

2457983215 975824164975

Vladimír Hruška

ÚČETNÍ PŘÍPADY pro PRAXI 2022

PODLE PLATNÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ

účetový rozvrh pro podnikatelské
subjekty

struktura účetních výkazů

praktické řazení případů podle
účetových skupin

řešení v přehledných tabulkách

názorné znázornění pomocí „téček“



Vladimír Hruška

**ÚČETNÍ
PŘÍPADY**
pro praxi
2022

Grada Publishing

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

*Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována a šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude **trestně stíháno**.*

Edice Účetnictví a daně

Ing. Vladimír Hruška

Účetní případy pro praxi 2022

Vydala GRADA Publishing, a.s.

U Průhonu 22, Praha 7

tel.: 234 264 401

www.grada.cz

jako svou 8 355. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí

Sazba Jan Šístek

Odborná redaktorka: Ing. Kateřina Patková

Počet stran 232

Sedmé vydání, Praha 2022

Vytiskla TISKÁRNA V RÁJI, s.r.o., Pardubice

© GRADA Publishing, a.s., 2022

ISBN 978-80-271-4692-5 (pdf)

ISBN 978-80-271-3596-7 (print)

Obsah

Předmluva	7
1. Aktuální změny	8
1.1 Legislativní novinky	8
1.2 Příspěvky Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR	10
1.3 Informace GFR	10
1.4 Interpretace NÚR	10
2. Další důležité informace	11
2.1 Kategorie účetních jednotek a povinnost auditu	11
2.2 Účetní závěrka	12
3. Účtová třída 0 – dlouhodobý majetek	19
3.1 Účtová skupina 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek	19
3.2 Účtová skupina 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	22
3.3 Účtová skupina 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	28
3.4 Účtová skupina 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek ..	30
3.5 Účtová skupina 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek	31
3.6 Účtová skupina 06 – Dlouhodobý finanční majetek	31
3.7 Účtová skupina 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku	34
3.8 Účtová skupina 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku	35
3.9 Účtová skupina 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku	48
4. Účtová třída 1 – zásoby	49
4.1 Účtová skupina 11 – Materiál	49
4.2 Účtová skupina 12 – Zásoby vlastní činnosti	58
4.3 Účtová skupina 13 – Zboží	71
4.4 Účtová skupina 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby	78
4.5 Účtová skupina 19 – Opravné položky k zásobám	80
5. Účtová třída 2 – krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky	82
5.1 Účtová skupina 21 – Peněžní prostředky v pokladně	82
5.2 Účtová skupina 22 – Peněžní prostředky na účtech	85
5.3 Účtová skupina 23 – Krátkodobé úvěry	90
5.4 Účtová skupina 24 – Krátkodobé finanční výpomoci	91
5.5 Účtová skupina 25 – Krátkodobý finanční majetek	92
5.6 Účtová skupina 26 – Převody mezi finančními účty	109
5.7 Účtová skupina 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku	110
6. Účtová třída 3 – zúčtovací vztahy	111
6.1 Účtová skupina 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)	111
6.2 Účtová skupina 32 – Závazky (krátkodobé)	114
6.3 Účtová skupina 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi	117
6.4 Účtová skupina 34 – Zúčtování daní a dotací	121
6.5 Účtová skupina 35 – Pohledávky za společníky	123
6.6 Účtová skupina 36 – Závazky ke společníkům	124

6.7	Účtová skupina 37 – Jiné pohledávky a závazky	126
6.8	Účtová skupina 38 – Přejídné účty aktiv a pasiv	126
6.9	Účtová skupina 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování	149
7.	Účtová třída 4 – kapitálové účty a dlouhodobé závazky	151
7.1	Účtová skupina 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy	151
7.2	Účtová skupina 42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření	153
7.3	Účtová skupina 43 – Výsledek hospodaření	157
7.4	Účtová skupina 45 – Rezervy	158
7.5	Účtová skupina 46 – Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím	160
7.6	Účtová skupina 47 – Dlouhodobé závazky	160
7.7	Účtová skupina 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka	168
7.8	Účtová skupina 49 – Individuální podnikatel	172
8.	Účtová třída 5 – náklady	174
8.1	Účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy	174
8.2	Účtová skupina 51 – Služby	176
8.3	Účtová skupina 52 – Osobní náklady	180
8.4	Účtová skupina 53 – Daně a poplatky	181
8.5	Účtová skupina 54 – Jiné provozní náklady	182
8.6	Účtová skupina 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	185
8.7	Účtová skupina 56 – Finanční náklady	187
8.8	Účtová skupina 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti	188
8.9	Účtová skupina 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	189
8.10	Účtová skupina 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů	190
9.	Účtová třída 6 – výnosy	192
9.1	Účtová skupina 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží	192
9.2	Účtová skupina 64 – Jiné provozní výnosy	195
9.3	Účtová skupina 66 – Finanční výnosy	196
9.4	Účtová skupina 69 – Převodové účty	197
10.	Účtová třída 7 – závěrkové a podrozvahové účty	198
10.1	Účtová skupina 70 – Účty rozvahné a účtová skupina 71 – Účet zisků a ztrát ..	198
	Přílohy	209
	Směrná účtová osnova	210
	Návrh účtového rozvrhu	212
	Rozvaha v plném rozsahu	220
	Rozvaha ve zkráceném rozsahu I. – malá účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem	225
	Rozvaha ve zkráceném rozsahu II. – mikro účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem	227
	Výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu – druhové členění	228
	Výkazu zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu – druhové členění	230
	Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu – účelové členění	231
	Literatura	232

