

Návrh metodiky eliminace účetních a daňových chyb u vybrané společnosti při stanovení základu daně z příjmů právnických osob

Bc. Lenka Vašíková

Diplomová práce
2016



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lenka Vašíková**
Osobní číslo: **M140290**
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Finance**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Návrh metodiky eliminace účetních a daňových chyb u vybrané společnosti při stanovení základu daně z příjmů právnických osob**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte literární rešerši chybného účtování skutečností a jednotlivých postupů při řešení daňové problematiky u stanovení základu daně z příjmů právnických osob.

II. Praktická část

- Charakterizujte společnost a proveďte analýzu účetních výkazů u vybrané společnosti.
- Na základě analýzy zhodnoťte současný stav účetních chyb vyplývajících z nesprávného účtování.
- Vzhledem ke zjištěným chybám vyhodnoťte chybný postup při řešení daňové problematiky.
- Na základě předchozích analýz navrhnete obecně platnou metodiku předcházení chyb při stanovení základu daně u malých a středních firem.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

DUŠEK, Jiří. Vyhnete se chybám v účetnictví: rady, řešení, praktické příklady. 1. vyd. Praha: Grada, 2014, 124 s. ISBN 978-80-247-5433-8.
KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady. 2. vyd. Praha: VOX, 2015, 344 s. ISBN 978-80-87480-33-5.
KOVALÍKOVÁ, Hana. Zákon o účetnictví: jednoduchý průvodce v každodenní praxi. 3. vyd. Olomouc: ANAG, 2012, 200 s. ISBN 978-80-7263-730-0.
MARSHALL, David H., Wayne W. MCMANUS a Daniel F. VIELE. Accounting: what the numbers mean. Tenth edition. New York: McGraw-Hill/Irwin, c2014, 774 s. ISBN 978-1-259-06070-0.
SCHAEFFER, Mary S. Essentials of Accounts Payable. New York: John Wiley, c2002, 288 s. ISBN 978-047-1272-809.

Vedoucí diplomové práce: **Mgr. Eva Kolářová, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání diplomové práce: **15. února 2016**
Termín odevzdání diplomové práce: **18. dubna 2016**

Ve Zlíně dne 15. února 2016


doc. RNDr. PhDr. Oldřich Hájek, Ph.D.
děkan




doc. Ing. Miloš Král, CSc.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE


Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příručné knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen přípouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 15. 4. 2016


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřena na eliminaci účetních a daňových chyb, při stanovení základu daně z příjmů právnických osob, se zaměřením na rizikové oblasti ve vybrané společnosti. Práce vychází z analýzy účetních výkazů podniku, která se opírá o poznatky získané z teoretické části práce. Na základě provedené analýzy byly zjištěny rizikové oblasti a byly navrženy metodické pokyny k minimalizaci chyb, vyskytujících se v dané společnosti. Následně byla implementace navržených opatření podrobena časové, nákladové a rizikové analýze.

Klíčová slova: Účetní a daňové chyby, základ daně, daň z příjmů právnických osob, opravné položky, rezervy, cestovní náhrady, vnitřní předpisy, daňově uznatelné a neuznatelné náklady.

ABSTRACT

Diploma thesis is aimed on elimination tax and accounting errors when calculating the tax base of corporate income tax, focusing on risk areas in selected company. Thesis is based on analysis of company's financial statements, which rely on knowledge from theoretical part. There were identified risk areas on the basis of the analysis and were designed some methodical guidelines in order to minimize the errors that occur in the company. Subsequently, the implementation of proposed provisions was subjected to time, cost and risk analysis.

Keywords: Accounting and tax errors, tax base, corporate income tax, provision, reserves, travel expenses, internal rules and regulations, tax deductible and non-deductible expenses.

Poděkování:

Touto cestou bych ráda poděkovala všem, kteří mi v průběhu tvorby diplomové práce pomáhali a poskytli potřebné podklady a informace. Zvláštní poděkování patří vedoucí mé diplomové práce Mgr. Evě Kolářové, Ph. D. za odborné vedení, věcné rady a připomínky, a čas, který mně a mé práci věnovala.

Děkuji také své rodině a mému příteli, kteří mě podporovali v průběhu mého studia.

„Na světě nejtěžší věc k pochopení je daň z příjmu.“

Albert Einstein

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	12
I TEORETICKÁ ČÁST	13
1 OBECNÁ USTANOVENÍ ÚČETNICTVÍ PRO PRÁVNICKÉ OSOBY	14
1.1 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICE.....	14
1.1.1 Zákon o účetnictví	15
1.1.2 Vyhláška 500/2002 Sb.	15
1.1.3 České účetní standardy	16
1.1.4 Vnitřní účetní směrnice.....	16
2 ÚČETNICTVÍ A ÚČETNÍ RIZIKA VYPLÝVAJÍCÍ Z LEGISLATIVNÍCH ZMĚN.....	17
2.1 ÚČETNÍ VÝKAZY	17
2.1.1 Rozvaha.....	18
2.1.1.1 Aktiva	18
2.1.1.2 Pasiva.....	21
2.1.2 Výkaz zisku a ztrát	22
2.1.2.1 Náklady a Výnosy	22
2.1.3 Příloha.....	23
2.1.4 Přehled o peněžních tocích	23
2.1.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu	24
2.2 ÚČETNÍ RIZIKA VYPLÝVAJÍCÍ Z LEGISLATIVNÍCH ZMĚN	24
2.3 OPRAVY CHYB V ÚČETNICTVÍ	27
2.3.1 Problematika týkající se pohledávek	28
2.3.2 Problematika týkající se rezerv	32
2.3.3 Problematika týkající se kurzových rozdílů a cestovních náhrad	34
3 STANOVENÍ ZÁKLADU DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	35
3.1 POPLATNÍCI DANĚ	35
3.2 OBECNÁ USTANOVENÍ PŘEDMĚTU DANĚ.....	36
3.3 ZÁKLAD DANĚ A POLOŽKY ZVYŠUJÍCÍ A SNIŽUJÍCÍ ZÁKLAD DANĚ.....	36
3.4 SAZBA A ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ DANĚ.....	38
3.5 DAŇOVĚ UZNATELNÉ NÁKLADY.....	38
3.6 DAŇOVĚ NEUZNATELNÉ NÁKLADY.....	39
4 OPTIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	41
4.1 CHYBY VYPLÝVAJÍCÍ Z OPTIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI	41
5 ZÁKLADNÍ USTANOVENÍ DAŇOVÉHO ŘÁDU.....	43
5.1 DAŇOVÁ KONTROLA	43
5.1.1 Pokuty a penále	43
5.1.2 Úrok z prodlení.....	44
II PRAKTICKÁ ČÁST.....	45
6 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI.....	46

6.1	PROFIL SPOLEČNOSTI.....	46
6.2	Hlavní zaměření.....	46
6.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA.....	47
7	RIZIKOVÁ ANALÝZA ÚČTOVÁNÍ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI	48
7.1	ANALÝZA ROZVAHY.....	48
7.1.1	Dlouhodobý majetek.....	48
7.1.2	Zásoby.....	50
7.1.3	Pohledávky.....	51
7.1.4	Časové rozlišení	52
7.1.5	Závazky.....	53
7.1.6	Rezervy	53
7.2	ANALÝZA VÝKAZU ZISKU A ZTRÁT.....	54
7.2.1	Nákladové položky.....	54
7.2.1.1	Účty 50x – Spotřebované nákupy	55
7.2.1.2	Účty 51x – Služby	57
7.2.1.3	Účet 52x – Osobní náklady.....	61
7.2.1.4	Účty 53x – Daně a poplatky.....	63
7.2.1.5	Účty 54x – Jiné provozní náklady.....	64
7.2.1.6	Účty 55x – Odpisy, opravné položky a rezervy.....	66
7.2.1.7	Účty 56x – Finanční náklady	68
7.2.2	Výnosové položky.....	69
7.2.2.1	Účet 60x – Tržby za vlastní výkony a zboží.....	69
7.2.2.2	Účet 61x – Změna stavu zásob vlastní činnosti	70
7.2.2.3	Účet 64x – Jiné provozní výnosy	70
7.2.2.4	Účet 66x – Finanční výnosy.....	72
8	ANALÝZA PŘEVODU VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ NA DAŇOVÝ ZÁKLAD	73
8.1	CHYBY VYSKYTUJÍCÍ SE V ROZVAZE SPOLEČNOSTI.....	73
8.1.1	Dlouhodobý majetek.....	73
8.1.2	Zásoby.....	74
8.1.3	Pohledávky.....	74
8.1.4	Časové rozlišení	74
8.1.5	Rezervy	74
8.2	CHYBY VYSKYTUJÍCÍ SE VE VÝKAZU ZISKU A ZTRÁT SPOLEČNOSTI.....	75
8.2.1	Nákladové položky.....	75
8.3	CHYBY PŘI OPTIMALIZACI DAŇOVÉHO ZÁKLADU	76
9	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU KONTROLNÍCH PROCESŮ VE SPOLEČNOSTI	77
10	NÁVRH METODIKY ELIMINACE CHYB PŘI STANOVENÍ ZÁKLADU DANĚ Z PŘÍJMŮ	79
10.1	METODICKÝ POKYN PRO VYLOUČENÍ CHYB POLOŽEK AKTIV	81
10.1.1	Dlouhodobý majetek.....	81
10.1.2	Zásoby.....	83
10.1.3	Časové rozlišení a dohadné účty	85
10.2	METODICKÝ POKYN PRO VYLOUČENÍ CHYB POLOŽEK PASIV	87
10.2.1	Rezervy	87

10.3	METODICKÝ POKYN PRO VYLOUČENÍ CHYB NÁKLADOVÝCH POLOŽEK	88
10.3.1	Účtový rozvrh – spotřeba materiálu	88
10.3.2	Opravné položky k pohledávkám	90
10.3.3	Náklady na propagaci	92
10.3.4	Náklady spojené s užíváním majetku pro soukromé účely.....	94
10.3.5	Cestovní náhrady	96
10.3.6	Manka a škody.....	101
10.3.7	Kursově rozdíly	103
10.4	METODICKÝ POKYN PRO VYLOUČENÍ CHYB VÝNOSOVÝCH POLOŽEK	104
11	CELKOVÉ ZHODNOCENÍ IMPLEMENTACI METODICKÝCH POKYNŮ	105
11.1	ČASOVÁ ANALÝZA	105
11.2	NÁKLADOVÁ ANALÝZA	106
11.3	RIZIKOVÁ ANALÝZA	107
	ZÁVĚR	111
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	113
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	117
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	118
	SEZNAM TABULEK	119

ÚVOD

Téměř každá společnost se potýká s rizikem správného vyměření daně. V jejím zájmu je podávat správné a poctivé účetnictví, které by vedlo k co nejnižším postihům za jeho chybné zpracování, a nebyly vynakládány žádné finanční náklady.

Téma daní bylo, je a stále bude aktuální, a tudíž se ukazuje nutností neustále klást důraz na vzdělávání v této oblasti. Nicméně mnozí se stále potýkají s patrnou neznalostí a nejasnostmi této problematiky. Ve společnostech se vyskytují neúplné, zastaralé, nepřesné vnitřní předpisy, které dávají mnohdy příčinu vzniku účetních a daňových chyb. Aby rizika byla v podnicích eliminována, musí si nejdříve uvědomit možná rizika vzniku chyb a poté následně zavést vhodné metodické pokyny a návrhy pro jejich zamezení.

Mnohé organizace se zabývají problematikou správného stanovení základu daně z příjmů. Je nutné, aby především sledovaly aktuální změny v legislativě, jenž mají největší podíl na vzniku chyb při stanovení daňového základu. Častou příčinou výskytu chyb také bývá pouhá nepozornost účetní jednotkou při zpracování dokladů.

Cílem práce je předložení návrhů metodických pokynů, které zkvalitní finanční řízení podniku, a jenž také dopomohou ke správnosti, srozumitelnosti, lepší informovanosti ohledně daňového zatížení a s ním spojené problematiky.

Práce vznikla na základě potřeb společnosti eliminovat účetní a daňové chyby, které vnikají při stanovení základu daně z příjmů právnických osob.

První, teoretická, část diplomové práce vymezuje základní obecná ustanovení pro právnické osoby, včetně základních informací o účetnictví. Dále se rozebírají problematické oblasti, mající vliv na sestavení základu daně. Na úvodní část navazuje oblast stanovení základu daně z příjmů a ustanovení daňového řádu, jehož sankce, pokuty, penále a úroky z prodlení jsou pro společnosti nezanedbatelné.

Práce bude zaměřena na konkrétní společnost, která se potýká s problematikou správného stanovení daně.

Na úvod praktické části je uvedeno několik informací o analyzované společnosti a jejím hlavním zaměření. Následuje část detailní analýzy finančních výkazů za účetní období 2014, které je provedeno z hlediska rizika výskytu chyb, při účtování jednotlivých položek, ovlivňujících stanovení základu daně. V závěru tohoto oddílu jsou stručně uvedena chybná zaúčtování případů, vzniklých ve společnosti.

Další pasáž praktické části je věnována metodickým pokynům a návrhům pro eliminaci chyb. Jednotlivá doporučení jsou aplikována na zjištěné nejrizikovější oblasti.

Na závěr je uvedeno celkové zhodnocení aplikace pokynů, včetně finančních a nefinančních přínosů. Následuje nákladová, časová a riziková analýza implementace navržených metodických pokynů pro danou společnost.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem diplomové práce je zhodnocení rizikových oblastí a stavu účetních chyb v analyzované společnosti, plynoucí z jejich účtování při stanovení základu daně z příjmů. Na základě provedené analýzy zpracovat metodické pokyny a návrhy k eliminaci těchto účetních chyb, a tím minimalizovat finanční náklady, které společnosti vzniknou při správě daně, ve formě pokut, penále a úroku z prodlení.

V teoretické části bude použita především metoda literární rešerše, kdy budou prostudovány literární prameny. Ty budou zaměřeny na finanční výkazy malých a středních společností, problematiku účetních rizik, vyplývajících z legislativních změn, stanovení základu daně a daňovou kontrolu. V některých oblastech teoretické části bude uplatněna metoda komparace při srovnávání názorů nejruznějších autorů.

V praktické části budou použity metody analýzy a syntézy, deskripce, dedukce a modelace. Metoda analýzy a syntézy bude použita v první, praktické části, kde bude provedena analýza finančních výkazů. Budou zde zkoumány jednotlivé prvky těchto výkazů a následně sledovány vzájemné vazby mezi jednotlivými položkami při stanovení základu daně. Metoda deskripce bude použita při zhodnocení vnitřního kontrolního systému společnosti. Metoda dedukce bude uplatněna ve spojení se zjištěním rizikových oblastí, na základě provedené analýzy. A jako poslední metoda, která bude využita, především v projektové části, je modelace při sestavování metodických pokynů pro eliminaci chyb ve vybrané společnosti.

Výzkum byl prováděn ve společnosti XY, s. r. o. za účetní období 2014. Data potřebná pro práci jsou použita z firemním dokumentů společnosti, interních informací od vedení a účetní jednotky a z internetových stránek společnosti.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 OBECNÁ USTANOVENÍ ÚČETNICTVÍ PRO PRÁVNICKÉ OSOBY

Právníckou osobu, podle nového občanského zákoníku č. 89/2012 Sb., lze stanovit zakladatelským jednáním, právním zákonem, rozhodnutím orgánu veřejné moci, případně i jiným možným způsobem, který určí odlišný právní předpis. (Česko, 2012)

Podle zákona č. 563/1991 Sb. jsou právnícké osoby povinny vést účetnictví.

Müllerová a Vančurová (2003, s. 5 - 6) uvádějí, že účetnictví lze chápat jako zřetelně zorganizované záznamy o hospodářských činnostech, které se uskutečnily účetní jednotce ve sledovaném období, přičemž můžeme také zároveň sledovat podklady, hovořící o struktuře jejího majetku, zdrojích k financování, výsledku hospodaření a finanční pozici.

Kovanicová (2012, s. 1 – 3) říká, že účetnictví je základem pro poskytování informací svým uživatelům a podává obraz o finanční situaci podniku a jeho výsledku hospodaření. Ve stále rozvíjejícím se světě je kladem důraz i na prognózování finanční situace. Slouží také jako důkazní prostředek v případě vedení sporů nebo také jako podklad pro podnikové a vnitropodnikové rozhodovací procesy.

1.1 Legislativní úprava účetnictví v České republice

Požadavky na regulaci účetnictví jsou v jednotlivých zemích protichůdné. Liší se vzájemně odlišnými formami a různými orgány. Ovšem samotná míra regulace se u všech subjektů vztahuje pouze na regulaci finančního účetnictví. Vnitropodnikové, nákladové či manažerské účetnictví, jak jsou různě nazývána, jsou vedena mimo oblast zmiňované regulace. (Müllerová a Vančurová, 2003, s. 5 - 6)

Dále Müllerová a Vančurová (2003, s. 5 - 6) říká, že z mezinárodního hlediska lze systémy účetnictví rozčlenit na dvě oblasti a to angloamerickou a kontinentální Evropy. Angloamerická skupina je více založená na zvykovém právu a dochází zde ve větší míře k samoregulaci. Zatímco skupina kontinentální Evropy je stavěna na principu kodifikovaného práva a je regulována více centrálně.

Šteker (a Otrusínová, 2013, s. 35) zaznamenávají, že v České republice mezi základní předpisy upravující české účetnictví, patří zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 500/2002 Sb. a související České účetní standardy. Mezi

další důležité, upravující předpisy řadí Nový občanský zákon, Zákon o daních z příjmů, Zákon o obchodních korporacích, Zákon práce, Zákon o dani z přidané hodnoty aj.

1.1.1 Zákon o účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb. patří mezi základní právní normu pro všechny typy účetních jednotek, která byla od svého prvního vydání již několikrát novelizována. (Müllerová a Vančurová, 2003, s. 5 - 10)

Toto tvrzení podepírá i Louša (2009, s. 7), který uvádí, že zatím od posledního úplného znění, které se uskutečnilo v roce 1994, proběhlo již devatenáct novel. Většinou však zde dochází pouze k formálním či nepatrným úpravám.

Tento zákon stanovuje rozsah a vedení účetnictví, požaduje průkaznost a jasné podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu. (Šteker a Otrusínová, 2013, s. 35)

Jak uvádí Kovalíková (2013, s. 5) zákon je rozdělen do sedmi částí.

První část (§1 - 8) pojednává obecná ustanovení tohoto zákona – předmět účetnictví, podvojnost, metodické prvky, odpovědnost aj.

Druhá část (§9 - 17) obsahuje rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy

Třetí část (§18- 23b) je věnována účetní závěrce

Čtvrtá část (§24 - 28) popisuje způsoby oceňování

Pátá část (§29 - 30) upravuje inventarizaci majetku a závazků

Šestá část (§31 - 32) zobrazuje úschovu účetních písemností

a poslední Sedmá část (§33 – 40) skýtá společná, přechodná a závěrečná ustanovení

1.1.2 Vyhláška 500/2002 Sb.

Müllerová (a kolektiv, 2008, s. 121) evidují, že vyhláška č. 500/2002 Sb., je zavedena pro účely účetní jednotky, které účtují v soustavě podvojného účetnictví. Tuto vyhlášku doprovází některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Rozděluje se do šesti částí, z nichž každá obsahuje několik hlav.

1.1.3 České účetní standardy

Müllerová (a kolektiv, 2008, s. 11, 286) myslí, že České účetní standardy jsou zavedeny pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Vydává je ministerstvo financí za účelem souladu účetních metod s dalšími zákony. České účetní standardy jsou pouze doporučením, nejsou právním předpisem. Pro podnikatele byly vydány české účetní standardy 001 - 009 a 011 - 023. Cílem standardů je vymezit základní postupy účtování na účtech účetním jednotkám, základní postupy při otevírání a uzavírání účetních knih, účtování o opravných položkách, DHM, zásobách atd.

1.1.4 Vnitřní účetní směrnice

Šteker (a Otrusinová, 2013, s. 38) uvádí, že hlavním cílem vnitropodnikových směrnic je zavést zákonné předpisy na konkrétní případy v účetní jednotce. Vnitřní předpisy by měly být součástí každého podniku a dopomáhat k lepší orientaci a správnosti účtování. Vnitropodnikovými předpisy by se měli řídit všichni zaměstnanci. Směrnice nejsou přesně upraveny zákony a neexistují závazné postupy k jejich vytvoření. Musí být ovšem tvořeny v souladu s platnou legislativou, a tudíž je důležitá jejich neustálá aktualizace.

Dále Šteker (a Otrusinová, 2013, s. 39) zaznamenávají, že společnost by, při vytváření nebo případné úpravě vnitřních předpisů, měla dodržet zásady, mezi které se řadí:

- Přehledná, logická struktura směrnice
- Jednoznačný, stručný text
- Přesně stanovené postupy řešení
- Uspořádat problematiku dané oblasti, aby nedocházelo k chybovosti
- Neustálá aktualizace směrnic
- Dodržení souladu s platnou legislativou

2 ÚČETNICTVÍ A ÚČETNÍ RIZIKA VYPLÝVAJÍCÍ Z LEGISLATIVNÍCH ZMĚN

Landa (2008, s. 35 - 36) uvádí, že hlavním posláním podniků a zároveň jejich samotnou existencí je produkce výrobků, zboží či poskytování služeb zákazníkům. Při této činnosti se snaží o maximalizaci hodnoty podniku, respektive ziskovosti společnosti a to při současném dosažení platební schopnosti. Finanční výkaz, který zobrazuje zmíněnou ziskovost, je označován jako výkaz zisku a ztrát. Jako druhá je uváděna rozvaha, která zobrazuje strukturu majetku, jeho zdrojů a platební schopnosti podniku. Třetí finanční výkaz je přehled o peněžních tocích, který zobrazuje přírůstky a úbytky finančních prostředků v odlišných podnikových oblastech – provozní, investiční a finanční. A jako poslední je zaznamenán přehled o změnách vlastního kapitálu, který ukazuje změnu ve vlastním kapitálu mezi začátkem daného období a koncem tohoto období.

2.1 Účetní výkazy

Podle novelizovaného zákona k roku 2016 o účetnictví tvoří základní účetní výkazy rozvaha, výkaz zisku a ztrát, příloha, která doplňuje informace vykázané ve zmíněných výkazech. Nově, při sestavování účetní závěrky obchodních společností, se kromě základních uvedených výkazů povinně sestavuje přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Ovšem malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky jsou z této povinnosti vyjmuty. (Účetnictví podnikatelů, 2016, s. 13)

Březinová (2014, s. 72) uvádí, že za malou účetní jednotku považujeme takovou, která nepřekračuje alespoň dvě hraniční hodnoty z uvedených:

- aktiva celkem: 100 000 000 Kč
- roční úhrn čistého obratu: 200 000 000 Kč
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období: 50

Je důležité, aby účetní výkazy podávaly srozumitelné, relevantní, spolehlivé, srovnatelné a objektivní informace o účetnictví. Při jejich vzájemné interakci je požadováno zobrazení poctivého a věrného obrazu skutečností. Vypovídací schopnosti účetnictví, na národní úrovni, je také možno dosáhnout regulačními zásahy ze strany Ministerstva financí České republiky. (Březinová, 2014, s. 71 -72)

2.1.1 Rozvaha

Rozvaha, označována také jako bilance, zobrazuje přehled o majetku společnosti, který je nazýván jako strana aktiv. Majetek je zdrojem pro podnikatelskou činnost. Oproti tomu, na straně druhé, jsou vykazovány zdroje podniku, jenž označujeme jako pasiva. (Landa 2008, s. 38)

Březinová (2014, s. 73 - 76) říká, že rozvaha je považována za páteř českého účetnictví a ostatní výkazy z ní pouze vychází. Rozvaha podává přehled o stavu majetku k určitému okamžiku. Sestavujeme ji zásadně z údajů získaných v účetních knihách, knihách analytických účtů. Rozvaha je vnímána pouze jako statický snímek, který zachycuje stav majetku a jeho zdrojů k rozvahovému dni, jelikož z účetnictví pouze přebírá jen zůstatky jednotlivých účtů.

Marshall (2014, s. 35 - 37) pojednává, že rozvahu lze rozdělit na dvě části. Jednou částí jsou aktiva a druhou závazky a vlastní kapitál. Rozvaha je obraz o finanční situaci organizace v určitém časovém okamžiku, protože shrnuje aktiva, závazky a vlastní pohledávky.

Rozvahu upravuje vyhláška č. 500/2002 Sb., se kterou jsou spjata některá ustanovení ze zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb.

2.1.1.1 Aktiva

Březinová (2014, s. 26) uvádí, že český právní systém neupravuje přesně stanovenou definici aktiva, jako je tomu v Koncepčním rámci k Mezinárodním účetním standardům. Za aktivum lze považovat majetek, který vlastní nebo ovládá účetní jednotka.

Naproti tomuto názoru Kovanicová (2012, s. 6 – 7) popisuje vymezení aktiv jako vložené prostředky, jenž jsou kontrolovány podnikem a jsou zároveň výsledkem minulých událostí a je možné od nich očekávat budoucí ekonomický prospěch, který bude pro podnik ekonomickým užitekem.

Marshall (2014, s. 35 - 37) říká, že aktiva jsou pravděpodobné budoucí ekonomické výhody získané podnikem. Stručně řečeno, jde o množství majetku ovládaných podnikem.

Březinová (2014, s. 73 – 74) považuje za nutné chápat aktiva jako orientační položku, z toho důvodu, jelikož rozvaha není výkazem reálných hodnot.

Aktiva se člení na:

A. Pohledávky za upsaný základní kapitálu

Zaznamenávají položky při vzniku společnosti. V případě, že by se společník ocitl v prodlení se splacením vkladu, je povinen uhradit společnosti úrok z prodlení. Je nutné v rozvaze ve sloupci korekce zaznamenat opravnou položku, která signalizuje dočasné snížení jeho pohledávky. (Březinová, 2014, s. 73 – 74)

B. Dlouhodobý majetek

Do této pasáže zařazujeme dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční majetek. Z hlediska hmotného majetku zákon o dani z příjmů zřetelně vyjasňuje finanční hranici větší než 40 000 Kč, přičemž je doba použitelnosti, při uplatnění odpisů při stanovení základu daně, delší než jeden rok. Samotné ovlivnění základu daně probíhá pomocí daňových odpisů, které si účetní jednotka zvolí. Většina účetních jednotek se neodklání od stanovené hranice. Určitým způsobem si ulehčují, jinak komplikovaný, postup při stanovení základu daně z hospodářského výsledku. Dopad u základu daně je jednoznačný, hospodářský výsledek bude upraven o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. (Kout, 2013, s. 11 – 12)

Dvořáková (a kolektiv, 2013, s. 154 – 159) dodává, že v praxi většinou vzájemný rozdíl daňových a účetních odpisů dodržují účetní jednotky, jimž povinně podléhá účetní závěrka auditu. Účetní odpisy představují snížení aktuálního stavu majetku, zatímco daňové zohledňují odpisy z hlediska fiskálního. Odepisování je možné zahájit až po uvedení do užívání. Při majetku, který se používá, jen z části, k dosažení, zajištění a udržení příjmu, lze do daňového základu uplatit 80% odpisů.

Kovalíková (2012, s. 80 - 87) uvádí, že oceňováním majetku i závazků se zabývá § 24 a 25 Zákona o účetnictví. Stanovuje jasná pravidla způsobu ocenění v účetnictví a účetní závěrce. Účetní jednotky jsou povinny ocenit majetek k okamžiku uskutečnění případu, ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku. Hmotný majetek je oceňován pořizovací cenou nebo reprodukční pořizovací cenou. Účetním jednotkám se doporučuje stanovení vnitropodnikových směrnic v této oblasti a to zejména pro oceňování majetku a závazků, konkrétně u hmotného majetku – způsob oceňování, zařazení, evidence, odpisový plán a následné vyřazení.

