

Projekt eliminace účetních chyb při stanovení základu daně a daně z příjmů právnických osob

Bc. Iveta Makovcová

Diplomová práce
2013



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Iveta Makovcová**
Osobní číslo: **M11802**
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Finance**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Projekt eliminace účetních chyb při stanovení základu daně a daně z příjmů právnických osob**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši týkající se problematiky vedení účetnictví, daně z příjmů a daňové kontroly.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu účetních chyb majících vliv na základ daně a daň, zjištěných při daňových kontrolách.
- Na základě provedené analýzy zpracujte projekt metodiky pro zjišťování účetních chyb majících vliv na základ daně a daň z příjmů právnických osob.
- Na základě provedené analýzy zpracujte projekt metodiky pro předcházení účetním chybám majícím vliv na základ daně a daň z příjmů právnických osob.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

DUŠEK, Jiří. Jak se vyhnout chybám v účetnictví: rady, řešení, praktické příklady. Praha: Grada, 2011. ISBN 978-80-247-3539-9.

KOVANICOVÁ, Dana. Abeceda účetních znalostí pro každého. Vyd. 20. Praha: Polygon, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5.

LOUŠA, František. Zákon o účetnictví v praxi. Vyd. 5. Praha: Grada, 2011. ISBN 978-80-247-3848-2.


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

Vedoucí diplomové práce: **Mgr. Eva Kolářová, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání diplomové práce: **22. února 2013**
Termín odevzdání diplomové práce: **2. května 2013**

Ve Zlíně dne 22. února 2013


prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka




prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 30.4.2013



⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

(2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.

(3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Cílem této práce je projekt eliminace účetních chyb majících vliv na základ daně a daň z příjmů právnických osob. Jedná se o chyby, které byly zjištěny při daňových kontrolách účetních období 2003 až 2009. Analýza těchto chyb je podkladem pro vytvoření metodiky ke zjišťování, zda tyto chyby obsahuje také účetnictví účetní jednotky. Metodika obsahuje srozumitelné postupy pro odhalení těchto chyb. Dále je vytvořena metodika, jak těmto chybám předcházet. Tato metodika obsahuje zejména doporučení, jaké konkrétní skutečnosti by účetní jednotka měla upravit vnitropodnikovou směrnicí.

Klíčová slova:

účetní chyby, výnosy, náklady, opravné položky, rezervy, akruální princip, nedokončená výroba, leasing, cestovné, kurzové rozdíly, manka

ABSTRACT

The aim of this thesis is project to eliminate accounting errors in the determination of the tax base and the tax on corporate income. These errors were detected during the performance of the audit in 2003-2009. Based on these errors there was developed a methodology which can detect the same errors in accounting record of the accounting unit. The methodology includes a several methods of detecting these errors. Furthermore, there is developed the methodology of these errors prevention that includes the recommendations and how exactly the accounting unit should be adjusted by the internal directive.

Keywords:

accounting errors, revenues, expenses, correcting item rectifying, accrual principle, work in progress, leasing, expenses of treval, exchange diference, shortage

Na tomto místě bych ráda poděkovala své vedoucí práce Mgr. Evě Kolářové, Ph.D. za pomoc a odborné vedení při zpracování mé diplomové práce.

Zároveň bych chtěla poděkovat své rodině za to, že mě v mém studiu po celou dobu podporovala.

Prohlašuji, že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 ZÁKLADNÍ USTANOVENÍ ZÁKONA O ÚČETNICTVÍ	12
1.1 ÚČETNÍ JEDNOTKY	13
1.2 PŘEDMĚT ÚČETNICTVÍ.....	14
1.2.1 Aktiva.....	14
1.2.2 Pasiva	14
1.2.3 Výnosy	15
1.2.4 Náklady	15
1.3 ÚČETNÍ KNIHY.....	16
1.4 ZÁKLADNÍ ZÁSADY ÚČETNICTVÍ.....	17
1.4.1 Zásada účetní (hospodářské) jednotky	17
1.4.2 Předpoklad trvání podniku	18
1.4.3 Akruální báze	18
1.4.4 Zásada periodicity	18
1.4.5 Zásada konzistence (zásada věčné a metodické stálosti)	18
1.4.6 Zásada objektivitv účetních informací	18
1.5 POKUTY ZA ÚČETNICTVÍ.....	19
2 ZÁKLADNÍ USTANOVENÍ ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ	21
2.1 POPLATNÍCI DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	21
2.2 ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ.....	21
2.3 PŘEDMĚT DANĚ	22
2.4 ZÁKLAD DANĚ.....	22
2.5 SAZBA DANĚ	24
2.6 DAŇOVÉ NÁKLADY	25
2.7 ZÁKON O REZERVÁCH	26
2.7.1 Rezervy na opravy hmotného majetku.....	26
2.7.2 Opravné položky k pohledávkám.....	27
3 ZÁKLADNÍ POSTUPY PŘI KONTROLÁCH FINANČNÍCH ÚŘADŮ	28
3.1 DAŇOVÁ KONTROLA V ZÁKONNÝCH PŘEDPÍSECH	28
3.2 DAŇOVÁ KONTROLA V ODBORNÝCH PUBLIKACÍCH	30
II PRAKTICKÁ ČÁST	33
4 ANALÝZA PROVEDENÝCH KONTROL A ROZBOR PŘÍČIN NEJČASTĚJI ZJIŠTĚNÝCH ÚČETNÍCH CHYB MAJÍCÍCH VLIV NA ZÁKLAD DANĚ A DAŇ	34

4.1	NEZAÚČTOVANÉ VÝNOSY	35
4.2	VĚCNÁ A ČASOVÁ SOUVISLOST	37
4.3	NEPROKÁZANÉ NÁKLADY	39
4.4	OPRAVNÉ POLOŽKY K POHLEDÁVKÁM	41
4.5	REZERVY	42
4.6	NEDOKONČENÁ VÝROBA	43
4.7	CHYBY MĚNĚ ČASTÉ	45
4.7.1	Leasing	45
4.7.2	Cestovné	45
4.7.3	Kurzové rozdíly	46
4.8	CHYBY OJEDINĚLÉ	46
5	METODIKA PRO ZJIŠŤOVÁNÍ ÚČETNÍCH CHYB	48
5.1	METODICKÝ POKYN PRO KONTROLU ÚPLNOSTI ZAÚČTOVANÝCH VÝNOSŮ	48
5.2	METODICKÝ POKYN PRO KONTROLU ČASOVÉHO ROZLIŠENÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ	49
5.3	METODICKÝ POKYN PRO ZJIŠTĚNÍ NEPRŮKAZNOSTI ÚČETNÍCH ZÁZNAMŮ	51
5.4	METODICKÝ POKYN PRO ZJIŠŤOVÁNÍ CHYB V ÚČTOVÁNÍ OPRAVNÝCH POLOŽEK	52
5.5	METODICKÝ POKYN PRO ZJIŠTĚNÍ CHYB V ÚČTOVÁNÍ O REZERVÁCH NA OPRAVU HMOTNÉHO MAJETKU	53
5.6	METODICKÝ POKYN PRO ZJIŠTĚNÍ CHYB V ÚČTOVÁNÍ O NEDOKONČENÉ VÝROBĚ	54
5.7	METODICKÝ POKYN PRO ZJIŠŤOVÁNÍ CHYB PŘI ÚČTOVÁNÍ LEASINGU, CESTOVNÉHO A KURZOVÝCH ROZDÍLŮ	55
5.8	K CHYBÁM OJEDINĚLÝM	57
6	METODIKA PRO PŘEDCHÁZENÍ ÚČETNÍM CHYBÁM	58
6.1	METODICKÝ POKYN PRO PŘEDCHÁZENÍ CHYBÁM V ÚČTOVÁNÍ VÝNOSŮ	58
6.2	METODICKÝ POKYN PRO PŘEDCHÁZENÍ CHYBÁM V ČASOVÉM ROZLIŠENÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ	59
6.3	METODICKÝ POKYN PRO ZAJIŠTĚNÍ PRŮKAZNOSTI ÚČETNÍCH ZÁZNAMŮ	60
6.4	METODICKÝ POKYN K PŘEDCHÁZENÍ CHYBÁM V ÚČTOVÁNÍ OPRAVNÝCH POLOŽEK	60
6.5	METODICKÝ POKYN PRO PŘEDCHÁZENÍ CHYBÁM V ÚČTOVÁNÍ O REZERVÁCH NA OPRAVU HMOTNÉHO MAJETKU	61
6.6	METODICKÝ POKYN K PŘEDCHÁZENÍ CHYBÁM V ÚČTOVÁNÍ NEDOKONČENÉ VÝROBY	61
6.7	METODICKÝ POKYN PRO PŘEDCHÁZENÍ CHYBÁM, KTERÉ SE VYSKYTUJÍ MĚNĚ ČASTO	62
6.8	K CHYBÁM OJEDINĚLÝM	64
	ZÁVĚR	66
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	68
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	70
	SEZNAM TABULEK	71
	SEZNAM PŘÍLOH	72

ÚVOD

Cílem této diplomové práce je projekt eliminace účetních chyb majících vliv na základ daně a daň z příjmů právnických osob. Pro zpracování této práce byly využity poznatky z daňových kontrol provedených u podnikajících právnických osob v letech 2007 až 2012. Převážně se jednalo o malé a střední právnické osoby s obratem do 50 milionů korun. S ohledem na povinnost mlčenlivosti při správě daní nejsou v této práci uvedeny žádné údaje, které by umožnily identifikovat právnické osoby, jejichž chyby při vedení účetnictví jsou v této práci analyzovány.

V první teoretické části byla použita metoda deskripce. V této části jsou popsány základní pojmy a zásady z oblasti účetnictví. Vzhledem k tomu, že účetnictví je podkladem pro stanovení daně, a tato skutečnost má vliv na způsob vedení účetnictví, jsou v teoretické části zahrnuty také základní pojmy z oblasti daní z příjmů. Jelikož jsou v práci použity výsledky z daňových kontrol, byly do teoretické části zahrnuty také základní postupy při daňových kontrolách.

V další části jsou analyzována pochybení jednotlivých účetních jednotek, kterých se v kontrolovaných letech dopustily, a které měly vliv na základ daně a daň (pokud účetní jednotka neskončila se ztrátou). Podle shodných znaků jednotlivých pochybení byla získaná data zpracována za použití metody syntézy a byla zjištěna četnost výskytu konkrétních chyb. Analytická část je členěna od nejčastějších chyb, přes chyby méně časté, až po chyby ojedinělé.

Na základě rozboru příčin zjištěných chyb byly zpracovány metodické pokyny pro zjišťování účetních chyb, majících vliv na základ daně a daň, a metodické pokyny pro předcházení účetním chybám, majícím vliv na základ daně a daň z příjmů právnických osob. Tyto metodické pokyny jsou členěny shodně s analytickou částí této práce.

Jedná se o téma, které je stále aktuální, jak je vidět z analýzy zjištěných chyb. Některé chyby se vyskytují ve všech kontrolovaných obdobích, přestože literatura je v této oblasti velmi bohatá a k účetní problematice lze najít dostatek informací.

Cílem této práce není vyřešit celkovou problematiku vedení účetnictví právnických osob, ale navrhnout na základě zjištěných chyb takovou metodiku, aby tyto účetní chyby, mající vliv na základ daně a daň z příjmů právnických osob, nebyly zjišťovány až při daňových kontrolách.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ZÁKLADNÍ USTANOVENÍ ZÁKONA O ÚČETNICTVÍ

Základním předpisem pro vedení účetnictví je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). K tomuto zákonu se úzce vztahuje vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 500“). K provedení zákona o účetnictví byly vydány i další vyhlášky pro banky a finanční instituce (č. 501/2002 Sb.), pro pojišťovny (č. 502/2002 Sb.), pro zdravotní pojišťovny (č. 503/2002 Sb.), pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (č. 504/2002 Sb.) a pro vybrané účetní jednotky (č. 410/2009 Sb.). K vydání těchto vyhlášek je ministerstvo zmocněno v ustanovení § 37b zákona o účetnictví. Předmětem této práce jsou pouze účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, proto bude v této práci odkazováno pouze na vyhlášku č. 500.

Za účelem docílení souladu při používání účetních metod zajišťuje ministerstvo podle § 36 zákona o účetnictví také tvorbu a vydávání Českých účetních standardů (dále jen „ČÚS“). Pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500, byly vydány tyto ČÚS:

- 001 Účty a zásady účtování na účtech
- 002 Otevírání a uzavírání účetních knih
- 003 Odložená daň
- 004 Rezervy
- 005 Opravné položky
- 006 Kursové rozdíly
- 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
- 008 Operace s podnikem
- 009 Deriváty
- 010 Zvláštní operace s pohledávkami
- 011 Operace s podnikem
- 012 Změny vlastního kapitálu
- 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 014 Dlouhodobý finanční majetek
- 015 Zásoby
- 016 Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
- 017 Zúčtovací vztahy

018 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

019 Náklady a výnosy

020 Konsolidace

021 Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace

022 Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby

023 Přehled o peněžních tocích

Schiffer (2010) se domnívá, že účetní jednotky často zapomínají na to, že ne všechno je upraveno zákonnými předpisy, a účetní jednotky tudíž musí upravit metody účtování vnitřními předpisy.

Podle Peštuky a Peštuky (1999) plní účetnictví v podstatě 4 funkce:

- informační, tzn. informuje uživatele o majetkové a finanční situaci účetní jednotky,
- registrační, tzn. systematicky shromažďuje a registruje účetní skutečnosti,
- je důkazním prostředkem,
- je podkladem pro daňové účely.

Kovanicová (2012) navíc označuje účetnictví za podklad pro podnikové a vnitropodnikové rozhodovací procesy, a dále za prostředek, kterým manažeři sdělují vlastníkům, jak spravují a zhodnocují jim svěřený majetek.

1.1 Účetní jednotky

Zákon o účetnictví se vztahuje na subjekty taxativně vyjmenované v § 1 zákona o účetnictví. Tyto subjekty jsou dále označovány jako „účetní jednotky“. Jedná se o:

- právnické osoby se sídlem na území České republiky,
- zahraniční osoby, pokud na území České republiky provozují podnikatelskou nebo jinou činnost,
- organizační složky státu,
- podnikající fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku,
- podnikající fyzické osoby, jejichž obrat za kalendářní rok přesáhne částku 25 mil. Kč,
- fyzické osoby, které se rozhodnou vést účetnictví,
- fyzické osoby, které jsou členy sdružení bez právní subjektivity, v nichž alespoň jeden člen je účetní jednotkou podle § 1 odst. 2 zákona o účetnictví,
- fyzické osoby, kterým povinnost vést účetnictví stanoví zvláštní právní předpis.

1.2 Předmět účetnictví

Předmětem účetnictví je dle § 2 zákona o účetnictví stav a pohyby majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, jakož i náklady, výnosy a výsledek hospodaření. O těchto skutečnostech se účtuje podvojnými zápisy, a to zásadně do období, s nímž věcně a časově souvisí.

Podle Kovanicové (2012) je pro účetnictví charakteristické, že se na majetek dívá z hlediska formy, v níž jsou hospodářské prostředky vázány, a také z hlediska zdrojů, jimiž je majetek financován. Tento pohled je nazýván bilančním principem.

1.2.1 Aktiva

Aktiva dělíme podle položek rozvahy na Pohledávky za upsaný základní kapitál, Dlouhodobý majetek, Oběžná aktiva a Časové rozlišení. Obsahové vymezení některých položek rozvahy je uvedeno ve vyhlášce č. 500. Podle Kovanicové (2012) se aktivami rozumí vložené prostředky, které jsou výsledkem minulých událostí, přičemž se očekává, že v budoucnu přinesou užitek.

Dlouhodobý majetek, také nazýván jako stálá nebo fixní aktiva, se dále člení na:

- dlouhodobý nehmotný majetek (ČÚS 013)
- dlouhodobý hmotný majetek (ČÚS 013)
- dlouhodobý finanční majetek (ČÚS 014).

Oběžná aktiva jsou dále členěna na:

- zásoby (ČÚS 015)
- dlouhodobé pohledávky (ČÚS 017)
- krátkodobé pohledávky (ČÚS 017)
- krátkodobý finanční majetek (ČÚS 016).

Metody účtování o aktivech jsou upraveny Českými účetními standardy.

1.2.2 Pasiva

Pasiva dělíme podle položek rozvahy na Vlastní kapitál, Cizí zdroje a Časové rozlišení.

Vlastní kapitál (ČÚS 012 a ČÚS 018) tvoří:

- základní kapitál
- kapitálové fondy
- rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku

- výsledek hospodaření minulých let
- výsledek hospodaření běžného účetního období.

Cizí zdroje sestávají z:

- rezerv (ČÚS 004)
- dlouhodobých závazků (ČÚS 018)
- krátkodobých závazků (ČÚS 017)
- bankovních úvěrů a výpomocí (ČÚS 018).

Metody účtování o pasivech jsou rovněž upraveny Českými účetními standardy.

1.2.3 Výnosy

Výnosy jsou ukazatelem ekonomického prospěchu podniku. Jedná se o výstupy podniku za dané účetní období. Podle Kovanicové (2012) může být nákladem úbytek určitého aktiva nebo vznik závazku. Pro účtování o výnosech je ve směrné účtové osnově vyhrazena účtová třída 6-Výnosy, ve které se výnosy účtují zpravidla na stranu *Dal* neboli *ve prospěch*. K postupu účtování o výnosech byl vydán ČÚS 019 NÁKLADY A VÝNOSY. Při účtování o výnosech musí účetní jednotky účtovat na příslušných účtech výnosových položek zásadně v časovém rozlišení. Pouze u nevýznamných částek a opakujících se příjmů je umožněno účtovat bez časového rozlišení, pokud se tím nesleduje záměrné upravování výsledku hospodaření a nedojde k výraznému ovlivnění věcné a časové souvislosti.

