

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Aplikace účetních zásad a daňové legislativy

v praxi – zvolený ekonomický subjekt

**Application of accounting principles and taxes
legislation in practice – selected economic entity**

Bc. Tereza Kadeřábková

Plzeň 2023

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Aplikace účetních zásad a daňové legislativy v praxi – zvolený ekonomický subjekt“

vypracoval/a samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 24. 4. 2023

v. r. *Tereza Kadeřábková*

Zásady pro vypracování práce

1. Proved'te literární rešerši analyzované oblasti (účetnictví, daně).
2. Analyzujte účetní a daňové operace ve sledované účetní jednotce.
3. Vyhodno'te správnost a vhodnost společností aktuálně aplikovaných účetních zásad a soulad prováděných operací s daňovou legislativou ČR.
4. Shrňte zjištěné poznatky a navrhňte možná opatření vedoucí ke zlepšení aktuálního stavu (pokud takové možnosti existují).

Poděkování

Ráda bych poděkovala Ing. Marie Černé, Ph.D. za odborné vedení této diplomové práce, za její ochotu, vstřícnost a věcné připomínky při konzultacích. Poděkování patří i společnosti Swisspearl Česká republika a.s. za možnost spolupracovat na praktické části této diplomové práce. Konkrétní poděkování je směřováno hlavní účetní společnosti paní Iloně Sudíkové, která poskytla své praktické zkušenosti ke zpracovávanému tématu. Dále bych ráda poděkovala mé rodině, která mě po celou dobu studia podporovala.

Obsah

Úvod	6
1 Metodika	7
2 Historie a charakteristika účetnictví.....	9
2.1 Historie účetnictví	9
2.2 Význam a charakteristika účetnictví	10
2.3 Účetní systémy	15
2.4 Regulační rámec českého účetnictví	16
3 Účetní principy a zásady	21
3.1 Zásady správného vedení účetnictví	21
3.2 Všeobecné účetní zásady a principy	22
4 Daňová legislativa České republiky	29
4.1 Základní charakteristiky	29
4.2 Daňová soustava České republiky	30
4.3 Přímé daně.....	32
4.4 Nepřímé daně	38
5 Představení podnikatelského subjektu	43
5.1 Swisspearl Česká republika a.s.	43
6 Analýza daňového a účetního prostředí.....	46
6.1 Daňové prostředí účetní jednotky	46
6.2 Vnitropodnikový účetní systém	48
6.3 Současný stav vnitropodnikových směrnic	49
6.4 Vyhodnocení a ustanovení dalšího postupu	52
6.5 Opravné položky k zásobám a výrobkům	54
6.6 Odchylky ve spotřebě surovin.....	57

6.7	Inventarizace dlouhodobého hmotného majetku	67
7	Vyhodnocení procesu úprav účetních směrnic a jejich vliv na účetní zásady	77
7.1	Implementace upravených vnitropodnikových účetních směrnic	77
7.2	Přínosy a doporučení	78
7.3	Závěrečné vyhodnocení	79
	Závěr	81
	Seznam použitých zdrojů	83
	Seznam tabulek	86
	Seznam obrázků	87
	Seznam grafů	88
	Seznam zkratk	89
	Seznam příloh	90
	Přílohy	
	Abstrakt	
	Abstract	

Úvod

Účetnictví a daňová sféra, dvě neodlučitelné oblasti, ovlivňující podnikatelskou sféru nejen v České republice. Účetnictví je bezesporu považováno za základní informační tok poskytující důležitá fakta o finančním vývoji a stabilitě daného podnikatelského subjektu. Společníci, vlastníci, finanční úřady, a nejen ti potřebují znát fakta, která jim může poskytnout jen účetnictví a zásady jej provázející. V okamžiku, kdy podnikatelé pochopí, jak cenným zdrojem informací účetnictví je, mohou i na jeho základě tvořit a přijímat zásadní ekonomická rozhodnutí. A nelze opomenout ani daňovou problematiku, jelikož alespoň jednou daní, figurující v rámci daňové soustavy České republiky, je zatížen každý, kdo se rozhodne podnikat. Daně hrají důležitou roli u všech podnikatelských subjektů, důležitý je i jejich vliv na čistý provozní zisk.

Právě problematikou všeobecných účetních zásad (principů) a daňové legislativy se zabývá tato diplomová práce. Teoretická východiska v první části práce byla volena za účelem jejich následné aplikace na reálném podnikatelském subjektu. Přesněji na podnikatelském subjektu Swisspearl Česká republika a.s. pohybující se na českém trhu přes 100 let. Autorka volila toto téma z důvodu jeho zajímavosti a možnosti rozpracovat výše zmíněnou problematiku pomocí odborných řešerů.

Z obsahového hlediska se diplomová práce člení na dvě hlavní části, teoretická východiska a následná praktická aplikace. Teoretická část práce cílí na definování základních východisek: historie a charakteristika účetnictví, účetní systémy, všeobecné účetní zásady (principy). V práci je dále charakterizována problematika daňové soustavy a jednotlivých daní, včetně vysvětlení jednotlivých funkcí vybíraných daní. Praktická část se zaměřuje na aplikování vybraných účetních zásad a daní v rámci zvoleného ekonomického subjektu. Data pro praktickou část byla získána díky spolupráci s hlavní finanční účetní společností Swisspearl Česká republika a.s. Kooperace s účetní jednotkou pomůže identifikovat oblasti typické pro výrobní závod z účetního a daňového hlediska.

Cílem kvalifikační práce je zefektivnění způsobu nastavení aktivit podniku v daňové a účetní oblasti, připravit návrh změn v účetních směrnících, které jsou provázány s aplikací základních účetních zásad a principů. Z vytvořených návrhů identifikovat přínosy plynoucí z úprav vnitropodnikových účetních směrnic.

1 Metodika

Diplomová práce zpracovaná na téma aplikování účetních zásad a daňové legislativy do podnikatelské praxe podléhá metodickým prvkům umožňující její vyhotovení. Stanovení metodických prvků, či metod práce, je klíčové pro sestavení kvalitního obsahu kvalifikační práce.

Před samotnou tvorbou diplomové práce byla provedena rešerše odborných zdrojů, na jejichž základě byl konstruován hrubý obsah práce. Samotná rešerše pomohla lépe pochopit zpracovávanou problematiku účetních zásad a daňové legislativy a současně poskytla základní přehled publikací zpracovávajících dané téma.

Diplomová práce je členěna do dvou hlavních kapitol. První část práce zpracovává kapitoly poskytující teoretický základ pro řešenou problematiku. Kapitoly vymezují teoretická východiska finančního účetnictví a daňové soustavy ČR. K vytvoření kvalitního teoretického podkladu byly využity odborné publikace pocházející od českých i zahraničních autorů (literární rešerše). Tento krok autorce umožnil nahlédnout na řešenou problematiku z pohledu více autorů. Hlavní kapitoly teoretické části kvalifikační práce jsou zaměřeny na historii a charakteristiku účetnictví, definují účetní systémy, legislativní rámec účetnictví a následně všeobecné účetní zásady a principy. Teoretická východiska byla dále zpracována pro problematiku daní, daňové soustavy v ČR a jednotlivé daně aplikované na území České republiky a jejich právní úpravu. V rámci teoretické části byla analyzována výše uvedená témata, sloužící jako podklad pro druhou část práce.

Druhá část diplomové práce cílí na praktickou aplikaci získaných teoretických poznatků. Na praktické části práce spolupracovala autorka s podnikatelským subjektem Swisspearl Česká republika a.s. Spolupráce s tímto ekonomickým subjektem umožnila komparaci nabytých teoretických znalostí s jejich reálnou aplikací v rámci fungujícího podniku. Data pro praktickou část byla získávána pomocí interview s hlavní finanční účetní společnosti, paní Ilonou Sudíkovou. Dále byl autorce poskytnut přístup k interním zdrojům a souborům, potřebným pro důkladné pochopení všeobecných účetní zásad a daňové problematiky v praxi. Kooperace s účetní jednotkou umožnila vytvořit kapitoly zabývající se představením vybraného podniku, analýzou aplikace účetních zásad a daní ovlivňujících hospodaření ekonomického subjektu.

V závěru práce došlo ke komparaci informací získaných a popsanych v teoretické části práce s praktickým užitím tohoto základu, což umožnilo autorce vytvořit příslušné závěry. Na jejich základě bylo možné zpracovat návrhy umožňující navýšení efektivity realizovaných metod v oblasti účetnictví v rámci aktivit sledovaného subjektu.

2 Historie a charakteristika účetnictví

2.1 Historie účetnictví

Účetnictví provází lidstvo již po mnoho staletí, jeho existenci si lidé z počátku neuvědomovali, a tak nelze stanovit jednoznačné datum jeho vzniku. Ovšem s jistotou lze konstatovat, že s vývojem lidstva se vyvíjela i forma vedení účetnictví. Tento obor si prošel množstvím úprav a změn, než se vyvinul do té podoby, kterou aktuálně má. Datum vzniku sice není známé, ale jedna z prvních forem účetnictví byla zaznamenána již 3 000 let př. n. l. v Mezopotámii, kde lidé s rozvojem písma začali rozvíjet i znalosti ekonomického směru. Jako příklad lze uvést evidenci pohybu majetku či dluhů pomocí zářezů do kostí, uzlů a později i ve formě jednoduchých tabulek. S tímto obdobím se pojí i první evidence daňových závazků a způsob jejich výpočtu. Účetnictví pomáhalo vnášet řád a alespoň částečně eliminovalo spory mezi obchodníky. Ti měli díky účetnictví možnost ověřování si velikosti dluhu či velikosti objednávky (Bartková, 2016).

S počátkem nového letopočtu je v Evropě zaznamenán úpadek účetnictví, jenž je spojen především s poklesem gramotnosti. Následně se účetnictví objevuje ve větší míře až ve 12. století. S rozvojem jednotlivých ekonomik a hospodářským růstem docházelo k rozvoji evidence transakcí mezi obyvateli. Ve společnosti měli ekonomové či účetní vždy důležitou roli a byli považováni za ctěné občany. Vlastní činností se podíleli na budování měst, rozvoji obchodu a kapitálového trhu či peněžního systému. S růstem ekonomik rostla i důležitost evidence transakcí a majetku. Účetní se časem stali nepostradatelní (Janhuba, 2017).

Ač si lidé byli vědomi, jak používat účetnictví, ne vždy správně využívali jeho nástroje a kontrolní mechanismy. I přesto byli schopni kvalitně zpracovávat data a vytvořit páteř pro současné účetnictví. První pojednání o podvojném účetnictví se eviduje roku 1494. Za jeho vznikem stojí Luca Pacioli. Otec účetnictví, jak je často Pacioli označován, vydal na konci 15. století učebnici „Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita“ jejíž součástí je traktát „Particularis de computis et scripturis“. Publikování traktátu vnáší do účetnictví evidování na oboustranném formátu účtů tzv. podvojně účetnictví (Má dáti, Dal). Ve zmíněném traktátu je řešena nejen problematika podvojněho účetnictví, ale jsou zde i informace o účetních knihách a jejich

uzavírání na konci období, účtování pracovních cest, zisku a ztrátě aj. (Březinová & Munzar; 2008).

Jednotnost v evidování a účtování přinesl až nástup období kapitalismu. Na účetnictví tak začaly být kladeny nové nároky. Dle Březinové a Munzara (2008) se jednalo především o nároky na:

- ustálenou formu (účetní systém),
- přizpůsobení se novým nárokům uživatelů,
- všeobecnou srozumitelnost,
- nulovou subjektivnost,
- obsahovou samostatnost.

2.2 Význam a charakteristika účetnictví

2.2.1 Definice účetnictví

Tak, jak existují neshody ve specifikování doby vzniku účetnictví, je mezi odborníky evidována i nejednota při stanovení definice účetnictví. Autoři pracují s podobnými pojmy, někteří vnášejí do definic pojmy nové, i přesto jsou schopni účetnictví určitým způsobem vystihnout. Každý z autorů přikládá účetnictví jiné hodnoty, jak lze vidět v následujících definicích.

Mott (2008) definuje účetnictví dle Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) v následujících bodech: „The classification and recording of monetary transactions. The presentation and interpretation of the results of those transactions in order to assess performance over a period and the financial position at a given date. The monetary projection of future activities arising from alternative planned courses of action.” Dle definice institutu CIMA je účetnictví možné chápat jako systém sledující peněžní transakce, jejich následnou prezentaci a interpretaci s cílem posoudit finanční výkonnost a stabilitu. Dále účetnictví umožňuje na základě peněžních toků a historických dat částečnou predikci vývoje (Mott, 2008).

Americká účetní asociace (American Accounting Association) na základě autorů Anthony & Reece (1995, str. 8) definuje účetnictví jako: „... the process of identifying measuring, and communicating economic information to permit informed judgments and decisions by users of the information.“ Definice vznikla pod záštitou této organizace

považuje účetnictví především za proces identifikování, měření či sdělování ekonomických informací uživatelům, kteří se na jejich základě rozhodují (Anthony & Reece, 1995, str. 8).

S dalšími definicemi přicházejí i čeští odborníci a autoři. Jedna z českých definic pochází i od Bokšové (2013, str. 44), která představuje účetnictví jako: „... část informačního systému, který zjišťuje, měří, zaznamenává, třídí a zpracovává data a předkládá finanční informace o ekonomické entitě.“

Poslední vybraná definice pochází od Malíkové a Horáka (2010), kteří účetnictví považují za vědní disciplínu. Jedná se o disciplínu zabývající se evidováním ekonomických činností účetní jednotky, které jsou registrovány v určitém sledu.

2.2.2 Předmět účetnictví

Samotnou podstatu účetnictví definuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 2, předmět finančního účetnictví. Způsob evidence je závislý na rozsahu vedení účetnictví v dané účetní jednotce. Uvedený paragraf popisuje předmět podvojného účetnictví jako způsob, kterým lze sledovat stav a pohyb majetku a ostatních aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv. Dále eviduje hodnotu a pohyb nákladů, výnosů a výsledku hospodaření. V případě jednoduchého účetnictví jsou za předmět účetnictví považovány příjmy, výdaje, majetek a závazky. Účetnictví podává celistvý pohled na veškeré složky ekonomických subjektů. Jedná se o ucelený systém informací zobrazující majetkovou strukturu, zdroje krytí majetku a současně přehled o výnosech a nákladech tvořící výsledek hospodaření (Šteker & Otrusinová, 2016).

2.2.3 Význam a funkce účetnictví

I když účetnictví prošlo dlouhým vývojem, jeho základní funkce a poslání zůstaly neměnné. Podnikatelé považují účetnictví za jeden z nejdůležitějších zdrojů ekonomických informací, které mají jistou míru kvality. Poskytované informace vypovídají o hospodářské činnosti dané účetní jednotky, jsou přesně obsahově vymezené. Definování významu účetnictví je spojeno s informacemi. Informace hrají velkou roli v ekonomických rozhodnutích, s čímž se pojí i dopady přijatých rozhodnutí. Pro jejich důležitost je klíčová srozumitelnost, přesnost a věrnost zobrazených ekonomických jevů. Další důležitou vlastností je včasnost získání potřebných dat. Naplněním uvedených

vlastností roste kvalita dat a je snazší na jejich základě provádět důležitá ekonomická rozhodnutí (Novotný, 2019).

Za základní funkci účetnictví lze považovat poskytování věrohodných informací uživatelům. Jedná se o informace o finanční stabilitě a ekonomickém vývoji, dále o výnosnosti vložených prostředků či stanovení měřítka solventnosti. Získaná data by se neměla zaměřovat pouze na čas minulý, ale na jejich základě by měli být odpovědní pracovníci schopni předvídat stav a vývoj budoucí. Na základě správně zpracovaných dat je možné předpovídat další vývoj jednotlivých hodnot či ukazatelů. Jejich budoucí hodnota je důležitá především pro bankovní sektor, investory aj. (Novotný, 2019).

Potřeba uživatelů vyžadovat po účetních jednotkách informace je pro ně přirozená a podstatná. Především externí uživatelé většinou vyžadují informace z důvodu investičních příležitostí a je pro ně logické ověřovat si, zda je pro ně investice bezpečná a výhodná. Účetní jednotky jsou si tohoto vědomy a vytváří zprávy pro dané uživatele, ve kterých obdrží veškeré potřebné informace. Tímto postupem je značně sníženo riziko pro investující stranu a podniky se mohou dostat i k výhodnějším nabídkám (Wahlen a kol., 2019).

Se základní funkcí účetnictví – poskytování informací, souvisí i jejich uživatelé, které lze rozdělit do dvou základních skupin. Jejich rozdělení ovlivní, k jakým informacím mají přístup, v jakém množství je obdrží apod. Uživatelé jsou dle Šteker (2020) členěni do dvou skupin, na uživatele:

- **Interní** – Jak již označení naznačuje, jedná se o pracovníky z vnitřní struktury ekonomického subjektu. Mezi interní uživatele spadají vlastníci, manažeři a zaměstnanci. Tito uživatelé čerpají informace z interních systémů a zpracovávají je v rámci náplně pracovního výkonu.
- **Externí** – Druhá skupina uživatelů je tvořena lidmi mimo obchodní společnost. Jedná se především o bankovní společnosti, pojišťovací instituce, finanční úřady, odběratele, dodavatele, soudy, policii, veřejnost či potenciální investory. Pro jejich účely ekonomické subjekty vytváří veřejné zprávy obsahující informace, z nichž mohou tyto uživatelé čerpat potřebná data.

Informační funkce není jedinou funkcí účetnictví, existuje i řada dalších funkcí, které se vzájemně prolínají.

Mezi další podstatné funkce lze zařadit dle autorů Sedláček (2016) a Novotný (2019):

- **Funkci registrační** – spočívá ve vedení soustavných zápisů popisujících ekonomické jevy, propojuje ekonomické dokumenty s účetními zápisy.
- **Funkci dispoziční** – poskytuje data klíčová pro řízení ekonomického subjektu a podklady pro rozhodovací procesy.
- **Funkci kontrolní** – umožňuje realizovat kontrolu jednotlivých složek (aktiv či pasiv), ověřuje správnost zadaných a vykazovaných údajů.
- **Funkci dokumentační** – předmětem funkce je archivace a uložení dokladů s hospodářskými záznamy v souvislosti s funkcí daňovou a důkazní.
- **Funkci daňovou** – sloužící jako podklad pro daňovou povinnost a jiné daňové účely.
- **Funkci důkazní** – ochranný prvek při vedení soudních sporů či při vzniklých nesrovnalostech.

2.2.4 Organizace podnikového účetnictví

V souvislosti s definováním významu a hlavních funkcí, lze účetnictví rozčlenit na dvě části podnikového účetnictví. Dané účetní články jsou závislé na předávání informací stanoveným uživatelům a jejich cílem je uspokojovat požadavky jak uživatelů interních, tak i externích. Oba články jsou upraveny tak, aby byly schopny poskytovat data, která jsou pro daného uživatele klíčová a je na jejich základě schopen činit potřebná rozhodnutí. Lze konstatovat, že data přehledná např. pro účetní nebudou mít stejnou vypovídací schopnost pro potenciálního investora. Z tohoto důvodu je důležité brát v potaz oba články podnikového účetnictví. Podnikové účetnictví se dle Šteker a Otrusínová (2016) člení na:

- manažerské účetnictví,
- finanční účetnictví.

Cílem manažerského účetnictví je poskytovat ekonomická data, která jsou nutná pro fungování a řízení podnikatelského subjektu. Lze tvrdit, že manažerské účetnictví slouží výhradně interním uživatelům, jelikož velmi často pracuje s důvěrnými informacemi. Data získaná manažerským účetnictvím umožňují sledovat ekonomický vývoj a jeho kontrolu, čímž zefektivňují proces řízení uvnitř daného podniku. Důležité je také poznamenat, že manažerské účetnictví není upravováno žádným právním

předpisem. Forma realizace této účetní soustavy tak leží v rukách ekonomického subjektu. Nejčastěji je upravováno interní směrnici popisující aplikované postupy a metody. Manažerské účetnictví zahrnuje: kalkulace nákladů výkonů, tvorbu rozpočtů a finančních plánů, rozhodovací úlohy aj. Manažerské účetnictví poskytuje data finančnímu účetnictví. Jsou to data, která se týkají oceňování zásob a dlouhodobého majetku vytvořených vlastní činností. Pro finanční účetnictví se jedná o důležitý zdroj dat (Landa, 2008).

Výše zmíněné manažerské účetnictví se specifikuje možností členění informací o jednotlivých odděleních, výkonech, výrobních procesech či výrobcích, což umožňuje řídit a zefektivňovat klíčové procesy. Finanční účetnictví je úplným opakem a podává informace o finanční stabilitě a výkonnosti podnikatelského subjektu jako celku. Poskytované informace jsou v kontextu s mezoprostředím podniku, do kterého se řadí: dodavatelé, zákazníci, veřejnost, konkurence, finanční a státní instituce a ostatní externí uživatelé. Pro účely uživatelů jsou data transformována do podoby finančních výkazů, které ekonomický subjekt následně zveřejní. Data již nejsou členěna dle jednotlivých procesů či výrobků, jako tomu bylo u manažerského účetnictví. V závislosti na dodržení jednotné formy účetních výkazů musí účetní jednotky informace zaměřit na majetek, závazky a výsledek hospodaření. Finanční účetnictví je upravováno právními předpisy, které obsahuje kapitola 2.4. (Šteker & Otrusinová, 2016).

2.2.5 Účetní soustavy

V rámci výše zmíněných článků podnikového účetnictví je podstatné specifikovat účetní soustavy. Teoretické zdroje pracují se třemi pojmy, jedná se o podvojný, jednoduchý a kamerální účetnictví.

Účetnictví v České republice je založeno na podvojném účetnictví. Již samotný zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v rámci definování předmětu účetnictví, uvádí účtování podvojnými zápisy. Princip podvojnosti je pro tento účetní systém základním stavebním kamenem. O každé realizované transakci musí v účetnictví vzniknout dva závislé účetní zápisy. Podvojný zápis se týká sledování stavu aktiv, pasiv, nákladů a výnosů. O všech transakcích musí být účtováno v odpovídajícím účetním období, se kterým časově a věcně souvisí. Podvojný účetnictví lze vést jak v plném, tak ve zjednodušeném rozsahu. Rozsah vykazovaného účetnictví je závislý na splnění podmínek uvedených v zákoně

č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jedná se např. o typ účetní jednotky, velikost jednotky atd. (Králová & Hejret, 2020).

Jednoduché účetnictví je taktéž upravováno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jako účetnictví podvojně. Typické pro danou účetní soustavu je sledování účetní jednotky na bázi peněžního toku. Podnikatelská jednotka v průběhu účetního období eviduje příjmy a výdaje do účetního deníku. Do roku 2003 mohlo být jednoduché účetnictví vedeno pouze fyzickými osobami. Z důvodu následné právní reformy musely fyzické osoby evidovat účetnictví pomocí daňové evidence upravované zákonem č. 586/1992 Sb., zákon České národní rady o daních z příjmů. V roce 2016 vešla v platnost novela zpřístupňující jednoduché účetnictví, ale pouze podnikatelům podnikajícím ve formě právnické osoby za splnění definovaných podmínek. Podnikatelé nesmí být plátcí daně z přidané hodnoty, evidují příjmy a majetek do výše 3 mil. Kč a jsou evidováni jako vybraný druh organizace. Důležité je také podotknout, že účetní jednotky nejsou povinny vést jednoduché účetnictví, a mohou se od počátku své existence rozhodnout pro účetnictví podvojně (Králová & Hejret, 2020; Hakalová & Pšenková, 2019).

Jako poslední účetní soustavu lze uvést kamerální účetnictví. Aktuálně se jedná již o mrtvou účetní soustavu, která byla na území České republiky naposledy použita v 2. polovině 20. století. Kamerální účetnictví bylo založeno na podobném principu jako jednoduché účetnictví – evidování příjmů a výdajů účetní jednotky. Hlavním úkolem bylo sledovat platební povinnost daného subjektu. Kameralistika byla využívána především účetními jednotkami ve státní správě (Krajčová a kol., 2014).

2.3 Účetní systémy

Mezi hlavní účetní systémy se v současné době řadí US GAAP a IAS/IFRS. Oba systémy prošly dlouhým vývojem a pokrývají všechny oblasti účetnictví. V době, kdy hraje harmonizace a sjednocování důležitou roli, dochází k jejich pomalé konvergenci.

US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles) – Všeobecně uznávané účetní standardy se řadí mezi nejstarší a nejpropracovanější soubor účetních požadavků. Jak již název napovídá, za jejich vznikem stojí Spojené státy americké. Hlavním cílem je poskytovat účetní standardy pro sestavování a vykazování účetních závěrek u kapitálových společností s cennými papíry veřejně obchodovatelnými na burze. US GAAP předává informace především externím uživatelům, jako jsou banky, investoři

a jiné zájmové skupiny. Systém byl navržen takovým způsobem, že jej není možné uskutečnit pod státním dozorem a také není schopen zajistit kvalitní výkon daňové správy. Vznik účetního systému byl motivován zefektivněním toku informací mezi kapitálovými společnostmi a investory. Jedná se o poměrně složitý systém národní regulace účetnictví. Systém obsahuje nejen standardy pro finanční účetnictví, ale velké množství dalších standardů, za jejichž vznikem stojí uznávané americké instituce. Díky vysokým kvalitám US GAAP standardů je lze aplikovat na všech světových burzách. Až do vzniku IAS/IFRS neměl US GAAP na půdě světového kapitálového trhu konkurenci. US GAAP stál v počátcích harmonizace účetního výkaznictví (Kovanicová, 2004).

V 60. letech minulého století vznikly na druhé straně Atlantického oceánu Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, též IFRS. Standardy původem z Londýna mají obdobnou náplň jako US GAAP, též se zabývají prezentací a sestavováním finančních výkazů vznikajících na základě dat z účetní uzávěrky. IASC původně vydávající standardy, vystupující jako soukromá společnost v počátcích 21. století, zaznamenala organizační přeměnu do formy nadace (IASCF). Nově vzniklé standardy vycházejí již pod zkratkou IFRS a postupně nahrazují standardy staršího data vydání. Cílem nadace IASCF je dosáhnout celosvětové jednoty v účetním výkaznictví kótovaných společností.

Může vyvstávat otázka, proč IFRS vznikl, když podobnou problematiku již dlouho před ním řešil US GAAP. US GAAP vznikl ve Spojených státech a byl vytvořen, aby dokonale vyhovoval tržnímu, ekonomickému a právnímu prostředí na území USA. Jednoduše řečeno, dokonale vyhovuje americkým účetním jednotkám, ale je náročné jej aplikovat do ekonomik jiných zemí. Tato skutečnost byla důvodem pro vznik IFRS, které jsou již od počátku své existence koncipovány do nadnárodní formy a bez vlivu konkrétní národní regulace (Kovanicová, 2012).

2.4 Regulační rámec českého účetnictví

V každé zemi může regulace účetnictví probíhat jinou formou. Regulace může ležet v rukách státních organizací či být svěřena soukromým profesním organizacím. Dále je potřeba zmínit, že předmětem regulace je pouze účetnictví finanční nikoliv účetnictví manažerské. Účetní jednotky se v ČR musí řídit nejen místně vytvořenými předpisy, ale i předpisy přicházejícími z půdy Evropské unie, jíž jsme členové. Právní předpisy vnáší řád do oblasti účetnictví, čímž podporují přehlednost, poctivost, brání zneužívání

účetnictví a zlepšují jeho vymahatelnost. V České republice upravuje účetnictví mnoho zákonů, mezi 3 hlavní právní předpisy, jimiž se řídí podnikatelské subjekty, se řadí:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Vyhláška č. 500/2002 Sb.,
- České účetní standardy.