Předmluva

Kniha nabízí vybrané účetní případy z praxe podnikatelského subjektu v členění podle jednotlivých účtových skupin. U každé účtové skupiny jsou uvedeny navrhované syntetické účty a názorné účetní případy, popřípadě jejich nejčastější souvztažné operace, které mohou být nápomocny při řešení konkrétních problémů, které účetní pracovníci každodenně řeší při své nelehké práci. V publikaci je navržen vzorový účtový rozvrh, na základě kterého jsou konkrétní příklady řešeny. Kniha reaguje na legislativní změny, které vešly v platnost od roku 2022. Příklady jsou řešeny pomocí přehledných tabulek, vybrané účetní příklady jsou pro větší názornost zobrazeny i pomocí „téček“. Kniha pomůže nejen účetním praktikům, ale i studentům a ostatní odborné veřejnosti. Mnohé z uvedených příkladů již v praxi posloužily pro praktické využití či školní a lektorské potřeby.

Při sestavování příkladů jsem stál před problémem, ke které účtové skupině daný příklad přiřadit. Nakonec rozhodovala úvaha o logickém zařazení, množství syntetických účtů použitých při daných účetních operacích (syntetické účty vztahující se k dané účtové skupině jsou uvedeny se zvýrazněným podkladem) či racionální zařazení k podobným příkladům. V případě potřeby se podívejte „na druhou souvztažnou stranu.“ Věřím, že laskavý čtenář vždy dokáže nalézt tu konkrétní problematiku, kterou hledá.

Pokud budete mít pocit, že někde není něco v pořádku či že v některých oblastech postupujete odlišně, rád budu naslouchat těmto připomínkám. Respekt k naší nejednoduché profesi, neustálé vzdělávání se, objevování stále nových a „překvapivě jednoduchých“ řešení či uvědomění si vlastních přehmatů a pochybení patří neodmyslitelně k našemu oboru a každodennímu nezbytnému rituálu. V případě potřeby velice rád vyslechnu a zapracuji zkušenosti a postupy čtenářů do aktualizovaných publikací, které by mohly i v budoucnu být nápomocny velkému okruhu uživatelů. Obracujte se, prosím, se svými připomínkami na adresu hruska.vl@tiscali.cz. Děkuji.

Autor

1. Aktuální změny

Pozornost účetních pracovníků byla i v roce 2021 zaměřena na legislativní smršť vyplývající z velkého množství nařízení vlád v souvislosti s prokázáním výskytu koronaviru SARS CoV-2 a přijatých zákonů v této záležitosti. Z důvodu poměrně široké informovanosti na stránkách různých periodik se této problematice věnovat nebudeme.

1.1 Legislativní novinky

Jednou z nejdůležitějších novinek, na kterou je nezbytné upozornit, je zákon č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (tzv. **daňový balíček 2021**). Vybereme ty záležitosti, které mají vazbu na (podvojný) účetnictví a oblasti popisované v této publikaci.

Dlouhodobý majetek

Daňový balíček s účinností od 1. 1. 2021 navýšil hodnotu hranice pro **hmotný majetek** a pro jeho technické zhodnocení ze 40 000 na 80 000 Kč, a nabídl možnost využití mimořádných odpisů podle § 30 zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Zvýšení hodnotových hranic ze 40 000 na 80 000 Kč bylo možné uplatnit již pro majetek uvedený do užívání od 1. 1. do 31. 12. 2020, resp. pro technické zhodnocení dokončené v roce 2020. Tyto změny byly doprovázeny Přejídnými ustanoveními v bodech 13, 14 a 15. Znovuzavedení mimořádných odpisů pak doprovázel bod 16 Přejídných ustanovení, podle kterého bylo možné je již uplatnit i u hmotného majetku pořízeného od 1. 1. 2020 pro období roku 2020 či hospodářský rok započatý před 1. 1. 2021. K uvedenému několik poznámek:

- Na hmotný majetek pořízený od 1. 1. 2021 se použije nové znění zákona.
- Na technické zhodnocení hmotného majetku dokončené a uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání od 1. 1. 2021 se použije nové ustanovení zákona.

