

2457983215 73824164975
844 23215
Vladimír Hruška

ÚČETNÍ PŘÍPADY pro PRAXI 2023

PODLE PLATNÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ

účtový rozvrh pro podnikatelské
subjekty

struktura účetních výkazů

praktické řazení případů podle
účtových skupin

řešení v přehledných tabulkách

názorné znázornění pomocí „téček“



Vladimír Hruška

ÚČETNÍ PŘÍPADY

pro praxi

2023

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 2023

Vydala GRADA Publishing, a.s.
U Průhonu 22, Praha 7
tel.: 234 264 401
www.grada.cz
jako svou 8 755. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí
Sazba Jan Šístek
Odborná redaktorka: Ing. Kateřina Patková
Počet stran 232
Osmé vydání, Praha 2023

Vytiskly Tiskárny Havlíčkův Brod a.s.

© **GRADA Publishing, a.s., 2023**

ISBN 978-80-271-6782-1 (pdf)
ISBN 978-80-271-3978-1 (print)

Obsah

Předmluva	7
1. Aktuální změny	8
1.1 Legislativní novinky	8
1.2 Příspěvky Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR	9
1.3 Informace GFR	10
1.4 Interpretace NÚR	10
2. Další důležité účetní 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	181
8.6	Účtová skupina 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	184
8.7	Účtová skupina 56 – Finanční náklady	187
8.8	Účtová skupina 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti	187
8.9	Účtová skupina 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	188
8.10	Účtová skupina 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů	190
9.	Účtová třída 6 – výnosy	191
9.1	Účtová skupina 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží	191
9.2	Účtová skupina 64 – Jiné provozní výnosy	194
9.3	Účtová skupina 66 – Finanční výnosy	195
9.4	Účtová skupina 69 – Převodové účty	196
10.	Účtová třída 7 – závěrkové a podrozvahové účty	197
10.1	Účtová skupina 70 – Účty rozvahné a účtová skupina 71 – Účet zisků a ztrát ..	197
	Přílohy	208
	Směrná účtová osnova	209
	Návrh účtového rozvrhu	211
	Rozvaha v plném rozsahu	219
	Rozvaha ve zkráceném rozsahu I. – malá účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem	224
	Rozvaha ve zkráceném rozsahu II. – mikro účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem	226
	Výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu – druhové členění	227
	Výkazu zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu – druhové členění	229
	Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu – účelové členění	230
	Literatura	231

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 2023. 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

Jak jsme (bohužel) již zvyklí, ke schválení daňového balíčku pro rok 2023 docházelo opět na poslední chvíli. Pokusme se výčtovým způsobem naznačit změny, které musíme v roce 2023 respektovat a pracovat s nimi.

1.1 Legislativní novinky

Do našeho přehledu vybereme ty záležitosti, které mají vazbu na (podvojný) účetnictví a oblasti popisované v této publikaci, popř. jsou důležité pro znalost účetních pracovníků.

Jak se již stalo tradicí, změny pro další rok jsou charakterizovány jako *daňový balíček*. Pro rok 2023 byl schválen zákon č. 366/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (dále jen **daňový balíček 2023**).

Daňový balíček 2023 od 1. 1. 2023 novelizuje:

- zákon o DPH,
- zákon o daních z příjmů,
- zákon o organizaci a provádění sociálního zabezpečení,
- zákon o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti,
- zákon o pojistném na veřejné zdravotní pojištění,
- zákon o veřejném zdravotním pojištění,
- daňový řád a
- daňový zákon reagující na napadení Ukrajiny č. 128/2022 Sb.

Není cílem této publikace, abychom se podrobně věnovali jednotlivým změnám. Pouze se pokusíme heslovitě připomenout nejdůležitější oblasti a odkážeme pro detailní informace přímo do uvedeného zákona, popř. k dalším informacím a materiálům, které se těmto změnám věnují.

Daň z přidané hodnoty

- Prodloužení lhůt k podání následného kontrolního hlášení, a to do 17 dnů ode dne dodání výzvy do datové schránky (pro jiné formy dodání než do datové schránky však zůstává lhůta původní, tedy 5 dnů ode dne doručení výzvy). Vzhledem k tomu, že se již nebude počítat lhůta pěti pracovních dnů od doručení výzvy, ale lhůta 17 kalendářních dnů poplyne od dodání výzvy do datové schránky plátce (příjemce), získají touto úpravou výhodu ti plátcí, kteří se s výzvou seznámí co nejdříve poté, co jim byla výzva dodána.
- Snížení pokut za nepodání kontrolního hlášení v některých stanovených případech.
- Zvýšení limitu obratu pro povinnou registraci k DPH z 1 mil. Kč na 2 mil. Kč. Plátcí DPH, jejichž obrat za prosinec 2021 až listopad 2022 přesáhl 1 mil. Kč, ale nepřesáhl 2 mil. Kč, mohli nejpozději do 8. 12. 2022 požádat o zrušení registrace k DPH.

Zákon o daních z příjmů

- Pro vybrané subjekty z oblasti energetiky, bankovníctví a těžebního průmyslu se zavádí tzv. windfall tax, tzn. daň z neočekávaných, resp. mimořádných zisků.

- Výše příjmů rozhodná pro podání příznání k dani z příjmů fyzických osob (minimální výše zdanitelných příjmů pro vznik povinnosti podat daňové příznání se zvyšuje z 15 000 Kč na 50 000 Kč).
- Zaměstnanci mohou požádat zaměstnavatele o roční zúčtování daně a učinit u zaměstnavatele daňové prohlášení, že nemají povinnosti podat daňové příznání, když jejich další příjmy nepřevýší 20 000 Kč (dosud 6 000 Kč).
- Paušální daň – hranice příjmů ze samostatné činnosti pro vstup do paušálního režimu daně se přitom zvyšuje na 2 mil. Kč a zavádí se tři pásma pro zdanění fyzických osob paušální daní, tato pásma jsou odvozena od charakteru a výše příjmů poplatníka.
- Mimořádné odpisy – prodlužuje se možnost uplatnění mimořádných odpisů u majetku zařazeného v první a druhé odpisové skupině pořízeného v letech 2022 a 2023 (způsob stanovení mimořádných odpisů je stejný, jako je v současné době u tohoto hmotného majetku pořízeného od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021). Majetek zařazený v první odpisové skupině lze odepsat bez přerušení za 12 měsíců, namísto standardních 3 let, ve druhé odpisové skupině lze odepsat bez přerušení za 24 měsíců, namísto standardních 5 let.
- Vymezení nemovité kulturní památky pro účely daňového odpisování.
- Odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání – nová úprava reaguje na nemožnost naplnění podmínek pro odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání v době pandemie koronaviru.

Daňový řád

- Povinnost daňového subjektu činit formulářová podání pouze elektronicky datovou zprávou se nevztahuje na fyzickou osobu, která je oprávněna svou datovou schránku na žádost zpřístupnit.

Tolik k vybraným tématům z daňového balíčku 2023.

1.2 Příspěvky Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR

Zajímavých příspěvků Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců bylo v roce 2022 hned několik. Jedná se například o:

- 591/23.03.22 Uplatnění DPH na služby poskytované obcemi autorizovaným obalovým společenstvem a provozovatelům kolektivních systémů.
- 592/23.03.22 Uplatňování daně z přidané hodnoty u vybraných transakcí finančního leasingu.
- 593/18.05.22 Daňová uznatelnost nákladů na zajištění stravování zaměstnanců při pracovní cestě a cestě mimo pravidelné pracoviště.
- 594/18.05.22 Vliv kódu způsobu ochrany nemovitosti dle Památkového zákona na odpisy technického zhodnocení.
- 595/18.05.22 Některé otázky týkající se daňových aspektů situace související s pomocí Ukrajiny v souvislosti s agresí Ruské federace a jinými krizovými situacemi.
- 596/18.05.22 Uplatňování daně z přidané hodnoty u předčasného ukončení zpětného finančního leasingu.
- 597/18.05.22 Uplatňování DPH u předčasného ukončení dodávek energie či nedodání smlouveného množství.

- 600/22.06.22 Posouzení služeb od plátců DPH z České republiky, jako je zpětný odběr, přeprava a zpracování odpadního elektrozařízení, nejen z pohledu aplikace sazby DPH.
- 598/22.06.22 Některé otázky týkající se daňových aspektů poskytování ubytování ukrajinskému zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi ve zdaňovacím období roku 2022.
- 602/30.11.22 Přijetí virtuálních aktiv v daňové evidenci.

1.3 Informace GFŘ

Upozorníme i na důležité informace Generálního finančního ředitelství vydané v roce 2022:

- Informace k novele zákona o účetnictví zákonem č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (1. 2. 2022).
- Prominutí záloh na daň silniční na rok 2022 všem poplatníkům daně silniční (24. 3. 2022).
- Informace GFŘ k daňovému posouzení transakcí s kryptoměnami (např. bitcoin) (31. 3. 2022).
- Informace k novele zákona o dani silniční (8. 6. 2022).
- Informace pro plátce daně z příjmů ze závislé činnosti, v souvislosti s nepeněžním příjmem zaměstnance formou bezplatného poskytnutí motorového vozidla zaměstnavatelem zaměstnanci k používání pro služební i soukromé účely (30. 6. 2022).
- Změna rozsahu použití režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92f zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2022 – aktualizace kombinované nomenklatury vedoucí k úpravám některých jejích kódů s dopadem na uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti při dodání zboží na základě § 92f zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (11. 8. 2022).
- Informace ke zvýšení limitu pro osvobození od daně z příjmů ze závislé činnosti pro peněžitý příspěvek na stravování (stravenkový paušál) od 20. 8. 2022 (24. 8. 2022).
- Informace k „identifikaci“ nízkoeemisního vozidla pro účely § 6 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (25. 8. 2022).

1.4 Interpretace NÚR

Národní účetní rada schválila v roce 2022 následující interpretace:

- Interpretace I-47 Přijaté zálohy v cizí měně,
- I-16 Vykazování úplatně nabytého samostatného věcného břemene (aktualizovaný text interpretace).

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

2. Další důležité účetní informace

Než se začneme zabývat účetními příklady, 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:

- účetní jednotka, která je obchodní společností,
- velká a střední účetní jednotka a
- 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:

- účetní jednotka, která není obchodní společností nebo
- 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:

Výkaz zisku a ztráty:	Sestavuje:
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 auditu mikro účetní jednotky s povinností auditu

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

2.2.6 Zveřejnění účetní závěrky

Daňový balíček 2021 přinesl 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 formou přílohy 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 správcem daně.

3. Účtová třída 0 – dlouhodobý majetek

3.1 Účtová skupina 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek

Navrhované syntetické účty v rámci účtové skupiny:

012 – Nehmotné výsledky vývoje

013 – Software

014 – Ostatní ocenitelná práva

015 – Goodwill

016 – Povolenky na emise

017 – Preferenční limity

019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Názorné účetní případy (popřípadě nejčastější souvztažné operace):

Příklad č. 1

Zřizovací výdaje

Dva společníci zakládají společnost s ručením omezeným. Celkový jimi vložený kapitál bude 400 000 Kč, přičemž každý ze společníků se bude podílet na vloženém kapitálu rovným dílem, tzn. 200 000 Kč. Každý ze společníků složil 80 % vloženého kapitálu, zbylých 20 % bude uhrazeno nejpozději do 6 měsíců. V rámci založení společnosti s ručením omezeným jsou společníci nuceni vydat výdaje v celkové výši 70 000 Kč (například za právní pomoc), které uhradil jeden ze společníků ze svého a po vzniku společnosti mu tyto výdaje společnost s ručením omezeným uhradí. Zápis společnosti s ručením omezeným byl do veřejného rejstříku proveden ke dni 15. 4. 2022.

Řešení:

Prvním krokem v účetnictví každé vzniklé obchodní korporace je sestavení zahajovací rozvahy.

Zahajovací rozvaha ke dni 15. 4. 2022 (v tis. Kč)

AKTIVA			PASIVA		
	Brutto	Netto			Netto
Aktiva celkem	400	400	Pasiva celkem		400
A. Pohledávky za upsaný ZK	80	80	A. Vlastní kapitál		400
C. Oběžná aktiva	320	320	A.1. Základní kapitál		400
C.IV. Krátkodobý finanční majetek	320	320			
C.IV.2. Účty v bankách	320	320			

Otevření účetních knih proběhne přes účet 70 – Účty rozvažné, konkrétně 701 – Počáteční účet rozvažný:

Operace č.	Popis účetního případu	MD	DAL	Kč
1.	Základní kapitál dle společenské smlouvy	701	411	400 000
2.	Peněžní prostředky na běžném účtu	221	701	320 000
3.	Pohledávka za upsaný vlastní kapitál	353	701	80 000

Dalším (následným) krokem bude zaúčtování zřizovacích výdajů:

Operace č.	Popis účetního případu	MD	DAL	Kč
1.	Zúčtování zřizovacích výdajů	518	365	70 000
2.	Úhrada zřizovacích výdajů společníkovi	365	221	70 000

Poznámka: v případě, kdy by se jednalo o významné výdaje, lze (na základě rozhodnutí účetní jednotky) použít formu časového rozlišení.

Příklad č. 2

Software

Obchodní korporace ABCXYZ, a. s. nakoupila software za 42 500 Kč. Dle vnitropodnikové směrnice je nehmotný majetek nad 40 000 Kč účtován do dlouhodobého nehmotného majetku. Pro jednoduchost nebudeme uvažovat s DPH. Dále vytvořila ve vlastní režii software za účelem obchodování s ním. Náklady vynaložené na vývoj tohoto software činily 75 000 Kč.

Řešení:

Operace č.	Popis účetního případu	MD	DAL	Kč
1.	Nákup software	041	321	42 500
2.	Převod software v pořizovací ceně	013	041	42 500
3.	Software vytvořený vlastní činností za účelem obchodování s ním	013	587	75 000

013		041		321		
2.	42 500	1.	42 500	2.	42 500	
3.	75 000				1.	42 500
	587					
					3.	75 000

V rámci účetních pravidel (odpisů) záleží na účetní jednotce, jakým způsobem bude software odpisovat. Vedle toho se může v rámci vnitropodnikové směrnice (odpisový plán) též rozhodnout o jiné limitní ceně pro zařazení software do dlouhodobého nehmotného majetku.

Příklad č. 3

Software včetně úhrady

Obchodní korporace ABCXYZ, a. s. kupuje účetní software za 96 800 Kč včetně DPH. Software byl nainstalován na počítač a účetní pracovník okamžitě začal pořizovat účetní doklady.

Řešení:

Operace č.	Popis účetního případu	MD	DAL	Kč
1.	Přijata faktura od dodavatele za dodávku software	–	321	96 800
	a) fakturovaná cena software bez DPH	041	–	80 000
	b) DPH	343	–	16 800