Výše uvedené předpisy rozhodně nejsou jediné předpisy regulující účetnictví v České republice, jsou však považovány za základní předpisy. Jako další legislativní normy regulující účetnictví lze označit: Obchodní zákoník, Daňové zákony, Direktivy EU, směrnice IAS/IFRS či vnitřní účetní směrnice vytvářené účetními jednotkami (Altaxo.cz, 2022).

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

Od roku 1991 je v platnosti základní legislativní opora českého účetnictví, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ), který si za svou dobu platnosti prošel mnoha aktualizacemi. Tyto novely zvyšují flexibilitu a schopnost reagovat na aktuality vznikající na půdě účetnictví. ZoÚ je nejvyšší právní předpis zabývající se úpravou účetnictví v ČR. Obsah ZoÚ, jenž je v souladu s právem EU, cílí v první části především na předmět účetnictví, kategorizaci účetních jednotek a jejich definování. Druhá část zákona se zaměřuje na rozsah vedení účetnictví, účetní dokumenty (knihy, zápisy) a dále také definuje účetní osnovu. ZoÚ má celkem devět částí řešící účetní závěrku, problematiku oceňování a inventarizaci, archivaci účetních záznamů či zveřejňování nefinančních dat. Zákon nejen, že stanovuje povinnosti účetních jednotek, ale pamatuje i na stanovení penalizací a pokut při neplnění výše předepsaných povinností. ZoÚ neopomíjí ani všeobecně uznávané účetní zásady a principy, které lze nalézt v jednotlivých paragrafech tohoto právního předpisu. Všechny zásady a principy budou detailně rozebrány v následujících kapitolách (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

2.4.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Součástí českých účetních předpisů je i prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., jedná se o vyhlášku určenou přímo pro účetní jednotky, které jsou podnikateli. Vyhláška zpracovává části ZoÚ a provádí podnikatele jejich problematikou, především účetní závěrku. V úplném úvodu prováděcí vyhlášky jsou představeny účetní jednotky, na jejichž činnost se vyhláška vztahuje. Hlavním tématem vyhlášky je sestavení a rozsah

účetní závěrky. Nelze opomenout ani specifikaci a obsahové vymezení položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přehledu o peněžních tocích či změnách vlastního kapitálu. Tato problematika je ve vyhlášce zpracována nejen v teoretických východiscích, ale i se vzory finančních výkazů nacházejících se v příloze předpisu. V detailnějším zpracování je zde možné nalézt účetní metody (oceňování a odpisování majetku, opravné položky aj.) a konsolidovanou účetní závěrku (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

2.4.3 České účetní standardy pro podnikatele

Pro zajištění jednoty při aplikaci účetních metod účetními jednotkami vydalo Ministerstvo financí ČR (dále jen MFČR) jednotné účetní standardy. Vydání Českých účetních standardů (dále jen ČÚS) je zakotveno v ZoÚ v § 36. Ve stejné legislativě je také uvedeno, že zákony či standardy může tvořit a upravovat Ministerstvo financí České republiky. Cílem bylo i dosažení lepší srovnatelnosti účetních závěrek zveřejňovaných účetními jednotkami. Standardy přibližují problematiku účetních metod a postupů účtování. V rámci předpisu jsou charakterizovány dva typy účetních jednotek. Jedná se o jednotky, které mají povinnost postupovat dle standardů a jednotky mající možnost se od standardů odchýlit. Druhá skupina jednotek musí zaručit věrný a poctivý obraz vykazovaného účetnictví. Všech 23 standardů musí být v souladu se ZoÚ, z čehož vyplývá, že aplikace ČÚS je chápána jako plnění ustanovení o účetních metodách nacházejících se v ZoÚ (Šteker & Otrusínová, 2016).

2.4.4 Vnitřní účetní směrnice

Vnitřní účetní směrnice, též označovány jako vnitropodnikové účetní směrnice, tvoří základní kostru pro popis účetních metod a postupů uplatňovaných vybranou účetní jednotkou. Jedná se o soubor pravidel, podmínek a povinností, kterými jsou pracovníci povinni se řídit. Účetní jednotky vypracovávají účetní směrnice v souladu s platnou legislativou upravující oblast účetnictví. Směrnice by měly být pravidelně aktualizovány, aby byly schopny reagovat na změny v legislativě. Včasnou aktualizací si účetní jednotky zajistí správně aplikované účetní postupy (Šteker & Otrusínová, 2016).

Vnitropodnikové účetní směrnice mohou být vydávány v různých podobách jako oběžníky, dopisy či metodické směrnice. Nejdůležitější částí je ovšem obsah směrnice. Hlavním úkolem účetní směrnice je definovat a stanovit postup pro účetní problematiku, kterou se účetní jednotka zabývá a je pro ni typická (Kovalíková, 2018).

Vypracováním vnitropodnikových účetních směrnic vznikne účetní jednotce metodický přehled všech uplatňovaných postupů. Definováním účetních postupů dojde k sjednocení řešených problémů, které mohou uvnitř účetní jednotky vzniknout. Účetní směrnice napomáhají s dodržováním účetních zásad a principů stanovených platnou legislativou. Je žádoucí, aby byly postupy aplikované účetní jednotkou zpracovány písemně, protože není možné nechat pracovníky postupovat na základě jejich paměti. Tvorba jednotných účetních směrnic umožňuje zainteresovaným pracovníkům lépe se orientovat v účetní problematice. Zpracováním směrnic si účetní jednotka nastaví kontrolní mechanismy, které se následně lépe dodržují (Kovalíková, 2018).

ZoÚ ustanovuje, že účetnictví má být vedeno správně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem, který zaručuje trvanlivost účetních záznamů. Zpracováním účetních směrnic je vytvořen systém vnitřního řízení napomáhající dosažení všech zmíněných vlastností (Louša, 2014).

Tvorba některých účetních směrnic je dle předpisů povinná. Dle Kovalíkové (2018) se jedná o tyto směrnice:

- účtový rozvrh, odpisový plán,
- podpisové záznamy, identifikování druhů zásob,
- oceňování majetků a závazků,
- časové rozlišování apod.

Při tvorbě účetních směrnic je vhodné držet se základních zásad. Vytvořené účetní směrnice by měly být logické, přehledné, stručné a srozumitelné. Pro účetní témata by měly být přesně vymezeny postupy. Definované postupy je nutné shrnout do jednotné podoby (Šteker a Otrusínová, 2016).

Správně sestavené vnitropodnikové účetní směrnice zohledňující platnou legislativu mají dle Truhlářové (2013) následující funkce:

- **směrnice jsou komunikačním nástrojem** – jejich tvorbou dochází k eliminaci nedorozumění a nejasností,
- **směrnice standardizují postupy** – jednota v aplikovaných postupech je důležitá pro konstantnost vytvořených dat,
- **směrnice pomáhají automatizovat postupy** – zefektivnění postupů, vytvoření návodu, jak zpracovávat účetní problematiku.

- **směrnice mají obrannou funkci** – v případě kontroly ze strany externích jednotek (auditoři, finanční úřady) je účetní jednotka schopna dokázat pořádek v aplikovaných postupech.

3 Účetní principy a zásady

3.1 Zásady správného vedení účetnictví

Dříve, než budou představeny všeobecné účetní zásady, bylo by vhodné představit zásady pro vedení účetnictví ve správné formě. Přesněji lze tyto zásady specifikovat jako základní kvalitativní požadavky na účetní informace uvedené v účetní závěrce, jejichž cílem je zvyšovat užitečnost uvedených dat. Tyto vlastnosti definuje ZoÚ, jenž v § 8 udává 6 základních charakteristik pro účetní informace, které musí účetní jednotky dodržovat. Níže uvedené charakteristiky se prolínají všeobecnými účetními zásadami a principy. V § 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví je možné nalézt tyto charakteristiky účetních informací (správnost, úplnost, průkaznost, srozumitelnost, trvalost a přehlednost). Sedláček (2004) tyto vlastnosti dále rozpracovává:

- **Správnost** účetnictví je zajišťována dodržováním povinností stanovených právními předpisy upravující oblast účetnictví. Právní předpisy jsou dodržovány a nedochází k obcházení jejich účelu.
- **Úplnost** účetnictví představuje zaúčtování všech transakcí v účetních knihách za odpovídající období (časová i věcná souvislost). Na základě těchto zápisů je vytvořena účetní závěrka, vystavena výroční zpráva a jsou uveřejněny doplňující dokumenty. Všechna data obsažená v účetní závěrce musí být účetní jednotka schopna doložit.
- **Průkaznost** evidovaných transakcí značně navyšuje důvěryhodnost jednotky. Průkaznost účetnictví je zajišťována schopností průkazně doložit všechny účetní záznamy a případy, a dále také realizováním pravidelné inventarizace.
- **Srozumitelnost** je dána možností určit jednoznačně a spolehlivě obsah účetních případů vzniklých vystavením účetních dokladů. Srozumitelnost musí být zajištěna jednak jednotlivě, ale i v souvislostech za dodržení průkazné vazby mezi dokladem a účetním záznamem.
- **Trvalost** evidovaných účetních záznamů je dána schopností a povinnostmi účetní jednotky archivovat účetní doklady a záznamy po nutnou dobu stanovenou příslušným zákonem.

- **Přehlednost** účetnictví je částečně navázaná na trvalost účetních záznamů. Účetní jednotka zajišťuje přehlednost účetní dokumentace nejprve pomocí řádného uspořádání všech dokumentů a jejich následnou archivací.

3.2 Všeobecné účetní zásady a principy

Všeobecné účetní zásady vychází z právních předpisů upravujících účetnictví v ČR, přesněji ze ZoÚ, vyhlášek a českých účetních standardů. Zásady samy o sobě nefigurují jako samostatný předpis. Soubor účetních zásad představuje základní pravidla účetního smýšlení, jehož respektování a dodržování je povinné pro všechny účetní jednotky řídicí se českou legislativou. Níže lze vidět přehled vybraných účetních zásad a principů dle Šteker a Otrusinová (2016):

- zásada věrného a poctivého zobrazení,
- zásada účetní jednotky,
- zásada neomezeného trvání účetní jednotky,
- zásada nezávislosti účetních období (akruální princip),
- zásada stálosti metod (konzistence),
- zásada významnosti (materiality),
- zásada zákazu kompenzace,
- zásada opatrnosti,
- zásada objektivit účetních informací,
- zásada oceňování v historických cenách,
- zásada vymezení okamžiku realizace,
- zásada přednosti obsahu před formou,
- princip podvojnosti,
- princip souvztažnosti,
- princip dokumentace (dokladovosti),
- bilanční princip,
- princip bilanční kontinuity.

3.2.1 Zásada věrného a poctivého zobrazení

Účetnictví má velkou vypovídací schopnost nejen pro interní pracovníky, ale i pro lidi pocházející z okolí účetní jednotky. Zaměstnanci mohou touto formou kontrolovat

hospodaření firmy. Ostatní uživatelé, např. investoři, čerpají z výstupů účetnictví a činí na jejich základě investiční rozhodování. Všechny účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby podávalo věrný a poctivý obraz skutečnosti. Účetní závěrka musí podávat věrohodné informace a poctivě informovat o finanční stabilitě účetní jednotky. Vykazované hodnoty musí být v souladu s aplikovanými účetními metodami. Zásadu poctivého a věrného zobrazení lze považovat za nadřazenou ostatním zásadám a principům. Tento názor je možné potvrdit definováním základního cíle účetnictví. Účetní jednotky jsou povinny podávat věrný a poctivý obraz o stavech a pohybech jednotlivých účetních složek v peněžním vyjádření. Na hlavní účetní zásadu se odvolává ve svém znění i ZoÚ v § 7. Pro pochopení této účetní zásady je důležité definovat pojmy poctivé a věrné zobrazení. Za věrné zobrazení lze považovat obsah položek účetní závěrky odpovídající skutečnému stavu, kdy daný stav je v souladu s účetními metodami. Účetnictví je poctivé pouze v případě, kdy využívá účetní metody způsobem vedoucím k dosažení věrnosti (Šteker & Otrusínová, 2016).

3.2.2 Zásada účetní jednotky

Účetní zásada vymezení účetní jednotky spočívá v definování ekonomického celku, který vede a vykazuje účetnictví jako jeden soubor. Ekonomický celek představuje účetní jednotku, jejímž úkolem je vést účetnictví, tj. sledovat výnosy, náklady a jiné. Účetní jednotky je možné na základě organizačních struktur členit na střediska, která povedou detailnější účetnictví (tzv. manažerské účetnictví). Ovšem v rámci výkazů jsou všechny evidované hodnoty vykazovány za celou účetní jednotku, bez ohledu na interní členění. V případě, že je účetní jednotka součástí celku či skupiny podniků, tzn. má mateřskou či sesterské společnosti, vystupuje každá účetní jednotka sama za sebe. Každá účetní jednotka eviduje vlastní transakce a vykáže svůj výsledek hospodaření. Až takto učiní všechny celky skupiny, dojde k tzv. konsolidaci. Cílem konsolidace je shrnout obdržené hodnoty od členů uskupení a vytvořit souhrnné výkazy (Skálová a kol., 2021).

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví definuje účetní jednotky v § 1, jedná se o tyto ekonomické celky:

- právnické osoby se sídlem v ČR,
- fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku,
- organizační složky státu,
- zahraniční osoby podnikající na území ČR dle zvláštních předpisů aj.

3.2.3 Zásada neomezeného trvání účetní jednotky

Pro naplnění této všeobecné účetní zásady vychází účetní jednotka z předpokladu, že bude dál a nepřetržitě pokračovat ve své ekonomické činnosti. Dále, že neexistují skutečnosti, které by ji ohrožovaly či omezovaly její činnost v dohledné budoucnosti. Za dohlednou budoucnost je považováno následujících 12 měsíců, ve kterých se jednotka zavazuje pokračovat bez omezení činnosti. Tuto skutečnost popisuje i § 7 ZoÚ. Zásada neomezeného trvání je důležitá především pro externí uživatele v případě, že se rozhodují o investování do účetní jednotky a bylo by pro ně nesmyslné investovat do končící společnosti či společnosti v likvidaci. Pokud účetní jednotka ví, že dojde k ukončení činnosti, a neinformuje své okolí, porušuje zásadu reálného zobrazení. V případě ukončování činnosti musí účetní zvolit vhodné účetní metody a uvést tyto skutečnosti v účetní závěrce. Skutečnosti, které mohou ohrozit neomezené trvání účetní jednotky, jsou dle Šteker a Otrusinová (2016):

- dlouhodobě opakované ztráty z provozní činnosti,
- nadměrné množství zásob,
- dlouhodobě nedobytné pohledávky,
- velké množství nesplacených závazků,
- odchod klíčových členů vedení účetní jednotky bez jejich náhrady,
- aj.

3.2.4 Zásada nezávislosti účetních období (akruální princip)

Účetní jednotky jsou povinny účtovat hospodářské případy do období, do kterých časově a věcně spadají. Přesná definice se nachází v ZoÚ § 3 odst. 1: „Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období"); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti.“

V případě evidování výnosů a nákladů je nutné jejich zaúčtování do období, ve kterém vznikly, a ne je přenést až do období, kdy dojde k jejich úhradě a pohybu peněžních prostředků. Pro přenos nákladů či výnosů do jiných období lze využít časové rozlišení nákladových či výnosových položek. Rozlišováním jednotlivých období je zajištěna nezávislost účetních období. Za účetní období je považován kalendářní či hospodářský rok. V případě, že účetní jednotka vstoupí do konkurzního řízení, ustoupí akruální princip

do pozadí a často dochází ke zrušení časového rozlišení či účtů rezerv. Pokud není účetní jednotka schopna dodržet zásadu nezávislosti účetních období, např. při opravě nesprávnosti, je účetním jednotkám umožněno zanést tyto skutečnosti do období, ve kterém došlo k jejich zjištění (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví; Ryneš, 2013).

3.2.5 Zásada stálosti metod (konzistence)

Účetní jednotky si ve vnitřních účetních směrnicích specifikují účetní metody, které se zavazují za dané období používat. Metoda konzistence spočívá v dodržování účetních metod nejen ve vybraném období, ale ve stanovení takových metod, které bude schopna účetní jednotka dodržovat v dlouhodobém horizontu. Tímto krokem je zajištěna srovnatelnost mezi účetními obdobími. Všichni uživatelé účetních výkazů pak mohou lépe porovnávat zveřejněná data a na jejich základě vyvozovat závěry. Mezi účetní metody, které si účetní jednotky specifikují, se řadí např. způsoby oceňování, odpisování aktiv, obsahová náplň či uspořádání finančních výkazů. Ke změně ustálených metod může dojít jen ve výjimečném případě změny předmětu podnikání účetní jednotky či z důvodu zajištění větší objektivnosti vykazovaných dat. Veškeré realizované změny je nutno zaevidovat a zdůvodnit do přílohy účetní závěrky (Ryneš, 2013).

3.2.6 Zásada významnosti

Zásada významnosti (materiality) zavazuje účetní jednotky zveřejňovat ve finančních výkazech pouze relevantní a významné informace klíčové pro jejich rozhodnutí. ZoÚ považuje informace za klíčové, dojde-li jejich zamlčením ke změně úsudku daného uživatele. Významnost informace je specifikována i oborem, ve kterém účetní jednotka podniká, často je tak významnost ovlivněna individuálním posouzením (Šteker & Otrusínová, 2016).

3.2.7 Zásada opatrnosti

Všichni podnikatelé by měli být schopni vytvářet scénáře dalšího hospodářského vývoje účetní jednotky. Činí tak dle historických dat či volí cestu složitějších modelů. Podnikatelé by měli být schopni objektivně vytvořit scénáře jak optimistické, tak scénáře pesimistické. A právě s pesimistickými scénáři je provázaná účetní zásada opatrnosti. Každý správný podnikatel musí počítat s horší variantou vývoje či horšími výsledky, musí být na tyto varianty připraven. V oblasti účetnictví je nutné vykazovat všechny

předpokládané ztráty, rizika, znehodnocení aktiv aj., i když ještě nenastaly. Výskyt a dopad těchto položek nelze stoprocentně odhadnout, ale je potřeba s nimi počítat. Opakem jsou zhodnocení majetku či zisky, které do účetnictví zasahují až po jejich realizaci. Spojením těchto očekávaných nákladů a realizovaných zisků, lze vykázat „opatrnější“ očekávaný výsledek hospodaření. V praxi lze dle Skálové a kol. (2021) zásadu opatrnosti realizovat pomocí těchto nástrojů:

- tvorba rezerv,
- tvorba opravných položek,
- využívání historických cen,
- účtování o odložené dani z příjmu,
- odpisy majetku.

3.2.8 Zásada zákazu kompenzace

Další zásadou, kterou musí účetní jednotky dodržovat, je zákaz kompenzace (zúčtování) mezi aktivy (pohledávkami), pasivy (závazky), náklady a výnosy. Ovšem § 58 prováděcí vyhlášky pro podnikatele č. 500/2002 Sb., ustanovuje výjimky, kdy lze provést vzájemné zúčtování a vyrovnat tyto položky. V rámci účetnictví a účetní závěrky lze kompenzovat: rezervy, opravné položky, doměrky a vratky daní či rozdíly zjištěné inventarizací. Dále lze do kompenzace zahrnout dobropisy vztažené ke konkrétní nákladové (výnosové) položce, vztahující se ke stejnému období, ve kterém zmíněný náklad (výnos) vznikl. Pokud v rámci účetní jednotky dojde k určitému druhu kompenzace, jednotka je povinna tuto skutečnost uvést v příloze. Dle ZoÚ jsou kompenzované účetní případy uvedeny v neupravené výši opravné položky (Šteker & Otrusínová, 2016).

3.2.9 Přednost obsahu před formou

Nejdůležitější charakteristikou účetních informací je jejich obsah. Forma, ve které je daná informace poskytnuta, je druhořadá. Účetní případy by v účetním systému měly být registrovány dle jejich ekonomické náplně a dle jejich právní formy. Účetní jednotka musí zkoumat podstatu operace a použít takové účetní metody, které zajišťují reálné zobrazení skutečnosti. V ČR je evidována účetní skutečnost porušující zásadu přednosti obsahu před formou, evidence leasingu. Leasingové financování není uváděno v rozvaze, i když se na aktivní straně zobrazují vlastněná aktiva. Dle právních předpisů účetní

jednotka leasingová aktiva jen používá, ale nevlastní. V tomto výjimečném případě vítězí forma před obsahem (Kovanicová, 2005).

3.2.10 Princip podvojnosti a souvztažnosti

Podvojnost představuje stav, kdy je jedna účetní transakce zaznamenána jednoduchým či složeným účetním zápisem. Jednoduchý zápis představuje stejnou částku na stranách MD a D, tento krok lze zapsat do jednoho řádku. U složeného zápisu platí, že suma všech řádků MD a D musí dosáhnout stejné zaúčtované částky. Princip souvztažnosti představuje kombinaci účtů na stranách MD a D tak, aby co nejlépe vystihovaly zobrazovanou skutečnost (Šteker & Otrusinová, 2016).

3.2.11 Zásada bilanční kontinuity

Další, zde uvedenou zásadou, je zásada bilanční kontinuity. Tato zásada se zaměřuje na návaznost počátečních a konečných stavů jednotlivých rozvahových a podrozvahových účtů napříč účetními obdobími. Počáteční stav účtu v daném období musí být roven konečnému stavu předcházejícího účetního období. Ovšem dle Kocha (2016) má i tato zásada výjimku, přesněji účet 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení. Účet 431 nesmí na konci účetního období vykazovat zůstatek. Legislativní rámec bilanční kontinuity se nachází v českých účetních standardech, které ji rozebírají detailněji (Koch, 2016).

3.2.12 Zásada oceňování v historických cenách

Tato účetní zásada pracuje s problematikou oceňování majetku, jenž je ve vlastnictví účetních jednotek. Zásada předpokládá oceňování majetku historickými cenami, tzn. cenou pořízení. Pořizovací cena představuje hodnotu majetku v okamžiku jeho pořízení. V daném okamžiku eviduje účetní jednotka transakce vedoucí k zavedení majetku do aktiv. Tuto zásadu je možné aplikovat i na majetek vytvořený vlastní činností, kde je cena pořízení představována vlastními náklady. Účetní zásada nerespektuje změnu hodnoty kupní síly či časovou hodnotu peněz. I když zásada nerespektuje změny či časovou hodnotu, musí účetní jednotka zajistit věrné a poctivé zobrazení hodnoty evidovaného majetku. Činí tak v případě poklesu či růstu reálné hodnoty vůči ceně pořizovací. V případě, že je změna hodnoty dočasná, dochází k tvorbě opravné položky,

vyrovnávající vzniklý rozdíl. Dojde-li k trvalému poklesu hodnoty, uchýlí se účetní jednotky k odpisu hodnoty zasaženého aktiva (Sládková a kol., 2009).

3.2.13 Zásada vymezení okamžiku realizace

Účetní jednotka si musí stanovit okamžik, ve kterém již může účtovat o realizovaných nákladech či výnosech a rozvahových účtech. Okamžik jejich realizace ve většině případů závisí na poskytnutí služby, dodání výrobku, přijetí faktury apod. Okamžik realizace nesouvisí s datem převodu peněžních jednotek. U většiny účetních jednotek se den realizace neshoduje se dnem přijetí či poskytnutí platby. Za výjimku lze např. považovat obchod, kdy je okamžik realizace (prodej) shodný se dnem úhrady. Existují účetní operace, které je možné považovat za realizované a zahrnout je rovnou do výsledku hospodaření, jedná se o: kurzové rozdíly, rozdíly z přecenění na reálnou hodnotu, aktivace vlastních nákladů (Ryneš, 2013).

4 Daňová legislativa České republiky

4.1 Základní charakteristiky

Daně tvoří nedílnou složku veřejných financí. Výběr daní představuje jeden z největších příjmů do veřejných rozpočtů. Mezi další příjmy veřejných financí se řadí poplatky, půjčky a dary. Konstrukce daňové soustavy je ovlivněna historií země, státním zřízením či legislativním rámcem dané ekonomiky. Daň propojuje soukromý sektor s veřejným. Jedná se o povinný jednostranný transfer finančních prostředků do veřejného sektoru. Daň lze dle Kubátové (2018) popsat pomocí následujících charakteristik:

- **nenávratnost** – uhrazenou daň není možné získat zpět,
- **neúčelovost** – odvedená daň se stává součástí veřejného rozpočtu, z něhož budou financovány veřejné potřeby,
- **neekvivalentnost** – poplatník odvedením daně nezíská nárok na protihodnotu.

Platba daně se může opakovat v pravidelných intervalech či dochází k její úhradě jen při vzniku zákonem vymezené skutečnosti (Pavlásek & Hejduková, 2011).

Každý zákon, jenž je součástí daňové legislativy, definuje **předmět daně**. Dle druhu daně se může jednat o peněžní příjem (důchod), majetek, spotřebu výrobků. Po definování předmětu daně je možné stanovit základ daně. **Základ daně** představuje předmět daně vyjádřený v Kč či měřitelných jednotkách. Zdaňovací období představuje časové hledisko pro konkrétní daň. Při výpočtu daně je ze základu daně pomocí daňové sazby vypočten daňový závazek (Pavlásek & Hejduková, 2011).

Daňová povinnost ustanovuje závazek daňového subjektu vypočíst, přiznat a uhradit daň. Definice daňové povinnosti dle zákona č. 208/2009, zákon daňový řád: „Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.“ Důležité je také specifikovat pojmy daňový plátc a poplatník. Za **daňového poplatníka** je považována fyzická či právnická osoba, jejíž důchod či majetek je předmětem daně. Ovšem **daňový plátc** je zavázán k výpočtu, výběru a odvodu daně správci (Pavlásek & Hejduková, 2011).

Za správce daně je považován finanční či správní orgán, jenž je zákonem pověřen k působení v oblasti daní. Správce daně je následně pověřen daně vybírat, vymáhat a kontrolovat včasnost odvedení (Zákon č. 208/2009 Sb., zákon daňový řád).

Pod pojmem **daňový subjekt** si lze představit jak fyzickou, tak právnickou osobu. Zákon staví daňový subjekt ke vztahu k dani do role plátce či poplatníka. Za daňové právnické subjekty jsou považovány všechny subjekty, které nejsou osobou fyzickou či organizační složkou státu (Pavlásek & Hejduková, 2011).

4.1.1 Účel a funkce daně

Již bylo zmíněno, že daně představují podstatný příjem do veřejného rozpočtu, což lze považovat za hlavní účel jejich existence. Bez daní by stát nemohl financovat a zajišťovat veřejné potřeby. Ve veřejném sektoru jsou výběrem daní financovány oblasti zdravotnictví, školství, armády, obrany, veřejné správy, infrastruktury či veřejných statků. Dle Kubátové (2018) daně následně plní základní ekonomické funkce:

- **Funkce alokační** působí především v okamžiku, kdy se na trhu projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů. Hlavní cílem funkce je přerozdělit zdroje do oblastí, kde jsou potřebné a jejich odebrání z nadměrně financovaných oblastí. Vklad prostředků je státem realizován pomocí daňových úlev.
- **Funkce redistribuční** pomáhá k dosažení daňové spravedlnosti. Redistribuční funkce snižuje a upravuje nespravedlnost, která vzniká u finančních prostředků mezi chudšími a bohatšími pomocí vyššího zdanění vyšších příjmů nebo pomocí transferů zvyšující příjmy chudších.
- **Funkce stabilizační** je realizována výběrem daní pro zmírnění dopadů cyklických výkyvů v ekonomice. Cílem je zajistit stabilní míru zaměstnanosti a cenovou stabilitu. V době růstu ekonomiky daně odčerpávají vyšší příspěvky a vznikají tak rezervy na období stagnace, které následně působí jako startéry do dalšího růstu.

4.2 Daňová soustava České republiky

Daňová soustava představuje soubor všech platných právních předpisů upravující daně plynoucí do veřejného rozpočtu. Jednodušeji lze říct, že se jedná o všechny daně aktivně vybírané na daném území.