S účinností od 1. 1. 2021 byla také vypuštěna kategorie **nehmotného majetku** ze zákona o daních z příjmů (§ 32a Odpisy nehmotného majetku), takže komplexní úpravu daňového režimu odpisování nehmotného majetku včetně technického zhodnocení již v zákoně o daních z příjmů nenajdeme. Poplatníci mohou v základu daně uplatňovat účetní odpisy dlouhodobého nehmotného majetku, a to za splnění podmínek upravených v ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) bodu 2 zákona o daních z příjmů. Na nehmotný majetek pořízený do 31. 12. 2020 a jeho technické zhodnocení uvedené do užívání se použije stávající znění zákona (znění do konce roku 2020).

V praxi je třeba se vypořádat s uvedenými změnami ve vazbě na účetnictví (upravit vnitropodnikové směrnice) a sestavování daňového přiznání.

Stravenkový paušál

Daňovým balíčkem byl zaveden i stravenkový paušál, tedy „peněžitý příspěvek poskytovaný zaměstnavatelem zaměstnanci na stravování“. Daňová uznatelnost příspěvku zaměstnavatelů na stravenky podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 zákona o daních z příjmů je nadále omezena 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu podle zákoníku práce, trvající alespoň 3 hodiny, maximálně však do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin. Daňová uznatelnost peněžitého příspěvku na stravování za směnu podle zákoníku práce, trvající nejméně 3 hodiny byla do § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 zákona o daních z příjmů zavedena

bez limitu (u zaměstnavatele). Pro daňovou uznatelnost příspěvku zaměstnavatele na stravování podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 zákona o daních z příjmů nadále platí, že příspěvek je daňově neuznatelný, pokud by zaměstnanci v průběhu směny vznikl nárok na stravné podle zákoníku práce. Toto omezení platí i pro peněžitý příspěvek.

Poznámka: z pohledu zaměstnance je stravenka vždy a v plné výši osvobozena od daní, sociálního a zdravotního pojištění, zatímco stravenkový paušál je limitován daňově uznatelným nákladem dle vyhlášky MPSV (pro rok 2021 příspěvkem ve výši 75,60 Kč). Pokud zaměstnavatel přispívá na stravování více, vše nad uvedenou částku podléhá zdanění a odvodům.

Zveřejnění účetní závěrky

Daňový balíček přinesl i jednu novou záležitost vztahující se na účetní závěrku. Počínaje účetní závěrkou za zdaňovací období, které započalo nejdříve 1. 1. 2021 a které skončilo nejdříve 31. 12. 2021, mohou obchodní korporace (s výjimkou těch, které již nyní mají stanovenou povinnost předávat účetní závěrku do sbírky listin veřejného rejstříku prostřednictvím České národní banky) předávat účetní závěrku do sbírky listin veřejného rejstříku prostřednictvím správce daně, a to v rámci podání daňového přiznání.

Podání přes správce daně lze pouze jako přílohu řádného nebo dodatečného daňového přiznání. Podání musí být elektronické, přípustné a musí obsahovat rozsah, který vyžaduje rejstříkový soud. Pokud dojde k podání opravného daňového přiznání, nepřihlíží se také k předchozímu podání pro rejstřík, které bylo učiněno jako příloha předchozího daňového přiznání.

Správce daně předá účetní závěrku rejstříkovému soudu (pokud je její podání v pořádku) bez zbytečného odkladu (elektronicky). Povinnost zveřejnit závěrku bude tedy splněna okamžikem podání správci daně.

Tento způsob zveřejnění se poprvé použije na předání účetní závěrky, která je přílohou daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání a je sestavena za účetní období, které započalo nejdříve 1. ledna 2021 a skončilo nejdříve 31. prosince 2021.

Zákon o dani z přidané hodnoty

Změna v rámci daně z přidané hodnoty proběhla zákonem č. 355/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (účinnost od 1. 10. 2021). Důvodem přijetí této novely zákona o DPH je zajištění povinné transpozice práva Evropské unie v oblasti daně z přidané hodnoty do českého národního práva. Jedná se zejména o změny pravidel v oblasti:

- prodeje zboží na dálku mezi jednotlivými členskými státy Evropské unie,
- dovozu zboží nízké hodnoty (zde se jedná především o zrušení dosavadního osvobození od DPH při dovozu zboží s hodnotou nepřesahující 22 EUR),
- obchodování se zbožím za použití elektronického rozhraní,
- zvláštního režimu jednoho správního místa.

Vyhlášky – formulářová podání

V návaznosti na novelizaci § 72 daňového řádu upravujícího formulářová podání pro účely správy daní, byly ve Sbírce zákonů zveřejněny vyhlášky, které nově stanoví podrobnosti náležitostí, formát a vzor podání pro formulářová podání. Jedná se o následující vyhlášky (včetně novel provedených v roce 2021):

- Vyhláška č. 454/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň silniční,
- Vyhláška č. 455/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z hazardních her,
- Vyhláška č. 456/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z nemovitých věcí,

- Vyhláška č. 457/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z přidané hodnoty; novela vyhláškou 358/2021 Sb.,
- Vyhláška č. 458/2020 Sb., o některých formulářových podáních v oblasti působnosti orgánů Celní správy České republiky,
- Vyhláška č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů; novela vyhláškou 335/2021 Sb.

