

PODVOJNÉ ÚČETNICTVÍ A ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

PRŮVODCE PODVOJNÝM ÚČETNICTVÍM
k 1. 1. 2019

- Výklad a komentáře k vybraným oblastem účtování včetně sbírký souvztažností
- Výklad k zákonu o účetnictví a vyhlášce o vedení podvojného účetnictví pro podnikatele
- Účetní závěrka a cash flow
- Zákon o účetnictví
- Vyhláška o vedení podvojného účetnictví pro podnikatele
- České účetní standardy
- Zákon o daních z příjmů
- Zákon o dani z přidané hodnoty
- Zákon o rezervách
- Přehled platných smluv ČR o zamezení dvojího zdanění a vybrané daňové pokyny

OBSAH

Nejčastěji citované předpisy.....	11
Úvod	12
I. VÝKLAD K ZÁKONU O ÚČETNICTVÍ	14
1. Legislativní úprava účetnictví v české republice a navazující právní předpisy pro podnikatele.....	14
1.1 Zákon o účetnictví.....	14
1.2 Vyhláška pro podnikatele.....	17
1.3 České účetní standardy	18
1.4 Vazba účetnictví na obchodní právo	19
1.5 Vztah zákona o daních z příjmů k účetnictví.....	20
2. Vymezení účetních jednotek a jejich členění do kategorií	27
2.1 Účetní jednotky a vedení podvojného účetnictví podnikatelů	27
2.2 Členění účetních jednotek do kategorií – účetní povinnosti a osvobození	29
2.2.1 Kategorie účetních jednotek	29
2.2.2 Základní účetní povinnosti účetních jednotek podle kategorií a případné úlevy	33
3. Základní účetní povinnosti a zásady při vedení podvojného účetnictví... 35	
3.1 Základní povinnosti při vedení podvojného účetnictví.....	35
3.2 Účetní metody, účetní principy a zásady.....	37
4. Účetní období a zdaňovací období.....	42
4.1 Účetní období u pokračující účetní jednotky	42
4.2 Účetní období u zúčastněných obchodních korporací při přeměně	44
4.3 Zdaňovací období.....	45
5. Povinnost vedení účetnictví, otevírání a uzavírání účetních knih	47
5.1 Povinnost vedení účetnictví (vznik a zánik)	47
5.2 Otevírání účetních knih.....	49
5.3 Uzavírání účetních knih	50
6. Rozsah vedení účetnictví a účetní knihy	52
6.1 Rozsah vedení účetnictví.....	52
6.2 Účetní knihy a účtové rozvrhy v soustavě podvojného účetnictví.....	55

7. Účetní závěrka a rozsah sestavení účetní závěrky	56
7.1 Typy účetních závěrek.....	57
8. Účetní záznamy, účetní doklady a další písemnosti	58
8.1 Účetní záznamy	58
8.2 Účetní doklady	62
8.3 Úschova účetních písemností a dalších účetních záznamů	65
9. Oceňování v účetnictví	66
9.1 Obecně.....	66
9.2 Ocenění k okamžiku uskutečnění účetního případu (v průběhu roku)....	67
9.3 Ocenění k rozvahovému dni	70
10. Inventarizace majetku, závazků a průkazné dokládání ztrát aktiv	73
10.1 Pojem inventarizace	73
10.2 Periodické a průběžné inventarizace	75
10.3 Inventarizační rozdíly	76
10.4 Průkazné doložení ztrát, zničení a likvidace majetku	79
11. Odpovědnost za vedení účetnictví a pokuty (sankce) za porušení zákona o účetnictví	81
II. ÚČETNÍ METODY A POSTUPY ÚČTOVÁNÍ PŘI VEDENÍ PODVOJNÉHO ÚČETNICTVÍ PODNIKATELŮ	86
1. Charakteristika vyhlášky o vedení podvojného účetnictví pro podnikatele	86
1.1 Předmět vyhlášky.....	86
1.2 Účetní jednotky podléhající vyhlášce	86
1.3 Struktura a obsah vyhlášky	87
2. Struktura směrné účtové osnovy pro podnikatele podle vyhlášky a účtový rozvrh.....	88
2.1 Členění a formální uspořádání směrné účtové osnovy pro podnikatele....	88
2.2 Účtový rozvrh účetní jednotky	90
3. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek (stálá aktiva)	105
3.1 Třídění a vykazování dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví ...	105
3.2 Pozemky, stavby a technické zhodnocení.....	108
3.2.1 Nemovité věci	108
3.2.2 Právo stavby	110
3.2.3 Den uskutečnění převodu vlastnictví k nemovité věci	112