Ve výkazu zisku a ztráty jsou položky výnosů označeny římskými číslicemi. Peštuka a Peštuka (1999) člení výnosy podle druhů na provozní, finanční a mimořádné. Provozními výnosy jsou výnosy z běžné činnosti podniku, kterými může být prodej zboží nebo poskytování výkonů, podle toho, v čem účetní jednotka podniká. Pro jejich zaúčtování je vyhrazena účtová skupina 60-64. Finančních výnosů dosahuje účetní jednotka z finančních operací, např. kurzové zisky, prodej cenných papírů aj. Výnosy z těchto operací se zachycují na účtech účtové třídy 66. Mimořádné výnosy vznikají z mimořádných okolností a jsou účtovány na účtech skupiny 68, např. náhrady škod. Účtová skupina 69 slouží převodovým účtům.

1.2.4 Náklady

Náklady snižují zisk účetní jednotky. Pro účtování nákladů slouží účtová třída 5-Náklady, ve které se náklady účtují zpravidla na straně *Má dáti* neboli *na vrub*. Pro účtování provozních nákladů jsou vyhrazeny účty účtové skupiny 50-55. Provozní náklady vznikají účetní

jednotce v souvislosti s provozem, např. spotřeba materiálu, přijaté služby, cestovné, náklady na zaměstnance aj. Finanční náklady jsou účtovány v účtové skupině 56-57 a vznikají z finančních operací. Účtují se zde například úroky z úvěru, které nejsou na základě rozhodnutí účetní jednotky součástí ocenění dlouhodobého majetku. Mimořádné náklady, například opravné položky k zásobám nebo k dlouhodobému majetku, jsou účtovány v účtové skupině 58. Účtová skupina 59 slouží pro zaúčtování daně z příjmů, převodových účtů a rezerv na daň z příjmů.

Položky nákladů jsou ve výkaze zisku a ztráty označeny písmeny latinské abecedy. Postupy účtování o nákladech jsou předmětem ČÚS 019 NÁKLADY A VÝNOSY. Náklady jsou rovněž účtovány v zásadě časově rozlišené, s výjimkou nevýznamných nebo pravidelně se opakujících částek.

1.3 Účetní knihy

V souladu s § 13 zákona o účetnictví účtují účetní jednotky

- v deníku, ve kterém se uspořádají účetní zápisy chronologicky,
- v hlavní knize, ve které se záznamy uspořádají systematicky,
- v knihách analytických účtů, tyto knihy rozvádějí účetní zápisy hlavní knihy,
- v knihách podrozvahových účtů, v nichž se provádí zápisy, které se neprovádí v deníku a hlavní knize.

Účetní jednotky nesmějí provádět účetní zápisy mimo účetní knihy (§ 12 odst. 3 zákona o účetnictví). Účetní zápisy se provádí na základě účetních dokladů, které musí mít náležitosti podle § 11 zákona o účetnictví:

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníky,
- peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem vyhotovení účetního dokladu,
- podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, přičemž za průkazný se ve smyslu § 33a zákona o účetnictví považuje pouze:

- takový účetní záznam, který je prokázán přímo porovnáním se skutečností,
- takový účetní záznam, který je prokázán jinými průkaznými účetními záznamy,
- pokud je přenesený způsobem, splňujícím požadavky na průkaznost,
- účetní záznam skutečností uvnitř účetní jednotky, pokud disponuje podpisovým záznamem oprávněné osoby.

1.4 Základní zásady účetnictví

Principy účetnictví jsou v odborné literatuře uváděny různě. Peštuka a Peštuka (1999) uvádějí jako účetní zásady: nepřetržitost vedení účetnictví, definování účetního období, nezávislost jednotlivých účetních období, účetnictví se vede za účetní jednotku jako celek, zásada reálného zobrazení skutečnosti, bilanční kontinuita, zásada opatrnosti, zásada konzistence, realizační princip, princip věcné shody nákladů a výnosů, aktuální princip a zákaz kompenzace.

Jana Skálová a kol. (2013) uvádějí účetní zásady takto: zásada účetní jednotky, zásada neomezeného trvání účetní jednotky, zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech, zásada objektivit účetních informací, zásada účtování operací v kupní síle peněžní jednotky v době uskutečnění operace, zásada konzistentnosti, srovnatelnosti mezi účetními obdobími a zásada opatrnosti.

Kovanicová (2012) uvádí tyto zásady: historická cena/náklady, rozpoznání tržeb (princip realizace), vzájemné souměření výnosů a nákladů, plné zveřejnění, omezení, zásada opatrnosti (konzervativnosti), a dále uvádí zásady, které jsou všeobecně uznávané nejen v účetním kodexu EU, v IAS/IFRS, ale také v US GAAP. Jsou to: zásada účetní (hospodářské) jednotky, předpoklad trvání podniku (i v dohledné budoucnosti), aktuální báze, zásada periodicity, zásada konzistence (zásada věcné a metodické stálosti) a zásada objektivit účetních informací.

1.4.1 Zásada účetní (hospodářské) jednotky

Tato zásada je zakotvena v § 4 odst. 9 a odst. 14 zákona o účetnictví. Ten stanoví, že účetní jednotky jsou povinny vést jedno účetnictví jako celek, přičemž pouze tento celek může být považován za informační systém. Mají-li účetní data dávat smysl, musí v nich být také identifikováno, za jakou konkrétní účetní jednotku je účetnictví vedeno.

1.4.2 Předpoklad trvání podniku

Tento předpoklad je vyjádřen v § 7 odst. 3 zákona o účetnictví, který požaduje, aby účetní jednotka vycházela při použití účetních metod z předpokladu nepřetržitého pokračování ve své činnosti. Pokud by účetní jednotka měla informace, které tomuto předpokladu brání, je povinna upravit účetní metody tomu odpovídajícím způsobem.

1.4.3 Akruální báze

Tento princip jsou účetní jednotky povinny dodržovat v souladu s ustanovením § 3 odst. 1 zákona o účetnictví. Na základě tohoto ustanovení účtují účetní jednotky účetní případy do období, s nímž věcně a časově souvisejí, bez ohledu na to, kdy z nich plynou peněžní toky, což platí zejména pro účtování o nákladech a výnosech.

1.4.4 Zásada periodicity

Znamená zjišťování výsledků hospodaření a finanční situace podniku v pravidelných intervalech. V podmínkách českého účetnictví se provádí zjišťování výsledků hospodaření a finanční situace podniku v rámci sestavení účetní závěrky, která se v souladu s § 19 odst. 1 zákona o účetnictví sestavuje k poslednímu dni účetního období jako řádná, v ostatních případech jako mimořádná. Účetním obdobím je podle § 3 odst. 2 zákona o účetnictví dvanáct po sobě jdoucích měsíců. Ve vyjmenovaných případech může být účetní období delší nebo i kratší. Nejčastěji je účetní období shodné s kalendářním rokem.

1.4.5 Zásada konzistence (zásada věcné a metodické stálosti)

Metody účtování nesmějí být v jednotlivých účetních obdobích měněny, z důvodu zajištění jejich srovnatelnosti. Pokud by změna účetní metody byla nezbytná, zejména pro zajištění věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví, potom musí být v příloze k výkazům tyto změny srozumitelně popsány.

1.4.6 Zásada objektivity účetních informací

Tato zásada je vyjádřena v ustanovení § 7 zákona o účetnictví, které stanoví účetním jednotkám povinnost vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Zobrazení je věrné, pokud obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu. Jednotlivé skutečnosti mají být v účetnictví uvedeny jen, pokud byly objektivně zjištěny. Zobrazení je poctivé, pokud jsou při něm použity účetní metody tak, aby bylo dosaženo věrnosti.

Podle § 4 odst. 8 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny dodržovat zejména:

- směrné účtové osnovy,
- uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky,
- obsahové vymezení těchto závěrek,
- účetní metody.

Směrná účtová osnova je přílohou vyhlášky č. 500, stejně jako uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty a rozvahy. Obsahové vymezení některých položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty je stanoveno vyhláškou č. 500. Účetní metody jsou uvedeny v části čtvrté vyhlášky č. 500 a dále v Českých účetních standardech.

Na rozdíl od českého účetnictví je US GAAP založeno spíše na zvykovém právu. IFRS zakotvuje pouze určitá paradigmata pro řešení jednotlivých problémů. US GAAP ani IAS/IFRS nestanovují účtovou osnovu ani účetní souvztažnosti žádným předpisem, je stanoven pouze minimální rozsah informací, které jsou podniky povinny zveřejňovat. Účetní metody si volí každý podnik tak, aby dodržel věrnost zobrazení předmětu účetnictví. (Kovaníková, 2012, s. 129-130).

V zákoně o účetnictví je použití mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropské unie zakotveno v § 19a. Podle těchto standardů postupují při účtování a sestavení účetní závěrky ty společnosti, které jsou emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu.

1.5 Pokuty za účetnictví

Zákon o účetnictví sděluje také v § 37a právnickým osobám – podnikatelům, čím se dopouští v souvislosti s vedením účetnictví správního deliktu. V tomto smyslu se za správní delikt považuje:

- pokud účetní jednotky nevedou účetnictví ode dne svého vzniku do dne svého zániku,
- pokud nesestaví účetní závěrku k rozvahovému dni nebo ji nesestaví vůbec,
- pokud nevyhotoví výroční zprávu,
- jestliže má povinnost použít mezinárodní účetní standardy, ale nepostupuje podle nich.

V těchto případech uloží správní úřad, kterým je v prvním stupni finanční úřad, pokutu až do výše 6 % aktiv v brutto hodnotě. Pokutu do výše 3 % aktiv uloží správní úřad za tyto správní delikty:

- jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že účetní závěrka sestavená na jeho základě nezobrazuje věrně a poctivě předmět účetnictví a její finanční situaci,
- jestliže účetní jednotka vede účetnictví nesprávně,
- pokud sestavená závěrka neobsahuje všechny povinné náležitosti,
- jestliže účetní jednotka nemá účetní závěrku nebo výroční zprávu ověřenu auditorem, ačkoliv jí tuto povinnost ukládá zákon,
- pokud účetní jednotka nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu,
- nesestaví-li účetní výkazy za dílčí konsolidační celek státu nebo za Českou republiku, ačkoliv je k tomu povinna,
- neuschová účetní záznamy,
- nepředá účetní záznam do centrálního systému účetních informací státu, přestože jí tato povinnost plyne ze zákona.

Jak uvádí Louša (2011, s. 17) je nevedení účetnictví především trestným činem dle § 254 trestního zákoníku.

Jak se vyhnout chybám v účetnictví radí Dušek (2011) ve své stejnojmenné knize. Zde uvádí, často v přehledných tabulkách, jakých chyb se účetní jednotky dopouštějí, jaká je prevence proti těmto chybám a jak provádět kontroly. Ve své knize se zaměřuje především na chyby účetní, není zaměřena na chyby mající vliv na základ daně a daň.

Vedení účetnictví ovlivňují také další předpisy, například obchodní zákoník, občanský zákoník, zákoník práce, zákon o DPH, zákon o cenných papírech, zákon o elektronickém podpisu a další.

2 ZÁKLADNÍ USTANOVENÍ ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ

Při stanovení základu daně z příjmů právnických osob se vychází z ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). K jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení tohoto zákona je vydán pokyn GFŘ D-6. Tento pokyn se používá od roku 2011 a nahrazuje pokyn D-300, který byl vydán v roce 2006. V předchozích obdobích zajišťoval jednotný postup pokyn D-190. V mnoha ustanoveních jsou znění všech tří pokynů shodná.

2.1 Poplatníci daně z příjmů právnických osob

Zákon o daních z příjmů vymezuje poplatníky daně z příjmů právnických osob v § 17 jako osoby, které nejsou fyzickými osobami, organizační složky státu, podílové fondy a od roku 2013 také fondy obhospodařované penzijní společnostmi a transformovaný fond. „Poplatníkem (jako jedním z daňových subjektů) je osoba (v tomto případě právnická), jejíž příjmy nebo úkony jsou přímo podrobeny dani z příjmů právnických osob.“ (Pelc a Pelech, 2012, s. 290).

Dále dělí § 17 zákona o daních z příjmů poplatníky na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Daňovými rezidenty jsou poplatníci se sídlem nebo místem vedení na území České republiky; daňová povinnost těchto poplatníků se vztahuje na jejich celosvětové příjmy. Naopak daňoví nerezidenti, kterými jsou poplatníci, kteří na území České republiky nemají své sídlo, mají daňovou povinnost pouze z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky.

2.2 Zdaňovací období

Daňová povinnost poplatníků daně z příjmů právnických osob se zjišťuje za zdaňovací období, která jsou definována v § 17a zákona o daních z příjmů takto:

- kalendářní rok,
- hospodářský rok, tj. období 12 měsíců po sobě jdoucích začínají prvním dnem jiného měsíce, než je leden,
- období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku,
- účetní období, pokud je delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců.

Daňová povinnost se zjišťuje také za období, za která se podává daňové přiznání, ačkoliv nejsou zdaňovacími obdobími. Tyto případy jsou vyjmenovány v § 38m zákona o daních z příjmů. Stručně lze říci, že se jedná o období, která předcházejí fúzím, změnám právní formy, změně zdaňovacího období, přemístění sídla evropské společnosti z územní České republiky a splynutím nebo sloučením podílových a jiných fondů.

2.3 Předmět daně

Předmětem daně jsou podle § 18 zákona o daních z příjmů příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. V tomto ustanovení je také uvedeno, které příjmy předmětem daně nejsou. Příjmy, které jsou od daně osvobozeny, jsou zakotveny v § 19 zákona o daních z příjmů.

Pelc a Pelech (2012, s. 299) vysvětlují, že zákon o daních z příjmů užívá legislativní zkratku „*příjem*“, která na rozdíl od účetnictví neznamena jen skutečnou úhradu, ale také výnosy. Uvádějí, že odborná literatura k tomu poznamenává, že se výklad objektu daně rozvíjel za pomoci teorie zdrojů (Quellentheorie), teorie přístupu k čistému majetku (Reinvermögenszugangstheorie, net accretion theory) a teorie tržních příjmů (Markteinkommenstheorie), přičemž první teorie definuje příjem jako celek věcných hodnot, které jedinci přinášejí trvalé zdroje, pro druhou teorii se příjmem rozumí přístup k čistému majetku a třetí teorie považuje za příjem částky získané výdělečnou činností vykonávanou za účelem dosažení zisku.

2.4 Základ daně

Správně zjištěné příjmy mají vliv na základ daně. Základ daně je definován v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů jako rozdíl, o který příjmy převyšují náklady. Přitom je třeba respektovat jejich věcnou a časovou souvislost. Z toho důvodu je tak důležité, aby příjmy byly zjištěny ve správné výši.

Při stanovení základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zákona o účetnictví. Toto propojení obou předpisů vyplývá z § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Vychází se pak ze zisku nebo ztráty, které jsou dále upravovány podle zákona o daních z příjmů o položky zvyšující základ daně, kterými jsou:

- částky neoprávněně zkracující příjmy,
- náklady, které nejsou podle § 25 zákona o daních z příjmů nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů,

- při porušení podmínek částky, které jsou nákladem jen při splnění těchto podmínek a byly uplatněny v předchozích obdobích,
- částky oprav účetních nesprávností,
- částky pojistného za zaměstnance, nezaplacené do konce měsíce následujícího po zdaňovacím období nebo jeho části,
- přijaté úhrady sankcí ze závazkových vztahů, pokud o ně byl v předchozích obdobích základ daně snížen,
- zrušená rezerva, jen u poplatníků, kteří nevedou účetnictví,
- rozdíl mezi oceněním nepeněžitěho vkladu a výší vkladu,
- při nesplnění podmínek prostředky nebo jejich část, o které snížili poplatníci, nezaložení za účelem podnikání, základ daně v předchozích obdobích,
- kladný rozdíl vzájemných závazků a pohledávek zúčastněných společností,
- kladný rozdíl mezi oceněním majetku a jeho hodnotou v účetnictví, pokud je při zániku podíl vypořádán v nepeněžní formě,
- závazek, neuhrazený v době 36 měsíců od jeho splatnosti, nebo závazek, zaniklý jinak než splněním, započtením, splnutím práva s povinností, dohodou nebo narovnáním,
- v případě postoupení pohledávky vzniklé z titulu postoupení majetkového podílu, pokud o ni byl snížen základ daně v předchozích obdobích,

a o položky snižující základ daně, kterými jsou:

- rozdíl, o který sankce ze závazkových vztahů, zaúčtované ve výnosech, převyšují částky přijaté ve zdaňovacím období,
- částky pojistného za zaměstnance, o které byl základ daně v předchozím období zvýšen, pokud dojde k jejich zaplacení,
- částky dalších nákladů, které lze uplatnit do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jen pokud byly zaplaceny, dojde-li k jejich zaplacení v jiném období, než ve kterém o nich bylo v souladu s účetními předpisy účtováno,
- částky zaúčtované ve prospěch výnosů nebo nákladů v účetnictví společníka při nabytí akcií nebo obchodního podílu v rámci přeměny, anebo pokud tyto akcie byly nově emitovány na základě zvýšení základního kapitálu ze zisku nebo jiné složky vlastního kapitálu, nedojde-li k navýšení nabývací ceny.

Základ daně lze dále snížit:

- o částky, které nesprávně zvyšují příjmy,
- o částky nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů,

- o rozpuštěné rezervy, jejichž tvorba nebyla daňovým nákladem,
- o oceňovací rozdíl majetku, vzniklý jinak než koupí,
- o záporný goodwill zaúčtovaný do výnosů,
- o hodnotu uhrazeného závazku (případně zaniklého započtením nebo splnutím), který zvyšoval základ daně v předchozím období z důvodu jeho neuhrazení do 36 měsíců po splatnosti.

