč.

Společnost v roce 2012 měla nejméně neúčinných nákladů, a to jen dva. Jako každý rok to byl účet 513 – Náklady na reprezentaci. V letošním roce tyto náklady přesáhly hodnotu 75 tisíc Kč. Druhou položkou, a také pravidelnou položkou, byly vstupenky za 4 786 Kč. Daňově neúčinné náklady v roce 2012 dosáhly hodnoty 80 325 Kč.

Pro lepší orientaci a vyhodnocení daňově neuznatelných nákladů, uvedených v tabulce 4, je sestaven graf 1.

Graf 1 Vývoj daňově neuznatelných nákladů v letech 2009 až 2012



Zdroj: Tabulka 4, vlastní zpracování

Náklady na reprezentaci byly nejvyšší v posledním roce. Jejich výše byla 75 539 Kč. V letech 2010 a 2011 byly tyto náklady zhruba stejně vysoké. Pohybovaly se kolem 49 tisíc Kč. Zhruba o 12 tisíc korun měla ÚJ nižší náklady na reprezentaci v roce 2009 až v roce 2011.

Náklady na vstupenky měly největší hodnotu v roce 2010. O rok později částka klesla o méně než jeden tisíc korun. V dalším roce nastala stejná situace.

Přestože nejvíce daňově neuznatelných nákladů měla společnost v roce 2011, nejvyšší hodnoty těchto nákladů dosáhla v roce 2012. Hodnota v posledním roce byla téměř o 20 tisíc Kč vyšší než v předchozích dvou letech. Jednoznačným důvodem jsou náklady na reprezentaci. V roce 2010 a 2011 ÚJ měla takřka podobné celkové částky daňově neuznatelných nákladů. Nižší byly v roce 2010.

8.2.2 Daňově neuznatelné výnosy

Výnosy, které nejsou daňově účinné, navyšují účetní hospodářský výsledek. Účetní jednotka od své existence neměla dosud žádné daňově neuznatelné výnosy.

8.3 Analýza nákladů, výnosů a výsledku hospodaření

8.3.1 Celkové náklady podle výkazu zisku a ztráty

Účetní jednotka ve VZZ v letech 2009 až 2012 vyplňovala následující položky nákladů.

Výkonová spotřeba

Výkonová spotřeba je značena ve výkazu písmenem B. Na této položce je zachycena spotřeba materiálu (účet 501) a spotřeba energie (účet 502) a také služby (účet 518). Do spotřeby materiálu účetní firma účtuje například drobný hmotný majetek, kancelářské potřeby, pohonné hmoty, náhradní díly či propagační materiál a do spotřeby energie účtuje elektřinu. Do služeb ÚJ patří opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci, také nájemné, poradenské služby, reklamu či školení a vstupenky.

Osobní náklady

Tyto náklady jsou označeny písmenem C. V osobních nákladech společnosti najdeme především náklady na mzdy pro zaměstnance (účet 521), náklady na zákonné sociální a zdravotní pojištění (účet 524) a zákonné sociální náklady (účet 527). Do zákonných sociálních nákladů ÚJ patří zákonný příspěvek zaměstnavatele na stravování. Tento příspěvek je zaměstnancům poskytován v podobě stravenek, a to ve výši 55 % ceny.

Daně a poplatky

Písmeno D ve VZZ označuje položku daně a poplatky. ÚJ do této položky zahrnuje daň silniční (účet 531) a ostatní daně a poplatky (účet 538). Do ostatních daní a poplatků účetní firma účtuje vydání dálničních známek a v roce 2011 účtovala navíc o platbě za daň darovací.

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Odpisy (účet 551) jsou zachyceny písmenem E. Společnost zde eviduje daňové odpisy svého dlouhodobého hmotného majetku.

Ostatní provozní náklady

Ve výkazu písmeno H značí ostatní provozní náklady. Účetní jednotka pod toto písmeno zapisuje například dary (účet 543), dále smluvní pokuty a úroky z prodlení (účet 544), ostatní pokuty a penále (účet 545) či odpis pohledávky (účet 546).

Nákladové úroky

Nákladové úroky (účet 562) jsou zachyceny písmenem N. V roce 2010 si ÚJ vzala půjčku od banky, a to z důvodu stavby nové budovy. Tento závazek byl navýšen o úroky. V roce 2012 si vzala leasing na automobil.

Ostatní finanční náklady

Písmeno O označuje ostatní finanční náklady. Účetní firma eviduje na tyto finanční náklady položky jako kursové ztráty (účet 563) či ostatní finanční náklady (účet 568). Do ostatních nákladů firma účtuje poplatky za vedení účtů a pojištění.

Daň z příjmů za běžnou činnost

Ve VZZ označujeme písmenem Q daň z příjmů (účet 591). Účetní jednotka platí pouze daň z příjmů z BČ splatnou.

Náklady ÚJ podle VZZ v letech 2009 až 2012 jsou uvedeny v tabulce 5.

Tabulka 5 Náklady v letech 2009 až 2012 (v tisících Kč)

Název	Náklady			
	2009	2010	2011	2012
Výkonová spotřeba	3 010	4 492	7 282	5 604
Osobní náklady	2 592	2 373	2 588	2 692
Daně a poplatky	14	15	19	22
Odpisy dl. hmotného majetku	265	86	286	1 123
Ostatní provozní náklady	0	6	10	2
Nákladové úroky	0	6	56	103
Ostatní finanční náklady	30	58	101	188
Daň z příjmů za běžnou činnost	0	66	813	18
Celkem	5 911	7 102	11 155	9 752

Zdroj: VZZ 2010, 2011, 2012, vlastní zpracování

Z celkových nákladů jsou pro účetní jednotku nejdůležitějšími a nejvyššími náklady výkonová spotřeba. V roce 2011 tato spotřeba byla nejvyšší. Dosahovala částky 7 282 361 Kč. Důvodů je hned několik. Hlavní faktor, který zvýšil výkonovou spotřebu, byla mimořádná zakázka od jedné z největších automobilek na světě. Zvýšila se spotřeba materiálu, cestovné, náklady na reprezentaci a další. Díky vyšší ceně za benzín a naftu se zvýšila i spotřeba za pohonné hmoty. Naopak nejnižší byla v roce 2009. Hodnota byla pouhých 3 010 336 Kč. Výkonová spotřeba rostla do roku

2011, a poté se propadla na částku 5 604 386 korun. Tento propad byl způsoben poklesem poptávky, což vedlo k nižší spotřebě a nákupu materiálu.

Další důležitou položkou jsou osobní náklady. V letech 2009 až 2012 se tyto náklady vyvíjely v rozmezí od 2,3 mil. korun do 2,7 miliónů korun. V roce 2010 byly mzdové náklady nižší, a to z důvodu odchodu jednoho pracovníka. Od roku 2011 ve společnosti začal pracovat nový zaměstnanec.

Daně a poplatky ÚJ každým rokem rostly. V roce 2009 jejich výše činila 14 tisíc Kč a v roce 2012 za ně společnost zaplatila 22 177 korun. V roce 2012 účetní jednotka pořídila nové auto, takže zaplatila více na daních a za dálniční známky.