Kout (2013, s. 13 - 15) říká, že účetní jednotka si může pomocí vnitropodnikových směrnic vymezit také drobný dlouhodobý majetek. Zmíněná položka není pro účetní jednotky povinná. Je doporučena pro správné promítnutí v aktivech pro ty, jenž mají velké množství majetku pořízeného za nízké částky. Vliv na základ daně má majetek ve formě odpisů. Komplikace při stanovení základu daně by účetní jednotce mohla nastat v případě, že by si

pro zařazení drobného majetku stanovila jinou hranici než 40 000 Kč. Jednorázově není možné majetek odepsat a jsou pro odpisy doporučována minimálně dvě účetní období.

Kout (2013, s. 55 - 56) zařazuje mezi komplikované účetní případy, ve spojitosti se základem daně, také používání automobilu zaměstnanci. Pro vozidla, která jsou zahrnuta v obchodním majetku a jsou zároveň používána na soukromé i služební účely, není možné uplatnit režim poměrných výší nákladů. Daňovým výdajem, při stanovení základu daně, budou pohonné hmoty, které jsou spojeny se služebními účely.

C. Oběžná aktiva

Mezi oběžná aktiva se zařazují zásoby, krátkodobé a dlouhodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Problematice pohledávek v souvislosti s dopadem na základ daně je věnována zvláštní kapitola. Dvořáková (a kolektiv, 2013, s. 160 - 163) se zabývá i problematikou zásob z hlediska daně z příjmů, kterou považuje za zvláště specifickou. V Zákoně o daních z příjmů nenalezneme jasnou definici zásob, ale jsou blíže upravovány § 9 Vyhláškou o účetnictví a Českými účetními standardy. Zásoby lze v podstatě rozdělit na zásoby nakoupené, vytvořené vlastní činností a zvířata. U právnických osob se, z daňového hlediska, zásoby stávají nákladem při jejich spotřebě a to v hodnotě oceněné dle příslušné metody. Položku materiál, mezi kterou lze zařadit kancelářské potřeby, pohonné hmoty, čisticí prostředky, pracovní oděvy apod., zmíněný zákon takřka neomezuje z hlediska daňové uznatelnosti. Nákladem se stává, jakmile je spotřebován na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V této souvislosti je důležité se zaměřit pouze na věcnou a časovou souvislost. Landa (2008, s. 116 -117) uvádí, že existují dvě možnosti zaúčtování a to způsobem A, který účtuje na účet pořízení materiálu, nebo způsobem B, přičemž u druhé zmíněné metody, je možné dodržet zásadu věcné a časové souvislosti až na konci účetního období, při sestavování účetní závěrky. Dále Dvořáková (a kolektiv, 2013, s. 160 – 163) říká, že pro účetní jednotku může nastat komplikace v případě inventarizačních rozdílů, které ovlivňují daňový základ. Mezi jednotlivé rozdíly lze zařazovat manko, které není daňově uznatelným nákladem - existují ovšem výjimky stanoveny zákonem. Stejně zásady platí pro škody vzniklé na zásobách. Dále přebytek, který je vždy součástí daňového základu a úbytek, který je považován za daňově uznatelný náklad.

Kovalíková (2012, s. 87) doporučuje, pro správné vedení účetnictví zavést vnitřní účetní směrnice. Uvádí, že by účetní jednotky měly zpracovat vnitřní předpisy ohledně ocenění zásob, evidence a samotném účtování.

D. Časové rozlišení

Březinová (2014, s. 108) zaznamenává, že v případě časového rozlišení je důležité dodržovat především akruální princip. Do časového rozlišení aktiv se zahrnují náklady příštích období a příjmy příštích období.

Schiffer (2010, s. 98 - 99) eviduje problematiku i v oblasti časového rozlišení. Zde se účetní jednotce může jevit obtížné správné stanovení frekvence a okamžik účtování o časovém rozlišení a také posouzení významnosti částky rozlišení.

2.1.1.2 Pasiva

Podle Březinové (2014, s. 27) stejně jako aktiva, také pasiva nejsou v českém účetnictví jednoznačně vymezena. Můžeme se na ně podívat pohledem jejich vlastnictví či zdrojů krytí. Pasiva se člení na vlastní zdroje a cizí zdroje a u některých podnikatelských subjektů na vlastní kapitál a cizí kapitál.

Landa (2008, s. 38) označuje pasiva jako pravou stranu bilance, kterou tvoří součet vlastního kapitálu a závazků.

Marshall (2014, s. 35 - 37) nedefinuje pojem pasiv, ale zaznamenává spojení závazků a vlastního kapitálu. Dále říká, že pod položkou závazky se nachází závazky vůči jiným subjektům. Jde o budoucí oběti propojené s ekonomickými výhodami, které plynou ze současných závazků jednotlivých subjektů

Kovanicová (2012, s. 9) říká, že klasifikaci zdrojů neboli pasiv v širším pojetí, je možné rozčlenit na dvě základní oblasti a to vlastní zdroje, často označovány jako vlastní kapitál a cizí zdroje, pod které spadají dluhy, závazky

Pasiva se člení na:

Vlastní kapitál

Mezi vlastní kapitál zahrnujeme základní kapitál, kapitálové fondy, fondy ze zisku, výsledek hospodaření minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období. (Březinová, 2014, s. 110)

Kovalíková (2012, s. 148) doporučuje vypracování vnitropodnikových směrnic a to v oblasti tvorby fondů ze zisku.

Cizí kapitál

Cizí kapitál znamená cizí zdroje podniku. Lze zde zahrnout rezervy, dlouhodobé závazky, krátkodobé závazky, bankovní úvěry a výpomoci. Problematice rezerv je později věnována zvláštní kapitola.

Pilařová a Pilátová (2013, s. 134 - 135) zahrnuje mezi daňově problematické oblasti polhůtní závazky. K takovým závazkům lze zařadit závazky, od jejichž splatnosti uplynulo více než 36 měsíců. Jsou promlčeny nebo zanikly jiným způsobem než splněním, započtením, splynutím, dohodou, která se neprojevila ve výnosech. Zmíněné polhůtní závazky také mohou ovlivnit daňový základ. Ten se zvyšuje o hodnotu závazků evidovaných v účetnictví k rozvahovému dni nebo se bude snižovat ve spojitosti s následným splněním – úhradou těchto závazků.

2.1.2 Výkaz zisku a ztrát

Landa (2008, s. 38-39) zaznamenává, že výkaz zisku a ztrát se často označuje jako výsledovka. Eviduje přehled o ziskovosti podniku za stanovené časové období, která je měřena rozdílem výnosů, jež byly vyprodukovány za použití nákladů.

Podnik se často zabývá otázkou, jak jednotlivé položky výkazu zisku a ztrát ovlivňují hospodářský výsledek. Takto získané informace jsou důležitým podkladem pro hodnocení firemní ziskovosti. (Knápková a kolektiv, 2013, s. 114)

Marshall (2014, s. 38) k tomu říká, že hlavním účelem výkazu zisku a ztráty je podávání informací o provozní činnosti společnosti a následně po odečtení nákladů ukazuje vznik příjmů v podniku.

Tento názor podepírá také Březinová (2014, s. 27), která říká, že výsledovka dodává informace nejen o finanční situaci účetní jednotky, ale také o ziskovosti společnosti. Hlavním cílem rozebíraného finančního výkazu je analýza výsledku hospodaření, a to ve dvou rovinách: rozčlenění jednotlivých úkonů, na kterých se podílejí a dále ve spojení na konkrétní náklady a výnosy, který ovlivnily. Tento výkaz je sestavován na bázi akruálního principu.

2.1.2.1 Náklady a Výnosy

Kovanicová (2012, s. 183 - 185) říká, že náklady jsou vstupy a výnosy výstupy podnikatelské činnosti. Z rozdílu výnosů a nákladů zjistíme hospodářský výsledek, jež vstupuje do

daňového základu. Výsledek hospodaření se člení na tři skupiny a to provozní, finanční a mimořádné.

Pro účtování nákladů a výnosů existují obecné zásady, které je nutné z hlediska chybovosti dodržovat. Mezi ně lze zahrnout účtování narůstajícím způsobem. Položky, které vznikly v běžném období, ale souvisí s obdobím dalším, nesmí ovlivnit výsledek hospodaření běžného roku a naopak náklady a výnosy, které souvisejí s běžným obdobím, ale příjem nebo výdej se uskuteční až v období dalším, musí ovlivnit hospodářský výsledek běžného období. Z toho důvodu existují časová rozlišení, o kterých je nutné účtovat. (Kovanicová, 2012, s. 183 - 185)

Problematika nákladů, která se objevuje ve spojitosti vlivu na stanovení základu daně, bude probírána v další kapitole společně s položkami rozvahy.

2.1.3 Příloha

Podle zákona, platného od roku 2016, příloha je účetní výkaz, který doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztrát. Podává základní informace zejména o účetní jednotce, obecných účetních zásadách a metodách oceňování majetku a závazků. Přílohu nemusí, podle zákona, sestavovat malé a mikro účetní jednotky, které nejsou ověřovány auditorem. Tyto jednotky ovšem mohou sestavit účetní výkaz ve zkráceném rozsahu. (Účetnictví podnikatelů, 2016, s. 37)

2.1.4 Přehled o peněžních tocích

Březinová (2014, s. 78) definuje, že přehled o peněžních tocích podává informaci o toku peněžních prostředků. Dále namítá, že tuto skutečnost zobrazuje i finanční výkaz rozvahy, ovšem v omezeném měřítku. Nepodává zprávu o tom, jakým způsobem účetní jednotka použila a vyprodukovala peněžní prostředky. Samotný výkaz vychází z údajů rozvahy a doplňuje výkaz zisku a ztrát o přehled, zda vyčíslenému zisku odpovídá tvorba peněžních prostředků.

Landa (2008, s. 38 - 39) dodává, že přehled o peněžních tocích se často nazývá jako výkaz o cash flow a můžeme jej stanovit pomocí přímé a nepřímé metody.

Přehled o peněžních tocích zjednodušuje, převážně v podvojném účetnictví, přítoky a odtoky peněžních prostředků, které jsou složité na vyobrazení. V případě takové aplikace by docházelo ke kódování každého dokladu, což se jeví správně a technicky velice náročně. Březinová (2014, s. 79)

2.1.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Landa (2008, s. 38-39) píše, že hlavním účelem přehledu o změnách vlastního kapitálu, jak již z názvu jasně vyplývá, je zobrazení detailnějších informací o vlastním kapitálu. Z výkazu je možné vyčíst jednotlivé změny vlastního kapitálu za stanovené období. Mezi oficiální výkazy byl zařazen vyhláškou č. 500/2002 Sb.

Březinová (2014, s. 78) myslí, že podstatou přehledu je podrobný popis pasivní rozvahové položky vlastního kapitálu, která sleduje jeho přírůstky a úbytky. Pro přehled o změnách vlastního kapitálu neexistuje jasně stanovená forma ani obsah, jako je tomu u jiných výkazů.

2.2 Účetní rizika vyplývající z legislativních změn

Rok 2014 je spojen s náročnými změnami nového právního prostředí soukromého práva. Dochází k účinnosti nového občanského zákoníku a Zákona o obchodních korporacích.

DHM

Mezi legislativní změny roku 2015 můžeme zařadit majetek vyloučený z odepisování. Nové znění § 27 písm. j) Zákona o dani z příjmů je vyloučen z odepisování majetek, jež byl nabytý darováním a jehož nabytí bylo od daně z příjmů osvobozeno nebo nebylo vůbec jeho předmětem. Zavedené ustanovení se týká hmotného majetku nabytého po 1. lednu 2014. Pro účetní jednotku se objevuje výskyt možné chyby zaúčtování či zavedení majetku. (Finanční správa, 2014)

Rezervní fond

Další legislativní riziková změna se projevuje v rozpuštění rezervního fondu a jeho následný daňový dopad. Pojednává o zrušení povinnosti vytvářet a udržovat rezervní fond pro obchodní korporace. Pokud dochází k rozpuštění části rezervního fondu, který je tvořen ze zisku po zdanění, podléhá výplata srážkové dani ve výši 15% a rozdílně, při rozpuštění části rezervního fondu tvořeného při vzniku podniku, výplata společníka zdanění nepodléhá. (Finanční správa, 2014)

V případě, kdy nastane výplata rezervního fondu, tvořeného ze zisku, budou podíly osvobozené od srážkové daně, pokud dojde ke splnění náležitostí ve vztahu mateřská a dceřiná společnost. (Finanční správa, 2014)

DPH

V roce 2015 ministerstvo financí novelizovalo zákon o DPH. Za jednu z nejzásadnějších změn je považováno zavedení druhé snížené sazby daně ve výši 10%. Dále byl zrušen návrh na sjednocení sazeb na 17,5%. (Ministerstvo financí, 2014)

V oblasti DPH u nemovitých věcí může účetní jednotka zaznamenat návrat k jasné definici stavebního pozemku. Dochází k zatížení převodu pozemku a stavby na něm DPH. Pokud plátce obdrží nemovitou věc, použije režim přenesení daňové povinnosti za podmínky určené zákonem. (Ministerstvo financí, 2014)

Důležitou úpravou, která se projeví v účtování, je zavedení první snížené sazby DPH u stavebních a montážních prací na dokončených stavbách pro bydlení. K novele dochází na základě změny definice pozemku i obytného prostoru. Nově se pro kalkulování podlahové plochy bytu počítá i podlahová plocha, která je zastavěna vnitřními stěnami, ovšem sazby pro výpočet zůstávají neměnné. (Ministerstvo financí, 2014)

Nově budou výplaty vlastního kapitálu, netvořeného ze zisku závodu, podrobeny srážkové dani stejně jako je tomu u vypořádacích podílů. (Ministerstvo financí, 2014)

Mzdová problematika

Od roku 2015 se malým podnikům, do 26 zaměstnanců, ruší možnost uplatnění vyšší sazby na nemocenské pojištění, které následně mohli odečíst od splátek pojistného na sociální zabezpečení. Dříve tato výhoda sloužila jako náhrada mzdy při pracovní neschopnosti zaměstnanců. (Ministerstvo financí, 2014)

Pro účetní jednotky nastává od roku 2015 nová povinnost z hlediska mzdové problematiky. Je nutná evidence záznamů na mzdových listech, které slouží pro mezinárodní výměnu dat. (Ministerstvo financí, 2014)

Za zmínku stojí i zjednodušení pro účetní jednotky a to v podobě účtování při čerpání neplaceného volna nebo při neomluvené absenci zaměstnance. V roce 2015 se pro vyčíslení zdravotního pojištění bude používat minimální mzda oproti zastaralému složitému výpočtu. Také byla sjednocena pravidla pro vznik na účasti sociálního a zdravotního pojištění u dohod o provedení práce a pracovní činnosti. Tímto nastává pro účetní jednotku značné zjednodušení. (Ministerstvo financí, 2014)

Přenesení daňové povinnosti

Zralý (©2014) uvádí, že došlo k obsáhlým změnám v oblasti přenesení daňové problematiky u tuzemských plnění, ve spojitosti s novelou Zákona o dani z přidané hodnoty. Od dubna roku 2015 se dělí tuzemská plnění na dvě skupiny – trvalé a dočasné. Jak již z názvu vyplývá, u trvalých nebude docházet k žádným změnám. Do této kategorie spadá dodání zlata, dodání zboží, které je uvedeno v příloze tohoto zákona a poskytnutí stavebních a montážních prací.

Zralý (©2014) říká, že zařazení montážních a stavebních prací do režimu přenesení daňové povinnosti nabylo účinnosti roku 2012. Účetním jednotkám, v těchto i jiných případech režimu přenesení, nastává změna a možné účetní riziko špatného přiznání. V režimu přenesení daňové povinnosti je povinnost přiznat a zaplatit daň přesunuta na příjemce plnění, přičemž při klasickém zdanitelném plnění je úkol přiznat a zaplatit daň na straně poskytovatele. K přenesení daňové povinnosti nedochází v případech, kdy jsou plnění poskytována neplátcí DPH a i v případech, kdy neplátce provádí zmíněné práce plátcí. (Finanční správa ČR, 2011)

Zralý (©2014) mezi dočasné zařazuje dodání zboží nebo poskytnutí služby. Dodání zboží se vztahuje pouze na vybrané zboží uvedené v příloze a to za podmínky, kdy jeho základ daně přesáhne částku 100 000 Kč. Tyto produkty se třídí pod kódy nomenklatury celního sazebníku a můžeme mezi ně zahrnout například: mobilní telefony, integrované obvody, notebooky, tablety apod. V případě, kdy dojde k plnění u výše zmíněného, musí obě strany přiznat plnění ve výpisu z evidence podle §92a ZDPH a to v elektronické formě.

Může nastat i situace, kdy plátcí není zcela jasno, zda jeho plnění podléhá RPDP, tudíž mu nastávají dvě možnosti. Jednou z nich je možnost využití tohoto zákona, kdy si dodavatel i odběratel zaznamenají plnění ve svých výpisech. Druhou variantou je možnost plátce požádat o závazné posouzení příslušné Generální finanční ředitelství, přičemž žádost odpovídá správnímu poplatku ve výši 10 000 Kč. (Zralý, ©2014)

Zákon o rezervách

Došlo ke změnám v Zákoně o rezervách a to v souvislosti s tvorbou opravných položek. Nově je možné u právnických osob, při stanovení daně z příjmů právnických osob, vytvořit zákonnou opravnou položku u pohledávek, o kterých nevznikl údaj ve výnosech. Konkrétně se hovoří o pohledávkách, u kterých bylo, při jejich vytvoření, účtováno snížení záúčto-

vání nákladů – přefakturace. Dále jsou uváděny pohledávky, o kterých bylo účtováno, ve spojitosti oprav minulých období, a které byly zároveň zdaněny. (Finanční správa, 2014)

Dochází k novelizaci vztahu pohledávek mezi propojenými osobami, kdy je stanoven rozhodující den vznik pohledávky. (Finanční správa, 2014)

Zcela nové znění v Zákoně o rezervách umožňuje tvorbu opravných položek k nepromlčeným pohledávkám ve výši 100% již po 30 měsících od konce sjednané doby splatnosti. Původní doba splatnosti přitom byla 36 měsíců. (Finanční správa, 2014)

Dashöfer (©2014) udává, že se také jednalo o snížení výše obratu na 750 000 pro povinnost stát se plátcem DPH. Tento návrh byl zamítnut a nadále zůstává výše obratu pro povinnou registraci v hodnotě 1 000 000 Kč za účetní období.

Došlo i ke změnám v souvislosti problematiky stanovení základu daně, konkrétně změny zákona o dani z příjmů – opravné položky, daňově uznatelné a neuznatelné náklady a změna zákona o rezervách, jimž budou věnovány další kapitoly.

2.3 Opravy chyb v účetnictví

Schiffer (2010, s. 250) popisuje, že účetní jednotky se občas dopouštějí při své činnosti chyb, které je nutno odstranit. V rámci Zákonu o účetnictví je důležité, aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz finanční situace podniku.

Dušek (2014, s. 12 - 31) říká, že cílem účetní jednotky je minimalizovat počet výskytu chyb. Této problematice se nevyhne žádná účetní jednotka, přičemž pravděpodobnost výskytu chyby je veliká. Při řešení nejasností v účetnictví je důležitá především prevence, která je méně nákladná než samotné odstraňování problémů a to, jak z hlediska časového, tak finančního. Podle Duška je užitečné i TQM v účetnictví, jelikož pravidla o kvalitě platí i pro tuto oblast.

Schaeffer (2002, s. 57 – 58) uvádí, že chyby, které vznikají na účtech, jsou pro jednotlivé společnosti velmi nákladné. Většina uskutečněných chyb jsou výsledkem neúplných informací. Dochází k nim, pokud selže vedení účetnictví. Dále se objevují v případech, kdy dodavatel zasílá nejasné nebo zavádějící znění faktury, jejímž výsledkem je nesprávně vyplacená částka. Občas se také nastává problém ve sdělení špatných informací z jiných útvarů podniku. Z toho důvodu je nutné vytvořit komunikační kanály a vnitřní kontrolní systém na vyšší úrovni.

Dušek mezi základní příčiny chyb (2014, s. 36 - 117) zařazuje porušení účetních metod, vnitropodnikových směrnic společnosti, nesprávný výklad, zachycující skutečnost nebo obyčejná lidská selhání. Následně pak chyby dělí na šest možných nesprávností, které jsou spjaty s účetními operacemi nebo s účetní závěrkou. Při účetních operacích vznikají chyby v neúplnosti zaúčtování, neplatnosti zaúčtované operace či špatném zaúčtování. V případě účetní závěrky může dojít k nesprávnému ocenění nebo situaci, kdy jsou účetní zůstatky zaevidovány zavádějícím způsobem. Při samotném opravování nepřijemností je nutné především dodržovat Zákon o účetnictví a to konkrétně §35. Opravy mohou následně být: dokladové – obsahují vyhotovení nového účetního dokladu anebo nedokladové – dochází k opravě přímo na chybném dokladu.

Naproti tomu Schaeffer (2002, s. 58 - 59) myslí, že základní příčinou chyb v účetnictví je považováno přenesení dat z listinné podoby do elektronické formy. Jako první místo možnosti výskytu chyb považuje fakturaci. Dále zde zahrnuje nesprávné používání metod, výpočty slev, příspěvků, nákladů pojištění a další.

Podle Pilařové (2012, s. 31 - 32) existují dva způsoby, jimiž je možné opravit chyby v účetnictví. Jedním z nich je výsledkový způsob. Jeho základem je oprava chybějícího nákladu či výnosu na výsledkovém účtu. Je podstatné rozlišit významnost opravované položky, kde významné budou opravovány proti mimořádným nákladům nebo výnosům a ostatní budou změněny na příslušné nákladové a výnosové účty, kde měly být zaúčtovány. U druhého případu, kterým je rozvahový, je zpětné účtování na účet vlastního kapitálu, přímo tam, kde je evidován hospodářský výsledek minulého období. Stále častěji je probíráno, která z uvedených metod je účinnější.

2.3.1 Problematika týkající se pohledávek

Pilátová (2011, s. 46) uvádí jako základní problematiku pohledávek jejich ocenění v účetnictví. Tato skutečnost je upravována zejména vyhláškou č. 500/2002 Sb., která je doprovázena zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., dále zmiňuje účtování o pohledávkách, opravné položky a odpisy pohledávek.

Oceňování pohledávek

Podle Pilátové (2011, s. 46 - 47) jsou pohledávky oceňovány dvěma způsoby a to, k okamžiku uskutečnění účetního případu nebo ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž je sestavována účetní závěrka.

Při samotném vzniku jsou pohledávky zaznamenávány jmenovitou hodnotou. Při pohledávkách nabytých za úplatu nebo vkladem se oceňují pořizovací cenou, přičemž její součástí je cena pořízení pohledávky a náklady související s pořízením. Pokud by se vyskytla pohledávka v cizí měně, je nezbytně nutné, aby si účetní jednotka stanovila vnitřní směrnici, které bude určeno, jaký kurz bude k tomuto účelu používán. V souladu se Zákonem o účetnictví si může účetní jednotka stanovit, zda se bude jednat o aktuální denní kurz ČNB nebo pevný kurz stanovený touto jednotkou. Dále je nezbytné si ujasnit okamžik uskutečnění účetního případu a to jako den splnění dodávky nebo den vystavení faktury. (Pilátová, 2011, s. 46 – 47)

Účtování o pohledávkách

Pokud se zabýváme problematikou pohledávek, mimo jiné hovoříme o:

- pohledávkách z obchodních vztahů, pod které spadají především pohledávky za odběratele. V této oblasti je účetním jednotkám stanoveno zavedení vnitřních předpisů, pomocí kterých vymezí obsah účtů. Ve většině případů se problém vyřeší pomocí účtového rozvrhu. Společnost nesmí zapomenout také na stanovení podrozvahových účtů.

- pohledávky při vzniku poskytnutých záloh, které jsou zařazovány z hlediska účelu. Mohou se vyskytovat na účtech 05x, 15x – poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek, pořízení zboží nebo materiálu. Ostatní zálohy se účtují do účtové třídy 3 – zúčtovací vztahy. Zásadní chybou, která může v účetnictví nastat, je zaevidování záloh na účty pořízení majetku nebo účtování záloh přímo do nákladů. Pro účetní jednotku také může být problematictější účtování záloh u plátce DPH než neplátce DPH.

- pohledávek za zaměstnance, pohledávek z titulu sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, státu a další. (Pilátová, 2011, s. 50 - 54)

Opravné položky a odpisy pohledávek

Kout (2013, s. 110 -112) tvrdí, že odpis pohledávek se nezařazuje mezi komplikované účetní případy, ovšem samotné evidence ovlivňuje ZDP. Pohledávka je uznávána za daňový náklad při uskutečnění zákonem určitých bodů.

Hnátek (2015, s. 129) říká, že pro tvorbu zákonných opravných položek je nutný průzkum způsobilosti k tvorbě opravné položky a následné sledování této položky podle Zákona o rezervách.

Kout (2013, s. 110 - 112) mezi první podmínku je možné zařadit uplatnění daňového zvýhodnění v případě, kdy bylo o pohledávce účtováno ve zdanitelných výnosech. Zde může nastat pro účetní jednotku komplikace a to v situacích, kdy pohledávky byly uskutečněny postoupením od fyzické osoby nebo neziskové právnické osoby, jelikož není zcela jasné, zda při vzniku pohledávky bylo vedeno účetnictví. Druhou podmínkou je možnost uplatnit zákonné opravné položky k pohledávce a to ve dvou případech. V prvním se jedná o pohledávku, ke které nelze vytvořit opravnou položku jen v situacích, kdy od konce splatnosti uběhlo méně než šest měsíců. Ve druhém se hovoří o pohledávce, ke které nelze stanovit opravnou položku z toho důvodu, že je pohledávkou jmenovitou hodnotou nepřevyšující částku 200 000 Kč a prozatím k ní nevzniklo rozhodčí, soudní, správní řízení za dlužníkem.

Pilařová (2009, s. 16 - 17) naproti tomu uvádí, že odpisy nedobytných pohledávek jsou bezesporu spjaty s daňovou optimalizací. Účetní jednotka musí rozeznávat, zda je účetní odpis pohledávek daňově uznatelným nákladem. Z toho důvodu, zde nastává riziko výskytu chyb.

Daňový odpis pohledávek zcela jasně vymezuje, mimo jiné, Zákon o dani z příjmů § 24 odst. 2 písm. y). Samotné odpisy pohledávek korelují s jejich oceněním, jelikož velikost ocenění je stavebním prvkem pro uplatnění odpisu. Pokud bylo o pohledávkách účtováno ve výnosech, jenž nejsou osvobozeny od daně a jedná se o pohledávky, na které vzniká možnost tvorby zákonné opravné položky, lze považovat tyto pohledávky za daňově odepsatelné. Další chybou, jež by se mohla v účetnictví vyskytnout je opomenutí pohledávek promlčených, ke kterým nelze tvořit zákonné opravné položky. (Pilařová, 2009, s. 16 - 17)

Pilátová (2011, s. 57 - 58) říká, že tvorba opravných položek souvisí se snížením ocenění majetku v účetnictví. Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek a nelze je tvořit na zvýšení majetku. Je důležité dbát na náležitosti vnitropodnikových směrnic a náležitosti inventurního soupisu. Právě interní předpisy pro tvorbu a použití opravných položek mohou skýtat řadu problémů.