Do základu daně se nezahrnují příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou podle § 36 zákona o daních z příjmů, příjmy zdaňované jako samostatný základ daně, částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny, příjmy související s náklady, neuznanými za daňový náklad v předchozích obdobích, do výše těchto neuznaných nákladů, a v dalších specifických případech vyjmenovaných v § 23 zákona o daních z příjmů. Samostatně je upraven systém zdanění při převodu podniku, výměně podílů, fúzi a rozdělení.

2.5 Sazba daně

V roce 1993, v němž vešel v účinnost zákon o daních z příjmů, byla sazba daně 45 %. Od té doby došlo k postupnému snižování až na současných 19 %. V průběhu let, v nichž byly provedeny daňové kontroly analyzované v této práci, se sazba daně z příjmů právnických osob vyvíjela tak, jak je uvedeno v tabulce 1.

Tabulka 1: Vývoj sazeb daně z příjmů právnických osob v kontrolovaných letech

Rok	Sazba daně stanovená § 21 zákona o daních z příjmů
2003	31 %
2004	28 %
2005	26 %
2006	24 %
2007	24 %
2008	21 %
2009	20 %

Zdroj: zákon o daních z příjmů

2.6 Daňové náklady

Výčet nákladů, které může poplatník odečítat od příjmů pro zjištění základu daně, je uveden v § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Tento výčet není konečný, jedná se o náklady, které jsou zejména považovány za náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Takovým nákladem však mohou být i náklady, zde výslovně neuvedené, pokud splní základní požadavky na možnost jejich odečtu, stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, kterými jsou:

- musí se jednat o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů,
- jeho výše musí být prokázána poplatníkem,
- pokud je daňová uznatelnost limitována zákonem o daních z příjmů, pak jen do povolené výše.

V odborné veřejnosti se rozmáhá názor, že náklady uvedené v § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, nemusejí splňovat tyto základní požadavky na uznatelnost daňového nákladu. Tento výklad zastávají i Pelc a Pelech (2012). Podle nich se podmínka souvislosti těchto nákladů se zdanitelnými příjmy považuje automaticky za splněnou, pokud jiná, limitující ustanovení zákona o daních z příjmů nebo zvláštních předpisů, neuvádí jinak. Z tohoto výkladu je patrná snaha, aby správce daně tyto náklady uznal za daňově relevantní bez ohledu na to, zda sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. S tímto názorem nelze souhlasit. Správce daně zajisté nebude zjišťovat, zda například provoz vlastního zařízení k ochraně životního prostředí má přímou souvislost s dosahovanými příjmy, ale třeba u nájemného je tento požadavek na místě. Lze tedy shrnout, že v případě některých nákladů, vyjmenovaných v § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, nemusí poplatník prokázat jeho souvislost s dosahovanými příjmy.

Za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nelze naopak uznat zejména výdaje, vyjmenované v § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z těchto enumerovaných nákladů se správci daně často setkávají například s uplatňováním technického zhodnocení do daňových výdajů. Nejčastěji je důvodem této chyby záměna s opravou předmětného majetku.

Dále se také poměrně často vyskytuje porušení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, který limituje uznatelnost úroků a půjček, včetně souvisejících výdajů, pokud je věřitelem osoba spojená ve vztahu k dlužníkovi, přičemž úhrn úvěrů a půjček od těchto

osob přesahuje čtyřnásobek vlastního kapitálu (pokud je příjemcem půjčky banka nebo pojišťovna, pak šestinásobek vlastního kapitálu). Definice spojených osob je uvedena v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Často se také poplatníci snaží snižovat základ daně o výdaje na osobní potřebu poplatníka (§ 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů). Tyto chyby se vyskytují výhradně u fyzických osob, jelikož právnické osoby nemají žádné osobní potřeby, ani majetek nezahrnutý v obchodním majetku. U právnické osoby se mohou objevit výdaje na osobní potřebu jednatele nebo společníka, tyto náklady se pak testují právě podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zda splňují základní požadavky na jejich daňovou relevanci.

2.7 Zákon o rezervách

V souvislosti s daňovými náklady je třeba uvést také zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“), který se zákonem o daních z příjmů úzce souvisí, jak již napovídá celý název tohoto zákona. Zákon o rezervách stanoví podmínky pro daňovou uznatelnost vytvořených rezerv a opravných položek. U běžných poplatníků se v nákladech objevují především rezervy na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) a opravné položky k pohledávkám (§ 8, § 8a, § 8b a § 8c zákona o rezervách). Spojení obou předpisů je provedeno ustanovením § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, který umožňuje uznat za daňový náklad rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zákon o rezervách.

2.7.1 Rezervy na opravy hmotného majetku

Základním předpokladem pro tvorbu rezervy na opravy je:

- doba odpisování takového majetku je podle zákona o daních z příjmů 5 a více let,
- poplatníci jsou vlastníky tohoto majetku.

Předpis zároveň vylučuje tvorbu rezervy na majetek:

- určený k likvidaci,
- na opravy v důsledku škod,
- na opravy, které se opakují každý rok,
- vlastníka, který je v konkursu.

Výše rezervy na opravy se počítá z předpokládaných nákladů a počtu let, které uplynou do doby předpokládaného zahájení oprav. Zákon o rezervách zároveň limituje maximální do-

bu tvorby rezervy. Od roku 2009 jsou poplatníci, vytvářející rezervy na opravu hmotného majetku, povinni převádět peněžní prostředky ve výši rezervy na samostatný účet v bance, jinak nemohou rezervy podle tohoto zákona tvořit.

2.7.2 Opravné položky k pohledávkám

Opravné položky je možné tvořit podle zákona o rezervách k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení do výše jejich rozvahové hodnoty (100 %), pokud jsou řádně přihlášeny u soudu.

Dále je možné tvořit opravné položky ve výši 20 % k nepromlčeným pohledávkám, jejichž rozvahová hodnota nepřesahuje 200 tisíc korun a od splatnosti uplynulo více než 6 měsíců. Vyšší opravné položky lze u těchto pohledávek tvořit jen v případě, že se poplatník řádně účastní řízení, které o nich bylo zahájeno. V tomto případě je výše opravné položky odstupňována v závislosti na době od splatnosti pohledávek. U pohledávek s hodnotou nad 200 tisíc korun lze tvořit opravné položky, jen pokud se poplatník řádně účastní řízení, které o nich bylo zahájeno.

Zákon o rezervách také stanoví, ke kterým pohledávkám nelze opravné položky uplatnit. Jedná se o pohledávky za společníky, akcionáři, členy družstva za upsaný vlastní kapitál a pohledávky mezi spojenými osobami.

3 ZÁKLADNÍ POSTUPY PŘI KONTROLÁCH FINANČNÍCH ÚŘADŮ

Finanční úřady se při správě daní řídí zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který byl vyhlášen ve Sbírce zákonů, s účinností od 1. 1. 2011. Tento zákon byl od své platnosti čtyřikrát novelizován. Před rokem 2011 postupovaly finanční úřady při správě daní podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

V této práci jsou analyzována zjištění z daňových kontrol provedených převážně za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Změny, provedené daňovým řádem v procesu daňových kontrol, nejsou pro tuto práci nijak významné. Přesto tam, kde se procesní předpis změnil, bude na změnu zákona upozorněno.

3.1 Daňová kontrola v zákonných předpisech

Daňová kontrola je zahrnuta v dílu 2 daňového řádu nazvaného *Postupy při správě daní*. Postupy při daňové kontrole jsou uvedeny v § 85 až § 88 daňového řádu. Zákon o správě daní upravoval daňovou kontrolu v § 16 a byl zařazen v obecných ustanoveních.

Finanční úřad jako správce daně zahajuje daňovou kontrolu u daňových subjektů prvním úkonem, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 87 daňového řádu). V zákoně o správě daní a poplatků zahájení daňové kontroly nebylo upraveno. Přesto již před účinností daňového řádu bylo zahajování daňových kontrol prováděno v souladu s tímto ustanovením na základě ustálené judikatury.

Daňové kontroly se provádějí u daňových subjektů. Daňový subjekt má povinnost zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly (§ 86 odst. 3 písm. a) daňového řádu). Shodnou povinnost ukládal daňovým subjektům zákon o správě daní a poplatků. Daňovým subjektem jsou mimo jiné poplatníci daně z příjmů právnických osob.

Daňové kontroly probíhají na všech daních daňové soustavy. Pro kontrolu daně z příjmů právnických osob je stěžejním podkladem účetnictví daňového subjektu, jelikož se pro zjištění základu daně vychází právě z účetnictví. Při kontrole účetnictví dokládají daňové subjekty veškeré doklady, které prokazují účetní záznamy v účetních knihách, a všechny dokumenty vztahující se k daňovým povinnostem daňového subjektu.

Jestliže předložené účetní záznamy nebo jiné dokumenty nejsou dostačující k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, vyzve správce daně daňový subjekt k předložení potřebných dokladů nebo prokázání deklarovaných skutečností. Ke splnění této povinnosti stanoví správce daně přiměřenou lhůtu. Pokud daňový subjekt požadované skutečnosti neprokáže a následkem toho nelze daň stanovit dokazováním, přistoupí správce daně ke stanovení daně podle pomůcek. Daňový řád, stejně jako zákon o správě daní a poplatků, umožňoval, jako další způsob stanovení daně, sjednání daně. Za dobu své praxe jsem se však s tímto způsobem stanovení daně nikdy nesečkala.

Největší změnu přinesl daňový řád ve způsobu ukončení daňové kontroly. Zatímco za účinnosti zákona o správě daní a poplatků sepsal správce daně po provedené daňové kontrole zprávu o daňové kontrole, kterou projednal s daňovým subjektem, od platnosti daňového řádu seznamuje správce daně daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění a předkládá mu jej k vyjádření. Pokud se výsledek kontrolního zjištění na základě vyjádření daňového subjektu nemění, nemůže již daňový subjekt v rámci projednání zprávy navrhnout jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Na základě výsledků daňové kontroly vydává správce daně platební výměr, který je splatný do 15 dnů ode dne nabytí právní moci. Daňový subjekt má možnost podat proti tomuto rozhodnutí odvolání. Pokud je odvolání podáno, nabude právní moci rozhodnutí až rozhodnutím o odvolání. Za účinnosti zákona o správě daní a poplatků byla doměřená daň splatná ve lhůtě, která se počítala ode dne doručení rozhodnutí, a odvolání odkladný účinek nemělo.

Správce daně může na žádost daňového subjektu povolit posečkání daně za podmínek stanovených v § 156 daňového řádu. Za stejných podmínek může správce daně povolit úhradu daně ve splátkách. Dále může daňový subjekt požádat podle § 259 daňového řádu o prominutí daně. Správce daně může prominout daň pouze v případech, ve kterých má zákonem stanovenou k prominutí pravomoc. Lze ji najít například v zákoně o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí nebo v zákoně o rozpočtových pravidlech.

Správce daně je při své činnosti vázán mlčenlivostí ohledně údajů, které se při správě daní dozvěděl o poměrech jiných osob (§ 52 daňového řádu). Daňový subjekt může správce daně zprostit mlčenlivosti, přičemž musí uvést rozsah, v jakém správce daně mlčenlivosti zproští, i účel tohoto zproštění. Povinnost mlčenlivosti se nevztahuje na informace veřejně známé nebo dostupné z informačních systémů veřejné správy. Rovněž není porušením mlčenlivosti zveřejnění zobecněných údajů, pokud z nich nelze zjistit, které osoby se týkají.

Další situace, při nichž nedochází k porušení mlčenlivosti, jsou taxativně vymezeny v § 52 odst. 4 a § 53 daňového řádu.

3.2 Daňová kontrola v odborných publikacích

Zřejmě nejrozsáhlejší publikací je *Daňový řád Komentář* autorů Josef Baxa, Ondřej Dráb, Lenka Kaniová, Petr Lavický, Alena Schillerová, Karel Šimek a Marie Žišková. Jedná se o třísvazkové dílo vydané v roce 2011, v němž je daňový řád komentován z hlediska dosavadních aplikačních a interpretačních poznatků, vyplývajících z bohaté soudní judikatury. Ačkoliv zde autoři vycházejí z judikatury, vztahující se k účinnosti zákona o správě daní a poplatků, je tato publikace využitelná za účinnosti daňového řádu, jelikož vývoj právní teorie byl jedním z důvodů pro rekodifikaci daňového procesního práva. „Původní zákon o správě daní a poplatků odpovídal požadavkům na správu daní v době jeho vzniku. V průběhu uplatňování tohoto předpisu bylo zjištěno, že trpí terminologickou nepřesností a nejednoznačnými ustanoveními, která umožňovala vícero výkladů. Pro aplikaci tohoto zákona tak bylo s postupem času nezbytné znát metodiku a judikaturu, zejména judikaturu Nejvyššího správního soudu.“ (Sněmovní tisk 685/0, část č. 2/4 Vládní návrh zákona daňový řád: Důvodová zpráva, 2008). Poznatky ze soudní rozhodovací praxe byly do daňového řádu zapracovány.

Daňová kontrola je předmětem soudních sporů velmi často. Od domáhání se soudní ochrany před nezákonným zásahem, za který je označeno samotné zahájení daňové kontroly, až po řádné projednání zprávy o daňové kontrole, lze nalézt nejedno soudní rozhodnutí. Vzhledem k množství těchto rozhodnutí lze jejich zapracování do jedné publikace považovat za velmi zdařilé, přispívá to i k lepší orientaci, co vlastně jednotlivá rozhodnutí vnáší do praxe při správě daní. Dílo autorů J. Baxy a kol. získalo právem prestižní ocenění v kategorii „Nejlepší odborná monografie ČR, publikovaná v roce 2011“, na jubilejní XX. Konferenci Karlovarských právnických dnů (Daňový řád – komentář, © 2006 – 2013).

Další publikací, která byla vydána pro účely výkladu ustanovení daňového řádu, je *Daňový řád s komentářem* autorů Jaroslava Kobíka a Aleny Kohoutové.

Z pohledu daňové kontroly se zde autoři věnují rozsáhle především dokazování, které v rámci daňové kontroly probíhá. Dokazování vede a důkazy hodnotí správce daně, jak uvádějí Kobík a Kohoutová (2010, s. 363). Dále komentují, že primárně stíhá důkazní břemeno daňový subjekt, jehož povinností je nejen daň tvrdit, ale také prokázat. Podle au-

torů je správce daně povinen zjistit skutkový stav věci dostatečně spolehlivě, za využití důkazních prostředků získaných zákonným způsobem. Předkládat a navrhnout důkazní prostředky je dle názoru Kobíka a Kohoutové právem i povinností daňového subjektu (2010, s. 365). K tomu lze upřesnit, že povinností daňového subjektu, u něhož je prováděna daňová kontrola, je předložit důkazní prostředky, prokazující jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu). V zákoně o správě daní a poplatků byla tato povinnost modifikována tak, že daňový subjekt měl povinnost prokázat svá tvrzení v průběhu daňové kontroly. Toto ustanovení nebylo z hlediska výkladu problematické. Daňový řád však dal slovu *tvrzení* nový význam, když zavádí pojem *daňové tvrzení*, kterým se rozumí daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování. Jaké tvrzení měl zákonodárce na mysli, když stanovil daňovému subjektu povinnost k jeho prokázání, nelze dovodit ani z anotace k daňovému řádu. Zda toto ustanovení bude zdrojem výkladových nejasností, ukáže teprve praxe.

Na problematiku samotné daňové kontroly je zaměřena například publikace *Daňová kontrola v širších souvislostech* autorů Tomáše Zatloukala a Lenky Krupičkové. Zatloukal a Krupičková (2011) přisuzují daňové kontrole dvě funkce. Funkci preventivní, která má daňové subjekty odradit od porušování zákonných ustanovení, a funkci eliminační, která má za úkol odhalit nesprávné postupy tak, aby se v budoucnosti nevyskytovaly. Ve své publikaci uvádějí a vysvětlují základní zásady a principy daňové kontroly, které jsou součástí daňového řádu. Dále se věnují přípravě na daňovou kontrolu, zahájení daňové kontroly, právům a povinnostem účastníků daňové kontroly, průběhu daňové kontroly, ukončení daňové kontroly a následným postupům, kterými jsou vydání platebního výměru a doměření daně a případné trestněprávní následky. Zároveň seznamuje čtenáře, jaké možnosti má daňový subjekt po ukončení daňové kontroly, tedy zejména právo na odvolání a následné podání žaloby.

Samotný průběh daňové kontroly dělí Zatloukal a Krupičková (2011) do 4 fází. První je fáze seznamovací, kdy je daňový subjekt seznámen s tím, co bude předmětem daňové kontroly. Druhá fáze shromažďovací, ve které správce daně shromažďuje podklady k provedení samotné kontroly, tedy především předložení účetnictví nebo záznamů, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo. Tyto podklady správce daně potřebuje pro třetí, vyhodnocovací fázi. V této fázi hodnotí správce daně předložené doklady prostřednictvím tzv. technik daňové kontroly. Jedná se především o kontrolu namátkovou nebo systematickou, při nichž správce daně nejprve detekuje problematické oblasti u daňového subjektu. K problematickým oblastem shromáždí dostatek důkazních prostředků, které prověří z hlediska jejich

úplnosti, správnosti a pravdivosti, a následně je vyhodnotí. Ve čtvrté fázi dokazování se Zatloukal a Krupičková zabývají rozložením důkazního břemene mezi daňové subjekty a správce daně a na použitelné důkazní prostředky.