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku měly nelineární průběh. V roce 2010 byly odpisy pozastaveny. Účetní firma pozastavení provádí z důvodů snížení výkonů či jako reakci na nepříznivý VH z minulých let. Odpisy klesly z hodnoty 265 tisíc korun na hodnotu 86 124 Kč. V dalších letech odpisy rostly, a dosáhly výše 1 123 099 korun. Hlavním důvodem růstu bylo zrušené pozastavení odpisů. V roce 2012 byl růst odpisů způsoben také tím, že společnost pořídila nový automobil.

Ostatní provozní náklady v roce 2010 činily 6 tisíc Kč. V dalším roce byly vyšší. Jejich hodnota stoupla na 9 800 Kč. Tato změna se týkala nedaňových nákladů. V roce 2012 provozní náklady klesly. Jednalo se o smluvní pokutu ve výši 1 669 Kč.

Naopak nákladové úroky se rok od roku navyšovaly. Jejich hodnota v roce 2010 činila pouze kolem 6 tisíc korun, a to z toho důvodu, že firma si v polovině roku vzala úvěr. V dalších letech již firma úroky z tohoto úvěru platila každý měsíc. V roce 2012 za tyto úroky společnost zaplatila přes 103 tisíc korun. Příčinou navýšení úroků v roce 2012 bylo vzetí dalšího úvěru (leasing na automobil).

Stejný průběh jako nákladové úroky, měly i ostatní finanční náklady. V letech 2009 až 2010 vzrostly zhruba o 28 tisíc korun. V letech 2010 až 2011 již byl tento růst o 43 tisíc vyšší. Mezi roky 2011 až 2012 činil nárůst ostatních finančních nákladů přes 87 tisíc Kč. Vyšší kurzové ztráty a další pojištění zapříčinily tento vzestup.

Daň z příjmů za BČ účetní jednotka v roce 2009 neplatila, jelikož základ daně po zaokrouhlení byl nulový. V roce 2011 odvedla nejvyšší částku daně, a to ve výši 812 780 Kč. O rok později již daň z příjmů za BČ činila pouhých 17 670 korun.

Do roku 2011 celkové náklady rostly. V tomto roce byla jejich částka nejvyšší, a to 11 155 048 Kč. Od tohoto roku náklady začaly klesat.

8.3.2 Porovnání nedaňových nákladů a celkových nákladů

Celkové daňově neúčinné náklady, celkové náklady a jejich podíl jsou uvedeny v tabulce 6.

Tabulka 6 Podíl nedaňových nákladů na celkových nákladech v letech 2009 až 2012

Položka	2009	2010	2011	2012
Nedaňové náklady	36 368,-	61 413,-	63 274,-	80 325,-
Celkové náklady	5 911 246,-	7 101 981,-	11 155 048,-	9 752 911,-
Podíl	0,62 %	0,86 %	0,57 %	0,82 %

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2009 se nedaňové náklady podílely na celkových nákladech 0,62 %. O rok později se podíl zvýšil o 0,24 %. V roce 2010 byl tento podíl nejvyšší a jeho hodnota byla 0,86 %. Přestože v roce 2011 účetní jednotka měla lehce vyšší daňově neúčinné náklady než v roce 2010, podíl daňově neúčinných nákladů na celkových nákladech byl nižší. Důvodem byl vyšší zisk v roce 2011. Podíl v roce 2011 nepřekročil hranici 0,6 %. Přes 0,82 % činil podíl nedaňových nákladů v roce 2012. Jednalo se o druhý nejvyšší podíl v letech 2009 až 2012.

Účetní jednotka si udržovala podíl daňově neuznatelných nákladů a celkových nákladů pod hranicí 1 % od roku 2009 do roku 2012. Konkrétně se tento podíl pohyboval od 0,57 % do 0,86 %. Z toho lze usoudit, že daňově neuznatelné náklady nemají nikterak zásadní vliv na celkové náklady.

8.3.3 Celkové výnosy dle výkazu zisku a ztráty

Výnosy účetní jednotky vykázané ve VZZ v letech 2009 až 2012 byly následující.

Výkony

Výkony jsou ve výkazu označeny římskou číslicí II. Společnost do výkonů eviduje tržby z prodeje služeb z tuzemska i ze zahraničí (účet 602). Podíl tuzemských tržeb na celkových tržbách z prodeje služeb je přes 92 %.

Výnosové úroky

Římská číslice X. značí výnosové úroky (účet 662). Na tuto položku účetní firma účtuje například úroky z běžného účtu a spořicího účtu. ÚJ se rozhodla postavit novou budovu, a proto si založila u banky spořicí účet, ze kterého financuje náklady spojené s touto stavbou.

Ostatní finanční výnosy

Pod číslicí XI. ve VZZ nalezneme ostatní finanční výnosy. Do těchto výnosů patří kursové zisky (účet 663).

Mimořádné výnosy

Ve výkazu jsou mimořádné výnosy značeny římskou číslicí XIII. Jednotka účtuje na tento řádek nahodilé výnosy, které společnosti v průběhu roku vznikly. Tyto výnosy účtuje na ostatní mimořádné výnosy (účet 688). V roce 2012 společnost vznikla pojistná událost. Jednalo se o autohavárii. Pojišťovna účetní jednotce vyplatila 14 809 Kč.

V tabulce 7 jsou všechny položky, které ÚJ má vyplněné ve VZZ v letech 2010 až 2012.

Tabulka 7 Výnosy v letech 2009 až 2012 (v tisících Kč)

Název	Výnosy			
	2009	2010	2011	2012
Výkony	5 761	7 301	14 547	9 728
Výnosové úroky	59	1	0	2
Ostatní finanční výnosy	56	17	10	3
Mimořádné výnosy	0	0	0	15
Celkem	5 876	7 319	14 557	9 748

Zdroj: VZZ v letech 2010 – 2012, vlastní zpracování

Nejdůležitější položkou pro ÚJ jsou jednoznačně výkony. Podle nich se odvíjejí celkové výnosy. Od roku 2009 až do roku 2011 výkony jednotky rapidně vzrostly. Meziroční nárůst v letech 2010 až 2011 byl až o 7,2 milióny korun. Důvodem byla mimořádná zakázka, která způsobila růst nákladů, ale především výnosů. V roce 2012 nastal propad. Výkony spadly o 4,8 miliónů Kč. Firmy, které poskytují služby, často mívají problémy s poptávkou. Tato ÚJ není výjimkou. Jestliže dostane slušné zakázky, může mít obrovské zisky, ale pokud jich nemá mnoho, zisk se pohybuje kolem nuly, a v horším případě jde pod nulu.

Nejvyšší výnosové úroky měla společnost v roce 2009. Jejich výše činila kolem 59 tisíc korun. O rok později účetní jednotka vybrala ze spořicího účtu převážnou část peněz, proto výnosové úroky klesly téměř na minimum.

Ostatní finanční výnosy se pohybovaly dle toho, kolik služeb společnost poskytla do zahraničí, a kolik peněz vydělala díky kurzu. Tyto výnosy v roce 2009 dosahovaly částky 58 975 Kč. Jednalo se o nejvyšší hodnotu od roku 2009 do roku 2012.

8.3.4 Porovnání celkových nákladů s celkovými výnosy

Tato podkapitola je zaměřena na porovnání celkových nákladů, celkových výnosů a na jejich vývoj. Porovnání těchto nákladů je uvedeno v tabulce 8 a vývoj těchto nákladů a výnosů je níže znázorněn v grafu 2.