Hnátek (2015, s. 120- 129) myslí, že vytváření opravných položek je daňově žádoucí, protože do výše vytvořené zákonné položky, lze pohledávku daňově účinně odepsat a výše opravné položky je daňovým nákladem. Daňově neutrální je brán odpis pohledávky, k níž byla tvořena zákonná opravná položka, jelikož její následný odpis na vrub nákladů je eli-

minován zrušením této opravné položky. Daňově účinný odpis musí být uplatněn v období, se kterým věcně a časově souvisí.

Za problematiku u opravných položek lze podle Pilátové (2011, s. 57 - 62) považovat rozčlenění do dvou dimenzí a to na tvorbu opravných účetních položek a tvorbu opravných zákonných položek. Jak již z názvu vyplývá, zákonné opravné položky jsou povinny se řídit ustanovením zákona, jímž je Zákon o rezervách. Ten velmi zřídka povoluje tvorbu opravné položky do stoprocentní výše. Oproti tomu účetní opravné položky jsou řízeny vnitřní účetní směrnici a po dosažení splatnosti pohledávky, může výše jednotky činit až 100% sumy pohledávky. Z uvedeného tvrzení je zřejmé, že účetní jednotka bude tvořit převážně opravné účetní položky.

Kout (2013, s. 112 -114) uvádí, že vytvářet opravné položky je možné až do 100% velikosti jejich neuhrazené rozvahové hodnoty. Existují ovšem podmínky, které musí bezpodmínečně splňovat:

- tyto pohledávky nemají evidované jiné opravné položky dle ustanovení zákona o rezervách
- ke dni vzniku pohledávky její hodnota nepřesahuje částku 30 000 Kč a také celková suma pohledávek u stejného odběratele nepřesáhne tuto částku
- od konce splatnosti pohledávky uběhlo nejméně 12 měsíců

Podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů lze tvořit opravné položky k nepromlčeným pohledávkám za podmínek, kdy od konce sjednané doby splatnosti uplynulo více než 18 měsíců a to do výše 50% neuhrazené pohledávky a následně pokud uběhlo více než 36 měsíců, až do výše 100% této pohledávky. (Česko, 1992)

Hnátek (2015, s. 129) udává, že tvorba opravných položek k pohledávkám optimalizuje základ daně. Tyto položky musí být vytvářeny podle norem Zákona o rezervách.

Kout (2013, s. 112 -114) považuje za důležité zmínit také skutečnost, že možnost stoprocentního odepsání pohledávky není povinností, ale pouhou možností účetní jednotky. Klíčovou záležitostí je evidování odepsaných pohledávek na podrozvahových účtech. Účetní jednotka nesmí také zapomenout na inventarizaci těchto účtů. Na druhé straně pro ni nastává zjednodušení a to ve formě sumarizace jen jednoho účtu oproti dvojímu – inventarizaci pohledávky a opravné položky, kdyby nebyla odepsána.

Jak Pilátová (2011, s. 59 - 61) píše, daňové opravné položky se řídí zákonem o rezervách a zároveň jejich účtování musí být spjato s vnitropodnikovými směrnici. Opravné položky lze tvořit pouze k nepromlčeným pohledávkám a promlčecí lhůtu je povinnost sjednotit se zákonem a s individuálním posouzením účetní jednotky.

Hnátek (2015, s. 116 – 120) považuje za chybovost účetních jednotek v souvislosti s promlčením pohledávek, kdy po promlčení pohledávek nedochází k rozpuštění zákonné opravné položky nebo v případě, kdy dojde k rozpuštění, tak v nesprávné výši.

2.3.2 Problematika týkající se rezerv

Strouhal (2009, s. 93 - 94) uvádí, že pro své zjednodušení účetní jednotky vedou rezervy pouze na zákonem regulované. Rezervy slouží k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů. Účetní jednotka je povinna upravit účtování rezerv ve svých vnitropodnikových předpisech. Budou zde evidovány výdaje a podmínky, ze kterých lze rezervy tvořit, musí být určena také výše hodnoty rezerv a možnost okamžiku čerpání rezerv. Účetní jednotka musí vést dokladovou inventuru těchto rezerv, kde je popsán důvod a výše rezerv.

Podle Kovanicové (2012, s. 199 - 201) se rezervy vykazují na straně pasiv, v oblasti cizích zdrojů. Objevuje se také názor, že rezervy by měly být považovány za vlastní zdroj podniku, jelikož s výší jejich peněžních prostředků můžeme volně nakládat. Tvrzení ovšem není úplně reálné, protože lze tuto domněnku použít jen do doby, než se bude rezerva čerpat. Mimo jiné zákon nařizuje, aby prostředky určené na rezervy byly ukládány na samostatný peněžní účet v bance. Rezervy se rozdělují na dvě části a to, podle zvláštních předpisů – jsou upraveny daňovými a dalšími zákony a jiné rezervy – hrají zde důležitou roli vnitřní účetní předpisy. Tyto rezervy nejsou uznávány jako daňově uznatelný náklad.

Pilařová a Pilátová (2013, s. 46 - 47) zaznamenávají, že podle Zákona o rezervách se mezi rezervy podnikatelských subjektů zařazují – rezervy na opravu hmotného majetku, na přes-
tební činnost a ostatní rezervy. Dále účetní jednotka bude vytvářet rezervy na důchody v případě, kdy je zaměstnanci povinen vyplácet důchod, který byl opatřen smlouvou. Rezerva na daň z příjmu bude založena v případě, kdy datum sestavení účetní závěrky předchází skutečnosti vyčíslení daňové povinnosti.

Rezervy nesmějí být vytvářeny v souvislosti s pořízením hmotného a nehmotného majetku. Zrušení rezerv se účtuje v případě ukončení podnikatelské činnosti nebo přerušení podnikatelské činnosti. (Pilařová a Pilátová, 2013, s. 46 - 47)

Rezervy na opravu hmotného majetku

Strouhal (2009, s. 95 - 96) uvádí, že rezerva se tvoří na opravu hmotného majetku, u kterého je doba odepisování delší než pět let – zařazení do druhé odpisové skupiny a výše. Ve vedení účetnictví nastává často chyba v záměně definice dlouhodobého majetku, která je stanovena podle účetních předpisů. Pro účely tvorby rezervy se používá formulace, jenž je uvedena v Zákoně o dani z příjmu. Je důležité neopomenout na základní pravidla a to, že rezerva musí být tvořena minimálně na dvě zdaňovací období a maximální doba je určena dle zařazení do odpisové skupiny.

Pilařová (2009, s. 47 - 48), myslí, že další zaznamenanou účetní chybou bývá tvorba rezervy na údržbu majetku, zatímco daňově uznatelným nákladem je pouze rezerva, jež je vytvářena na opravu majetku. Zmíněná chyba se nejčastěji projevuje u staveb ve spojitosti s technickým zhodnocením. V takových případech si musí dát účetní jednotka pozor na správnost odůvodnění tvorby rezervy. V samotném popisu plánu oprav se nesmí objevovat slova jako vestavba, přístavba, rekonstrukce apod.

Pilařová a Pilátová (2013, s. 48) uvádí, že velikost rezervy se odvíjí od jednotlivého hmotného majetku na základě charakteru opravy. U movitých věcí se rezerva stanovuje k objemu výkonů v technických jednotkách. Účetní jednotka může změnit výši rezervy v případě, že dojde k nárůstu nákladů při opravách. Tuto skutečnost provede ve zdaňovacím období, v němž byla zjištěna. Dobu tvorby rezervy nelze přerušit.

Podle Pilařové (2009 s. 50 - 52) byl velkým zásahem zákon č. 2/2009 Sb., který předepsal uhrazovací povinnost, kdy je potřeba vzniklou rezervu na opravy dlouhodobého majetku v plné výši převést na samostatný účet v bance, která sídlí na území Evropské unie. Jedná se rezervy, jež započaly ve zdaňovacím období 2009.

Z hlediska tvorby rezerv se řeší problematika v oblastech:

- realizace opravy – zabývá se zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
- čerpání a rušení rezervy – tyto operace jsou součástí stanovení základu daně

Inventarizace rezerv se provádí každoročně. Posuzuje se částka a oprávněnost rezerv. Pokud dojde k porušení podmínek rezerv, účetní jednotka musí neprodleně provést kroky ke zrušení této rezervy. (Pilařová, 2009, s. 50 -52)

2.3.3 Problematika týkající se kursových rozdílů a cestovních náhrad

Otavová (a kolektiv, 2012, s. 98 - 101) říká, že cestovní náhrady upravuje Zákoník práce v §151 – 189. Je důležité v předpisech určit, pro koho jsou cestovní náhrady určeny. Za cestovní náhrady se považují výdaje při pracovní cestě, mimo pravidelné pracoviště, výkonu práce v zahraničí, přeložení a další. Při těchto cestách vznikají zaměstnanci nároky, především na jízdní výdaje, stravné, výdaje za ubytování a ostatní nezbytné výdaje. U jízdních výdajů se z hlediska daně z příjmů právnických osob, řeší problematika rozdělení na výdaje prokazované a neprokazované. Prokazované budou považovány za daňový náklad jen do výše, kterou zaměstnanec doloží příslušným dokladem. Zatímco neprokazované náklady lze, při stanovení základu daně, uplatnit jako spotřebu vozidla a délku pracovní cesty v rámci spotřeb pohonných hmot.

Z pohledu uplatnění nákladů, při výpočtu daně z příjmů právnických osob, může společnost vykázat i náhrady vyšší, než stanovuje zákon samotný. Zákon nedefinuje horní mez pro daňově uznatelné náklady na cestovné, stanovuje pouze spodní hranici minimálního stravného. Stejná podmínka platí i pro poskytování cestovních výdajů u zahraničních pracovních cest. Jednotlivé sazby pro vyplácení minimální částky jsou uvedeny v Zákoníku práce. Zaměstnavatel může uplatnit náklady na kapesné v jakékoliv výši, přičemž bude daňově uznatelným nákladem i částka přesahující 40% stravného. (Otavová a kolektiv, 2012, s. 98 – 101)

Beránek (2005, s. 98 – 99) popisuje, že cestovní náhrady mají spojitost s kursovými rozdíly a to, především, v jejich proplácení zaměstnancům při služebních cestách. V operacích spojených s těmito případy bývá často chybováno. Dochází zde, nejčastěji, k nepřesnostem na valutových pokladnách. Samotné vyúčtování cizích měn může být v mnoha případech pro zaměstnance nevýhodné. Z toho důvodu jsou některé způsoby úpravy vymezeny v zákoně č. 119/1992 S., o cestovních náhradách. Konkrétně §21, kdy při poskytnutí zálohy zaměstnanci bude použit kurs, ve kterém byla zahraniční měna vyměněna za jinou, přičemž tento kurs doloží sám zaměstnanec. Zákon neupravuje, jak má být o kursových rozdílech účtováno, ale pojednává pouze o výši kursu, ve kterém má proběhnout směna. Je důležité poznamenat, že dané ustanovení se týká pouze zaměstnanců nikoliv jednatelů apod. Zmíněný zákon, který upravuje kursové rozdíly, se použije, pokud je záloha nebo samotné vyúčtování cestovního zaměstnanci v jiné měně, než je ustanoveno ve vnitřních předpisech. Přepočtení cizí měny na české koruny je vymezeno v zákoně o účetnictví, kdy účetní jednotka využívá buď kurz vyhlášený Českou národní bankou, nebo pevný kurz.

3 STANOVENÍ ZÁKLADU DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Dvořáková (a kolektiv, 2013, s. 99) píše, že stanovení základu daně z příjmů právnických osob řeší exaktně ustanovení Zákona o dani z příjmů, konkrétně §17 - §21 tohoto zákona a dále poté §23 - §33, kde nalezneme společná ustanovení pro právnické i fyzické osoby.

Kubátová (2009, s. 60) prezentuje existující názory, že daň z příjmů právnických osob nemá jasné opodstatnění. Toto tvrzení vyplývá z toho, že zisky závodů se později stanou osobními důchody fyzických osob a následně podlehnou důchodové dani. Část autorů nesehlasí s daní z příjmů právnických osob jelikož: společnosti nemají zvláštní zdaňovací kapacitu, přesouvají daň na jiné subjekty, je velice obtížné a obsáhlé definovat zdanitelný zisk a především vzniká problém dvojího zdanění.

3.1 Poplatníci daně

Podle zákona o dani z příjmů právnických osob, platnému k 1. 1. 2015 se mezi poplatníky daně zahrnuje:

- a) *právnická osoba*
- b) *organizační složka státu,*
- c) *podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy*
- d) *podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy*
- e) *fond penzijní společnosti, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí fond obhospodařovaný penzijní společnosti podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření*
- f) *svěřenecký fond podle občanského zákoníku*
- g) *jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem (Česko, 1992)*

Marková (2015, s. 21) popisuje, že za poplatníky považujeme daňové rezidenty České republiky nebo daňové nerezidenty. Daňovým rezidentem je ten, kdo má sídlo nebo místo svého vedení na území České republiky. Těmto rezidentům nastává daňová povinnost, která se váže na příjmy vztahující se z tuzemska i ze zahraničí. Zatímco daňoví nerezidenti

nemají na území ČR sídlo a jejich daňová povinnost vzniká jen na příjmy plynoucí ze zdrojů České republiky.

3.2 Obecná ustanovení předmětu daně

Podle §18 Zákona o dani z příjmů jsou předmětem této uvedené daně všechny příjmy vzniklé činnostmi a z nakládání s majetkem, není-li v zákoně stanoveno jinak. Předmětem daně nejsou příjmy získané nabytím akcií, u oprávněných osob příjmy získané s vydáním pohledávky, příjmy zdravotní pojišťovny, příjmy společenství vlastníků jednotek. Od daně jsou například osvobozeny členské příspěvky dle stanov, příjmy, z nichž je vybírána srážková daň u penzijních fondů, příjem z odpisů dluhu při oddlužení, výnosy z rezerv, jenž jsou na zvláštním účtu v bance. Dále se od daně osvobozuje bezúplatný příjem nabytý dědictvím, nabytím vlastnického práva k pozemku, o němž došlo na základě rozhodnutí pozemkového úřadu atd. (Marková, 2015, s. 21 - 22)

3.3 Základ daně a položky zvyšující a snižující základ daně

Dvořáková (a kolektiv, 2013, s. 99) uvádí, že pro stanovení základu daně u právnických osob je hlavním východiskem účetnictví, respektive vycházíme z výsledku hospodaření. Ten je dále upravován za podmínek stanovených zákonem. Tato skutečnost se může jevit pro některé podnikatele problematická.

Kubátová (2009, s. 61) říká, že největšími rozdíly, které jsou při stanovení základu daně, mají za příčinu různé daňově uznatelné náklady, odlišně stanovené předpisy pro daňové odpisy a existenci daňových úlev, mezi které spadá i daňová ztráta

Základ daně je podle zákona §23 odst. 1 jasně definován jako rozdíl, o který příjmy převyšují náklady. Je důležité dbát na jejich věrnou a časovou souvislost v daném zdaňovacím období. Stanovení základu daně potom vychází z výsledku hospodaření, který se zvyšuje o (Česko, 1992):

- částky, které neoprávněně zkracují příjmy
- částky, jenž nelze zahrnout jako náklad
- částky, uplatněné v předchozích zdaňovacích obdobích jako náklad na dosažení, zajištění, udržení a posléze u něj došlo k porušení podmínek samotného uplatnění
- částky, jež opravily nesprávnost účetnictví a ovlivnily výsledek hospodaření

- částky pojistného na důchodové spoření, sociální zabezpečení, které byly zaplacený, ovšem neodvedeny do konce měsíce následujícího
- přijaté úhrady úroků z prodlení, pokut, penále, pokud o ně byl snížen základ daně v předešlém období
- částka zrušené rezervy, ale u poplatníka, který nevede účetnictví
- rozdíl mezi oceněním nepeněžitého vkladu a výší vkladu
- kladný rozdíl mezi vzájemnými pohledávkami zúčastněných společností
- kladný rozdíl mezi oceněnou hodnotou majetku a velikostí zachycenou v účetnictví, kterým je při zániku podíl v nepeněžní formě
- neuhrazený dluh, od jehož splatnosti uplynulo 30 měsíců, v předchozích období 36 měsíců
- výše dluhu, jež zanikl jinak než započtením, splněním, splnutím práva s povinností nebo dohodou
- částka, jež vznikla změnou účetní metody, která ovlivnila vlastní kapitál
- částka poskytnutá na podporu odborného vzdělávání, u níž došlo k porušení podmínek uplatnění

Hospodářský výsledek se dále snižuje o (Česko, 1992):

- rozdíl, o který úroky, poplatky, pokuty z prodlení a jiné sankce, které byly zaúčtovány ve výnosech, přesahují hodnoty přijaté ve zdaňovacím období
- částky pojistného na důchodové spoření, sociální zabezpečení za zaměstnance, o které byl hospodářský výsledek navýšen
- další částky nákladů, které můžeme uplatnit jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení s podmínkou zaplacení v jiném období, než ve kterém působily na základ daně
- částky, které byly zaúčtovány ve prospěch výnosů a nákladů v účetnictví společníka při nabytí akcií nebo podílu obchodní společnosti
- částku, která vznikla změnou účetní metody a ovlivňuje výsledek hospodaření

Dále lze snížit hospodářský výsledek o částky, které nesprávně zvyšují příjmy, částky nezahrnuté do nákladů, spojené s rozpouštěním rezerv a opravných položek, jejich hodnota nebyla daňovým nákladem. Dále oceňovací rozdíl, který vznikl jinak než koupí majetku,

záporné částky goodwillu, který byl zaúčtován ve prospěch výnosů, hodnotu dluhu zaniklého splněním, splnutím nebo započtením, hodnotu odvolaného daru u HM ve výši zůstatkové ceny, hodnotu bezúplatného příjmu, jež je upraven dále tímto zákonem.

3.4 Sazba a zdaňovací období daně

Dvořáková (a kolektiv, 2013, s. 105) říká, že obvyklá sazba daně u právnických osob se pohybuje na 19%, zatímco sazba investičních a podílových fondů je 5%.

Podle Zákona o dani z příjmů §21 ods. 1 sazba daně činí 19%, pokud není stanoveno jinak a samotná daň se následně vyčíslí jako součin základu daně sníženého o položky, které tento základ snížily a dále o odečitatelné položky od zaokrouhleného základu daně na celé tisíce dolů a sazby daně. Na samostatný základ daně se vztahuje sazba 15%. (Česko, 1992).

Jurčík (2015, s. 20 - 22) uvádí, že dochází ke stále větší ekonomické integraci v oblasti daní s Evropskou unií. Bohužel se tato harmonizace týká, především, nepřímých daní. Překážkou vyššího zapojení se může jevit nízká motivace a vysoká suverenita jednotlivých států. V rámci Evropské unie můžeme zaznamenat klesající trend v rámci daně z příjmů právnických osob. Je nutné podotknout, že snižování neprobíhá u všech států stejně, naopak dochází ke značným rozdílům aktuálních sazeb. Nejnížší sazbu této daně vykazuje Bulharsko a Kypr a to ve výši 10%. Oproti tomu nejvyšší sazbu zaznamenávají státy Francie s 33,33% a Malta s 35%. Podobně, jako v České republice, je tomu u sazby v Polsku a na Slovensku a to ve výši, známých, 19%. Průměrná sazba v Evropské unii činí necelých 22%. Existují také země, které na rozdíl od ČR, mají více než jednu sazbu daně z příjmů právnických osob. Mezi tyto země můžeme zařadit Belgie, Francii, Spojené království a další.

Poplatník daně z příjmů právnických osob je povinen odvést daň za zdaňovací období, které je uvedeno v §21a Zákona o dani z příjmů. Zmiňovaným obdobím mohou být 4 varianty a to: kalendářní rok, hospodářský rok, období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení korporace anebo převod jmění na společníka a jako poslední je účetní období, které může být delší než po sobě jdoucích dvanáct měsíců. (Česko, 1992)

3.5 Daňově uznatelné náklady

Dvořáková (a kolektiv, 2013, s. 150) označuje za velmi podstatnou skutečnost rozpoznání, zda se jedná o daňově uznatelný náklad či nikoliv. Pokládá jej za jeden z nejdůležitějších

kroků pro stanovení základu daně. Touto problematikou se zabývá přímo §24 ZDP, kde nalezneme konkrétní výčet nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Je nezbytné zmínit, že odstavec 1 tohoto paragrafu obsahuje výdaje, které musí věcně souviset s příjmy, zatímco náklady, obsažené v části označené číslem dvě, jsou vázány na činnost poplatníka. Mezi obecné podmínky, pro uznatelnost těchto nákladů, zahrnujeme: musí se jednat o náklad, který byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tento náklad musí být prokázán poplatníkem a jejich uznatelnost je omezena jen do určité výše povolené zákonem. Taktéž lze uznat náklady, které nebyly už jednou uplatněny. Mezi tyto náklady například zahrnujeme: (Marková, 2015, s. 32 - 37)

- odpisy hmotného majetku, protože jeho zůstatková cena je regulována tímto zákonem
- členský příspěvek, pojistné hrazené poplatníkem, pokud je spjat s příjmem, který je předmětem daně, ovšem není osvobozen, pojistné na sociální zabezpečení, na všeobecné zdravotní pojištění
- plnění v podobě úplaty finančního leasingu u majetku, který lze odepisovat
- daň nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí, v případě že byly zaplacený
- rezervy a opravné položky, jejichž možnost tvorby stanoví příslušný zákon
- výdaje na pracovní a sociální podmínky, které zahrnují příspěvky na stravování a to až do výše 55% ceny jídla, maximálně však do výše 70% při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin
- výdaje na pracovní cesty – ubytování, hromadná doprava, pohonné hmoty
- škody vzniklé v důsledku živelných pohrom, náklady na zabezpečení požární ochrany
- účetní odpisy a to za podmínek stanovených zákonem o dani z příjmů §25 a další

3.6 Daňově neuznatelné náklady

Zákon o dani z příjmů jasně vymezuje náklady, které nelze zahrnout mezi daňově uznatelné náklady. Mezi ně se například zahrnuje (Česko, 1992):

- náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku a to z toho důvodu, že se odepisuje
- výdaje na zvýšení základního kapitálu
- nepeněžní příspěvky od zaměstnavatele svým zaměstnancům na kulturní a obdobné akce
- penále, úroky z prodlení, pokuty

- manka a škody přesahující náhrady, finanční náklady
- technické zhodnocení – je u něj navyšována vstupní cena, která se odepisuje
- náklady, které nejsou předmětem daně, výdaje nad limity, které stanovil zákon
- tvorba rezervních a ostatních za konkrétním účelem založených fondů
- daň z příjmů právnických osob
- náklady na reprezentaci, která obsahují pohoštění, občerstvení a dar, jehož hodnota nepřesahuje 500 Kč bez daně z přidané hodnoty
- výdaje na osobní potřebu poplatníka
- výdaje na pohonné hmoty a parkovné, pokud poplatník využil možnosti 20% paušálu a další

4 OPTIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI

Hnátek (2015, s. 10 - 11) říká, že dále optimalizovat daňovou povinnost můžeme pomocí odečitatelných položek. Tyto položky nalezneme v §34 Zákona o dani z příjmů. Odečítají se od výsledku hospodaření, který byl upraven o daňové a nedaňové náklady.

4.1 Chyby vyplývající z optimalizace daňové povinnosti

Hnátek (2015, s. 10 - 11) mezi odečitatelné položky zařazuje, především, odpočet daňové ztráty. Zde si může společnost zcela vybrat, v jaké výši ji uplatní. Má také možnost ji využít v kterémkoliv z pěti následujících účetních období. Je zde nutné dbát na ustanovení § 38na Zákona o dani z příjmů, kde jsou stanoveny limity na odpočet ztráty z minulých let, pokud došlo ke změnám ve vedení společnosti. Další položkou, kterou zde můžeme zahrnout, je odpočet na podporu výzkumu a vývoje a podporu odborného vzdělávání. Může nastat situace, kdy účetní jednotka vyčíslí příliš malý základ daně a nebude moci uplatnit tuto položku, zákon ovšem dovoluje si tuto odečitatelnou položku uplatit až do třetího období následujícího po období, ve kterém došlo k jejich vzniku. Jako poslední položku zahrneme poskytnutí hodnoty darů pro neziskové organizace v harmonizaci s §20 odst. 8. Je možno odečíst pouze 10% ze základu daně, sníženého, případně, o ztrátu minulých let.

Další chybou, které bychom se měli vyhnout je nesprávné provedení inventarizace majetku včetně pohledávek a závazků, zejména ke konci kalendářního roku. Správná inventarizace dopomůže k objevení, zda lze tvořit opravné položky k pohledávkám, zda není nutné zúčtovat do nákladů chybějící zásoby apod. (Hnátek, 2015, s. 10 - 11)

Pilařová (2013, s. 150 – 151) zařazuje, jako další možnosti optimalizace, odpočet na výzkum a vývoj. Zde může účetní jednotka uplatit až 100% všech nákladů související s touto oblastí. Částku lze uplatit ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích.

Společnost může uplatnit i odpočet na podporu žáka nebo studenta a to ve výši součinu částky 200 Kč a počet hodin praktického vyučování, odborné praxe a v rámci akreditovaného programu vysoké školy, v období na pracovišti poplatníka. (Česko, 1992)

Další možností jsou poskytnuté dary na veřejně prospěšné účely. Zde se musí účetní jednotka vyvarovat možnosti chyb a to v nerespektování minimální výše jednoho daru v částce 2 000 Kč a maximálně však 5% základu daně, který byl snížen o daňové ztráty a odečitatelné položky. Pokud by společnost poskytla dar vysokým školám, tato suma se navýší o další 5% ze základu daně. (Česko, 1992)

Podnik může poskytnout i nepeněžní dar a to v maximální výši daňové zůstatkové ceny hmotného majetku a v případě ostatního majetku, maximálně do účetní hodnoty zvýšené o DPH. (Česko, 1992)

Následně se daňová povinnost optimalizuje pomocí slev na dani. Zde dochází k přímému snížení daně a to do výše nároku na slevu. Společnost si může uplatit částku 18 000 Kč na každého zaměstnance se zdravotním postižením v součinu s průměrným ročním přepočteným stavem zaměstnanců se zdravotním postižením, který bude zaokrouhlen na dvě desetinná místa. V případě těžšího zdravotního postižení se částka počítá ve výši 60 000 Kč. (Česko, 1992)

5 ZÁKLADNÍ USTANOVENÍ DAŇOVÉHO ŘÁDU

Ptáčková a Mísařová (2015, s. 14 – 16) uvádějí, že mezi základní ustanovení, vztahující se k daňovému řádu, bezpochyby patří registrace k daním z příjmů, samotné daňové přiznání, zdaňovací období a lhůty pro podání přiznání.

Daňový řád je upravován předpisem č. 280/2009 Sb. Rozděluje se do pěti částí.

Daňový řád upravuje postupy správců daně a povinnosti daňových subjektů. Správa daně je postup, který si klade za cíl správné stanovení daně a její následné úhrady, přičemž východním bodem pro zjištění je daňové přiznání. (Česko, 2009)

5.1 Daňová kontrola

Zatloukal (2008, s. 2 – 5) říká, že daňovou kontrolu provádí správce daně, který zkoumá a prověřuje daňový základ a další okolnosti, jež jsou ve spojení správného stanovení základu daně. Daňový subjekt je povinen kontrole poskytovat informace o jednotlivých děnách v jeho podniku, předkládat na požádání záznamy účetnictví, nezatajovat doklady a další. Daňová kontrola je dílčím postupem v celkovém daňovém řízení. Správce daně vykonává svou práci za účelem správného fungování států a výběru daní. Daňová kontrola se dělí na několik fází, mezi které lze zahrnout fázi seznamovací, shromažďovací, vyhodnocovací, dokazovací.