Publikace je dobrým průvodcem daňovou kontrolou pro daňové subjekty a může pro ně být i návodem, jak využívat svých práv v tomto daňovém řízení.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 ANALÝZA PROVEDENÝCH KONTROL A ROZBOR PŘÍČIN NEJČASTĚJI ZJIŠTĚNÝCH ÚČETNÍCH CHYB MAJÍCÍCH VLIV NA ZÁKLAD DANĚ A DAŇ

Pro zjištění, jaké účetní chyby se vyskytují u účetních jednotek, jsem vycházela ze svých zpráv o daňové kontrole projednaných v letech 2007 – 2012. V těchto letech se kontrolovala účetní období 2003 – 2009. Celkem se jedná o 47 zkontrolovaných účetních období u 31 účetních jednotek. Počet jednotlivých zkontrolovaných období uvádí následující tabulka.

Tabulka 2: Počet zkontrolovaných účetních období

účetní období	počet zkontrolovaných účetních období
2003	7
2004	8
2005	5
2006	6
2007	6
2008	6
2009	9

Zdroj: vlastní zpracování

Jednotlivá porušení zákona o účetnictví byla podle společných znaků rozdělena pro účely zjištění výskytu jednotlivých chyb. Výsledek těchto zjištění je uveden v tabulce č. 3.

Tabulka 3: Výskyt účetních chyb majících vliv na výsledek hospodaření

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
nezaúčtované výnosy	4	1	1	1	-	-	1
věcná a časová souvislost	3	2	2	-	-	-	2
neprokázaný náklad	1	1	2	2	2	1	3
opravné položky	2	2	2	2	-	-	-
rezervy	-	-	-	1	1	1	1
nedokončená výroba	-	-	1	-	-	-	2

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
leasing	-	-	-	1	1	-	-
cestovné	-	1	-	-	-	1	
kurzové rozdíly	-	-	-	1	-	-	1
nezaúčtované náklady	1	-	-	-	-	-	-
nečitelný doklad	-	1	-	-	-	-	-
oceňování	1	-	-	-	-	-	-
manko nad normu	-	1	-	-	-	-	-
pomůcky	-	-	-	-	-	-	1

Zdroj: vlastní zpracování

Zprávy o daňových kontrolách jsou pro toto zjištění vhodné, jelikož účetnictví předkládané k daňové kontrole bývá zpravidla prověřené před daňovou kontrolou účetní firmou nebo auditorem. Výše uvedené chyby tedy nebyly účetní firmou nebo auditorem odhaleny. Je pravdou, že zejména od auditu se očekává, že po jeho provedení bude účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví. Setkala jsem se však s případem, kdy auditor konstatoval, že účetní závěrka ve všech významných ohledech podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv, nákladů, výnosů a výsledku hospodaření, přestože v účetní závěrce chyběly oceňovací rozdíly derivátů v hodnotě několika milionů korun. Pokud by účetní jednotka nedoložila dokumentaci k zajišťovacímu účetnictví, pak by tento oceňovací rozdíl ovlivnil i výsledek hospodaření. Tyto excesy jsou u auditovaných společností spíše výjimečné.

4.1 Nezaúčtované výnosy

V několika případech bylo zjištěno, že účetní jednotka nezaúčtovala v účetních knihách výnosy, které jí v účetním období plynuly. Jednalo se jak o výnosy plynoucí z běžné činnosti podnikatelského subjektu, tak o výnosy které jsou svojí povahou spíše výjimečné. Vzhledem k tomu, že výsledek hospodaření je vypočten z rozdílu mezi výnosy a náklady, chybějící výnosy vždy ovlivní tento výsledek hospodaření.

Firma ALFA s.r.o. nezaúčtovala v účetních knihách výnosy v celkové hodnotě 1.069.525,-Kč ze své hlavní ekonomické činnosti, kterou je vnitrostátní přeprava. Na každou provedenou přepravu byl vystaven účetní doklad – faktura, ale v účetních knihách ne-

byly provedeny příslušné účetní zápisy. Tímto postupem účetní jednotka porušila ustanovení § 2 odst. 1, § 3 odst. 1, § 7 odst. 1 a 2, § 8 odst. 1 a 3, § 12 odst. 2 zákona o účetnictví.

Firma BETA s.r.o. účtovala o uhrazených výnosech jako o přijatých zálohách ve prospěch účtu 324. Jednalo se o provize za zprostředkování prodeje zboží firmy GAMMA company limited. O přijatých zálohách bylo účtováno na základě výpisů z účtu firmy BETA s.r.o. a nikdy nebyly vystaveny doklady, kterými by došlo k vyúčtování těchto záloh. Dále byla firmě BETA s.r.o. omylem zaslána na účet částka 2.788,95 USD od firmy DELTA trade LLC. Po vzájemné dohodě byl firmě BETA s.r.o. závazek vrátit částku 2.788,95 USD odpuštěn. Ve smyslu odstavce 4.1.3. ČÚS 019 NÁKLADY A VÝNOSY se právně zaniklé závazky vyúčtují ve prospěch příslušných účtů ostatních výnosů, což účetní jednotka neprovedla. Dále firma BETA s.r.o. uzavřela s firmou OAO EPSILON smlouvy o půjčce s úrokem ve výši 0,1 % ročně. Předmětný úrok nezaúčtovala účetní jednotka v příslušném účetním období do výnosů. Celkem byly výnosy sníženy o částku 95.840,-Kč. Účetní jednotka svým postupem porušila ustanovení § 2 odst. 1, § 3 odst. 1, § 4 odst. 8, § 6 odst. 1, § 7 odst. 1 a 2, § 8, § 11, § 12 odst. 2 zákona o účetnictví.

Firma ZETA a.s. (vzniklá přeměnou ze ZETA, výrobní družstvo) uzavřela dohody o úpravě splatnosti a výše závazku s odešlými členy z titulu personifikovaných podílů. Předmětnou dohodou se účastníci dohodli na snížení závazku na 75 % jeho nominální hodnoty výměnou za okamžitou splatnost. Na základě uzavřených dohod došlo ke snížení závazků firmy ZETA a.s. o 7.857.250,-Kč. Snížení závazků bylo vyúčtováno ve prospěch účtu 422 se souvztažným zápisem na účet 411. Toto snížení závazků mělo být vyúčtováno ve prospěch účtů ostatních výnosů. Jelikož účetní jednotka snížení závazků do ostatních výnosů neproúčtovala, porušila ustanovení § 4 odst. 8, § 7 odst. 1 a 2, § 8 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví.

Firma ZETA a.s. uzavřela v roce 2003 svěřenskou smlouvu, jejímž předmětem bylo složit ve stanovených termínech na účet notáře sjednané částky. Notáři plynula ze svěřenské smlouvy odměna, přičemž bylo dohodnuto, že úroky ze svěřenského účtu jsou příjmem firmy ZETA a.s. Tyto úroky v celkové částce 9.853,-Kč nebyly zaúčtovány v účetnictví firmy ZETA a.s. Došlo k porušení § 2 odst. 1, § 3 odst. 1, § 4 odst. 8, § 6 odst. 1, § 7 odst. 1 a 2, § 8, § 11, § 12 odst. 2 zákona o účetnictví.

Firma LAMBDA s.r.o. uzavřela v roce 2009 s Leasingovou společností smlouvu o zpětném leasingu pořizovaného hmotného majetku. Tento hmotný majetek prodávala Leasin-

gové společnosti po částech, přičemž Leasingová společnost de facto proplácela proinvestované částky. Mezi částkami proplacenými Leasingovou společností bylo také 530.000,-Kč na úhradu opční prémie evropské vanilla call opce měnového páru EUR/CZK. O přijaté částce účtovala firma LAMBDA s.r.o. jako o průběžné položce a nezahrnula ji do výnosů. Obdobně účtovala o přijaté částce na platbu za otevření akreditivu ve výši 367.052,-Kč. Tuto částku rovněž nevyúčtovala ve výnosech. Tím došlo k porušení § 2 odst. 1, § 3 odst. 1, § 4 odst. 8, § 7 odst. 1 a 2 a § 8, zákona o účetnictví.

Důvodem vzniku těchto chyb může být nepředání příslušných podkladů pro zaúčtování, nedostatečná kontrola úplnosti účetnictví (především souvislé číslování účetních dokladů) nebo nepochopení obsahu účetního případu, případně neznalost příslušných ustanovení, upravujících účtování takového účetního případu.

4.2 Věcná a časová souvislost

Velmi často dochází při účtování k porušování akruální báze účetnictví. Tento princip je zakotven v § 3 odst. 1 zákona o účetnictví. Jeho podstatou je zajistit, aby náklady, které se vztahují k určitým výnosům, byly zaúčtovány ve stejném účetním období, ve kterém je účtováno o těchto výnosech. Kovanicová označuje tento požadavek jako princip přiřazování výnosů a nákladů k účetnímu období (2012, s. 341). K chybám dochází při účtování výnosů i při účtování nákladů.

Firma Digamma a.s. prodávala v průběhu let 2000, 2001 a 2003 byty ze svého majetku. Na tento prodej si najala zprostředkovatelskou firmu Heta s.r.o., která měla za sjednanou provizi uskutečnit tyto prodeje. Firma Digamma a.s. zaúčtovala výnosy z prodeje bytů v letech jejich prodeje, zprostředkovatelskou provizi však zahrnula celou jednorázově do nákladů roku 2003, v němž došlo k prodeji posledního bytu. Tím došlo k porušení věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů, jelikož se provize vztahovala k výnosům i v letech 2000 a 2001. V těchto letech mělo být účtováno prostřednictvím dohadných položek o provizi, vztahující se k prodaným bytům. Došlo k porušení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví ve všech třech letech, o nemalou částku, jelikož celková výše provize pro firmu Heta s.r.o. činila 11,5 mil. Kč.

Firma ETA s.r.o. uzavřela nájemní smlouvu na pronájem skladových prostor za roční nájemné 384.000,-Kč včetně DPH. Tato nájemní smlouva byla uzavřena na dobu určitou od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004. V roce 2004 vyúčtovala firma ETA s.r.o. nájemci

150.000,-Kč a v roce následujícím 234.000,-Kč. Obě částky (bez DPH) patří do výnosů roku 2004, se kterým časově souvisí. Firma ETA s.r.o. však zaúčtovala výnosy z pronájmu v tom účetním období, ve kterém je vyúčtovala nájemci. Tím došlo k porušení aktuálního principu účetnictví (§ 3 odst. 1 zákona o účetnictví) a zároveň ke zkreslení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví (§ 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví), jelikož kromě výnosu nebylo účtováno o příjmech příštích období.

Firma THETA s.r.o. zaúčtovala do nákladů roku 2004 částku 611.300,-Kč (22.000 EUR) za poradenství k zajištění prodeje 10 ks autobusů českého výrobce do zahraničí. Sama byla zprostředkovatelem tohoto prodeje. Prodej 10 ks autobusů byl uskutečněn (zprostředkován) až v roce 2005 a v tomto roce byla také firmě THETA s.r.o. vyplacena provize za zprostředkování prodeje od českého výrobce. Náklad za poradenství je tedy věcně nákladem roku 2005. Účetní jednotka měla účtovat o nákladech příštích období. Tím, že tyto náklady vyúčtovala do nákladů běžného účetního období, došlo ke zkreslení účetní závěrky jak v roce 2004 tak v roce 2005, čímž byl porušen § 7 odst. 1 a 2 a v roce 2005 také § 2 odst. 1, § 3 odst. 1, § 8 odst. 1 a 3 zákona o účetnictví.

Firma IOTA s.r.o. prováděla v letech 2007 – 2009 výstavbu komplexu rodinných domů. Část domů z tohoto komplexu prodala investorům v roce 2008 a zbývající část prodala investorům v roce 2009. Z důvodu opožděné fakturace ze strany dodavatelů materiálu a služeb na výstavbu zahrnula účetní jednotka některé náklady na domy prodané v roce 2008 do nákladů roku 2009. Opožděné fakturace ze strany dodavatelů nejsou důvodem pro porušení aktuálního principu účetnictví. Účetní jednotka měla účtovat o výdajích příštích období, pokud jí byla známa částka odebraného materiálu a služeb nebo na dohadných účtech pasivních. Opět dochází k porušení věrného a poctivého obrazu účetnictví v obou letech.

Firma LAMBDA s.r.o. uzavřela pojistnou smlouvu na výstavbu hmotného majetku na dobu od 24. 9. 2009 do 31. 1. 2010. Za toto pojištění bylo sjednáno jednorázové pojistné ve výši 214.275,-Kč, splatné ve dvou splátkách. První splátku 150.000,-Kč zaúčtovala účetní jednotka celou na vrub účtu 568. Druhou splátku již časově rozlišila. Výpočet, který se vztahoval k celé částce pojištění, aplikovala firma LAMBDA s.r.o. pouze na část pojištění ve výši druhé splátky. Aby bylo časové rozlišení správné, měla stejně postupovat i u první splátky a časově ji rozlišit. Chybným propočtem byly náklady zvýšeny o 35 tisíc Kč.

Příčinou těchto chyb může být nepozornost při účtování jednotlivých účetních případů. Účetní nezkontroluje souvislost nákladu nebo výnosu s účetním obdobím a pouze zaúčtuje předložený doklad. Ve většině případů stačí přitom jen věnovat pozornost samotnému textu účetního dokladu, kde se přímo uvádí, k jakému období se náklad nebo výnos vztahuje (např. nájemné za období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004). V některých případech, jako u firmy Digamma a.s. si při uzavírání účtů neuvědomili, že dosud nevyúčtovaná provize musí být zohledněna v období, kdy účtuje o výnosech ze zprostředkovaných prodejů. K tomu došlo nejspíš z toho důvodu, že prodej bytů nebyl předmětem hlavní činnosti firmy.

4.3 Neprokázané náklady

Často se setkávám s účetními záznamy, které nelze považovat ve smyslu § 33a zákona o účetnictví za průkazné. Zpravidla se jedná o účetní záznamy, jejichž obsah není prokázán porovnáním se skutečností ani obsahem jiných průkazných účetních záznamů.

Firma KAPPA s.r.o. zaúčtovala na vrub účtu 518 částku 2.000.000,-Kč. Tento náklad doložila fakturou vystavenou firmou PSÍ s.r.o. za poskytování zkušeností z organizace, plánování a řízení výrobních toků, a předávání informací zaměstnancům firmy KAPPA s.r.o. K účetnímu dokladu byla doložena smlouva, uzavřená mezi oběma firmami, která ovšem neprokazovala účetní případ. Firma KAPPA s.r.o. byla vyzvána, aby prokázala, že částka 2.000.000,-Kč je nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žádný z doložených dokladů však neprokázal, jaké zkušenosti a informace byly firmou PSÍ s.r.o. poskytnuty a komu. Tím došlo zejména k porušení požadavku na průkaznost účetního záznamu ve smyslu § 33a zákona o účetnictví.

Firma LAMBDA s.r.o. zaúčtovala na vrub účtu 541 částky v celkové výši 3.541.000,-Kč. Tyto částky doložila fakturami o pořízení poradenských služeb, kontrolní činnosti, energetického auditu a zprostředkování. Porovnáním se skutečností bylo zjištěno, že firma LAMBDA s.r.o. tyto služby dále neprodala, nebyl tedy důvod účtovat o prodaném majetku. Opět došlo k porušení § 33a zákona o účetnictví, jelikož obsah účetního záznamu nebyl prokázán porovnáním se skutečností.

Firma ZETA s.r.o. zaúčtovala na vrub účtu 518 částky v celkové výši 96.186,-Kč. Mělo se jednat o náklady spojené s provozem kanceláře v jiném městě, než bylo sídlo firmy. Účetní záznam prokazovala účetní jednotka smlouvou o nájmu nebytových prostor, uzavřenou

mezi firmami MÍ s.r.o. jako pronajímatelem a Fondem NÝ jako nájemcem. Nájemní vztah mezi těmito subjekty nijak nedokládá ekonomický vztah s firmou ZETA s.r.o. Jednalo se tedy o účetní záznam, jehož obsah nebyl prokázán obsahem smlouvy o nájmu.

Stavební firma STIGMA, spol. s r.o. účtovala v nákladech (na vrub účtu 501) nákup materiálu, o němž tvrdila, že byl použit na odstranění vad a nedodělků na zakázce RD, která byla vyúčtována odběrateli v předchozím roce. Ke svým tvrzením nedoložila žádné důkazní prostředky, které by potvrdili tuto skutečnost, např. doklad o předání stavby se soupisem nedodělků, nebo reklamační list s uvedením vad díla. Účetní záznam nebyl průkazný a náklady tak byly navýšeny o 122.000,-Kč.

Firma KOPPA s.r.o. zahájila svou činnost, spočívající ve výstavbě fotovoltaických elektráren a dodávce zboží, v září roku 2009. V rámci kontroly daně z příjmů právnických osob doložila pouze doklady o nákupu materiálu a zboží, zaúčtované v účtové skupině 50. V některých případech nebylo možné zjistit, co se s pořízeným materiálem a zbožím stalo, kdy bylo spotřebováno, případně zda bylo na konci roku součástí nedokončené zakázky nebo skladových zásob. Ani přes výzvu správce daně nedoložil daňový subjekt evidenci zakázek, skladovou evidenci ani inventarizaci. V tomto případě nemohl správce daně považovat účetní záznam o nákladu na pořízený materiál či zboží za průkazný, jelikož nebylo prokázáno, že v roce 2009 náklad skutečně vznikl. Neprůkaznými účetními záznamy se staly doklady v celkové hodnotě 19 mil. Kč.