1.2 Příspěvky Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR

Zajímavých příspěvků Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců bylo v roce 2021 několik. Jedná se například o:

- 580/19.05.21 Zahájení odpisování nově pořizované budovy v návaznosti na kolaudaci části stavby schopné samostatného užívání,
- 576/19.05.21 Nájem nemovitých věcí – časové souvislosti,
- 575/24.03.21 Online podvody a daňová uznatelnost souvisejících nákladů,
- 574/24.03.21 Vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty do budoucna,
- 573/24.03.21 Vstupní cena hmotného a nehmotného majetku, nabývací cena cenných papírů a obchodních podílů a daňově uznatelné náklady u ostatního majetku evidovaného u přijímajícího poplatníka.

1.3 Informace GFŘ

Upozorníme i na důležité informace Generálního finančního ředitelství vydané v roce 2021:

- Informace k novele zákona o DPH v oblasti elektronického obchodování (e-commerce) s plánovanou účinností od 1. 7. 2021 (Č. j. 43265/21/7100-20116-050701),
- Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty ve znění Dodatku č. 2 (Č. j.: 50489/17/7100-20118-203500 ve znění Dodatku č. 1 (č.j.: 31113/19/7100-20118-203500) ve znění Dodatku č. 2 (č.j.: 75850/20/7100-20118-203500),
- Informace GFŘ k uplatňování DPH u nájmu nemovitých věcí od 1. 1. 2021 (Č. j. 73456/20/7100-20116-050485),
- Informace k dopadům vystoupení Spojeného království z EU v oblasti DPH (BREXIT) od 1. 1. 2021 (Č. j.: 75184/20/7100-20118-012884),
- Informace k vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani usazeným ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irsku po konci přechodného období (Č. j. 29374/21/7100-20116-010212).

1.4 Interpretace NÚR

Národní účetní rada schválila v roce 2021 následující interpretace:

- I-44 Vykázání vkladu do právnické osoby neziskového charakteru v aktivech vkladatele,
- I-45 Znehodnocení stálých hmotných a nehmotných aktiv – testování a vykazování,
- I-46 Účetní řešení uvolněného a vypořádacího podílu v s.r.o. a vypořádacího podílu v družstvu.

Tolik velice krátce k legislativním novinkám, změnám a vyjasňujícím materiálům a podkladům, na které bylo třeba upozornit.

2. Další důležité informace

Než se začneme zabývat účetními příklady roku 2022, nebude jistě na škodu zopakovat si vybrané poznámky vztahující se k účetní závěrce. Jedná se o výčtový výběr informací.

2.1 Kategorie účetních jednotek a povinnost auditu

Od roku 2016 je nezbytné rozdělit a zařadit účetní jednotky do nově zavedených kategorií. Jedná se o tyto kategorie účetních jednotek:

- **mikro účetní jednotka** – je ta, která k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z hraničních hodnot (aktiva celkem **9 000 000 Kč**, roční úhrn čistého obratu **18 000 000 Kč** a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období **10**),
- **malá účetní jednotka** – je ta, která není mikro účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z hraničních hodnot (aktiva celkem **100 000 000 Kč**, roční úhrn čistého obratu **200 000 000 Kč** a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období **50**),
- **střední účetní jednotka** – je ta, která není mikro účetní jednotkou ani malou účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z hraničních hodnot (aktiva celkem **500 000 000 Kč**, roční úhrn čistého obratu **1 000 000 000 Kč**, průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období **250**),
- **velká účetní jednotka** – je ta, která k rozvahovému dni překračuje alespoň 2 hraniční hodnoty uvedené u střední účetní jednotky.

Hodnota aktiva celkem se zjišťuje z rozvahy a jedná se o hodnotu netto. V případě obratu jde o obrat roční (čistý), popřípadě přepočtený. Počet zaměstnanců se zjišťuje jako průměrný přepočtený stav během účetního období.

Upozorníme, že za velkou účetní jednotku se vždy považuje subjekt veřejného zájmu a vybraná účetní jednotka. *Subjekt veřejného zájmu* – účetní jednotky se sídlem v ČR, které jsou obchodní společnosti s emitovanými investičními cennými papíry přijatými k obchodování na evropském regulovaném trhu, banky, spořitelni a úvěrní družstva, pojišťovny a zajišťovny, penzijní společnosti a zdravotní pojišťovny. *Vybraná účetní jednotka* – organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

Pokud ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek účetní jednotka překročí nebo přestane překračovat 2 hraniční hodnoty, změní od počátku bezprostředně následujícího účetního období kategorii účetní jednotky, podle které je stanoven rozsah a způsob sestavování účetní závěrky.