Správce daně provádí daňovou kontrolu v určitém rozsahu, který lze rozšířit či jinak pozměnit. Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti a samotná kontrola se může provádět společně i pro více daňových řízení, týkající se jednoho daňového subjektu. (Česko, 2009)

5.1.1 Pokuty a penále

Podle Ptáčkové a Mísařové (2015, s. 20 - 21) za podání daňového tvrzení po stanoveném termínu hrozí daňovým subjektům pokuty a penále za opožděné tvrzení daně. Tyto pokuty jsou ve výších 0,05% ze stanovené daně, v případě ztráty 0,01% za každý následující den ode dne proměškání termínu k podání tvrzení, nejvýše však 5% z daně. Pokuty a penále nabíhají až šestým pracovním dnem po termínu a to nejvýše do stanovené hranice 300 000 Kč a minimálně stanovena je 200 Kč. Výše pokuty může být snížena na polovinu v případě, že daňový subjekt podá řádné nebo dodatečné přiznání do 30 dnů od uplynutí lhůty pro jeho podání

Zatloukal (2008, s. 254 – 255) zaznamenává, že daňový subjekt je povinen uhradit penále z částky stanovené dodatečného vyměření daně, tak jak byla stanovena oproti poslední zaznamenané výši a to 20%, jeli daň zvyšována, 20%, jeli snižován odpočet daně a v případě ztráty 5%. Správce daně informuje daňový subjekt o povinnosti platit penále.

Nově je v daňovém řádu stanoveno, že v případě ztráty se sazba z 5% mění na 1%.

Správce daně může udělit pořádkovou pokutu ve výši až 50 000 Kč daňovému subjektu, který záměrně narušuje správní jednání daňové kontroly. Stejnou částku je možné udělit subjektům, jež nesplnili registrační nebo jinou oznamovací povinnost. Daňový subjekt je povinen uhradit pokutu ve výši 2 000 Kč v případě, že nepodal přiznání elektronicky, ačkoli byl povinen tento úkon splnit. (Česko, 2009)

5.1.2 Úrok z prodlení

V prodlení se daňový poplatník ocitá v případě, kdy neuhraní daň nejpozději v den její splatnosti. Úrok z prodlení je povinen platit za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem ode dne poslední možné splatnosti. Zmiňovaný úrok je určen jako výše repo sazby, stanovené Českou národní bankou zvýšeným o 14 procentních bodů, které jsou platné první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok je splatný dnem, kdy byly splněny podmínky jeho vzniku, a je předepisován do desátého dne po ukončení měsíce, ve kterém proběhl den jeho splatnosti. Správce daně může poplatníka vyzoomět o úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to osobní stav daňového účtu subjektu. (Česko, 2009)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

Společnost, která bude analyzována pro účely praktické části, budeme nazývat jako společnost XY, z důvodu naprosté anonymity na přání vedení společnosti. Informace získané o společnosti byly čerpány z webových stránek a z interních dokumentů společnosti XY.

Charakterizovaná firma vznikla roku 1992 rozdělením dvou podniků. Právní formou nabývá označení společnosti s ručením omezeným a můžeme ji zařadit mezi malé až střední podniky podle novelizovaného účetnictví podnikatelů. Dále pro účely praktické části bude používána zkratka XY, s. r. o.

6.1 Profil společnosti

Společnost XY, s. r. o. je česká, rychle se rozvíjející společnost, která na trhu působí již 24 let. Byla založena jediným zakladatelem. Později, v roce 2011, se počet vlastníků rozrostl o další dva podílníky. Společnost se orientuje v oblasti elektroinstalací a zabezpečovacích systémů v průmyslové a bytové výstavbě. Mezi její hlavní rozsah činností lze zahrnout dodávky a montáže silnoproudých a slaboproudých systémů, jejich servis a údržbu, dále dodávky elektrotechnické projektové dokumentace, revize elektrických zařízení a další.

Jak již bylo zmíněno, společnost by se dala zařadit mezi malé až střední podniky. Jejich počet zaměstnanců se pohybuje v rozmezí 50 – 60 pracovníků.

Hlavní sídlo společnosti je ve Zlíně. Podnik realizuje své služby po celé České republice a nyní se rozvíjí další projekty s expandováním do zahraničí.

6.2 Hlavní zaměření

Hlavní zaměření společnosti je možné rozdělit na dvě hlavní oblasti. Mezi ně patří poskytování silnoproudých a slaboproudých služeb.

Silnoproudé elektroinstalace realizuje podnik v průmyslových prostorech, jako jsou výrobní haly, administrativní objekty, velkoobchody, supermarkety, školy, bytové domy a další. Mezi tyto silnoproudé služby zařazuje venkovní a vnitřní osvětlení, jejich návrhy a přesné výpočty, osvětlení sportovišť, venkovních ploch, parků včetně projektové dokumentace a revizní činnosti.

Slaboproudou elektroinstalací se začala firma zabývat až s příchodem dalších dvou společníků. Mezi tyto služby, především, zahrnuje elektronické zabezpečovací a požární signali-

zace, přístupové docházkové systémy, televizní rozvody STA a kamerové systémy. Jejich realizace se taktéž uskutečňují v objektech různých velikostí v rámci území České republiky. Firma se zaměřuje také na speciální zabezpečení ochrany objektů.

Níže (Obr. 1) uvádím pro dokreslení a představu fotodokumentaci realizace společnosti:



Obr. 1 Realizace služeb společnosti (interní podklady společnosti)

6.3 Organizační struktura

Jak již bylo zmíněno, společnost byla původně založena jedním zakladatelem. V roce 2011 se počet zvýšil o další dva spoluvlastníky s menšinovým podílem. Za společnost jedná a podepisuje jednatel, za kterého v době jeho nepřítomnosti přebírá funkci jeden z vlastníků s menšinovým vlivem.

Organizační rozčlenění společnosti: Management, Ekonomické oddělení, Marketingové oddělení, Technické oddělení, Výkonné oddělení,

7 RIZIKOVÁ ANALÝZA ÚČTOVÁNÍ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Ve své praktické části se zaměřím, ve větším rozsahu, na možnost výskytu účetních a daňových chyb u právnických osob. K samotné analýze rizikovosti v účtování ve vybrané společnosti a následnému návrhu eliminace těchto chyb, jsem si vybrala podnik v právní formě společnost s ručením omezeným. Při celkové analýze byly sledovány jednotlivé položky a účty, se kterými účetní jednotka pracovala a mají vliv při stanovení základu daně právnických osob.

Informace k potřebným výpočtům diplomové práce vychází z reálných podkladů. Popsaná firma si stanovila podmínku naprosté diskrétnosti. Vzhledem k této skutečnosti si nepřála být jmenována.

Pro analýzu rizikovosti možného výskytu účetních chyb majících vliv při stanovení základu daně jsem použila a důkladně analyzovala hlavní výkazy společnosti a to rozvahu a výkaz zisku a ztrát. Tyto výkazy a jednotlivé účetní položky byly použity k období končícím k 31. 12. 2014, a to z interních podkladů společnosti. Materiály byly použity z toho důvodu, jelikož společnost nově bude podléhat povinnému auditu, tudíž přiznání k dani z příjmů právnických osob podává do šesti měsíců po skončení zdaňovacího období.

7.1 Analýza rozvahy

Analýza rozvahy byla prováděna postupným sledováním jednotlivých položek rozvahy z hlediska aktiv a pasiv. K detailnějším údajům byly použity interní informace společnosti. Společně s ostatními byly sledovány vnitropodnikové směrnice společnosti, účtový rozvrh i příloha k výkazům. Při analýze rozvahy jsem se zaměřila na účty, které zásadní měrou ovlivňují výši základu daně.

7.1.1 Dlouhodobý majetek

V níže uvedené tabulce (Tab. 1) můžeme vidět jednotlivé položky dlouhodobého majetku společnosti k 31. 12. 2014

Tab. 1 Dlouhodobý majetek k 31. 12. 2014 v tis. Kč (vlastní zpracování)

	Běžné období		
	Brutto	Korekce	Netto
Dlouhodobý majetek	21 763	-12 232	9 531
Dlouhodobý nehmotný majetek	681	-657	24
Dlouhodobý hmotný majetek	21 082	-11 575	9 507
- Stavby	1 265	- 294	971
- Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	19 097	-11 281	7 816
- Nedokončený dlouhodobý majetek	720		720

V tabulce (Tab. 1), výše uvedené, můžeme zaznamenat, že největší podíl na dlouhodobém majetku má DHM. Tato výše majetku je pro společnost nepřehlednutelná. Tento majetek, po nahlédnutí do evidence majetku společnosti, tvoří především samostatné movité věci ve formě několika vozidel. Ve vnitřních předpisech můžeme dohledat, že má společnost stanovené hranice pro zařazení dlouhodobého majetku do užívání. Je zde také uvedeno, že jsou u hmotného majetku uplatňovány daňové odpisy, které jsou ve stejné výši jako účetní. Z dlouhodobého majetku je odepsána již více než polovina jeho hodnoty, přestože účetní jednotka nemá stanoven rozsáhlejší odpisový plán.

Pokud se podrobněji podíváme na stavy jednotlivých, nejvíce frekventovaných, účtů, nelze přehlednout, že účetní jednotka, k datu účetní závěrky, nezařadila dlouhodobý majetek, který je nyní vykazován na nedokončeném dlouhodobém majetku. Tímto následkem může docházet k nadhodnocování aktiv společnosti a zároveň podhodnocování nákladů, které nám poté ovlivňují daňový základ.

Z hlediska vlivu na správné stanovení základu daně z příjmů u dlouhodobého majetku je možnost rizika v nastavení účetních a daňových odpisů. Zařazení do správné odpisové skupiny je v kompetenci pracovníka ekonomického oddělení, za kterého zodpovídá hlavní účetní. Pro stanovení odpisů využívá účetní jednotka ekonomický program v rámci jejich

softwaru. Je nutné podotknout, že z výše uvedené analýzy by se účetní jednotka mohla potýkat s následujícími riziky a to:

- nesprávného zařazení do odpisových skupin a následného náležitého stanovení účetních a daňových odpisů, kde daňové odpisy ovlivňují základ daně
- problematika stanovení hranice technického zhodnocení a nákladů na opravy a udržování, které jsou zásadním problémem při stanovení daňového základu
- nejednoznačné, neaktuální, nepřehledné, jasně nevýstižné zavedení vnitropodnikových směrnic a zavedení analytické evidence pro odpovídající účty

7.1.2 Zásoby

Tabulka níže uvedená (Tab. 2) předkládá hodnotu zásob společnosti.

Tab. 2 Zásoby k 31. 12. 2014 v tis. Kč (vlastní zpracování)

	Běžné období		
	Brutto	Korekce	Netto
Zásoby	12 682		12 682
Materiál na skladě	8 062		8 062
Nedokončená výroba	4 620		4 620

Analyzovaná společnost ve své příloze uvádí, že eviduje zásoby způsobem B, čímž přechází rovnou do spotřeby. Účetní jednotka tento způsob zvolila z toho důvodu, jelikož hlavní náplní jejích činností jsou služby. V podniku dochází k častým nákupům materiálových zásob, jejichž doba skladování je velmi krátká a rychle přechází do spotřeby. Způsobem A je účtováno běžně do první účtové třídy průběžně během roku. Způsob, zvolený společností, se projeví v první účtové třídě až na konci roku a to na základě podkladů z evidenčních listů zásob.

Z rozvahy můžeme zaznamenat, že účetní jednotka nevytvářela opravné položky k zásobám, tudíž ji nehrozilo riziko započítání těchto daňově neuznatelných položek do základu daně. Otázkou zůstává, zda je zachycena jejich reálná hodnota a účetní jednotka vykazuje

poctivý a věrný obraz situace podniku. Vzhledem k analýze zásob a skladové evidence, je možné připustit riziko výskytu chyb a to:

- při zúčtování počátečního a konečného stavu zásob na konci účetního období a následný převod do první účtové třídy, tak aby odpovídal skutečnosti
- s účtováním způsobem B nemusí být dodržena podmínka prokázání, v průběhu účetního období, skutečného stavu zásob, včetně jeho ocenění
- nedostačující analytická i skladová evidence, podle jednotlivých zásob, na skladových kartách

7.1.3 Pohledávky

Tab. 3 Pohledávky k 31. 12. 2014 v tis. Kč (vlastní zpracování)

	Běžné období		
	Brutto	Korekce	Netto
Krátkodobé pohledávky	9 035	-853	8 182
Pohledávky z obchodních vztahů - 311	7 444	-853	6 591
Pohledávky za zaměstnanci -331	158		158
Stát – daňové pohledávky - 343	5		5
Krátkodobé poskytnuté zálohy - 314	230		230
Dohadné účty aktivní - 388	1 104		1 104
Jiné pohledávky	94		94

Výše uvedená tabulka (Tab. 3) ukazuje, že největší podíl na pohledávkách tvoří krátkodobé pohledávky z obchodního styku. Tudíž se můžeme domnívat, že společnost má občasné problémy se solventností některých odběratelů. Je na místě konstatovat, že společnost je úspěšná, má mnoho zakázek, avšak neumí dostatečně řídit hrazení svých pohledávek. Z hlediska problematiky stanovení základu daně nás ovšem budou zajímat, především, tvořené opravné položky a jejich následný odpis nebo rozpuštění. Z položky korekce je patrné, že účetní jednotka, v rámci dodržení zásady opatrnosti, tvořila opravné položky. Z hlediska možného výskytu rizika je nutné se zaměřit především na oblasti:

- daňového a účetního pojetí opravných položek
- detailnější prozkoumání případných promlčených pohledávek, které nebyly odepsány

7.1.4 Časové rozlišení

Tab. 4 Časové rozlišení k 31. 12. 2014 v tis. Kč (vlastní zpracování)

	Běžné období		
	Brutto	Korekce	Netto
Náklady příštích období - 381	96		96
Příjmy příštích období - 385	54		54

Časové rozlišení aktiv nebo pasiv činí nejnižší položky z rozvahy. Nicméně i těmto účtům je nutné věnovat zvýšenou pozornost. Velmi často zde dochází k porušování akruálního principu a tato skutečnost je považována za hrubou chybu, z hlediska účtování a vlivu na základ daně. Zde můžeme vidět záznamy jednotlivých účtů, mezi které jinak spadají náklady příštích období, příjmy příštích období, výnosy příštích období a výdaje příštích období. Účetní jednotka je povinna dohlížet na náklady a výnosy v obdobích, se kterým věcně a časově souvisí. V podniku, pro tuto oblast, nejsou zavedeny vnitropodnikové směrnice, tudíž může snadněji docházet k nesrovnalostem.

Pokud se blíže zaměříme na jednotlivé účty, opět je nutné se vyvarovat určitých rizik:

- špatné zaúčtování případu v období, se kterým není účetní případ vázán, je nutné věnovat větší pozornost textu účetního dokladu

7.1.5 Závazky

Tab. 5 Závazky k 31. 12. 2014 v tis. Kč (vlastní zpracování)

	Běžné období
	Netto
Krátkodobé závazky	3 766,446
Závazky z obchodních vztahů - 321	1 496,522
Přijaté provozní zálohy - 324	499,252
Zaměstnanci -331	74,932
Zúčtování s institucemi soc.zab.a zdr.pojištění - 336	764,555
Ostatní přímé daně - 342	113,212
Daň z přidané hodnoty - 343	- 122,696
Ostatní daně a poplatky - 345	11,990
Jiné závazky - 379	1 328,679

Uvedená tabulka (Tab. 5) představuje přehled krátkodobých závazků, evidovaných ve společnosti. V této oblasti se musíme zaměřit na skutečnost, zda účetní jednotka nezaznamenává neuhrazené závazky, které mohou měnit základ daně. Kdyby společnost tyto závazky, jež jsou upraveny Zákonem o dani z příjmů, evidovala, rostl by o jejich hodnotu, základ daně. Zde by mohla nastat komplikace z hlediska legislativních změn. Do roku 2014 se hospodářský výsledek zvyšoval o závazky, které jsou po splatnosti více než 36 měsíců. V roce 2015 se počet měsíců snížil na 30 a nyní se znovu jedná o závazky po splatnosti 36 měsíců.

Společnost se nenachází v insolventní situaci, hradí své závazky ve stanovených lhůtách, tudíž ke sledovanému období nezaznamenávám tuto oblast jako rizikovou.

7.1.6 Rezervy

Účetní jednotka, v analyzovaném období, neeviduje položky zákonných rezerv, které by ovlivnily stanovení základu daně. Z interních informací je patrné, že společnost plánuje v

budoucnu rozsáhlé opravy svého dlouhodobého majetku, na které budou vytvořeny rezervy v dalším období. Proto považuji za důležité začlenit tuto oblast do analyzované problematiky, na kterou je nutné vytvořit vnitropodnikovou směrnici.

Rezervy se budou vytvářet k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám jejich účel, ale prozatím není zřejmá jejich přesná hodnota ani období vzniku. V této oblasti se může, z hlediska stanovení základu daně, stát chyba v rozlišení zákonných a ostatních rezerv. Shledávám proto za důležité zaměřit se i na tuto oblast z hlediska rizikovosti. Po detailnější analýze výkazu se může problematickou oblastí, ve spojitosti se stanovením základu daně, stát:

- nevyločení nákladů souvisejících s rezervami ze základu daně
- chybějící vnitropodniková směrnice, která by jasně definovala možnost vytvoření zákonné rezervy, může dojít ke špatné interpretaci definice dlouhodobého majetku, na který se by se následně rezerva vytvořila

7.2 Analýza výkazu zisku a ztrát

Analýza výkazu zisku a ztrát byla prováděna postupným sledováním jednotlivých nákladových nebo výnosových položek. K detailnějším údajům byly použity interní informace společnosti. Společně s ostatními byly sledovány vnitropodnikové směrnice společnosti, účtový rozvrh i příloha k výkazům. Při analýze rozvahy jsem se zaměřila na účty, které jsou náchylnější k možnosti výskytu chyb. Účetní jednotka, ve své analytické evidenci, nerozděluje účty z hlediska vlivu na základ daně. Pro tyto účely si nastavila pouze poznámky ve svém účtovém rozvrhu.

7.2.1 Nákladové položky

Zde je přehled jednotlivých pohybů na nákladových účtech za sledované období:

7.2.1.1 Účty 50x – Spotřebované nákupy

Účet 501

Tab. 6 Nákladové položky účtu 501 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)

Zařazení v účetovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
501/100	Spotřeba materiálu - přímého	17 675 476, 83
501/200	Spotřeba materiálu - režijního	2 035 421, 08
501/304	Materiál na opravu vozidla D	15 257,40
501/305	Materiál na opravu vozidla F	100 544,99
501/309	Materiál na opravu vozidla I	42 505,10
501/400	Spotřeba DHM	125 142,60
501/601	PHM vozidla A	109 657,30
501/602	PHM vozidla B	327 045,89
501/603	PHM vozidla C	221 363,20
501/604	PHM vozidla D	123 896,11
501/605	PHM vozidla E	158 380,97
501/606	PHM vozidla F	125 897,23
501/607	PHM vozidla G	53 955,19
501/609	PHM vozidla I	427 482,55
501/700	Náklady spojené s pořízením materiálu	9 984,48
501 celkem		21 552 010,92

Z hlediska rizikovosti byla provedena analýza na účtech:

501/100 – spotřeba přímého materiálu

Tento účet je jedním z nejobsáhlejších účtů společnosti. Jelikož účetní jednotka účtuje B způsobem, dochází zde k mnoha pohybům během sledovaného období. Z hlediska vlivu na

základ daně je důležité sledovat závěrečný převod zásob do první účtové třídy. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka nemá zřízený samostatný analytický účet pouze pro materiál na skladě, je důležité, aby vedla řádnou skladovou evidenci a při převodu na konci účtovacího období, byla převedena správná výše nákladů. Vzhledem k uvedeným faktům, považuji tuto oblast za rizikovou.

501/200 – spotřeba režijního materiálu

Tento účet se zahrnují především náklady spojené s chodem podniku. Při nahlédnutí do výpisu z účtů společnosti nalezneme zde výčet materiálu v podobě: kancelářských potřeb, odborné literatury, pracovních oděvů, režijních materiálů, mobilních telefonů atd. Z hlediska problematiky stanovení základu daně nepovažuji tento účet za rizikový. Ovšem i v tomto případě stojí za zvážení, zda ve spojení správného a věcného vedení účetnictví, je vhodné, aby byly všechny položky zaevidované na jediném účtu bez detailnějšího analytického rozvedení.

501/301-309 a 501/601-609 – materiály na opravy vozidel a pohonné hmoty vozidel společnosti

Na těchto účtech účetní jednotka eviduje materiál na opravy jednotlivých vozidel a stejně tak náklady na pohonné hmoty. Některé z těchto automobilů používají zaměstnanci i pro své soukromé účely. Tato oblast by měla být jasně vytyčena ve vnitropodnikových směrnících podle podmínek daných předpisů. Jak je v zákoně ustanoveno, v takových případech i účetní jednotka zahrnuje, při výpočtu mezd zaměstnanců, 1% pořizovací ceny vozidla. Účetní jednotka také uplatňuje pouze náklady, které souvisely s provozem vozidla, kromě pohonných hmot, jenž byly spotřebovány na soukromých cestách zaměstnance. U automobilu G se, v analyzovaném období, rozhodla uplatit paušální výdaj na dopravu. Z hlediska ovlivnění základu daně z příjmů právnických osob je nutné považovat tento účet za rizikový, z důvodu uplatnění paušálu, jen u některých motorových vozidel. Je nezbytné upravit řádně a jasně stanovenou vnitropodnikovou směrnici.

501/700 – náklady spojené s pořízením materiálu

Tento účet zahrnuje veškeré náklady spojené s dopravou materiálu. Je důležité u něj sledovat, zda účetní jednotka, v rámci způsobu B, zařazuje do skladové evidence i tyto náklady na pořízení materiálu. V případě, pokud by je nezařazovala, musíme tuto oblast považovat za rizikovou ve spojitosti pozměnění údajů při stanovení základu daně.

Účet 502*Tab. 7 Nákladové položky účtu 502 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)*

Zařazení v účtovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
502	Spotřeba energie	594 631,62

Jak vidíme, u účtu 502, účetní jednotka nevede žádnou analytickou evidenci. Dochází zde pouze k měsíčnímu vyúčtování energií, pod které spadá účtování vodného a stočného, energie, tepla. U této složky je podstatné sledovat, zda jednotlivé položky jsou zaúčtovány s obdobím, se kterým věcně a časově souvisí.

7.2.1.2 Účty 51x – Služby**Účet 511***Tab. 8 Nákladové položky účtu 511 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)*

Zařazení v účtovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
511/100	Opravy a udržování DHM	264 897,30
511/102	Oprava vozidla B	89 078,00
511/104	Oprava vozidla D	65 024,67
511/105	Oprava vozidla E	125 794,57
511/109	Oprava vozidla I	191 781,05
511/800	Opravy ostatní	92 076,30
511 celkem		828 651,89

511/100 – Opravy a udržování DHM

Uvedený účet slouží k opravám a udržování, určeného, dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku společnosti. Z hlediska dopadu hodnoty tohoto účtu, ve spojitosti se stanovením základu daně, je nezbytné, aby účetní jednotka prokazovala skutečné náklady,

kteřé souvisí s opravou a nebyly tyto náklady zaměňovány za technické zhodnocení. Z tohoto hlediska je tato oblast zahrnuta do rizikové, a tudíž se jí musíme nadále zabývat.

511/101 – 109 – Opravy vozidel společnosti

Na těchto účtech dochází k evidenci nákladů určených opravám a udržování vozidel společnosti. I zde může dojít ke stejným kritickým skutečnostem jako ve výše uvedeném. Z hlediska evidence automobilů je důležité, aby účetní jednotka plně prokázala náklady, spojené s opravou a udržováním majetku. Oblast je taktéž riziková.

Účet 512

Tab. 9 Nákladové položky účtu 512 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)

Zařazení v účtovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
512	Cestovné	984 027,00

Na účtu 512 účetní jednotka eviduje veškeré náklady, spojené s cestovními náhradami a stravným zaměstnanců. Účetní jednotka je povinná vyplácet cestovní náhrady zaměstnancům ze zákona, které se každoročně mění. Je důležité sledovat, zda zaměstnanci vznikl nárok na stravné v průběhu cesty a zda mu byl vyplacen, ze zákona, ve stanovené výši. Tuto oblast je výhodnější ošetřit aktuálními vnitropodnikovými směrnici. Společnost, ve svých předpisech, tuto problematiku nemá náležitě podchycenou. Je nezbytné ji neustále sledovat, a to z hlediska měnící se legislativy. Problematickou částí se může stát při účtování v případech, kdy vzniká cestovní náhrada za více dnů služební cesty a zaměstnanec dosahuje nároku na stravné v určité výši a zároveň náhrady za ubytování. Vzhledem k hlavnímu zaměření společnosti je tento účet často využíván, a tudíž je nutné považovat tuto oblast za kritickou.

Účet 513

Tab. 10 Nákladové položky účtu 513 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)

Zařazení v účtovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
513	Náklady na reprezentaci	24 365,00

Na položce náklady na reprezentaci jsou účtovány reklamní předměty, spojené s propagací společnosti. Jedná se o propagační materiály s logem firmy v podobě složek, bloků, propisek, hrníčků, osušek a dalších předmětů, které nejsou předmětem spotřební daně. Tento propagační materiál je omezen hodnotovou hranicí do 500 Kč. Společnost neviduje pro oblast nákladů vnitropodnikovou směrnici, a proto považují tuto pasáž za rizikovou, z hlediska stanovení základu daně.

Účet 518

Tab. 11 Nákladové položky účtu 518 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)

Zařazení v účtovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
518/100	Práce materiální povahy	4 961 814,00
518/200	Propagace	187 440,00
518/300	Přepravné	2 970,00
518/400	Nájemné	1 226 676,00
518/501	Výkony spojů - poštovní	110 891,00
518/502	Výkony spojů - telefon	608 837,13
518/600	Recyklace	77 897,16
518/800	Ostatní služby	945 512,15
518 celkem		8 122 037,44

518/100 – Práce materiální povahy

Na tento účet jsou zaznamenávány mimopodnikové montážní a jiné práce materiální povahy. Z interních informací bylo zjištěno, že jsou zde účtovány revizní prohlídky, projektová řízení a jiné montážní práce od individuálních podnikatelů. Z hlediska rizika, při stanovení základu daně, tento účet nejeví žádná pochybení.

518/200 – Propagace

Zde jsou účtovány náklady na propagaci podniku samotného, mimo prostředky, které jsou spojeny s materiálními propagačními předměty. Mezi náklady, na tomto účtu, můžeme

zahrnout výdaje na inzerci a reklamu. Z hlediska možnosti výskytu chyb je nutné zohlednit stejná problematická místa, jak tomu bylo u účtu 513. Účetní jednotka je povinna dokázat, že nákladové položky byly skutečně vynaloženy na danou oblast. Jelikož je nutné prokázat účelnost vynaložených prostředků na propagaci, shledávám vhodným, opatřit oblast vnitropodnikovými směrnicemi.