Všechny firmy porušily zásadu objektivit účetních informací. Zaúčtování účetního případu u firmy KAPPA s.r.o. bylo vedeno snahou o snížení základu daně. Toto jednání evokuje domněnku, že se firma dopustila trestného činu krácení daně, a správce daně je v takových případech povinen podat trestní oznámení, pokud by došlo ke zkrácení daně o částku vyšší než 50 tisíc korun, což byl tento případ. U firmy LAMBDA s.r.o. se jednalo o chybnou interpretaci účetního případu, vzniklou z nedostatečné komunikace mezi daňovým subjektem a externí účetní kanceláří. U firmy ZETA s.r.o. se jednalo pouze o nepozornost a nedostatečnou kontrolu dokladu z hlediska formální a věcné správnosti. Firma STIGMA, spol. s r.o. nebyla schopná prokázat, že jí vznikl náklad, stejně jako firma KOPPA s.r.o. V tomto případě firmy udělaly chybu tím, že si nezajistili dostatečně průkazné záznamy k zaúčtované spotřebě zásob.

4.4 Opravné položky k pohledávkám

Účtování o opravných položkách není jednoduché, protože opravné položky mohou být účetní nebo daňové. „Opravná položka k určité pohledávce vyjadřuje skutečnost, že očekávaná výše peněžních prostředků, kterou podnik v budoucnu z pohledávky získá, je nižší než účetní ocenění (nominální hodnota) této pohledávky. Protože účetní a daňové pojetí opravných položek se může lišit, je třeba členit v nákladech opravné položky na ty, které jsou daňově uznány (zákonné opravné položky) a na ty, které jsou tvořeny v souladu s účetními principy, ale nejsou daňově uznány.“ (Kovanicová, 2012, s. 207).

Firma ETA s.r.o. zaúčtovala na vrub účtu 558 opravné položky k pohledávkám za spojenými osobami, k nimž v roce 2003 nebylo možné opravné položky tvořit podle § 8a odst. 3 písm. b) zákona o rezervách. V aktuálním znění je toto omezení tvorby opravných položek zakotveno v § 8a odst. 4 písm. b) zákona o rezervách. Firma ETA s.r.o. zaúčtovala opravnou položku ve výši 33 % k pohledávkám za firmou ETA Morava s.r.o., ETA Praha s.r.o. a ETA Plus s.r.o. v celkové výši 453.873,-Kč a opravnou položku 20 % k pohledávkám za firmou ETA Plus s.r.o. v celkové výši 82.821,-Kč. Všechny čtyři firmy měly shodného jednatele a byly majetkově provázány. Došlo zejména k porušení § 8 zákona o účetnictví, protože účetní jednotka nevedla účetnictví správně. Účtování opravných položek jako zákonných mělo za následek stanovení základu daně v nesprávné nižší výši.

Firma ETA s.r.o. účtovala opravné položky dlouhodobě. K 1. 1. 2004 evidovala stav opravných položek k pohledávkám v celkové výši 1.166.782,-Kč. Ze soupisu pohledávek, k nimž tvořila opravné položky, bylo zjištěno, že splatnost některých pohledávek nastala v roce 2000. Jelikož smlouvy, které se k těmto pohledávkám vztahovaly, byly uzavírány podle obchodního zákoníku, došlo k promlčení těchto pohledávek po 4 letech, tedy v roce 2004. V souladu s § 8a odst. 4 zákona o rezervách, platného v roce 2004, se opravné položky zruší, pokud pohledávka, k níž byla opravná položka vytvořena, se promlčela. V současném znění je tato povinnost zakotvena v § 8a odst. 5 zákona o rezervách.

Firma OMIKRON s.r.o. zaúčtovala v roce 2005 zákonnou opravnou položku k pohledávkám za dlužníky v konkurzu do výše rozvahové hodnoty těchto pohledávek. Tyto opravné položky je možné tvořit v období, v němž byly pohledávky přihlášeny u soudu. Předmětné pohledávky byly přihlášeny v roce 2004. Firma OMIKRON s.r.o. tak mohla v roce 2005 zaúčtovat opravnou položku do výše 33 % neuhrazené rozvahové hodnoty těchto pohledá-

vek. Firma OMIKRON s.r.o. zaúčtovala zákonnou opravnou položku o 22.074.524,-Kč vyšší, než jí zákon o opravných položkách v roce 2005 umožňoval.

Firma SAMPÍ s.r.o. koupila soubor pohledávek za dlužníkem JB. K těmto pohledávkám tvořila opravné položky na vrub účtu 558 pro zákonné opravné položky. Mezi pohledávkami však byla pohledávka vzniklá ze smlouvy o půjčce a pohledávka vzniklá z titulu přeplatku na zálohách. V obou případech nebylo možné tvořit k těmto pohledávkám opravné položky podle § 2 zákona o rezervách. I v současném znění zákona o rezervách je možnost tvorby zákonných opravných položek k takovým pohledávkám vyloučena v § 2 odst. 2 tohoto zákona.

Firma PÍ, spol. s r.o. zaúčtovala na vrub účtu 558 částku 35.442,-Kč podle § 8c zákona o rezervách. Toto ustanovení umožňuje odepsat v plné výši pohledávky, které nepřesahují 30.000,-Kč. Další podmínkou je, že od konce splatnosti musí uplynout 12 měsíců. Firma PÍ, spol. s r.o. zaúčtovala tuto opravnou položku v době, kdy ještě neuplynulo 12 měsíců od splatnosti. Odůvodňovala to tím, že 12 měsíců od splatnosti uplynulo v následujícím období, a že zákon výslovně neuvádí, že tvorba opravné položky je možná pouze v tom období, v němž těchto 12 měsíců uplyne. Tento extenzivní výklad ustanovení § 8c zákona o rezervách nebyl správcem daně akceptován, protože v písm. c) tohoto ustanovení je použit minulý čas, což znamená, že pro tvorbu opravné položky v souladu s tímto ustanovením musí od splatnosti 12 měsíců uplynout. Zákon nevylučuje, aby opravná položky byla uplatněna v pozdějším období, než ve kterém uplyne 12 měsíců od splatnosti, nikoliv však v dřívějším období.

V případě tvorby zákonných opravných položek dochází k chybám výhradně na základě porušení zákona o rezervách. Účetní jednotky nerespektují ustanovení zákona o rezervách, účtují zákonné opravné položky, ačkoliv se jedná pouze o účetní opravné položky, a tuto chybu pak přenášejí do základu daně, čímž ovlivňují výši daně v rozporu se zákonem o daních z příjmů.

4.5 Rezervy

Účtování o rezervách má obdobná úskalí, jako účtování o opravných položkách. Opět rozlišujeme tvorbu zákonných rezerv a tvorbu ostatních rezerv. „Účelem rezerv je pokrýt budoucí výdaje, které dle očekávání nastanou, ale u kterých zpravidla není známa výše a období, ve kterém se výdaj uskuteční.“ (Kovanicová, 2012, s. 199).

Firma PÍ spol. s r.o. zaúčtovala v roce 2006 tvorbu zákonné rezervy v částce 1.508.128,-Kč. Jednalo se o rezervu na opravu hmotného majetku, s plánem tvorby rezervy na 8 let. K tvorbě rezervy doložil daňový subjekt položkový rozpočet nákladů na opravy, zpracovaný autorizovaným inženýrem na pozemní stavby. Celkové náklady na opravu hmotného majetku měly tvořit 10.297.383,-Kč. Firma PÍ spol. s r.o. zvýšila tuto částku o inflaci, předpokládanou v následujících 8 letech, čímž navýšila rozpočet opravy o necelé 2 miliony korun. Následkem bylo, že tvorba rezervy v jednotlivých letech byla vyšší, než jakou povoluje zákon o rezervách. V roce 2006 činilo navýšení 220.955,-Kč.

Firma RÓ, spol. s r.o. zaúčtovala v roce 2007 tvorbu zákonné rezervy v částce 2.116.073,-Kč. Jednalo se o rezervu na opravu hotelu, která měla proběhnout v roce 2009. K tvorbě rezervy byl doložen propočet nákladů na opravu hotelu, zpracovaný autorizovaným inženýrem v oblasti dopravních a pozemních staveb. Tento rozpočet nákladů však obsahoval chyby, jejichž následkem byla špatná výše plánované rezervy. Rozpory byly zejména v počtech a velikostech oken hotelu. Tvorba opravné položky tak byla v roce 2007 vyšší o 193.832,-Kč.

V roce 2008 provedla firma RÓ, spol. s r.o. částečnou výměnu oken. Tato skutečnost je důvodem pro změnu výše rezervy. Firma RÓ, spol. s r.o. měla provést úpravu výše rezervy v roce 2008. Tuto úpravu neprovedla. Tvorba rezervy tak byla v roce 2008 vyšší nejen o 193.832,-Kč, ale také o částku 458.918,-Kč, protože skutečná cena za výměnu části oken byla nižší, než předpokládaná cena této opravy.

Příčiny těchto chyb lze spatřovat ve způsobu skutečného uplatňování rezerv. V dřívějších letech firmy využívaly rezervy nejčastěji jako legální prostředek ke snížení vlastní daňové povinnosti. Z toho důvodu se snažily uplatňovat rezervy v maximální výši. Tento nešvar by měl být v současné době eliminován povinností tvořit rezervy deponováním finančních prostředků na samostatný účet určený výhradně pro ukládání prostředků rezerv.

4.6 Nedokončená výroba

Chyby v nedokončené výrobě jsou téměř výhradně zjišťovány u stavebních firem. Na základ daně mají vliv zejména v případech účtování zásob způsobem B. „Tento způsob účtování je založen na principu, že se o zásobách účtuje v průběhu účetního období přímo do nákladů. Při závěrkových pracích se počáteční stavy zásob zruší a zaúčtují se stavy zjištěné dle skladové evidence.“ (Peštuka, 1999, s. 92). Pokud účetní jednotka neprovede zaúčtová-

ní stavu zjištěného dle skladové evidence, pak zásoby zaúčtované do nákladů ovlivní výsledek hospodaření.

Stavební firma SIGMA s.r.o., účtující zásoby způsobem B, zaúčtovala v roce 2005 na vrub účtu 518 subdodávky od podnikající fyzické osoby na zakázku evidovanou pod číslem 069, v celkové výši 50.500,-Kč. Zakázku č. 069 dokončila a vyúčtovala firma SIGMA s.r.o. svému odběrateli v listopadu roku 2006. K 31. 12. 2005 byla zakázka č. 069 rozpracovaná, náklady na subdodávku měly být zahrnuty do ocenění nedokončené výroby a zaúčtovány ve prospěch účtů účtové skupiny 61-Změna stavu zásob vlastní činnosti.

Stavební firma IOTA s.r.o. prováděla v průběhu několika účetních období zakázku pro odběratele, přičemž již v průběhu těchto období byly prováděny částečné fakturace provedených prací. Nedokončenou výrobu k poslednímu dni účetního období pak stanovovala tak, že od nákladů, které byly v průběhu roku zaúčtovány na tuto zakázku, odečetla výnosy, které vyúčtovala odběrateli. Takový postup je v rozporu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví, kdy se zásoby vytvořené vlastní činností oceňují vlastními náklady, i v rozporu s § 49 odst. 5 vyhlášky č. 500, podle níž se vlastními náklady rozumí buď skutečná výše nákladů nebo výše nákladů podle způsobu kalkulace výroby stanovené účetní jednotkou. Odečet výnosů od nákladů nelze považovat za kalkulaci výroby, zejména z toho důvodu, že výnosy jsou zpravidla ve výši, která zahrnuje i zisk (ve stavebnictví se většinou fakturuje podle rozpočtu, který s tímto ziskem již počítá). V tomto konkrétním případě byly navíc do nákladů na tuto zakázku zahrnuty i náklady, které se na této zakázce nespotřebovaly.

Stavební firma TAU s.r.o., účtující zásoby způsobem B, zaúčtovala v roce 2009 na vrub účtu 518 zpracování hlukové a rozptylové studie od podnikající fyzické osoby na zakázku evidovanou pod číslem 09086. Zakázku č. 09086 dokončila a vyúčtovala firma TAU s.r.o. svému odběrateli v lednu roku 2010. K 31. 12. 2009 byla zakázka č. 09086 rozpracovaná a náklady na studii měly být zahrnuty do ocenění nedokončené výroby a zaúčtovány ve prospěch účtové skupiny 61-Změna stavu zásob vlastní činnosti.

Příčinou těchto chyb je nedostatečné provedení inventarizace. Ačkoliv stavební firmy evidují náklady a výnosy podle jednotlivých zakázek, při inventarizaci nevěnují evidenci zakázek dostatečnou pozornost. Je pravdou, že některé rozpracované zakázky nemají hmotnou podobu, jako například studie provedené před samotným provedením stavby, což přispívá ke vzniku těchto chyb. V případě rozpracovaných zakázek v hmotné podobě pak

chyby vznikají z důvodu, že účetní jednotka nezahrne do ocenění nedokončené výroby všechny náklady na zakázku.

4.7 Chyby méně časté

Pouze ve dvou případech byly zjištěny chyby v účtování leasingu, cestovného a kurzových rozdílů.

4.7.1 Leasing

Firma YPSILON s.r.o. uzavřela leasingovou smlouvu na auto v roce 2004 v délce trvání 36 měsíců. Celková cena za dobu leasingu činila 494.550,38 Kč. Měsíční nájemné bylo 13.737,51 Kč. Účetní jednotka účtovala měsíční nájemné ve výši 14.592,33 Kč. V roce 2006 tím došlo k navýšení nákladů o 10.257,84 Kč. Firma YPSILON s.r.o. uzavřela v roce 2004 také leasingovou smlouvu na termokameru, s cenou předmětu leasingu 54.916,72 EUR. Zároveň byl dohodnut referenční kurz, kterým byly stanoveny měsíční splátky v CZK. Leasingová společnost pak v roce 2006 vystavovala k měsíčním splátkám nájemného dobropisy. O tyto dobropisy nesnížila účetní jednotka náklady na leasingové splátky.

Firma RÓ, spol.s r.o. ukončila v roce 2007 předčasně smlouvu o finančním pronájmu s následnou koupí najatého majetku. V roce 2007 trval nájemní vztah 10 měsíců. Celková cena předmětu leasingu činila 733.167,10 Kč, pro rok 2007 činilo nájemné 203.657,50 Kč. Účetní jednotka zaúčtovala do nákladů částku 212.318,75 Kč a zvýšila tak náklady o 8.661,25 Kč.

K chybám při účtování leasingu dochází z důvodu špatných výpočtů. Účetní jednotky také nemají pro své výpočty podklady, nevedou dostatečně průkazně karty leasingu, a nejsou tak schopné při následné kontrole doložit, jak ke svým výpočtům došly.

4.7.2 Cestovné

Firma SIGMA s.r.o. měla pro rok 2004 zpracován vnitřní předpis zaměstnavatele o poskytování cestovních náhrad. Pro pracovní cestu trvající 12 – 18 hodin bylo tímto vnitřním předpisem stanoveno stravné ve výši 100,-Kč. Ve 33 případech poskytla firma SIGMA s.r.o. svým zaměstnancům stravné za pracovní cestu trvající 16 hodin ve výši 157,-Kč. Tím došlo ke zvýšení nákladů o částku 1.881,-Kč.

Firma FÍ s.r.o. zaúčtovala do nákladů nákupy pohonných hmot pro svá vozidla v celkové částce 574.989,-Kč. K těmto pohonným hmotám doložila knihu jízd, která neobsahovala

údaje požadované pokynem D-300, především cíl jízdy a účel jízdy. V současné době je pokyn D-300 nahrazen pokynem GFŘ D-6, vydaným k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů. Nový pokyn klade na evidenci jízd shodné požadavky s pokynem předchozím. V tomto případě vyústily nedostatky v účtování o cestovních náhradách až k nemožnosti stanovit daň dokazováním.

Chyby v cestovních náhradách lze rozdělit do dvou okruhů. Jedním jsou chyby v náhradách vyplácených zaměstnancům, druhým okruhem jsou chyby v účtování nákladů na pohonné hmoty. Zatímco chyby při vyplácení cestovních náhrad zaměstnanců vznikají z důvodu vyplacení jiných částek, než na jaké mají zaměstnanci nárok ze zákona nebo z vnitřního předpisu, chyby při účtování nákladů na pohonné hmoty vznikají spíše nedostatečnou evidencí.

4.7.3 Kurzové rozdíly

Firma CHÍ s.r.o. zaúčtovala fakturu přijatou za materiál v částce 241.379,08 Kč. Úhrada této faktury byla zaúčtována v částce 246.554,84 Kč. Kurzovou ztrátu zaúčtovala firma CHÍ s.r.o. ve výši 10.867,96 Kč. Důvod zaúčtování kurzové ztráty právě v této výši nebyla účetní jednotka schopná doložit. Ve skutečnosti činila kurzová ztráta pouze 5.175,76 Kč.

Firma LAMBDA s.r.o. zaúčtovala k rozvahovému dni kurzový rozdíl k přijaté faktuře vyčíslené v EUR. Tato faktura byla ale uhrazena zápočtem již před koncem účetního období. Kurzový rozdíl tak mohl vzniknout pouze při úhradě závazku. Při přepočtu správného kurzového rozdílu bylo zjištěno, že náklady byly navýšeny o částku 13.194,72 Kč.

Chyby v kurzových rozdílech vznikají z důvodu špatných výpočtů nebo chybně použitého kurzu pro přepočet. V případě firmy LAMBDA s.r.o. sehrála roli také špatně provedená inventarizace, při které by se, pokud by byla provedena správně, zjistilo, že přijatá faktura již byla uhrazena.

4.8 Chyby ojedinělé

V jednom případě byl zjištěn nezaúčtovaný náklad, nečitelný doklad, špatné ocenění členských podílů, manko nad normu a v jednom případě nebylo účetnictví vedeno vůbec.