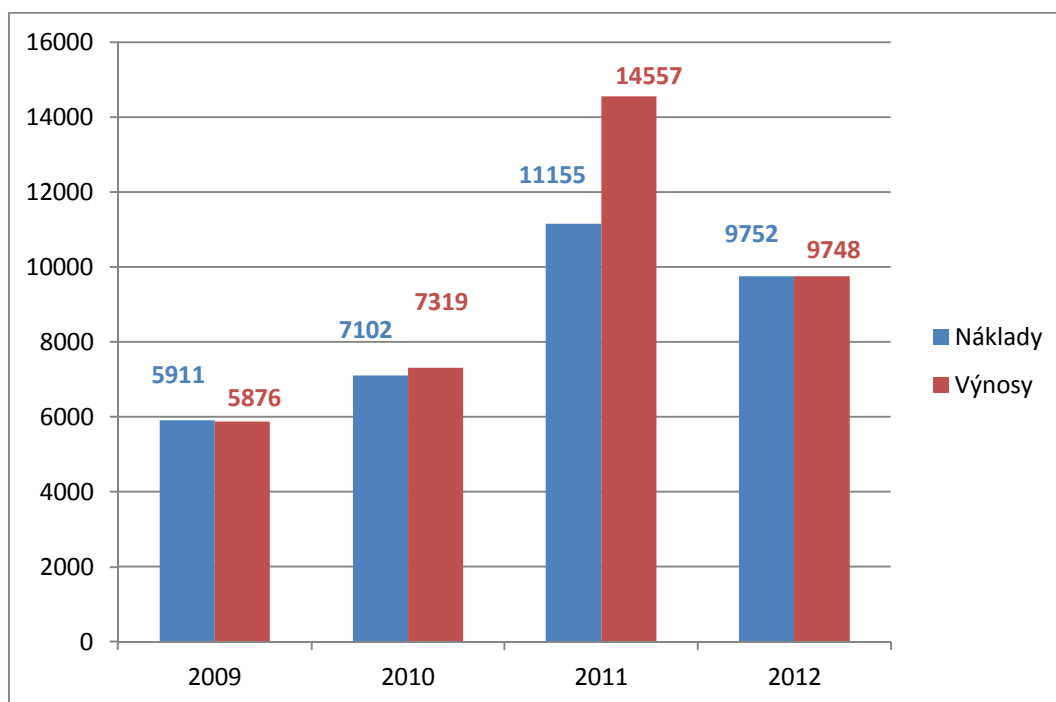
Tabulka 8 Porovnání nákladů a výnosů v letech 2009 až 2012 (v tisících Kč)

Název	2009	2010	2011	2012
Náklady	5 911	7 102	11 155	9 752
Výnosy	5 876	7 319	14 557	9 748

Zdroj: Vlastní zpracování

Celkové náklady a výnosy ÚJ v roce 2009, 2010 a 2012 byly poměrně vyrovnané. V letech 2009 a 2012 celkové náklady ale překročily úroveň celkových výnosů, tj. společnost musela vynaložit více prostředků, než kolik získala z tržeb za své služby. Jediněčný je rok 2011, kde výnosy převyšovaly náklady o 3,4 miliónů korun.

Graf 2 Vývoj celkových nákladů a celkových výnosů v letech 2009 až 2012 (v tisících Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Růst celkových nákladů mezi roky 2009 a 2010 činil kolem 1 191 000 Kč. Celkové výnosy vzrostly o téměř 1 443 000 korun. Největší růst celkových nákladů a hlavně výnosů byl zaznamenán v roce 2011. Náklady vzrostly o více než 4 milióny korun a celkové výnosy dokonce o zhruba 7 238 000 Kč. Mezi roky 2011 a 2012 klesly jak

celkové náklady, tak celkové výnosy. U nákladů tento pokles činil 1,4 miliónů Kč a u výnosů byl o více než 4,8 miliónů korun.

S růstem celkových výnosů, účetní jednotce rostly i celkové náklady. Pouze v roce 2011 výnosy výrazně převyšovaly náklady. O rok později společnosti opět klesly náklady, a převedším výnosy kvůli nízké poptávce po jejich službách.

8.4 Analýza výsledku hospodaření

Dle VZZ v letech 2010 až 2012 lze zjistit hodnoty jednotlivých druhů výsledků hospodaření. Tyto výše jsou zachyceny v tabulce 9.

Tabulka 9 Výsledek hospodaření v letech 2009 až 2012 (v tisících Kč)

Název	2009	2010	2011	2012
Provozní VH	-120	329	4 362	285
Finanční VH	85	-46	-147	-286
VH za běžnou činnost	-35	217	3 402	-19
Mimořádný VH	0	0	0	15
VH za účetní období	-35	217	3 402	-4

Zdroj: VZZ 2010 až 2012, vlastní zpracování

Provozní výsledek zjištěný rozdílem výnosů a nákladů z provozní činnosti byl každý rok jiný. Dokonce v roce 2009 byl tento VH záporný. Naopak v roce 2011 byl extrémně vysoký. Jeho výše činila přes 4,3 miliónů korun. Finanční výsledek hospodaření také velice kolísal. Pouze v roce 2009 byly finanční výnosy vyšší než náklady za finanční činnost. Od roku 2010 tento výsledek neustále klesal. V roce 2012 se finanční VH dostal pod zápornou hranici 286 tisíc Kč. Poté, co známe provozní a finanční VH, dostaneme výsledek hospodaření za BČ. Tento VH je včetně daně z příjmů za BČ. ÚJ měla v letech 2009 a 2012 VH za BČ záporný. V roce 2010 a 2011 byl tento výsledek kladný. Mimořádný výsledek hospodaření ÚJ vykazovala jen v roce 2012. VH za ÚO vychází z výsledku hospodaření za BČ. Pokud jednotka ještě vykazuje výsledek hospodaření z mimořádné činnosti, pak musí tento mimořádný výsledek přičíst k hospodářskému výsledku za BČ. Tato situace odpovídá roku 2012, kdy společnost navýšila svůj VH o 15 tisíc korun.

9 Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně pro rok 2012

Pokud účetní jednotka provedla výše uvedené přípravné práce pro transformaci účetního VH na základ daně, může přistoupit k samotné transformaci.

Pro zjištění daňové povinnosti ÚJ je nutné převést účetní VH na daňový základ. Transformace účetního VH na základ daně pro rok 2012 je naznačena v tabulce 10.