518/300 – Převážné

Zde můžeme sledovat účtování dopravy v rámci dodávání materiálu. Je důležité, aby účetní jednotka správně zaznamenávala náklady na pořízení materiálu na skladové evidenci. V rámci sledovaného období nebyl na tomto účtu zaznamenán žádný výskyt chyb, a tudíž není důvod prohlásit tento účet za rizikový

518/400 – Nájemné

Společnost, kromě svých vlastních nemovitostí, které eviduje ve svém majetku, si pronajímá také jiné skladovací prostory. Na tomto účtu je evidován pronájem nebytových prostor, které jsou užívány při hlavní podnikatelské činnosti závodu. Účetní jednotka musí pouze důkladně sledovat, zda nebylo v rámci jejich smlouvy zvýšeno nájemné, aby do svého účetnictví nezaúčtovala nepravdivou částku. Dále zde hrozí riziko časového rozlišení v případě, že účetní jednotka platí nájemné předem nebo za více časových období. Z hlediska rizika, při stanovení základu daně, bylo riziko uvedeno u časového rozlišení.

518/501 – Výkony spojů – poštovné

Tento účet, jak už z názvu vyplývá, účetní jednotka užívá pro účtování poštovného. Z hlediska rizikovosti není nutné mu přikládat větší význam.

518/502 – Výkony spojů telefonů

Zde jsou evidovány náklady na telefonní hovory celé společnosti. Ve vnitřních předpisech společnosti můžeme nalézt pasáž o zákazu používat firemní telefony pro soukromé hovory. Přestože platí tento zákaz, účetní jednotka musí kontrolovat telefonní výpisy, aby správně zaúčtovala náklady spojené s hlavní činností podniku, a tudíž případné soukromé hovory nezahrnula do těchto nákladů. Je nezbytné prozkoumat, zda je vnitropodniková směrnice dostačující a zda nevzniká riziko nepatřičného navyšování nákladů a tím snížení daňového základu daně z příjmů právnických osob v případech, kdyby zaměstnanci přes zákaz používali mobilní telefony pro soukromé účely.

518/600 - Recyklace

Na tento účet účetní jednotka zaznamenává veškeré náklady spojené s recyklací. Nebylo nalezeno riziko možnosti výskytu chyb.

518/800 – Ostatní služby

Přestože je účet označen jako ostatní služby, je patrné, že vykazuje nemalou sumu. Z toho důvodu bylo považováno za důležité provést detailnější analýzu jednotlivého účtování za sledované období. Účetní jednotka na tomto účtu zaznamenává především:

- náklady na parkování – je důležité prokázat, že tyto náklady souvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele
- náklady na poradenskou činnost - nutnost prokázání vynaložení nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů
- ubytování – u této položky je nezbytné prozkoumat, zda nebyla zaúčtována na špatný účet v rámci cestovních náhrad
- náklady na překlad

Jak můžeme pozorovat, na tomto účtu, dochází k zaúčtování mnoha případů, u kterých může nastat zapochybování při oprávnění z hlediska daně s příjmů právnických osob. Je nutné zabezpečit jednotlivé transakce řádnými opatřeními, aby nenastávaly případné nesrovnalosti.

7.2.1.3 Účet 52x – Osobní náklady**Účet 521**

Tab. 12 Nákladové položky účtu 521 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)

Zařazení v účetném rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
521/100	Mzdové náklady - HPP	18 207 233,00
521/200	Mzdové náklady - DPP	396 000,00
521 celkem		18 603 233,00

Z výše uvedené tabulky (Tab. 12) můžeme sledovat, že společnost účtuje na účtu 521 hrubé mzdy na hlavní pracovní poměr a dohody o provedení práci. Tyto mzdy eviduje v měsíci, ve kterém vzniká zaměstnancům nárok na výplatu. Pro výpočet mzdových nákladů je používán speciální software pro tyto účely. Z hlediska problematiky v této oblasti není zřetelné žádné riziko daňového úniku.

Účet 524

Tab. 13 Nákladové položky účtu 524 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)

Zařazení v účtovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
524/100	Zákonné sociální pojištění	4 455 648,00
524/200	Zákonné zdravotní pojištění	1 734 932,00
524 celkem		6 190 580,00

Jak z názvu vyplývá, na tomto účtu účetní jednotka eviduje veškeré operace, související se zákonnými odvody sociálního a zdravotního pojištění, jež odvádí zaměstnavatel z mezd svých pracovníků. Na základě znalostí z teoretické části víme, že je nutné, aby došlo ke snížení základu daně o částky, které nebyly zaplacený do konce následujícího měsíce, ve kterém uplynulo období pro zdanění. Účetní jednotka však v tomto roce nezaznamenává žádnou zmiňovanou položku, a tudíž tato oblast není pro stanovení daně kritická.

Účet 527

Tab. 14 Nákladové položky účtu 527 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)

Zařazení v účtovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
527/100	Náhrady mzdy -DPN	72 490,00
527/200	Stravenky	71 087,05
527/800	Ostatní zákonné soc. náklady	62 865,00
527 celkem		206 442,05

527/100- Náhrady mzdy – DPN

Na tento účet jsou účtovány všechny případy náhrady mezd při dlouhodobé pracovní neschopnosti. Nejsou nalezena žádná kritická místa na analyzovaném účtu.

527/200 – Stravenky

Zde účetní jednotka eviduje vynaložené náklady na příspěvky na stravu. Ve vnitropodnikových směrnících společnosti je tato oblast upravena poznámkou, že pro všechny pracovníky kanceláře bude poskytnut příspěvek na stravu v hodnotě maximálně 55% ceny jídel, které jednotlivci odeberou v místní jídelně. Tato položka patří mezi daňově uznatelné náklady, proto je potřeba věnovat této problematice zvýšenou pozornost z hlediska kritických míst.

527/800 – Ostatní zákonné sociální náklady

Na těchto účtech účetní jednotka eviduje mimo jiné náklady, které jsou vynaloženy na soukromé životní pojištění jednatele.

7.2.1.4 Účty 53x – Daně a poplatky

Tab. 15 Nákladové položky účtu 53x k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)

Zařazení v účtovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
531	Daň silniční	146 430,00
532	Daň z nemovitosti	20 220,00
538	Ostatní daně a poplatky	95 240,00
Daně a poplatky celkem		261 890,00

Tyto účty spadají pod účtovou skupinu 53. Na účtech 531-532 jsou účtovány náklady související s daní silniční a z nemovitosti. Z hlediska rizikovosti je povinná účetní jednotka upravit daňový základ o náklad daně z nemovitosti v okamžiku zaplacení. Na účtu 538 účetní jednotka zaznamenává veškeré kolky, dálniční kupóny k firemním automobilům. Musíme sledovat, zda dálniční známky byly opravdu použity na dlouhodobý majetek firmy a jsou spjatý s ekonomickou činností podnikání. Tato skutečnost je ve společnosti zohledněna, a tudíž není třeba prohlašovat oblast za kritickou.

7.2.1.5 Účty 54x – Jiné provozní náklady

Účet 543

Tab. 16 Nákladové položky účtu 543 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)

Zařazení v účtovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
543	Dary	8 000,00

Na účet označený jako dary, jsou účtovány náklady, které souvisí s dary, jež snižují daňový základ. Jak již bylo zmíněno v teoretické části práce, vykazování těchto darů má určitá pravidla, která je účetní jednotka povinna dodržovat. U této položky může snadno dojít k zahrnutí do nákladů, které snižují hospodářský výsledek, což je, podle zákona o dani z příjmů, nepřípustné. Položka darů se musí pro tyto účely vyloučit. Následně se uplatní, až po odečtení daňové ztráty ze základu daně a to do maximální výše, která je určena tímto zákonem. Vzhledem ke zmíněným podmínkám, může snáze dojít k výskytu chyb. Proto je důležitá důkladná kontrola a považují danou oblast za kritickou, z hlediska ovlivnění daně z příjmů právnických osob.

Účet 546

Tab. 17 Nákladové položky účtu 546 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)

Zařazení v účtovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
546/100	Odpis pohledávky - daňový	82 645,55
546/200	Odpis pohledávky - nedaňový	17 675,45
546 celkem		100 321,00

Na těchto účtech účetní jednotka eviduje pohledávky, u kterých došlo k jejich promlčení, dle lhůty stanovené zákonem. Jedná se o pohledávky, u nichž byla dříve tvořena opravná položka, a jsou již považovány za nedobytné. O tyto pohledávky je nutné upravit daňový základ. Vzhledem ke stále měnícím se legislativám, musíme věnovat opravným položkám

a následně pak odpisu pohledávkám, zvýšenou pozornost, a tudíž je taktéž zahrnout jako rizikové

Účet 548

Tab. 18 Nákladové položky účtu 548 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)

Zařazení v účtovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
548/100	Ostatní provozní náklady - Zaokrouhlení	888,92
548/200	Ostatní provozní náklady – Zaokrouhlení DPH	1 244,76
548/800	Technické zhodnocení	51 000,00
548 celkem		53 133,68

Účet 548/100 a 548/200 – Ostatní provozní náklady – Zaokrouhlení

Tyto dva účty slouží k účtování zaokrouhlení běžných účetních případů a zaokrouhlení DPH. Z hlediska rizikovosti se jedná o malé položkové částky a není jim třeba věnovat vyšší pozornost.

Účet 548/800 – Technické zhodnocení

Jedná se o technické zhodnocení dlouhodobého majetku společnosti. Oproti předchozím účtům navyšuje celkovou velikost účtu 548. V zákoně a ve vnitropodnikových směrnicích je jasně stanovena hranice pro technické zhodnocení a to 40 000 Kč. Pokud ji hodnota k jednomu majetku nepřesáhne, je účtováno jako o nákladech běžného období. Pro účetní jednotku je důležité, aby tato hranice byla sledována a následně dodržen způsob účtování. Dále pak, aby byl adekvátně stanoven rozdíl mezi opravami a udržováním, jak již bylo rozebíráno v jedné z předchozích kapitol.

Účet 549*Tab. 19 Nákladové položky účtu 549 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)*

Zařazení v účtovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
549	Manka, škody	186 521,00

Účetní jednotka účtuje způsobem B. Provádí inventarizaci zásob, a to na konci účetního období. Případné rozdíly eviduje na tento účet. Problematika evidence zásob byla rozebírána v kapitole analýza rozvahy – zásoby. Z hlediska vlivu, při stanovení základu daně, je upravován hospodářský výsledek o škody, které snižují rozdíl mezi výnosy a náklady o výši peněžního plnění od pojišťovny nebo viníka, jež způsobil vzniklé škody. Jako další jsou zde vedena manka, která snižují daňový základ a to ve výši, která je předepsaná zaměstnanci, jako náhrada za škodu, za kterou byl zodpovědný. V analyzovaném případě je nutné, aby účetní jednotka podávala věrný a poctivý obraz účetnictví, tudíž je velmi důležitá přítomnost skladové evidence, která by měla být upravena vnitropodnikovou směrnicí.

7.2.1.6 Účty 55x – Odpisy, opravné položky a rezervy**Účet 551***Tab. 20 Nákladové položky účtu 551 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)*

Zařazení v účtovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
551/100	Odpis dlouhodobého majetku	1 650 000,00
551/900	Odpis DM - nedaňové	1 650 000,00

551/900 – Odpisy dlouhodobého majetku nedaňové

Na tento účet jsou účtovány účetní odpisy, které, jak si účetní jednotka stanovila ve vnitropodnikové směrnicí, jsou ve stejné výši jako odpisy daňové. K účtu 551/900 má účetní jednotka vytvořena vnitřní předpis v účtovém rozvrhu jako položku neovlivňující daň. Z

hlediska rizikovosti může být zaznamenána problematika stejná, jako u analýzy dlouhodobého majetku.

Účet 552 a 554

Účty, pomocí kterých se účtují zákonné a ostatní rezervy. Ve sledovaném období účetní jednotka neevidovala žádnou zákonnou rezervu, proto z hlediska této problematiky nevzniká žádné riziko. Ovšem z informací, poskytnutých ze zdrojů podniku, společnost plánuje na rok 2016 opravu majetku a chtěla by na něj vytvářet rezervu. Rizika vznikající ve spojení rezerv byla popsána při analýze rozvahy. Z hlediska tvorby ostatních rezerv účetní jednotka tuto položku nezahrnuje do daňového základu, a tudíž není nutné věnovat tomuto účtu vyšší pozornost.

Účet 558

Tab. 21 Nákladové položky účtu 558 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)

Zařazení v účtovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
558	Tvorba zákonných opravných položek - pohledávky	531 220,00

Tento účet slouží k tvorbě a zaúčtování zákonných opravných položek k pohledávkám. Jak víme, z teoretické části, tyto opravné položky mají vliv na stanovení základu daně. Tento účet je svázán s položkou pohledávek analyzovanou v rozvaze. Jak jsme mohli z analyzovaného výkazu vyčíst, účetní jednotka tvořila opravné položky k pohledávkám. Ve společnosti jsou účtovány opravné položky k pohledávkám, které jsou za dlužníky v insolvenčním řízení. Dále na základě teoretické části víme (Kout, 2013, s. 112-114), že lze tvořit opravnou položku, mimo jiné, k pohledávkách, které nepřesáhly 200 000 Kč a nebylo u nich zahájeno soudní řízení anebo k pohledávkám, které přesáhly 200 000 Kč, a bylo k nim zahájeno soudní stíhání. I tyto opravné položky byly nalezeny v účetnictví společnosti. Z hlediska rizikovosti v této oblasti vzniká účetní jednotce problém a to z hlediska nedodržení lhůty pro opravné položky a následný jejich odpis v případě promlčených pohledávek. Z tohoto důvodu, je třeba důkladná analýza, jednotlivého účtování u vybraných pohledávek.

Účet 559

Na tento účet jsou účtovány opravné položky podniku, které souvisí s činností podniku a nejsou uznatelné, jako položky snižující daňový základ. V rámci sledovaného období nejsou, účetní jednotkou, evidovány žádné opravné položky k zásobám. Ovšem, jak bylo zmínováno u analýzy zásob, je zcela na místě provést průzkum zda, po převedení zásob na konci účetní období odpovídá výsledek reálné hodnotě zásob, případně tuto problematiku opatřit vnitřním předpisem.

7.2.1.7 Účty 56x – Finanční náklady

Tab. 22 Nákladové položky účtu 568 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)

Zařazení v účetném rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
568/100	Ostatní finanční náklady - pojištění	1 125 586,00
568/800	Ostatní finanční náklady	33 669,90
568 celkem		1 159 255,90

Účet 568/100 – Ostatní finanční náklady – pojištění

Na tento účet jsou zaznamenávány veškeré náklady, spojené s pojištěním vozidel a jiného majetku ve vlastnictví společnosti. Pokud je to pojištění, které souvisí s provozní činností podniku, může jej účetní jednotka považovat za daňově uznatelný náklad. Je možné prohlásit mírné riziko, z hlediska doložení, zda pojištění bylo opravdu spojeno s provozní činností podniku.

Účet 568/800 – Ostatní finanční náklady

V rámci tohoto analytického účtu jsou účtovány poplatky bankovního spojení. Z hlediska rizika nejsou zaznamenány žádné případy.

7.2.2 Výnosové položky

7.2.2.1 Účet 60x – Tržby za vlastní výkony a zboží

Účet 602

Tab. 23 Výnosové položky účtu 602 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)

Zařazení v účtovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
602/100	Tržby z prodeje služeb - materiál	1 043 004,02
602/200	Tržby z prodeje služeb - tuzemsko	56 042 912,16
602/300	Tržby z prodeje služeb - zahraničí	0,00
602 celkem		57 085 916,18

Tato položka byla do analýzy zařazena z důvodů velké obratovosti z hlediska výnosových položek. V analyzovaném období, na jednom ze tří analyticky oddělených účtech, nevznikl žádný obrat. Z hlediska rizika zde nebyl zaznamenán žádný negativní jev. Důležité do budoucna pro společnost bude, při expandování do zahraničí, s čímž souvisí účtování na účet tržby z prodeje služeb – zahraničí, důkladné nastavení vnitropodnikových směrnic, především v oblasti kurzových rozdílů.

Účet 604

Tab. 24 Výnosové položky účtu 604 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)

Zařazení v účtovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
604/100	Tržby za zboží - tuzemsko	726 016,94
604/300	Tržby za zboží - zahraničí	0,00
604 celkem		726 016,94

Účet 604/100 a účet 604/300

Zde jsou účtovány veškeré operace spojené s tržbami za zboží. Jak můžeme vidět, účetní jednotka již vytvořila analytický účet pro budoucí účely expandování do zahraničí. Oblast, z hlediska rizika, není považována za ohroženou. Považuji však za nutné opatřit v podniku, pro jeho budoucí cíle, vnitropodnikovou směrnici, která by zaštiťovala informace a možnosti účtování ohledně práce v zahraničí.

7.2.2.2 Účet 61x – Změna stavu zásob vlastní činnosti

Tab. 25 Výnosové položky účtu 611 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)

Zařazení v účetném rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
611	Změna stavu nedokončené výroby	2 695 000,00

Na tento účet účetní jednotka eviduje veškeré operace spojené s nedokončenými zakázkami společnosti ke konci účetního období. Společnost správně zohledňuje své rozpracované činnosti a z toho důvodu není nutné účtu věnovat vyšší pozornost.

7.2.2.3 Účet 64x – Jiné provozní výnosy**Účet 641**

Tab. 26 Výnosové položky účtu 641 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)

Zařazení v účetném rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
641	Tržby z prodeje HM	387 056,00

Na tento účet jednotka účtuje pouze výnosy související s prodejem dlouhodobého majetku. Vzhledem k riziku, při stanovení základu daně právnických osob, je důležité, aby byly sledovány rozdílné výše zůstatkových cen z hlediska účetního a daňového. Jelikož je stanovena stejná výše daňových i účetních odpisů, zůstatková cena majetku, u obou odpisů, si je rovna.

Účet 644*Tab. 27 Výnosové položky účtu 644 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)*

Zařazení v účtovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
644	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	56 525,00

Zde jsou účtovány penále vůči odběratelům společnosti za pozdní úhrady vystavených faktur. Tento účet má vliv na stanovení základu daně z příjmů právnických osob. Je potřeba klást důraz na správnost z hlediska inkasovaných a neinkasovaných pokut a úroků do konce období.

Účet 648*Tab. 28 Výnosové položky účtu 648 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)*

Zařazení v účtovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
648/100	Náhrada manka a škody - zaměstnanec	31 581,00
648/200	Nárok za pojišťovnu	68 425,00
648/800	Ostatní provozní výnosy	12, 87
648 celkem		100 018,87

Účet 648/100 a 648/200 – Náhrady manka a škod

Účty slouží účetní jednotce pro evidenci a zaznamenávání přijatých náhrad za škody a manka způsobené zaměstnanci. Na dalším, analyticky odděleném účtu, jsou účtovány náhrady od pojišťovny. Účetní jednotka musí správně účtovat do období, jež s daným účetním daňovým případem souvisí. Nastává zde obdobná problematika, jako u dohadných účtů aktivních a pasivních. Při pohledu na dopad stanovení základu daně, považuji tuto oblast za rizikovou.

Účet 648/800 – Ostatní provozní výnosy

Na tento účet jsou zahrnuty výnosy, v podobě zaokrouhlování, v rámci bankovního spojení nebo zaokrouhlení daně z přidané hodnoty. Z hlediska rizika daně z příjmů nejsou zjištěny žádné případy.

7.2.2.4 Účet 66x – Finanční výnosy**Účet 662 a 668***Tab. 29 Výnosové položky účtu 602 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)*

Zařazení v účtovém rozvrhu	Název položky	Stav na účtu k 31. 12. 2014
662	Úroky	100 290,74
668	Ostatní finanční výnosy	37 498,78
Úrokové účty celkem		137 789,52

Na tyto účty jsou účtovány operace, spojené s finančními prostředky společnosti. Z hlediska rizikovosti není nutná detailnější analýza.

8 ANALÝZA PŘEVODU VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ NA DAŇOVÝ ZÁKLAD

Přehled transformace hospodářského výsledku analyzované společnosti na základ daně:

Tab. 30 Transformace výsledku hospodaření na základ daně (interní podklady společnosti)

Položka	Částka
Hospodářský výsledek	114 476,00
Položky zvyšující HV (včetně daňově neuznatelných nákladů)	+ 81 000,00
Položky snižující HV	- 60 000,00
Obecný základ daně	135 476,00
- zvýhodnění na postiženého zaměstnance	- 29 700,00
- hodnota darů	- 8 000,00
Daňový základ	97 776,00

8.1 Chyby vyskytující se v rozvaze společnosti

Na základě rizikové analýzy, vyskytující se v rozvaze, lze konstatovat chyby v následujících oblastech:

8.1.1 Dlouhodobý majetek

U dlouhodobého majetku byla nalezena chyba v položce nedokončeného dlouhodobého majetku, který nebyl k datu účetní závěrky zařazen do dlouhodobého majetku. V takových případech, kdy nebyl majetek zařazen do užívání, dochází z důvodu neodepisování, k podhodnocení nákladové položky odpisů 551 a tím zároveň k nadhodnocení aktiv, u kterých nebyly tvořeny oprávkky.

Další chybou, kterou v této souvislosti lze zaznamenat, je stanovení daňových i účetních odpisů ve stejné výši ve vnitropodnikových směrnících. Z hlediska dopadu na základ daně z příjmů je tato skutečnost chybou zásadní. Jak je obecně známo, daňový základ je třeba upravit o rozdíl účetních a daňových odpisů, přičemž tento úkon účetní jednotka prozatím

neprovedla. Chybou se může jevit špatně nastavený vnitřní předpis ohledně dlouhodobého majetku, technického zhodnocení a oprav.

8.1.2 Zásoby

Na základě analýzy bylo zjištěno, že společnost v tomto roce nevykazuje žádné opravné položky k zásobám. Zde nastává chyba nereálného zobrazení hodnoty zásob. Vzhledem ke skutečnosti, že společnost provádí skladovou evidenci při způsobu B jen jedenkrát ročně, je na místě považovat hodnotu zásob převedenou do položky aktiv za nepřesnou a zároveň položku obsahující chybu ve vykázání hodnoty.

8.1.3 Pohledávky

Z hlediska pohledávek byla nalezena konkrétní chyba a to v opravných položkách, jenž byly tvořeny i k pohledávkám. Jak vyplynulo z rozvahy, účetní jednotka evidovala pohledávky v celkové netto výši 8 182 867 Kč a z toho pohledávky z obchodních vztahů v brutto hodnotě ve výši 8 229 992 Kč, ke kterým byly tvořeny opravné položky ve výši 1 638 125 Kč. Z detailnější analýzy pohledávek bylo zjištěno, že k 31. 12. 2014 uběhla, u jedné z nich, promlčecí lhůta tři roky. Zde se nachází chyba ve vytváření hodnoty opravné položky k promlčené pohledávce.

8.1.4 Časové rozlišení

Na základě analýzy problematiky časového rozlišení, nebyla nalezena závažná chyba, z hlediska dopadu na stanovení základu daně z příjmů. Nicméně vnitropodnikové směrnice, stanovené účetní jednotkou, jsou, z hlediska účtování o nájemném, pojistném, reklamě a dalších případech, které je nutné časově rozlišit, zcela nedostačující. Považuji vnitřní směrnice v tomto směru za neaktuální a nevyhovující a je třeba je, z hlediska dopadu na stanovení základu daně, upravit.

8.1.5 Rezervy

Společnost, prozatím pro sledované období, neevidovala žádné zákonné rezervy. Pro další roky však plánuje vytvořit rezervy na rozsáhlou opravu své budovy. Tato oblast byla vymezena jako kritická, a proto, z důvodu možnosti výskytu chyb, je důležité opatřit také tuto položku metodickým pokynem pro stanovení vnitropodnikové směrnice.

8.2 Chyby vyskytující se ve výkazu zisku a ztrát společnosti

Na základě rizikové analýzy, vyskytující se ve výsledovce, lze konstatovat chyby v následujících oblastech:

8.2.1 Nákladové položky

Účtová skupina 50x

501/100 a 501/700 – po detailnějším přezkoumání jednotlivých položek na tomto účtu, před převedením do hodnoty aktiv, účetní jednotka vykazuje tyto položky v nesprávné výši. Náklady na pořízení několika druhů materiálu byly zaúčtovány na účet 501/700, ale následně nebyly některé převedeny na základě skladové evidence, na konci účetního období, do zásob v rozvaze. Tímto krokem se účetní jednotka dopustila hrubé chyby, a tím navýšila své náklady, které snižují výsledek hospodaření. Jako příčinu shledávám nedostačující skladovou evidenci a rozdělení analytických účtů pro materiál, účtovaný rovnou do spotřeby.

501/601-609 – účetní jednotka, u automobilu G uplatnila paušální výdaj v hodnotě 5 000 za každý kalendářní měsíc, ovšem náklady na pohonné hmoty zahrnula do základu daně. Dopustila se chyby v nadhodnocení nákladů a tato položka by měla být vyčleněna při výpočtu vyčleněna.

Účtová skupina 51x

511/100 a 548/800 – na těchto účtech jsou vedeny náklady spojené s opravami, udržováním a technickým zhodnocením. Pro toto období účetní jednotka prokázala, že se skutečně jednalo o opravy a nebyly zaměněny za technické zhodnocení. Pro další roky by bylo vhodné tuto oblast zabezpečit vnitřními předpisy, především pro jednotlivé oblasti oprav aut. Může snáze dojít k této záměně.

512 – na základě analýzy nákladů spojených s cestovním, bylo zjištěno, že společnost zaúčtovala svým zaměstnancům stravné v nesprávné výši, tudíž rozdílně než stanovuje Zákoník práce. Jednalo se o případ, kdy zaměstnanec byl na pracovní cestě déle než 18 hodin, přičemž mu byl přiznán nárok na zaplacení ubytování a nárok stravného. Vybrané ubytování poskytovalo, v rámci ceny za jednu noc i snídaní, tím se zaměstnanci snížil nárok na stravné o 25% z této částky, ovšem účetní jednotka zaúčtovala celou výši nároku na stravné.

513 a 518/200 – náklady na propagaci, které jsou vykazovány na těchto účtech, nejsou žádným způsobem upraveny vnitřní směrnici společnosti.

518/502 a 518/800 – po přezkoumání těchto nákladů se prokázalo skutečné vynaložení nákladů na ekonomickou činnost a nedošlo k jejich zvýšení a nesprávnému stanovení základu daně. Tato skutečnost ovšem byla shledána pouze pro analyzované období, a tudíž nemusí být jednoznačná pro jiný časový úsek. Je potřebné, jednoznačně, vymezit ve vnitropodnikových předpisech, k jakým účelům mohou dané náklady být vynakládány, případně zavést detailnější analytickou evidenci.

Účtová skupina 54x

546 – odpisy pohledávek, po analyzování opravných položek k pohledávkám, se jeví v nesprávné výši. Mělo by dojít k odpisu pohledávky a tím zvýšení celkových nákladů společnosti.

Účtová skupina 55x

551 – jak již bylo zmiňováno u analýzy chyb dlouhodobého majetku, účetní jednotka si nesprávně stanovila stejnou výši daňových a účetních odpisů. Tímto dochází k chybnému stanovení základu daně, který by měl být upraven o rozdíl těchto dvou položek.

558 – na tomto účtů dochází k nesprávnému vykazování nákladů. Účetní jednotka vytvořila opravné položky k promlčeným pohledávkám, čímž se dopustila porušení zákona. Tato hodnota by měla být upravena a vzhledem k neustále měnícím se legislativám, oblast sledována.

8.3 Chyby při optimalizaci daňového základu

Při své optimalizaci daňového základu společnost uplatňuje výši daru na veřejně prospěšné účely v hodnotě 8 000 Kč. Dále uplatňuje daňové zvýhodnění na postiženého zaměstnance. V této oblasti neeviduje žádné známky chyb. Všechny výpočty jsou v souladu se zákonem.