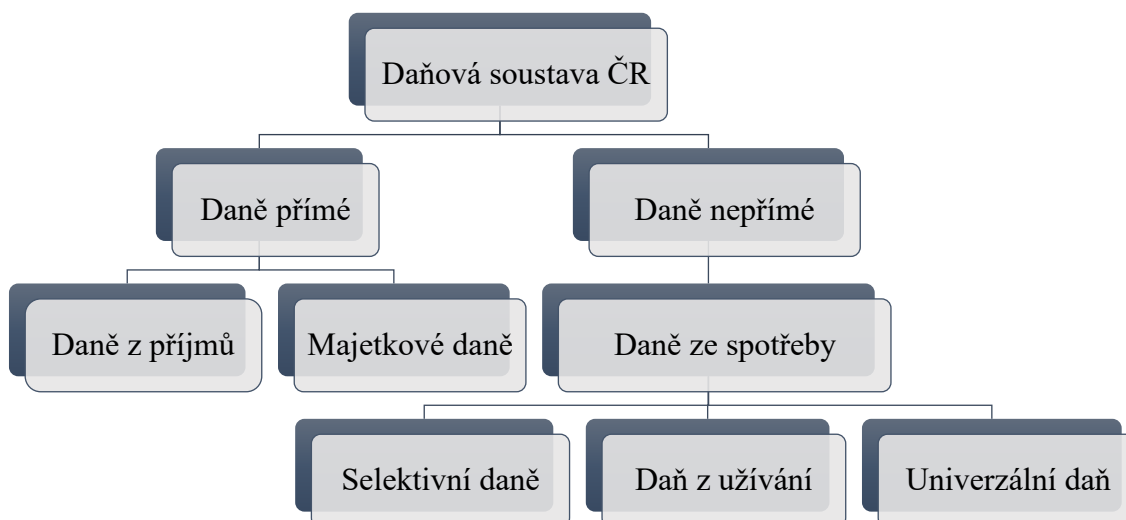
Vývoj daňové soustavy je dle Kubátové (2018) komplikovaný proces, který je ovlivňován historickým vývojem a mnoha faktory např.:

- ekonomické – ekonomický růst, míra inflace,
- politické – politická rozhodnutí,
- kulturně-historické – tradice veřejné správy, způsob výběru daní,
- administrativně-institucionální – nastavení úřednického aparátu,
- technický pokrok – rozvoj informačních technologií,
- globalizace – mezinárodní harmonizace.

V České republice je aktuální daňová soustava platná od 1. 1. 1993 a je představována souborem platných právních předpisů. Za svou dobu působnosti si prošla dlouhým vývojem a byla upravována daňovými reformami. Realizování těchto reforem je z důvodu působení faktorů ekonomických a politických. Daňové reformy aktualizují daňovou soustavu a přizpůsobují ji aktuálním podmínkám. Obsah reforem byl změněn nejen ve vybraných daních, ale dotkl se i změny rozpočtového určení, správy daní apod. K velké daňové reformě došlo v období vstupu České republiky do Evropské unie, z důvodu implementace evropských předpisů (Hejduková, 2015).

Následující obrázek zobrazuje možnost členění daňové soustavy dle druhu daně – přímé a nepřímé daně. Toto členění je závislé na dopadu daňové povinnosti na poplatníka. V případě daní přímých, poplatníka a plátce představuje jedna a tatáž osoba. Jsme schopni jasně identifikovat daňový subjekt. Do této skupiny spadají daně majetkové a z příjmů (důchodu). Daně nepřímé jsou opakem, poplatník a plátce jsou ve většině případů představováni více osobami. Jako příklad lze uvést daň z přidané hodnoty (dále jen DPH), kdy poplatníka představuje běžný nakupující, ale za výpočet a odvod daně správci odpovídá daný prodejce. Tento pohled na daně je možný označit jako třídění daní dle jejich dopadu (Kubátová, 2018).

Obr. 1: Daňová soustava České republiky 2023



Zdroj: Vlastní zpracování dle Vančurová a kol. (2020)

4.3 Přímé daně

První skupinu daní představují daně přímé, které se rozdělují na daně důchodové a majetkové. Typickým rysem přímých daní je zatížení majetku či důchodu (příjmu) poplatníka bez možnosti přeložení daňové povinnosti na osobou jinou. Další vlastností typickou pro tuto skupinu daní je v roli plátce a poplatníka, který je u přímých daní představován jednou osobou. Poplatník je zatížen daní v závislosti na velikosti vlastněného majetku či velikosti dosahovaných příjmů (Kubátová, 2018).

4.3.1 Důchodové daně

Daně důchodové, též známé jako daně z příjmů, dopadají na poplatníky dle velikosti obdržného důchodu. Daně přímo zohledňují velikost důchodu, dle čehož se mění i základ pro výpočet daně v příslušném zdaňovacím období. Součástí daňové soustavy jsou v roce 2023 dvě důchodové daně, jejichž úpravou se zabývá zákon č. 586/1992 Sb., zákon České národní rady o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). ZDP upravuje tyto daně:

- daň z příjmů fyzických osob,
- daň z příjmů právnických osob.

Daň z příjmů fyzických osob

V úplném úvodu ZDP lze v § 2 nalézt definici poplatníků daně z příjmů fyzických osob.

Poplatníci jsou v rámci zákona členěni na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Za daňové rezidenty jsou považovány fyzické osoby mající na území ČR trvalé bydliště či se na území ČR zdržují alespoň 183 dní v daném kalendářním roce. Tyto osoby jsou zavázány zdaňovat veškeré své příjmy, i ty plynoucí ze zahraničí (Marková, 2023).

Předmět daně z příjmů fyzických osob je členěn do 5 skupin příjmů. Dle § 3 ZDP se jedná o níže uvedené příjmy:

- příjmy ze závislé činnosti (§ 6),
- příjmy ze samostatné činnosti (§ 7),
- příjmy z kapitálového majetku (§ 8),
- příjmy z nájmu (§ 9),
- ostatní příjmy (§ 10).

Zákon neopomíná ani příjmy, jež nejsou předmětem daně (darování či dědictví) ani osvobozené příjmy (náhrady škod, stipendia atd.). Vždy musí být splněny podmínky dané zákonem. Základ daně je u většiny kategorií tvořen jako rozdíl mezi inkasovanými příjmy za kalendářní rok a výdaji vynaloženými na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud není v ZDP stanoveno jinak. U poplatníků s více příjmy se jedná o jejich sumu (§6 - §10). Tato suma musí být očištěna o příjmy nespádající do předmětu daně. U výdajů ze samostatné činnosti (§7) se může poplatník rozhodnout, zda je uplatní v plné výši či za pomoci procentního podílu z příjmů. Procentní sazba je popsána v § 7 odst. 7 ZDP a je členěna dle vykonávané živnosti (Marková, 2023).

Upravenou sumu dílčích základů čili základ daně, mohou poplatníci v rámci ZDP snížit o odčitatelné položky dle § 34 ZDP a následně jej upravit o nezdanitelné části základu daně, které jsou jasně specifikovány v § 15 ZDP, včetně horních hranic uplatňovaných snížení. Odečtením nezdanitelných částí, jako jsou dary, úroky z hypotéky aj. vznikne základ daně, z něhož bude vypočtena daň (Marková, 2023).

Základ pro výpočet daně se následně násobí sazbou 15 % nebo 23 %, před samotným násobením je zapotřebí základ zaokrouhlit na celá sta dolů. Pokud je základ pro daň nižší než 48násobek průměrné mzdy, je násoben sazbou 15 %. Tento postup je i v případě, že základ převyšuje 48násobek průměrné mzdy. Tedy hodnota spadající pod 48násobek

průměrné mzdy je zdaněna sazbou 15 %, zbylá část přesahující násobek je zdaněna sazbou 23 % (Mečířová, 2022).

Vypočtená daň může být dle ZDP snížena či vynulována za pomoci daňových slev. ZDP nabízí možnost uplatnit i daňová zvýhodnění a dosáhnout na daňový bonus. Ten může být vyplacen, jestliže přesáhne 100 Kč a je nižší než šestinásobek minimální mzdy. Základní daňové slevy jsou například sleva na poplatníka či na manžela/manželku a zvýhodnění se například vztahují na vyživované děti. Další možná zvýhodnění a slevy uvádí § 35ba a § 35c ZDP.

Fyzická osoba má povinnost podat daňové přiznání v případě, že její příjmy za kalendářní rok přesáhly 50 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy, které jsou od daně osvobozené. Další, kdo musí podat daňové přiznání, jsou fyzické osoby, u kterých je vykázána ztráta. V tomto případě nemusí být překročena hranice příjmů 50 000 Kč. Poplatníci jsou povinni odevzdat daňové přiznání do konce třetího měsíce po konci zdaňovacího období. V případě, že odevzdávají přiznání elektronicky, či jej nechávají zpracovat daňovým poradcem, mají na jeho odevzdání delší lhůtu (ZDP §38g, Daňový řád §136).

Daň z příjmů právnických osob

Druhou část důchodových daní v ČR představuje daň z příjmů právnických osob. I tato daň představuje velký příjem pro státní rozpočet, v roce 2021 se jednalo o 129 mld. Kč, v roce 2022 příjem z jejího výběru vzrostl na 151,52 mld. Kč (Weiss, 2022; MFČR, 2023).

Daň z příjmů právnických osob je upravována stejně tak jako daň předchozí, zákonem č. 586/1992 Sb., zákon České národní rady o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Sazba zdanění v České republice činí 19 % ze základu daně (Hejduková, 2015).

Za poplatníka daně z příjmů právnických osoba považuje § 17 ZDP právnickou osobu, organizační složku státu, podílový fond aj. Příjmy, které spadají do předmětu daně, jsou popsány v § 18, jedná se o veškeré příjmy z činnosti a nakládání s majetkem právnické osoby. Pokud je tomu jinak, než je dáno § 18 pak tyto příjmy, nespádají do předmětu daně. Další podskupinou jsou příjmy, které jsou osvobozeny, ty jsou popsány v § 19 a lze do nich zařadit např. členské příspěvky (Vančurová & Láchová, 2018).

Základ daně je u právnických osob popsán v § 23 až § 33 ZDP. ZDP v § 23 odst. 1 definuje základ daně: „Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové správnosti v daném zdaňovacím období.“ Základ daně vypočtený jako rozdíl příjmů a výdajů se může dále upravit pomocí odčitatelných položek, které jsou popsány v § 34. Do těchto položek lze zařadit daňovou ztrátu, podporu výzkumu a vývoje a další. Dalším možným krokem je odečet bezúplatného plnění, které se nachází v § 20. Za bezúplatné plnění je např. považován dar poskytnutý vybraným organizačním složkám či podnikatelským subjektům. Jeho výši se odvíjí od základu daně upraveného o odčitatelné položky. Minimální hranice daru je 2 000 Kč a maximální výše je 10 % z upraveného základu. Ve zdaňovacím období od 1. 3. 2020 do 28. 2. 2023 byla maximální hranice posunuta na 30 % z upraveného základu daně (Marková, 2023).

Stanovení sazby daně upravuje § 21, její hodnota činí pro většinu právnických osob 19 %. Ovšem existují i výjimky, které při výpočtu daně pracují s jinou výší sazby. Do těchto výjimek se dle ZDP § 21 odst. 2–6, řadí investiční fond (5% sazba), fond penzijní společnosti (0% sazba) atd. Vypočtená daň může být snížena o daňové slevy, do kterých lze zařadit slevu na zaměstnance se zdravotním postižením. Výše slevy se odvíjí od stupně postižení zaměstnance. Takto upravenou daň je právnická osoba povinna odvést a uvést v daňovém přiznání (Marková, 2023).

Pro lepší pochopení tvorby základu daně a jeho následné transformace při výpočtu daně u právnických osob slouží níže přiložené grafické schéma.

Tab. 1: Grafické schéma výpočtu daně u právnických osob

Výsledek hospodaření před zdaněním
- příjmy, které nejsou předmětem daně
- příjmy osvobozené
- příjmy nezahrnované do základu daně
- neúčtní náklady, které je možné uznat jako daňové, pokud jsou uhrazeny
- nedaňové rezervy a opravné položky
+ účetní náklady, které nelze uznat jako daňové, pokud jsou uhrazeny
Základ daně
- odpočty dle § 34 ZDP (daňová ztráta, podpora výzkumu a vývoje atd.)
Základ daně po odpočtu odčitatelných položek
- odpočty za bezúplatná plnění dle § 20 ZDP
Základ daně po odpočtu § 34 a § 20
* sazba daně dle § 21 ZDP
Daň
- daňové slevy dle § 35 ZDP
Daň po slevách
- zaplacené zálohy dle § 38a
Doplatek/přeplatek daně

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (2023)

4.3.2 Majetkové daně

Majetkové daně jsou vyměřovány z majetku vlastněného poplatníkem. V české daňové soustavě jsou aktuálně dvě majetkové daně:

- daň z nemovitých věcí,
- daň silniční.

Daň z nemovitých věcí

Daň z nemovitostí je upravována zákonem č. 338/1992 Sb., zákon České národní rady o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o dani z nemovitých věcí). Tato majetková daň se dále člení na:

- a) daň z pozemků,
- b) daň ze staveb a jednotek.

Poplatníkem je většinou osoba vlastnící daný druh majetku (pozemek, stavba, byt či nebytový prostor). Dalšími poplatníky mohou být státní organizace či organizační složky a ve výjimečných případech i nájemce dané nemovitosti. Zdaňovací období pro tuto daň představuje kalendářní rok a pro výpočet daně je rozhodný stav k 1. 1. příslušného zdaňovacího období. Poplatníci jsou povinni podat přiznání k dani do 31. ledna, a to pouze v případě, že v průběhu zdaňovacího období došlo ke změně vlastnictví oproti předchozímu období. V případě, že dojde ke změně v legislativě, např. ve změně sazeb, poplatník není povinen podat daňové přiznání, ale je o této změně včas informován správcem daně (Marková, 2023).

Splatnost daně je závislá na druhu vlastněné nemovitosti a velikosti vypočtené daně. Tyto náležitosti ustanovuje zákon o dani z nemovitých věcí § 15. Daň je splatná ve formě dvou záloh, pokud její hodnota přesáhne 5 000 Kč, je-li hodnota nižší, poplatník je povinen k její úhradě do konce května zdaňovacího období (Marková, 2023).

a) Daň z pozemků

Dle zákona jsou za předmět daně považovány pozemky nacházející se na území České republiky zapsané v katastru nemovitostí. Zákon o dani z nemovitých věcí v § 4 ustanovuje pozemky osvobozené od daně, jedná se o: pozemky ve vlastnictví ČR, obce či pozemky vlastněné diplomatickými zástupci aj. (Marková, 2023).

Základ daně je stanoven v souvislosti s druhem pozemku, pro který je daň z nemovitých věcí vyměřována. Základ daně je v této souvislosti vymezen v Kč pro orné půdy, chmelnice atd., či jako součin částky 3,80 Kč a měrných jednotek (m²) pro hospodářské lesy. U ostatních pozemků (stavební pozemky) se jedná opět jen o výměru v m². Na členění základu daně navazuje i sazba daně, která je vyjádřena % či v Kč za m². Přesné sazby a ustanovení základu daně je možné nalézt v § 5 a 6 zákona o dani z nemovitých věcí. Při výpočtu daně ze stavebního pozemku nesmí dojít k opomenutí navýšení sazby o koeficient dle počtu obyvatel v obci (Marková, 2023).

b) Daň ze staveb a jednotek

Druhou část daně z nemovitých věcí představuje výpočet daně za stavbu či bytovou jednotku. Za předmět daně jsou považovány stavby, byty a nebytové prostory nacházející se na území České republiky. V zákoně České národní rady o dani z nemovitých věcí není opomenuto definování osvobození od daně nacházející se v § 9. Obdobně jako u první části daně se jedná o nemovitosti vlastněné státem či obcí. Základ daně je u staveb

představován výměrou zastavěné plochy v m². V případě bytové jednotky je základ ustanoven podlahovou plochou m² násobenou koeficientem 1,22 (bytová jednotka součástí bytového domu) či 1,20 v ostatních případech. Sazbu daně je možné nalézt v § 11 a je ustanovena v Kč. Hodnota sazby se u zastavěné plochy zdanitelné stavby zvyšuje o 0,75 Kč za každé nadzemní podlaží přesahující 2/3 zastavěné plochy. Podobné navýšení se týká i staveb sloužících k rekreaci či ležících v oblasti chráněného území (Marková, 2023).

Daň silniční

Daň silniční si v nedávné době prošla radikální proměnou. K 1. 1. 2023 vstoupila v platnost novelizace zákona č. 16/1993 Sb., zákon České národní rady o dani silniční. Tato změna se promítne u všech poplatníků v daňovém přiznání k silniční dani podávaném k 31. lednu 2023. Nově uplatněná novelizace z velké části silniční daň zrušila. Aktuálně není potřeba hradit daň za užívání osobních automobilů, autobusů a nákladních aut do 12 tun používaných za účelem podnikání. Zdanitelné zůstává užívání nákladních vozidel typu N, tahačů návěsů, silničních tahačů a přívěsů. Změna se dotkla i plateb daně, z původních 4 plateb v průběhu roku, se nově daň hradí jednou za rok. Za poplatníka je považována osoba vedená v technickém průkazu (zákon č. 16/1993 Sb., zákon České národní rady o dani silniční, 2023)

4.4 Nepřímé daně

Druhou velkou skupinu daňového systému představují daně nepřímé. Jedná se o skupinu, kde jsou plátce a poplatník málokdy představováni jednou osobou, což je přesný opak daní přímých. Často bývají označovány jako daně ze spotřeby určitého produktu. Mezi nepřímé daně jsou dle Hejdukové (2015) v ČR řazeny:

- daň z přidané hodnoty,
- spotřební daně,
- ekologické daně.

Daň z přidané hodnoty

Legislativní rámec daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) vychází z evropské směrnice Rady 2006/112/ES upravující problematiku DPH jednotně pro všechny členské státy. V ČR je DPH ukotvena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších dodatků. DPH lze považovat za nejvíce harmonizovanou daň, jejíž základ

je ve všech zemích obdobný. Často bývá označována jako daň univerzální, tato daň, až na výjimky, zdaňuje veškeré služby a produkty (Široký, 2018).

Problematika DPH je velmi komplexní a složitá. V této kvalifikační práci, tak budou představeny pouze základní principy daně vedoucí k základnímu porozumění.

Cílem DPH je danit nově vzniklou (či přidanou) hodnotu. Svojí univerzálností zasahuje DPH většinu produktů a služeb a tvoří tak velmi významný příspěvek do veřejného rozpočtu. Příjem z výběru DPH za rok 2021 se zařadil hned za příjmy z pojistného a umístil se na druhém místě, představován hodnotu 298,52 mld. Kč. V roce 2022 představoval příjem plynoucí z výběru daně z přidané hodnoty 345,2 mld. Kč. Oproti roku 2021 lze sledovat nárůst ve výši necelých 50 mld. Kč (MFČR, 2023).

Předmětem daně jsou následující typy zdanitelných plnění: dodání zboží, poskytnutí služby či přijetí služby, pořízení zboží z jiného členského státu a dovoz zboží z třetích zemí aj. Všechny složky považované za předmět daně lze nalézt v 2 § zákona o dani z přidané hodnoty. Jako všechny daně předchází i DPH má oblasti, které nejsou považovány za předmět daně, jejich detailní rozpis je obsažen v zákoně o dani z přidané hodnoty, přesněji v § 2a (Marková, 2023).

Plátcem či osobou povinnou k dani je osoba registrovaná k DPH. Tato povinnost připadá na všechny účetní jednotky, jejichž obrat v předchozích 12 měsících přesáhl 2 000 000 Kč (§ 6). Osoba, u níž dojde k překročení obratu, má povinnost zaregistrovat se do 15 dnů od konce měsíce, ve kterém došlo k překročení rozhodné částky. Plátcem se osoba registrovaná k daním stává od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci překročení. V případě, že osoba není schopna splnit podmínku překročení hodnoty obratu, může se k dani registrovat dobrovolně (Marková, 2023).

Základ daně představuje částku, na jejímž základě bude vypočtena a odvedena daň. V případě DPH je za základ daně považováno vše, co plátce obdržel, nebo obdrží jako úplatu za poskytnutí zdanitelného plnění. V § 36 zákona o dani z přidané hodnoty je následně možné dohledat, co vše je dále možné do základu daně započíst:

- spotřební daň,
- clo,
- vedlejší výdaje,
- materiál související s poskytnutou službou.

Sazbu daně v případě DPH upravuje § 47, v tomto paragrafu je možné dohledat, že jsou na území ČR aktuálně uplatňovány tři sazby vyjádřené v procentech. Základní sazba činí 21 %, první snížená sazba činí 15 % a druhá snížená sazba představuje 10 %.

Uplatnění sazeb je rozděleno dle výrobků a služeb, na které se vztahují. Pod základní sazbu spadá většina zboží a služeb vyskytujících se na trhu v ČR. Do druhé skupiny se řadí především potraviny, zdravotnické pomůcky či MHD. Třetí nejnižší sazba zdaňuje zejména knihy, léky, kojeneckou výživu atd. Nelze opomenout, že i DPH má statky či služby, jež jsou od výběru daně osvobozeny, v tomto případě se jedná o poštovní i finanční a pojišťovací služby, zdravotnictví, vzdělávání aj. (Marková, 2023).

Poplatníci DPH pocítují jeho dopady jako součást ceny nakupovaného zboží či služby. Zaplacením nákupní ceny pro ně povinnosti končí. Plátcí vzniká povinnost, okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění či dnem přijetí platby, přijatou daň vykázat a odvést. Pro účely DPH je plátce povinen vést přehlednou evidenci daňových dokladů, na jejichž základě je schopen vypočítat a odvést daň. Daňové přiznání je ovšem povinen podat i v případě, že neeviduje daňovou povinnost. Výši vyměřené daně uvádí plátce v daňovém přiznání, jež podává do 25. dne po skončení zdaňovacího období. V daném období je daň i splatná. Na základě evidovaných tržeb může plátcí vzniknout daňový závazek (daňová povinnost), kdy daň na výstupu převyšuje daň na vstupu. V opačném případě se jedná o daňový odpočet, představující daňovou pohledávku vůči správci daně. Za základní zdaňovací období je považován kalendářní měsíc. Ovšem zákon ustanovuje podmínky transformující měsíčního plátce na plátce čtvrtletního. Jako hlavní podmínku lze uvést velikost obratu, který nesmí v předcházejícím kalendářním roce přesáhnout 10 000 000 Kč (Marková, 2023).

Spotřební daně

Typickou vlastností spotřebních daní je jejich selektivnost. Svým působením mají za cíl odradit poplatníky od nákupu škodlivých produktů. Daně spotřební zasahují pouze výrobky, u kterých je hmatatelný dopad a škodlivost pro lidské zdraví či životní prostředí. Základ daně je stanoven především in rem („na věc“), jejich aplikace není závislá na majetku, velikosti důchodu, ale daní se pouze čistá spotřeba. Význam daní ze spotřeby je velký v důsledku jejich podílu na hrubém domácím produktu a výnosnosti. Problematika je upravována zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen

zákon o spotřebních daních). Za správu spotřebních daní odpovídají celní orgány. Do spotřebních daní se dle Markové (2023) v ČR řadí:

- daň z minerálních olejů,
- daň z lihu,
- daň z piva,
- daň z vína a meziproductů,
- daň z tabákových výrobků.

Spotřební daně v ČR postihují 5 výše uvedených komodit. V jejich zdanění hraje jistou roli nízká důchodová a cenová pružnost poptávky či dobrá predikce tohoto finančního zdroje (Hejduková, 2015).

Již bylo uvedeno, že spotřebitelé (poplatníci) platí za spotřebu. Jejich daňové zatížení spočívá pouze v tom uhradit prodejní cenu, která v sobě již zahrnuje spotřební daň. Za zahrnutí daně do ceny, následný výpočet a odvod daně odpovídají plátcí. Zákon o spotřebních daních považuje za plátce fyzickou či právnickou osobu vystupující jako provozovatel daňového skladu, výrobce, registrovaný odborník aj. Příslušný zákon považuje za předmět daně vybrané výrobky vyrobené či dovezené na daňové území Evropského společenství. Zákon neopomíná ani výrobky osvobozené od tohoto typu zdanění. Zákon o spotřebních daních sdružuje 5 rozdílných komodit, od čehož se odvíjí i identifikování základu daně. U některých komodit je základem měrná jednotka (víno, pivo v hektolitrech). Zatímco u cigaret je základ členěn na pevnou a procentní část z prodejní ceny u spotřebitele. Od druhu komodity se odvíjí i sazba, na jejíž definování se zaměřují příslušné § zákona o spotřebních daních. Zdaňovací období je u spotřebních daní představováno kalendářním měsícem. Plátcí mají povinnost podat daňové přiznání do 25. dne po konci zdaňovacího období (Hejduková, 2015).

Energetické daně

Poslední skupinu nepřímých daní představují energetické daně, též známé jako daně ekologické. V daňové soustavě ČR se řadí mezi nováčky. Jejich právní úprava spadá pod zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů ve znění pozdějších předpisů. Jak název zákona napovídá, výběr této daně velmi silně podporuje fiskální funkci daní. Obdobně jako u daní spotřebních i zde funguje stimulační funkce v pojetí negativní stimulace.

Mezi ekologické daně v ČR se dle zákona č. 261/2007 Sb. řadí:

- daň ze zemního plynu a některých dalších plynů,
- daň z pevných paliv,
- daň z elektřiny.

a) Daň ze zemního plynu

Plátcem u daně ze zemního plynu je dodavatel poskytující plyn na daňovém území konečnému spotřebiteli či provozovatel distribuční soustavy. Předmět daně je v příslušném zákoně specifikován § 4 odvíjejícím se od kódu nomenklatury a způsobu nakládání s plynem (tvorba tepla, pohon motorů aj.). Daňová povinnost vzniká plátcí v okamžiku dodání konečnému spotřebiteli. Základ daně je představován množstvím plynu v MWh spalného tepla. Sazba je pro všechny základy stanovena v hodnotovém vyjádření Kč/MWh, její výše je závislá na druhu nomenklatury. Zákon od této daně osvobozuje domácnosti využívající plyn k zajištění a výroby tepla. Další osvobozené výjimky lze nalézt v § 8 příslušného zákona. Zdaňovacím obdobím u daně ze zemního plynu je kalendářní měsíc (Marková, 2023).

b) Daň z pevných paliv

Další složkou ekologických daní je daň z pevných paliv, vztahující se na: černé a hnědé uhlí, uhlovodíky určené k výrobě tepla. Základ daně je u pevných paliv dán množstvím GJ spalného tepla. Za plátce je opět považována právnická či fyzická osoba dodávající danou surovinu konečnému spotřebiteli. Sazba daně je pro všechny druhy pevných paliv jednotná a činí 8,50 Kč/GJ (Marková, 2023).

c) Daň z elektřiny

Za předmět daně je považována elektřina uvedená pod kódem nomenklatury 2716. Do role plátce se opět staví dodavatel dodávající elektřinu konečnému spotřebiteli. Daňová povinnost vzniká plátcí v okamžiku dodání komodity. Sazba daně činí 28,30 Kč/MWh, kde MWh představuje základ daně. Zdaňovací období je opět kalendářní měsíc a plátce je povinen podat daňové přiznání do 25. dne po konci zdaňovacího období (Marková, 2023).

5 Představení podnikatelského subjektu

5.1 Swisspearl Česká republika a.s.

Předmětem podnikání společnosti Swisspearl Česká republika a.s. je výroba vláknocementových výrobků, využívaných ve stavebnictví a architektuře. Své renomé si buduje již po mnoho let a řadí se mezi evropské vůdce v oblasti vláknocementových výrobků. V České republice se jedná o předního výrobce dodávajícího tento specifický druh krytiny (Cembrit a.s., 2021).