Tabulka 10 Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně 1

Název položky	Účetní systém	Daňový systém
Výnosy	9 748 858,-	
Náklady	9 735 242,-	
Účetní výsledek hospodaření	13 616,-	13 616,-
Daňově neuznatelné náklady		80 325,-
Daňově neuznatelné výnosy		0,-
Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy		0,-
Základ daně		93 941,-
Odčitatelné položky		0,-
Základ daně snížený o odčitatelné položky		93 941,-
Zaokrouhlený základ daně		93 000,-
Sazba daně		19 %
Daň z příjmů splatná		17 670,-
Slevy na dani		0,-
Daň z příjmů splatná po slevách	17 670,-	17 670,-
Daň z příjmů odložená	0,-	
Disponibilní zisk (zisk po zdanění)	-4 054,-	

Zdroj: Vlastní zpracování

ÚJ si z účetních knih zjistila celkové náklady a celkové výnosy za daný rok. Jestliže od celkových výnosů odečetla náklady, získala účetní VH. V roce 2012 účetní hospodářský výsledek společnosti činil 13 616 korun. Dále se tento účetní výsledek převedl do daňového systému, tj. do daňového přiznání. Poté účetní firma přičetla k účetnímu výsledku hospodaření náklady, které nelze daňově uznat. Výše neuznatelných nákladů v roce 2012 byly 80 325 Kč. Pokud by jednotka měla daňově neuznatelné výnosy, potom by odečetla tyto výnosy od účetního výsledku hospodaření, navýšeného o neuznatelné náklady. Jestliže by ÚJ zavedla účetní odpisy, mohla by si rozdíl mezi nimi a daňovými odpisy buď přičíst, nebo odečíst. Při

provedení těchto změn společnosti zjistí, jaký je její ZD. Pro rok 2012 daňový základ účetní jednotky činil 93 941 korun. Společnost nevyužila žádnou položku, kterou by si mohla odečíst od základu daně, proto ZD snížený o odčitatelné položky je ve stejné výši jako základ daně. Než účetní firma vypočte daň z příjmů splatnou, musí ZD zaokrouhlit na tisíce Kč dolů. Zaokrouhlený ZD ÚJ byl 93 000 korun. Poté se tento základ daně vynásobí sazbou daně ve výši 19 % a společnost zjistí svou daňovou povinnost. V roce 2012 daň z příjmů splatná byla ve výši 17 670 Kč. ÚJ neměla žádného zaměstnance s tělesným postižením, proto jí nemohla být poskytnuta sleva na dani. Daň z příjmů splatná (po slevách) byla převedena zpět do účetnictví. Pokud by společnost měla povinnost účtovat o odložené dani, musela by ji přičíst k převedené dani z příjmů splatné do účetnictví. Po těchto úpravách účetní firma zjistí, jaký je čistý zisk ÚJ, tj. zisk po zdanění. Ten byl pro rok 2012 v hodnotě – 4 054 Kč.

Protože účetní jednotka nemá kromě nedaňových nákladů jiné položky, které by zvyšovaly či snižovaly základ daně, transformace by byla pro rok 2009 až 2011 úplně stejná, jen by se lišila částkami. Z tohoto důvodu je v tabulce 11 uveden názorný příklad transformace účetního VH na základ daně pro rok 2012, kdyby účetní jednotka uplatňovala včetně nedaňových nákladů, ještě dar právnické osobě v hodnotě 5 420 korun. Dále by jí vznikl rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy, protože by odpisovala nejen daňově, ale i účetně. Účetní odpisy by činily 1 074 859 korun a daňové odpisy byly v roce 2012 ve výši 1 123 099 Kč. Daňové odpisy by tudíž byly vyšší o 48 240 korun.

Tabulka 11 Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně 2

Název položky	Účetní systém	Daňový systém
Výnosy	9 748 858,-	
Náklady	9 735 242,-	
Účetní výsledek hospodaření	13 616,-	13 616,-
Daňově neuznatelné náklady		80 325,-
Daňově neuznatelné výnosy		0,-
Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy		- 48 240,-
Základ daně		45 701,-
Odčitatelné položky		- 5 420,-
Základ daně snížený o odčitatelné položky		40 281,-
Zaokrouhlený základ daně		40 000,-
Sazba daně		19 %
Daň z příjmů splatná		7 600,-
Slevy na dani		0,-
Daň z příjmů splatná po slevách	7 600,-	7 600,-
Daň z příjmů odložená	0,-	
Disponibilní zisk (zisk po zdanění)	6 016,-	

Zdroj: Vlastní zpracování

Na základě názorného příkladu bylo zjištěno, že daňový základ v roce 2012 by se snížil o 48 240 korun. Důvodem by byly vyšší daňové odpisy. Ty píšeme se záporným znaménkem, protože rozdíl, o který daňové odpisy převyšují odpisy účetní, si lze odečíst od výsledku hospodaření převedeného do daňového systému. Dalším rozdílem oproti skutečné transformaci pro rok 2012 byly odčitatelné položky. Poskytnutý dar v částce 5 420 korun by si mohla účetní jednotka odečíst od základu daně. Poté by dostala základ daně snížený o odčitatelné položky. Ten by byl v hodnotě 40 281 Kč, nikoliv ve výši 93 941 korun. Zaokrouhlený základ daně by činil pouze 40 000 Kč a daň z příjmů právnických osob účetní jednotky by dosahoval jen částky 7 600 korun. Jakmile by se daň převedla do účetního systému, zjistil by se zisk po zdanění. Ten by byl dle názorného příkladu dokonce kladný. V porovnání se skutečností by výsledek hospodaření účetní jednotky byl o 10 070 korun vyšší.

9.1 Porovnání účetního a daňového výsledku hospodaření

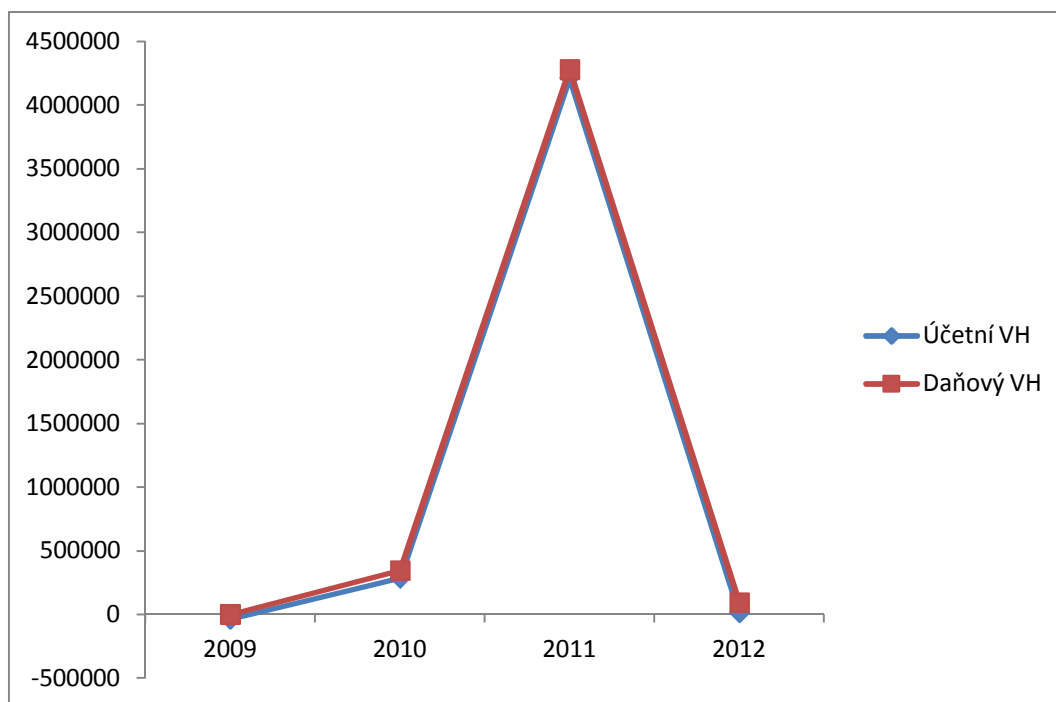
V následující tabulce 11 jsou uvedeny částky účetních a daňových výsledků hospodaření v letech 2009 až 2012. Pro lepší přehlednost těchto položek je sestaven graf 3.