3.2.4	Technické zhodnocení staveb a jiného dlouhodobého majetku	113
3.2.5	Uvedení dlouhodobého hmotného majetku do užívání a zařazení do aktiv	115
3.3	Dlouhodobý nehmotný majetek	117
3.3.1	Vymezení, třídění a vykazování dlouhodobého nehmotného majetku v účetnictví.....	117
3.3.2	Povolenky na emise a preferenční limity	121
3.4	Vlastnické právo a ekonomické vlastnictví dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v účetnictví.....	124
3.5	Ocenění dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku	126
3.5.1	Ocenění pořizovací cenou	126
3.5.2	Ocenění vlastními náklady	131
3.5.3	Ocenění reprodukční pořizovací cenou	131
3.6	Pořízení, odpisování a vyřazení dlouhodobého majetku.....	132
3.7	Prodej – nákup – pacht obchodního závodu	141
3.7.1	Nákup obchodního závodu (z pohledu kupujícího)	141
3.7.2	Prodej obchodního závodu (z pohledu prodávajícího)	146
3.7.3	Pacht obchodního závodu	147
3.8	Analytická evidence dlouhodobého majetku	149
4.	Zásoby	150
4.1	Obecná část.....	150
4.2	Oceňování zásob	151
4.2.1	Nakupované zásoby	151
4.2.2	Zásoby vytvořené vlastní činností.....	152
4.2.3	Testování na snížení hodnoty zásob	155
4.3	Způsoby a postupy účtování zásob	155
4.3.1	Způsob A evidence zásob.....	155
4.3.2	Způsob B evidence zásob	157
4.3.3	Digitální měny a jejich účtování	158
4.3.4	Inventarizace a manka a škody.....	159
5.	Dlouhodobý a krátkodobý finanční majetek	161
5.1	Klasifikace cenných papírů v účetnictví a jejich zachycení v účetnictví	161
5.2	Ocenění cenných papírů a obchodních podílů.....	166
5.2.1	Ocenění cenných papírů a podílů k okamžiku pořízení, resp. nabytí	166
5.2.2	Ocenění cenných papírů a podílů ke konci rozvahového dne	168

5.3	Způsob vypořádání rozdílů z ocenění k rozvahovému dni	170
5.3.1	Cenné papíry k obchodování a ostatní (realizovatelné) cenné papíry	170
5.3.2	Vypořádání rozdílů z ocenění ekvivalencí u majetkových účastí.....	172
5.4	Účtování a vykazování výnosů z cenných papírů a podílů	174
5.4.1	Výnosy z majetkových cenných papírů a podílů.....	174
5.4.2	Výnosy (úroky) z dluhových cenných papírů.....	175
5.5	Praktická část – účtování o cenných papírech	176
5.6	Směnky.....	178
5.6.1	Směnky – jejich oceňování ke dni nákupu nebo vystavení směnky k rozvahovému dni.....	179
5.6.2	Prodej, resp. postoupení směnek, eskont a úročení	180
5.7	Zlato, drahé kovy a drahé kameny.....	183
6.	Zúčtovací vztahy – pohledávky a závazky	183
6.1	Obecná část	183
6.2	Oceňování pohledávek a závazků.....	185
6.3	Zánik závazků a pohledávek	186
6.4	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	187
6.5	Dohadné účty aktivní a pasivní	188
6.6	Účetní opravné položky k pohledávkám po lhůtě splatnosti	192
6.7	Zákonné opravné položky k pohledávkám po splatnosti a odpis pohledávek.....	193
6.7.1	Základní východiska pro daňový postup při odpisu a tvorbě zákonných opravných položek	193
6.7.2	Odpis pohledávek.....	194
6.7.3	Základní režimy pro tvorbu a čerpání zákonných opravných položek k pohledávkám	195
6.8	Vklady pohledávek do dceřiné společnosti	201
7.	Náklady, výnosy a jejich časové rozlišení	202
7.1	Náklady, výnosy a výsledek hospodaření	202
7.2	Časové rozlišení nákladů a výnosů	204
7.2.1	Obecná část	204
7.2.2	Časové rozlišení nákladů a výnosů	204
7.2.3	Časové rozlišování nákladů a výnosů v cizí měně	209