V roce 2023 firmu potkala velká změna ve formě změny vlastníka a začala se psát její novodobá éra pod švýcarskou skupinou Swisspearl Group A/G. Od 1. dubna 2023 bude společnost vystupovat pod jménem Swisspearl Česká republika a.s.. Do této doby byla účetní jednotka známa pod obchodním jménem Cembrit a.s., který byl součástí koncernu Cembrit Holding A/S. Obě zmíněné skupiny patřily mezi hlavní konkurenty na mezinárodním trhu. Právě podobný předmět podnikání, prodej vláknocementových výrobků, vedl švýcarskou firmu k odkoupení celého koncernu za účelem rozšířit tržní působení a otevřít si možnosti na nových trzích. Cílem tohoto sloučení je vytvoření silnější značky a posílení postavení na území Evropské unie s potenciálem celosvětově expandovat (Cembrit.cz, 2023).

V rámci rebrandingu bylo vedením společnosti vytvořeno nové logo sjednocující nově vzniklou skupinu. Níže je zobrazena transformace loga Cembrit na Swisspearl.

Obr. 2: Transformace loga společnosti



Zdroj: Swisspearl Česká republika a.s., 2023a

Za výrobou vláknocementových produktů je mnoho let praxe a testování správné kombinace potřebného materiálu. Dříve byla tato výroba spojována s nebezpečným azbestem, který v minulosti představoval důležitý vstupní materiál. Nyní je výroba již

naprosto bezpečná, protože došlo k úpravě výrobního procesu a odstranění zdraví škodlivé složky. V současné době využívá společnost Swisspearl Česká republika a.s. pro výrobu svých produktů speciálně upravovanou směs z cementu a PVA vláken. Speciální směs dodává výrobkům potřebné technické vlastnosti (pevnost a lehkost). Portfolio výrobků výrobní společnosti je opravdu široké. Výrobky formují na výrobních linkách speciálně navržené matrice, díky nimž je společnost schopna reagovat na aktuální poptávku a požadavky zákazníků. Na návrzích spolupracují i s mnoha architekty, čímž udržují určitou míru originality a nadčasovost. Mezi hlavní produkty se řadí střešní krytina (vlnitá a skládaná), fasádní a funkční desky. Produkty jsou nabízené v širokém portfoliu tvarů, barev a povrchových úprav (Cembrit a.s., 2021).

V tržním prostředí figuruje společnost Swisspearl Česká republika a.s. jako velkoobchod a nákup je u něj možný pouze přes prostředníka. Na trhu spolupracují s velkými dodavateli střešních krytin a fasádních desek. Mezi hlavní zákazníky se na území ČR řadí Stavebniny DEK a.s., První Chodská s.r.o., Stav-Invest střešní systémy s.r.o., Dachdecker spol. s r.o. a mnoho dalších. Střešní krytiny a fasádní desky je možné nalézt na mnoha budovách, jako příklad lze uvést House Boat Praha, pivovar Děčín, zámek Herálec aj.

Na území České republiky se aktuálně nacházejí dva výrobní závody. První pobočka se nachází nedaleko od hlavního města Prahy, přesněji ve městě Beroun. Druhý výrobní závod je možné nalézt v podhůří Jeseníků, ve městě Šumperk.

Na praktické části diplomové práce autorka spolupracovala s výrobním závodem Beroun, jehož stručná historie bude představena v následujících řádcích. V současné době výrobní závod v Berouně zaměstnává 300 zaměstnanců. Historie výrobního závodu v Berouně se datuje od roku 1921. Rok 2021 pro firmu představoval završení 100 let působnosti na trhu s vláknocementovými výrobky. Za 100 let své existence si zažil mnohé. Počátky historie firmy se pojí s expanzí azbestocementu v Evropě.

S nápadem založit v Berouně výrobní závod přišel roku 1920 Ludwig Hatschek a ten samý rok jej realizoval výstavbou továrny. Od roku 1921 firma Eternit začala poskytovat první výrobky. Umístění výrobního závodu volil Hatschek z logistických důvodů, výhodné polohy uprostřed Čech a blízkosti cementárenských závodů, tvořících důležitou složku výroby. Ve svých počátcích se společnost potýkala s nízkou mírou odbytu, toto kritické období přestála a v 30. letech minulého století začal potenciál firmy růst. Tento

růst pozastavila druhá světová válka a následný proces znárodnění, firma ovšem mohla dál pokračovat a růst.

Po kvalitních výrobcích byla poptávka nejen na území České republiky, ale kvality si začali všimnout i v zahraničí. První zahraniční objednávky jsou exportovány v roce 1951 a v roce 1962 činí export již 62 % z celkové produkce. Potenciálu výrobního závodu si v 90. letech všiml i nadnárodní koncern Cembrit Holding A/S, sdružující výrobní závody zabývající se výrobou z vláknocementu. Díky jeho know-how mohlo dojít ke konverzi na bezazbestovou technologii. Poslední změnou v historii společnosti byla již výše zmíněná změna majitele, představující novou éru pro Cembrit a.s. (Cembrit a.s., 2021).

6 Analýza daňového a účetního prostředí

6.1 Daňové prostředí účetní jednotky

Daňové povinnosti podnikatelských subjektů se často odvíjí od předmětu podnikání, existují ale i daně, které se týkají téměř všech subjektů. Účetní jednotka Swisspearl Česká republika a.s. podniká na území České republiky a je tak povinna odvádět a přiznávat daně vybírané na jejím území. Zkoumaná účetní jednotka je plátcem následujících daní:

- daň z příjmů právnických osob,
- daň z příjmů fyzických osob,
- daň z nemovitých věcí,
- daň z přidané hodnoty,
- daň silniční,
- daně energetické – daň z elektřiny a zemní plynu.

Všechny uvedené daně je možné nalézt v účetním programu společnosti. Každá daň má přiřazen specifický účet, na kterém jsou shromažďovány veškeré účetní transakce.

Jako podnikatelský subjekt je společnost Swisspearl Česká republika a.s. plátcem daně z příjmů právnických osob. Účetní jednotka podniká všechny možné kroky proto, aby odváděla daň ve správné výši a vyhnula se problémům s finančními úřady. Hodnota odvedené daně z příjmů právnických osob je závislá na mnoha faktorech. V první řadě je použit výsledek hospodaření účetní jednotky, rozdíl mezi výnosy a náklady vzniklými ve zdaňovacím období. Účetní jednotka si je těchto skutečností vědoma a v průběhu zdaňovacího období realizuje kroky související s větší kontrolou nákladů, včetně sledování jejich členění na daňově uznatelné a neuznatelné. Právě výše daňově uznatelných a neuznatelných nákladů může při transformaci výsledku hospodaření pro daňové účely ovlivnit výsledný základ daně. V průběhu účetního období je sledováno účtování nákladů, aby bylo možné případné chyby do konce účetního období opravit. Větší objem peněžních prostředků lze sledovat především u služeb týkajících se majetku, kde je potřeba rozlišovat, zda se jedná o služby spojené s investicí či pouze opravy. Náklady spojené s investicemi vstupují do nákladů od okamžiku zařazení dlouhodobého majetku, dlouhodobě a rovnoměrně ovlivňují základ daně. Zatímco náklady související s opravami či jinými službami vstoupí do nákladů a základu daně jednorázově. Účetní jednotka dále účtuje o časovém rozlišení tak, aby do nákladů současného účetního období

vstoupila pouze ta část související s příslušným rokem, zbylá část vstoupí do nákladů až v následujících letech. Dalším mechanismem, kterým se účetní jednotka snaží o správné vykazování nákladů pro základ daně, je účtování o dohadných účtech aktivních či pasivních na konci kalendářního roku. Pomocí těchto účtů může rozlišit, zda nedokončené činnosti, ke kterým později obdrží fakturu, dodatečně vstoupí do nákladů končícího roku či nikoli.

Daň z příjmů fyzických osob se účetní jednotky týká v podobě daní odváděných z mezd zaměstnanců. Její výše se odvíjí od měsíčního výpočtu daní, které budou zaměstnancům na základě jejich tarifních režimů propláceny. Za její kalkulace a sledování je odpovědné personální oddělení účetní jednotky. Personální oddělení provede výpočet o mzdách a daních v příslušném měsíci a data předá finančnímu oddělení k proplacení a zaúčtování.

Účetní jednotka je také pravidelným plátcem daně z přidané hodnoty. Z hlediska své velikosti a plnění podmínek stanovených zákonem o dani z přidané hodnoty se jedná o měsíčního plátce daně. Účetní jednotka realizuje nákupy a prodeje nejen na území České republiky, ale kooperuje s dodavateli (či zákazníky) na území Evropské unie či států třetích zemí. Za zpracování podkladů a dat souvisejících s daňovým přiznáním je odpovědná hlavní účetní společnost. Datum pro podání daňového přiznání je vždy 25. kalendářní den po skončení zdaňovacího období. K tomuto datu musí hlavní účetní podat podklady pro kontrolní i souhrnné hlášení, jelikož účetní jednotka obchoduje i mimo území ČR.

Dalšími daněmi, kterých je účetní jednotka plátcem jsou daně silniční, z nemovitých věcí a daně energetické (konkrétně daň z elektřiny a daň ze zemního plynu). Daň silniční prošla počátkem roku 2023 zásadními změnami. Tato změna účetní jednotce zjednodušila výpočet odváděné daně a snížila počet vozidel, která jsou předmětem daně silniční. K platbě též dochází jen jednou ročně, namísto čtvrtletních plateb. Daň z nemovitých věcí odvádí společnost z vlastněných pozemků a staveb (budov).

Po hlubší analýze daňového prostředí došla autorka práce k závěru, že účetní jednotka dělá vše pro správné výpočty a odvody zmíněných daní. Při výpočtu se snaží aplikovat kontrolní mechanismy, které pomáhají s přesným stanovením základů daní. V případě vzniku nejistot má účetní jednotka k dispozici konzultanty z auditorské společnosti. Autorkou kvalifikační práce nebyl nalezen prostor pro zlepšení daňové situace účetní

jednotky. Z tohoto důvodu nebyl k daňovému prostředí vytvořen návrh vedoucí ke zlepšení. Kvalifikační práce se proto hlouběji zaměří na účetní prostředí společnosti Swisspearl Česká republika a.s..

6.2 Vnitropodnikový účetní systém

Vnitropodnikový účetní systém je nastaven dle potřeb chodu společnosti. Základní pravidla pro zpracování účetnictví jsou v účetní jednotce nastavena pomocí vnitropodnikové účetní směrnice. Směrnice upravuje typické účetní transakce související s chodem společnosti. Ve směrnici je možné nalézt postupy, které se týkají kontroly zpracovávaných dokumentů, členění interních dokladů, aplikované způsoby odpisování dlouhodobého majetku, oceňování aktiv, tvorby opravných položek, rezerv a mnoho dalších témat. Vnitropodniková účetní směrnice je vytvářena v souladu se zákonným rámcem upravující účetnictví.

Swisspearl Česká republika a.s. zpracovává data v účetním systému Microsoft Dynamics AX. Účetní program je jednotný pro všechny účetní jednotky, které jsou součástí holdingu. Z důvodu jednotného využívání je veden v anglickém jazyce. Z hlediska manažerského účetnictví je účetní jednotka, tj. jedna právnická osoba, vnitřně členěna na tři entity: výrobní závod Beroun (PCZB), výrobní závod Šumperk (PCZS) a prodejní jednotku (SEA). S tímto interním rozdělením souvisí i členění všech účetních transakcí k příslušným jednotkám. Všechny tři entity využívají stejné syntetické účty, k podrobnějšímu členění dochází pomocí analytik a dalších rozšiřujících dimenzí. Rozšiřující účetní dimenze se liší v závislosti na druhu účtu. Jedná-li se o účty nákladové a výnosové je využíváno až osm dalších dimenzí. Volba počtu dimenzí se odvíjí od potřeby sledování a vyhodnocování transakcí a je individuální pro různé analytické účty. Doplnující analytická evidence je nejběžněji zprostředkována pomocí přidání Cost centra (účelu) a Departmentu (odpovědnosti). Jako příklad lze uvést účtování reprezentace. Účetní zaúčtuje částku na účet 513 a přidá Department, čímž určí, jaké entitě náklady vznikly 1100 (ředitel závodu PCZB), 2100 (ředitel závodu PCZS) či 5710 (obchodní ředitel SEA). Účetní zápis doplní o Cost centrum, tedy účel, na který byly náklady vynaloženy. Ve vazbě na uvedený příklad se použije Cost centrum 3525 pro náklady ve výrobě, 4525 pro náklady v prodeji a distribuci či 5525 náklady v administrativě.

Účetní transakce, které je možné v účetním programu nalézt odpovídají předmětu podnikání společnosti. Jedná se o účtování nákupu surovin, jejich naskladnění a následné vyskladnění do výroby, převod surovin na výrobky, nákup zboží (doplňků k vyráběnému sortimentu), vystavování faktur zákazníkům a s tím spojené účtování výnosů a vyskladňování prodaných výrobků (či zboží), nákup služeb apod. Dále je zde možné sledovat transakce související s pořizováním, zařazováním dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku potřebného pro správný chod výroby atd. Další typické transakce souvisí s nadnárodním koncernem. Přesněji transakce mezi jednotlivými sestrami, týkající se prodeje jiných druhů výrobků, na jejichž výrobu se závod v Berouně nespecializuje.

Každý měsíc jsou pravidelně účtovány účetní odpisy dlouhodobého majetku. Tvorba rezerv je závislá na interních předpisech. Na konci každého měsíce dochází k realizaci měsíční uzávěrky, kdy jsou všechna data kontrolována a reportována příslušnými pracovníky z finančního oddělení. Tímto krokem je sledován vývoj všech tří entit a dochází i ke komparaci aktuálních výsledků, jak výnosových, tak nákladových, vůči rozpočtům pro příslušný rok.

S koncem kalendářního roku souvisí roční závěrka, které předchází mnoho uzávěrkových operací. Dochází k inventarizaci, která je realizována dokladovou a fyzickou inventurou. Druh inventury je odvozen od typu kontrolovaných položek. Nezbytnou součástí uzávěrkových operací je účtování o rezervách, tvorba opravných položek či tvorba dohadných položek aj. Na kontrole roční závěrky se podílí auditorská společnost.

6.3 Současný stav vnitropodnikových směrnic

Vnitropodnikové účetní směrnice vznikají za účelem sjednotit účetní postupy. Směrnice by měla obsahovat problematiku typickou pro danou účetní jednotku a transakce pro ni charakteristické. Vnitropodnikové účetní směrnice společnosti Swisspearl Česká republika a.s. jsou sestaveny tak, aby vystihovaly podstatu existence účetní jednotky. Již v úvodu účetní směrnice jsou stanovena obecná ustanovení a jejich návaznost na účetní zásady a principy. Druhým důležitým bodem je odkaz na platnou právní legislativu, v jejímž souladu byla vnitropodniková směrnice tvořena.

Jedná se zejména o:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., v platném znění, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví,
- Zákoník práce č. 262/2006 Sb., v platném znění, kterým se řídí cestovní náhrady,
- Vyhláška č. 510/2020 Sb. a 589/2020 Sb., kterou se stanoví sazby stravného,
- České účetní standardy pro podnikatele,
- a ostatní relevantní právní normy.

Z výše uvedeného přehledu je zřetelně vidět, že společnost vytváří účetní směrnice v souladu s hlavními zákony upravující účetnictví v České republice. Tímto krokem si zajišťuje správnost vedení účetnictví.

Směrnice je pro lepší přehlednost rozdělena na kapitoly dle oblastí účetnictví, jedná se o následující témata:

- způsob zpracování účetnictví,
- základní povinnosti účetních pracovníků,
- odpovědnostní řád,
- oceňování dlouhodobého majetku včetně plánu odpisování,
- zásoby, nákup materiálu,
- inventarizace,
- pokladní agenda,
- účetní závěrka,
- časové rozlišení,
- tvorba a účtování rezerv, opravných položek,
- aj.

Za tvorbu účetních směrnic je odpovědná hlavní účetní společnosti Swisspearl Česká republika a.s.. Hlavní účetní se také musí podílet na pravidelné aktualizaci obsahu směrnic. Aktuálně aplikovaná vnitropodniková účetní směrnice je platná od 1. 1. 2021. Na základě tohoto faktu lze usuzovat, že je směrnice pravidelně aktualizována a přizpůsobována aktualizacím právní legislativy. Výše bylo zmíněno, že má společnost v České republice dva výrobní závody, tato skutečnost není opomenuta ani v účetní

směrnici. V úvodní směrnici je ustanovena platnost pro obě provozovny. Toto opatření zajišťuje vedení účetnictví jako jednotného celku.

Účetní jednotka je povinna vést účetnictví v plném rozsahu tak, aby poskytovalo průkazný, věrný a pravdivý obraz o stavu a pohybu majetku, jiných aktiv, závazků, jiných pasiv a o nákladech a výnosech. Účetní jednotka je též povinna sestavovat účetní výkazy v plném rozsahu na základě účetní závěrky ověřené nezávislým auditorem. Účetní období je představováno kalendářním rokem.

Obecná ustanovení vnitropodnikové účetní směrnice neopomíjejí identifikování a způsob naplnění účetních zásad a principů. Zásada věrného a poctivého zobrazení je naplňována tvorbou vnitropodnikové účetní směrnice, jejímž úkolem je popsat veškerou účetní problematiku. Věrnému a poctivému zobrazení napomáhá i skutečnost ověřování účetní závěrky nezávislou auditorskou společností. Na základě výročních zpráv z předchozích let, dle vyjádření odpovědného auditora, je možné konstatovat, že účetnictví podává věrné a poctivé zobrazení.

Účetní směrnice také cílí na konzistenci používaných metod. Směrnice zakazuje měnit v průběhu účetního období způsoby oceňování majetku a závazků, postupy odpisování a účtování, uspořádání položek účetní závěrky. Toto ustanovení zajišťuje, stálost používaných metod a udržuje srovnatelnost jednotlivých účetních období. Jakékoliv změny v účetních postupech jsou předem důkladně zkoumány a je analyzován jejich dopad na vykazovaná data. Změny je možné konzultovat i s auditorskou společností, která funguje jako poradce.

Veškeré účetní zápisy musí být evidovány a uspořádány způsobem umožňující ověřování věcné a časové souvislosti. Všichni zaměstnanci finančního oddělení jsou povinni účtovat o skutečnostech do období, se kterým časově a věcně souvisí. Vnitropodniková účetní směrnice dbá na dodržování akruálního principu, a na aplikaci nástrojů vedoucích k dodržování časové souvislosti. Mezi nástroje napomáhající s dodržováním akruálního principu směrnice řadí: časové rozlišování účetních případů spadajících do jiného účetního období či tvorbu dohadných položek. Směrnice stanovuje, v jakých případech lze uplatnit časové rozlišení. Účetní musí znát, jakého účetního období se účetní případ týká, přesnou částku a účel. V případě, že odpovědná osoba není schopna určit přesnou částku, je tvořena dohadná položka pasivní.

Swisspearl Česká republika a.s. dbá i na dodržování principu opatrnosti. Jeho aplikace je ukotvena do účetní směrnice pomocí tvorby rezerv a opravných položek. Tyto nástroje umožňují účetní jednotce připravit se na nepříznivý vývoj ekonomické situace. Účetní směrnice umožňuje podnikatelskému subjektu vytvářet rezervy týkající se oprav hmotného majetku, reklamací, nevyčerpané dovolené či na odpisy výrobní linky. Opravné položky je možné tvořit k zásobám, pohledávkám, dlouhodobému finančnímu majetku či nedokončenému majetku. Tvorba veškerých nástrojů zásady opatrnosti je v souladu s platnou legislativou.

Z výkazů zveřejněných ve veřejných rejstřících je znatelné dodržování principu bilanční kontinuity. Konečné stavy účtů jsou přejímány do nového účetního období a jsou transformovány na počáteční stavy. Tento fakt je možno ověřit i pohledem na jednotlivé účty v účetním programu Microsoft Dynamics AX.

Vnitropodnikové účetní směrnice zohledňují i naplňování funkcí účetnictví, jako příklad lze uvést funkci registrační a dokumentační. Funkce registrační je ve směrnici představována pomocí definování účetních dokladů včetně jejich charakteristik. Účetní doklady jsou členěny pomocí dokladových řad a zkratk, dle kterých je možno identifikovat obsah dokladu. Základní členění dokladů je dle entity, se kterou věcně a časově souvisí. Doklady spadající pod entitu PCZB začínají číslem 1, entita PCZS je charakterizována číslem 2 a prodejní jednotka SEA číslem 3. Následná analytika určuje obsah dokladu: vystavená či přijatá faktura, pokladní doklad apod. Směrnice dále definuje dobu archivace jednotlivých dokladů, postupy jejich ukládání a postupy následné likvidace, čímž je splňována dokumentační funkce účetnictví.

6.4 Vyhodnocení a ustanovení dalšího postupu

Vnitropodniková účetní směrnice aplikovaná účetní jednotkou Swisspearl Česká republika a.s. je dle posledního data vydání (rok 2021) pravidelně aktualizována a nepracuje s neplatnými právními předpisy. Dle jejího obsahu lze soudit, že je zpracována na základě platné legislativní úpravy, čímž je zajištěno mimo jiné i věrné a poctivé zobrazení účetních hodnot. Hlavní účetní se při tvorbě zaměřila na popis účetních metod, definování účetního systému. Jednotlivé kapitoly jsou rozpracovány do potřebné hloubky, aby umožnily především zaměstnancům finančního oddělení zpracovávat obdržena data. Směrnice jasně ustanovuje postupy pro výše uvedenou problematiku. Na základě výše provedené analýzy lze konstatovat, že účetní směrnice

naplňuje všechna doporučená stanoviska a umožňuje účetní jednotce postupovat jednotně.

I přes zmíněnou funkčnost je na základě konzultací s hlavní účetní společností nalézán prostor pro zlepšení. Provedená analýza odhalila tři oblasti, které je zapotřebí aktualizovat a nově zanést do účetní směrnice. Jedná se o problematiku:

- opravných položek u výrobků a zásob,
- odchylek ve spotřebě surovin,
- inventarizaci dlouhodobého majetku.

Problematika opravných položek je již ve směrnici zpracována. Aktualizace by se zaměřila na detailnější zpracování pravidel pro tvorbu opravných položek k zásobám a výrobkům. Problematice definování a sledování odchylek vznikajících ve spotřebě surovin by byla věnována nová kapitola účetní směrnice, na jejímž návrhu by se autorka kvalifikační práce také podílela. Poslední téma inventarizace dlouhodobého majetku je vnitropodnikovou účetní směrnicí zpracováno jen okrajově. Dlouhodobý majetek představuje pro účetní jednotku významnou položku v rozvaze, z tohoto důvodu by bylo vhodné rozpracovat zmíněnou směrnici hlouběji.

Všechny účetní transakce týkající se zmíněných témat provádí účetní jednotka v souladu s účetní legislativou. Vzniklý problém souvisí pouze s absencí písemného zpracování pravidel a postupů, podle kterých by se podnik v nadcházejících letech mohl řídit. Vznik nových částí směrnice by tak zdokumentoval a zakotvil potřebné podnikové procesy, které jsou aktuálně používány. S nástupem nového majitele bude muset hlavní účetní směrnice aktualizovat o nově registrovaný název. V rámci tohoto kroku by mohly být zpracovány i návrhy s aktualizovaným zněním analyzovaných směrnic.

Následující kapitoly kvalifikační práce budou věnovány popisu problematiky opravných položek, odchylek ve spotřebě surovin a dlouhodobého majetku drženého ve vlastnictví účetní jednotky. Na základě provedené analýzy budou sestaveny návrhy a doporučení pro aktualizaci vnitropodnikové účetní směrnice společnosti Swisspearl Česká republika a.s. Vytvořené návrhy znění směrnic budou autorkou zpracovány do podoby, která odpovídá současnému vizuálnímu zpracování směrnic. Takto upravené návrhy budou vloženy do přílohy B.

6.5 Opravné položky k zásobám a výrobkům

6.5.1 Analýza současné situace v podniku

Vnitropodniková účetní směrnice společnosti Swisspearl Česká republika a.s. stanovuje, že účetní jednotka zohledňuje změnu hodnoty majetku u položek zásob, pohledávek, dlouhodobému finančnímu majetku a nedokončeného majetku. Opravné položky umožňují účetní jednotce promítnout do účetnictví očekávané snížení hodnoty. Snížení ocenění příslušného aktiva napomáhá účetní jednotce věrně a poctivě zobrazovat skutečnosti. Opravné položky jsou považovány za jeden z hlavních účetních nástrojů napomáhající uplatňovat zásadu opatrnosti.

Dle zjištěných informací od hlavní účetní společnosti se opravné položky k dlouhodobému finančnímu majetku téměř nevyskytují. Větší významnost mají pro účetní jednotku opravné položky k pohledávkám, zásobám (především výrobkům).

Směrnice zohledňuje tvorbu daňově uznatelných opravných položek k pohledávkám. Účetní jednotka se v tomto případě řídí zákonem č. 593/1992 Sb., zákon České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Uvedený zákon definuje tvorbu opravných položek k pohledávkám po splatnosti následujícím způsobem. Daňově uznatelná opravná položka může být vytvořena:

- v 50% výši neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky uplynulo-li od sjednané doby splatnosti více jak 18 měsíců,
- v 100% výši neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky uplynulo-li od sjednané doby splatnosti více jak 30 měsíců,
- v 100% výši hodnoty pohledávky, jestliže její hodnota nepřesáhne 30 000 Kč, od doby splatnosti uběhlo nejméně 12 měsíců a celková hodnota pohledávek vzniklých vůči jednomu dlužníkovi nepřesáhla 30 000 Kč.

Účetní směrnice ve svých stanovách neopomíná ani pohledávky, které jsou řešeny soudní cestou, týkající se dlužníků v insolvenční či konkurzní. V takovém případě, je možno vytvořit opravnou položku ve výši 100 % rozvahové hodnoty pohledávky, a to bez ohledu na dobu splatnosti. U tohoto typu opravných položek není zákonem o rezervách specifikována podmínka překročení určitého počtu dní po splatnosti.

Mezi další nástroje chránící účetní jednotku před dopadem nesplacené pohledávky, je ustanovení tvorby opravné položky v okamžiku, kdy je závazek vůči společnosti po

lhůtě splatnosti alespoň 60 dní. Výše opravné položky je v takovém případě stanovena procentem na základě znalosti dlužníka. V tomto případě se jedná o daňově neuznatelnou opravnou položku.

Účtování o opravných položkách je zaneseno na účty 558 – opravné položky k pohledávkám. Tvorba opravné položky je účtována na vrub nákladové účtu 558 a ve prospěch účtu 391.

- 558400 – opravná položka k pohledávkám ve výši 50 %,
- 558700 – opravná položka k pohledávkám ve výši 100 %.

Výrobní zaměření podnikatelského subjektu identifikuje potřebu sledovat vývoj hodnoty zásob, především výrobků. Opravné položky k zásobám jsou považovány za účetní opravné položky, jsou daňově neuznatelné. Tvorba účetních opravných položek je evidována na vrub účtu 559 a ve prospěch účtu 191 nebo 194. Při účtování o opravných položkách je využíváno analytického členění účtů. V účtovém rozvrhu účetní jednotky je možné nalézt tyto účty:

- 559820 – opravná položka k výrobkům,
- 559830 – opravná položka k nedokončené výrobě,
- 559840 – opravná položka ke zboží,
- 559850 – opravná položka k materiálu.