Tabulka 12 Porovnání účetního a daňového výsledku hospodaření v letech 2009 až 2012

Název	2009	2010	2011	2012
Účetní VH	- 35 465,-	283 709,-	4 214 720,-	13 616,-
Daňový VH	903,-	345 122,-	4 277 994,-	93 941,-

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 3 Vývoj účetního a daňové výsledku hospodaření v letech 2009 až 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Účetní VH je v každém roce nižší než kolik činí daňový VH. Důvodem jsou právě neuznatelné daňové položky, které se vždy přičetly k účetnímu hospodářskému výsledku. Nejvyšší účetní i daňový VH byl v roce 2011. Účetní výsledek hospodaření v tomto roce se musel navýšit o 63 274 korun.

Rok 2009 je velmi specifickým rokem. Především svým účetním výsledkem hospodaření, který přesáhl zápornou hodnotu 35 tisíc korun. Daňový VH nepřekročil ani hranici jednoho tisíce Kč. Sazba daně z příjmů právnických osob nebyla v tomto roce ve výši 19 %, ale byla 20% sazba DPPO pro rok 2009. I v tomto roce se v účetní

jednotce objevily daňově neuznatelné náklady. Tyto daňově neuznatelné náklady byly vyšší než účetní VH, tudíž ÚJ vznikl kladný daňový VH.

9.2 Daňová povinnost

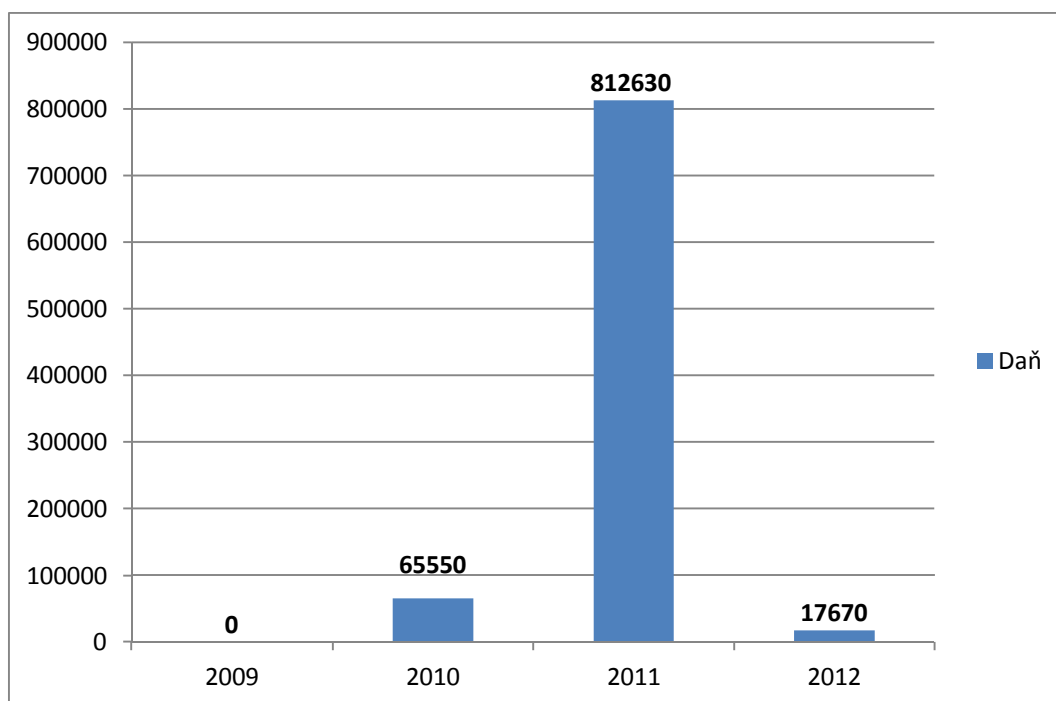
Částky, které ÚJ měla za povinnost odvést finančnímu úřadu v podobě daní, jsou uvedeny v tabulce 12. Jejich vývoj je naznačen v grafu 4.

Tabulka 13 Daňová povinnost v letech 2009 až 2012

Název	2009	2010	2011	2012
Daňová povinnost	0,-	65 550,-	812 630,-	17 670,-

Zdroj: Daňová přiznání z let 2009 až 2012, vlastní zpracování

Graf 4 Vývoj daňové povinnosti v letech 2009 až 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky a grafu je patrné, že společnost každý rok odvedla na daních odlišnou sumu. Nejvyšší daň měla účetní jednotka v roce 2011. Naopak v roce 2009 státu neodvedla v podobě daní ani korunu.

Předpis daně z příjmů z BČ účetní firma v letech 2010 až 2012 zaúčtovala na vrub účtu 591 – Daň z příjmů z BČ – splatná a ve prospěch účtu 341 – Daň z příjmů. V okamžiku, kdy společnost daň zaplatila, zaúčtovala úhradu na stranu MD účet 341 a na stranu D účet 221 – Bankovní účty. V roce 2009 o dani z příjmů právnických osob účetní jednotka neúčtovala.

10 Zhodnocení a možné návrhy řešení

Pro jakoukoliv ÚJ je dobré, z hlediska daňové povinnosti, když má co nejvíce daňově uznatelných nákladů. Občas se ale objeví náklady, které nelze daňově uznat. Hodnocená společnost se snaží mít těchto neuznatelných položek co nejméně. Jejich podíl na celkových nákladech se pohyboval od 0,57 % do 0,86 %. V roce 2012, kdy byl tento podíl nejvyšší, si společnost musela přičíst k účetnímu VH částku 80 325 Kč. To také byla jediná změna, která nastala v rámci transformace účetního VH na ZD. ÚJ mohla mít podíl daňově neúčinných nákladů nižší, kdyby jí nevznikly zbytečné daňově neuznatelné náklady. Například v roce 2010 si ÚJ nepohládala lhůtu pro zaplacení daně a musela zaplatit úrok z prodlení (ve výši 5 505 korun). Také by se měla více zabírat solventností svých odběratelů, aby nemusela odpisovat pohledávky.

V roce 2011 společnost poskytla dar ve výši 1 500 korun, ve které ho nelze daňově uznat. Proto bych společnosti navrhla, aby například jednou za 5 let věnovala dar v hodnotě nad 2 000 korun, aby se tento náklad stal nákladem daňově uznatelným.

Jestliže ÚJ nemá vysoké výkony nebo utrpěla ztrátu v minulém roce, pak provádí daňovou optimalizaci prostřednictvím pozastavení daňových odpisů. V roce 2010 jednotka reagovala především na záporný VH z roku 2009 a pozastavila odpisování. Naopak v roce 2012 odepsala nejvyšší možnou částku. Důvodem byl nákup drahých strojů v tomto roce, které ÚJ účtuje do 1. či 2. odpisové skupiny. Pro ÚJ bylo výhodnější (hlediska odpisování), kdyby stroje pro výrobu nakoupila již v roce 2011.

Tato společnost svůj majetek odpisuje pouze daňově, proto bych jí navrhla, aby zavedla i odpisování účetní pro reálnější zobrazení odpisování.

V roce 2011 byl daňový základ společnosti přes 4,2 mil. Kč. Pokud by ÚJ vykazovala v předchozích pěti letech daňovou ztrátu, pak bych ÚJ navrhla, aby si tuto ztrátu odečetla právě v roce 2011, ve kterém měla nejvyšší daňovou povinnost.