8. Rezervy	210
8.1 Obecná část	210
8.2 Zákonné rezervy	212
8.3 Účetní rezervy	218
8.4 Účtování o rezervách	220
9. Pokles hodnoty majetku (úprava hodnot aktiv)	220
10. Kurzové rozdíly – ocenění majetku v cizích měnách	224
10.1 Obecná část	224
10.2 Druhy používaných kurzů v průběhu účetního období	225
10.3 Účtování kurzových rozdílů	227
10.3.1 Účtování kurzových rozdílů v průběhu účetního období	227
10.3.2 Účtování kurzových rozdílů při uzavírání účetních knih	228
10.4 Příklady účtování kurzových rozdílů	230
11. Účtování mezd, zdravotního a sociálního pojištění	232
12. Přijaté dotace, dary a jejich účtování	233
13. Daň z přidané hodnoty	238
13.1 Obecná charakteristika DPH a účtování	238
13.2 Účtování uskutečněných zdanitelných plnění a záloh	240
13.3 Cizí měna při účtování o DPH	242
14. Finanční leasing hmotného majetku a nájemné (z pohledu nájemce)	244
15. Účtování v kapitálových společnostech	249
15.1 Vymezení základních pojmů	249
15.2 Účtování při vzniku obchodní společnosti (zahajovací rozvaha a náklady před založením společnosti)	250
15.3 Peněžitá a nepeněžitá vklady do kapitálových obchodních společností	251
15.3.1 Peněžitá vklady do kapitálových obchodních společností	251
15.3.2 Nepeněžitá vklady do kapitálových obchodních společností	253
15.3.3 Zvyšování základního kapitálu u kapitálových obchodních společností	256
15.3.4 Ážio a příplatky mimo základní kapitál	259

15.4 Snižování základního kapitálu.....	261
15.5 Rozdělování zisku a jiných vlastních zdrojů u kapitálových společností	262
15.6 Záloha na podíl na zisku a její účtování a vykazování.....	264
15.7 Výsledek hospodaření minulých let.....	266
16. Účtování individuálního podnikatele	267
17. Splatná a odložená daň z příjmů.....	268
17.1 Obecně.....	268
17.2 Splatná daň z příjmů a rezerva na daň z příjmů	269
17.3 Odložená daň z příjmů.....	270
17.4 Účtování daně z příjmů ve veřejných obchodních společnostech.....	278
 III. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA A UZAVÍRÁNÍ ÚČETNÍCH KNIH	280
1. Uzavírání účetních knih a daň z příjmů.....	280
1.1 Postupy při uzavírání účetních knih	280
1.2 Otevírání a uzavírání účetních knih	282
2. Účetní závěrka.....	283
2.1 Vymezení účetní závěrky, druhy účetních závěrek a rozvahový den.....	283
2.2 Obsah a rozsah řádné účetní závěrky	285
2.3 Rozvaha a výkaz zisku a ztráty.....	287
2.3.1 Obecné vymezení rozvahy a výkazu zisku a ztráty, rozsah a formální pravidla pro jejich sestavování.....	287
2.3.2 Události po rozvahovém dni upravující údaje výkazů za běžné období.....	290
2.3.3 Srovnatelnost za běžné a minulé účetní období v účetních výkazech.....	291
2.3.4 Účetní výkazy s vazbou položek na účtovou osnovu (rok 2019)	295
2.4 Příloha k účetní závěrce	307
2.4.1 Obecně	307
2.4.2 Rozsah a struktura přílohy pro podnikatele.....	309
2.4.3 Obsah přílohy pro podnikatele	310
2.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu.....	324
2.6 Přehled o peněžních tocích	326
2.7 Sestavení a odevzdání účetní závěrky.....	326