A nyní k problematice auditu (dle § 20 zákona o účetnictví). Řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku jsou povinny mít ověřenou auditorem, kterého účetní jednotka určí způsobem stanoveným v zákoně upravujícím činnost auditorů, účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis (vztahuje se například na banky pojišťovny, politické strany), a dále:

- **velké** účetní jednotky (s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu),
- **střední** účetní jednotky,
- **malé** účetní jednotky, pokud jsou **akciovými společnostmi nebo svěřeneckými fondy** podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka

ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednu z uvedených hodnot:

- aktiva celkem **40 mil. Kč**,
- roční úhrn čistého obratu **80 mil. Kč**,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období **50**,

- **ostatní malé** účetní jednotky, pokud k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň 2 výše uvedené hodnoty.

2.2 Účetní závěrka

I v současné době rozeznáváme dvě možné verze (dva způsoby) sestavení účetní závěrky, a to v **plném rozsahu**, nebo ve **zkráceném rozsahu**.

Zorientování se v tom, jakou verzi účetní závěrky sestavit, je v současné době poněkud komplikované a složité. Na tomto místě upozorníme, že pro akciové společnosti již neplatí výjimka vždy sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu. Znamená to tedy, že při rozhodování mezi sestavením účetní závěrky v plném nebo zkráceném rozsahu již rozhoduje pro všechny účetní jednotky vazba na audit účetní závěrky (viz § 18 odst. 4 zákona o účetnictví).

2.2.1 Rozvaha

Rozvaha v plném rozsahu obsahuje všechny položky podle Přílohy č. 1 Vyhlášky. Musí ji sestavit:

- velká a střední účetní jednotka a
- malá a mikro účetní jednotka s povinným auditem.

Rozvaha ve zkráceném rozsahu (I) obsahuje položky označené písmeny a římskými číslicemi podle Přílohy č. 1 Vyhlášky, včetně členění pohledávek na dlouhodobé a krátkodobé (hovoříme o položkách „C.II.1. Dlouhodobé pohledávky“ a „C.II.2. Krátkodobé pohledávky.“), a popřípadě položky „C.III.3. Časové rozlišení aktiv. Rozvahu ve zkráceném rozsahu může sestavit malá účetní jednotka bez povinného auditu.

Další varianta rozvahy **Rozvaha ve zkráceném rozsahu (II)** se vztahuje na *mikro* účetní jednotky bez povinného auditu. Tyto účetní jednotky mohou sestavit rozvahu ve zkráceném rozsahu, která obsahuje položky označené písmeny podle Přílohy č. 1 Vyhlášky.

Na obou stranách rozvahy je zachycen stejný soubor majetku, uspořádaný na základě různých hledisek. Proto se musí úhrn aktiv rovnat úhrnu pasiv. Na tomto místě uveďme základní rovnici, která by měla být při vedení účetnictví vždy dodržena, a která zní: **Celková aktiva = Celková pasiva**. Aktiva jsou členěna podle stupně likvidity (postupuje se od nejméně likvidních k peněžním prostředkům a krátkodobému finančnímu majetku).

Minimální obsah položek rozvahy je stanoven ve Vyhlášce, konkrétně v příloze č. 1 – Uspořádání a označování položek rozvahy. V rozvaze se jednotlivé položky uvádějí odděleně a ve stanoveném pořadí. Další podrobnější členění těchto položek lze provést za podmínky, že zůstane zachováno stanovené uspořádání.

Dle Vyhlášky se položky rozvahy a položky výkazu zisku a ztráty v nulové výši za minulou i běžnou účetní období neuvádějí (§ 4 odst. 6). Tento požadavek je prakticky splnitelný v případě, kdy se vytváří účetní výkazy pomocí programového vybavení anebo tzv. ručně na čistém papíru. V případě, kdy účetní jednotka využívá předtištěné formuláře, nelze tento požadavek naplnit.

V rozvaze se položky uvádějí odděleně a ve stanoveném pořadí. Další podrobnější členění těchto položek lze provést za podmínky, že zůstane zachováno stanovené uspořádání. Položky rozvahy se označují kombinací písmen, římských číslic a arabských číslic a názvem položky. Položky lze členit na podpoložky. Položky rozvahy, které jsou vpředu označeny arabskou číslicí, mohou být sloučeny:

- pokud nejde o významnou částku ve vztahu k povinnosti věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, nebo
- pokud jejich sloučení přispívá k větší srozumitelnosti informace a za podmínky, že sloučené položky budou uvedeny jednotlivě v příloze.

V rozvaze (na straně aktiv) se uvádí:

- *Brutto hodnoty aktiv* – může to být pořizovací cena, reprodukční cena, jmenovitá hodnota či vlastní náklady;
- *Korekce* – uvádí se s minusovým znaménkem a zahrnuje výši opravných položek a opravek vztahující se k aktivům podle jednotlivých položek;
- *Netto hodnota* – jde o rozdíl mezi bruto hodnotou a korekcí a
- *Minulé účetní období netto*.

Vedle toho v rozvaze (na straně pasiv) se uvádí:

- *Běžné účetní období*,
- *Minulé účetní období*.

V případě, že údaje uváděné za minulé a běžné účetní období nejsou srovnatelné, upraví se informace za minulé účetní období s ohledem na významnost. Každá úprava informací za minulé účetní období, popřípadě ponechání nesrovnatelných informací se odůvodní v příloze.

Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se vykazují v celých tisících Kč. Účetní jednotky s výší aktiv celkem (netto) deset miliard Kč a vyšší mohou vykazovat jednotlivé položky v celých milionech Kč. Tato skutečnost musí být uvedena ve všech částech účetní závěrky.

Účetní jednotky, kterým vznikne povinnost vést účetnictví nebo vstoupí do likvidace v běžném účetním období, a účetní jednotky v úpadku uvádějí v rozvaze namísto informací za minulé účetní období údaje zahajovací rozvahy ke dni povinnosti vést účetnictví nebo ke dni vstupu do likvidace anebo ke dni účinnosti rozhodnutí o úpadku. Toto pravidlo se použije i v případě rozdělení a dále může být použito v případě fúze splynutím, jakož i v dalších případech, kdy náklady na získání informace za minulé účetní období jsou neúměrné jejímu významu.

Výše uvedené shrňme do přehledné tabulky:

<i>Rozvaha:</i>	<i>Sestavuje:</i>
V plném rozsahu	<ul style="list-style-type: none"> • Velká účetní jednotka • Střední účetní jednotka • Malá účetní jednotka s povinným auditem • Mikro účetní jednotka s povinným auditem
Ve zkráceném rozsahu – včetně členění pohledávek na dlouhodobé a krátkodobé (a popřípadě položky časového rozlišení aktiv)	<ul style="list-style-type: none"> • Malá účetní jednotka bez povinného auditu
Ve zkráceném rozsahu	<ul style="list-style-type: none"> • Mikro účetní jednotka bez povinného auditu

2.2.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu obsahuje všechny položky podle Přílohy č. 2 (druhovému členění) nebo Přílohy č. 3 Vyhlášky (účelové členění) a musí jej sestavit:

- a) účetní jednotka, která je obchodní společností,
- b) velká a střední účetní jednotka a
- c) malá a mikro účetní jednotka s povinným auditem.

Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu obsahuje položky označené písmeny, římskými číslicemi a výpočtové položky podle Přílohy č. 2 nebo 3 Vyhlášky a může jej sestavit:

- a) účetní jednotka, která není obchodní společností nebo
- b) malá a mikro účetní jednotka bez povinného auditu.

Při sestavování výkazu zisku a ztráty v druhovém členění účetní jednotka vychází z přílohy č. 2 k Vyhlášce, kde je stanoveno uspořádání a označování jednotlivých položek.

Výkaz zisku a ztráty je účetní výkaz, který poskytuje informace o tom, jaký zisk (popřípadě ztráta) byl dosažen danou účetní jednotkou. Výkaz zisku a ztráty zachycuje výnosy a náklady za účetní období.

Náklady jsou obvykle definovány jako peněžně vyjádřené účelné a účelové vynaložení prostředků a práce v průběhu hospodářské činnosti dané účetní jednotky. Jako příklad nákladů můžeme jmenovat spotřebu materiálu, surovin, paliva, opotřebením majetku, vynaložení živé práce, spotřeba cizích služeb, úroky, pokuty, penále, manka a škody, daň z příjmů apod. Naopak **výnosy** se dají definovat jako v penězích vyjádřený ekvivalent za předané a odběratelem uznané výkony. Rozdíl mezi náklady a výnosy představuje výsledek hospodaření, který může nabývat kladných hodnot (zisk) nebo hodnot záporných (ztráta). Výsledek hospodaření z výkazu zisku a ztráty se převádí do rozvahy, konkrétně v rámci vlastního kapitálu. Na rozdíl od rozvahy (sestavujeme ji k určitému datu – rozvahovému dni), výkaz zisku a ztráty sestavujeme vždy za dané účetní období.

Pro účtování nákladů a výnosů platí zásady pro jejich **časové rozlišování**. Výkaz zisku a ztráty uvádí hodnoty ve dvou sloupcích:

- skutečnost v účetním období (ve sledovaném účetním období),
- skutečnost za minulé účetní období.

Výše uvedené shrňme do přehledné tabulky:

<i>Výkaz zisku a ztráty:</i>	<i>Sestavuje:</i>
V plném rozsahu	<ul style="list-style-type: none"> • Obchodní společnost • A dále: <ul style="list-style-type: none"> → Velká účetní jednotka → Střední účetní jednotka → Malá účetní jednotka s povinným auditem → Mikro účetní jednotka s povinným auditem
Ve zkráceném rozsahu	<ul style="list-style-type: none"> • Malá účetní jednotka v případě: <ul style="list-style-type: none"> → Není obchodní společností → Nemá povinnost auditu • Mikro účetní jednotka v případě: <ul style="list-style-type: none"> → Není obchodní společností → Nemá povinnost auditu

2.2.3 Příloha v účetní závěrce

Vyhláška v ustanovení § 3 odst. 4 uvádí, že **příloha** vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Informace v ní se uvádějí v tomtéž pořadí, v jakém jsou vykázány položky v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Jak již bylo uvedeno, účetní jednotky sestavují rozvahu a výkaz zisku a ztráty a **přílohu v účetní závěrce** v plném rozsahu, nebo ve zkráceném rozsahu.