Nezaúčtované náklady by měly za následek zvýšení základu daně. V případě firmy ALFA s.r.o. se jednalo o porušení § 3 odst. 1 a § 8 zákona o účetnictví, když účetní jednotka ne-

vedla účetnictví úplné, nebyly účtovány ani všechny výnosy. U firmy ALFA s.r.o. měly účetní a daňové chyby za následek doměření daně ve výši cca 100 tisíc.

Účetní jednotky jsou povinny zajistit ochranu účetních záznamů a jejich obsahu, v souladu s § 33 zákona o účetnictví. Účetní jednotky musí zajistit čitelnost dokladů po celou dobu povinnosti archivace účetních dokladů. Nejproblémovější jsou v tomto směru doklady od nákupu pohonných hmot. V současné době si účetní jednotky již zvykly tyto doklady, u kterých se s přibývajícím časem snižuje jejich čitelnost, kopírovat již při jejich zaúčtování. K dokládání účetních zápisů nečitelnými doklady tak dochází jen výjimečně.

Chyba v ocenění spočívala v tom, že firma ZETA a.s. zaúčtovala přímý náklad spojený s pořízením členských podílů na vrub účtu 518. Jednalo se o odměnu notáře, který pořízení členských podílů zajišťoval. Přímé náklady související s pořízením jsou v souladu s § 48 vyhlášky č. 500 součástí pořizovací ceny podílu.

Pouze jednou bylo zjištěno chybné účtování inventarizačních rozdílů. Firma KSÍ spol.s r.o. obchodovala se semeny rostlin. Pro účely účetnictví měla firma zpracovávána směrnici norm přirozených úbytků zásob. U semínek koriandru byl zjištěn inventurní rozdíl 7,271 tun. Zdůvodněná norma přirozených úbytků činila 2 % z celkového objemu nákupu za stanovené období. V roce 2004 bylo nakoupeno celkem 107,89 tun semínek koriandru. Zdůvodněná norma přirozených úbytků byla 2,1578 tun. Inventurní rozdíl nad rámec stanovené normy měl být zaúčtován na účet manka a škody. Účetní jednotka neprovedla zaúčtování inventurních rozdílů v souladu se svojí vnitřní směrnicí.

Pokud účetní jednotka nevede účetnictví vůbec, ačkoliv se na ni vztahuje zákon o účetnictví dle § 1 odst. 2, má to za následek stanovení daně podle pomůcek. Ve zjištěném případě byla firmě OMEGA s.r.o. stanovena podle pomůcek daň ve výši necelých 200 tisíc korun.

5 METODIKA PRO ZJIŠŤOVÁNÍ ÚČETNÍCH CHYB

Dušek (2011, s. 64) dělí chyby na fatální a ostudné nebo také neomluvitelné. Za jednu ze základních chyb považuje, pokud se počáteční nebo konečné zůstatky k jakémukoliv datu na stranách Má dání nerovnej počátečním nebo konečným zůstatkům na stranách Dal. Takové chyby by napovídali nesprávnosti celého účetnictví, a proto by s největší pravděpodobností bylo jejich důsledkem doměření daně podle pomůcek, pokud by poplatník neprokázal svoji daňovou povinnost jinak. Pro odhalení chyb, které byly zjištěny a popsány v bodě 4 této práce, lze doporučit následující postupy, které jsou zpracovány pro malé a střední účetní jednotky. Pro velké účetní jednotky jsou použitelné buď za pomoci software anebo mohou některé postupy provést jako namátkovou kontrolu.

5.1 Metodický pokyn pro kontrolu úplnosti zaúčtovaných výnosů

Při kontrole, zda byly zaúčtovány veškeré výnosy, plynoucí účetní jednotce v účetním období, vycházejte z účtů účtové třídy 6, centrem pozornosti bude účtová skupina 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží. Pro účely sestavení výkazu zisku a ztráty v druhovém členění, musí být účty této účtové skupiny uspořádány tak, aby bylo možné zjistit alespoň výši tržeb za zboží samostatně. Výše tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb může být účtována na společný účet.

Jestliže zachycujete účetní případ výnosů výhradně vydanými fakturami, zkontrolujte, zda jsou v účtové skupině 60 zaúčtovány faktury v kompletní číselné řadě. Pokud v číselné řadě bude mezera, ověřte, z jakého důvodu není faktura tohoto čísla zaúčtovaná ve výnosech.

Jestliže jste firmou, která přijímá platby v hotovosti, a vydává na přijatou platbu doklad z pokladny, pak ověřte, zda jsou v účtové skupině 60 zaúčtovány doklady z pokladny v kompletní číselné řadě. Pokud z pokladny (tím je myšleno technické zařízení umožňující evidovat příjmy a vydávat doklady o zakoupeném zboží, výrobku či službě a zaplacené částce) provádíte každodenní souhrnné tisky, ověřte, že jsou v účtové skupině 60 zaúčtovány tržby ze všech dnů. Pokud na platby v hotovosti vydáváte paragony, ověřte, že je v účtové skupině 60 zaúčtována kompletní číselná řada těchto paragonů. Pokud v číselné řadě dokladů zjistíte mezery, ověřte, z jakého důvodu nejsou tyto doklady zaúčtovány ve výnosech.

Pokud je předmětem vaší činnosti prodej výrobků nebo zboží, ověřte ve skladové evidenci, zda je ve dnech výdeje zásoby účtován výnos. Tato kontrola je vhodná v případě, že povaha zboží nebo výrobků je taková, že se neprodávají každý den. Nepřichází v úvahu v maloobchodě, kde se denně vydává zákazníkům velké množství zásob.

Dále ověřte, zda hodnota účtu, na kterém účtujete tržby za prodej zboží, má po odpočtu nákladů vynaložených na prodané zboží kladnou hodnotu. Pokud je hodnota záporná (ve výkazu zisku a ztráty je tato hodnota označena jako *Obchodní marže*) ověřte důvod této ztráty z prodeje zboží. Může se jednat o chybějící výnosy nebo chybu v zaúčtovaných nákladech.

Proveďte inventuru účtu přijatých záloh a ověřte, zda byly všechny zálohy v účetním období vyúčtovány odběratelům. Pokud zjistíte, že některé zálohy nebyly vyúčtovány, ověřte, jestli nedošlo k provedení dodávky, na kterou byla záloha přijata.

Dále ověřte, zda v průběhu účetního období došlo k případu, který by vám umožnil neuhradit celou nebo část finanční částky, kterou byste jinak museli vydat. Tyto částky je nezbytné prozkoumat v kontextu s odst. 4.1.3. ČÚS 019 NÁKLADY A VÝNOSY, který požaduje, aby právně zaniklé závazky byly vyúčtovány na účet ostatních výnosů. Výjimku tvoří splnění závazku, splynutí, započtení, dohody o nahrazení dosavadního závazku novým a narovnání, pokud se jedná o stejné částky. Pokud by se jednalo např. o nahrazení dosavadního závazku závazkem novým a nový závazek by zněl na nižší částku, pak by se rozdíl musel vyúčtovat opět do výnosů.

Pokud jste někomu poskytli půjčku, a tato půjčka trvala alespoň po část účetního období, ověřte, zda byly do výnosů zaúčtovány úroky z této půjčky.

5.2 Metodický pokyn pro kontrolu časového rozlišení nákladů a výnosů

Ověřte, zda máte uzavřeny smlouvy na poskytování služeb na období přesahující jedno účetní období. Pokud takové smlouvy zjistíte, zkontrolujte, zda doklady o jejich vyúčtování byly zaúčtovány ve správné výši připadající na dané účetní období.

Příklad: Smlouva na poskytování služeb dodavatelem byla uzavřena na období od července aktuálního roku do března následujícího roku. V daném účetním období (které je shodné s kalendářním rokem) bude zaúčtována do nákladů poměrná část nákladu připadajícího na období červenec až prosinec.

Var. I. Pokud byla služba vyúčtována na začátku obchodního vztahu, bude poměrná část zaúčtována jako náklad na službu a část připadající na období leden až březen následujícího roku bude zaúčtována jako náklad příštích období na účtech skupiny 38 – Přejídné účty aktiv a pasiv.

Var. II. Pokud bude služba vyúčtována na konci obchodního vztahu, bude část nákladů, připadající na období červenec až prosinec daného zdaňovacího období zaúčtována jako výdaj příštích období na účtech skupiny 38 – Přejídné účty aktiv a pasiv.

Var. III. Pokud dochází k částečným vyúčtováním, např. každý měsíc poměrnou částí, nebo vyúčtování skutečně poskytnutých služeb, účtuje se do nákladů vyúčtovaná částka a časově se nerozlišuje.

Pro kontrolu nákladů, k nimž v daném účetním období neexistuje související příjem, je nezbytné prohlédnout zaúčtované doklady. Pozornost zaměříme na účtovou skupinu 51 – Služby. Zde se bude jednat především o pořízené externí služby. U pořízených služeb ověřujeme, za jakým účelem byly pořízeny, a zda došlo k naplnění tohoto účelu.

Příklad: Účetní jednotce bylo externí firmou zprostředkováno uzavření smlouvy o dodávce části své produkce zajištěnému odběrateli v následujícím období. Na provizi vznikl externí firmě nárok v souladu s § 644 obchodního zákoníku, jakmile byla uzavřena smlouva, která byla předmětem zprostředkování. Zprostředkovaná dodávka však bude uskutečněna až v následujícím roce. V tomto případě je znám účel, částka i období, kterého se zprostředkování týká, což je základní požadavek na časové rozlišování aktiv a pasiv stanovený vyhláškou č. 500 (§ 13 a § 19). Náklad na zprostředkování se věcně vztahuje k období, v němž bude uskutečněna dodávka, tedy k období následujícímu. Jiná situace by nastala, pokud by externí firma zprostředkovala uzavření smlouvy na prodej části své produkce v **následujících obdobích**. V takovém případě by nebylo možné provést časové rozlišení, jelikož není známo přesné období, kterého se náklad týká. Z toho důvodu nebude náklad časově rozlišován.

Pro ověření, zda se v nákladech daného účetního období nenachází náklady předchozího období, je nejjistější prohlédnout faktury přijaté v lednu daného roku (případně i v následujících měsících, ale leden je pro opožděnou fakturaci nejpríhodnější). Pokud máme dostatečnou evidenci, na základě níž jsme schopni na konci roku jednoznačně identifikovat, které dodávky nebyly dodavateli dosud vyfakturovány, pak v následujícím roce žádné náklady z důvodu opožděné fakturace související s předchozím obdobím zaúčtovány do ná-

kladů nebudou. V opačném případě u nákladů zkoumáme, zda se vztahují skutečně k danému účetnímu období nebo zda se nejedná o náklady vztahující se k předchozímu období. Vodítkem by měly být zejména výnosy, které s daným nákladem souvisejí. Pokud jsou související výnosy účtovány v předchozím období, pak se jedná o náklad předchozího období. V tomto případě se může jednat jak o službu, tak o pořízení materiálu nebo zboží, pokud účtujeme způsobem B (tzn. při pořízení na nákladových účtech).

Zkontrolujte, zda ke konci účetního období máte uzavřeny platné smlouvy, jejichž předmět plnění se přesouvá nebo pokračuje v následujícím období. Tyto smlouvy prověřte z hlediska možnosti účtování nákladů nebo výnosů v časovém rozlišení, tak, abyste do uzavíraného období zahrnuly veškeré náklady a výnosy, které s tímto obdobím souvisejí.

5.3 Metodický pokyn pro zjištění neprůkaznosti účetních záznamů

Požadavek na průkaznost účetního záznamu je zakotven v § 33a zákona o účetnictví. Vlastní účetní záznamy podrobte zkoumání, zda lze jejich obsah porovnat přímo se skutečností anebo zda lze jejich obsah prokázat obsahem jiných průkazných účetních záznamů. Zaměřte se na položky nákladů, jejichž obsah je na účetním dokladu vágní. V těchto případech zajistěte dostatek důkazních prostředků, které potvrzují skutečnosti, dokládané takovým dokladem.

Příklady:

- Ke smlouvě o reklamě zajistěte údaje o místě a době provedení reklamy, k dokladu doložte letáky, fotografie aj.
- Ke smlouvě o zprostředkování zajistěte údaje o osobách, které se jednání účastnili, včetně dnů, kdy docházelo ke kontaktům, míst, kde taková jednání probíhala a co zhruba bylo řešeno.
- Ke specifickým smlouvám zajistěte zejména doklady k prokázání, co bylo výsledkem těchto smluv, tzn. dokumenty, studie, fotografie, zápisy, záznamy atd.
- K provedeným pracem (např. stavebním) zajistěte konkrétní jména pracovníků, provádějících tyto práce, výkazy prací těchto pracovníků, schvalované oprávněnou osobou aj. Jména pracovníků by měla být součástí stavebního deníku, pokud se jedná o práce na stavbách, v souladu s požadavkem předpisů pro vedení stavebního deníku.

Dále zkontrolujte doklady, zda se nezhoršuje jejich čitelnost a pokud zjistíte, že je některý doklad obtížně čitelný, zajistěte jeho kopii u dodavatele.

5.4 Metodický pokyn pro zjišťování chyb v účtování opravných položek

Opravné položky vyjadřují přechodné snížení ocenění majetku. Tvoří se proto, aby byla dodržena zásada opatrnosti (Kovanicová, 2012, s. 207).

Jestliže účtujete o zákonných opravných položkách již několik účetních období, ověřte, zda nedošlo k promlčení těchto pohledávek. Promlčecí lhůta v občanskoprávních vztazích je tříletá a běží v souladu s § 101 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, ode dne, kdy právo mohlo být uplatněno poprvé (splatnost). V obchodněprávních vztazích je obecná promlčecí lhůta čtyřletá podle § 397 obchodního zákoníku, ačkoliv tento předpis stanoví k některým právním vztahům promlčení lhůtu jinak. Pokud zjistíte, že některé pohledávky se v daném účetním období promlčely, zrušte opravnou položku a zaúčtujte odpis této pohledávky. Pohledávku dál veďte v podrozvahové evidenci do doby prekluze.

Pokud vytváříte opravné položky za dané účetní období k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení, zkontrolujte, zda byly v tomto účetním období také přihlášeny u soudu. Pokud byly přihlášeny v účetním období předchozím nebo až následujícím nelze v daném účetním období tvořit zákonné opravné položky k pohledávkám za těmito dlužníky do výše rozvahové hodnoty těchto pohledávek. Pokud by se jednalo o opravnou položku k pohledávce, jejíž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku nepřesáhne 200.000,-Kč, lze vytvořit opravnou položku do výše 20 %.

Pokud tvoříte opravné položky do výše 20 % neuhrazené hodnoty, ověřte, zda jsou tyto opravné položky tvořeny k pohledávkám, jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku nepřesáhla 200.000,-Kč.

Pokud tvoříte opravné položky vyšší, ověřte, že se ohledně těchto pohledávek řádně účastníte zahájeného rozhodčího řízení nebo soudního řízení nebo správního řízení.

Dále ověřte, že pohledávky, k nimž tvoříte opravné položky, nevznikly z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů, úvěrů, půjček, ručení, záloh, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, smluvních pokut a úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů, k pohledávkám nabytým bezúplatně a k souboru pohledávek, a že se jedná o pohledávky, které byly při vzniku účtovány ve výnosech, přičemž nejde o příjem osvobozený od daně, nezahrnovaný do základu daně nebo zahrnovaný do samostatného základu daně nebo do základu pro zvláštní sazbu

daně. Pokud by se jednalo o vyjmenované pohledávky, pak k nim nelze tvořit zákonné opravné položky.

Také ověřte, zda pohledávky, k nimž tvoříte opravné položky, nejsou pohledávkami za společníky, akcionáři, členy družstev za upsaný vlastní kapitál nebo za spojenými osobami. K takovým pohledávkám nelze tvořit zákonné opravné položky.

V neposlední řadě ověřte, že nemáte k dlužníkovi žádné splatné závazky. V takovém případě by bylo nezbytné nejprve vzájemné závazky a pohledávky započíst.

U pohledávek do 30 tisíc Kč, které uplatňujete v plné výši, ověřte, že od jejich splatnosti uplynulo nejméně 12 měsíců, a že k témuž dlužníkovi netvoříte opravné položky na další pohledávky, přičemž jejich celková hodnota by převýšila 30.000,-Kč.

5.5 Metodický pokyn pro zjištění chyb v účtování o rezervách na opravu hmotného majetku

Rezervy na opravu hmotného majetku, které jsou nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů definuje zákon o rezervách v § 7. Aby mohly být rezervy daňovým nákladem, musí daňový subjekt rezervu za zdaňovací období ukládat na samostatný účet v bance, založený pouze za tímto účelem. Banka musí mít sídlo na území členského státu Evropské unie a účet musí být veden v českých korunách nebo v eurech.

Jestliže tvoříte rezervy na opravy hmotného majetku, ověřujte při každé inventarizaci, zda nedošlo ke skutečnostem, jejichž následkem by byla změna výše rezervy. Kromě změny v cenách může být tímto důvodem částečné čerpání rezervy, v případě, že již byla zahájena oprava, na kterou byla rezerva tvořena. Zákon nevylučuje tvořit a zároveň čerpat tuto rezervu, naopak musí být náklady na opravy, na které byla rezerva tvořena, přednostně hrazeny z této rezervy.

Než začnete rezervu tvořit, zajistěte si relevantní podklady pro stanovení její výše. Znalecký posudek na stanovení ceny předpokládané opravy je vhodným prostředkem, nicméně musí být takový posudek ověřitelný v cenových i měrných jednotkách.