3. Výroční zpráva – obsah, způsob zveřejnění a audit.....	328
3.1 Výroční zpráva a její obsah u malých a středních účetních jednotek.....	328
3.2 Výroční zpráva a její obsah u subjektů veřejného zájmu	330
3.3 Zpráva o vztazích.....	332
3.4 Způsoby zveřejňování údajů z účetní závěrky a z výroční zprávy	333
3.5 Audit (ověření) účetní závěrky a výroční zprávy	336
4. Přehled o peněžních tocích (cash flow)	339
4.1 Úvod	339
4.2 Struktura a členění peněžních toků na činnosti (funkce).....	342
4.2.1 Základní struktura peněžních toků.....	342
4.2.2 Peněžní toky z provozní činnosti.....	343
4.2.3 Peněžní toky z investiční činnosti.....	343
4.2.4 Peněžní toky z finanční činnosti.....	344
4.2.5 Vykazování specifických položek v přehledu o peněžních tocích	345
4.3 Metody vykazování peněžních toků z provozní činnosti.....	347
4.4 Zdroj informací cash flow a analytická evidence.....	348
4.5 Souhrnný příklad na přehled o peněžních tocích (nepřímá metoda)	351
5. Konsolidovaná účetní závěrka.....	372
5.1 Obecná část.....	372
5.2 Vymezení konsolidačního celku.....	376
5.3 Konsolidační pravidla.....	378
5.4 První konsolidovaná účetní závěrka a rozdíl po první konsolidaci.....	379
5.5 Metody a systém konsolidace.....	380
5.6 Charakteristika metod konsolidace	381
5.6.1 Metoda plné konsolidace	381
5.6.2 Poměrná metoda konsolidace.....	382
5.6.3 Metoda ekvivalence.....	382
5.6.4 Vyloučení vzájemných operací	383
5.6.5 Konsolidovaná rozvaha a konsolidovaný výkaz zisku a ztráty	384
PŘÍLOHOVÁ ČÁST – ÚČETNICTVÍ	385
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví	386
Vyhláška č. 500/2002 Sb.	440
České účetní standardy – přehled	499

PŘÍLOHOVÁ ČÁST – DAŇOVÉ ZÁKONY	589
Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů	590
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů	614
Pokyn D-332	846
Pokyn D-333	867
Pokyn D-334	871
Pokyn GFŘ D-22	877
Vyhláška č. 333/2018 Sb.	924
Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty	925
Přehled platných smluv české republiky o zamezení dvojího zdanění	1076

2. VYMEZENÍ ÚČETNÍCH JEDNOTEK A JEJICH ČLENĚNÍ DO KATEGORIÍ

2.1 Účetní jednotky a vedení podvojného účetnictví podnikatelů

Zákon o účetnictví vymezuje pojem účetní jednotka, ke kterému se vztahuje povinnost řídit se tímto zákonem a účtovat v soustavě podvojného účetnictví. Obecně platí, že pokud se fyzická či právnická osoba stane účetní jednotkou podle zákona o účetnictví, má povinnost účtovat v soustavě podvojného účetnictví. Tato zásada má jednu podstatnou výjimku. Touto výjimkou jsou fyzické osoby – podnikatelé podle § 1 odst. 2 písm. e) zákona o účetnictví, kteří se sice po splnění kritéria obratu stávají účetní jednotkou, avšak začínají účtovat až od roku následujícího po roce, ve kterém se účetní jednotkou staly (viz dále).