Z interních informací společnosti bylo zjištěno, že ve společnosti je vykonávána odborná praxe studentky vyšší odborné školy. V případě, že by společnost měla oprávnění k této činnosti, mohla by si od základu daně odečíst násobek částky 200 Kč a hodin, které věnovala na podporu odborného vzdělávání studentky. Tím by se společnosti snížila daňová povinnost a i následný výpočet dani z příjmů právnických osob.

9 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU KONTROLNÍCH PROCESŮ VE SPOLEČNOSTI

Na základě interních informací společnosti bylo zjištěno, že kontrolní systém společnosti lze rozdělit do tří oblastí kontrolních procesů, které lze rozčlenit následovně:

- dodržování věcného a správného zobrazení skutečnosti podniku jednotlivými pracovníky na základě opatření, postupů, rozhodnutími vnitropodnikových směrnic společnosti,
- důsledná kontrola odpovědnými vedoucími pracovníky každého oddělení
- kontrola na základě provedení odborného poradce v oblasti daní

Z hlediska kontroly na základě vnitropodnikových směrnic, mezi které jsou zahrnuty tyto oblasti:

1. Způsob vedení účetnictví – pomocí specializovaného softwaru, dále oběh dokladů a úschova písemností
2. Účtový rozvrh – jsou zde rozděleny účty dle potřeb podniku, včetně účtů analytických. Nalezneme tady poznámky, z hlediska položek ovlivňujících základ daně, ovšem nejsou zahrnuty v celkovém rozpoznání analytiky.
3. Jednotlivé rozdělení číslování účetních dokladů pro pokladní doklady, odběratelské a dodavatelské faktury, bankovní doklady, ostatní doklady.
4. Rozdělení pravomocí kontroly a schvalování účetních operací v podniku
5. Způsob provádění inventarizace – termín kontroly pro zásoby je stanoven 1x ročně
6. Časové rozlišení, účtování rezerv – jednoduché vymezení
7. Mezi speciální zásady účetní jednotka zařadila položky dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, kde jsou stanoveny hranice zařazení, doby použitelnosti pro jednotlivé typy, stanovení daňových odpisů. Je zde vymezena hranice pro technické zhodnocení. Dále jsou upravovány zásoby, kde účetní jednotka jasně vymezila způsob účtování B. Tvoření opravných položek a následných odpisů v případě odpovídajícím pohledávkám.

Z hlediska nákladů jsou vymezeny paušální náhrady v případě cestovního pracovníků a příspěvků na stravu pro pracovníky kanceláří. Z hlediska používání telefonů zaměstnanci, vyjádření používání k soukromým účelům a další.

Po detailnější analýze vnitřních předpisů společnosti lze říci, že účetní jednotka tvoří směrnice povinné, které vyplývají přímo ze Zákona o účetnictví. Ostatní směrnice nad rámec tvoří v menším rozsahu. Některé ze stanovených předpisů nejsou legislativně zcela upraveny a neposkytují konkrétnější přehled postupů a principů, které by odpovídali dané situaci v podniku.

V oblasti kontroly zodpovědnými pracovníky společnosti dochází k vzájemné konfrontaci jednotlivých oborů v podniku. V této souvislosti se hovoří o propojení jednotlivých oddělení ekonomické, technické, marketingové sféry. Všichni vedoucí pracovníci jsou součástí kontrolního systému závodu. Z hlediska účetnictví dochází k přezkoušení správnosti účetních dokladů a kontrole dodržování zásady opatrnosti a podvojnosti.

Přestože účetnictví by mělo podávat samostatné kontrolní prvky pro objektivní posouzení správnosti účtování, využívá společnost poradenství specialisty v oblasti daní. Při transformaci výsledku hospodaření na základ daně, pro výpočet daně z příjmů právnických osob, je prováděna kontrola především nákladových položek a posléze i výnosových účtů, pověřeným pracovníkem.

10 NÁVRH METODIKY ELIMINACE CHYB PŘI STANOVENÍ ZÁKLADU DANĚ Z PŘÍJMŮ

Další úsek praktické části je zaměřen na sestavení jednotlivých návrhů a doporučení, která při zavedení do praxe, povedou k eliminaci účetních a daňových chyb u stanovení základu daně z příjmů právnických osob. Návrh metodiky snížení chybovosti bude doporučen na základě analytické části, ve které byly zjištěny hlavní rizikové oblasti v dané společnosti za sledované období.

Účetní jednotky by měly vést účetnictví tak, aby podávaly věrný a poctivý obraz hospodaření v podniku. V každé společnosti je snaha účtovat tak, aby nedocházelo k finančním postihům za způsobené chyby. V daných situacích mnohé firmy platí za nesprávnost, za nejasnosti a chybovost nemalé finanční částky ve formě pokut, úroků z prodlení, doměrků daně a dalších. Považuji proto za nezbytné, aby byla navržena opatření pro vedení účetnictví s co možná největší bezchybností.

Návrhy jednotlivých metod, pro eliminaci chyb, budou předneseny v souladu s legislativními ustanoveními a zároveň budou přizpůsobeny postupům a pravidlům, které společnost vykazuje na základě poznatků z teoretické a analytické části této práce.

Ve společnosti existují vnitřní předpisy, které vyplývají ze zákona. Po jejich analýze bylo zjištěno, že nesplňují podstatné náležitosti, jsou neaktuální, jejich obsah nepostačoval potřebě správného chodu společnosti. Z hlediska množství účetních případů, které probíhají v podniku, a zároveň které mají vliv na základ daně z příjmů, budou, na základě rizikové analýzy, ošetřeny tyto oblasti:

Tab. 31 Rizikové oblasti a návrhy řešení (vlastní zpracování)

Analyzované rizikové oblasti	Návrh řešení, upravovaná oblast
Dlouhodobý majetek	Inventární karta, zařazení do odpisových skupin a odpisový plán, technické zhodnocení
Zásoby	Předpisová úprava, převod k 31.12, návrh skladové evidence, konkretizace inventarizace
Časové rozlišení a dohadné účty	Definování pravidel pro zúčtování, určení nevýznamných a opakujících se položek, dohadné účty
Rezervy	Pravidla pro rezervy na opravy DM, zhodnocení délky trvání, vymezení možnosti tvorby a dopadu na základ daně
Účtový rozvrh – účet 501	Návrh detailnější analytické evidence na účtu 501
Opravné položky k pohledávkám	Vymezení zákonných a účetních, možnosti tvorby, sledování promlčenosti, stanovení odpovědnosti
Náklady na propagaci	Konkretizace nákladů spojených s účtem a jejich účtování, dokázání průkaznosti s ekonomickou činností
Náklady spojené s užíváním majetku pro soukromé účely	Stanovení podmínek pro užívání v oblastech firemních telefonů, vozidel a ostatního majetku
Cestovní náhrady	Rozšíření a úprava vnitřních předpisů o výdaje na jízdné, stravné, ostatní výdaje v tuzemsku i zahraničí
Manka a škody	Konkretizace jednotlivých definic ve vnitřních předpisech, daňová uznatelnost, zavedení detailnější analytické evidence
Kurzové rozdíly	Metodické pokyny a návrh úprav ve vnitřním předpisu pro budoucí plány společnosti

10.1 Metodický pokyn pro vyloučení chyb položek aktiv

10.1.1 Dlouhodobý majetek

V oblasti dlouhodobého majetku budou navržena opatření, která byla vytvořena na základě těchto analyzovaných rizik:

- správné zařazení do odpisových skupin na základě stanovené hranice a následného náležitého stanovení účetních a daňových odpisů, kde daňové odpisy ovlivňují základ daně
- problematika stanovení hranice technického zhodnocení a nákladů na opravy a udržování, které jsou zásadním problémem při stanovení daňového základu

Dosavadní vnitřní předpis upravuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek z účetního pohledu v rámci jeho zařazení do užívání. Z hlediska daňové problematiky je uvedena poznámka, že dlouhodobý majetek bude zařazen do příslušné odpisové skupiny a bude odepisován v souladu se Zákonem o dani z příjmů.

Metodický pokyn pro eliminaci účetních chyb

Existující vnitropodnikovou směrnici, související s dlouhodobým majetkem aktualizujte o zákonnou úpravu, konkrétně zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení podle zákona o účetnictví, Českými účetními standardy pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Nezbytným úkonem bude nastavení daňového zařazení, v souladu s legislativními předpisy, do příslušného účetního softwaru pro třídění a evidenci majetku.

Inventární karty majetku rozšířte, aby obsahovaly následující náležitosti:

- pořadové číslo karty a majetku,
- účetní předpis,
- název majetku a dodavatele,
- pořizovací cenu, způsob pořízení včetně jeho data pořízení a zařazení do užívání.

Pro účely dopadu na základ daně jasně stanovte odpisový plán, odpisovou skupinu, způsob a dobu odepisování a data vyřazení. Je nezbytné, pro daňové účely, provádět prověrky v případě nejasností. Je nutné ve směrnici uvést roční daňový odpis a účetní odpisy, přičemž bude stanoven způsob odepisování a příslušné sazby odpisů.

Pro daňové účely se majetek budete odepisovat na základě Zákona o dani z příjmů. Na konci účetního období se stanoví roční odpis odpovídající výše. Společnost používá zrychlené daňové odepisování.

Účetní odpisy budou počítány měsíčně, a to od následujícího měsíce, ve kterém byl majetek zařazen do užívání. Rozdílná výše účetních a daňových odpisů bude zohledněna při výpočtu základu daně z příjmů, jak tento zákon stanovuje.

Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Dále rozšířte vnitropodnikovou směrnici o technické zhodnocení tohoto majetku. V návrhu vycházejte ze skutečnosti, že technickým zhodnocením jsou výdaje na dokončené nástavby, přístavby, rekonstrukci, při kterých dochází ke změně technických parametrů nebo účelu, na který byl majetek používán. Technickým zhodnocením nejsou opravy a údržba majetku.

Stanovte hranici pro ocenění technického zhodnocení dlouhodobého majetku. Pokud částka výdajů bude přesahovat hodnotu 40 000 Kč, podle Zákona o dani z příjmů, bude se jednat o technické zhodnocení a dojde ke zvýšení vstupní ceny majetku, ze které bude následně odepisován. V případech, kdy dochází k dílčím úpravám, musí se pro daňové účely posoudit, zda fakturovaná částka se týkala pouze jednotlivého zlepšení a dochází k technickému zhodnocení.

Technické zhodnocení se projeví také v analytické evidenci. Pro každý, technicky zhodnocený majetek, bude přiřazen analytický účet zavedený v účtovém rozvrhu. Zde, následně na konci účetního období, účetní jednotka prověří, zda se skutečně jedná, na základě stanovené hranice, o technické zhodnocení nebo pouze o náklad.

Za technické zhodnocení se bude považovat modernizace majetku, upgrady, stavební úpravy, pořízení nových a dalších komponentů k samostatným movitým věcem společnosti.

Pokud by, na konci účetního období, nedosáhla částka technického zhodnocení stanovenou hranici 40 000 Kč, bude o ní účtováno přímo do nákladů a to na účet 548/800.

Stanovte jasné vymezení zodpovědnosti za správnost účtování. Metodickým pokynem je povinen se řídit každý pracovník, který je odpovědný za evidenci a účtování o dlouhodobém majetku. V případě nejasností konzultujte problematiku s odborníkem v oblasti daní.

10.1.2 Zásoby

V oblasti zásob budou navržena opatření, které byla vytvořena na základě těchto analyzovaných rizik:

- při zúčtování počátečního a konečného stavu zásob, na konci účetního období a následný převod do první účtové třídy, ve spojitosti s účtováním způsobem B, nemusí být dodržena podmínka prokázání v průběhu účetního období, skutečného stavu zásob, včetně ocenění
- nedostačující analytická i skladová evidence podle jednotlivých zásob na skladových kartách

Aktuální vnitřní předpis upravuje zásoby účtovat způsobem B, což znamená přímo do spotřeby se souvztažným zápisem na účtech dodavatelů nebo finančních účtech. Následně budou, při uzavírání účetních knih, stavy zásob převedeny na vrub účtu 112 – Materiál na skladě.

Metodický pokyn pro eliminaci účetních chyb

Dosavadní vnitropodnikovou směrnicí upravte podle aktuálního znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb., a odpovídajícího Českého účetního standardu.

Dodržujte přesnou formu účtování. Stanovte, že k 1. 1. účetního období bude počáteční stav materiálu účtován na účet 112 a na konci tohoto období, bude počáteční zůstatek převeden přímo do nákladů.

Dále během celého daného roku veďte skladovou evidenci zásob. Na konci téhož zúčtovacího období převedte konečný zůstatek materiálu na sklad. Stanovte také, že pokud při uzavírání účetních knih společnost eviduje zásoby na cestě, budou zaúčtovány na vrub účtu 119 – Materiál na cestě. Naopak nevyfakturované dodávky budou evidovány na účet 389 – Dohadné účty pasivní. Není možné ke konci účetního období ponechat hodnotu zboží na nákladovém účtu.

Zaveďte do směrnice způsob ocenění. Zásoby se budou oceňovat pořizovací cenou, která, mimo cenu pořízení, obsahuje i vedlejší pořizovací náklady k zásobám. Mezi tyto vedlejší náklady se budou řadit především poštovné a balné, manipulace, provize za zprostředkování a další. Pořizovací ceny musí odpovídat cenám zavedených v účetnictví.

Skladová evidence

Inventarizace

Podle Zákona o účetnictví je účetní jednotka povinna provádět, minimálně, jedenkrát ročně inventarizaci zásob při sestavování účetní závěrky. Vzhledem k množství pohybů na nákladovém účtu, provádějte inventarizaci alespoň dvakrát ročně.

Při inventarizaci, pokud není stav zásob vyrovnaný, mohou nastat tyto skutečnosti:

Manko – nastane v případech, kdy fyzický stav je nižší než prokázaný stav v účetnictví.

Přebytek – nastává opačný stav než výše uvedený – dokladový stav je nižší než fyzický.

Pokud dojde k rozdílným hodnotám mezi stavem fyzickým a dokladovým v účetnictví, postupujte následovně:

V případě vzniku inventarizačních rozdílů je účetní jednotka povinna vyhotovit inventarizační zápis, který bude obsahovat daný inventarizační rozdíl a prohlášení pracovníků, odpovědných za evidenci zásob.

Pro reálné zobrazení skutečnosti stavu zásob v podniku, vytvoří účetní jednotka opravnou položku k zásobám, u nichž došlo ke snížení hodnoty. O zrušení opravné položky k zásobám účtujte, v případě, kdy hodnota zásob bude na úrovni původní ceny. Opravnou položku zrušte i v případě, kdy bude docházet k likvidaci zásob. Tyto opravné položky se budou vytvářet především k zásobám, které jsou poškozené, ale nejedná se o trvalé znehodnocení a u zásob, u nichž je nízká obrátkovost.

Jasně stanovte jednotlivé účty včetně, analytických, souvisejících se spotřebou materiálu.

Jednoznačně vymezte zodpovědnost za správnost vedení skladové evidence a účtování na příslušných účtech. Každý pracovník by měl být seznámen s uvedenými pokyny, které jsou ve spojitosti s pořízením, účtováním, evidencí i oceněním zásob.

10.1.3 Časové rozlišení a dohadné účty

V oblasti časového rozlišení a dohadných účtů budou navržena opatření, která byla vytvořena na základě těchto analyzovaných rizik:

- riziko špatného zaúčtování případu v období, se kterým není účetní případ vázán

Dosavadní účetní předpis stanovuje pouze účtování o časovém rozlišení v případech jeho vzniku. Nejsou konkretizována žádná určitá pravidla a metody pro účtování, tudíž dochází k častému výskytu účetních chyb.

Metodický pokyn pro eliminaci účetních chyb

Důkladněji prozkoumejte, zda dlouhodobé smlouvy, které společnost uzavřela na poskytování služeb, jsou účtovány za více než jedno účetní období. Zvýšenou pozornost věnujte fakturám, které jsou účtovány v počátečních měsících nového účetního období. Detailněji ověřte, zda fakturované náklady se nevztahují k předchozímu období nebo se jedná o náklady související s novým účetním rokem.

Vnitropodnikovou směrnici uveďte v účinnost v souladu se zákonnými předpisy a to, zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb., Českými účetními standardy č. 017 Zúčtovací vztahy a č. 019 Náklady a výnosy.

Do existujícího vnitřního předpisu zaveďte základní vymezení pro účtování o časovém rozlišení a přechodných účtech aktiv a pasiv, které v podniku probíhají.

Časové rozlišení používejte, především, v případech účtování o pojištění, reklamě, nájmem a energiích placených předem.

Dále si stanovte finanční hranici pro platby se opakující a platby nevýznamného charakteru, u kterých se o časovém rozlišení nebude, v případě společnosti, účtovat a zároveň nedojde k záměrnému zkreslení hospodářského výsledku a dopadu na stanovení základu daně.

Účetní jednotka se, při zaznamenání časového rozlišení, bude řídit pravidly, kdy musí znát přesnou částku, věcné vymezení a období, se kterým je účetní operace spojena. V případech, kdy nebudou splněny zadané podmínky, není možné o časovém rozlišení účtovat.

Vnitřní předpis je také nutné upravit o dohadné položky aktiv a pasiv. O dohadné položce účtujte v případě, kdy nejsou splněny podmínky pro časové rozlišení. Výchozím bodem, pro vykázání dohadné položky, budou skutečnosti zjištěné k rozvahovému dni. Je potřebné stanovit také hranici pro jejich účtování.

V případě dohadných položek vycházejte a detailněji prozkoumejte předešlé dodávky, smlouvy s dodavateli, příjemky a dodací listy. Rozlišujte dohadné účty aktivní a pasivní. V případě aktivních – účtujte na vrub účtu 388 oproti výnosovému účtu. V okamžiku, kdy bude známa částka, účtujte ve prospěch účtu 388 na vrub pohledávek. V případě dohadných účtů pasivních, účtujte na účet 389 oproti nákladům a stejně, jako ve výše uvedeném, v okamžiku zjištění částky, odúčtujte částku z účtu 389 oproti závazkům.

Vyžadujte odpovědnost od všech pracovníků, kteří jsou odpovědní za účtování v této oblasti, a stanovte nutnost řídit se navrženými metodickými pokyny. Na konci účetního období posuďte správnost uvedené částky a odůvodněte původ jejich vzniku.

10.2 Metodický pokyn pro vyloučení chyb položek pasiv

10.2.1 Rezervy

Na základě provedené analýzy bylo zjištěno, že firma není ošetřena vnitřním předpisem týkajícím se tvorby rezerv. Z toho důvodu budou pro budoucí plány společnosti navrženy metodické pokyny pro tuto oblast, aby nedocházelo k rizikům jako:

- nevyločení nákladů, souvisejících s rezervami, ze základu daně
- možnost vytvoření nesprávné zákonné rezervy, špatná interpretace definice dlouhodobého majetku, na který se by se následně rezerva vytvořila

Metodický pokyn pro eliminaci účetních chyb

Tvorbu rezerv upravte zákonnými předpisy, konkrétně zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb., zákonem 593/92 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a Českými účetními standardy pro podnikatele, upravujícími tuto problematiku.

Jasně stanovte, že společnost bude tvořit rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Nezbytné je také vymezit majetek, ke kterému se rezerva bude tvořit. Řiďte se definicí dlouhodobého majetku, která je uvedena v zákonu, jelikož jiné vymezení není možné.

Při tvorbě rezervy dbejte, aby byl dodržen princip opatrnosti a vynaložený náklad byl evidován ve spojitosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Rezervu tvořte v případě, že společnost má vlastnické právo k dlouhodobému majetku nebo je jeho nájemcem, přičemž je zařazen v druhé odpisové skupině. Rezerva nesmí vzniknout na pořízení majetku.

Z hlediska dopadu na stanovení základu daně z příjmů je nezbytné vytvořit samostatný účet v bance, který bude sloužit pouze pro účely tvorby rezervy. Účet založte v bance, která má sídlo na území členského státu Evropské unie. Náklady, jenž vzniknou na opravu majetku, na který byla vytvořena rezerva, hradte výhradně z této rezervy a průběžně ověřujte, zda nedošlo ke změně výše rezervy.

Před tvorbou rezervy popište výdaje a podmínky, ze kterých lze rezervy tvořit. Určete také výše hodnoty rezervy a možnost okamžiku čerpání rezerv. Účetní jednotka bude vést dokladovou inventuru těchto rezerv, kde je zkoumán důvod a výše rezerv.

Jasně vymezte odůvodnění tvorby rezervy. Nesmí vznikat rezervy z důvody údržby majetku. Tvorba musí být použita na opravy dlouhodobého majetku, které se neopakují každý rok. Dále je lze použít i k opravám na nepředvídatelné události. V popisu plánu oprav se vyvarujte slov, jako jsou vestavba, přístavba, rekonstrukce apod. Prověřujte, zda nedochází k tvorbě rezervy na technické zhodnocení, stejně tak nesmí docházet k rezervě na majetek, který je předmětem likvidace.

Zákonné rezervy, které jsou daňově uznatelné, účtujte na příslušný účet 552 oproti příslušnému účtu 45x .

Jelikož nesmí dojít k jejímu přečerpání, kontrolujte, zda rezerva nevykazuje aktivní zůstatek.

Zvažte, před zahájením opravy a tvorby rezervy, její maximální povolenou dobu a to:

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

Výši rezervy tvořte dle charakteru majetku. Pro rezervu, tvořenou na opravu dlouhodobého majetku, zaevidujte částku, jako podíl jednotlivých vyčíslených nákladů na opravu majetku a počtu let, které jsou, v rozmezí zahájení tvorby rezervy, až do předpokládaného roku zahájení opravy.

10.3 Metodický pokyn pro vyloučení chyb nákladových položek

10.3.1 Účtový rozvrh – spotřeba materiálu

V oblasti členění účtového rozvrhu, konkrétně účtu 50x – spotřeba, budou navrhnutá opatření, která byla vytvořena na základě těchto analyzovaných rizik:

- nedostačující analytická evidence, kde může snadněji, vzhledem k vybranému způsobu B účtování, docházet k účetním chybám

- pro stále se rozvíjející společnost je časová náročnost zkoumání jednotlivých položek, které na konci roku přecházejí na účet materiálu na skladě

Účet 501/xxx je jedním z nejfrekventovanějších účtů, které analyzovaná společnost využívá. Z toho důvodu pro snadnější a přehlednější práci účetní jednotky, při které by docházelo k menší chybovost z hlediska stanovení základu daně z příjmů právnických osob, považují za adekvátní rozšířit a aktualizovat jejich dosavadní rozdělení analytického členění nákladů na účtu 501. Dosavadní zpracování ostatních položek účtového rozvrhu je, z hlediska analytických účtu, dostačující.

Metodický pokyn pro eliminaci účetních chyb

Účtovou osnovu sestavte podle platných zákonných předpisů. Účtový rozvrh bude upravován podle potřeb společnosti i na detailní analytickou evidenci.

Rozšířte analytické členění účtu 501 následovně:

501/100 – Spotřeba materiálu - přímého

Na tento účet bude účetní jednotka účtovat veškerý materiál, který jde přímo na sklad pomocí účtování B způsobem. Evidují se zde materiály v podobě kabelů, zásuvek, vodičů, jističů, čidel, svorek a další předměty, detailněji zavedené ve skladové evidenci.

501/101 – Spotřeba materiálu -ostatní

Účet obsahuje náklady, které nebudou zaváděny na sklad, ale budou sloužit k přímé spotřebě. Uvedte zde například nakoupené náradí, které je používáno při běžné činnosti společnosti a k poskytování služeb a ostatní drobné materiální předměty.

501/200 – Spotřeba materiálu – režijního

Na účet spotřeby režijního materiálu bude zaznamenáván veškerý režijní materiál, který je potřebný pro práci zaměstnanců.

501/201 – Spotřeba materiálu – kancelářské potřeby

Jak již z názvu vyplývá, tento účet bude sloužit jako přehled nákladů na kancelářské potřeby. Budou zde také výdaje vynaložené na odbornou literaturu nebo drobné komponenty k počítačové technice.

501/202 – Spotřeba materiálu – pracovní oděvy a obuv

Náklady na pracovní oděvy zaměstnanců.

501/300 – 309 – Materiál na opravy vozidel

Zde účetní jednotka zavádí náklady spojené s jednotlivými vozidly ve společnosti, kromě pohonných hmot. Mimo materiál potřebný na opravy jsou zde náklady na STK atd.

501/400 – Drobný hmotný majetek

Na tomto účtu bude účetní jednotka evidovat majetek v částce vyšší než 7 000 Kč, avšak nebude přesahovat 40 000 Kč. Je nutné vést k tomuto majetku operativní evidenci.

501/600-609 – Pohonné hmoty vozidel

Na tyto účty bude účetní jednotka evidovat veškeré doložené doklady z čerpacích stanic za pohonné hmoty, které budou příslušet jednotlivým vozidlům společnosti

501/700 - 701 – Náklady spojené s pořízením materiálu

Na tomto účtu účetní jednotka, původně, účtovala náklady spojené s pořízením materiálu. V tomto případě je na volbě účetní jednotky, zda bude evidovat zvlášť dopravu spojenou s materiálem, který se převádí na konci období na rozdílných analytických účtech nebo zavede do vnitropodnikové směrnice poznámku, že náklady na pořízení vstupují do celkové ceny zásob a je nutné je zohlednit, při převodu, na konci roku.

501/999 – Spotřeba PH – nedaňové

Náklady, které nebudou daňově uznatelné při stanovení základu daně z příjmů. Pro zjednodušení orientace účetní jednotky, byla zavedena analytická evidence, kde jsou na čtvrtém místě devítky.

Účtový rozvrh sestavte ke každému účetnímu období a v případě potřeb společnosti jej doplňte o další účty.

10.3.2 Opravné položky k pohledávkám

V oblasti pohledávek a k nim tvořených opravných položek, budou navrženy metodické pokyny, které byly vytvořeny na základě těchto analyzovaných rizik:

- zákonná lhůta pro opravné položky a následný jejich odpis v případě promlčených pohledávek
- daňového a účetního pojetí opravných položek

Pro společnost je nutné vytvořit jednoznačné ustanovení pro vedení opravných položek, aby, pro účely správného a věcného zobrazení stavu podniku, byla dodržena zásada opatr-

nosti. Dosavadní vnitřní předpis je potřebné upravit o opatření, která povedou k eliminaci rizik, spojených s dopadem na daňový základ.

Metodický pokyn pro eliminaci účetních chyb

Aktuální vnitropodnikovou směrnicí, týkající se tvorby opravných položek aktualizujte dle příslušného zákona č. 563/1991 S., o účetnictví, dále zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Rozlišujte tvorbu zákonné a účetní opravné položky. V případech účtování, o zákonné opravné položce, budete dbát na zahrnutí, těchto nákladů, do základu daně při výpočtu daně z příjmů právnických osob. Tyto opravné položky jsou řízeny zákonem.

Účetní opravné položky tvořte u pohledávek, které nejsou definovány v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění daně z příjmů, pokud je to pro chod společnosti nezbytné.

Ve vnitřním předpisu stanovte podmínky pro případ, kdy účetní jednotka bude účtovat opravné položky u pohledávek za dlužníky, v insolvenčním řízení. Je nezbytné sledovat, zda byly přihlášeny u soudu.

Jasně stanovte, v jakých případech a především v jaké výši, je možné o zákonné opravné položce, k nepromlčeným pohledávkám, účtovat.

Definujte účtování opravných položek u pohledávek, u nichž je zákonem stanovena hranice vyšší či nižší hodnoty 200 000 Kč následovně.

Pokud je hodnota pohledávky nižší než 200 000 Kč a od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo více, než 18 měsíců, tvořte opravné položky až do výše 50% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky. Po uplynutí 36 měsíců (platnost pro rok 2016, rok 2015 30 měsíců), můžete tvořit opravnou položku až do výše 100%.