Při stanovení předpokládaného termínu zahájení opravy vezměte v úvahu maximální povolenou dobu tvorby rezervy, která je pro:

- majetek zatříděný ve 2. odpisové skupině 3 zdaňovací období
- majetek zatříděný ve 3. odpisové skupině 6 zdaňovacích období

- majetek zatříděný ve 4. odpisové skupině 8 zdaňovacích období
- majetek zatříděný v 5. a 6. odpisové skupině 10 zdaňovacích období

Musíte být vlastníky majetku, k němuž chcete tvořit rezervu, případně musíte být nájemci na základě smlouvy o nájmu podniku. Nesmí se jednat o majetek, jehož vlastníkem je poplatník v konkursu.

Zároveň není možné tvořit rezervu na opravy majetku určeného k likvidaci, na opravy, které se opakují každý rok, na opravy vyvolané škodou nebo nepředvídatelnou či nahodilou událostí.

5.6 Metodický pokyn pro zjištění chyb v účtování o nedokončené výrobě

V evidenci zakázek ověřte v rámci inventarizace, zda existují zakázky, které dosud nebyly ukončeny a předány odběratelům.

Pokud se jedná o stavební firmu, tato provádí své zakázky zpravidla na základě uzavřených smluv o dílo. Dílo je provedeno jeho řádným ukončením a předáním předmětu díla objednateli, jak stanoví § 554 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“). Objednatel je povinen dílo převzít podle § 537 odst. 2 obchodního zákoníku. Den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, je potom ve smyslu odst. 2.4.3. ČÚS 001 ÚČTY A ZÁSADY ÚČTOVÁNÍ NA ÚČTECH okamžikem uskutečnění účetního případu. Okamžik uskutečnění účetního případu se uvádí na účetních dokladech vystavovaných podle § 11 zákona o účetnictví. Pokud stavební firma zjistí z evidence zakázek, že zakázka byla dokončena, tzn. předána objednateli, ověří, zda byl vystaven účetní doklad, který je podkladem pro účetní zápis v účetních knihách.

Zjistěte, který den jste vystavili poslední vydanou fakturu daného zdaňovacího období. Následně zkontrolujte všechny náklady, které Vám byly po tomto datu vyúčtovány, zda mezi nimi nejsou náklady na zakázku, která dosud vyúčtována nebyla.

Obdobně zkontrolujte náklady v prosinci daného roku, zda nejsou v dokladech náklady na nevyúčtované zakázky. Pokud takový náklad zjistíte, ověřte, že bylo účtováno o této zakázce jako o nedokončené výrobě.

Dále ověřte, že náklady účtované na jednotlivé zakázky, byly na těchto zakázkách skutečně spotřebovány. Pokud máte správně zpracovanou metodiku pro účtování nákladů na jednotlivé zakázky a podle této metodiky postupujete, pak žádné takové náklady zjištěny nebudou. Pokud takovou metodiku nemáte, nebo ji nedodržíte důsledně, může být na jednotlivé za-

kázky přiřazen náklad, který souvisí se zakázkou jinou. Tato chyba by měla vliv na základ daně, pokud při ocenění nedokončené výroby vycházíte právě z účtování nákladů na jednotlivé zakázky. Pokud náklad na nedokončenou zakázku zahrnete do nákladů dokončené zakázky, pak by náklady byly nesprávně vyšší o tento náklad, resp. změna stavu nedokončené výroby by byla zaúčtována nesprávně nižší. Pokud náklad na dokončenou zakázku zahrnete do nákladů nedokončené zakázky, pak budou náklady nesprávně nižší o tuto částku, resp. změna stavu nedokončené výroby by byla zaúčtována nesprávně vyšší. V případě, že by náklad na dokončenou zakázku byl zaúčtován na jinou dokončenou zakázku, nebo náklad na nedokončenou zakázku by byl zaúčtován na jinou nedokončenou zakázku, pak to základ daně neovlivní. Ovlivnilo by to pouze výsledek ziskovosti jednotlivých zakázek, pokud jej sledujete.

5.7 Metodický pokyn pro zjišťování chyb při účtování leasingu, cestovního a kurzových rozdílů

Tyto chyby nebyly zjišťovány často. Přesto lze doporučit tyto postupy při jejich kontrole.

Leasing

Jestliže uplatňujete leasingové splátky, ověřte, že uplatňované náklady jsou ve správné výši. Nájemné lze uplatnit jako náklad, pokud doba nájmu činí alespoň minimální dobu odpisování stanovenou zákonem o daních z příjmů. Pro majetek, zařazený v odpisové skupině 2 nebo 3 lze dobu nájmu zkrátit až o 6 měsíců. Doba nájmu nemovitosti musí činit alespoň 30 let. Podmínky uplatnění nájemného ze smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci stanoví § 24 odst. 2 písm. h), § 24 odst. 4, odst. 15 a odst. 16 zákona o daních z příjmů,

pro odpisovou skupinu 1 3 roky

výpočet: $PC : 36 \times m$

kde:

PC je celková cena leasingu

m je počet měsíců trvání smlouvy v daném období

pro odpisovou skupinu 2 5 let

výpočet: $PC : 60 \times m$ případně $PC : 54 \times m$

pro odpisovou skupinu 3 10 let

výpočet: PC : 120 x m případně PC : 114 x m

pro odpisovou skupinu 4 20 let

výpočet: PC : 240 x m

pro odpisovou skupinu 5 a 6 30 let

výpočet: PC : 360 x m

Důležité je správně stanovit celkovou cenu leasingu (ve výpočtu označena PC). Tato cena bývá uvedena ve smlouvě, nebo lze spočítat ze splátkového kalendáře. Otázkou může být zahrnutí nejrůznějších plateb za poplatky aj. V současné době nebývá pozastaven postup, kdy poplatník uplatní poplatky jednorázově do nákladů, ani postup, kdy tyto poplatky zahrne do ceny leasingu a postupně je rozpouští do nákladů.

Dále je v době zahájení leasingu a ukončení leasingu důležité správně stanovit počet měsíců. Ověřte, kolik měsíců v daném období smlouva trvala, a zda je v nákladech zaúčtován správný počet měsíců leasingu.

V neposlední řadě ověřte, že máte evidenci leasingu, v níž ke každé leasingové smlouvě vedete údaje o ceně leasingu, nájemném za měsíc a počtu uplatněných měsíců v daném období.

Cestovné

Jak již bylo uvedeno v analytické části, dělají se chyby v cestovním ve dvou okruzích. Tam, kde se vyplácí cestovní náhrady zaměstnancům, se chybí ve výši částek, které jsou zaměstnancům vypláceny. Proto zkontrolujte na cestovních příkazech (případně jiných dokladech o vyúčtování pracovní cesty), zda zaměstnanci vznikl nárok na stravné při pracovní cestě a zda částka, která byla vyplacena, odpovídá stravnému stanovenému vnitřním předpisem.

Druhým okruhem jsou náklady na služební vozidla. Pokud na tato vozidla uplatňujete paušální výdaj podle § 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů, ověřte, že náklady na tato vozidla účtujete tak, aby bylo možné odlišit náklady na vozidla, na které uplatňujete náklady v prokázané výši a na vozidla, k nimž uplatňujete paušální výdaj.

Pokud na vozidla uplatňujete náklady v prokázané výši, ověřte, že máte průkaznou evidenci jízd, která odpovídá požadavkům, uvedeným v pokynu GFŘ D-6 k § 24 odst. 2 v bodě

23. Pozornost věnujte zejména cíli jízdy a účelu jízdy. Označení cíle jízdy „Praha“ a účelu jízdy „služebně“ nelze považovat za průkazný záznam o pracovní cestě. Cíl i účel jízdy musí být uveden zcela konkrétně, případně by zde měl být odkaz na doklady, které konkretizují takové cesty, např. odkaz na zprávu z pracovní cesty.

Kurzové rozdíly

Pokud provádíte platby v cizích měnách, jste povinni v souladu s § 4 odst. 12 zákona o účetnictví vést účetnictví v české měně, ale použít i měnu cizí. V účetnictví zkontrolujte, zda máte ke dni uskutečnění účetního případu použítu správnou částku pro přepočtení, v závislosti na vámi zvolený způsob přepočtu, tedy pevným nebo denním kurzem. Dále ověřte, že k vypočteným kurzovým rozdíům máte prokazatelně doložen způsob, jakým jste k výpočtu došli.

Pokud máte na konci účetního období pohledávky a závazky v cizích měnách, ověřte, že dosud nebyly uhrazeny. Některé firmy mají ještě dnes ve zvyku zasílat konfirmace, aby si stav pohledávek a závazků potvrdili. U auditovaných firem to provádí auditor. U neauditovaných firem lze doporučit provedení těchto konfirmací alespoň u vyšších částek.

5.8 K chybám ojedinělým

Ke zjištěným ojedinělým chybám lze doporučit, aby specifickým účetním případům byla věnována zvýšená pozornost, případně aby byly konzultovány s daňovým poradcem.

Pro uchování účetních dokladů lze doporučit, aby byly zajištěny proti působení zevních vlivů, a v případě známých problémů s blednutím tisku lze doporučit takový doklad alespoň ofotit, dokud je plně čitelný.

Pro kontrolu mank nad normu přirozených úbytků postupujte podle vnitřní směrnice. Jestliže při provedení inventarizace zjistíte, že účetní stav zásob je vyšší než fyzický stav zásob, ověřte, zda byl správně zaúčtován přirozený úbytek stanovený normou na příslušných účtech nákladů na zásoby, a zda manko nad tuto normu je účtováno jako manko na účet mank a škod.

Ohledně kompletního účetnictví lze doporučit stanovit vnitřním předpisem způsob číslování všech dokladů a následně při kontrole ověřit, že jsou v konkrétní řadě zaúčtovány všechny doklady, tedy že v této číselné řadě není žádná bezdůvodná mezera.

6 METODIKA PRO PŘEDCHÁZENÍ ÚČETNÍM CHYBÁM

Každá účetní jednotka má snahu vést účetnictví bez chyb, tedy především bez těch chyb, jejichž následkem je nějaký finanční postih, ať už doměření daně nebo pokuta. Bohužel od roku 2011 je naprostá většina chyb trestána pokutou podle § 37 a § 37a zákona o účetnictví. Udělení pokuty není vázáno na žádnou minimální hranici „hodnoty“ účetní chyby, pokuta se tedy podle zákona uděluje za chyby v jakékoliv částce. Pro účetní jednotky je proto důležité vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

Pro předcházení účetním chybám lze v každém ohledu doporučit, aby účetní jednotka zpracovala pro účely vedení účetnictví vnitřní směrnice a kontrolovala jejich dodržování. Jak poukazuje i Schiffer (2010) je mnoho účetních oblastí, které nejsou striktně stanoveny zákonem a účetní jednotka musí sama rozhodnout, jak bude postupovat, aby dodržela požadavek na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

6.1 Metodický pokyn pro předcházení chybám v účtování výnosů

V účtovém rozvrhu identifikujte účty, na kterých budete účtovat výnosy.

Ve vnitropodnikové směrnici stanovte, jaký formát číselné řady budete používat pro vystavené faktury, vystavené pokladní doklady a vystavené paragony, nebo stanovte metodiku pro odvození těchto formátů číselných řad. Pokud vystavování faktur nebo dokladů neprobíhá na jednom místě, ale máte více provozoven, stanovte jednoznačně, jakým způsobem budou přidělována pořadová čísla těmto dokladům tak, aby byla zajištěna kompletnost číselné řady vydaných dokladů, bez možnosti mezer a duplicit.

Pokud to umožňuje účetní software, zajistěte, aby každý doklad vystavený na prodej vaší produkce, byl na základě předkontací automaticky účtován na účet účtové skupiny 6 – Výnosy.

Ve vnitropodnikové směrnici dále stanovte způsob párování přijatých záloh s uskutečněnými dodávkami a způsob párování vydaných faktur a přijatých plateb. Pokud jste účetní jednotkou přijímající platby v hotovosti, včetně úhrady platební kartou, stanovte také způsob párování vydaných dokladů a přijatých plateb na účet za úhradu platební kartou.

Pro účely účtování výnosových úroků stanovte vnitřním předpisem, v jakých intervalech budete úroky z půjček zjišťovat, účtovat a předepisovat dlužníkům.

Dále ověřte všechny přijaté částky, k nimž nebylo možné účtovat úhradu vystaveného dokladu. Tyto částky mohou být účetním i daňovým výnosem. Pro doložení účtování mimo výnosové účty zajistěte důkazní prostředky prokazující, že se skutečně nejedná o výnosy účetní jednotky.

6.2 Metodický pokyn pro předcházení chybám v časovém rozlišení nákladů a výnosů

V souladu s odst. 6.5. ČÚS 019 NÁKLADY A VÝNOSY je účetní jednotka povinna stanovit postup při časovém rozlišení nákladů a výnosů. Proto ve vnitropodnikové směrnici stanovte, jaké případy časového rozlišení přicházejí ve firmě v úvahu, jak se budou tyto případy identifikovat a jak tyto případy řešit. Současně stanovte, co se bude účtovat na účtech účtové skupiny 38 – Přejížděné účty aktiv a pasiv.

Podle odst. 6.4. ČÚS 019 NÁKLADY A VÝNOSY není nutné používat časové rozlišení v případech, kdy jde o nevýznamné částky a jejich ponechání v nákladech nebo výnosech bez časového rozlišení neodporuje účelu časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje upravování hospodářského výsledku, anebo pokud se jedná o pravidelně se opakující výdaje, popřípadě příjmy za předpokladu, že se výrazně neovlivní věcná a časová souvislost. Pro naplnění těchto požadavků stanovte směrnici, jaká částka se bude považovat za částku nevýznamnou a jaké, pravidelně se opakující výdaje, nebudete časově rozlišovat. Časově rozlišovat nelze pokuty, penále, manka a škody (odst. 3.11. ČÚS 017 ZÚČTOVACÍ VZTAHY). Tento postup nelze uplatnit ani v případech, které se vždy účtují časově rozlišené (např. nájemné, leasing) nebo pomocí dohadných položek (např. spotřeba energií) jak uvádějí Pelc a Pelech (2012, s. 376).

Dále vnitropodnikovou směrnici stanovte postup pro zjišťování nevyfakturovaných dodávek na konci účetního období, tak, aby bylo možné identifikovat přijaté a nevyfakturované dodávky, a tyto vyúčtovat v období, k němuž se časově a věcně vztahují. Nevyfakturované dodávky se promítnou v nákladech daného období prostřednictvím účtů dohadných položek.

Dále si upravte evidenci uzavřených smluv tak, abyste vždy na konci účetního období mohli identifikovat smlouvy, které trvají a přecházejí do následujícího období. Tyto smlouvy prověřte z hlediska možnosti účtování nákladů nebo výnosů v časovém rozlišení,

tzn. abyste do uzavíraného období zahrnuly veškeré náklady a výnosy, které s tímto období souvisí.

6.3 Metodický pokyn pro zajištění průkaznosti účetních záznamů

Účetní předpisy požadují, aby účetnictví bylo průkazné, tzn. že všechny účetní záznamy musí být průkazné ve smyslu § 33a zákona o daních z příjmů a musí být provedena inventarizace.

Vnitřním předpisem stanovte, jakým způsobem identifikovat účetní záznam, který by mohl být v rozporu s požadavkem na jeho průkaznost a jak bude v takovém případě postupováno, aby byl splněn požadavek průkazného účetnictví. Stanovte tedy konkrétně, k jakým účetním záznamům (ve smyslu jejich obsahu) budou shromažďovány a ukládány další doklady, které by prokázaly obsah a uskutečnění tohoto účetního případu.

Zároveň rozhodněte, které doklady budou při jejich zaúčtování ofocovány pro možnost zjištění jejich obsahu.

6.4 Metodický pokyn k předcházení chybám v účtování opravných položek

Zákonné opravné položky jsou upraveny v § 8, § 8a, § 8b a § 8c zákona o rezervách. Účtování opravných položek se věnuje ČÚS 005 OPRAVNÉ POLOŽKY a odst. 3.7.5., 3.9.2. a 3.10.6. ČÚS 019 NÁKLADY A VÝNOSY. Dále jsou upraveny v § 55 vyhlášky č. 500.

Vytvořte vnitřní směrnici, v níž stanovíte podmínky pro tvorbu zákonných opravných položek. Ve směrnici vyjasněte, zda k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení budete tvořit opravné položky podle § 8 zákona o rezervách do výše 100 % rozvahové hodnoty nebo podle ustanovení následujících v závislosti na době, která uplyne od splatnosti těchto pohledávek.

Zároveň stanovte, zda k pohledávkám, jejichž rozvahová hodnota nepřesahuje 30.000 Kč a od splatnosti uplynulo nejméně 12 měsíců, budete tvořit opravné položky podle § 8c zákona o rezervách.

Dále směrnici určete, k jakým pohledávkám nebudou tvořeny zákonné opravné položky, zde je vhodné držet se aktuálního znění zákona o rezervách. Pro předcházení chybám doporučuji uvést ve směrnici také všechny spřízněné osoby, protože k pohledávkám vzniklým za těmito osobami, rovněž nelze tvořit opravné položky.

Pravidla pro tvorbu účetních opravných položek je možné uvést ve stejné nebo samostatné směrnici.

6.5 Metodický pokyn pro předcházení chybám v účtování o rezervách na opravu hmotného majetku

Vnitřním pokynem si stanovte, na které opravy budete tvořit rezervy a ke kterému majetku. Zároveň si stanovte, jakým způsobem budete stanovovat výši rezerv, zda posudkem znalce, nabídkou firmy provádějící tyto opravy nebo jinak.

Pro stanovení doby tvorby rezervy nezapomeňte ve vnitřním předpise na maximální dobu rezerv povolenou § 7 odst. 9 zákona o rezervách.