Analytická evidence umožňuje účetní jednotce detailně sledovat vývoj opravných položek pro konkrétní oblast. S tvorbou opravných položek k zásobám se pojí interní pravidla stanovená mateřskou společností, jednotná pro všechny společnosti ve skupině. Aktuální podoba vnitropodnikové účetní směrnice pracuje s analýzou použitelnosti a sledováním stáří výrobků, na základě těchto dvou faktorů jsou tvořeny opravné položky k zásobám. Autorka práce zde nachází prostor pro detailnější rozpracování směrnice pomocí zpracování pravidel stanovených skupinovým managementem. V praxi účetní jednotka tato interní pravidla dodržuje, jen by bylo vhodné pro ně zpracovat písemný podklad.

Dle pravidel skupinového managementu (holdingu) je tvorba opravných položek členěna na dvě složky:

- individuální – výrobky, nedokončená výroba,
- hromadná – výrobky, zboží.

Individuální složka je aplikována na výrobky a nedokončenou výrobu. Interní pravidla pověřují oddělení výroby a kvality identifikovat šarže výrobků a výrobní směny, u kterých se vyskytl technologický problém. Jedná se o technologické problémy, které způsobí narušení kvality vyráběných produktů. Označené výrobky či nedokončená výroba je příslušnými pracovníky vytríděna a umístěna na jinou lokaci. K přemístění dojde i v rámci účetního programu, kde je účtováno na jiné lokace (analytická evidence), tak aby bylo patrné, že jsou tyto výrobky (polotovary) posuzovány. Oddělení kvality musí na základě testů a analýz stanovit míru poškození a její dopad na koncového zákazníka. V případě, že by oddělení kvality uvolnilo k zákazníkům nekvalitní výrobky, společnost by se musela potýkat s reklamací. Z tohoto důvodu jsou výrobky detailně analyzovány. Výsledkem zkoumání je vydání doporučení, zda je vhodné polotovary dokončit či zda finální výrobky splňují všechny parametry kvality a je možné je distribuovat na trh. V období, kdy se čeká na rozhodnutí, jsou postižené výrobky drženy v tzv. karanténě. Po dobu nejistoty je vytvořena opravná položka, její výše je závislá na míře pravděpodobnosti, se kterou bude možné výrobek následně prodat. Výše opravné položky se ve většině případů pohybuje v 50 % výši hodnoty výrobku. Finanční manažer obdrží informace o rozhodnutí tvorby opravné položky spolu s vysvětlením technického problému od oddělení kvality. Na základě získaných podkladů a ocenění dotčených zásob v účetnictví a registru zásob, provede výpočet opravné položky.

Druhou složkou tvorby opravných položek je složka hromadná. Pravidlo skupinového managementu se týká výrobků a zboží, kdy jsou všechny položky podrobovány časovému testu. Časový test začíná běžet od okamžiku, kdy vznikne tzv. batch number (číslo šarže), pod kterým je konkrétní výrobek či zboží přijato na sklad. Účetní jednotka sleduje věkovou strukturu všech výrobků a zboží přijatých na sklad. Od okamžiku naskladnění začne běžet časový test 2 let. V momentě, kdy doba uskladnění přesáhne 2 roky, je k vybrané položce vytvořena 100% opravná položka.

6.5.2 Návrh aktualizace účetní směrnice – opravné položky k zásobám a výrobkům

Tvorba opravných položek k zásobám a výrobkům je z hlediska interních předpisů členěna na skupiny:

- individuální,
- hromadná.

Individuální složka tvorby opravné položky se týká výrobků a nedokončené výroby. Dojde-li během výrobního procesu ke vzniku technologických problémů, které narušují výslednou kvalitu výrobku, je oddělení kvality a výroby povinno postižené hotové výrobky či nedokončenou výrobu vytržít. Označené výrobky musí být přemístěny na jinou fyzickou a účetní lokaci. Oddělení kvality posoudí dopad na kvalitu finálního výrobku. Po tuto dobu jsou výrobky drženy v tzv. karanténě. Provedené testy a analýzy odhalí míru poškození a dopad na koncového spotřebitele. V mezičase musí finanční manažer obdržet od útvaru řízení jakosti podklady obsahující bližší informace o vykazované vadě, možnosti řešení a jejich pravděpodobnosti dopadu na koncového zákazníka, aby mohl k položkám uvedeným v registru zásob na dané lokaci vytvořit vhodnou opravnou položku. Za stanovení výše opravné položky je odpovědný finanční manažer.

Tvorba hromadné složky opravné položky je podložena časovým testem. Takto tvořená opravná položka se týká výrobků a zboží. Časový test začíná v okamžiku, kdy naskladněná položka obdrží tzv. batch number (číslo šarže). Od okamžiku naskladnění je sledována doba, po kterou bude daný výrobek (zboží) uložen na skladu. Jestliže doba uskladnění přesáhne 2 roky, je k vybrané položce vytvořena opravná položka v 100% výši.

Finální podoba znění směrnice včetně grafického vzhledu je přiložena v příloze B.

6.6 Odchylky ve spotřebě surovin

6.6.1 Analýza současného stavu v podniku

Účetní směrnice představuje pro účetní jednotku významný prvek zpřehledňující a definující zpracovávanou problematiku, proto je důležité při její tvorbě věnovat dostatečný čas analýze sledovaného problému. Analýzou je dosaženo pochopení zkoumaného problému a získání dostatečného množství dat, na jejichž základě je možné vytvářet závěry. Swisspearl Česká republika a.s. je výrobní závod, který se zaměřuje na produkci vláknocementových výrobků. Výrobní operace tak představují v účetním programu velké množství dat. Nedílnou součástí účetní evidence výroby je i sledování skladových operací, které stojí na začátku i konci výrobního procesu. Nejprve se objeví ve formě vyskladnění materiálu putujícího do výrobního procesu a následně celý proces uzavřou okamžikem, kdy se zpracovaný materiál vrátí na sklad ve formě finálního

výrobku. Na úrovni přímého materiálu tak vznikají odchylky, které představují rozdíl mezi plánovaným množstvím spotřeby materiálu a spotřebou skutečnou.

Pro zpracování nové části vnitropodnikové účetní směrnice je nutné pochopit a popsat celý proces, který má vliv na vznik a výslednou velikost odchylek.

Výrobní proces je představován několika navazujícími kroky, kdy na jeho počátku stojí vytvoření směsi ze základních surovin. Z důvodu udržení výrobního tajemství a zachování konkurenceschopnosti není autorka oprávněna zacházet do úplných detailů. Za tvorbou receptury stojí tým oddělení kvality, který dlouhodobě studuje jednotlivé složky a udává, v jakém množství jsou přidávány do výrobní směsi. Vzniká tak norma, která je formalizována v rámci systému řízení jakosti ISO. Tato receptura (norma) je závazná pro jednotlivá technologická místa. Na jejich dodržování dohlíží pracovníci oddělení technologie a kvality i mistři výroby. Dle stanovené receptury se připraví směs, která se lisuje, formátuje a barví. Nedílnou součástí výroby je i proces zrání. Pro tloušťku výrobku je pak stanovena tolerance umožňující přejímku na sklad při dodržení požadovaných kvalitativních parametrů.

Evidence výrobního procesu v účetnictví je založena na výrobních plánech a technických normách. Technické normy jsou do účetního systému zaneseny prostřednictvím tzv. BOM (bill of material). Pod označením BOM si lze představit kalkulaci, která vyjadřuje množství jednotlivých surovin potřebných pro vyrobení stanoveného množství výrobků. Jelikož výrobní závod vyrobí každý den několik desítek tisíc výrobků je nutné výrobní procesy standardizovat, čemuž napomáhá výše zmíněná kalkulace. Ta je stanovena pro každý druh výrobku, který je výrobní závod schopen vytvořit. Každý BOM obsahuje kromě vstupních surovin i množství výrobků vyrobených na základě právě této jedné várky surovin. Množství výrobků, na které je BOM kalkulován, je závislé na velikosti a tvaru výsledných produktů, z tohoto důvodu je kalkulované množství různé pro jednotlivé výrobky. V každé kalkulační jednici je udán potřebný druh surovin včetně množství, přepočtu hodin práce na mzdy potřebné pro vznik technologické dávky. Dále je zde zohledněna spotřeba elektrické energie, opotřebení strojů i je zde kalkulováno s určitým procentem odpadu, který při výrobě vzniká. Kalkulace pracuje i s obalovým materiálem, do kterého jsou finální výrobky baleny. Za tvorbu kalkulačních jednic je odpovědné technologické oddělení společnosti Swisspearl Česká republika a.s.. Pracovníci tohoto oddělení při tvorbě BOMů vychází z výrobních receptur a během jejich tvorby jsou vázáni dodržováním ISO směrnice. Odpovědní pracovníci musí při tvorbě

kalkulace zohledňovat technickou dokumentaci, stanovené postupy a naplňovat spotřební normy. Důležité je také zmínit, že uvedené kalkulace jsou stanovovány na ideální procesy. Kalkulace předpokládá, že výrobní proces bude realizován bez technologických problémů a bude spotřebováno přesně stanovené množství surovin. Jelikož je ve výrobním závodu více výrobních linek, jsou kalkulace tvořeny i s ohledem na přesun výroby na jinou výrobní linku. V případě přesunu je jedinou proměnlivou jednotkou výše mzdových nákladů potřebných pro výrobu kalkulací stanoveného množství.

Výrobní proces je zanesen do účetního systému v následujících krocích. Plánovač zadá do účetního systému realizaci výrobní plánu, při kterém stanoví, jaký konkrétní výrobek bude na dané lince vyroben. Pro přehlednost jsou skladové kódy jednoznačně odlišitelné podle první číslice:

- 1 – spotřebované suroviny,
- 2 – rozpracovaná výroba,
- 3 – nedokončená výroba,
- 4 – hotová výroba

Plán je zadáván ve třech krocích. První krok je výroba nebarveného produktu, následuje proces zrání a posléze finální povrchová úprava – barvení. Pracovník výroby zahájí systémově výrobu požadovaného výrobku. Účetní systém na základě tohoto požadavku použije příslušný BOM. Tímto krokem je na skladě zablokováno množství materiálu vycházející z kalkulace a dojde k zahájení výroby technologické dávky. V okamžiku fyzického dokončení výrobní dávky označí pracovník výroby konkrétní výrobní příkaz jako dokončený a předpokládané množství materiálu je v účetním systému vyskladněno a naskladněno množství vyprodukovaných výrobků.

Blokování potřebného množství materiálu účetním systémem pomáhá s aplikováním kontrolních mechanismů. Účetní systém nedovolí spustit výrobní příkaz, jestliže obdrží informaci, že je na skladu k dispozici nedostatečné množství suroviny. Logická kontrola nepovoluje z pochopitelných důvodů minusový stav zásob. V případě, že zablokováním klesne hladina zásoby na hranici minimální zásoby, je o dané situaci informováno středisko logistiky, které má povinnost zajistit včasnost dodání zásob. Kvůli specifické povaze materiálu, a s tím spojené délce dodací lhůty, je minimální velikost zásoby nastavena tak, aby nedocházelo k zastavení výroby z důvodu nedostatku surovin.

Proces výroby ovšem nelze považovat za dokonalý, ne vždy jde vše podle stanovených postupů a dochází ke vzniku technologických překážek. Nedokonalost výrobních systémů a procesů dává za vznik odchylkám ve spotřebovaném materiálu. BOM vždy počítá s dokonalým výrobním procesem, který není schopna výrobní společnost vždy zaručit.

Definováním problematiky a velikosti akceptovatelných odchylek spotřebovaného množství materiálu vůči plánované spotřebě se bude zabývat návrh účetní směrnice. Pro vytvoření návrhu směrnice je dále nutno znát, jak jsou odchylky sledovány a identifikovat technologické postupy, které mohou zapříčinit jejich vznik.

Dle interních pravidel holdingu jsou všechny účetní jednotky povinny každý měsíc realizovat účetní uzávěrku. Interní směrnice stanoví datum měsíční uzávěrky jako třetí pracovní den pro výrobní závody a druhý pracovní den pro prodejní jednotky. Do tohoto data musí být veškerá data související s příslušným měsícem zaúčtována a zpracována. Mezi měsíční uzávěrkové činnosti se řadí i sledování odchylek u spotřeby materiálu. Na konci každého měsíce je managementem společnosti vydán požadavek k provedení inventury hlavních surovin uložených ve skladu. Vedoucí skladu s pomocí svých spolupracovníků provede inventuru a zjištěná data předá ke kontrole managementu. Po obdržení dat ze skladu je sjednána schůze managementu, které se účastní vedoucí skladu, finanční manažer, výrobní manažer a ředitel výrobního závodu. Uvedená skupina pracovníků analyzuje vzniklé odchylky, hledá příčiny jejich vzniku a stanoví, zda jejich velikost odpovídá měsíční výrobě, okolnostem výroby v daném období či nevybočuje ze standardních výsledků. Komise musí určit, zda nalezené odchylky odpovídají případným technologickým odlišnostem a případným problémům vzniklých v průběhu měsíce. Z tohoto důvodu se schůze účastní výrobní manažer, který má přehled o funkčnosti výrobní linky. Výrobní manažer je schopen určit, zda v průběhu měsíce vznikaly technologické problémy, jejichž působení mohlo způsobit zvýšení spotřeby materiálu nad rámec plánovaných kalkulací. Velikost nalezených odchylek ve spotřebě materiálu by měla korespondovat s výrobním procesem. V případě, že odchylky odpovídají vzniklým skutečnostem, je finančním manažerem doúčtována nadspotřeba či úspora ve spotřebě materiálu. V okamžiku, kdy není nalezen soulad mezi zjištěnými skutečnostmi, je hlouběji pátráno po důvodu vzniku odchylek. Vedoucí skladu provede opětovnou inventuru a výrobní manažer analyzuje, zda byly všechny výrobní příkazy správně ukončeny a zaneseny do účetního systému.

Faktory ovlivňující nadspotřebu materiálu

Teoretická měsíční spotřeba materiálu je kalkulována na základě výrobních plánů obsahujících data o BOMech, které za dané období vstoupily do výroby. Skutečná spotřeba materiálu je ovšem ovlivňována mnoha dalšími výrobními i nevýrobními faktory, které jsou individuální pro konkrétní výrobní příkazy, směny, měsíce a nelze je tak v plném rozsahu zohlednit v BOMech.

Za výrobní a nevýrobní faktory jsou považovány:

- základní rozměry výrobků, technické parametry, externí vlivy,
- technologie výroby, fyzikální vlastnosti, chyba měření.

ISO směrnice i interní předpisy udávají základní rozměry výrobků, které musí výrobní závod respektovat a dodržovat. Výrobky, které jsou kvalitativně v pořádku, mohou vykazovat drobné odchylky v rozměrech, především pak v tloušťce. Tato odchylka max. 2 mm daného rozměru při objemu výroby běžící v nepřetržitém provozu jednoznačně celkovou měsíční spotřebu surovin ovlivní. Výsledkem může být jak úspora, tak i nadspotřeba.

Pod pojmem technické parametry, jsou evidovány technické problémy a poruchy na linkách. Tyto skutečnosti mohou způsobit, že připravená výrobní směs nemůže být 100 % zpracována. Důvodem je časové omezení pro recyklaci směsi. Takto dojde k fyzické spotřebě surovin a současně není naskladněn výrobek jako výstup výrobního procesu. Běží-li však linka optimálně, bez prostojů a poruch je dosaženo úspor ve spotřebě surovin díky jejich maximálnímu využití.

Aby výrobky dosáhly požadované kvality a potřebných vlastností, musí být dodržována technologie výroby. Technologie výroby definuje návaznost jednotlivých postupů a reálných skutečností, jak může být proces ovlivněn. Pracovníci kontroly kvality spolu s manažerem jakosti mohou v individuálních případech operativně provést úpravu receptury ještě před její implementací do BOMů a ISO směrnic nebo vyžadují-li to výstupní parametry výroby. O takové skutečnosti je však informováno vedení společnosti.

Do výrobního procesu může vstupovat přes 90 surovin najednou. Jedná se o velké množství surovin potřebných pro získání výrobního mixu, které mají různé fyzikální vlastnosti. V rámci výroby jsou spotřebovávány jak suroviny sypkého charakteru,

kde dochází k rozprachu, tak suroviny, které jsou ovlivňované teplotou a vzdušnou vlhkostí.

Suroviny vstupující do výroby jsou váženy, měřeny a dávkovány mnoha zařízeními. Přestože tato vážící a měřící zařízení podléhají pravidelné kalibraci, dochází pochopitelně i zde k chybám měření.

Disproporční odchylky ve spotřebě surovin mohou mít svou příčinu v okolnostech mimo samotnou účetní jednotku. Účetní jednotka, tak není schopna je přesně predikovat. Jedná se například o výpadky dodávek energií. Do této oblasti spadá rovněž substituce dodavatelů či surovin při problémech v dodavatelském řetězci při ne zcela shodných technických parametrech surovin.

6.6.2 Analýza odchylek ve spotřebě

Před zpracováním návrhu znění kapitoly vnitropodnikové účetní směrnice autorka kvalifikační práce provedla analýzu spotřeb jednotlivých surovin uvedených v BOMech a to za období celého roku 2022. Cílem bylo nasměřovat pozornost na klíčové suroviny, jejich celoroční spotřebu a odchylky v jednotlivých měsících a ověřit si tak, že jsou data relevantní a vykazované odchylky nenasvědčují spíše potřebě revidovat používané BOMy.

Z účetního programu společnosti byly exportovány veškeré transakce týkající se spotřeby přímých surovin a materiálu, které jsou v BOMu a spotřebovávají se v závislosti na množství vyrobených kusů výrobků. Stažené transakce byly roztrženy na jednotlivé měsíce roku 2022. Skladové transakce nesou tři druhy označení: Purchase order, Production line a Counting. Aby byla práce s daty jednodušší a efektivnější, soustředila se autorka na transakce nesoucí označení Production line a Counting. Položky Production line představují vyskladnění na základně BOMů, jejichž výrobní příkazy byly ve sledovaném období realizovány. Jedná se o teoretickou spotřebu materiálu a surovin při ideálních výrobních procesech. Pro dosažení reálného a věrného zobrazení jsou na konci měsíce účtovány položky označené jako Counting. Výše odchylek, jak již bylo zmíněno, jsou měsíčně konzultovány managementem společnosti a na základě závěrů těchto schůzí je o odchylkách účtováno. Položky Counting odrážejí výši odchylky vzniklé v daném měsíci. Zadáním položky Counting dojde k narovnání skutečné spotřeby. Teoretická spotřeba je zaúčtováním odchylky snížena či zvýšena, čímž je dosažena skutečná spotřeba materiálu a surovin.

Pro analýzu byl využit BOM nejprodávanějšího výrobku. Jedná se o položku jejíž výroba je v dlouhodobém časovém horizontu nejvyšší. Vybraný BOM obsahuje 95 skladových položek, označených skladovými kódy a názvy. Z důvodu zachování obchodního tajemství jsou suroviny označeny pouze čísly. V tabulce č. 2 je vidět procentní podíl jednotlivých surovin na výsledném výrobku. V seznamu surovin jsou obsaženy základní výrobní suroviny, pomocné suroviny, obalové materiály, mzdy, odpady atd. Nejvyšší podíl mají suroviny tvořící základní podstatu finálního výrobku, vláknocementová směs. Určení podílu jednotlivých surovin umožnilo autorce stanovit tři suroviny, které jsou statisticky nejvýznamnější. V součtu tvoří 56,6 % z celkových nákladů na spotřebované suroviny. Na tyto suroviny byla následně směřována bližší analýza velikosti a podílu odchylek. BOM obsahuje 95 položek dílčích surovin, pro přehlednější zobrazení dat v tabulce byly suroviny 16–95 shrnuty do jednoho řádku. Jedná se o suroviny, které mají na finálním výrobku nízký podíl.

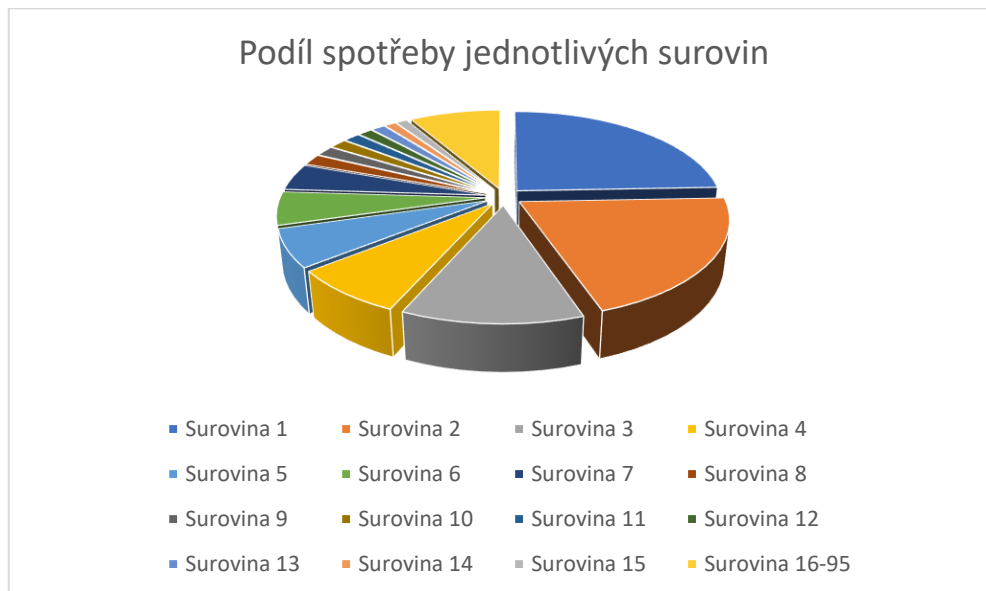
Tab. 2: Podíl surovin v BOMu

Surovina	Podíl
Surovina 1	24,38 %
Surovina 2	20,37 %
Surovina 3	11,88 %
Surovina 4	7,65 %
Surovina 5	6,22 %
Surovina 6	5,48 %
Surovina 7	4,40 %
Surovina 8	1,80 %
Surovina 9	1,67 %
Surovina 10	1,55 %
Surovina 11	1,49 %
Surovina 12	1,32 %
Surovina 13	1,27 %
Surovina 14	1,06 %
Surovina 15	1,05 %
Surovina 16-95	8,39 %

Zdroj: Vlastní zpracování, 2023

Data uvedená v tabulce č. 2 byla transformována do grafu uvedeného níže. Grafické zobrazení umožní lépe zobrazit rozložení jednotlivých surovin a jejich podílení se na vzniku vláknocementového výrobku.

Graf 1: Podíl spotřeby jednotlivých surovin na výsledném produktu



Zdroj: Vlastní zpracování dle tab. 2, 2023

Bez zohlednění objektivních příčin pro nadspotřebu bylo ověřeno a potvrzeno, že odchylky v jednotlivých měsících nejsou z účetního ani daňového pohledu pro účetní jednotku nepřiměřené. Vůči velikosti spotřebovaného materiálu se jedná o nízké hodnoty.

Vývoj odchylek u třech základních surovin za rok 2022 představuje tabulka č. 3. Zde je sledován vývoj odchylek ve spotřebě po jednotlivých měsících. Záporná hodnota odchylky představuje nadspotřebu, tzn. skutečná spotřeba byla vyšší než spotřeba plánovaná (spočtená na základě výrobních příkazů a BOMů). Vyšší nadspotřeba může být vyvolána výrobními či nevýrobními faktory např. chyba v měření, externí vlivy, technologie výroby apod. Kladné hodnoty v tabulce odkazují na vznik úspory, skutečná spotřeba byla nižší než plánovaná.

Jak bylo uvedeno výše, z důvodu zachování výrobního tajemství, je konkrétní název suroviny nahrazen obecným popisem „surovina“. U suroviny 1 je patrné rovnoměrné rozložení evidované nadspotřeby a úspor ve spotřebě surovin. Pro surovinu 3 je rozložení téměř rovnoměrné, ovšem dochází zde k vyšší míře nadspotřeby. Úplným opakem je surovina 2, u které je po celý rok 2022 sledována pouze výskyt záporných hodnot, nadspotřeby surovin. Tento fakt může být způsoben i vlastnostmi zkoumané suroviny.

Tab. 3: Vývoj odchylek

Období	Surovina 1	Surovina 2	Surovina 3
Leden	-1,15 %	-5,46 %	-2,35 %
Únor	-1,41 %	-5,12 %	-0,79 %
Březen	-1,2 %	-4,52 %	0,07 %
Duben	0,15 %	-4,35 %	-2,40 %
Květen	0,95 %	-5,86 %	-0,55 %
Červen	-0,70 %	-2,59 %	-2,37 %
Červenec	-1,24 %	-5,43 %	-0,82 %
Srpen	1,00 %	-5,71 %	-2,03 %
Září	-4,33 %	-7,28 %	3,53 %
Říjen	1,31 %	-0,31 %	0,00 %
Listopad	1,00 %	-2,20 %	-0,95 %
Prosinec	0,80 %	-2,18 %	-0,03 %
Průměrná hodnota	-0,40 %	-4,25 %	-0,72 %

Zdroj: Vlastní zpracování, 2023

V souladu s výše uvedenými údaji navrhuji účetní jednotce následující znění účetní směrnice v oblasti úbytku zásob nad stanovenou normu (v tomto případě BOM).

6.6.3 Návrh znění účetní směrnice – účtování o odchylkách spotřeby surovin

Charakteristika a povaha výrobního procesu, vlastnosti používaných surovin, technologické postupy neumožňují společnosti přesné vyčíslení spotřebovaných surovin na výrobu za konkrétní období. Účtování o spotřebě surovin se proto děje ve dvou krocích:

- stanovení BOMu,
- ověření skutečného stavu měsíčními fyzickými inventurami.

Stanovení BOMu

Pro každý výrobek je sestavena technicko-hospodářská norma, tj. rozpis jednotlivých surovin a jejich spotřebovávané množství ve fyzických jednotkách na 1 tunu výrobku. Odpovědným oddělením za jejich sestavování je útvar řízení jakosti. Ten zajistí jejich schválení managementem společnosti v rámci systému řízení jakosti ISO.

Každý z výrobních závodů tuto normu (recepturu) rozpracuje do kalkulace spotřebovávaných surovin v účetním systému společnosti. Tyto kalkulace jsou, v souladu s názvoslovím účetního systému, označovány termínem BOM (bill of material, přeloženo do českého jazyka jako seznam surovin). BOM je vyhotoven na konkrétní velikost výrobní dávky. Pro různé výrobky se velikost dávky liší.

Výrobní útvar eviduje výrobní příkazy. Na základě systémového ukončení výrobního příkazu jsou z registru zásob odepsány příslušné suroviny v množství, které odpovídá množství vyrobených výrobků a konkrétním BOMům. Výrobní útvar provádí kontrolu, zda fyzicky ukončené výrobní příkazy byly označeny jako ukončené v účetním programu Microsoft Dynamics AX. V okamžiku, kdy je proces evidence výroby za daný kalendářní měsíc ukončen, je informován finanční útvar a útvar logistiky, které s daty dále pracují a analyzují je.

Ověření skutečného stavu měsíčními fyzickými inventurami

Na konci kalendářního měsíce je provedeno fyzické ověření stavu na skladech společnosti. Pracovníci logistiky vyhotoví na základě zjištěných skutečností přehled odchylek mezi fyzickou zásobou se stavem dostupným v registru zásob. Finanční manažer (závod Beroun) a manažer logistiky (závod Šumperk) nejprve ověří, že proúčtované spotřeby surovin rámcově odpovídají logické vazbě mezi zaúčtovanými náklady na spotřebované suroviny na vyrobené množství výrobků. Provede se tak logická kontrola, že jsou správně nastaveny BOMy a současně nedošlo k chybě při registraci výrobních příkazů.

Logistické útvary připraví přehled pro jednotlivé skladové položky surovin, které jsou zahrnuty do BOMů. Jsou-li odchylky významné, je provedeno opětovné ověření fyzického stavu zásob. Finální výsledky s uvedením rozdílů v měrných jednotkách a s vyčíslením v Kč jsou předány k odsouhlasení a registraci nadspotřeby (úspory) surovin.