Zákon o účetnictví a povinnost vedení podvojného účetnictví tedy platí pro:

a) **právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky**

- Podnikatelem (právnickou osobou) jsou zejména:
 - obchodní společnosti včetně evropské společnosti a evropského hospodářského zájmového sdružení se sídlem na území České republiky a družstva a evropská družstevní společnost se sídlem na území České republiky (dále také „obchodní korporace“);
 - státní podniky.

Na tyto subjekty se vztahují účetní předpisy pro podnikatele.

Sídlo právnické osoby: Sídlem právnické osoby je adresa zapsaná jako její sídlo v obchodním rejstříku. Adresou se rozumí název obce (části obce), poštovní směrovací číslo, číslo popisné, popř. název ulice nebo náměstí. Právnická osoba je povinna zapisovat do obchodního rejstříku své skutečné sídlo. Skutečným sídlem je adresa místa, z něhož je právnická osoba svým statutárním orgánem řízena.

b) **zahraniční právnické osoby, pokud na území České republiky podnikají**

- Zahraniční právnickou osobou se rozumí právnická osoba se sídlem mimo území České republiky. Podnikáním zahraniční právnické osoby na území České republiky se rozumí podnikání této osoby, má-li obchodní závod nebo pobočku či odštěpný závod (organizační složku) umístěnou na území České republiky, přičemž oprávnění zahraniční osoby podnikat na území České republiky vzniká ke dni zápisu této osoby, popř. organizační složky do obchodního rejstříku. Zahraniční právnické osoby se stávají účetní jednotkou a vedou podvojný účetnictví.

Na tyto subjekty se vztahují účetní předpisy pro podnikatele.

c) **organizační složky státu**

d) svěřenský fond podle § 1448 až § 1474 občanského zákoníku

Svěřenský fond se vytváří vyčleněním majetku z vlastnictví zakladatele, který ho svěří správci majetku k určitému účelu, a správce majetku tento majetek drží a spravuje. Vznikem svěřenského fondu vzniká oddělené a nezávislé vlastnictví vyčleněného majetku. Vlastnická práva k majetku ve svěřenském fondu vykonává vlastním jménem na účet fondu svěřenský správce. Majetek ve svěřenském fondu však není ani vlastnictvím správce, ani vlastnictvím zakladatele, ani osoby, které má být ze svěřenského fondu plněno. Ačkoliv svěřenský fond nemá právní osobnost, zákon o účetnictví jej vymezuje jako účetní jednotku.

Na svěřenský fond se vztahují účetní předpisy pro podnikatele.

e) fondy obhospodařované penzijní společnosti podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové spoření

Na tyto fondy (účetní jednotky) se vztahují účetní předpisy pro finanční instituce.

f) investiční fondy bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy

Na tyto fondy (účetní jednotky) se vztahují účetní předpisy pro finanční instituce.

g) fyzické osoby (tuzemské i zahraniční), které

- jsou podnikateli a jsou zapsány v obchodním rejstříku (dobrovolný zápis do obchodního rejstříku nebo zápis povinný podle zákona o veřejných rejstřících),
- jsou podnikateli a jejich obrat z podnikání podle zákona o dani z přidané hodnoty včetně zdanitelných plnění osvobozených od DPH přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku **25 mil. Kč**,
- vedou podvojný účetnictví na základě svého vlastního rozhodnutí (§ 1 odst. 2 písm. f) zákona o účetnictví),
- jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti (§ 2716 až § 2746 občanského zákoníku), pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou, která je účetní jednotkou a povinně vede podvojný účetnictví podle zákona o účetnictví,
- vedou podvojný účetnictví podle zvláštního právního předpisu.