Upravte, jak bude vedena karta rezerv, co přesně má obsahovat, případně co k ní budete dokládat.

Dále stanovte, jak budete postupovat při inventarizaci rezerv.

Uzavřete smlouvu o vedení účtu, který bude sloužit pouze pro ukládání částek rezervy na opravu hmotného majetku. Zároveň si stanovte pravidla pro čerpání peněžních prostředků z tohoto účtu, jelikož je nezbytné, aby byly peníze čerpány pouze na účely, na které byla rezervy vytvořena v souladu s § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Zároveň stanovte, jaké doklady budou k čerpání těchto prostředků dokládány.

6.6 Metodický pokyn k předcházení chybám v účtování nedokončené výroby

Nedokončená výroba je zásobou vlastní výroby. Vykazuje se v položce *II. Výkony* výkazu zisku a ztráty. Způsoby oceňování zásob a vymezení nákladů s jejich pořízením souvisejících je upraveno v § 49 vyhlášky č. 500. Jsou také předmětem ČÚS 015 ZÁSoby. Oba předpisy upravují, co se rozumí vlastními náklady, přičemž umožňují účetní jednotce zvolit mezi skutečnou výší nákladů nebo nákladů podle operativních kalkulací (odst. 3.4. ČÚS 015 ZÁSoby).

Zpracujte vnitropodnikovou směrnici, v níž stanovíte postup při oceňování zásob vlastní výroby. Pokud se rozhodnete pro ocenění ve skutečné výši, stanovte, jakým způsobem budete tyto náklady účtovat, tzn. na který uspořádací účet. Pokud budete oceňovat zásoby vlastní výroby podle kalkulací, stanovte směrnici, kdo a jak často bude tyto kalkulace vy-

tvářet. Dále směrnici stanovte kalkulace pro zásoby vlastní výroby, o kterých víte v době zpracování směrnice.

Pokud jste stavební firmou, stanovte vnitřní směrnici jak budete evidovat zakázky, od jejich objednání do jejich ukončení, včetně způsobu označování jednotlivých zakázek.

Pokud jako stavební firma současně pracujete na více zakázkách, stanovte, jakým způsobem budete rozlišovat náklady na jednotlivé zakázky, například prostřednictvím analytických účtů.

Zároveň stanovte, které přímé a které nepřímé náklady vstupují do ocenění nedokončené výroby a jak budou nepřímé náklady zjišťovány nebo vyčíslovány.

Kalkulační vzorec, v rámci něhož by mělo být rozhodnuto, jaké náklady a v jakém poměru či jakým vzorcem do něj budou vstupovat, by měl vypadat asi takto:

- + Přímý materiál
- + Přímé mzdy
- + Ostatní přímé náklady
- + Výrobní režie
- + Správní režie

Dále stanovte způsoby, termíny a periodicitu inventarizací nedokončené výroby, včetně způsobů řešení zjištěných inventarizačních rozdílů.

6.7 Metodický pokyn pro předcházení chybám, které se vyskytují méně často

V rámci analyzovaných daňových kontrol byly zjištěny méně časté chyby v účtování leasingu, cestovného a kurzových rozdílů.

Leasing

Leasing, ve smyslu smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, není samostatně upraven účetními předpisy. Jejich daňová uznatelnost se řídí zákonem o daních z příjmů, kde jsou stanoveny podmínky pro uplatnění leasingových splátek do daňových výdajů. V účetnictví se účtuje o leasingu jako o jiném pronájmu, s tím, že záloha na budoucí splátky (nazývaná též „akontace“), se účtuje jako náklad příštích období a rozpouští se rovnoměrně podle doby trvání leasingové smlouvy.

Ve vnitřní směrnici stanovte, jakým způsobem povedete evidenci leasingu, tak, aby bylo možné průkazně doložit, jak jste vypočetli částku leasingu v daném období, účtovanou v nákladech.

Dále stanovte, v jakých případech bude leasing účtován jako operativní, což je nezbytné zejména pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů. S největší pravděpodobností se bude jednat hlavně o případy, kdy je leasing sjednán na dobu kratší, než je minimální doba pro uznatelnost leasingu stanovená zákonem o daních z příjmů. Minimální doby jsou uvedeny v tabulce č. 4.

Tabulka 4: Minimální doby finančního leasingu podle zákona o daních z příjmů

odpisová skupina	počet let
1	3
2	5 (-6 měsíců)
3	10 (-6 měsíců)
4	20
5	30
6	30

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

U odpisových skupin umožňuje zákon o daních z příjmů zkrátit dobu leasingu až o 6 měsíců, pro nemovitosti stanoví minimální dobu leasingu na 30 let.

Cestovné

Při účtování cestovného se chybí ve vyplácení cestovních náhrad zaměstnanců a ve vedení průkazné evidence o uskutečněných pracovních cestách.

K výplatám cestovních náhrad zaměstnanců stanovte vnitřním předpisem, kdo, kdy a na jaké cestovní náhrady má nárok. V tomto směru postupujte zejména podle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů. V souladu s tímto zákonem pak vnitřním předpisem stanovte:

- sazbu základní náhrady pro zaměstnance za 1 km jízdy, uskutečněné z důvodu pracovní cesty, při použití jiného vozidla, než je vozidlo zaměstnavatele,
- způsob určení náhrady za spotřebované pohonné hmoty při pracovní cestě,

- výši stravného při pracovní cestě, v závislosti na době trvání pracovní cesty,
- výši krácení stravného při poskytnutí bezplatného jídla při pracovní cestě, které má charakter snídaně, obědu nebo večeře,
- výši zahraničního stravného,
- výši krácení zahraničního stravného, je-li odlišné od krácení tuzemského stravného.

Dále stanovte, jaké podklady pro vyúčtování pracovní cesty bude zaměstnanec předkládat a v jaké době po skončení pracovní cesty. Zároveň rozhodněte, který zaměstnanec, zpravidla nadřízený, bude schvalovat pracovní cesty a stanovovat jejich podmínky.

Základní sazby stravného, stanovené zákoníkem práce, jsou uvedeny v tabulce č. 5.

Tabulka 5: Základní sazby stravného

doba trvání pracovní cesty	sazba stravného
5 – 12 hodin	66 Kč
12 – 18 hodin	100 Kč
nad 18 hodin	157 Kč

Zdroj: Zákoník práce

Kurzové rozdíly

„Při své činnosti vstupuje podnikatel do styku se zahraničními partnery a v souvislosti s tím přijímá a vydává cizí měnu v hotovosti i přes devizový účet, vznikají mu pohledávky a závazky v cizí měně včetně úvěrů a finančních výpomocí, nakupuje a prodává dlouhodobý a krátkodobý finanční majetek znějící na cizí měnu apod.“ (Kovanicová, 2012, s. 203)

Vnitropodnikovou směrnicí stanovte, zda budete používat denní kurz vyhlášený Českou národní bankou nebo pevný kurz. Pokud účetní jednotka zvolí pevný kurz, postupuje v souladu s § 24 odst. 7 zákona o účetnictví a stanoví také, ke kterému dni bude pevný kurz stanoven a po jakou dobu bude platit. Tato doba nesmí přesáhnout jedno účetní období.

6.8 K chybám ojedinělým

Ke zjištěným ojedinělým chybám lze doporučit, aby byly ve vnitřní směrnici zapracovány tyto postupy:

- stanovte způsob číslování a označování účetních dokladů tak, aby byla zajištěna kompletnost účetnictví. V tomto směru lze doporučit stanovit pro každý druh dokladů sa-

mostatnou číselnou řadu, v praxi se samostatné řady stanovují pro vydané faktury, přijaté faktury, příjmové pokladní doklady, výdajové pokladní doklady, výpisy z účtů se zpravidla označují číslem výpisu a případně se číslují jednotlivé položky, vnitřní (nebo také interní) doklady, případně jiné doklady dle potřeb účetní jednotky,

- stanovte normy přirozených úbytků zásob
- stanovte, kterým dokladům budete věnovat zvýšenou pozornost z důvodu uchování jejich čitelnosti a jak budete u těchto dokladů postupovat.

ZÁVĚR

Cílem mé diplomové práce bylo navrhnout takové metodické postupy, aby s jejich pomocí byly eliminovány účetní chyby, které mají vliv na základ daně a daň z příjmů právnických osob. Tyto chyby mají s ohledem na sankce stanovené daňovým řádem a zákonem účetnictví finanční dopad přímo na účetní jednotky. Tento finanční dopad je několikanásobný. Účetní jednotce je za účetní chyby uložena pokuta, daňovému subjektu je doměřena daň z příjmů právnických osob, případně snížena ztráta, následně je mu vyměřeno penále ve výši 20 % z doměřené daně nebo 1 % ze snížené ztráty, a v případě doměřené daně vzniká daňovému subjektu také povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni splatnosti daně. Je tedy především v zájmu účetní jednotky vést účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 500 a Českými účetními standardy.

Jak je vidět z provedené analýzy zjištěných chyb, v některých oblastech chybují účetní jednotky stále. V tomto směru lze upozornit na neprokázané zaúčtované náklady, které byly zjištěny v každém kontrolovaném roce. Celkem se jedná o 12 případů tohoto pochybení. Účetní jednotky se snaží o minimalizaci vlastní daňové povinnosti a zaúčtují jakýkoliv doklad, aniž by si uvědomily, že nemají dostatek podkladů k doložení tohoto účetního případu. Druhým nejčastějším pochybením bylo porušení aktuálního principu – celkem 9 případů, a v 8 případech byly zjištěny nezaúčtované výnosy a chyby při účtování opravných položek.

Metodika uvedená v této práci dává účetním jednotkám srozumitelný návod, jak zkontrolovat, zda se tyto chyby (analyzované v této práci) vyskytují v jejich účetnictví. Ačkoliv se tyto způsoby zdají v některých případech banální, jako například číslování dokladů a kontrola úplnosti jejich zaúčtování, jsou tyto postupy velmi účinné.

Ze své praxe mohu také říct, že účetní jednotky dnes již mají zpravidla zpracovány vnitropodnikové směrnice pro různé okruhy účetnictví. Tyto jsou však většinou zpracovány tak, že jsou v nich opsány pasáže ze zákona nebo souvisejících předpisů, aniž by byly jakkoliv přizpůsobeny konkrétním potřebám účetní jednotky. I v případě, kdy jsou směrnice zpracovány lépe, účetní jednotka podle nich nepostupuje, jako tomu bylo například u zjištěného manka nad normu. Pouze u jednoho velkého daňového subjektu jsem se setkala s detailně propracovanými směrnici, kde byl skutečně stanoven postup při každém účetním případě, byla zajištěna pravidelná aktualizace těchto směrnic a bylo zajištěno, aby podle nich

podnik také postupoval. U této účetní jednotky nebyly zjištěny žádné účetní chyby. Proto si trůufám tvrdit, že zpracování vnitropodnikových směrnic není zbytečné a pokud budou zpracovány dobře a bude podle nich postupováno při vedení účetnictví, je velká pravděpodobnost, že u těchto účetních jednotek při následné daňové kontrole nebudou zjištěny účetní chyby, které by měly za následek doměření daně.

V této práci je kromě metodiky zjišťování účetních chyb také metodika předcházení účetním chybám, v níž se de facto doporučuje, jakou oblast si mají účetní jednotky upravit ve vnitropodnikové směrnici, případně jak ji mají upravit.

Pokud budou účetní jednotky postupovat podle metodiky v této práci, přispějí tím k eliminaci účetních chyb majících vliv na základ daně a daň z příjmů právnických osob a nebudou se muset bát žádných sankcí po daňové kontrole.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie:

BAXA, Josef a kol., 2011. *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. xvii, 763 s. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-807-3575-649.

Daně z příjmů 2013: zákon o daních z příjmů a zákon o rezervách, vyhlášky, pokyny a sdělení MF, přehled smluv o zamezení dvojího zdanění: podle stavu k 7. 1. 2013, 2013. Ostrava: Sagit. sv. ÚZ. ISBN 978-80-7208-953-6.

Daňový řád: zákony, vyhlášky, pokyny MF, komparační tabulka; Daňové poradenství; Územní finanční orgány: podle stavu k 1. 3. 2011, 2011. Ostrava: Sagit. sv. ÚZ. ISBN 978-80-7208-847-8.

DUŠEK, Jiří, 2011. *Jak se vyhnout chybám v účetnictví: rady, řešení, praktické příklady*. 1. vyd. Praha: Grada. 128 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-3539-9.

KOVANICOVÁ, Dana, 2012. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Vyd. 20. Praha: Polygon, 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

LOUŠA, František, 2011. *Zákon o účetnictví v praxi*. Vyd. 5. Praha: Grada. 144 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-3848-2.

PELC Vladimír a Petr PELECH, 2012. *Daně z příjmů s komentářem*. Vyd. 12. Olomouc: ANAG, 1079 s. sv. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-742-3.

PEŠTUKA, Jaroslav a František PEŠTUKA, 1999. *Podvojně účetnictví: (účetní a praktické účtování)*. Vyd. 1. Praha: Eurounion, 396 s. ISBN 80-858-5880-0.

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

SKÁLOVÁ, Jana, 2013. *Podvojně účetnictví 2013*. Vyd. 20. Praha: Grada Publishing. 224 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4633-3.

Účetnictví podnikatelů 2013: zákony, prováděcí vyhlášky, standardy; Audit: podle stavu k 14. 1. 2013, 2013. Ostrava: Sagit. sv. ÚZ. ISBN 978-80-7208-660-3.

ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck. xiv, 333 s. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

Internetové zdroje:

Část třetí Obchodní závazkové vztahy. In: *business center.cz: Obchodní zákoník* [online]. © 1998 - 2013 [cit. 2013-03-29]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/obchzak/cast3h2d9.aspx>

Část první Obecná ustanovení. In: *business center.cz: Občanský zákoník* [online]. © 1998 - 2013 [cit. 2013-03-29]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/obcanzak/cast1.aspx>

Část sedmá Náhrada výdajů v souvislosti s výkonem práce. In: *business center.cz: Zákoník práce* [online]. © 1998 - 2013 [cit. 2013-03-29]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/zakonik-prace/cast7h1.aspx>

Část sedmá Náhrada výdajů v souvislosti s výkonem práce. In: *business center.cz: Zákoník práce* [online]. © 1998 - 2013 [cit. 2013-03-29]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/zakonik-prace/cast7h2.aspx>

Daňový řád - komentář. In: *Komora daňových poradců České republiky* [online]. © 2006 - 2013 [cit. 2013-03-31]. Dostupné z: http://www.kdpcr.cz/goodsdetail_ls.asp?nGoodsID=18803&nDepartmentID=7&nLabguageID=1

Sněmovní tisk 685/0, část č. 2/4 Vládní návrh zákona daňový řád: Důvodová zpráva. In: *Společná česko-slovenská digitální parlamentní knihovna* [online]. 2008 [cit. 2013-03-31]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503#prilohy>

Úplné znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, s vyznačením změn podle zákona č. 239/2012. In: *Ministerstvo financí České republiky: Platná legislativa - zákona - 2012 a 2013* [online]. 2013 [cit. 2013-03-29]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Uplne_zneni_zakona_563_1991_s_vyznaceni_m_zmen_podle_zakona_239_2012.pdf

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČÚS Český účetní standard

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Vývoj sazeb daně z příjmů právnických osob v kontrolovaných letech	24
Tabulka 2: Počet zkontrolovaných účetních období.....	34
Tabulka 3: Výskyt účetních chyb majících vliv na výsledek hospodaření.....	34
Tabulka 4: Minimální doby finančního leasingu podle zákona o daních z příjmů.....	63
Tabulka 5: Základní sazby stravného	64

SEZNAM PŘÍLOH

PI Směrná účtová osnova

PŘÍLOHA P I: SMĚRNÁ ÚČTOVÁ OSNOVA

Příloha č. 4 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.

Směrná účtová osnova

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek	39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování
01 – Dlouhodobý nehmotný majetek	Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	41 – Základní kapitál a kapitálové fondy
03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	43 – Výsledek hospodaření
05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek	45 – Rezervy
06 – Dlouhodobý finanční majetek	46 – Dlouhodobé bankovní úvěry
07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku	47 – Dlouhodobé závazky
08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku	48 – Odložený daňový závazek a pohledávka
09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku	49 – Individuální podnikatel
Účtová třída 1 – Zásoby	Účtová třída 5 – Náklady
11 – Materiál	50 – Spotřebované nákupy
12 – Zásoby vlastní výroby	51 – Služby
13 – Zboží	52 – Osobní náklady
15 – Poskytnuté zálohy na zásoby	53 – Daně a poplatky
19 – Opravné položky k zásobám	54 – Jiné provozní náklady
Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry	55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
21 – Peníze	56 – Finanční náklady
22 – Účty v bankách	57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti
23 – Krátkodobé bankovní úvěry	58 – Mimořádné náklady
24 – Krátkodobé finanční výpomoci	59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů
25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek	Účtová třída 6 – Výnosy
26 – Převody mezi finančními účty	60 – Tržby za vlastní výkony a zboží
29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku	61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti
Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy	62 – Aktivace
31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)	64 – Jiné provozní výnosy
32 – Závazky (krátkodobé)	66 – Finanční výnosy
33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi	68 – Mimořádné výnosy
34 – Zúčtování daní a dotací	69 – Převodové účty
35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva	Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty
36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva	70 – Účty rozvažné
37 – Jiné pohledávky a závazky	71 – Účet zisků a ztrát
38 – Přechnodné účty aktiv a pasiv	75 až 79 – Podrozvahové účty
	Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

Zdroj: Účetnictví podnikatelů 2013: zákony, prováděcí vyhlášky, standardy; Audit: podle stavu k 14. 1. 2013