V případech, kdy zjistíte, že hodnota postoupené pohledávky je vyšší než 200 000 Kč, tvořte opravné položky, jen v případech, kdy k pohledávkám bylo zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení.

U pohledávek, jejichž hodnota je nižší než 30 000 Kč a od lhůty jejich splatnosti uplynulo nejméně 12 měsíců, lze tvořit opravnou položku ve výši 100%. V těchto případech důkladně sledujte, zda společnost neneviduje jiné pohledávky ke stejnému dlužníkovi, u něhož se uplatní tento postup.

Ve vnitropodnikové směrnici objasněte a ve společnosti sledujte, zda pohledávky, ke kterým jsou tvořeny opravné položky, nevznikly z titulu cenný papírů, půjček, úvěrů, zápůjček, ručení, záloh, úhrady ztráty obchodní korporace, plnění, ve prospěch vlastního kapitálu nebo jiných investičních nástrojů, smluvních pokut a úroků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů, k pohledávkám, které byly nabyty bezúplatně. V uvedených příkladech není možno opravnou položku tvořit.

Dále prověřujte, zda pohledávky byly účtovány ve výnosech, které byly evidovány při výpočtu výsledku hospodaření. Stanovte, že není možné vést opravnou položku u pohledávek, u jejichž dlužníka má společnost evidované závazky.

U dosavadních opravných položek prověřte, zda již neuplynula lhůta pro promlčení pohledávek. Pro rok 2014 se řiďte promlčecí lhůtou 36 měsíců. Pro rok 2015, dle legislativních změn, dobou 30 měsíců, které uplynou od doby splatnosti, a následně pro rok 2016 se znovu řiďte promlčecí lhůtou 36 měsíců.

Pokud zjistíte, že byly některé pohledávky promlčeny, je nutné zrušit opravnou položku a zaúčtovat odpis k této pohledávce, přičemž dále budete pohledávku vést na podrozvahovém účtu. Zaveďte prohlášení o zrušení opravných položek v odpovídajícím zdaňovacím období v případech, kdy došlo k soudnímu vymáhání.

Stanovte jasné vymezení zodpovědnosti za správnost účtování. Metodickým pokynem je povinen se řídit každý pracovník, který je odpovědný za vypracování podkladů k vymáhání pohledávek soudní cestou.

10.3.3 Náklady na propagaci

V oblasti nákladů na reprezentaci a propagaci budou navrženy metodické pokyny, které byly vytvořeny na základě těchto analyzovaných rizik:

- neexistence vnitropodnikové směrnice pro oblast těchto nákladů
- prokázání nákladů na propagaci, ve spojitosti, ekonomického užitku

Náklady na reprezentaci jsou, na výčet možnosti výskytu chyb, více náchylné. Z toho důvodu bývají podrobeny přezkoumávání při správě daně, kterou provádí správce daně. Společnost momentálně, z hlediska této problematiky., neeviduje žádnou vnitřní úpravu, a tudíž dochází v této oblasti k častým chybám, způsobených prací účetní jednotky.

Metodický pokyn pro eliminaci účetních chyb

Vytvořte novou vnitropodnikovou směrnici, kterou upravíte příslušnými zákonnými opatřeními. Mezi ně můžete zahrnout zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Pro účely nového vnitřního zápisu jasně vymezte jednotlivé náklady, které se budou na vymezených účtech evidovat. Pro analyzovanou společnost se jedná především o tyto náklady:

Reklamní předměty

U nákladů, spojených s těmito předměty určete, že se jedná o předměty, jež jsou upraveny Zákonem o dani z příjmů. Mluvíme o předmětech, které jsou opatřeny ochrannou známkou podniku, logem společnosti nebo názvem propagovaného zboží. Tyto věci musí být, v maximální hodnotě bez daně, 500 Kč a zároveň nesmí být předmětem daně spotřební. Podmínky jsou uvedeny v Zákonu o dani z příjmů.

Každoročně vymezte předměty, o kterých se na daném účtu bude účtovat. Jedná se především o předměty s logem společnosti, jako jsou firemní složky, propisky, bloky, hrníčky a další.

Ve společnosti jasně stanovte na jaký účet, včetně analytického, se budou předměty účtovat. Ve výše uvedených proběhne zúčtování na účet 513/100 – Náklady na reprezentaci – daňově uznatelné.

Pokud nastane situace, kdy společnost využije reklamního předmětu v podobě tichého vína, výše uvedená podmínka u předmětů, které podléhají spotřební dani, se na tato vína nevztahuje. Účetní jednotka bude účtovat na účet 513/100 – Náklady na reprezentaci – daňově uznatelné.

V případech, kdy tyto reklamní předměty přesáhnou zákonem stanovenou hranici 500 Kč bez DPH nebo podléhají spotřební dani, budou účtovány na účet 513/999 – Náklady na reprezentaci – daňově neuznatelné.

Pokud společnost pořádá různé druhy reklamních akcí, opatřete i tuto oblast jasnou podmínkou. Podle Zákona o dani z příjmů, náklady na reprezentaci, ve formě nákladů na občerstvení a pohoštění, nejsou brány jako daňově uznatelný náklad. Do nákladů nelze také započíst náklady na pohoštění, v podobě obchodních schůzek. Zde bude docházet ke stejnému zařazení a to na účet 513/999 – Náklady na reprezentaci – daňově neuznatelné.

Propagace

Do vnitropodnikové směrnice vymezte, o jaké podoby propagace se na daném účtu bude účtovat. V případě společnosti účtujte náklady, spojené s inzercí a reklamou, na účet 518/200 – Propagace. Jedná se o základní podoby reklam, jako jsou, brožury, prospekty, letáky, inzerce v novinách a časopisech.

Dále, při vzniku vnitropodnikové směrnice, uveďte:

- u nákladů, vynaložených na propagaci, spojitost s ekonomickými užitky pro společnost. V těchto případech dokažte záznamy, týkající se poskytnutí reklam
- náklady na reprezentaci a propagaci musí bezprostředně souviset se společností a jí poskytovanými službami
- u nákladů, které je související s delším časovým obdobím, dodržujte aktuální princip a účtujte náklady na propagaci s obdobím, se kterým věcně a časově souvisí

Stanovte jasné vymezení zodpovědnosti pro ekonomické a marketingové oddělení. Nabízí se propojení a vzájemná spolupráce mezi zmíněnými odděleními. Metodickým pokynem je povinen se řídit každý pracovník, který je odpovědný za účtování a posuzování nákladů daňově uznatelných a určených na reprezentaci. Marketingové oddělení bude také srozuměno s danou směrnicí a bude jednat na základě uvedených podmínek. Jeho povinností bude poskytovat veškeré potřebné důkazní prostředky, jako podklad pro uznání nákladů na propagaci, ve spojitosti s ekonomickou činností podniku.

Dále můžete ve vnitropodnikové směrnicí uvést, že daná oblast je konzultována s odborníkem v oblasti daní.

10.3.4 Náklady spojené s užíváním majetku pro soukromé účely

V oblasti nákladů, spojených s užíváním majetku i pro soukromé účely, budou navrženy metodické pokyny, které byly vytvořeny, na základě těchto analyzovaných rizik:

- uplatňování nákladů v prokazatelné výši na majetek pro soukromé účely
- neplnohodnotně stanovený vnitřní předpis

Účetní jednotka má zpracovanou vnitropodnikovou směrnicí, kde je uvedena možnost používat firemní majetek i pro soukromé účely. Jsou zde nastíněny možnosti využití firemních vozidel a zákaz používání firemních telefonů. Předpis však postrádá objasnění uplat-

nění nákladů, ve spojitosti s dopadem na základ daně právnických osob. Nejsou také uvedena přesná pravidla pro používání jiného firemního majetku.

Metodický pokyn pro eliminaci účetních chyb

Oblast upravte aktuálním znění zákona č. 586/1992 S., o daních z příjmů a souvisejících předpisů.

Firemní telefony a soukromé účely

Pro oblast používání firemních telefonů je ve směrnici uvedeno, že je přísný zákaz používání těchto přístrojů pro soukromé účely. Z hlediska, stále rostoucího počtu zaměstnanců, je prokazování a dohledávání nepoužívání firemních telefonů, pro osobní účely časově i nákladově, pro účetní jednotku náročná. Může docházet k nadhodnocování nákladů. Z toho důvodu bych doporučila přepracovat tento předpis a stanovit měsíční nákladové limity na použití telefonických zařízení pro soukromé i firemní účely a v případě překročení stanovené hranice, předložit k úhradě zaměstnanci výši překročeného limitu.

Firemní vozidla a soukromé účely

Ve vnitřním předpise uveďte, možnost zaměstnance používat služební vozidlo pro soukromé účely. Toto musí být podloženo písemnou smlouvou o využití tohoto firemního majetku i pro soukromé účely, včetně uvedení poznámky o případné náhradě za vzniklé škody.

Dodejte, že u tohoto majetku nemůže být uplatňován paušální výdaj na dopravu. Dále nebude uplatňován režim poměrné výše výdajů. Podle zákona lze v plné výši uplatit náklady na pojistné, opravy i odpisy.

Stanovte řešení nákladů na pohonné hmoty u majetku, využívaného pro soukromé i služební účely následovně:

- náklady na pohonné hmoty, které byly spotřebovány při soukromých účelech zaměstnance nelze uplatnit
- všechny náklady na pohonné hmoty bude hradit firma, účetní jednotka následně provede měsíční vyčíslení hodnoty pohonných hmot, spotřebovaných zaměstnancem pro soukromé účely a tato hodnota se mu předepíše k úhradě

Pro oblast používání vozidel, v majetku společnosti, jsou stanoveny podmínky užívání pro soukromé účely. Vnitřní předpis, ovšem, nedefinuje možnosti uplatnění nákladů za tako-

vých situacích. Pro správné stanovení mzdových nákladů je zavedeno upřesnění pro vyčíslení a to 1% ze vstupní ceny vozidla, pokud zaměstnavatel poskytuje bezplatně motorové vozidlo pro služební i soukromé účely.

Tuto oblast doplňte o poznámku, že v případě poskytování, v průběhu kalendářního měsíce, postupně více motorových vozidel, za příjem zaměstnance bude částka ve výši 1% z nejvyšší vstupní ceny vozidla. Pokud dochází k využívání více vozidel najednou, příjmem bude částka ve výši 1% z úhrnu vstupních cen vozidel. Tyto náklady se projeví také v odvodech na sociální a zdravotní pojištění.

Ostatní firemní majetek a soukromé účely

Z hlediska používání jiného firemního majetku pro soukromé účely, definujte, o jaký majetek se bude jednat a jakým způsobem s ním zaměstnanec bude moci nakládat. Jasně uveďte, na základě rozhodnutí vedení o povolení nakládat s tímto majetkem, stanoviska pro zaměstnance a dopad na základ daně z příjmů právnických osob. Konkrétně hovoříme o využívání notebooků a počítačů s připojením na internet.

Stanovte jasné vymezení zodpovědnosti účtování a průkaznost pro účetní jednotky. Informujte o metodickém pokynu všechny pracovníky, týkajících se zmíněná problematika.

10.3.5 Cestovní náhrady

V oblasti cestovních náhrad budou navrženy metodické pokyny, které byly vytvořeny na základě těchto analyzovaných rizik:

- neaktuálnost, nepřehlednost, nekonkrétnost vnitropodnikové směrnice

Společnost má vypracovanou vnitropodnikovou směrnici o cestovních náhradách, ale pouze pro účely vyplývající se zákona. Pro správné zaúčtování považují vypracovanou interpretaci za nedostačující. S ohledem na zaměření společnosti, jsou pracovní cesty jednou z jejich stěžejních oblastí a z toho důvodu je důležité zabezpečit pravidla na pracovních cestách a pokyny při poskytování cestovních náhrad. Dalším, neméně důležitým důvodem, pro úpravu nynější směrnice jsou plány společnosti expandovat do zahraničí, proto je nutné upravit vnitřní předpis o cestovní náhrady vzniklé mimo území České republiky.

Metodický pokyn pro eliminaci účetních chyb

Vnitřní předpis společnosti aktualizujte podle zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, zákonem č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů a zákonem č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách.

Ve vnitropodnikové směrnici uveďte, že cestovní výdaje se uskutečňují při pracovní cestě nebo cestě mimo jejich pravidelné pracoviště. Podle zákona, zaměstnancům vznikají nároky na příspěvky na výdaje, na jízdné a jízdné k návštěvě člena rodiny, ubytování, stravné a další vedlejší nutné výdaje, které jsou potřebné k uskutečnění činnosti.

Před zahájením pracovní cesty příslušný pracovník rozhodne o místě, rozmezí doby trvání a možnosti dopravy na pracovní cesty.

Jízdní výdaje

Jednoznačně vymezte, jakými možnostmi lze uplatnit jízdní výdaje. Mezi alternativy zahrňte hromadnou dopravu nebo použití silničních motorových vozidel.

V případě použití hromadné dopravy uveďte, jaké způsoby budou tolerovány – autobus, městská hromadná doprava nebo vlak, přičemž vyžadovaná náhrada jízdného musí, být zaměstnancem, doložena jízdenkou.

Pokud by byla zvolena varianta motorového vozidla, určete, za jakých podmínek bude používáno vozidlo soukromé a služební.

Mezi podmínky pro užití soukromého vozidla zahrňte:

- použití tohoto vozidla v případech, kdy není k dispozici firemní a došlo, předem, ke schválení ze strany odpovědného pracovníka nebo jednatele společnosti
- soukromé vozidlo musí mít havarijní a zákonné pojištění, doložené příslušným dokladem
- zaměstnanec je povinen předložit platný technický průkaz vozidla, pomocí údajů, uvedených v tomto průkazu, se bude následně počítat spotřeba pohonných hmot při pracovní cestě
- osobní automobil musí být, pro účely pracovní cesty, plně vybaven
- pohonné hmoty, spotřebované při pracovní cestě, doloží pracovník po ukončení této cesty
- v situaci, jakou je dopravní nehoda, musí pracovník oznámit tento incident na policii a to bez ohledu na způsobenou škodu

Uved'te, ve vnitřním předpise, aktuální výši sazby náhrady, v případě, použití soukromého vozidla, která od roku 2015, podle zákoníku práce činí:

- u jednostopých vozidel a tříkolek, nejméně, 1,00 Kč za 1 km jízdy
- u osobních silničních motorových vozidel, nejméně, 3,80 Kč za 1 km jízdy
- při použití nákladních automobilů přísluší zaměstnanci, nejméně, dvojnásobek stanovené výše

Pokud by zaměstnanec vyžadoval zálohu na náklady při jeho pracovní cestě, bude mu tato proplacena v předpokládané výši náhrady.

Stravné a ubytování

Na základě zvážení jednatele společnosti, určete, do jaké výše bude společnost uznávat a hradit ubytování pro své zaměstnance při služební cestě. Pro jasné vymezení, můžete použít kategoričké rozdělení ubytovacích zařízení.

Uvědomte, ještě před zahájením pracovní cesty, zaměstnance, že náhrady výdajů za ubytování se budou poskytovat na základě doloženého daňového dokladu.

Na cestovních příkazech zkoumejte, zda zaměstnanci vznikl nárok na stravné, pokud ano, tak je důležité přezkontrolovat, zda byla vyplacena částka ve správné hodnotě.

Ve vnitřním předpise aktualizujte nároky na stravné, dle aktuálního znění zákona a to za každý den pracovní cesty náleží zaměstnanci na stravné (Česko, 2006) :

- trvá-li pracovní cesta 5 – 12 hodin, stravné bude ve výši 70 Kč
- trvá-li pracovní cesta 12 - 18 hodin, stravné bude ve výši 106 Kč
- pracovní cesta, trvající déle než 18 hodin, stravné bude ve výši 166 Kč

V situacích, kdy v ceně ubytování bylo poskytnuto jídlo během pracovní cesty, které bylo ve formě snídaně, obědu nebo večeře, jednoznačně určete, že zaměstnavatel neplatí plnou výši stravného, ale pouze jeho sníženou formu za každé bezplatné jídlo, na které nebylo přispěno (Česko, 2006) :

- trvá-li pracovní cesta 5 – 12 hodin, 70% stravného
- trvá-li pracovní cesta 12 - 18 hodin, 35% stravného
- trvá-li pracovní cesta 12 - 18 hodin, 25% stravného

Určete také, kdy zaměstnanci nenáleží stravné během jeho cesty a to pokud:

- v rozmezí 5 – 12 hodin trvání byla poskytnuta 2 bezplatná jídla
- v rozmezí 12 -18 hodin trvání byla poskytnuta 3 bezplatná jídla

Je nezbytné, aby firma stanovila, jaké vedlejší výdaje budou zaměstnanci hrazeny. Jedná se o náklady na parkování, pracovní pomůcku a další, dle potřeb společnosti. Tyto výdaje budou vyplaceny, na základě předložených dokladů o jejich zaplacení.

Dále považuji za nutné uvést, v předpise, možnost zaměstnance využít náhradu, prokázaných jízdních výdajů, k návštěvě člena rodiny, jak stanovuje Zákoník práce za daných podmínek. Je potřebné objasnit, že pokud cesta trvá déle než sedm kalendářních dnů, existuje možnost náhrady jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny do jeho bydliště nebo, předem, sjednaného místa pobytu a zpět. Částka, kterou je možné proplatit, bude nejvýše v částce, která je pro zaměstnavatele nejvýhodnější a zároveň je shodná s výdaji do místa výkonu práce, pravidelného pracoviště nebo bydliště na území České republiky.

Náhrady při zahraničních cestách

Z hlediska budoucích plánů společnosti, považuji za potřebné, vnitropodnikový předpis rozšířit o náhrady výdajů za pracovní cesty, mimo území České republiky.

V předpise uveďte, v jakých případech a v jaké výši připadají cestovní náhrady při zahraniční pracovní cestě. Upravte tuto oblast Zákoníkem práce, konkrétně §166 - 172.

Při zahraniční cestě vznikne náhrada, za spotřebovanou pohonnou hmotu, v cizí měně a doložené ceně, pouze za kilometry, ujeté mimo území České republiky. Pokud by zaměstnanec neprokázal částku příslušným dokladem, bude na zvážení odpovědného pracovníka, zda na základě prohlášení zaměstnance, uzná vynaložené náklady na pohonné hmoty.

Začleňte do předpisu i výši stravného, které bude vypláceno v cizí měně. Dále musí být předem sjednána základní sazba zahraničního stravného v zemi, ve které zaměstnanec strávil, v kalendářním měsíci, nejvíce času.

Při zahraničních cestách je ustanoveno, pro výši zahraničního stravného, rozmezí (Česko, 2006):

- ve výši 1/3 sazby zahraničního stravného, pokud pracovní cesta trvá méně než 12 hodin včetně, avšak alespoň 1 hodinu, nebo déle než 5 hodin, pokud vznikne právo na stravné

- ve výši 2/3 sazby zahraničního stravného, pokud pracovní cesta trvá déle než 12 hodin včetně, nejvýše však 18 hodin

- ve výši základní sazby, pokud cesta trvá déle než 18 hodin.

Z informací, poskytnutých od společnosti, je zřejmé, že jejich práce v zahraničí bude v následujících letech směřována především do Rakouska a Slovenska. Z toho důvodu, ve vnitřním předpise, uveďte základní sazby pro tyto státy.

Podle vyhlášky č. 242/2014 Sb., platné i pro rok 2015, je základní sazba Rakouska 45 EUR a Slovensko 35 EUR. Pro rok 2016 se tato vyhláška ruší a je nahrazena předpisem č. 309/2015 Sb., ovšem sazby zůstávají, pro tyto země ve stejné výši.

Stejně jako tomu bylo, při cestách na území České republiky dochází ke krácení stravného na jídla, na které zaměstnavatel nepřispěl, proto uveďte hodnoty tohoto krácení (Česko, 2006):

- 70% zahraničního stravného, v případě 1/3 základní sazby zahraničního stravného

- 35% zahraničního stravného, v případě 2/3 základní sazby zahraničního stravného

- 25% zahraničního stravného, v případě celé základní sazby zahraničního stravného

Zaveďte podmínky pro nároky na vyplacení nutných výdajů, spojených s pracovní cestou. Zaměstnanec musí prokázat souvislost s jeho činností a doložit doklady o jejich vynaložení. V případě, že nemá doklady, postupujte stejně, jako u pohonných hmot prohlášením a následným posouzením odpovědného pracovníka. Jedná se o náklady spojené s parkováním, dálničními známkami a další.

Jasně stanovte míru odpovědnost účetní jednotky za správné vyčíslení a účtování náhrad na pracovní cestu. Dále uveďte nejzazší dobu, do které je povinen zaměstnanec předložit doklady spojené s jeho služební cestou k proplacení. Dále termín, do kterého, po ukončení pracovní cesty, budou zaměstnanci uhrazeny náhrady za výdaje, vynaložené při pracovní cestě.

Určete, že uskutečnění pracovní cesty schvaluje jednatel, popřípadě jiný pověřený pracovník. Ten srovná s vnitřními směrnici a metodickými pokyny každého zaměstnance před výkonem jeho pracovní cesty.

10.3.6 Manka a škody

V oblasti problematiky, při stanovení základu daně u nákladů manka a škod, budou navrženy metodické pokyny, které byly vytvořeny na základě těchto analyzovaných rizik:

- vliv nákladů, při stanovení základu daně, které snižují nebo zvyšují hospodářský výsledek

Vnitropodnikové směrnice zahrnují úpravu předpisu úhrady za škody.

Metodický pokyn pro eliminaci účetních chyb

Předpis upravte aktuálním zněním zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Z hlediska dopadu stanovení základu daně, zaveďte do předpisu jasnou a správnou definici škody a manka podle zákona:

- za škodu považujte fyzické znehodnocení majetku společnosti, a to v podobě poškození nebo zničení. Toto znehodnocení se týká objektivních a subjektivních příčin, pokud bude majetek, na základě způsobené škody, vyřazen

- za manko se bude považovat inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než účetní

- za škodu, způsobenou živelnou pohromou, se považují nezaviněné požáry a výbuchy, blesk, vichřice, povodeň, záplava, krupobití, přičemž výše škody musí být doložena posudkem pojišťovny

- dále škoda, způsobená neznámým pachatelem, a která si žádá potvrzení od policie

- za uvedené škody a manka se nebudou považovat technologické a technické úbytky, vyplývající z přirozených vlastností zásob do stanovené hranice

Pro účely, řádně zpracovaného vnitřního předpisu, stanovte finanční normu přirozených úbytků, kterou přesně zdůvodníte. Z hlediska daně z příjmů jsou daňově uznatelnými náklady výdaje, vzniklé v důsledku likvidace zásob, která je prokázána. Odpovědný pracovník vypracuje protokol, kde budou řádně odůvodněny skutečnosti, které vedly k likvidaci, dále její způsob, čas a místo provedení, včetně všech pracovníků, kteří se likvidace zúčastnili.

Stanovená hranice je na posouzení jednatele nebo odpovědného pracovníka. Musí být v reálné výši a řádně odůvodněna, pro účely daňové kontroly, která stanovené rozmezí akceptuje.

Pro daňové účely, jasně vymezte, v jakých případech bude nákladová položka daňově uznatelná. Bude se jednat o případ, kdy přijatá náhrada, která souvisí se škodou, je daňovým nákladem výše přijaté náhrady a zároveň je i zdanitelným výnosem. Hovoříme o náhradách od pojišťovny, zaměstnanců a případně od třetích subjektů, odpovědných za škodu.

Pokud by ve společnosti vznikla škoda, která bude hrazena pojišťovnou až v dalším období, vytvořte dohadnou položku a k ní odpovídající výnos, který se zdaní.

Jako tomu bylo u nákladových položek, spojených se spotřebou materiálu i na tomto účtu vytvořte detailnější analytickou evidenci, u které bude zřejmé, které položky jsou daňově uznatelné a které nikoliv, případně uveďte příslušný účet předpisu náhrady škody. Pro lepší přehlednost, daňově neuznatelné budou účty, jež budou mít, na analytické evidenci, na prvním místě číslo devět.

Návrh nově zpracované analytické evidence:

549/100 – škoda zaviněná zaměstnancem – daňově uznatelný náklad

budou zde účtovány náklady v rámci škody, které způsobil zaměstnanec, jež měl podepsanou obecnou odpovědnost a to v případě úmyslného zničení nebo pod vlivem návykových látek. Vzniklá škoda bude po zaměstnanci požadována. Daňově uznatelná je v plné výši náhrady škody a bude účtována ve prospěch účtu 648. Dále zde budou zaváděny náklady, v případě nesplnění povinnosti, odvrácení škody, definovaného podle zákoníku práce. Jako v předchozím uvedeném, daňově uznatelná je výše náhrady, která bude zároveň daňově uznatelným nákladem.

549/101 – likvidace zásob s protokolem - daňově uznatelný náklad

budou zde účtovány likvidace nepotřebných zásob, na základě sestavené směrnice. Je nutné doložení likvidačního protokolu, který obsahuje důvod likvidace, způsob, čas a místo provedení, specifikaci předmětů likvidace a způsob s jejich naložením. Protokol sestaví poplatník a pověří pracovníky, kteří budou zodpovědní za provedení likvidace. Na zvážení účetní jednotky je i možnost likvidaci s protokolem zaúčtovat do spotřeby na účet 50x.

549/200 – škoda zaviněná jinou osobou - daňově uznatelný náklad

budou zde účtovány náklady, spojené s daňově uznatelnou krádeží, do výše peněžního plnění od pojišťovny. Na tento účet účtujte i škody způsobené neznámými pachateli na zá-

kladě prohlášených policií či krádeže zaměstnance. Daňově uznatelná bude výše náhrady škody, které bude ve prospěch účtu 648.

549/300 – živelné pohromy - daňově uznatelný náklad

budou zde účtovány náklady, spojené s živelnými pohromami, které budou jasně definovány ve vnitropodnikové směrnici, na základě zákona. Do výše náhrady bude daňově uznatelným nákladem.

549/990 – manko - daňově neuznatelný náklad

budou zde účtovány manka, zjištěná při inventuře. Jedná se o rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než účetní. Za manko se nepovažují úbytky zásob do stanové výše norem. Účetní jednotka bude na tomto účtu evidovat manka nad limit, která nejsou daňově uznatelná. Dále zde budou evidovány manka nad normu, která způsobil zaměstnanec, ale není s ním podepsána odpovědnost za způsobné škody.

549/991 - likvidace zásob bez protokolu – daňově neuznatelný náklad

budou zde účtovány zásoby, fyzicky znehodnocené nebo zastaralé, v případě, že byly zlikvidovány bez sepsání protokolu, nelze je uznat za daňový náklad

Stanovte jasné vymezení zodpovědnosti účtování a průkaznost, pro účetní jednotky a informujte o metodickém pokynu všechny pracovníky, jichž se týká zmíněná problematika.

10.3.7 Kursové rozdíly

Účetní jednotka, prozatím neeviduje vnitropodnikové směrnice pro úpravu kurzových rozdílů. Mezi budoucí plány společnosti patří expandování do zahraničí, proto považují za potřebné opatřit tuto oblast metodickými pokyny a úpravou vnitřních předpisů.

Před zahájením, rozšíření podnikové činnosti do zahraničí, sestavte náležitý vnitřní předpis.

Vytvoříte jej v souladu se Zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb., ošetřete v něm správné vyčíslení kurzových rozdílů, při přepočtech cizí měny, na měnu českou.