Kdyby ÚJ zaměstnala ve svém podniku aspoň jednu osobu se zdravotním postižením, ušetřila by na daních. Například v roce 2012, kde musela odvést 17 670 Kč, by neodvedla na daních ani korunu nebo by odvedla pouze malou částku. Hodnota, kterou by skutečně ÚJ odvedla na daních, by záležela na přepočteném počtu zaměstnanců se zdravotním postižením a počtu odpracovaných hodin v daném roce právě těmito zaměstnanci. Tato ÚJ by mohla zaměstnat například osobu na invalidním vozíku na pozici administrativního pracovníka. Jednalo by se především o komunikaci se zákazníky. Dále by pracovník byl odpovědný za pokladnu.

11 Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo analyzovat závěrkové operace, a to ve vztahu k výpočtu daně z příjmů právnických osob. Práce se také zabývala problematikou určení základu daně a zhodnocením vlivu účetnictví na výpočet této daně.

Na základě zpracování praktické části, bylo zjištěno, že vybraná účetní jednotka, která poskytuje různé služby v oblasti dopravy, je velmi závislá na poptávce po těchto službách. Jestliže není zájem o její služby, pak ani čistý zisk není nijak velký. Pokud ale společnost získá mnoho zakázek a má za ně vysoké odměny, pak se její disponibilní zisk může pohybovat i v řádech miliónů korun. Tato situace nastala pouze v roce 2011.

Tato účetní jednotka má dvě pravidelně se opakující daňově neuznatelné položky, a to vstupenky na kulturní i sportovní akce a náklady na reprezentaci. Hodnota vstupenek určených pro všechny zaměstnance podniku má klesající tendenci. Naopak na nákladech na reprezentaci účetní jednotka rozhodně nešetřila, zvláště v roce 2012. Tyto náklady mají rozhodující podíl na položkách, které nelze daňově uznat. Občas se ÚJ vyskytnou další daňově neúčinné náklady jako je úrok z prodlení od správce daně, odpis nedobytné pohledávky nebo poskytnuté bezúplatné plnění. Po celou dobu její činnosti neměla jednotka žádné daňově neuznatelné výnosy.

Při analýze celkových nákladů podle výkazu zisku a ztráty bylo zjištěno, že zásadními položkami nákladů jsou výkonová spotřeba a osobní náklady. Výše výkonové spotřeby se odráží od množství zakázek a aktuálních cen materiálu, energie, nájemného a pohonných hmot, které v posledních letech neustále rostou. Průběh těchto nákladů byl do roku 2011 rostoucí, a poté následoval propad. Pokud nedochází ke snižování stavu zaměstnanců, které nastalo v roce 2010, mzdové náklady mají relativně konstantní úroveň. ÚJ používá odpisy podle potřeb, tj. pozastavuje či nadměrně odpisuje. Pozastavení provedla v roce 2010 z důvodu záporného zisku v minulém roce a extrémní odpisování uskutečnila v roce 2012, kdy pořídila do svého podniku drahé stroje. Z důvodu pořízení hypotéčního úvěru v roce 2010 a finančního leasingu na automobil v roce 2012 nákladové úroky účetní jednotce neustále rostly. Další nárůst byl zaznamenán u ostatních finančních nákladů jako důsledek zvýšení částek a počtu pojištění účetní jednotky.

Porovnáním daňově neuznatelných nákladů a celkových nákladů jsem stanovila jejich procentuální podíl a dospěla k závěru, že daňově neúčinné náklady jsou velmi

zanedbatelnou položkou z hlediska celkových nákladů. Toto zjištění ale neplatí z hlediska transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně, kde jsou položkou rozhodující a ovlivňují výši daňové povinnosti účetní jednotky.

Analýza celkových výnosů dle VZZ přinesla informace, že nejdůležitější položkou a jednoznačně nejvyšší jsou výkony. Závisí na poptávce po službách a rozhodují o zisku podniku. Výkony do roku 2011 výrazně rostly a v následujícím roce došlo k poklesu. Nejvyšší meziroční růst byl zaznamenán v letech 2010 až 2011. Společnost má u banky zřízen spořicí účet, který byl snížen v roce 2010 z důvodu nákupu nových technologií pro zavedení nové budovy do provozu.

Při porovnání celkových nákladů a celkových výnosů jsem zjistila, že náklady i výnosy se v jednotlivých letech vyvíjely takřka stejně až na rok 2011. To byl nejlepší rok účetní jednotky z hlediska zisku. V tomto roce dostala mimořádnou zakázku a inkasovala za ni velké tržby. Naopak v letech 2009 a 2012 si společnost neuhlídala své náklady, které převýšily celkové výnosy.

V analýze výsledku hospodaření byly zjištěny provozní VH, finanční, mimořádný a výsledek hospodaření za běžnou činnost a za účetní období. Rozhodujícím výsledkem hospodaření ÚJ je provozní výsledek. Ten byl v roce 2009 dokonce záporný, ale poté do roku 2011 měl rostoucí tendenci. V roce 2012 následoval pád na téměř stejnou úroveň, jakou měl tento výsledek hospodaření v roce 2010. Je důležité, aby se jednotka zaměřila právě na oblast provozní a snažila se, aby tato oblast byla zisková a v rámci možností co nejvíce stabilní. Finanční výsledek hospodaření se neustále snižoval a od roku 2010 má zápornou hodnotu. Z toho vyplývá, že společnost má problém ve finanční oblasti. Hlavním důvodem problému je, že ÚJ má od roku 2010 úvěr na stavbu nové budovy. Další příčinou by mohly být převyšující kurzové ztráty nad kurzovými zisky. Mimořádný výsledek hospodaření nastal pouze v roce 2012, kdy společnost inkasovala peníze od pojišťovny za autohavárii. Právě kvůli tomuto mimořádnému výsledku se v tomto roce lišil VH za účetní období od výsledku hospodaření za běžnou činnost. Také u této analýzy byla provedena transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně a porovnání účetního a daňového výsledku hospodaření, kde se zjistilo, že jedinou změnou upravující ZD jsou daňově neuznatelné položky, o které účetní jednotka měla vyšší základ daně a tím pádem i vyšší daň z příjmů právnických osob. Rozdíl mezi účetním a daňovým hospodářským výsledkem je tedy závislý na výši položek, které nejsou daňově uznatelné.

Poslední operací byla získána data o daňové povinnosti účetní jednotky. Ta se odvíjí od celkových výnosů a nákladů, a proto také měla největší podíl v roce 2011. Kdyby společnost měla nějaké odčitatelné položky či slevy na dani, rozhodně by je měla uplatnit v tomto roce, protože by zvýšila svůj čistý zisk.

12 Summary

The objective of this bachelor thesis is analysis of accounting operations, which accounting entity realizes at the end of the reporting period, in association to the calculation of tax on corporate income. This thesis is focused on the problem of determining tax base and evaluation of effect of accounting on this calculation , too.

Theoretical part defines terms related to the interconnection of accounting and corporate income tax like accounting closing, accountig statements, tax base nad separate tax base, tax on corporate income and postponed tax.

In the practical part of this bachelor thesis the basic informations about the selected accounting entity are presented and closing operations such as accruals, exchange differences, estimated bills, deficit and surplus, reserves and provisions are examined. Then analysis of tax non-deductible items, total costs and total revenue are carried out. Next chapter is devoted to the transformation of accounting profit to tax base. Accounting profit is compared with tax profit and tax liability was detected.