Management závodu, v souladu s interními postupy pro konkrétní výrobní závod, vyhodnotí a ověří zjištěné výsledky. Odpovídá-li zjištěná odchylka technickým a technologickým podmínkám, i objemu výroby v daném měsíci, provede finanční manažer korekci registru zásob. Naměřené odchylky ve spotřebě surovin by měly reflektovat výskyt abnormalit ve výrobním procesu ve sledovaném období (kalendářní měsíc). Účetní jednotka si je vědoma možnosti výskytů výrobních a nevýrobních faktorů

ovlivňující nadspotřebu (úsporu). Jedná se především o základní rozměry výrobků, technické parametry, technologie výroby, fyzikální vlastnosti, chyby v měření a externí vlivy. Zjištěné a ověřené odchylky jsou proúčtovány ve prospěch nebo na vrub účtů spotřeby surovin.

Jestliže by byla zjištěna odchylka, která nemá opodstatnění v konkrétních faktorech, které mají vliv na nižší či vyšší spotřebu surovin, jedná se o přebytek či manko. Účetní zápis odráží tuto skutečnost. Neopodstatněná nadspotřeba je účtována na účet mank, a přebytek na účet inventurních přebytků. Grafické zpracování směrnice je přiloženo v příloze B.

6.7 Inventarizace dlouhodobého hmotného majetku

6.7.1 Analýza současného stavu v podniku

Struktura položek ve finančních výkazech je závislá na předmětu podnikání účetní jednotky. V některých případech lze dle hodnot jednotlivých položek finančních výkazů rozeznat, jaké položky jsou pro účetní jednotku významné a určit i ty, které k výkonu předmětu podnikání nepotřebuje. Společnost Swisspearl Česká republika a.s. představuje typický výrobní závod. Pro výkon činnosti potřebuje zásoby materiálu, stroje a budovy, pomocí kterých vytváří hodnoty, s čímž je spojený vznik nákladových položek a tržeb souvisejících s prodejem vyprodukovaných výrobků.

Současná podoba účetní směrnice věnující se inventarizaci zpracovává problematiku dlouhodobého majetku okrajově. Pracovníci odpovědní za inventarizaci jsou obeznámeni s aplikovanými postupy, dle čehož je i vykonávají. Hlavní účetní stanovuje pravidla pro průběh inventarizace v souladu s platnou právní legislativou. Cílem aktualizace a rozšíření inventarizační směrnice je formalizovat aplikované postupy. Detailnější rozpis by ukotvil přijímaná stanoviska a vytvořil pro současné zaměstnance, i zaměstnance nově nastupující, přehled inventarizačních prací. Správné sledování hodnoty dlouhodobého majetku je důležité nejen z důvodu správného provádění odpisů, daňových i účetních, ale i jeho vlivu na základ daně při výpočtu daně z příjmu právnických osob.

Správně vedená evidence dlouhodobého majetku přímo podporuje věrné a poctivé zobrazování účetních skutečností. Inventarizace umožňuje zjistit aktuální hodnotu jednotlivých položek majetku. Účetní jednotka je schopna na vzniklé skutečnosti včasné reagovat a provést příslušné účetní operace, např. zastavení či úpravu odpisového plánu,

přecenění majetku či vytvořit k majetku opravnou položku. Opravné položky k dlouhodobému majetku jsou z daňového hlediska chápány jako nedaňové, i přes tento fakt jsou pro účetní jednotku důležité. Hodnota investic do dlouhodobého majetku je z důvodu specifického oboru podnikání vysoká. Aplikováním účetní zásady opatrnosti pomocí tvorby opravných položek se účetní jednotka chrání před nepříznivým dopadem znehodnocení dlouhodobého majetku.

Dlouhodobý majetek, hmotný i nehmotný, představuje pro účetní jednotku důležité položky. Bez jeho existence by nebyla schopna naplňovat smysl svého podnikatelského záměru. Důležitost dlouhodobého majetku je patrná i z účetních výkazů zveřejněných v předchozích letech. Z celkové brutto hodnoty vykazovaných aktiv představuje dlouhodobý majetek v průměru přes 70 % hodnoty z celkových aktiv. Na celkové hodnotě majetku se dlouhodobý nehmotný majetek podílí jen z nepatrné části.

Tab. 4: Podíl DHM v rozvaze

(v tis. Kč)	2019	2020	2021
DHM	2 529 773	2 671 304	2 593 292
DNM	23 306	22 086	21 417
Aktiva celkem	3 324 137	3 514 487	3 662 445
Podíl DM	76,8 %	76,6 %	71,4 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle Cembrit a.s., 2019a; Cembrit a.s., 2020a; Cembrit a.s., 2021a

Při bližším pohledu na dlouhodobý hmotný majetek společnosti Swisspearl Česká republika a.s. je ze zveřejněných dat patrná převaha hmotných movitých věcí a jejich souborů. Zjištěná skutečnost odpovídá předmětu podnikání společnosti, kdy je hlavní část majetku představována výrobními stroji. Data též zobrazují rostoucí tendenci svědčící o zařazování nového majetku do užívání.

Tab. 5: Dlouhodobý hmotný majetek

(v tis. Kč)	2019	2020	2021
Pozemky a stavby	655 167	657 620	665 593
Hmotné movité věci a jejich soubory	1 808 166	1 848 721	1 931 540
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	34 542	34 542	34 542
Poskytnuté zálohy na DHM	31 898	52 409	39 629

Zdroj: Vlastní zpracování dle Cembrit a.s., 2019a; Cembrit a.s., 2020a; Cembrit a.s., 2021a

Dlouhodobý majetek společnosti

Pořizování dlouhodobého majetku je interně upravováno účetní směrnicí a organizační směrnicí ISO, které stanovují potřebné kroky pro zařazení nového majetku. Proces pořízení je zahájen schválením investičního grantu managementem společnosti a odpovědnou osobou v mateřské společnosti. Schválením je investičnímu grantu přiřazeno evidenční číslo. Následně je pro něj zřízena položka v registru dlouhodobého majetku, tímto číslem je jednoznačně odlišena od již zařazeného a používaného majetku. Na tuto položku jsou účtovány veškeré související faktury a ostatní účetní doklady. Investiční technik je povinen informovat finanční oddělení společnosti o nově schváleném grantu.

Dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek je oceňován pomocí pořizovací ceny. Do pořizovací ceny je možné zahrnout cenu pořízení včetně nákladů s pořízením souvisejících (projektové práce, úroky z investičních úvěrů, technické zhodnocení, dopravné, montáž apod.). Hranice, od které účetní jednotka považuje pořizovaný majetek za dlouhodobý, je v souladu se zákonem o daních z příjmů. Zákon č. 586/1992 Sb., zákon České národní rady o daních z příjmů (dále jen ZDP) stanovuje hranici pro dlouhodobý hmotný majetek na 80 000 Kč.

Dlouhodobý hmotný majetek, který je ve fázi pořizování je evidován na účtu 042 – Pořízení hmotného majetku. Na tomto účtu je strádána cena pořízení včetně nákladů souvisejících s pořízením. V momentě, kdy dojde k ukončení pořizovací fáze, je majetek uveden do používání a přeúčtován na příslušný nákladový účet. Účetní jednotka eviduje majetek v účetní třídě 0 na účtech 013–031, dle povahy aktivovaného majetku. Uvedení majetku do používání je doprovázeno vytvořením inventární karty (obsahující detaily o majetku) a je spuštěno odpisování. Majetek je též zanesen do účetního programu společnosti, kde dojde k nastavení jednotlivých parametrů. Jedná se o cenu pořízení, předpokládanou dobu odpisování, čímž je v programu sestaven odpisový plán, dle kterého bude aktualizována zůstatková hodnota majetku.

Účetní jednotka aplikuje účetní i daňové odpisy. Cílem účetních odpisů je co nejvěrněji vyjádřit fyzické a morální opotřebení odpisovaného majetku. Pravidelné odpisování tak zobrazuje zůstatkovou hodnotu dlouhodobého majetku. Účetní odpisy jsou prováděny na měsíční bázi, vždy na konci měsíce. Jejich výše je závislá na rozřazení majetku do odpisových skupin stanovených vnitřní směrnicí. Cena pořízení majetku

je rovnoměrně rozpočtena mezi předpokládanou dobu užívání. Vnitřní směrnice člení majetek na skupiny uvedené v následující tabulce.

Tab. 6: Účetní odpisové skupiny

Dlouhodobý hmotný majetek	Předpokládaná doba životnosti
Budovy a stavby	20–50 let
Stroje a zařízení	10–15 let
Motorová vozidla a inventář	3–5 let

Zdroj: Swisspearl Česká republika a.s., 2023b

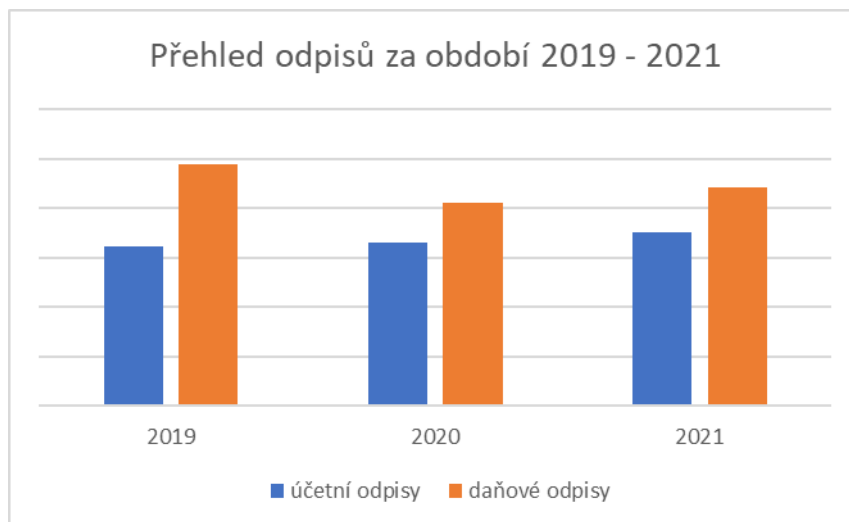
U daňových odpisů volí účetní jednotka formu rovnoměrných odpisů. V případech, kdy majetek splní podmínky stanovené ZDP, je uplatněn zvýšený odpis v prvním roce užívání majetku. Dlouhodobý majetek je členěn na 6 odpisových skupin, kterým odpovídá stanovená minimální doba odepisování majetku. ZDP udává účetním jednotkám maximální odpisové sazby, které mohou aplikovat na vlastněný majetek. Společnost Swisspearl Česká republika a.s. využívá při výpočtu daňových odpisů maximální sazby stanovené zákonem. Daňové odpisy jsou prováděny na konci účetního období, zpravidla k poslednímu dni účetního období.

Vliv odpisů na základ daně z příjmů právnických osob

Určení odpisových plánů, účetních i daňových, je důležitým krokem. Základní rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je v míře vyjádření skutečného opotřebení majetku. Účetní odpisy vyjadřují skutečnou dobu, kdy je majetek využíván, lépe zobrazují skutečné fyzické či morální opotřebení. Zatímco daňové odpisy zobrazují část pořizovací ceny majetku, kterou může účetní jednotka uplatnit v daňové přiznání za příslušné zdaňovací období, nereflektují skutečný stav opotřebení. Stanovení odpisového plánu a výše odpisů je důležité z důvodu správné úpravy základu daně. Provádění pravidelné inventarizace dlouhodobého majetku umožňuje kontrolovat skutečné stavy majetku. Na základě získaných dat může účetní jednotka aktualizovat odpisové plány, což se promítne i do výpočtu daně z příjmů právnických osob. Výše bylo zmíněno, že účetní jednotka provádí výpočet daňových i účetních odpisů. Aby byl lépe zobrazen dopad odpisování na základ daně, vypracovala autorka na základě dat dostupných v účetním systému graf zobrazující komparaci účetního a daňového odpisování za období 2019–2021. Na základě zachování interních informací graf nezobrazuje celkovou

hodnotu odpisů. Poměr mezi účetními a daňovými odpisy zůstal zachován, tak aby přesně zobrazoval realitu.

Graf 2: Přehled účetní a daňových odpisů v letech 2019-2021



Zdroj: Vlastní zpracování, 2023

Po uzavření účetního období je účetní jednotka schopna určit výši výsledku hospodaření, kterého byla díky svému hospodaření schopna dosáhnout. Pro potřeby výpočtu daně z příjmů právnických osob je důležité transformovat výsledek hospodaření na základ daně a upravit jej pro daňové účely. Při úpravě výsledku hospodaření pro daňové účely využije účetní jednotka nakumulované odpisy za účetní období. Při započtení odpisů jsou účetní jednotky povinny řídit se všemi relevantními platnými ustanoveními § 32 - § 32 ZDP a následně zohlednit výsledný rozdíl na řádku 150 přiznání k dani z příjmu:

- účetní a daňové odpisy jsou si rovny – nulová úprava základu daně,
- účetní odpisy převyšují daňové – zvýšení základu daně o rozdíl mezi odpisy,
- účetní odpisy jsou nižší než daňové – snížení základu daně o rozdíl mezi odpisy.

Jak je patrné z výše uvedeného grafu, v případě zkoumané účetní jednotky se jedná o snižování základu daně. Daňové odpisy u společnosti Swisspearl Česká republika a.s. převyšují účetní, a to v dlouhodobém horizontu. I z tohoto důvodu je inventarizace důležitým kontrolním mechanismem. Společnost pomocí její realizace zajišťuje správnost vypočtených daňových odpisů, v závislosti na aktuálním stavu dlouhodobého majetku.

Inventarizace dlouhodobého majetku

Inventarizace je komplexní proces inventarizačních prací, jejichž cílem je zjistit skutečný stav zkoumaného aktiva či pasiv. Pro dosažení věrného a poctivého zobrazení účetních skutečností je zjištěný stav (hodnota), porovnáván s účetním stavem. V případě zjištění odchylek je účetní jednotka povinna provést kroky, vedoucí k odhalení příčiny zjištěného rozdílu, a tuto skutečnost zanést do účetnictví.

Inventarizace dlouhodobého majetku probíhá ve společnosti Swisspearl Česká republika a.s. jednou ročně. Termín inventarizace je stanoven hlavní účetní společnosti, zpravidla je stanoven k 30. listopadu daného roku. Odpovědní zaměstnanci zpracovávající inventuru obdrží od hlavní účetní seznam registrovaného majetku s hodnotami k 30. listopadu.

Odpovědné osoby musí od tohoto data začít provádět inventuru majetku a o zjištěných skutečnostech informovat finanční oddělení společnosti. Inventura dlouhodobého majetku probíhá formou fyzické a dokladové inventury. Za realizaci je odpovědný investiční technik, který má přehled o dokončených a rozpracovaných investičních grantech.

Fyzická inventura se kromě samotné existence dlouhodobého majetku zaměřuje i na další parametry:

- zda existuje důvod, proč by měl být majetek vyřazen z užívání, není-li plně odepsán i z odpisování – např. zastaralý nevyužívaný stoj, nefunkční (neopravitelné zařízení),
- zda existuje důvod, proč by mělo dojít k přerušení odpisování majetku – např. dočasné nepoužívání zařízení,
- zda existuje majetek, který je využíván k výrobě, ale nebyl dosud zařazen do užívání a tím nebylo zahájeno jeho odpisování.

Investiční technik je povinen veškerý majetek zařazený do užívání fyzicky zkontrolovat a zjistit, v jakém stavu se nachází. Kontrolou je ověřováno, zda se majetek nachází na území podnikatelského subjektu, zda v průběhu účetního období nedošlo k jeho odcizení. Realizovaná inventura může odhalit nevyužívání majetku, i když jen dočasné, technik je povinen tuto skutečnost zanést do inventarizačního zápisu. Jestliže je inventurou odhalen nevyužívaný majetek, finanční oddělení musí uvedenou skutečnost promítnout

do odpisového plánu. V takovém případě je odpisování zastaveno. Důležité je stanovit, že lze pozastavit pouze daňové odpisy. Účetní odpisy musí dále běžet, i když je majetek nevyužíván. I přesto, že účetní jednotka nenachází pro vlastněný majetek uplatnění a tím nedochází k jeho fyzickému opotřebení, majetek dále zastarává z hlediska morálního. Z důvodu udržování věrného a poctivého zobrazení nesmí dojít k přerušení účetních odpisů. Jestliže časem najde účetní jednotka prostor pro využívání majetku, může opětovně spustit daňové odpisy k okamžiku, kdy byly přerušeny.

Výsledkem provedené inventury je též stanovení majetku, který bude potřeba z registru dlouhodobého majetku vyřadit či majetku, jehož investiční grant byl úspěšně ukončen (převedení investice do užívání a registru).

Všechny skutečnosti zjištěné inventurou jsou zaneseny do inventarizačního zápisu, který je předán finančnímu oddělení. Pracovníci finančního oddělení jsou odpovědní za další zpracování zjištěných skutečností. Jestliže byl inventurou odhalen majetek k vyřazení, je připraven likvidační protokol. V opačném případě, kdy je zjištěna dokončená investice, dojde k zařazení majetku do registru pomocí zařazovacího protokolu a je spuštěno odpisování zařazeného majetku. V ostatních případech, kdy je potřeba pozměnit odpisový plán, pozastavit daňové odpisy, promítnout technické zhodnocení apod. jsou tyto podněty zaneseny do inventárních karet a následovány příslušnými kroky v účetním programu.

Dokladová inventura probíhá jednou ročně k datu účetní závěrky. Jejím hlavním cílem je prověřit zůstatky na účtech pořízení majetku. Řadová účetní, hlavní účetní a investiční technik prověřují, zda jsou zůstatky na těchto účtech správné. Dále prověřují, zda jsou zohledněny a případně zúčtovány uhrazené zálohy a zda nechybí daňové doklady za dodaná díla, majetky či související služby. Nedílnou součástí je i přezkoumání, kdy byl zaznamenán na rozpracovaném grantu poslední účetní zápis. Všechny položky, které trvají déle než jeden rok (období je stanoveno na základě zkušeností s investičními projekty) jsou podrobeny přezkoumání. Smyslem je odhalení případných zmařených investic. Pokud je z jakéhokoli důvodu investiční grant pozastaven nebo nedokončen, stanoví investiční manažer spolu s vedením společnosti výši opravné položky k nedokončenému majetku. K pozastavení či zrušení investičního grantu může dojít i z důvodu rozhodnutí managementu holdingu nebo z důvodu přehodnocení vhodnosti grantu. Případná opravná položka je pravidelně přehodnocena a je-li rozhodnuto, že zastavení procesu pořizování je ukončeno definitivně a nelze pořízené zařízení

ev. služby využít k jiným účelům, dojde k odpisu formou zmařené investice. Vzhledem k okolnostem se jedná o daňově neúčinný náklad.

K přezkoumávání a kontrole faktur, záloh, stavebních deníků či smluv o dílo dochází i v průběhu účetního období. Vyšší kontrolní mechanismy jsou zde aplikovány z důvodu významnějších částek souvisejících s pořizovaným majetkem a z důvodu specifikování daňově uznatelných nákladů. Finanční oddělení musí kontrolovat, zda jsou realizované služby či nákupy součástí investičních prací a projeví se ve zvýšení ceny pořízení nebo zda jsou realizované služby považovány za opravy, průběžnou údržbu či jiné pomocné práce. Identifikování povahy obsahu přijatých faktur je důležité z pohledu, kdy a jakým způsobem vstoupí vzniklé náklady do výsledku hospodaření a základu daně. Služby související s pořizováním majetku postupně vstupují do ceny pořízení a v momentě, kdy je majetek zařazen do užívání a je spuštěno odpisování. Hodnota odpisu vstupuje do nákladů a v rovnoměrných částkách je rozpouštěna hodnota pořízené investice. Do nákladů vstupuje pomocí účtu 551 – Odpisy dlouhodobého majetku. Hodnota majetku se do nákladů bude pomalu rozpouštět po stanovenou dobu odpisového plánu. Vliv na základ daně z příjmů je dlouhodobý a rovnoměrný. V případě, že se přijatá služba týká oprav či jiných výše zmíněných skutečností, vstoupí její hodnota do nákladů v celé výši a jednorázově v momentě kdy dojde k zaúčtování.

6.7.2 Návrh znění účetní směrnice – inventarizace dlouhodobého majetku

Inventarizace dlouhodobého majetku společnosti probíhá v souladu se zákonem. Primárním cílem realizované inventarizace je zjistit skutečný stav dlouhodobého majetku a zjištěný stav porovnat s hodnotou uvedenou v účetním programu. V případě nalezení odchylek je účetní jednotka povinna nalézt příčinu jejich vzniku a zjištěné rozdíly zanést do účetnictví, tak aby podávalo věrný a poctivý obraz. Výsledky inventarizace jsou příslušní pracovníci povinni uvést do inventarizačních zápisů, jejichž předloha je jim k dispozici na interním úložišti.

Účetní jednotka provádí inventuru stavu dlouhodobého majetku k 30. listopadu příslušného kalendářního roku. K tomuto datu je finančním oddělením vystaven seznam registrovaného dlouhodobého majetku s hodnotami k 30. listopadu. Za provedenou inventarizaci je zodpovědný investiční technik, který je za všechny vlastněný majetek zodpovědný. S výsledkem inventarizace je povinen seznámit pracovníky finančního oddělení do 10 pracovních dnů, od data zahájení inventarizace. Inventarizační komise

se skládá z předsedy (generální ředitel), místopředsedy (výrobní ředitel), tajemníka (hlavní účetní) a členů inventarizační komise. Hlavním úkolem inventarizační komise je koordinovat inventurní práce a v závěrečné fázi rozhodovat o vypořádání inventurních rozdílů.

Druhy inventarizace

Fyzická inventura ověřuje skutečný stav dlouhodobého majetku drženého ve vlastnictví účetní jednotky. Jejím cílem je vyhodnotit aktuální stav majetku, míru jeho využívání, funkčnost či ustanovení se o dokončení investice (zařazení majetku do užívání).

Dokladová inventura probíhá především u rozpracovaných investičních grantů. Hlavní účetní ve spolupráci s investičním technikem prověřuje účetní zůstatky u příslušných účtů. Nedílnou součástí dokladové inventury je přezkoumání aktuálnosti rozpracovaných investičních grantů. Kontrole jsou podrobeny všechny položky, které trvají déle než jeden rok.

Postup inventarizace

U fyzické inventury je prováděna vizuální kontrola, investiční technik musí zkontrolovat veškerý majetek. Na základě vizuální kontroly je schopen stanovit skutečnou míru opotřebení dlouhodobého majetku. Inventurní procesy mohou odhalit:

- nezařazený majetek,
- nevyužívaný či poškozený majetek,
- majetek, u něhož byla pozměněna doba využívání,
- majetek určený k likvidaci.

V případě dokladové inventury jsou kontrolována data zanesená v účetním programu Microsoft Dynamics AX. U všech rozpracovaných investičních grantů dochází k analýze jejich aktuálnosti a kontrole zaúčtovaných položek. Jestliže je investiční grant otevřen více jak jeden kalendářní rok s minimálním pohybem, dochází k jeho přezkoumání. Dojde-li investiční technik k závěru, že je jedná o zmařenou investici či management holdingu rozhodne o pozastavení investice, je vytvořena opravná položka k rozpracovanému dlouhodobému majetku.

Výše opravné položky je závislá na individuální míře posouzení pozastaveného investičního grantu. Opravná položka je považována za daňově neúčinný náklad. Pokud

účetní jednotka dojde k závěru, že investiční grant nebude obnoven, dojde k odpisu ve formě zmařené investice.

V závěru inventarizačních procesů jsou inventarizační komisi předloženy inventarizační zápisy. Inventarizační komise zkoumá předložené výsledky a nalezené rozdíly mezi účetním a skutečným stavem. Na základě poskytnutých dat může být inventarizační komisi rozhodnuto o zařazení majetku do používání (zařazovací protokol), o vyřazení majetku z registru dlouhodobého majetku (likvidační protokol) či o změně v odpisových plánech apod. Skutečnosti schválené inventarizační komisí jsou pracovníky finančního oddělení zaneseny do účetnictví a jsou vytvořeny příslušné dokumenty související se změnou stavu dlouhodobého majetku. Inventarizační zápisy jsou dále archivovány po dobu dalších pěti let.

7 Vyhodnocení procesu úprav účetních směrnic a jejich vliv na účetní zásady

7.1 Implementace upravených vnitropodnikových účetních směrnic

Společnost Swisspearl Česká republika a.s. prochází od 1. 4. 2023 procesem rebrandingu, kdy postupně přepracovává všechny interní dokumenty a podklady. Dochází ke sjednocování vizuální i obsahové formy interní dokumentace. S ohledem na velikost účetní jednotky v Berouně a všech ostatních členů holdingu se bude jednat o proces, který zabere určitý čas.

Návrh pro aktualizaci vybraných vnitropodnikových účetních směrnic byl vytvořen na jaře roku 2023. Autorka kvalifikační práce předpokládá, bude-li podoba navržených úprav účetních směrnic vedením účetní jednotky přijata, objeví se v aktualizovaném vydání vnitropodnikové účetní směrnice s platností od 1. 1. 2024. Navržené úpravy vznikaly pomocí konzultací s hlavní účetní společností. Podklad s návrhem aktualizací (příloha B) bude předán a odprezentován finančnímu oddělení a hlavní účetní pro další přezkoumání. Vedení účetní jednotky na základě podkladů rozhodne, zda budou návrhy přijaty v podobě vytvořené autorkou či zda budou sloužit alespoň jako podklad. Na základě přijatého rozhodnutí bude hlavní účetní tvořit aktualizovanou vnitropodnikovou účetní směrnici. Jestliže bude chtít hlavní účetní, odpovědná osoba za tvorbu vnitropodnikových účetních směrnic, pojmout aktualizaci vybraných oblastí z jiného hlediska, bude mít od autorky k dispozici vytvořené návrhy, které její práci usnadní. K aktualizaci vnitřní účetní směrnice musí dojít alespoň z důvodu zanesení informací o změně názvu a její přenesení na nově vydaný hlavičkový papír.

Proces implementace by probíhal v následujících krocích. Nově vytvořené účetní směrnice by byly hlavní účetní k 30. září 2023 předány na přezkoumání generálnímu řediteli, který by mohl jejich obsah připomínkovat. Generální ředitel společnosti bude mít na prostudování obdržených materiálů 2 týdny. V případě, že nebudou od generálního ředitele obdrženy připomínky, budou práce na vnitropodnikové účetní směrnici dokončeny. Pokud budou od generálního ředitele obdrženy připomínky, hlavní účetní je ověří a zapracuje do směrnice. Hlavní účetní vydá k 31. říjnu 2023 interní prohlášení, ve kterém informuje o plánované aktualizaci, aby byli zaměstnanci s dostatečným předstihem o plánovaných krocích informováni. Aktualizovaná verze vnitropodnikové

účetní směrnice bude zveřejněna k 1. 1. 2024 na interních úložištích účetní jednotky. Informace o provedené změně bude zaslána prostřednictvím interní komunikace všem dotčeným zaměstnancům. V komunikaci dojde k uvedení hlavních bodů, u kterých byly provedeny zásadní změny. Tištěné vydání bude dodáno všem pracovníkům finančního oddělení, další kopie bude uložena mezi tištěnou dokumentaci.

7.2 Přínosy a doporučení

Na základě počáteční analýzy vnitropodnikové účetní směrnice autorka zjistila, že osoba odpovědná za zpracování směrnic, hlavní účetní společnosti, pravidelně aktualizuje obsah směrnic. Poslední vydaná verze je platná od 1. 1. 2021. Veškerý obsah směrnic je vyhotoven v souladu s platnou legislativou upravující účetnictví na území České republiky. Rozšíření účetních směrnic, které se týkají opravných položek k zásobám, výrobkům a směrnice inventarizace dlouhodobého majetku, spolu s vytvořením nové kapitoly řešící problematiku odchylek ve spotřebě surovin rozšíří a přesně definuje účetní postupy a metody. Vytvoření těchto návrhů posílí efektivnost, se kterou jsou v účetní jednotce aplikovány účetní zásady, přesněji zásada opatrnosti a zásada věrného a poctivého zobrazení.