Pro přepočet kurzů si, ve vnitřním předpise stanovte, zda budete používat denní, kurz stanovený Českou národní bankou nebo pevný kurz. Denní kurz se vyhláší k okamžiku uskutečnění účetního případu nebo ke konci rozvahového dne či k jinému dni, kdy se sestavuje účetní závěrka. U pevného kurzu se stanoví kurz na určité období. V předpise se

stanoví den pevného kurzu a doba, po kterou se bude platit. Ta nesmí přesáhnout jedno účetní období a účetní jednotka ji může během této doby měnit.

Dále stanovte, jakým kurzem se budou přepočítávat jednotlivé účetní operace, např. pořízení majetku, zúčtování v pokladně atd. A jednoznačně vymezte, jaké kurzové rozdíly budou účetní jednotce ve společnosti vznikat.

Kurzové rozdíly vznikají, v důsledku nesouladu kurzů mezi obdobími, ve kterých dochází k účetním operacím. Budete účtovat, buď jako náklad na účet 563 nebo jako výnos na účet 663. Na konci účetního období účetní jednotka přecení závazky a pohledávky aktuálním kurzem České národní banky a zmíněné rozdíly zaúčtuje.

Vyhraňte míru zodpovědnosti u jednotlivých pracovníků. Za správnost, stanovení kurzových rozdílů, by měla zodpovídat hlavní účetní.

10.4 Metodický pokyn pro vyloučení chyb výnosových položek

Při analýze, výnosových položek, nedošlo k zásadním rizikovým oblastem, které by měly vliv na stanovení základu daně z příjmů právnických osob. Přesto by se účetní jednotka měla držet metodických pokynů pro správné účtování.

Opatřete danou oblast zákonnými předpisy a upravte vnitřní, podle aktuální dění.

Při účtování kontrolujte, zda jsou zaúčtovány veškeré výnosy, které vznikly za sledované účetní období. Převážně věnujte pozornost výnosové položce tržby z prodeje služeb.

Pro zjednodušení, nastavte účetní systém EKONOM, aby vystavené doklady, na služby, byly automaticky účtovány na příslušný výnosový účet.

Odpovědný pracovník, pro sestavování vystavených faktur, bude povinně kontrolovat, zda je dodržena číselná řada těchto dokumentů.

Z hlediska vyšší možné rizikovosti, stanovte odpovědného pracovníka pro sledování účtu 611 – Změna stavu nedokončené výroby na konci účetního období. Zde kontrolujte, zda dochází k vykazování ve správné výši.

Dále, z hlediska dopadu na základ daně, věnujte zvýšenou pozornost úhradám za smluvní pokuty a penále, o které se daňový základ upravuje. Ve vnitřním předpise, pravidelně, upravujte rozmezí a časové omezení, jaké budete předepisovat dlužníkům.

11 CELKOVÉ ZHODNOCENÍ IMPLEMENTACI METODICKÝCH POKYŇŮ

Při aplikaci metodických pokynů a seznámení zaměstnanců s implementací navržených postupů do vnitřních směrnic, dojde k efektivnějšímu řízení podniku a především k eliminaci účetních chyb při stanovení základu daně z příjmů právnických osob.

Po realizaci opatření a zavedení nových metod, je třeba pravidelně vnitřní předpisy aktualizovat, sledovat legislativní změny a kontrolovat dopady těchto změn. Podle těchto návrhů dojde k jasnému vymezení odpovědnosti jednotlivých pracovníků. Seznámení všech pracovníků s novelizovanými vnitřními předpisy, by mohlo přinést eliminaci rizika výskytu chyb, v oblastech účetnictví, které ovlivňují stanovení základu daně. Těmito kroky společnost docílí zobrazení věrné a poctivé finanční situace podniku.

Přínosy finančního charakteru:

- jak bylo uvedeno v teoretické části, v případech vyměření penále, úroků z prodlení nebo pokud dojde, k záměrnému maření správy daně, mohou společnosti vzniknout nemalé náklady. Zavedením metodických pokynů a opatření, mohou být tyto náklady minimalizovány.

Přínosy nefinančního charakteru:

- realizace metodických pokynů a návrhů minimalizuje analyzované rizika
- usnadnění pro kontrolu správce daně, při daňové kontrole
- nástroj pro vnitřní kontroly, odpovědnými pracovníky, ve společnosti
- zavedení nových poznatků, do vnitropodnikových směrnic, sníží množství výskytu chyb při účtování

11.1 Časová analýza

V tabulce (Tab. 33), níže uvedené, je znázorněna časová analýza zavedení metodických pokynů v analyzované společnosti. Časový harmonogram byl navržen pro implementaci pokynů, které ovlivní sestavování základu daně z příjmů pro další období, než to, ve kterém proběhla analýza samotná.

Tab. 33 Časový harmonogram implementace opatření (vlastní zpracování)

Popis činnosti	Časové období
Stanovení cílů	13. 6. 2016
Riziková a nákladová analýza	14. 6. 2016 – 17. 6. 2016
Stanovení odpovědnosti a realizačního týmu	17. 6. 2016
Analýza účetních výkazů	20. 6. – 30. 6. 2016
Sběr podkladů a legislativních změn	11. 7. – 31. 8. 2016
Tvorba návrhů	5. 9. – 28. 10. 2016
Kontrola návrhů	31. 10. – 11. 11. 2016
Schválení	14. 11. 2016
Aplikace návrhů před zahájením období	15. 11. – 15. 12. 2016

11.2 Nákladová analýza

Realizace navrhovaných metodických pokynů, z hlediska vynaložení nákladů, není finančně náročná. Vzhledem k hlavnímu a jedinému sídlu společnosti, na konkrétním místě, nedochází ke složitému zavedení pokynů, na místě jiném. Navíc se předpokládá, že zavedení pokynů do vnitřních předpisů, bude, odpovědným pracovníkům, nařízena v jejich běžné pracovní době. Mezi předpokládané náklady, které je nutné zohlednit, při zavedení patří:

- školení zaměstnanců s novými postupy
- finanční ohodnocení, pro ekonomické oddělení při úpravě a tvorbě vnitřních předpisů
- mzdové náklady pracovníků, kteří se podílí na provedení analýz
- náklady pracovníků, kteří pravidelně sledují aktualizaci směrnic a kontrolují legislativní změny

Metodické pokyny a návrhy by byly zavedeny v rámci jejich pracovní doby. V případě, že by využili práci odborníka, vznikly by další firemní náklady v podobě:

- náklady na konzultaci s daňovým specialistou

Sazby za výkony daňových specialistů jsou velice individuální. Jedná se o rozdílné ceny podle poskytování odlišných služeb. Níže jsou uvedeny ceny ze sazebníků poradců, platných k 1. 1. 2016:

- Účetní poradce:
- jednorázové konzultace za cenu 800 Kč/hod.
 - vícehodinové činnosti za cenu 700 Kč/hod.
 - případně předem dohodnutá konečná suma
- Daňový poradce:
- osobní konzultace v sídle společnosti 1500 Kč/hod.

11.3 Riziková analýza

Každá realizace nových postupů, metod nebo pokynů, může být ohrožena riziky. Za největší riziko, které lze při aplikaci metodických pokynů zaznamenat, jsou zastaralé přepisy a informace. Z hlediska chyb, při stanovení základu daně z příjmů, je důležité pravidelné sledování změn v legislativě a následné zavedení nových poznatků do předpisů.

Mezi rizika, vzniklá při zavádění metodických pokynů, můžeme zahrnout:

- pravidelná aktualizace směrnic,
- neznalost problematiky a platné legislativy personálu,
- nedodržování pokynů pracovníky,
- pravidelné zakomponování platné legislativy do předpisů
- nedostatečná kvalifikace pracovníků, kteří se podílí na implementaci nových předpisů
- nesrozumitelnost pro zaměstnance

V případě využití externího specialisty:

- nedostatek finančních prostředků

Aby zavedení pokynů do předpisů bylo účinné, je nutné pravidelně aktualizovat podmínky podle platné legislativy. Zajistit seznámení zaměstnanců se směrnicemi.

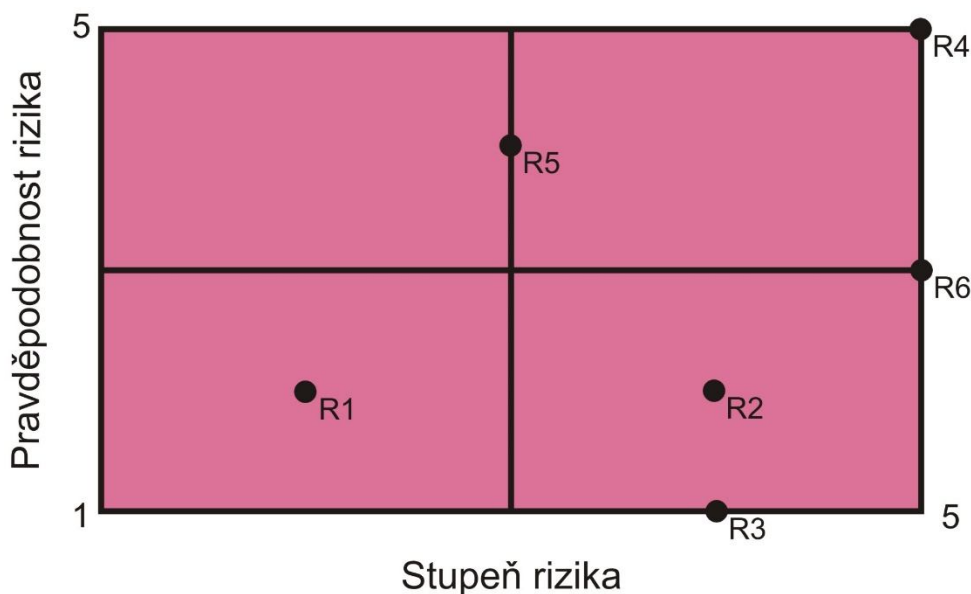
Tab. 34 Riziková analýza (vlastní zpracování)

Riziko	Pravděpodobnost výskytu rizika	Stupeň (míra) rizika	Označení rizika v matici
Nedodržení časového harmonogramu	2	2	R ₁
Neznalost problematiky a platné legislativy personálu	2	4	R ₂
Nedodržování pokynů pracovníky	1	4	R ₃
Pravidelné zakomponování platné legislativy do předpisů	5	5	R ₄
Nesrozumitelnost pro zaměstnance	4	3	R ₅
Nedostatek finančních prostředků	3	5	R ₆

Vysvětlení:

Bodové ohodnocení jednotlivých rizik ve stupnici od 1 – 5:

- 1- minimální pravděpodobnost výskytu rizika/ nejnižší stupeň rizika
- 2 – nízká pravděpodobnost výskytu rizika/ nízký stupeň rizika
- 3 – střední pravděpodobnost výskytu rizika/ průměrný stupeň rizika
- 4 – vyšší pravděpodobnost výskytu rizika/ vyšší stupeň rizika
- 5 – nejvyšší pravděpodobnost výskytu rizika/ nejvyšší stupeň rizika



Obr. 3 Matice rizik (vlastní zpracování)

Na výše uvedeném zobrazení (Obr. 3), můžeme vidět rizikovou matici, z níž je patrné, že největším rizikem pro analyzovanou společnost se jeví pravidelné zakomponování platné legislativy do předpisů, označené jako R₄. Dostalo nejvyššího ohodnocení, z hlediska pravděpodobnosti výskytu rizika i míry závažnosti rizika. Z toho vyplývá, že aplikování navržených metodických pokynů, může nejvíce ohrozit právě zmíněná oblast. Vzhledem ke stále měnícím se legislativám, byla pravděpodobnost výskytu rizika nezakomponování novel a ustanovení do předpisů, vyhodnocena jako nejvyšší. Je nutné ve společnosti vymezit jednoznačnou odpovědnost konkrétních zaměstnanců za sledování legislativních změn a poté tyto změny zpracovat do stanovených předpisů. Pokud by docházelo k pravidelným aktualizacím vnitropodnikových směrnic, zamezí společnost výskytu chyb, při stanovení základu daně z příjmů právnických osob. A tím dosáhneme i snížení možného stupně rizika.

Riziko R₆ v hodnocení dosáhlo také nejvyšší stupeň rizika, ovšem pravděpodobnost výskytu je na úrovni 3. Toto riziko představuje nedostatek finančních prostředků na aplikaci metodických pokynů. Jak bylo uvedeno v nákladové analýze, při využití služeb daňového specialisty, by společnost musela vynaložit větší sumu nákladů. Právě v tomto případě by zmiňované riziko mohlo nastat. Z tohoto důvodu je nutné, aby vedení sestavilo rozpočet nákladů a důkladně promyslelo plán úprav vnitřních předpisů s co nejnižšími náklady.

Dalším rizikem, kterému přísluší vyšší stupeň pravděpodobnosti výskytu a zároveň střední míra rizika je R₅ – nesrozumitelnost pro zaměstnance. Toto ohodnocení bylo provedeno na

základě předpokladů, že i přes kvalitní výběrové řízení, při nástupu na danou pozici ve společnosti, nemusí být pracovník plně srozuměn s danou problematikou. Pro snížení výskytu rizika je nutné, aby společnost, před zavedením nových předpisů, provedla školení a seznámila všechny odpovědné zaměstnance s danými úkoly a nastudováním problematice oblasti.

U rizik R_2 a R_3 byla zvolena nízká pravděpodobnost výskytu. Jedná se o nedodržení pokynů pracovníky a jejich neznalost dané problematiky a platné legislativy. Předpokladem je důkladné projednání a uvážení při sestavení pracovního týmu, který bude kvalifikovaný v této oblasti.

Riziko R_1 se jako jediné nachází v přední části rizikové matice. Z hlediska míry rizika i pravděpodobnosti jeho výskytu bylo vyhodnoceno jako riziko nejméně závažné. Bylo tak učiněno z toho důvodu, jelikož aplikace návrhů pro eliminaci účetních chyb, bude prováděna v rámci běžné pracovní náplně odpovědných zaměstnanců. Jedinou překážkou se může jevit pro pracovníky zvládnutí svých běžných pracovních povinností. Z toho důvodu je důležité zpracovat odpovídající, reálný, časový harmonogram pro zvládnutí implementace metodik.

Společnost může předcházet stanoveným rizikům. Mezi způsoby eliminace nebo samotného předcházení lze zahrnout:

- jasné vymezení odpovědnosti za jednotlivé úkony – tuto odpovědnost ztvrdit podpisovými vzory
- pravidelná kontrola vnitřních předpisů a jejich neustálá aktualizace
- dodržování hierarchického systému kontrol

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo zhodnocení rizikových oblastí a stavu účetních chyb ve vybrané společnosti, majících vliv na stanovení základu daně z příjmů právnických osob. A následně na základě analýzy zpracovat metodické pokyny a návrhy k eliminaci těchto uskutečněných chyb. Jejich vznik bývá mnohdy způsoben nepozorností nebo neznalostí legislativních změn. Ovšem právě tyto chyby zásadním způsobem ovlivňují chod společnosti a možnost podat poctivé a věrné zobrazení finanční situace podniku.

Každá způsobená nesprávnost v účetnictví může vést k chybnému vyčíslení základu daně, přičemž výsledkem takové situace bývají pro podniky značné finanční zátěže. Finanční dopady se podle ustanovení daňového řádu projevují ve formě sankcí, pokut, penále, které jsou mnohdy závažné.

Pro účetní jednotky je podstatné vést účetnictví v souladu se zákonnými ustanoveními. Významnou roli pro správné účtování bývají základní vnitřní předpisy, které propojují platnou legislativu s potřebami společnosti. Ty ovšem bývají mnohdy neaktuální, nepřesné, a nesplňují požadavky kladené ustanovením zákonů, ani potřeb samotného podniku. Správně, srozumitelně, jasně vymezené předpisy ulehčí práci účetních jednotkám, sníží nákladovost společností, ale také dopomůžou ke kvalitnějšímu řízení celého podniku a usnadní propojení dané problematiky s daňovým zatížením.

Z těchto důvodů je důležité, aby byly nastaveny jednoznačné metodiky a předpisy, které by upravovaly jednotlivé rizikové oblasti a předcházely tak příčinám vzniku chyb. Právě metodické pokyny navržené v této práci, poskytují účetním jednotkám návod k úpravám, předchází a kontrole chyb, které se vyskytují při stanovení daně z příjmů právnických osob.

S nastíněnými problémy se potýká mnoho firem včetně vybrané analyzované společnosti, která z toho důvodu souhlasila a poskytla pro tvorbu této práce podklady. Data, jenž jsou pro účely diplomové práce použita, vychází z účetních výkazů společnosti.

Pro navržení metodických pokynů byla nejprve provedena analýza položek ovlivňující základ daně, z hlediska rizikovosti výskytu chyb. Následně byla stručně konstatována chybná zaúčtování případů, vzniklých z nesprávného účtování a optimalizace daňové povinnosti.

Na základně detailní analýzy výkazů a účetních případů, pak byly navrženy metodické pokyny a opatření pro eliminaci účetních a daňových chyb, při dopadu na stanovení základu daně z příjmů právnických osob.

Jednotlivá doporučení byla aplikována na zjištěné nejrizikovější oblasti, které se vyskytují v dané společnosti. Byly provedeny pokyny k úpravám ve stávajících předpisech, byla doporučena zavedení nových vnitřních směrnic oblastí, které doposud nebyly zaštiťovány. Dále byly navrženy opatření pro přehlednější a srozumitelnější evidenci a zaznamenávání účetních případů. Veškeré metodické pokyny byly navrženy na základě aktuálních situačních problémů v podniku a jejich plánů do budoucna.

V rámci práce bylo provedeno celkové zhodnocení implementace pokynů a opatření. Společnost by zavedením dosáhla nejen finančních přínosů, v podobě snížení pokut a úroků za nesprávné vyměření daňové povinnosti, ale také mnoho nefinančních výhod, jako snížení možnosti výskytu rizika při stanovení daně z příjmů, usnadnění práce při správě daní nebo možnosti vnitřní kontroly odpovědnými pracovníky.

Byla také uvedena nákladová, časová a riziková analýza při aplikaci navržených metodických pokynů pro danou společnost. Z hlediska nákladové analýzy bylo konstatováno, že společnost by nemusela vynaložit výdaje na uskutečnění navržených pokynů v případě aplikace metod v rámci běžné pracovní doby. Následně byla vyhodnocena nejzávažnější možná rizika, se kterými by se analyzovaný podnik potýkal v případě implementace návrhů.

Pokud by navržené metodické pokyny společnost využila a aplikovala, lze závěrem podotknout a společnosti doporučit sledovat stále měnící se legislativu a následně o tyto změny upravovat vnitřní předpisy a o všech nových opatřeních informovat pracovníky, kteří jsou za účtování dané oblasti odpovědní.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BERÁNEK, Petr, 2005. *Cizí měny a kursové rozdíly v podvojném účetnictví: výklad a řešené příklady*. 4. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 199 s. ISBN 80-7263-294-9.

BŘEZINOVÁ, Hana, 2014. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 224 s. ISBN 978-80-7478-640-2.

ČESKO, 1991. Zákon č. 563/1991 Sb. ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky* [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

ČESKO, 1992. Zákon č. 586/1992 Sb. ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky* [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

ČESKO, 1992. Zákon č. 593/1992 Sb. ze dne 20. listopadu 1992 o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky* [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-593>

ČESKO, 2006. Zákon č. 262/2006 Sb. ze dne 21. dubna 2006 zákoník práce. In: *Sbírka zákonů České republiky* [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2006-262>

ČESKO, 2009. Zákon č. 280/2009 Sb. ze dne 22. července 2009 daňový řád. In: *Sbírka zákonů České republiky* [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280#cast4>

ČESKO, 2012. Zákon č. 89/2012 Sb. ze dne 3. února 2012 občanský zákoník. In: *Sbírka zákonů České republiky* [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89>

DASHÖFER, Verlag, 2014. DPH změny pro rok 2015 a 2016. In: *DUprofí* [online]. Praha: Verlag Dashöfer, s.r.o., [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: www.du.cz/33/dph-zmeny-pro-rok-2015-a-2016

DUŠEK, Jiří, 2014. *Vyhnete se chybám v účetnictví: rady, řešení, praktické příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 124 s. ISBN 978-80-247-5433-8.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika a kol., 2013. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2013/2014*. 1. vyd. Praha: Linde Praha a.s., 328 s. ISBN 978-80-7201-916-8.

Finanční správa ČR, 2014. DUprofi: Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály. *Zákon o rezervách - změny od roku 2015*[online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <http://www.du.cz/33/zakon-o-rezervach-zmeny-od-roku-2015>

Finanční správa ČR, 2014. *Finanční správa: Nejvýznamnější změny u daně z příjmů právnických osob od 1. 1. 2015* [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/informace- stanoviska-a-sdeleni/2014/nejvyznamnejsi-zmeny-u-pravnickych-osob-od-1-1-2015-5538>

HNÁTEK, Miloslav, 2015. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*. 1. vyd. Praha: ESAP, 159 s. ISBN 978-80-905899-0-2.

JURČÍK, Radek, 2015. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Vydání: první. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 137 s. ISBN 978-80-7418-176-4.

KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER, 2013. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 2., rozš. vyd. Praha: Grada, 236 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4456-8

KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL, 2013. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 1. vyd. Praha: 1. Vox, Účetnictví a daně, 288 s. ISBN 978-80-87480-13-7.

KOVALÍKOVÁ, Hana, 2013. *Zákon o účetnictví: jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. 3. vyd. Praha: ANAG, 199 s. ISBN 978-80-7263-730-0.

KOVANICOVÁ, Dana, 2012. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. XX.vyd. Praha: Polygon, 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

KUBÁTOVÁ, Květa, 2009. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.

LANDA, Martin, 2008. *Základy účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 254 s. ISBN 978-80-87071-86-1.

LOUŠA, František, 2009. *Zákon o účetnictví v praxi*. 4. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 136 s. ISBN 978-80-247-2942-8.

MARKOVÁ, Hana, 2015. *Daňové zákony 2015: úplná znění platná k 1. 1. 2015*. 24. vyd. Praha: Grada, 270 s. ISBN 978-80-247-5507-6.

MARSHALL, David H, Wayne W MCMANUS a Daniel F VIELE, 2014. *Accounting: what the numbers mean*. Tenth edition. New York: McGraw-HillYkwin, xxvi, 774 s. ISBN 978- 1 -259 -06070-0.

Ministerstvo financí České republiky, 2014. *MFCR: Změny v daňových zákonech v roce 2015* [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-legislativa/2014/zmeny-v-danovych-zakonech-v-roce-2015-19976>

MÜLLEROVÁ, Libuše a Alena VANČUROVÁ, 2003. *Daně v účetnictví*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 253 s. ISBN 80-245-0591-6.

MÜLLEROVÁ, Libuše, Hana VOMÁČKOVÁ a Dana DVOŘÁKOVÁ, 2008. *Účetní předpisy pro podnikatele: komentář*. 2. vyd. Praha: ASPI, 580 s. ISBN 978-80-7357-363-8.

OTAVOVÁ, Milena, Veronika DVOŘÁKOVÁ a Patrik SVOBODA, 2012. *Daně a účetnictví v cestovním ruchu*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, s. 163. Téma (Wolters Kluwer). ISBN 978-80-7357-868-8.

PILAŘOVÁ, Ivana, 2009. *Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2009*. 5. vyd. Praha: ANAG, 169 s. ISBN 978-80247-2999-2.

PILAŘOVÁ, Ivana, 2012. *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.* 4., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 163 s. ISBN 978-80-7357-946-3.

PILAŘOVÁ, Ivana a Jana PILÁTOVÁ, 2013. *Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2013*. 6. vyd. Praha 1: 1. VOX, 199 s. ISBN 978-80-87480-20-5.

PILÁTOVÁ, Jana a Jaroslav RICHTER, 2011. *Pohledávky a jejich řešení v podnikové praxi*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 119 s. ISBN 978-80-7263-678-5.

PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ, 2015. *Daň z příjmů srozumitelně*. Vydání první. Ostrava: Key Publishing, 163 s. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-243-3.

SCHAEFFER, Mary S, 2002. *Essentials of Accounts Payable*. New York: John Wiley, 288 s. ISBN 978-047-1272-809.

SCHIFFER, Vladimír, 2010. *Správně vedené účetnictví*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 280 s. ISBN 978-80-7357-575-5.

Společnost XY, s.r.o., 2016. Interní informace společnosti XY [cit. 2016-04-11]

STROUHAL, Jiří, 2009. *Účetní závěrka*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 306 s. ISBN 978-80-7357-482-6.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2013. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 264 s. ISBN 978-80-247-4702-6.

ÚČETNICTVÍ PODNIKATELŮ, 2016. *Audit: redakční uzávěrka k 1. 1. 2016* Ostrava: Sagit, 191 s. ISBN 978-80-7488-142-8.

ZATLOUKAL, Tomáš, 2008. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 341 s. ISBN 978-80-740-057-7.

ZRALÝ, Zdeněk, 2015. *Přenesení daňové povinnosti se od 1. 4. 2015 výrazně rozšiřuje* [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <http://www.money.cz/ucetni-a-danovy-servis/prenesení-danove-povinnosti-se-od-1-4-2015-vyrazne-rozsiruje/>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DM	Dlouhodobý majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
RPDP	Režim přenesené daňové povinnosti
TH	Technické zhodnocení
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Realizace služeb společnosti (interní podklady společnosti).....	47
Obr. 2 Skladová evidence společnosti XY, s.r.o. (interní poklady společnosti).....	84
Obr. 3 Matice rizik (vlastní zpracování).....	109

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Dlouhodobý majetek k 31. 12. 2014 v tis. Kč (vlastní zpracování)	49
Tab. 2 Zásoby k 31. 12. 2014 v tis. Kč (vlastní zpracování)	50
Tab. 3 Pohledávky k 31. 12. 2014 v tis. Kč (vlastní zpracování)	51
Tab. 4 Časové rozlišení k 31. 12. 2014 v tis. Kč (vlastní zpracování)	52
Tab. 5 Závazky k 31. 12. 2014 v tis. Kč (vlastní zpracování)	53
Tab. 6 Nákladové položky účtu 501 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	55
Tab. 7 Nákladové položky účtu 502 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	57
Tab. 8 Nákladové položky účtu 511 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	57
Tab. 9 Nákladové položky účtu 512 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	58
Tab. 10 Nákladové položky účtu 513 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	58
Tab. 11 Nákladové položky účtu 518 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	59
Tab. 12 Nákladové položky účtu 521 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	61
Tab. 13 Nákladové položky účtu 524 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	62
Tab. 14 Nákladové položky účtu 527 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	62
Tab. 15 Nákladové položky účtu 53x k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	63
Tab. 16 Nákladové položky účtu 543 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	64
Tab. 17 Nákladové položky účtu 546 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	64
Tab. 18 Nákladové položky účtu 548 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	65
Tab. 19 Nákladové položky účtu 549 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	66
Tab. 20 Nákladové položky účtu 551 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	66
Tab. 21 Nákladové položky účtu 558 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	67
Tab. 22 Nákladové položky účtu 568 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	68
Tab. 23 Výnosové položky účtu 602 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	69
Tab. 24 Výnosové položky účtu 604 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	69
Tab. 25 Výnosové položky účtu 611 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	70
Tab. 26 Výnosové položky účtu 641 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	70
Tab. 27 Výnosové položky účtu 644 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	71
Tab. 28 Výnosové položky účtu 648 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	71
Tab. 29 Výnosové položky účtu 602 k 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)	72
Tab. 30 Transformace výsledku hospodaření na základ daně (interní podklady společnosti)	73
Tab. 31 Rizikové oblasti a návrhy řešení (vlastní zpracování)	80

Tab. 32 Návrh skladové evidence (vlastní zpracování)	84
Tab. 33 Časový harmonogram implementace opatření (vlastní zpracování)	106
Tab. 34 Riziková analýza (vlastní zpracování).....	108