In conclusion the accounting entity is evaluated according to previous findings and some proposals are presented based on these findings. At the very end results obtained from the practical part of this thesis are summarized.

Key words: accounting, tax base, profit, tax on corporate income.

13 Přehled použité literatury

1. Ambrož, J. (2012). *Daň z příjmů a účetnictví*. Praha: Koršach.
2. Beránek, P. (2011). *Cizí měny a kursové rozdíly v podvojném účetnictví: výklad a řešené příklady*. Olomouc: Anag.
3. Blechová, B., & Janoušková, J. (2012). *Podvojný účetnictví v příkladech 2012*. Praha: Grada.
4. Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J., . . . Vlach, P. (2012). *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2012*. Olomouc: Anag.
5. České účetní standardy pro podnikatele.
6. Dušek, J. (2011). *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle*. Praha: Grada.
7. Dušek, J. (2012). *Daně z příjmů 2012 - přehledy, daňové a účetní tabulky*. Praha: Grada.
8. Hnátek, M., & Zámek, D. (2012). *Daňové a nedaňové náklady 2012*. Praha: Grada.
9. Janoušková, J. (2007). *Odložená daň z příjmů*. Praha: Grada.
10. Křemen, B. (2012). *100 legálních daňových triků 2012*. Praha: Grada.
11. Müllerová, L. (2007). *Auditing pro manažery*. Praha: ASPI.
12. Pelech, P. (2013). *Daně z příjmů s komentářem 2013*. Olomouc: Anag.
13. Pilařová, I. (2010). *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.* Praha: Wolters Kluwer.
14. Pilařová, I., & Pilátová, J. (2012). *Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2012*. Praha: 1. VOX.
15. Ryneš, P. (2009). *Cash flow v účetní závěrce*. Olomouc: Anag.
16. Ryneš, P. (2012). *Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2012*. Olomouc: Anag.
17. Strouhal, J. (2011). *Účetní závěrka*. Praha: Wolters Kluwer.
18. Vančurová, A., & Láchová, L. (2012). *Daňový systém ČR 2012*. Praha: 1. VOX.
19. Vašek, L. a. (2012). *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: Institut certifikace účetních.
20. 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.

21. Warren, C., Reeve, J., & Duchac, J. (2012). *Financial accounting*. Mason, OH: Cengage Learning.
22. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.
23. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
24. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Seznam grafů, schémat a tabulek

Seznam grafů

Graf 1 Vývoj daňově neuznatelných nákladů v letech 2009 až 2012	36
Graf 2 Vývoj celkových nákladů a celkových výnosů v letech 2009 až 2012 (v tisících Kč)	42
Graf 3 Vývoj účetního a daňové výsledku hospodaření v letech 2009 až 2012	47
Graf 4 Vývoj daňové povinnosti v letech 2009 až 2012	48

Seznam schémat

Schéma 1 Zobrazení účetní uzávěrky	5
Schéma 2 Základ daně z příjmů právnických osob	15
Schéma 3 Zjištění účetního výsledku hospodaření	21
Schéma 4 Transformace výsledku hospodaření na základ daně	22

Seznam tabulek

Tabulka 1 Časové rozlišení nákladů a výnosů	7
Tabulka 2 Odpisovaný dlouhodobý hmotný majetek	30
Tabulka 3 Časové rozlišení pro rok 2012	31
Tabulka 4 Daňově neuznatelné náklady v letech 2009 až 2012	35
Tabulka 5 Náklady v letech 2009 až 2012 (v tisících Kč)	38
Tabulka 6 Podíl nedaňových nákladů na celkových nákladech v letech 2009 až 2012	40
Tabulka 7 Výnosy v letech 2009 až 2012 (v tisících Kč)	41
Tabulka 8 Porovnání nákladů a výnosů v letech 2009 až 2012 (v tisících Kč)	42
Tabulka 9 Výsledek hospodaření v letech 2009 až 2012 (v tisících Kč)	43
Tabulka 10 Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně 1.	44
Tabulka 11 Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně 2.	46
Tabulka 12 Porovnání účetního a daňového výsledku hospodaření v letech 2009 až 2012	47
Tabulka 13 Daňová povinnost v letech 2009 až 2012	48

Seznam příloh a použitých zkratk

Seznam použitých zkratk

BČ – běžná činnost
ČNB – Česká národní banka
ČÚS – České účetní standardy
D – strana „dal“
DPPO – daň z příjmů právnických osob
MD – strana „má dáti“
ÚJ – účetní jednotka
ÚO – účetní období
VH – výsledek hospodaření
VZZ – výkaz zisku a ztráty
ZD – základ daně
ZDP – zákon o daních z příjmů

Seznam příloh

Příloha 1 Rozvaha ke dni 31. 12. 2010
Příloha 2 Rozvaha ke dni 31. 12. 2011
Příloha 3 Rozvaha ke dni 31. 12. 2012
Příloha 4 Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2010
Příloha 5 Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2011
Příloha 6 Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2012

Přílohy

Příloha 1

Obsahuje závazný výčet
informací uvedený ve vyhlášce
MF 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí
účetní závěrku současně
s doručením daňového přiznání
za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu
úřadu

ROZVAHA ve zjednodušeném rozsahu

ke dni..... 31.12.2010

(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
201 0	1 2	

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Označení a	A K T I V A b	řádek c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	001	8257	-2967	5290	5373
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek	003	7326	-2967	4359	2356
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	005	7326	-2967	4359	2356
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	006				
C.	Oběžná aktiva	007	925		925	2974
C. I.	Zásoby	008	19		19	19
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	009				
C. III.	Krátkodobé pohledávky	010	846		846	187
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	011	60		60	2768
D. I.	Časové rozlišení	012	6		6	43

Označení a	P A S I V A b	řádek c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
	PASIVA CELKEM	013	5290	5373
A.	Vlastní kapitál	014	4372	5155
A. I.	Základní kapitál	015	260	260
A. II.	Kapitálové fondy	016		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	017		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	018	3895	4930
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	019	217	-35
B.	Cizí zdroje	020	868	139
B. I.	Rezervy	021		
B. II.	Dlouhodobé závazky	022		
B. III.	Krátkodobé závazky	023	868	139
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	024		
C. I.	Časové rozlišení	025	50	79

Sestaveno dne: 25.6.2011		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou
Právní forma účetní jednotky:	Předmět podnikání:	Pozn.:

Příloha 2

Obsahuje závazný výčet
informací uvedený ve vyhlášce
MF 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí
účetní závěrku současně
s doručením daňového přiznání
za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu
úřadu

ROZVAHA ve zjednodušeném rozsahu

ke dni..... 31.12.2011

(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2011	12	

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Označení a	A K T I V A b	řádek c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	001	12835	-3253	9582	5290
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek	003	8022	-3253	4769	4359
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	005	8022	-3253	4769	4359
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	006				
C.	Oběžná aktiva	007	4769		4769	925
C. I.	Zásoby	008				19
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	009				
C. III.	Krátkodobé pohledávky	010	3184		3184	846
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	011	1585		1585	60
D. I.	Časové rozlišení	012	44		44	6

Označení a	P A S I V A b	řádek c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
	PASIVA CELKEM	013	9582	5290
A.	Vlastní kapitál	014	7775	4372
A. I.	Základní kapitál	015	260	260
A. II.	Kapitálové fondy	016		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	017		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	018	4113	3895
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	019	3402	217
B.	Cizí zdroje	020	1713	868
B. I.	Rezervy	021		
B. II.	Dlouhodobé závazky	022		
B. III.	Krátkodobé závazky	023	1713	868
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	024		
C. I.	Časové rozlišení	025	94	50

Sestaveno dne: 21.6.2012		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou
Právní forma účetní jednotky:	Předmět podnikání:	Pozn.:

Příloha 3

Obsahuje závazný výčet
informací uvedený ve vyhlášce
MF 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí
účetní závěrku současně
s doručením daňového přiznání
za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu
úřadu

ROZVAHA ve zjednodušeném rozsahu

ke dni.....31.12.2012.....