Písemné zpracování účetních metod a postupů vnese lepší přehled do zpracovávané problematiky. Rozšíření tří účetních směrnic umožní současným zaměstnancům i nově nastupujícím lepší orientaci v řešené problematice. Účetnictví se pro ně stane přehlednější. Uspořádání účetních směrnic urychlí interní procesy, protože zaměstnanci budou mít k dispozici detailní popis postupů. Dalším přínosem je přesné definování zodpovědných a osob a kontrolní mechanismů aplikovaných v daných účetních tématech.

Rozšíření vnitropodnikové účetní směrnice bude tvořit i kvalitní podklad pro účetní jednotku v případě kontroly externími subjekty. Jedná se především o kontrolu z finančního úřadu, auditorské společnosti, celní správy apod. Postupy aplikované účetní jednotkou jsou v souladu se zákony, jen je potřeba zanést je do směrnice.

Aby nedocházelo k chybám v účetnictví z důvodu nedostatečné aktualizace a nesledování změn vycházejících z úprav v legislativě, doporučuje autorka aktualizovat vnitropodnikové účetní směrnice alespoň jednou za dva roky.

Účetní jednotka by se také měla vyvarovat vzniku rizika špatného dodržování (či chápání) postupů stanovených novými účetními směrnicemi. V případě, že se účetní jednotka

rozhodne aktualizovat obsah účetních směrnic, bylo by vhodné s ohledem na datum zveřejnění uspořádat schůzku se všemi členy finančního oddělení. Vnitropodniková směrnice vejde v platnost od 1. 1. 2024, v první polovině ledna je mnoho času věnováno uzavření předchozího účetního období. Z tohoto důvodu by bylo dobré naplánovat schůzku až na druhou polovinu měsíce ledna. Členové finančního oddělení budou mít dostatek času pročíst si zanesené změny, případné nejasnosti jim budou vysvětleny hlavní účetní. V okamžiku, kdy zaměstnanci finančního oddělení dokonale pochopí zmiňovanou problematiku, budou schopni správně aplikovat všechny uvedené postupy.

7.3 Závěrečné vyhodnocení

Z dat, která byla v rámci kvalifikační práce popsána, je zřetelné naplňování účetních zásad a principů. Účetní jednotka dbá na dodržování všech principů a v případě nalezených nedostatků se je snaží co nejrychleji napravit. Většina z dodržovaných účetních zásad a principů je zanesena ve vnitropodnikových účetních směrnicích. Vytvořené návrhy umožní posílit jejich působení a upevnit postupy vedoucí k jejich dosažení. Písemné zpracování metod pro tvorbu opravných položek k zásobám a výrobkům posílí působení zásady opatrnosti a zásady věrného a poctivého zobrazení.

Účetní jednotka již nástroje zásady opatrnosti využívá a opravné položky vytváří pravidelně a dle nastalé situace. Účetní jednotka vytváří opravné položky k zásobám a výrobkům. Opravné položky se týkají i dlouhodobého majetku společnosti, dojde-li k přerušení investičního grantu. Aby byl dopad na účetní jednotku co nejnižší, jsou tvořeny opravné položky k rozpracovanému dlouhodobému majetku. V obou případech se jedná o účetní opravné položky, daňově neuznatelné. Tvorbu opravných položek u dlouhodobého majetku usnadňuje pravidelná inventarizace, na návrh její účetní směrnice se autorka také zaměřila.

Účetní zásada věrného a poctivého zobrazení je v aktuálně platné vnitropodnikové účetní směrnice patrná. Věrného a poctivého zobrazení je dosahováno pomocí dodržování platné legislativy. Návrh účetní směrnice zpracovávající odchylky ve spotřebě surovin, utvoří písemný podklad pro procesy aplikované výrobním závodem. A podpoří princip věrného a poctivého zobrazení účetních dat. Jelikož výroba tvoří podstatu předmětu podnikání zkoumané jednotky, bylo by vhodné zanést aplikované postupy do účetních směrnic. Návrh vytvořený autorkou popisuje podstatu výrobních transakcí, které jsou účetní jednotkou realizovány a jejich dopadů do účetnictví.

Nelze opomenout ani další důležitý účetní princip, princip aktuální. Účetní jednotka využívá nástroje typické pro tento princip, časové rozlišování účetních transakcí a tvorba dohadných účtů aktivních i pasivních. Časové rozlišování je aplikováno v průběhu celého účetního období, kdy je vznik transakcí spojený s přijatými fakturami, které se týkají i dalších účetních období. Časově rozlišované položky jsou detailně sledovány a na pravidelné bázi kontrolovány. Dohadné účty jsou využívány především ke konci účetního období, kdy je nutné stanovit, jaké položky dodatečně vstoupí do nákladů současného období. Evidování a tvorba dohadných účtů je v rukách hlavní účetní společnosti, která za jejich kontrolu a evidenci zodpovídá.

Z informací získaných pomocí konzultací s hlavní účetní společností Swisspearl Česká republika a.s. paní Ilonou Sudíkovou, je autorka schopna konstatovat, že účetní jednotka se snaží maximálně naplňovat účetní zásady a principy. Vytvořené návrhy účetních směrnic a doporučení mohou jen zkvalitnit a zefektivnit aplikované procesy a vnést větší přehlednost. Po daňové stránce funguje účetní jednotka správně. Pro výpočet daňových povinností využívá všechny dostupné informace z účetního programu Microsoft Dynamics AX. Při výpočtu výše odváděných daní jsou používány kontrolní mechanismy, které snižují riziko výskytu chyby při výpočtu a následném odvodu daně.

Závěr

Kvalifikační práce se věnovala rozpracování témat souvisejících s účetnictvím a daňovou problematikou. Účetnictví hraje důležitou roli u všech podnikatelských subjektů. Pro jeho správné vedení musí účetní jednotky dodržovat příslušnou legislativu. Při správném vedení a dodržování všech postupů je účetnictví považováno za důležitý zdroj informací, který pomáhá sledovat vývoj podnikatelského subjektu, a často utváří podklad pro další ekonomická rozhodnutí.

Důležitou součástí účetnictví je dodržování účetních zásad a principů. Tyto zásady jsou definovány zákony a následně zpracovávány účetními směrnici, které si účetní jednotky samy vytváří. Účetní zásady a principy sjednocují postupy aplikované účetními jednotkami a vytváří základní pravidla, dle kterých by se měla řídit. Každá účetní zásada je definována nástrojem, který ji uvádí v praxi. Dodržování stanovených účetních zásad pomáhá vytvářet jednotný účetní systém.

Další důležitou oblastí, která ovlivňuje většinu podnikatelských subjektů jsou daně. Podnikatelské subjekty jsou povinny dodržovat postupy pro výpočet a odvod daní, jež se týkají jejich předmětu podnikání. V případě, že nejsou ochotni se podřídit daňové legislativě a odvádět daně ve správné výši a v příslušných termínech, je jejich podnikání zatěžováno sankcemi.

Diplomová práce je strukturována dle zásad zpracovaných v cílech a metodice práce. Kapitoly jsou seřazeny v logické návaznosti vzhledem ke zpracovávanému tématu. V rámci teoretické části byla zpracována témata přibližující problematiku účetnictví a daňové soustavy České republiky. Teoretická práce je založena na rešerších z českých i zahraničních odborných zdrojů.

Pro praktickou část práce byla zvolena účetní jednotka Swisspearl Česká republika a.s. zabývající se výrobou vláknocementových výrobků. Data pro kvalifikační práci byla získávána pomocí studia interní dokumentace účetní jednotky, nahlížení do účetního programu a z velké části za pomoci rozhovorů s hlavní účetní společností paní Ilonou Sudíkovou. Autorka kvalifikační práce mohla provést všechny potřebné analýzy pro poznání účetního prostředí a najít způsoby, jakými je možné posílit uplatňované účetní zásady a principy. Analýza dat se zaměřila na oblasti typické pro výrobní podnik, jakým je společnost Swisspearl Česká republika a.s. Bližší analýze byla podrobena oblast

opravných položek vytvářených k zásobám, odchylek vznikajících při spotřebě surovin a inventarizace dlouhodobého majetku. Autorka si je vědoma vysokého vlivu vnitropodnikových směrnic na uplatňování účetních zásad a principů. V závislosti na tomto faktu byly detailně analyzovány zmíněné oblasti. Na základě provedených analýz byly vytvořeny návrhy znění účetních směrnic, které svým působením posílí a zefektivní uplatňování účetních zásad a principů.

Při bližším poznání účetní jednotky a daní, které na ni působí, nebyl nalezen prostor pro zefektivnění procesů. Z tohoto důvodu se kvalifikační práce zaměřila především na účetní sféru vybraného podniku.

Seznam použitých zdrojů

- Altaxo.cz. (2022). *Harmonizace účetnictví*. Cit. 25.10.2022. Dostupné z: <https://www.altaxo.cz/provoz-firmy/ucetnictvi-a-dane/danova-evidence/harmonizace-ucetnictvi>
- Anthony, R.N., & Reece, J.S. (1995). *Accounting Principles*. (7th ed.). Irwin.
- Bartková, H. (2016). *Historie, vývoj a regulace účetnictví v České republice*. Vysoká škola báňská – Technická univerzita, Ekonomická fakulta.
- Bokšová, J. (2013). *Účetní výkazy pod lupou*. Linde Praha.
- Březinová, H., & Munzar, V. (2008). *Účetnictví I*. Institut Svazu účetních, a.s.
- Cembrít a.s. (2019a). *Účetní závěrka společnosti Cembrít a.s. za rok 2019*. Interní dokument podniku Cembrít a.s. se sídlem v Berouně.
- Cembrít a.s. (2020a). *Účetní závěrka společnosti Cembrít a.s. za rok 2020*. Interní dokument podniku Cembrít a.s. se sídlem v Berouně.
- Cembrít a.s. (2021). *Brožura 100 let závodu Beroun 1921–2021*. Interní dokument podniku Cembrít a.s. se sídlem v Berouně.
- Cembrít a.s. (2021a). *Účetní závěrka společnosti Cembrít a.s. za rok 2021*. Interní dokument podniku Cembrít a.s. se sídlem v Berouně.
- Cembrít.cz (2023). *The perfect match*. Cit. 25.3.2023. Dostupné z: <https://www.cembrít.cz/magazine/novinky/The%20Perfect%20Match%20%E2%80%93%20skupina%20Swisspearl%20Group%20prebira%20spolecnost%20Cembrít>
- Dvořáková, D. (2017). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle Mezinárodních standardů Ifrs*. BizBooks.
- Ficaeur, J., & Ficbauer, D. (2011). *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. (4. vyd.). Key Publishing.
- Hakalová, J., & Pšenková, Y. (2019). *Daňová evidence. Teorie a praxe*. (2 vyd.). Wolters Kluwer.
- Hejduková, P. (2015). *Veřejné finance – teorie a praxe*. C.H.Beck.
- Janhuba, M. (2017). *Základy teorie účetnictví*. Oeconomica.
- Koch, J. (2016). *Účetní závěrka podnikatelů za rok 2016 bez chyb, pokut a penále*. Poradce s.r.o.
- Kovaníková, D. (2004). *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Polygon.
- Kovaníková, D. (2005). *Finanční účetnictví: Světový koncept IFRS/IAS*. (5. vyd.). Polygon.
- Kovaníková, D. (2012). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. (22. vyd.). Polygon.
- Kovalíková, H. (2018). *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. (13 vyd.). ANAG.
- Krajčová, J., Palochová, M., & Pšenková, Y. (2014). *Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů*. Wolters Kluwer.

- Králová, M., & Hejret, M. (2020). *Zákon o účetnictví s komentářem s účinností od 1.1.2020*. Grada Publishing.
- Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika*. (7. vyd.). Wolters Kluwer ČR.
- Landa, M. (2008). *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Key Publishing s.r.o.
- Louša, F. (2014). *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. (6. vyd.). Grada.
- Malíková, O., & Horák, J. (2010). *České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví*. Liberec: Technická univerzita v Liberci.
- Marková, H. (2023). *Daňové zákony 2023, úplná znění platná k 1.1.2023*. GRADA Publishing.
- Mečířová, L. (2022). Finance.cz - Zrušení solidární daně: Kdo bude odvádět 23% daň z příjmů? Cit. 5.4.2022. Dostupné z: <https://www.finance.cz/535624-dan-z-prijmu-23-procent/>
- MFČR (2023). *Plnění státního rozpočtu ČR za prosinec 2022*. Cit. 10.4.2023. Dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2023/pokladni-plneni-sr-49823>
- Mott, G. (2008). *Accounting for Non – Accountants: a Manual for Managers and Students*. (7th ed.). Kogan Page Limited.
- Novotný, P. (2019). *Účetnictví pro úplné začátečníky*. Grada Publishing.
- Pavlásek, V. & Hejduková, P. (2011). *Veřejné finance a daně v České republice*. (2. vyd.). Nava.
- Ryneš, P. (2013). *Podvojný účetnictví a účetní závěrka. Průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2013*. Nakladatelství ANAG.
- Sedláček, J. (2004). *Účetnictví podnikatelů. Po vstupu do Evropské unie*. (1.vyd.). C.H.Beck.
- Sedláček, J., (2016). *Základy finančního účetnictví*. Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o.
- Skálová, J., Suková, A. & kolektiv. (2021). *Podvojný účetnictví*. Grada Publishing.
- Sládková, E., Mrkvička, J., Šrámková, A. & Vašek, L. (2009). *Finanční účetnictví a výkaznictví*. ASPI.
- Swisspearl Česká republika a.s. (2023a). *Interní brožura – rebranding*. Interní dokument podniku Swisspearl Česká republika a.s. se sídlem v Berouně.
- Swisspearl Česká republika a.s. (2023b). *Interní směrnice k dlouhodobému majetku*. Interní dokument podniku Swisspearl Česká republika a.s. se sídlem v Berouně.
- Swisspearl Česká republika a.s. (2023c). *Účtový rozvrh*. Interní dokument podniku Swisspearl Česká republika a.s. se sídlem v Berouně.
- Široký, J. (2018). *Daně v Evropské unii*. (7. vyd.). Leges s.r.o.
- Šteker, K. (2020). *Finanční účetnictví*. Vysoká škola ekonomie a managementu.
- Šteker, K., & Otrusinová, M. (2016). *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. Grada Publishing.

Truhlářová, M. (2013). Vnitropodnikové směrnice. Cit. 10.4.2023. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/vnitropodnikove-smernice/>

Vančurová, A., & Láchová, L. (2018). *Daňový systém ČR 2018*. VOX a.s.

Vančurová, A. Láchová, L., & Zídková, H. (2020). *Daňový systém ČR 2020*. Wolters Kluwer

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Wahlen, J. M., Jones, J. P., & Pagach, D. P. (2019). *Intermediate Accounting*. USA, Boston: Cengage Learning, Inc.

Weiss, T. (2022). Ministerstvo financí České republiky – *Plnění státního rozpočtu ČR za prosinec 2021*. Cit. 31.3.2022. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/pokladni-plneni-sr-44160>

Zákon č.16/1993 Sb., České národní rady o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., zákon daňový řád.

Zákon č. 338/1992 Sb., zákon České národní rady o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřební daních, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 593/1992 Sb., Zákon České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Seznam tabulek

Tab. 1: Grafické schéma výpočtu daně u právnických osob	36
Tab. 2: Podíl surovin v BOMu.....	63
Tab. 3: Vývoj odchylek	65
Tab. 4: Podíl DHM v rozvaze	68
Tab. 5: Dlouhodobý hmotný majetek	68
Tab. 6: Účetní odpisové skupiny	70

Seznam obrázků

Obr. 1: Daňová soustava České republiky 2023	32
Obr. 2: Transformace loga společnosti	43

Seznam grafů

Graf 1: Podíl spotřeby jednotlivých surovin na výsledném produktu	64
Graf 2: Přehled účetní a daňových odpisů v letech 2019-2021	71

Seznam zkratek

a.s.	akciová společnost
A/S	akciová společnost
A/G	akciová společnost
BOM	bill of material
CIMA	Chartered Institute of Management Accountants
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
EU	Evropská unie
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISO	International Organization for Standards
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
mil	milion
mld	miliarda
MD	Má dáti
PCZB	Výrobní závod Beroun
PCZS	Výrobní závod Šumperk
PVA	polyvinyl alcohol
př. n. l.	před naším letopočtem
SEA	prodejní jednotka společnosti Swisspearl Česká republika a.s.
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
USA	Spojené státy americké
ZoÚ	Zákon o účetnictví
ZDP	Zákon o daních z příjmů

Seznam příloh

Příloha A: Účtový rozvrh společnosti Swisspearl Česká republika a.s.

Příloha B: Inventarizační zápis

Příloha A: Účtový rozvrh společnosti Swisspearl Česká republika a.s.

Account	Name	Account	Name
013100	Software	119100	Raw material in tranzit B
013113	Software-acquisition	119200	Raw material in tranzit Š
013115	Software-disposal	119600	Other materials in tranzit B
014100	Valuable rights	121010	Production items
021100	Buildings	121100	Semifinished product
021113	Buildings-acquisition	121300	SM product-paint
021115	Buildings-disposal	121500	WIP Production items
022100	Machines, tools and equipment	121810	SM product-IPO
022113	Machines, tools and equip.-acq.	123100	Finished products
022115	Machines, tools and equip.-disp.	123810	Finished products-IPO
022300	Small fixed assets	123999	Finished products-transit acc.
022313	Small fixed assets-acquisition	131100	Purchase of BFR
022315	Small fixed assets-disposal	131200	Purchase of BFR in canteen
022400	Small fixed assets	131999	Offset goods received not invoiced on cost
022413	Small fixed assets-acquisition	132100	BFR
022415	Small fixed assets-disposal	132160	Cutting, complex
022800	Acquisition cost, opening, plant & machinery, leased assets	132200	BFR in canteen
022813	Acquisition cost, addition, plant & machinery, leased assets	132500	BFR Š
022815	Acquisition cost, disposal, plant & machinery, leased assets	139100	BFR in tranzit
031100	Land	151100	Poskytnuté zál. na zásoby
031115	Land - disposal	151999	Adv. payment for BFR-tranzit acc.
041100	Acq. of int. fixed assets-begin.	191100	Adj. to other materials
041101	Acq. of int. fixed assets-begin.	191200	Adj. to other materials Š
041300	Activation of int. fixed assets	191300	Adj. to raw material
042000	Acq.of tang. fixed assets-begin.	191400	Adj. to raw material
042100	Acq.of tang. fixed assets CZ	194100	Adjustment to products
052000	Adv. payments for TFA-begin.	194200	Adjustment to products Š
052100	Adv. payments for TFA	196100	Adjustment to BFR IC
052998	Adv. paym. for TFA-transit acc.-beg.	211100	Cash on hand CZK
052999	Adv. paym. for TFA-transit account	211150	Cash on hand EUR
073100	Acc. depreciation-software	211160	Cash on hand GBP
073153	Depreciation-software	211200	Cash on hand CZK Š
073155	Acc. depreciation-software-disp.	211402	Cash on hand EUR Š
074100	Acc. depreciation valuable rights	211502	Cash on hand GBP Š
081100	Acc. depreciation building	211603	Cash on hand CHF Š
081153	Depreciation building	211607	Cash on hand PLN Š
081155	Acc. depreciation building-disposal	211702	Cash on hand DKK
082100	Acc. depreciation-machines	211998	Cash on hand-tranzit account
082153	Depreciation-machines	211999	Cash on hand Š-tranzit account
082155	Acc. depreciation-machines-disp.	213200	Meal ticket
082300	Acc. depreciation - small FA-beg.	213220	Electronic meal tickets
082353	Depreciation - small FA	221110	Komerční banka CZK
082355	Acc. Depr. - small FA-disp.	221300	Raiffeisenbank CZK
082400	Acc. Depr. - Small fixed assets	221305	Raiffeisenbank PCZ RBCZK
082413	Depreciations - Small fixed assets	221310	Raiffeisenbank GBP
082415	Acc. Depr.-Small fixed assets-disp	221320	Raiffeisenbank EUR
082800	Depreciations, opening, plant & machinery, leased assets	221500	NordeaBank CZK
082813	Depreciations, addition, plant & machinery, leased assets	221510	NordeaBank EUR
082815	Depreciations, disposal, plant & machinery, leased assets	221520	NordeaBank GBP
094100	Adjustments to not activated TFA	221530	NordeaBank USD
097600	Activation of adj. for acq. assets	221540	NordeaBank DKK
098600	Acc. depr.-adj. for acq. assets	221550	NordeaBank JPY
111100	Purchase of rawmaterial	221560	NordeaBank PLN
111500	Purchase of other materials Š	221570	NordeaBank SEK
111800	Purchase of food canteen	221580	NordeaBank EUR – Finland
111998	EUR exchange rate difference on PO	221800	Deposit CHDK CZK
111999	Offset goods received not invoiced on cost	221801	Deposit DKK
112100	Raw material	221802	Deposit GBP
112500	Other materials Š	221803	Deposit USD
112800	Food canteen	221804	Deposit PLN
112900	Marketing material	221805	Deposit JPY

Account	Name	Account	Name
221997	Deposit EUR	373300	Hedge acc.-receivables
231180	Overdraft Raiffeisenbank CZK	373400	Hedge acc.-debt
261100	Cash in transit	378004	Other receivables-sales of buildings and land
261200	Cash in transit Š	378100	Other receivables-re-invoicing
311100	Receivables CZ	378200	Re-invoicing, ERP project
311210	Receivables IC	378250	Re-invoicing, R&D
311700	Receivables SE	378260	Re-invoicing claims
314100	Advance payments for costs	378300	Other receivables-credit cards
314400	Advance payment permanent	378400	Other receivables-CC-cash
314999	Advance payment-tranzit acc.	378500	Other receivables-ANTIVIRUS
315200	Canteen and shop	378600	Other receivables-custom house
315800	Refund	378900	Receivables ICCZ
321100	Suppliers CZ	378999	Other receivables
321210	Suppliers IC	379100	Other debt
321998	Suppliers-transferred from receiv.	379200	Fixation equipment
321999	Suppliers-preliminary acc.	379300	Other debt
324100	Advance payments received	381100	Deferred expenses
324300	Adv. payments received-pallets	383100	Accrued expenses
324500	Adv. payments received food	385100	Accrued revenue
324600	Adv. payments received food Š	385200	Goods issued not invoiced
324999	Adv. payments received-tranzit acc.	388100	Estimated receivables
325002	Trade union fee Š	389100	Estimated payables
325003	Employee's loans in banks Š	389102	Estimated payables-gas
325004	Savings and pension fund Š	389103	Estimated payables-electricity
325006	Employee's insurance Š	389150	Estimated payables-audit
331001	Salary roll Š – advance payments	389160	Estimated payables-salaries
331002	Salary roll Š	389165	Estimated payables-bonus
331100	Salary roll	389200	Estimated payables Š
331200	Salary roll - NN insurance	389201	Estimated payables-electricity Š
331300	Employees - NN insurance empl.	389202	Estimated payables-gas Š
331400	Employees – cafeteria	389260	Estimated payables-salaries
333001	Other debt-employees Š alimony	389265	Estimated payables-bonus
333002	Other debt-employees Š lunch	389900	Goods received not invoiced
333003	Other debt-retirees Š lunch	391100	Adjustments to receivables
333100	Other debt-employees deposited B	391200	Provision for bankrupted debtors
333101	Other debt-employees	391300	Legal provision for receivables
333200	Other debt-employees deposited Š	391400	Legal 33% provision for receivables
333300	Other debt-dividends	391500	Legal 50% provision for receivables
335100	Receivables from employees	391600	Legal 66% provision for receivables
335101	Other receivables from employees	391700	Legal 80% provision for receivables
335102	Prepayment for travelling in EUR	391800	Legal 100%provision for receivables
335103	Prepayment for travelling in GBP	391900	Adj.to receivables-tax deductible Š
335150	Employees - Gastropass / UP e-stravenka	391901	Adj.to receivables-non deductible Š
335200	Loan to employees	395300	Resource - gas
335400	Receivables employees - holiday	395301	Resource - electricity
335500	Sales reps cash costs	395302	Resource - water
335700	Receivables from employees Š - advances for costs	395303	Resource - labour
336001	Debt-social insurance Š	395304	Resource -waste
336002	Debt-health insurance Š	395305	Resource - other matrix
336100	Debt-social insurance	411100	Share capital
336200	Debt-health insurance	413100	Other capital funds
341200	Debt-Income tax	414100	Hedge accounting
342001	Debt-employees income tax withheld	428100	Retained earnings from prev. years
342100	Debt-other direct taxes	431100	Profit or loss to be approved
343010	VAT receivable	431200	Dividends
343120	VAT reverse-charge receivable	453100	Provision for income tax
343220	Sales tax payable HU	459100	Provision for claims
343221	Sales tax receivable HU	459105	Provision for claims - reversal
343222	Settlement account HU	459110	Provision for claims till 1 year
343510	VAT payable from revenues	459150	Provision for claims - long term
343720	VAT reverse charge payable	459155	Provision for claims Š - reversal
343900	VAT due to/from tax authorities	459160	Provision for claims Š-autoclaved
345100	Road-traffic tax	459170	Provision for claims Š-autoclaved
345200	Environmental tax	459180	Prov. for claims till 1year
346300	Grant Ecoenergy	459300	Provision - unutilised holiday
347100	Other receivables - government	481110	Deferred tax receivables

Account	Name	Account	Name
481210	Deferred tax payables	501544	Inks, toners
501096	Packaging material price variance	501545	Computer equipment
501098	Packaging material, fluctuation in stock	501547	Low value assets-mobil phones
501102	Hedging	501548	Low value assets-IT
501105	Cement, price variance	501601	Marketing material
501106	Cement, fluctuation in stock	501620	Advertising material
501107	Cement, re-evaluation of std. costs	501625	Own products for marketing
501108	PVA, price variance	501642	Packaging material
501109	PVA, fluctuation in stock	501997	Tranzit account-material Š
501110	PVA, re-evaluation of std. costs	501998	Tranzit account-material Š
501111	Cellulose, price variance	501999	Material costs previous year
501112	Cellulose, fluctuation in stock	502002	Underground water
501113	Cellulose, re-evaluation of std. costs	502004	Underground water Š
501115	Fillers, fluctuation in stock	502110	Electricity-direct
501116	Fillers, re-evaluation of std. costs	502111	Electricity -VAT exchange rate offset
501117	Pigments, price variance	502115	Electricity-indirect
501118	Pigments, fluctuation in stock	502120	Electricity-production
501120	Additive & Flocculants, price variance	502510	Gas-direct
501121	Additive & Flocculants, fluctuation in stock	502511	Gas - VAT exchange rate offset
501122	Additive & Flocculants, re-evaluation of std. costs	502515	Gas-indirect
501123	Other matrix, price variance	502520	Gas-production
501124	Other matrix, fluctuation in stock	502600	Energy WIP
501125	Other matrix, re-evaluation of std. costs	502680	Gas in bottle
501126	Paint, price variance	503110	Water consumption
501127	Paint, fluctuation in stock	503111	Water consumption in production
501128	Paint, re-evaluation of std. costs	504110	BFR
501129	Binder, price variance	504120	IC lump sum from sisters
501130	Binder, fluctuation in stock	504810	BFR in canteen
501132	Other surface treatment, price variance	511110	Regular revision
501134	Other production tools and services, actual	511120	Electromechanical work
501196	Packaging material	511130	Building operations
501200	WIP Material and other consumables	511140	Repairs and maintenance
501205	Indirect material	511150	Other repairs and maintenance
501206	Small tools	511160	Painting work
501207	Cleaning materials	511170	Repairs of vehicles
501209	Paint, color	511180	Repairs of roofs
501210	Security equipment	511210	Repairs of IT
501211	Gloves and personnel equipment	511220	Repair of office equip.
501213	Oil for maintenance	511221	Repair of phones etc.
501214	Low value assets	511999	Repair costs of previous year
501215	Spareparts	512110	Travelling CZ
501216	Chemicals	512120	Travelling abroad
501217	Material for marking of product	512140	Travelling-taxi
501218	Indirect material for prod. lines	512150	Travelling-other costs
501219	Stamping tools	512160	Travelling-car rental
501223	Formic acid	512170	Travelling-accommodation
501225	Pallets	512180	Travelling-flight tickets
501232	Computer equipment prod.lines	513110	Entertainment internal meetings
501246	Protective drinks-S D	513120	Entertainment
501261	Spareparts Š	518010	Education, seminars
501262	Indirect material Š	518047	Grinding of discs Š
501263	Formic acid Š	518084	Cleaning services
501294	Cons. of material-non deductible	518090	Patents
501363	Products for test	518110	Software
501372	Claims-products-legal	518120	Maintenance of software
501374	Claims pre-installation – product	518130	Data and internet
501410	Petrol	518210	Telephone
501411	Diesel	518212	Telephone tax not deductible
501412	Tires	518220	Mobil phones
501413	Mat. for repairment of vehicles	518240	Postage
501414	Petrol-private drive	518310	Advertising
501415	Gas for Forklifts	518320	Education-external workers
501416	Tires forklifts	518331	Commission fee
501490	Food canteen	518340	Provision
501530	Educ. mat., subscription fee	518410	Lawyers
501543	Office supplies	518412	Audit