Vyhláška v § 3a pak následně upřesňuje, že příloha v účetní závěrce **v plném rozsahu** zahrnuje informace podle § 39 a 39b a vyhotovuje ji účetní jednotka, která je:

3. velkou účetní jednotkou (tato účetní jednotka uvede i doplňující informace stanovené § 39c), nebo
 4. střední účetní jednotkou,
- b) podle § 39 a 39a a vyhotovuje ji účetní jednotka, která je:
1. malou účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo
 2. mikro účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Příloha v účetní závěrce **ve zkráceném rozsahu** zahrnuje informace podle § 39 a může ji sestavit malá účetní jednotka a mikro účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem

Jak je z uvedené citace vidět, zařazení konkrétní účetní jednotky do příslušné kategorie účetních jednotek je poměrně významné (kromě jiného) i pro správné sestavení přílohy v účetní závěrce.

Výše uvedené shrme do přehledné tabulky:

<i>Příloha:</i>	<i>Informace uvádějí:</i>
§ 39 Vyhlášky	• všechny účetní jednotky
§ 39 + § 39a Vyhlášky	• malé účetní jednotky s povinností auditu • mikro účetní jednotky s povinností auditu
§ 39 + § 39b Vyhlášky	• střední účetní jednotky
§ 39 + § 39b + § 39c Vyhlášky	• velké účetní jednotky

2.2.4 Výkaz o peněžních tocích

Zákon o účetnictví v § 18 uvádí, že účetní závěrka *obchodních společností* zahrnuje i přehled o peněžních tocích. Účetní jednotky uvedené v § 1a písm. b) až d) přehled o peněžních tocích nesestavují. Hovoříme zde o subjektech veřejného zájmu. Jak již bylo výše uvedeno, za subjekt veřejného zájmu se považuje účetní jednotka se sídlem v České republice, která je

- a) bankou podle zákona upravujícího činnost bank nebo spořitelním a úvěrním družstvem podle zákona upravujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev,
- b) pojišťovnou nebo zajišťovnou podle zákona upravujícího činnost pojišťoven a zajišťoven,
- c) penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření, nebo
- d) zdravotní pojišťovnou.

Malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky nejsou povinny sestavovat přehled o peněžních tocích. Vybrané účetní jednotky sestavují přehled o peněžních tocích vždy, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě hodnoty uvedené

v § 20 odst. 1 písm. c) bodech 1 a 2, tzn. aktiva celkem **40 mil. Kč** a roční úhrn čistého obratu **80 mil. Kč**.

Podklad pro zpracování přehledu o peněžních tocích najdeme v ČÚS č. 023. Cílem tohoto standardu je stanovit pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, základní postupy při sestavování přehledu o peněžních tocích za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. Tento standard uvádí příklad možného řešení přehledu o peněžních tocích nepřímou metodou.

Volba metody, koncepce a modelu přehledu o peněžních tocích, obsahová náplň peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů a dalších ukazatelů je při respektování ustanovení § 40, 41, 42 a 43 Vyhlášky v pravomoci vykazující účetní jednotky. Účetní jednotka musí prokázat soulad mezi částkami peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v přehledu o peněžních tocích a mezi odpovídajícími položkami vykazovanými v rozvaze.

Za peněžní prostředky se považují peníze v hotovosti včetně cenin (úctová skupina 21), peněžní prostředky na účtu včetně přečerpání účtu (úctová skupina 22), případně úctová skupina 26. Peněžními ekvivalenty se rozumí krátkodobý likvidní finanční majetek, který je snadno a pohotově směnitelný za předem známou částku peněžních prostředků a u tohoto majetku se nepředpokládají významné změny hodnoty v čase. Za peněžní ekvivalenty se považují například peněžní úložky s nejvýše tříměsíční výpovědní lhůtou a likvidní cenné papíry k obchodování na veřejném trhu.

Poznámka: převody v rámci jednotlivých položek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů se nepromítají do přehledu o peněžních tocích.

Účetní jednotka uvede v příloze:

- buď položky zahrnované do peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů nebo uplatňovanou zásadu přijatou pro určování obsahu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů,
- změnu uplatňované zásady včetně změny v modelu, konstrukci a obsahové náplni ukazatelů oproti předchozímu účetnímu období včetně pravděpodobných účinků,
- výjimky z ustanovení, podle kterého se peněžní toky z provozních, investičních nebo finančních činností uvádějí v přehledu o peněžních tocích nekompenzované.

Jednotlivými činnostmi výkazu přehledu o peněžních tocích se rozumí:

- u *provozní činnosti* – základní výdělečné činnosti účetní jednotky a ostatní činnosti účetní jednotky, které nelze zahrnout mezi investiční nebo finanční činnosti,
- u *investiční činnosti* – pořízení a prodej dlouhodobého majetku, popřípadě činnost související s poskytováním úvěrů, zápůjček a výpomocí, které nejsou považovány za provozní činnost,
- u *finanční činnosti* – taková činnost, která má za následek změny ve velikosti a složení vlastního kapitálu a dlouhodobých, popřípadě i krátkodobých závazků.

Účetní jednotka má možnost vykovat peněžní toky z provozní činnosti:

- a) *přímou metodou*, u které se vykází vhodně zvolené a uspořádané skupiny peněžních příjmů a výdajů, například v návaznosti na členění ve výkazu zisku a ztráty, nebo
- b) *nepřímou metodou*, u které je výsledek hospodaření účetní jednotky upraven zejména o:
 1. nepeněžní transakce,
 2. neuhrazené náklady a výnosy minulých nebo budoucích účetních období,
 3. položky příjmů a výdajů spojených s finanční a investiční činností.

Za nepeněžní transakce se považují:

- v *provozní činnosti* transakce, které ovlivňují výsledek hospodaření, avšak nemají přímý vliv na přírůstek nebo úbytek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Nepeněžní transakce zahrnují zejména odpisy, tvorbu a čerpání rezerv a opravných položek.
- v *investiční a finanční činnosti* se vylučují z přehledu o peněžních tocích.

Peněžní toky spojené s inkasem a vyplacením úroků a podílů na zisku a platby daně z příjmů se uvádějí v přehledu o peněžních tocích v samostatných položkách. Platby daně z příjmů se přiřadí v rámci praktických možností k provozní, investiční nebo finanční činnosti. V případě, že je nelze přiřadit, uvedou se v provozní činnosti.

Peněžní toky související s přijatými a vyplacenými úroky, s výjimkou úroků zahrnovaných do ocenění dlouhodobého majetku, a s přijatými podíly na zisku se zahrnou do provozní činnosti.

Peněžní toky související s přijatými úroky a přijatými podíly na zisku mohou být alternativně vykazovány v rámci investiční činnosti a peněžní toky související s vyplacenými úroky, s výjimkou úroků zahrnovaných do ocenění dlouhodobého majetku, mohou být alternativně zahrnuty do finanční činnosti. Peněžní toky související s vyplacenými úroky zahrnovanými do ocenění dlouhodobého majetku se zahrnují do investiční činnosti a vykazují se v rámci této činnosti jako samostatná položka nebo jako informace v příloze.

Vyplacené podíly na zisku se zahrnou do finanční činnosti. V případech, ve kterých účetní jednotka pouze přerozděluje mezi společníky přijaté podíly na zisku, se uvádějí tyto platby v rámci provozní činnosti.

Poznámka: účetní jednotka uvede v příloze každou změnu v modelu, konstrukci a obsahové náplni ukazatelů přehledu o peněžních tocích oproti předcházejícímu účetnímu období, zejména změny zásad při určování součástí peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.

Výše uvedené shrňme do přehledné tabulky:

Přehled o peněžních tocích:	Platí pro:
Sestavují	<ul style="list-style-type: none"> • všechny účetní jednotky (kromě výjimek uvedených dále)
Sestavují (při splnění podmínky § 20 odst. 1 písm. c) body 1 a 2 zákona o účetnictví)	<ul style="list-style-type: none"> • vybrané účetní jednotky
Nesestavují (není povinnost)	<ul style="list-style-type: none"> • malé účetní jednotky s povinností auditu • mikro účetní jednotky s povinností auditu • banky, spořitelny a úvěrní družstva • pojišťovny a zajišťovny • penzijní společnosti

2.2.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Zákon o účetnictví v § 18 uvádí, že účetní závěrka *obchodních společností* zahrnuje přehled o **změnách vlastního kapitálu**. Malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky nejsou povinny sestavovat přehled o změnách vlastního kapitálu. Vybrané účetní jednotky sestavují přehled o změnách vlastního kapitálu vždy, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě hodnoty uvedené v § 20 odst. 1 písm. c) bodech 1 a 2, tzn. aktiva celkem **40 mil. Kč** a roční úhrn čistého obrátu **80 mil. Kč**.

Přehled o změnách vlastního kapitálu je vlastně rozpisem položky „A. Vlastní kapitál“ z rozvahy a podává informaci o uspořádání jeho položek, které vyjadřují jeho celkovou změnu za účetní období. Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny.

Výše uvedené shrňme do přehledné tabulky:

<i>Přehled o změnách vlastního kapitálu:</i>	<i>Platí pro:</i>
Sestavují	<ul style="list-style-type: none">všechny účetní jednotky (kromě výjimek uvedených dále)
Sestavují (při splnění podmínky § 20 odst. 1 písm. c) body 1 a 2 zákona o účetnictví)	<ul style="list-style-type: none">vybrané účetní jednotky
Nesestavují (není povinnost)	<ul style="list-style-type: none">malé účetní jednotky s povinností auditumikro účetní jednotky s povinností auditu

Tolik k nejdůležitějším informacím a změnám. A nyní se již věnujme samotným účetním příkladům pro praxi.