Poznámka k vymezení fyzických osob – podnikatelů a zápis těchto osob do obchodního rejstříku:

Fyzická osoba, která je podnikatelem podnikajícím na území ČR, je zapsána do obchodního rejstříku:

- ▶ na vlastní žádost (§ 42 písm. b) zákona o veřejných rejstřících),
- ▶ povinně, pokud výše jejich výnosů nebo příjmů snížených o daň z přidané hodnoty, je-li součástí výnosů nebo příjmů, dosáhla nebo přesáhla v průměru za dvě po sobě bezprostředně následující účetní období částku 120 mil. Kč (viz § 45 odst. 1 zákona o veřejných rejstřících).

Podnikáním se ve smyslu § 420 občanského zákoníku rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku.

Podnikateli jsou:

- a) osoby zapsané v obchodním rejstříku,
- b) osoby, které podnikají na základě živnostenského oprávnění,
- c) osoby, které podnikají na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních předpisů.

Všechny osoby, které je možné zařadit do výše uvedených kategorií a podléhají příslušným ustanovením zákona o účetnictví, se nazývají účetními jednotkami.

Tato publikace je věnována vedení podvojného účetnictví podnikatelských subjektů (k fyzickým osobám dále viz kapitola 5.1).

Poznámka k zahraničním fyzickým osobám – podnikatelům:

Zahraniční fyzickou osobou se rozumí fyzická osoba s bydlištěm mimo území České republiky. Zahraniční fyzické osoby mohou podnikat na území České republiky za stejných podmínek a ve stejném rozsahu jako české osoby, pokud občanský zákoník či zákon o veřejných rejstřících nestanoví jinak (např. § 44 zákona o veřejných rejstřících).

2.2 Členění účetních jednotek do kategorií – účetní povinnosti a osvobození

2.2.1 Kategorie účetních jednotek

Zákon o účetnictví vymezuje tyto kategorie účetních jednotek:

- 1. mikro účetní jednotky,**
- 2. malé účetní jednotky,**
 - 2a malé účetní jednotky auditované ze zákona,
 - 2b malé účetní jednotky bez povinnosti auditu,
- 3. střední účetní jednotky,**
- 4. velké účetní jednotky,**
 - 4a subjekt veřejného zájmu (vždy považován za velkou účetní jednotku),
 - 4b vybrané účetní jednotky (§ 1 odst. 3 zákona o účetnictví),
 - 4c jiné velké účetní jednotky.

Účetní předpisy stanoví pro tyto kategorie účetních jednotek rozdílné povinnosti, případně osvobození od těchto povinností (právní úprava pro jednotlivé kategorie v těchto oblastech:

- a) rozsah vedení účetnictví,
- b) rozsah sestavení účetní závěrky a výroční zprávy,

- c) rozsah a způsob zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy,
- d) vymezení účetních metod, postupů a způsobů oceňování,
- e) povinnost auditu účetní závěrky (statutární audit).

Kategorie účetních jednotek jsou definovány takto:

Mikro účetní jednotka

Mikro účetní jednotkou je ta, která k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň dvě z uvedených hraničních hodnot:

- a) aktiva celkem 9 000 000 Kč,
- b) roční úhrn čistého obrátu 18 000 000 Kč,
- c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 10.

Malá účetní jednotka

Malou účetní jednotkou je ta, která není mikro účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň dvě z uvedených hraničních hodnot:

- a) aktiva celkem 100 000 000 Kč,
- b) roční úhrn čistého obrátu 200 000 000 Kč,
- c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

Střední účetní jednotka

Střední účetní jednotkou je ta, která není mikro účetní jednotkou ani malou účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň dvě z uvedených hraničních hodnot:

- a) aktiva celkem 500 000 000 Kč,
- b) roční úhrn čistého obrátu 1 000 000 000 Kč,
- c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 250.