Account	Name	Account	Name
518413	Auditor - other assistance	518862	Statements, confirmations, copy
518414	Auditor-tax, VAT	518863	Online access, services
518415	Consultants, translation, etc.	518864	Consultants-safety, fire protection
518418	Laboratory services	518870	Custom services
518419	Laboratory services-waste	518890	Medical services
518421	ISO, EMS	518891	Input/output medical services
518430	Management fee	518913	WWW Pages
518431	Management fee mark-up	518914	Exhibitions
518432	Management fee PCZxSCZ	518920	Leasing-private drive
518433	Management fee PCZxSCZ fixed	518998	Services-non deductible
518434	IT fee	518999	Service costs of previous year
518435	IT fee mark-up	521001	Direct wages Š
518436	IC service fee personal	521002	Salaries Š WC
518437	IC service fee fixed	521010	Compensation money Š
518438	IC service fee mark-up	521013	Contracts-Š
518510	Transportation costs CZ B	521101	Direct wages B
518511	Transportation costs CZ Š	521102	Salaries B BC
518512	Transportation costs other	521110	Compensation money
518513	Transportation costs - waste	521111	Compensation money VC
518520	Transportation costs for re-invoicing	521113	Contracts-B
518521	Transport - VAT exchange rate offset	521202	Refund of salaries Š
518530	Transportation costs re-invoiced	521301	Refund of salaries B VC
518540	Transportation costs export B	521302	Refund of salaries B
518541	Transportation costs export Š	521900	Salaries-provision for holiday
518542	Transportation costs re-invoiced	521901	Salaries-provision reversal
518543	Transportation costs, direct deliveries re-invoiced	521907	Holiday
518560	Export costs services	521908	Bonus - provision
518610	Leasing of IT	521909	Bonus - provision reversal
518611	Leasing of forklifts	521950	Personnel cost used in production
518612	Leasing of cars	521955	Wages WIP
518613	Leasing - VAT exchange rate offset	524001	Social ins. direct wages Š
518614	Leasing of forklifts – services	524002	Social ins. blue collars Š
518620	Rent	524011	Health ins. direct wages Š
518621	Rent-land and buildings	524012	Health ins. blue collars Š
518622	Rent-waste	524101	Social ins. direct wages B
518630	Liquidation of waste	524102	Social ins. blue collars B
518631	Liquidation of waste Ekokom	524111	Health ins. direct wages B
518640	S-Liquidation of waste	524112	Health ins. blue collars B
518650	Waste water	524908	Provision for bonus
518720	Claims legal - other	524909	Provision for bonus-reversal
518722	Claims pre-installation – other	527007	Contribution for food Š 55%
518730	Claims legal - labour	527100	Contribution for food B 55%
518732	Claims pre-installation - labour	527300	Life insurance
518740	Claims legal -transport	527301	Life insurance VC
518741	Claims transportation commercial	528005	Social Fund-retirees Š
518742	Claims pre-installation – transport	528006	Social Fund-holiday Š
518750	Claims waste legal	528007	Social Fund-food contribution Š
518752	Claims pre-installation - waste	528009	Social Fund-other Š
518760	Claims contracting roofmaker legal	528010	Social Fund-sport Š
518770	Claims lawyers legal	528100	Social Fund holiday
518810	Security services	528200	Social Fund-massages
518820	Cleaning of working clothes	528300	Social Fund-food contribution
518827	Temporary accommodation of employees	528400	Social Fund-tours
518828	Other services related to external workers	528500	Social Fund-other
518829	Agency workers	528600	Employee benefits – cafeteria
518830	Other services-prod. lines	528601	Employee benefits – cafeteria VC
518831	Other services-buildings	531110	Road tax
518832	Other services-IT	532110	Land - real estate tax
518834	Other services - cars	541101	Book value of sold assets-profit machinery
518835	Maintenance of land	541200	Book value of sold assets-loss buildings
518837	Other services - waste	541201	Book value of sold assets-loss machinery
518839	Other services - canteen	541202	Book value of sold assets-loss equipment
518841	Other services - laboratory	542110	Book value of material sold
518843	Other services - sales promotion	542120	Book value of material sold-IC
518850	Maintenance of vehicles	542310	Book value of raw material sold
518860	Recruitment costs	542311	Book value of raw material sold-IC

Account	Name	Account	Name
543110	Presents-non deductible	563130	Exchange difference CHF
543120	Presents	563140	Exchange difference DKK
544110	Interest for late payments	563160	Exchange difference USD
544130	Contractual fines and penalties	563170	Exchange difference EUR
545101	Other fines and penalties	563180	Exchange difference PLN
546110	Actual loss on debtors	563190	Exchange difference other
546120	Loss on debtors-tax deductible	563200	Unrealized exchange rate loss
546130	Loss on debtors-non deductible	563300	Exchange difference FW
546210	Automatic approved small differences	563310	Unrealized exchange difference FW
546310	Rounding of invoices	568110	Bank fees
548100	Claims-financial compensation-legal	568121	Financial costs
548110	Smart money	568130	Custom fee export
548210	Insurance of property, liabilities	568140	Court fee
548220	Insurance of receivables	581010	WIP reversal Material and other consumables
548240	Insurance of vehicles	581020	Change of stock - production items
548250	Insurance other	581100	Change of stock-semif. product B
548260	Insurance-travelling	581200	Production waste, used by production
548280	Legal insurance of employees	581500	WIP Production items
548281	Legal insurance of employees VC	581600	Waste
548301	Other operating costs	581700	Change of stock-paint Š
548310	Waste water	581710	Cement, price variance
548401	Damages	581711	PVA, price variance
548601	Operating costs non deduct.	581712	Cellulose, price variance
548999	Other costs of previous year	581713	Fillers, price variance
549100	Shortfalls and damages-finished product	581714	Pigments, price variance
549150	Shortfalls and damages-semifinished product	581715	Additive & Flocculants, price variance
549200	Shortfalls and damages-BFR	581716	Other matrix, price variance
549300	Shortfalls and damages-other material	581717	Paint, price variance
551131	Depreciations-software	581718	Binder, price variance
551201	Depreciations-buildings	581719	Other surface treatment, price variance
551211	Depreciations-machines	581720	Packaging material, price variance
551231	Depreciation on plant & machinery, leased assets	581722	Variance gas
551302	Book value of liquidated FA machinery	581723	Variance wages
551400	Depreciation of low value assets bellow 100 TCZK	581724	Variance energy
554100	Provision for claims-products-legal	581725	Variance water
554300	Provision for untaken holiday	581726	Variance waste
554302	Provision for untaken holiday	581800	Change of stock-SM prod.-surplus B
558100	Prov. of loss on debtors-bankrupt	581810	Change of stock-SM prod. IPO B
558200	Prov. of loss on debtors 20%	581830	Cement, re-valuation od std. costs
558300	Prov. of loss on debtors 33%	581831	PVA, re-evaluation of std. costs
558400	Prov. of loss on debtors 50%	581832	Cellulose, re-evaluation of std. costs
558500	Prov. of loss on debtors 66%	581833	Fillers, re-evaluation of std. costs
558600	Prov. of loss on debtors 80%	581834	Pigments, re-evaluation of std. costs
558700	Prov. of loss on debtors 100%	581835	Additive & Flocculants, re-evaluation of std. costs
558900	Prov. of loss on debtors Š	581836	Other matrix, re-evaluation of std. costs
559810	Provision of loss on debtors	581837	Paint, re-evaluation of std. costs
559820	Provision of finish product	581838	Binder, re-evaluation of std. costs
559821	Provision of finish product-reversal	581839	Other surface treatment, re-evaluation of std. costs
559830	Provision of semi-finish product	581840	Packaging mat., re-evaluation of std. costs
559831	Provision of semi-finish product-rev	581842	Gas, re-evaluation of std. costs
559840	Provision of BFR	581843	Wages, re-evaluation of std. costs
559841	Provision of BFR-reversal	581844	Electricity, re-evaluation of std. costs
559850	Provision of material	581845	Water, re-evaluation of std. costs
559851	Provision of material - reversal	581846	Waste, re-valuation of std. costs
559860	Provision of raw material	583100	Finished items
559900	Provision of assets	583110	Change of stock finish products (COGS)
559901	Provision of assets-reversal	583200	Production waste, used by production
562100	Interest HDK / Nordea EUR	583500	Change of stock-scrap
562200	Interest HDK / Nordea other currencies	583600	Change of stock-fin.prod.-surplus B
562300	Interest Raiffeisenbank CZK	583710	Cement, price variance
562780	Interest expenses, leasing	583716	Other matrix, price variance
563110	Exchange difference GBP	583717	Paint, price variance
563120	Exchange difference JPY	583718	Binder, price variance

Account	Name	Account	Name
583719	Other surface treatment, price variance	642120	Sales of materials-IC
583720	Packaging material, price variance	642310	Sales of raw material
583722	Variance gas	642311	Sales of raw material-IC
583723	Variance wages	644110	Contractual fines from debtors
583724	Variance energy	644130	Interest from late payments CZ
583725	Variance water	648101	Payments from insurance
583726	Variance waste	648210	Other operating income
583810	Change of stock-sin prod. IPO B	648220	Other operating income-prev. years
583820	Change of stock-sin prod. IPO Š	648310	Compensations of damages
583830	Cement, re-valuation od std. costs	648600	Stock surplus-material
583836	Other matrix, re-evaluation o	648700	Stock surplus-BFR
583837	Paint, re-evaluation of std. costs	648900	Stock surplus-other material
583838	Binder, re-evaluation of std. costs	662100	Interest HDK / Nordea EUR
583839	Other surface treatment, re-evaluation of std. costs	662150	Interest HDK / Nordea CZK
583840	Packaging material, re-evaluation of std. costs	662200	Interest HDK / Nordea other currencies
583842	Gas, re-evaluation of std. costs	662220	Interest income RBS CZK
583843	Wages, re-evaluation of std. costs	663110	Exchange difference GBP
583844	Electricity, re-evaluation of std. costs	663120	Exchange difference JPY
583845	Water, re-evaluation of std. costs	663130	Exchange difference CHF
583846	Waste, re-valuation of std. costs	663140	Exchange difference DKK
585110	Capitalization of materials and BFR	663160	Exchange difference USD
585210	Capitalization of product-claims	663170	Exchange difference EUR
585230	Capitalization of tangible fixed assets	663180	Exchange difference PLN
591110	Income tax ordinary income	663190	Exchange difference other
592110	Deferred tax	663200	Unrealized exchange rate gain
595100	Additionally assessed tax	663300	Exchange difference FW
601100	Sales CZ	663310	Unrealized exchange difference FW
601400	Sales IC		
601500	Sales hedging		
601600	IC adjustment		
601610	Allocation of earnings-CHDK		
601700	COGS PE		
601800	Sales discount CZ		
601830	Sales discount export		
601861	Bonus CZ provision		
601862	Bonus - provision reversal		
601863	Bonus - actual		
601871	Seasonal discount CZ		
601900	Claims CZ		
601910	Claims export		
601911	Claims IC - damaged in transport		
601912	Claims IC - pre installation		
602015	Rent other services Š		
602120	Rent from shop		
602140	Rent Š		
602210	Other services		
602230	Services fee personal		
602231	Services fee fixed		
602232	Services fee mark up		
602910	Income from canteen		
604100	BFR CZ		
604400	BFR IC		
604800	BFR discount CZ		
604861	Bonus CZ provision		
604862	Bonus - provision reversal		
604863	Bonus - actual		
604910	Income from shop		
641100	Sales of assets-buildings profit		
641101	Sales of assets- machinery profit		
641102	Sales of assets- equipment profit		
641201	Sales of assets-machinery loss		
641202	Sales of assets-equipment loss		
642110	Sales of materials		

Zdroj: Vlastní zpracování dle Swisspearl Česká republika a.s., 2023c

Příloha B: Návrh grafického zpracování navržených účetních směrnic

SWISSPEARL

Vnitropodnikové účetní směrnice

Vnitropodnikové účetní směrnice společnosti
Swisspearl Česká republika a.s.

SWISSPEARL

Účetní jednotka: Swisspearl Česká republika a.s.
Lidická 302
266 38 Beroun 3 – Závodi
IČO: 18600247

Platnost směrnic: od 1. 1. 2024

Osoba odpovědná za aktualizaci směrnic:
Hlavní účetní

Schválil:
Generální ředitel

Účetnictví společnosti je vedeno v plném rozsahu tak, aby podávalo průkazný, věrný a poctivý obraz o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření.

Pravidla stanovená vnitřní účetní směrnici jsou závazná pro všechny provozovny, není-li stanoveno jinak. Účetnictví společnosti Swisspearl Česká republika a.s. je vedeno jako celek s tím, že je v účetní programu Microsoft Dynamics AX členěno na tři okruhy. Z pohledu manažerského účetnictví je účetní jednotka členěna na: výrobní závod Beroun (PCZB), výrobní závod Šumperk (PCZS) a prodejní jednotku (SEA).

1. Legislativní úprava účetních směrnic

Účetnictví společnosti se řídí platným právním rámcem. Účetní jednotka se řídí následujícími právními předpisy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., v platném znění, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví,
- Zákoník práce č. 262/2006 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy pro podnikatele,
- Ostatní relevantní právní normy.

2. Opravné položky k zásobám a výrobkům

Obsah

Směrnice opravných položek k zásobám (výrobkům) informuje o problematice související s postupem tvorby opravných položek a o pravidlech s nimi souvisejícími.

Vnitropodniková úprava

Výrobní zaměření podnikatelského subjektu identifikuje potřebu sledovat vývoj hodnoty zásob, především výrobků. Opravné položky k zásobám jsou považovány za účetní opravné položky, daňově neuznatelné. Tvorba účetních opravných položek je evidována na vrub účtu 559 a ve prospěch účtu 191 nebo 194. Při účtování o opravných položkách je využíváno analytického členění účtů. V účtovém rozvrhu účetní jednotky je možné nalézt tyto účty:

- 559820 – opravná položka k výrobkům,
- 559830 – opravná položka k nedokončené výrobě,
- 559840 – opravná položka ke zboží,
- 559850 – opravná položka k materiálu.

Tvorba opravných položek k zásobám a výrobkům je z hlediska interních předpisů členěna na skupiny:

- individuální,
- hromadná.

Individuální složka tvorby opravné položky se týká výrobků a nedokončené výroby. Dojde-li během výrobního procesu ke vzniku technologických problémů narušujících výslednou kvalitu výrobku, je oddělení kvality a výroby povinno postižené hotové výrobky či nedokončenou výrobu vytřídit. Označené výrobky musí být přemístěny na jinou fyzickou a účetní lokaci. Oddělení kvality posoudí dopad na kvalitu finálního výrobku. Po tuto dobu jsou výrobky drženy v tzv. karanténě. Provedené testy a analýzy odhalí míru poškození a dopad na koncového spotřebitele. V mezičase musí finanční manažer obdržet od útvaru řízení jakosti podklady obsahující bližší informace o vykazované vadě, možnosti řešení a jejich pravděpodobnosti dopadu na zákazníka, aby mohl k položkám uvedeným v registru zásob na dané lokaci vytvořit vhodnou opravnou položku. Za stanovení výše opravné položky je odpovědný finanční manažer.

Účetní jednotka sleduje věkovou strukturu všech výrobků a zboží přijatých na sklad. Pravidla skupinového managementu stanovují postupy, dle kterých musí účetní jednotky podrobovat všechny položky časovému testu. Rozhodujícím okamžikem je den přijetí výrobku (zboží) na sklad a s tím spojený vznik tzv. batch number (číslo šarže). Dnem naskladnění začíná běžet časový test. Jestliže doba uskladnění přesáhne 2 kalendářní roky, je k vybrané skladové položce vytvořena opravná položka ve výši 100 %. Za tvorbu a účtování opravných položek je odpovědný finanční manažer.

3. Odchyly ve spotřebě surovin

Obsah

Účetní směrnice definuje postup pro zpracovávání odchylek vzniklých při spotřebě surovin. Dále stanovuje kroky vedoucí k ověření skutečného stavu materiálu na skladu a zaúčtování zjištěných skutečností.

Vnitropodniková úprava

Náročnost a povaha výrobního procesu neumožňuje účetní jednotce přesně kalkulovat množství spotřebovaných surovin na výrobu za konkrétní období. Účtování o spotřebě surovin se děje ve dvou rovinách:

- stanovení BOMu,
- ověření skutečného stavu pomocí fyzických inventur.

BOM

Receptury výrobků jsou založeny na technicko-hospodářských normách, tj. rozpis jednotlivých surovin a jejich spotřebované množství ve fyzických jednotkách na 1 tunu výrobku. Tvorbou norem je pověřen útvar řízení jakosti, který při jejich tvorbě respektuje směrnice ISO. Receptury jsou rozpracovány do kalkulací tzv. BOMů (bill of material, seznam surovin). BOM je vyhotoven na konkrétní velikost výrobní dávky, pro různé výrobky jsou velikosti dávek odlišné.

Na základě systémového ukončení výrobního příkazu jsou z registru zásob odepsány příslušné suroviny v množství, které odpovídá množství vyrobených výrobků a konkrétním BOMům. Výrobní útvar provádí kontrolu, zda byly fyzicky ukončené výrobní příkazy označeny jako

ukončené v účetním programu. V okamžiku ukončení kalendářního měsíce, je informován finanční útvar a útvar logistiky.

Ověření skutečného stavu fyzickými inventurami

Na konci každého měsíce je provedena fyzická inventura stavu surovin na skladech společnosti. Oddělení logistiky poskytne přehledy odchylek mezi fyzickou zásobou se stavem dostupným v registru zásob. Tímto krokem dojde k porovnání skutečné spotřeby s plánovanou spotřebou stanovenou na základě vyrobených BOMů. Prvotně je finančním manažerem a manažerem logistiky provedena logická kontrola proúčtování spotřeby surovin a nákladů na spotřebované suroviny, čímž je kontrolováno správné nastavení BOMů a správná registrace výrobních příkazů.

Pracovníci logistiky připraví přehled pro jednotlivé položky, které jsou zahrnuty do BOMů. Jestliže jsou odchylky významné, je opětovně provedena fyzická kontrola. Finální výsledky, včetně uvedení rozdílů v měrných jednotkách a s vyčíslením v Kč, jsou předány k odsouhlasení a registraci nadspotřeby (úspory) surovin.

Management závodu v souladu s interními postupy vyhodnotí a ověří zjištěné výsledky. Odpovídá-li zjištěná odchylka technickým a technologickým podmínkám a objemu výroby v daném měsíci, provede finanční manažer korekci registru zásob. Naměřené odchylky ve spotřebě surovin by měly reflektovat výskyt abnormalit ve výrobním procesu ve sledovaném období. Účetní jednotka si je vědoma možnosti výskytů výrobních a nevýrobních faktorů ovlivňujících nadspotřebu (úsporu) surovin, jedná se především o základní rozměry výrobků, technické parametry, technologii výroby, fyzikální vlastnosti, chyby v měření a externí vlivy.

Účtování zjištěných skutečností

Zjištěné a ověřené odchylky jsou proúčtovány ve prospěch nebo na vrub účtů spotřeby surovin, dle kalkulované nadspotřeby či úspory. Úprava v registru zásob se v účetním programu zobrazí pod označením „Counting“. Jestliže byla měsíční kontrolou odhalena odchylka, která nemá opodstatnění ve faktorech ovlivňujících nadspotřebu či úsporu surovin, je o ní účtováno jako o přebytku (účet inventurních přebytků) či o manku (účet manků).

4. Inventarizace dlouhodobého majetku

Obsah

Účetní směrnice ustanovuje proces inventarizace dlouhodobého majetku. Cílem správné a pravidelné inventarizace je zajištění průkazného vedení účetnictví. Součástí směrnice o inventarizaci majetku je inventarizační zápis.

Vnitropodniková úprava

Účetní jednotka je povinna provádět pravidelnou inventarizaci pro zajištění správného a přesného vyobrazení hodnoty vlastněného majetku. Cílem inventarizace je ověřit skutečnou hodnotu dlouhodobého majetku a porovnat ji s účetním stavem. V případě nalezení odchylek, je účetní jednotka povinna nalézt příčinu jejich vzniku a zjištěné rozdíly zaneíst do účetnictví, tak aby podávalo věrný a poctivý obraz. Výsledky inventarizace jsou příslušní pracovníci povinni uvést do inventarizačních zápisů.

Inventura stavu dlouhodobého majetku je účetní jednotkou prováděna k 30. listopadu příslušného kalendářního roku. K tomuto dni je hlavní účetní vystaven seznam registrovaného dlouhodobého majetku se zůstatky k 30. listopadu. Za provedení inventury je odpovědný investiční technik, který musí do 10 pracovních dnů, od data zahájení inventury, informovat o zjištěných výsledcích pracovníky finančního oddělení.

Způsoby inventarizace:

- fyzická – dokončený dlouhodobý majetek,
- dokladová – především rozpracované investiční granty.

Postup inventarizace

U fyzické inventury dochází k vizuální kontrole majetku, na základě které je investiční technik schopen stanovit skutečnou míru opotřebení majetku. Inventurní procesy mohou odhalit:

- nezařazený majetek,
- nevyužívaný či poškozený majetek,
- majetek, u něhož byla pozměněna doba využívání,
- majetek určený k likvidaci.

Dokladová inventura je prováděna především u rozpracovaných investičních grantů, kdy jsou kontrolována zanesená data v účetním programu. Dokladová inventura je prováděna ve spolupráci hlavní účetní a investičního technika. U všech rozpracovaných grantů dochází

k analýze jejich aktuálnosti a kontrole zaúčtovaných položek. Přesáhne-li doba rozpracovaného grantu 1 kalendářní rok, je u grantu přezkoumána jeho aktuálnost. Dojde-li investiční technik k závěru, že se jedná o zmařenou investici či management holdingu investici dočasně zastaví, je vytvořena opravná položka k rozpracovanému dlouhodobému majetku. Výše opravné položky je stanovena na základě individuálního posouzení investičního grantu. Jestliže účetní jednotka stanoví, že investiční grant nebude obnoven, dojde k odpisu ve formě zmařené investice.

Inventarizační proces je uzavřen předložením výsledků (inventarizačních zápisů) inventarizační komisi. Komise je složena z předsedy (generální ředitel), místopředsedy (výrobní ředitel), tajemníka (hlavní účetní) a členů inventarizační komise. Hlavním úkolem komise je koordinovat inventarizační procesy a v závěru rozhodovat o vypořádání inventarizačních rozdílů. Na základě poskytnutých dat může být inventarizační komisí rozhodnuto o zařazení majetku do používání (zařazovací protokol), o vyřazení majetku z registru dlouhodobého majetku (likvidační protokol) či o změně v odpisových plánech apod. Skutečnosti schválené inventarizační komisí jsou pracovníky finančního oddělení zaneseny do účetnictví, spolu s vytvořením příslušné dokumentace. Inventarizační zápisy jsou dále archivovány po dobu dalších 5 let.

Vzor – Inventarizačního zápisu

Inventarizační zápis		Swisspearl Česká republika a.s.
Místo procesu	Celá organizace	Číslo:
Vlastník	Generální ředitel	Počet stran

Inventarizační zápis

(dle zákona o účetnictví č. 563/91 Sb.)

Druh inventarizace:

Název majetku:

Účet:

Stav ke dni:

Den zahájení a ukončení inventury:

Způsob zjišťování skut. stavů:

Stav zjištěný inventurou v Kč:

U DNM pořizovací cena

Účetní stav:

Jména a podpisy členů dílčí invent. komise:

.....

.....

.....

.....

Datum vyhotovení zápisu:

Potvrzuji, že fyzická inventura byla provedena za mé účasti a že jsem žádný majetek nezatajil.

Odpovědný pracovník:

Datum, podpis:

Příloha: inventurní soupisy

Zpracoval: Hlavní účetní	Přezkoumal: Generální ředitel	Schválil: Generální ředitel	Platnost:	Verze:
-----------------------------	----------------------------------	--------------------------------	-----------	--------

Abstrakt

Bc. Kadeřábková T. (2023). *Aplikace účetních zásad a daňové legislativy – zvolený ekonomický subjekt*. [Diplomová práce, Západočeská univerzita v Plzni].

Klíčová slova: účetnictví, účetní zásady, účetní principy, daňová legislativa, vnitropodnikové účetní směrnice, legislativa

Diplomová práce je zpracována na téma „Aplikace účetních zásad a daňové legislativy – zvolený ekonomický subjekt“. Práce je rozdělena na dvě části: teoretickou a praktickou. Teoretická část je zpracována pomocí rešeršních odborných zdrojů. První část práce se zaměřuje na definování předmětu účetnictví, účetních systémů, účetních zásad a principů. Dále rozpracovává daňovou soustavu České republiky. Praktická část diplomové práce představuje účetní jednotku Swisspearl Česká republika a.s. Práce detailně popisuje účetní a daňové prostředí účetní jednotky. Hluběji je zde rozpracována systém účetních směrnic a problematiky typické pro výrobní společnost a jejich vliv na uplatňování účetních zásad. Na základě analýzy účetní prostředí jsou v kvalifikační práci představeny návrhy na úpravu účetních směrnic podporující efektivnější uplatňování účetních zásad.

Abstract

Bc. Kadeřábková T., (2023). *Application of accounting principles and taxes legislation in practice – selected economic entity*. [Master's Thesis, University of West Bohemia].

Key words: accounting, accounting principles, tax legislation, internal accounting guidelines

The master thesis is prepared on the topic "Application of accounting principles and tax legislation - selected economic entity". The work is divided into two parts: theoretical and practical. The theoretical part is processed using research of professional sources. The first part of the thesis focuses on defining the subject of accounting, accounting systems, accounting principles. It also develops the tax system of the Czech Republic. The practical part of the thesis presents the accounting unit Swisspearl Česká republika a.s. The work describes in detail the accounting and tax environment of the chosen accounting unit. The system of accounting guidelines and issues typical for a manufacturing company and their influence on the application of accounting principles are elaborated here in more detail. On the basis of the analysis of the accounting environment, proposals for the modification of accounting guidelines supporting more effective application of accounting principles are presented in the qualification thesis.