(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
201 2	1 2	

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Označení a	AKTIVA b	řádek c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	001	14274	-4376	9898	9582
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek	003	11250	-4376	6874	4769
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	005	11250	-4376	6874	4769
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	006				
C.	Oběžná aktiva	007	3009		3009	4769
C. I.	Zásoby	008				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	009				
C. III.	Krátkodobé pohledávky	010	2285		2285	3184
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	011	724		724	1585
D. I.	Časové rozlišení	012	15		15	44

Označení a	P A S I V A b	řádek c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
	PASIVA CELKEM	013	9898	9582
A.	Vlastní kapitál	014	7771	7775
A. I.	Základní kapitál	015	260	260
A. II.	Kapitálové fondy	016		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	017		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	018	7515	4113
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	019	-4	3402
B.	Cizí zdroje	020	2061	1713
B. I.	Rezervy	021		
B. II.	Dlouhodobé závazky	022		
B. III.	Krátkodobé závazky	023	2061	1713
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	024		
C. I.	Časové rozlišení	025	66	94

Sestaveno dne: 1.7.2013		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou
Právní forma účetní jednotky:	Předmět podnikání:	Pozn.:

Příloha 4

Obsahuje závazný výčet
informací uvedený ve vyhlášce
MF 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí
účetní závěrku současně
s doručením daňového přiznání
za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu
úřadu

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ve zjednodušeném rozsahu

ke dni.....31.12.2010.....

(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2010	12	

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže	03		
II.	Výkony	04	7301	5761
B.	Výkonová spotřeba	05	4492	3010
+	Přidaná hodnota	06	2809	2751
C.	Osobní náklady	07	2373	2592
D.	Daně a poplatky	08	15	14
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	09	86	265
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10		0
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11		
G.	Změna stavu rezerv a opr. položek v prov. oblasti a komplex. NPO	12		
IV.	Ostatní provozní výnosy	13		
H.	Ostatní provozní náklady	14	6	
V.	Převod provozních výnosů	15		
I.	Převod provozních nákladů	16		
*	Provozní výsledek hospodaření	17	329	-120
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	18		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	19		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	20		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	21		
K.	Náklady z finančního majetku	22		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	23		

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	24		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	25		
X.	Výnosové úroky	26	1	59
N.	Nákladové úroky	27	6	
XI.	Ostatní finanční výnosy	28	17	56
O.	Ostatní finanční náklady	29	58	30
XII.	Převod finančních výnosů	30		
P.	Převod finančních nákladů	31		
*	Finanční výsledek hospodaření	32	-46	85
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	33	66	
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	34	217	-35
XIII.	Mimofádné výnosy	35		
R.	Mimofádné náklady	36		
S.	Daň z příjmů z mimofádné činnosti	37		
*	Mimofádný výsledek hospodaření	38		
R.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	39		
***	Výsledek hospodaření za účetní období	40	217	-35

Sestaveno dne: 25.6.2011		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
Právní forma účetní jednotky:	Předmět podnikání:	Pozn.:	

Příloha 5

Obsahuje závazný výčet
informací uvedený ve vyhlášce
MF 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí
účetní závěrku současně
s doručením daňového přiznání
za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu
úřadu

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ve zjednodušeném rozsahu

ke dni..... 31.12.2011

(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2011	12	2

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže	03		
II.	Výkony	04	14547	7301
B.	Výkonová spotřeba	05	7282	4492
+	Přidaná hodnota	06	7265	2809
C.	Osobní náklady	07	2588	2373
D.	Daně a poplatky	08	19	15
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	09	286	86
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11		
G.	Změna stavu rezerv a opr. položek v prov. oblasti a komplex. NPO	12		
IV.	Ostatní provozní výnosy	13		
H.	Ostatní provozní náklady	14	10	6
V.	Převod provozních výnosů	15		
I.	Převod provozních nákladů	16		
	Provozní výsledek hospodaření	17	4362	329
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	18		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	19		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	20		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	21		
K.	Náklady z finančního majetku	22		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	23		

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	24		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	25		
X.	Výnosové úroky	26		1
N.	Nákladové úroky	27	56	6
XI.	Ostatní finanční výnosy	28	10	17
O.	Ostatní finanční náklady	29	101	58
XII.	Převod finančních výnosů	30		
P.	Převod finančních nákladů	31		
	Finanční výsledek hospodaření	32	-147	-46
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	33	813	66
	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	34	3402	217
XIII.	Mimofádné výnosy	35		
R.	Mimofádné náklady	36		
S.	Daň z příjmů z mimofádné činnosti	37		
	Mimofádný výsledek hospodaření	38		
R.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	39		
	Výsledek hospodaření za účetní období	40	3402	217

Sestaveno dne: 21.6.2012		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
Právní forma účetní jednotky:	Předmět podnikání:	Pozn.:	

Příloha 6

Obsahuje závazný výčet
informací uvedený ve vyhlášce
MF 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí
účetní závěrku současně
s doručením daňového přiznání
za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu
úřadu

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ve zjednodušeném rozsahu

ke dni..... **31.12.2012**.....
(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
201 2	1 2	

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže	03		
II.	Výkony	04	9728	14547
B.	Výkonová spotřeba	05	5604	7282
+	Přidaná hodnota	06	4124	7265
C.	Osobní náklady	07	2692	2588
D.	Daně a poplatky	08	22	19
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	09	1123	286
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11		
G.	Změna stavu rezerv a opr. položek v prov. oblasti a komplex. NPO	12		
IV.	Ostatní provozní výnosy	13		
H.	Ostatní provozní náklady	14	2	10
V.	Převod provozních výnosů	15		
I.	Převod provozních nákladů	16		
	Provozní výsledek hospodaření	17	285	4362
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	18		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	19		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	20		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	21		
K.	Náklady z finančního majetku	22		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	23		

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	24		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	25		
X.	Výnosové úroky	26	2	
N.	Nákladové úroky	27	103	56
XI.	Ostatní finanční výnosy	28	3	10
O.	Ostatní finanční náklady	29	188	101
XII.	Převod finančních výnosů	30		
P.	Převod finančních nákladů	31		
	Finanční výsledek hospodaření	32	-286	-147
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	33	18	813
	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	34	-19	3402
XIII.	Mimofádné výnosy	35	15	
R.	Mimofádné náklady	36		
S.	Daň z příjmů z mimofádné činnosti	37		
	Mimofádný výsledek hospodaření	38	15	
R.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	39		
	Výsledek hospodaření za účetní období	40	-4	3402

Sestaveno dne: 1.7.2013		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou
Právní forma účetní jednotky:	Předmět podnikání:	Pozn.: