

Vladimír Schiffer

Inventarizace v praxi

otázky a odpovědi

- *130 otázek a odpovědí z praxe*
- *neuhrazené nepromlčené pohledávky*
- *prodej podniku, likvidace společnosti*
- *snížení základního kapitálu*
- *referentská vozidla, mobilní telefony*
- *chyby a kontroly*



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**.

Používání elektronické verze knihy je umožněno jen osobě, která ji legálně nabyla a jen pro její osobní a vnitřní potřeby v rozsahu stanoveném autorským zákonem. Elektronická kniha je datový soubor, který lze užívat pouze v takové formě, v jaké jej lze stáhnout s portálu. Jakékoliv neoprávněné užití elektronické knihy nebo její části, spočívající např. v kopírování, úpravách, prodeji, pronajímání, půjčování, sdělování veřejnosti nebo jakémkoliv druhu obchodování nebo neobchodního šíření je zakázáno! Zejména je zakázána jakákoliv konverze datového souboru nebo extrakce části nebo celého textu, umístování textu na servery, ze kterých je možno tento soubor dále stahovat, přitom není rozhodující, kdo takovéto sdílení umožnil. Je zakázáno sdělování údajů o uživatelském účtu jiným osobám, zasahování do technických prostředků, které chrání elektronickou knihu, případně omezují rozsah jejího užití. Uživatel také není oprávněn jakkoliv testovat, zkoušet či obcházet technické zabezpečení elektronické knihy.





Copyright © Grada Publishing, a.s.



Copyright © Grada Publishing, a.s.

Obsah

Předmluva	11
O autorovi	12
I. Problematika provádění inventarizací	13
1. Přehled účetních předpisů pro vedení účetnictví a provádění inventarizací	13
1.1 Ustanovení účetních předpisů ze ZoÚ ve vztahu k inventarizacím	14
1.2 Vybraná ustanovení z Českého účetního standardu pro podnikatele č. 007	16
2. Ke konstrukci účtové osnovy a účtového rozvrhu	17
2.1 Volný popis problematiky a související otázky	17
2.2 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh	18
3. Několik poznámek k personálnímu zajištění inventarizace	29
3.1 Kdo může inventarizaci provádět	29
3.2 Inventarizační komise jako důležitý činitel při provádění inventarizací	30
3.3 K výběru pracovníků do dílčích inventarizačních komisí	32
3.4 Úkoly a povinnosti dílčích inventarizačních komisí	33
3.5 K některým dalším otázkám kolem dílčích inventarizačních komisí	35
4. Včasnost a dochvilnost účetnictví	38
4.1 Včasnost a dochvilnost účetnictví jako úkol účetní jednotky	38
4.2 Předpoklady včasnosti a dochvilnosti účetnictví v průběhu účetního období	40
4.3 Předpoklady včasnosti a dochvilnosti ročních uzávěrkových prací	43
4.4 Závěrem	45
5. Problematika podpisování a schvalování účetní závěrky	46
5.1 Funkce podpisu(ů) účetní závěrky	46
5.2 Funkce schválení účetní závěrky	48
5.3 Závěrem	48
6. Problematika oprav v účetních záznamech	50
6.1 K problematice vzniku nesprávnosti účetnictví	50
6.2 K pojetí nesprávnosti účetnictví	51
6.3 K postupu a způsobu provádění oprav v účetních knihách	53

6.4 Opravy nesprávností účetnictví v běžném účetním období	53
6.5 K problematice otvírání již uzavřených účetních knih pro provedení oprav nesprávností v již sestavené roční účetní závěrce	55
6.6. Stručně k chybám a nedostatkům účetnictví, vyžadujícím novou účetní závěrku	56
6.7 Stručně k možnému způsobu provedení oprav	58
6.8 K některým předpokladům provedení oprav	59
6.9 Závěrem	60

II. Otázky a odpovědi týkající se přímo inventarizací majetku a závazků	61
1. Vyhláška o inventarizacích hospodářských prostředků	61
2. Interní směrnice o inventarizaci	62
3. Předmět inventarizace	62
4. Instruktaž inventarizačních komisí	63
5. Ke způsobu inventarizace závazků a pohledávek	63
6. Členství v inventarizační komisi	64
7. Inventarizační rozdíly majetku sledovaného v operativní evidenci	65
8. Podnikový kontrolor a jeho funkce v inventarizační komisi	65
9. Inventurní knihy a inventurní soupisy	66
10. Odpovědnost za dokladové inventury	66
11. Termín provádění fyzické inventury	67
12. Účetní a členství v inventarizační komisi	67
13. Tiskopisy příjmových pokladních dokladů	68
14. Procento ztratného v obchodech	68
15. Povinnost vést inventurní čísla	69
16. Problematika označování obrazů	69
17. Soudní vymáhání manka	70
18. Škodní komise a její pravomoc	70
19. Pevný kurs při přepočtu cizí měny na Kč k rozvahovému dni a dokladová inventura	71
20. Ztráty do normy u zásob	72
21. Odpovědnost za svěřený majetek a postihy při zjištění manka	72
22. Podpisy na inventarizačním zápise	73
23. Vzájemné odsouhlasování pohledávek a závazků s dlužníky a věřiteli	74
24. Limit pokladní hotovosti	74
25. Značení majetku	75
26. Technologické ztráty u nedokončené výroby	75
27. Krádež dlouhodobého hmotného majetku	76

28. Formy (grafické úpravy) inventurních soupisů	76
29. Fyzická inventura provedená před rozvahovým dnem	77
30. Inventarizační zápis při inventuře pokladní hotovosti	78
31. Rozsah fyzické inventury pokladní hotovosti	79
32. Manka a mimořádná inventarizace při změně hmotné odpovědnosti	80
33. Způsob uvádění splatnosti nepromlčených pohledávek v inventurním soupisu	81
34. Nepotřebné zásoby tiskopisů zjištěné při fyzické inventuře	82
35. Inventarizace osobních ochranných prostředků	82
36. Neupotřebitelný DHM (stroj) a jeho zápis do inventurního soupisu	83
37. Inventarizace zásob při tzv. kontrole korunou	84
38. Drobný hmotný majetek a inventarizace	85
39. Odsouhlasení (schválení) interní směrnice pro inventarizace	86
40. Periodická inventarizace materiálových zásob provedená v předstihu	86
41. Ztráta z přirozených úbytků zásob	87
42. Časové rozpětí provádění fyzické inventury	88
43. Výběr měsíce k provedení fyzické inventury hmotného majetku	89
44. Inventarizace při změně hmotné odpovědné osoby a při mimořádných událostech	90
45. Vzájemné vyrovnání mank a přebytků při fyzické inventuře	91
46. Inventarizace pozemků	91
47. Inventarizace najatého dlouhodobého majetku	92
48. Ověření pohledávek při dokladové inventuře	93
49. Metoda zjišťování skutečného stavu při fyzické inventuře ...	93
50. Odůvodněnost fyzické a dokladové inventury pozemků	94
51. Věrohodnost technického výpočtu při fyzické inventuře	95
52. Nedostatky při provádění inventarizací	96
53. Vznik manka v jednom a přebytku ve druhém útvary účetní jednotky	96
54. Zapsání skutečných stavů pouze na skladní kartě	97
55. Inventurní soupisy vyhotovené výpočetní technikou (počítačem)	98
56. Přehodnocení majetku (výpočetní techniky) při inventarizaci	98
57. Přebytek hmotného movitého majetku	99
58. Uznání fyzické inventury provedené po skončení účetního období	100

59. Manko a daň z přidané hodnoty	100
60. Rozvahový den a inventarizace	101
61. Technika vyhotovování inventurního soupisu	101
62. Změna inventarizační komise	102
63. Přebytek jako zdanitelný příjem	102
64. Inventura nábytkové stěny	103
65. Inventarizace zásob na sílech	104
66. Ocenění nalezeného materiálu (zboží) při inventuře	104
67. Materiál vrácený po zpracování a inventura	105
68. Drahé kovy a inventarizace	105
69. Fyzická inventura zásob v původních (neotevřených) obalech	106
70. Nakládání s nepotřebným majetkem zjištěným při inventarizaci	106
71. Inventarizace cenných papírů	107
72. Fyzická inventura a použití evidenčních podkladů	108
73. Fyzická inventura a protokol o zařazení investice do užívání	108
74. Externí provedení inventarizace	109
75. Karta analytické evidence rezerv a dokladová inventura	110
76. Ztráty z přirozených úbytků zboží ve velkoobchodě	111
77. Inventura materiálu vydávaného přímo do spotřeby	112
78. Předčasné provedení inventury hmotného majetku v operativní evidenci	113
79. Kompenzace pohledávek a závazků	114
80. K problému průkaznosti inventarizačních rozdílů	114
81. Pokuta za neprovedení fyzické inventury	115
82. Oprava chybných zápisů v inventurním soupisu	116
83. Odvolání DIK během fyzické inventury a její výměna	117
84. Dodatečné snížení manka v důsledku nálezu chybějící věci	118
85. Kdo má zapisovat údaje do inventurního soupisu	119
86. Operativní nebo podrozvahová evidence?	120
87. Inventarizace nemovitostí a výpisy z katastru nemovitostí	121
88. Úbytky hodnoty zboží za výlohou a rozbitého při běžné manipulaci	123
89. Oceňování dlouhodobého hmotného majetku (DHM) při fyzické inventuře	124
90. K poslání ústřední inventarizační komise	125
91. Změny v oceňování nedokončené výroby (rozpracovanosti)	127
92. Zatažené manko při fyzické inventuře zásob	128
93. Kompenzace zásob při inventarizaci	129

94. K problematice náhrady manka při kolektivní hmotné odpovědnosti	130
95. Přerušování odpisování některého DHM po provedené inventarizaci	132
96. Trvalé a přechodné snížení hodnoty zásob	133
97. Evidence materiálu na skladě a jeho inventarizace	134
98. Druhy inventurních soupisů	135
99. Inventární čísla jako nástroj ochrany a inventarizace	137
100. Specifika provedení inventury budov, hal a staveb	138
III. Otázky a odpovědi týkající se nepřímo problematiky inventarizací majetku a závazků – účtování s vazbou na inventarizace	140
1. K problematice účtování zálohových faktur ve změněných podmínkách	140
2. Nevyfakturované dodávky v cizí měně k rozvahovému dni	147
3. K problematice neuhrazených nepromlčených tuzemských pohledávek	153
4. Prodej podniku jako předmět inventarizace	159
5. K otázkám souvisejícím ještě s prodejem části podniku	167
6. Odstupné, pronajaté předměty a individuální rozprodej podniku	172
7. Ještě dvě, resp. tři otázky k prodeji části podniku	174
8. K účetní problematice organizační složky	180
9. K účetní problematice „sdílených“ závazků při prodeji části podniku	183
10. Různé otázky ještě k prodeji části podniku	186
11. „Zbloudilé“ závazky při prodeji části podniku – praktický problém	192
12. Snížení základního kapitálu ve společnosti s r. o.	195
13. Problematika účtování peněžních prostředků na akreditivním účtu	198
14. K systémovému používání průměrných cen PHM	200
15. K problematice používání referentského vozidla při pracovních cestách	205
16. Úroky společnosti s r. o. z půjček od spřízněné osoby	209
17. Používání soukromých mobilních telefonů pracovníky při výkonu jejich práce	214
18. K problematice účtování nájemného závislého též na využití kapacity	222
19. Svolání mimořádné valné hromady společnosti s r. o. v důsledku ztrátovosti	226

20. K problematice evidence a inventarizace najatých automobilů	231
21. Ještě k zálohovým fakturám	238
22. K problematice „techniky účtování“ při vedení účetnictví podnikatelů	243
23. Oceňování a evidence majetku získaného z finančního leasingu	249
24. Problematika účtování na účtech účtové skupiny 38 a jejich inventarizace při ocenění majetku a závazků v cizí měně	253
25. K problematice schvalování, přezkušování a zaučtování účetních dokladů	258
26. Stručný komplexní pohled na dokladové inventury	268
27. K problematice poskytování záloh při zahraničních pracovních cestách v EURO	274
28. Problematika průkaznosti (dokladovosti) cestovních výdajů při jejich schvalování a dokladové inventuře	278
29. K vybrané problematice spojené s likvidací společnosti s ručením omezeným	282
30. K průběžným inventarizacím	288

Předmluva

Publikace vznikla z řady otázek, které autor obdržel na různých přednáškách o inventarizacích, v rámci seminářů o inventarizacích majetku a závazků, i podnikových školení účetních jednotek. Některé z otázek řešil i jako auditor a účetní poradce. Otázky jsou psány tak, jak je formulovali tazající (účastníci školení); odpovědi na jednotlivé otázky odpovídají současně platným právním předpisům pro účetnictví.

Problematika se týká přímo i nepřímo inventarizací majetku a závazků a je jí věnováno 130 otázek a odpovědí. V řešení dané problematiky je zřejmé, že je stále ještě v oblasti inventarizací majetku a závazků dost problémů, které je žádoucí v účetních jednotkách řešit.

Kniha, na základě otázek a odpovědí z praxe, přispívá k poctivému a pečlivému provádění inventarizací majetku a závazků tak, jak je to nejen požadováno v rámci předpisů pro účetnictví, ale i ve vlastním zájmu každé účetní jednotky, které jde o ochranu vlastního majetku.

Předkládaná publikace napomůže všem účetním jednotkám, které se inventarizací majetku a závazků zabývají v praxi. Autor uvítá a bude vděčný za každou konstruktivní připomínku, týkající se provádění inventarizací majetku a závazků.

autor

O autorovi

Ing. Vladimír Schiffer je odborníkem na problematiku inventarizací. Vystudoval Fakultu hospodářských věd ČVUT. Vedle kratší praxe v účtárnách několika podniků pracoval jako asistent a odborný asistent na katedře účetnictví Fakulty ekonomicko-inženýrské ČVUT, dále jako metodik účetnictví a vedoucí oddělení metodiky účetnictví na bývalém Ministerstvu paliv, posléze jako vedoucí katedry účetnictví Institutu pro doškolování FSÚ a řadu let pracoval jako auditor KAČR ve významné auditorské společnosti.

K problematice inventarizací publikoval velké množství článků v odborném periodickém tisku.

I. Problematika provádění inventarizací

1. Přehled účetních předpisů pro vedení účetnictví a provádění inventarizací

Neustálé změny v obecně platných účetních předpisech zejména v posledních letech navozují oprávněnou otázku, co ještě v účetnictví pro podnikatele platí a co již ne. To se týká i provádění inventarizací. Začněme proto jejich přehledem.

Pro účetní jednotky, které mají za účetní období kalendářní rok, platí od 1. 6. 2006 tyto účetní předpisy:

I. **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, jak vyplývá ze změn provedených zákony č. 117/1994 Sb., č. 227/1997 Sb., č. 492/2000 Sb., č. 353/2001 Sb., (úplné znění č. 56/2002 Sb.) č. 575/2002 Sb., č. 437/2003 Sb., (úplné znění č. 31/2004 Sb.), č. 257/2004 Sb., č. 669/2004 Sb., č. 179/2005 Sb., č. 495/2005 Sb., č. 81/2006 Sb., č. 57/2006 Sb., č. 230/2006 Sb. a č. 264/2006 Sb.*

II. **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**, jak vyplývá ze změn provedených vyhláškou č. 472/2003 Sb. a vyhláškou č. 397/2005 Sb.

Touto vyhláškou – kromě jiných – plní též Ministerstvo financí svou povinnost upravit ustanovení § 4 odst. 2, § 7 odst. 6, § 14 odst. 1, § 18 odst. 4, § 22 odst. 3, § 23 odst. 2 a 6, § 24 odst. 3, § 27 odst. 4 a § 28 odst. 1 zákona prováděcím předpisem.

III. **České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „České účetní standardy pro podnikatele“).**

Ministerstvo financí vydalo s účinností od 1. 1. 2004 České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Standardy jsou označeny čísly 001 až 023. Vydání Českých účetních standardů je v souladu s ustanovením § 36 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (viz FZ č. 11-12/1/2003, kde je uveden text v plném rozsahu).

* Redakční pozn.: zákon č. 264/2006 Sb. nabývá účinnosti 1. 1. 2007

1.1 Ustanovení účetních předpisů ze ZoÚ ve vztahu k inventarizacím

§ 6 odst. 3:

„Účetní jednotky jsou povinny inventarizovat majetek a závazky podle § 29 a 30.“

§ 8 odst. 4:

„Účetnictví účetní jednotky je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné (§ 33a) a účetní jednotka provedla inventarizaci.“

§ 25 odst. 2:

„Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.“

§ 26:

(1) „Pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena snižena o náklady spojené s prodejem je nižší, než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví, zásoby se ocení v účetnictví a v účetní závěrce touto nižší cenou.“

(2) Pokud se při inventarizaci zjistí, že hodnota závazků je vyšší, popřípadě nižší než jejich výše v účetnictví, uvedou se závazky v účetnictví a v účetní závěrce v tomto zjištěném ocenění.“

(3) Ustanovení o oceňování podle § 25 odst. 2 vyjadřují rezervy, opravné položky a odpisy majetku. Rezervami podle tohoto zákona se rozumí rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci. Rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů. Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku; odpisy majetku vyjadřují trvalé snížení jeho hodnoty.“

(4) Účetní jednotky, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, uplatňují ustanovení odstavců 1 až 3 v souladu s účetními metodami.“

§ 29:

(1) „Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků“

v účetnictví a zda nejsou dány důvody pro účtování o položkách podle § 25 odst. 2. Inventarizaci účetní jednotky provádějí k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou (dále jen „periodická inventarizace“) a pro účely podání návrhu na vyrovnání. V případech uvedených v odstavci 2 účetní jednotky mohou provádět inventarizaci i v průběhu účetního období (dále jen „průběžná inventarizace“). Ustanovení o provádění inventarizací podle zvláštních právních předpisů²⁷⁾ nejsou tímto dotčena.

(2) Průběžnou inventarizaci mohou účetní jednotky provádět pouze u zásob, u nichž účtují podle druhů nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob, a dále u dlouhodobého hmotného movitého majetku, jež vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží. Termín této inventarizace si stanoví sama účetní jednotka. Každý druh zásob a uvedeného hmotného majetku musí být takto inventarizován alespoň jednou za účetní období.

(3) Účetní jednotky jsou povinny prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení. “

§ 30:

(1) „Skutečné stavy majetku a závazků účetní jednotky při inventarizaci zjišťují:

- a) fyzickou inventurou u hmotného majetku, popřípadě u nehmotného majetku, nebo
 - b) dokladovou inventurou u závazků a pohledávek, popřípadě u ostatních složek majetku, u nichž nelze provést fyzickou inventuru,
a tyto stavy jsou povinny zaznamenat v inventurních soupisech.
- (2) Inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat
- a) skutečnosti podle odstavce 1 tak, aby bylo možno zjištěný majetek a závazky jednoznačně určit,
 - b) podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečnosti podle písmene a) a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace,
 - c) způsob zjišťování skutečných stavů,
 - d) ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury i pro účely podle § 26 odst. 3,
 - e) okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury,

²⁷⁾ Například § 31 nařízení vlády č. 108/1994 Sb., kterým se provádí zákoník práce, ve znění nařízení vlády č. 461/2000 Sb.

(3) *V případě provádění průběžné inventarizace mohou být inventurní soupisy podle odstavce 2 nahrazeny průkazným účetním záznamem o provedení fyzické inventury a o vyúčtování inventarizačních rozdílů.*

(4) *Fyzickou inventuru hmotného majetku, kterou nelze provést ke konci rozvahového dne, lze provést v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popřípadě v prvním měsíci následujícího účetního období. Přitom se musí prokázat stav hmotného majetku ke konci rozvahového dne stavy fyzické inventury opravenými o přírůstky a úbytky uvedeného majetku za dobu od ukončení fyzické inventury do konce účetního období, popřípadě za dobu od začátku následujícího účetního období do okamžiku ukončení fyzické inventury v prvním měsíci tohoto účetního období.*

(5) *Inventarizačními rozdíly se rozumí rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, které nelze prokázat způsobem stanoveným tímto zákonem, kdy*

a) skutečný stav je nižší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako manko, popřípadě schodek u peněžních hotovostí a cenin,

b) skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako přebytek.

(6) *Inventarizační rozdíly vyúčtují účetní jednotky do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků.“*

1.2 Vybraná ustanovení z Českého účetního standardu pro podnikatele č. 007

Bod 2.2:

„Mankem nejsou technologické a technické ztráty vznikající například rozplachem, vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu – jde o tzv. ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.“

Bod 3.4.:

„Manka a přebytky zásob lze vzájemně vyrovnávat pouze tehdy, jedná-li se o manka a přebytky zásob, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato změna možná vzhledem k charakteru druhů zásob, například v důsledku různých rozměrů spojovacích materiálů nebo podobného balení zásob. Převyšuje-li po tomto vyrovnání částka mank částku přebytků, je třeba rozdíl posuzovat jako výsledné manko; převyšuje-li částka přebytků částku mank, posuzuje se rozdíl jako výsledný přebytek (jedná se o výjimku ze zákazu vzájemného zúčtování podle § 58 odst. 1 písm. c) vyhlášky).“

2. Ke konstrukci účtové osnovy a účtového rozvrhu

2.1 Volný popis problematiky a související otázky

Ve směrné účtové osnově jsou vedle účtových tříd a jejich názvů vymezena pouze číselná označení jednotlivých skupin a jejich názvy. V rámci nich si mají účetní jednotky vytvářet účtové rozvrhy a účty. Pro potřeby této publikace uvádíme ukázkou možného účtového rozvrhu. S tím však souvisejí následující otázky:

1. Pokud si účetní jednotka vymezí syntetické účty v rámci jednotlivých účtových skupin, mohou být tyto syntetické účty označeny čtyřmístným číslem?
2. Lze v každé účtové skupině vymežit pouze jeden syntetický účet s tím, že v analytice jsou účty různých skupin nákladů, např. v rámci účtové skupiny 52 účet 525 – Osobní náklady, kde se účtují mzdové náklady a sociální a zdravotní pojištění? Nebo jiný příklad: účet 515 – Služby, na němž se účtují cestovní náhrady, reprezentační náklady atd.?
3. Do jaké míry má být účtový rozvrh podrobný a do jaké míry má být rozpracován ve vztahu ke směrné účtové osnově?

Odpověď

Označení „syntetické“ a „analytické“ účty bylo převzato do našeho účetního slovníku v roce 1952, kdy byla připravena po roce 1946 druhá reforma účetnictví, tentokrát podle sovětského vzoru, která započala roku 1953. Je třeba říci, že prakticky od této doby jsou rozlišovány syntetické účty s třímístným číslováním od analytických účtů se čtyřmístným a vícemístným číslováním. Od této doby se též setkáváme i v předpisech s výrazem „syntetická evidence“ a „analytická evidence“. V průběhu let byly pak provedeny ještě dvě reformy účetnictví, poslední (čtvrtá) od roku 1993, při níž z hlediska formálního je již respektován v účtové osnově opět dekadický princip a třímístný číselný znak syntetického účtu. Tyto účtové osnovy třímístným označováním syntetických účtů byly též základním podkladem pro vypracování účtových rozvrhů jednotlivých účetních jednotek a založení účtů v hlavní knize. Novinkou, kterou přinesla novela ZoÚ č. 353/2001 Sb., pro podvojný účetnictví v § 14, je od 1. 1. 2002 **tzv. směrná účtová osnova, která je podřízena potřebě stanovení účetní závěrky**. Směrná účtová osnova pro účetní jednotky podnikatelského typu je podrobně stanovena ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., která vstoupila v platnost od 1. 1. 2003.

2.2 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh

Účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména směrné účtové osnovy, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek a účetní metody (§ 4 odst. 8 ZoÚ). Směrná účtová osnova upravená vyhláškou č. 500/2002 Sb., (dále jen „prováděcí vyhláška“) pro účetní jednotky podnikatelského typu, je dána pouze na úrovni tříd a účtových skupin. Proto vytváření syntetických (příp. analytických) účtů je plně v kompetenci účetní jednotky. V pravomoci účetní jednotky je tedy i přiřazení konkrétního syntetického (případně analytického) účtu **ke konkrétnímu řádku či položce výkazů účetní závěrky**.

Je třeba si uvědomit, že skončila platnost účtové osnovy, která povinně stanovila třímístné členění syntetických účtů. Kolika místné číselné označení mají mít syntetické účty dnes nestanoví ani ZoÚ ani prováděcí vyhláška. Záleží tedy jen na účetní jednotce, jak si stanoví tuto technickou záležitost v účtovém rozvrhu a jakou formu, resp. úpravu účtového rozvrhu si zvolí. Praktické v tomto směru je např. uvádět v účtovém rozvrhu též označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty, do nichž ústí jednotlivé účty. ZoÚ stanoví v § 14 odst. 2 pouze účetním jednotkám povinnost sestavit účtový rozvrh tak, aby v něm byly uvedeny **účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky**. Mohou to být tedy vedle syntetických účtů i účty analytické. V tomto směru se rozeznávají dva druhy věcných (syntetických) účetních zápisů:

- a) syntetické (syntetická evidence) a
- b) analytické (analytická evidence).

Syntetické účetní zápisy se provádějí na syntetických účtech a vyjadřují úhrnně stav a pohyb majetku a závazků. Účetní kniha, která obsahuje tyto zápisy se označuje jako hlavní kniha.

Syntetické účty se uvádějí vždy v účtovém rozvrhu. Syntetické účty v hlavní knize se označují číselně a slovně. Při vedení účetnictví pomocí počítačů stačí jen číselné označení.

Zápisy na účtech analytických se provádějí v účetní knize analytických účtů. Podrobněji se jimi rozvádějí nebo doplňují zápisy syntetické (na jednotlivých syntetických účtech). I když to současné předpisy pro účetnictví výslovně nepožadují, je praxe zvyklá (z dřívější doby) uvádět na účetních dokladech před jejich zaúčtováním též tzv. účtovací předpis, obsahující číselné označení souvztažných účtů (MD a D) i číselné označení analytických účtů, určující vztah mezi účetními doklady a příslušnými věcnými (syntetickými) účetními zápisy v účetních knihách.

Podrobněji k otázkám, týkajícím se účtového rozvrhu. Po tomto stručném přehledu, vztahujícím se obecně k nastiněné problematice, je možno odpovědět konkrétně na jednotlivé, shora uvedené, otázky takto:

- a) V současné době již mohou být syntetické účty, uváděné v účtovém rozvrhu a vedené v hlavní knize, čtyřmístně číslovány (popř. i více). Délka (počet číslic) syntetického účtu není již v předpisech pro účetnictví (v ZoÚ, prováděcí vyhlášce ani v ČÚS) stanovena či upravena. Podstatné je, že tyto předpisy ani delší, resp. vícemístné číslování syntetických účtů nezakazují. Účetní jednotka může tedy zavést bez obav čtyřmístné číslování syntetických účtů. Je to v její kompetenci, vytvořit účtový rozvrh dle svého uvážení, i pokud jde o rozsah (délku) označení syntetického účtu. Je třeba jen zvážit, aby tímto číslováním byl vytvořen únosný počet syntetických účtů, které budou otvírány v hlavní knize.
- b) Pokud jde o otázku, zda je možno vytvořit v rámci každé účtové skupiny pouze jeden syntetický účet a ten rozvést do potřebného počtu účtů analytických, je třeba říci, že to ani současné předpisy pro účetnictví nepřipouštějí. Takto může v podstatě postupovat jen účetní jednotka, která vede účetnictví v zjednodušeném rozsahu, tzn. že může v účtovém rozvrhu (a v hlavní knize) uvést jako syntetické účty pouze účtové skupiny, nevyžaduje-li zvláštní právní předpis členění podrobnější. Účetní jednotka, která vede účetnictví v plném rozsahu, musí tedy postupovat podle toho, co je uvedeno v písmenu a).
- c) Pokud jde o otázku, do jaké míry má být účtový rozvrh podrobný a do jaké míry má být rozpracován ve vztahu ke směrné účtové osnově, odpovídá na ni § 14 odst. 2 ZoÚ. Z něj vyplývá: „... *účetní jednotky jsou povinny sestavit účtový rozvrh, v němž uvedou účty potřebné k zaičtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky v dané účetní jednotce.*“ Potřebné účty k splnění této povinnosti, uložené zákonem, jsou jak účty syntetické, tak i účty analytické. Proto se v případě sestavení účtového rozvrhu jedná o vysoce náročnou analytickou práci, kterou může vykonat pouze pracovník s dobrou znalostí podmínek účetní jednotky. Musí brát v úvahu všechny požadavky, které jsou na účetnictví kladeny jak interně, tak i externě. Přitom je třeba též vzít na zřetel ustanovení ČÚS č. 001, z něhož vyplývá, že při vytváření analytických účtů bere účetní jednotka v úvahu následující hlediska, pokud tato nejsou již zohledněna přímo syntetickými účty:
 - členění podle jednotlivých druhů majetku, hmotně odpovědných osob a míst uložení či umístění při účtování o majetku. Odděleně se sleduje majetek zatížený zástavním právem nebo věcným břemenem, popřípadě převedené nebo poskytnuté zajištění. U pohledávek je členění podle jednotlivých dlužníků, u cenných papírů se na analytických účtech sledují cenné papíry v umořovacím řízení,
 - členění závazků podle jednotlivých věřitelů,

- členění podle časového hlediska u pohledávek a závazků, podle § 1 odst. 7 ZoÚ na krátkodobé nebo dlouhodobé pohledávky a závazky,
- členění na českou a cizí měnu v případech stanovených v § 4 odst. 12 ZoÚ,
- členění podle položek účetní závěrky (včetně požadavků na sestavení přílohy),
- členění pro daňové účely, tzn. pro transformaci účetního výsledku hospodaření před zdaněním na daňový základ vymezený zákonem o daních z příjmů, zejména pokud jde o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů a zdaňované příjmy pro potřeby daně z přidané hodnoty, spotřebních daní apod.,
- členění pro potřeby zúčtování s institucemi sociálního a zdravotního pojištění,
- členění z hlediska potřeb finančního řízení účetní jednotky,
- členění podle požadavků externích uživatelů údajů z účetnictví, zejména bank, burz, orgánů státní statistiky.

Další požadavky na analytické účty jsou uvedeny v Českých účetních standardech pro podnikatele řešících účtování jednotlivých složek majetku a závazků.

Vhodné je též konstrukci účtového rozvrhu konzultovat s auditorem. Vzhledem k neustále probíhajícím změnám v našem hospodářské životě je též samozřejmé, že musí být zajištěna i aktualizace účtového rozvrhu.