Velká účetní jednotka

Velkou účetní jednotkou je ta, která k rozvahovému dni překračuje alespoň dvě z uvedených hraničních hodnot:

- a) aktiva celkem 500 000 000 Kč,
- b) roční úhrn čistého obrátu 1 000 000 000 Kč,
- c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 250.

Za velkou účetní jednotku se vždy, bez ohledu na hodnotová kritéria, považuje:

- a) subjekt veřejného zájmu,
- b) vybraná účetní jednotka.

Základní přehled účetních povinností podle kategorie účetní jednotky

Typ účetní jednotky (kategorie)	Rozsah účetnictví	Rozsah účetní závěrky	Povinnost auditu/povinnost výroční zprávy	Oceňování reálnou hodnotou a ekvivalencí	Povinnost výkazu o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu	Povinnost zprávy o platbách (§ 32a ZoÚ)	Způsob zveřejňování
mikro účetní jednotka	v plném/ zjednodu- šeném ³⁾ rozsahu	zkrácený rozsah	NE	NE	NE	NE	pouze rozvaha + příloha ²⁾ ZoÚ
malá účetní jednotka							
z toho							
malá účetní jednotka - bez povin- nosti auditu	v plném/ zjednodu- šeném ³⁾ rozsahu	zkrácený rozsah	NE	ANO	NE	NE	pouze rozvaha + příloha ²⁾
malá účetní jednotka - povinně auditovaná	v plném rozsahu	plný rozsah	ANO	ANO	NE	NE	výroční zpráva včetně kompletní ÚZ ověřená auditorem
střední účetní jednotka	v plném rozsahu	plný rozsah	ANO	ANO	ANO	NE	výroční zpráva včetně kompletní ÚZ ověřená auditorem
velká účetní jednotka							
z toho							
subjekt veřejného zájmu	v plném rozsahu	plný rozsah	ANO ⁴⁾	ANO	ANO	NE/ ANO ¹⁾	výroční zpráva včetně kompletní ÚZ ověřená auditorem
emitent cenných papírů na burze⁵⁾	v plném rozsahu (IFRS/IAS)	plný rozsah (IFRS/IAS)	ANO ⁴⁾	ANO	ANO	NE/ ANO ¹⁾	výroční zpráva včetně kompletní ÚZ ověřená auditorem
ostatní velké účetní jednotky	v plném rozsahu	plný rozsah	ANO ⁴⁾	ANO	ANO	NE/ ANO ¹⁾	výroční zpráva včetně kompletní ÚZ ověřená auditorem

¹⁾ Zprávu o platbách sestavuje a předkládá velká účetní jednotka z těžebního průmyslu a těžby dřeva v původních lesích.

²⁾ Mikro a malé účetní jednotky bez povinného auditu nemusejí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty.

³⁾ Fyzické osoby - podnikatelé mohou využít zjednodušený rozsah vedení účetnictví, pokud jsou malou nebo mikro účetní jednotkou bez povinného auditu. Právnícké osoby - podnikatelé musejí vést účetnictví vždy v plném rozsahu.

⁴⁾ Ve výroční zprávě jsou uváděny také nefinanční informace.

⁵⁾ Obdobně platí pro účetní jednotky účtující a vykazující v IFRS/IAS podle § 19a odst. 7 a odst. 8 zákona o účetnictví.

8.3 Úschova účetních písemností a dalších účetních záznamů

Zákon o účetnictví stanovuje povinnosti při úschově účetních záznamů. Jak již bylo uvedeno na jiném místě této publikace, účetním záznamem je v zásadě vše, co poskytuje informaci o předmětu účetnictví nebo souvisí s vedením účetnictví. Pro jednotlivé kategorie účetních záznamů podle jejich významnosti určuje zákon o účetnictví lhůty pro jejich úschovu (archivaci) a stanovuje také, že úschova (archivace) se řídí zvláštním zákonem o archivnictví.

Pokud se jedná o jednotlivé kategorie účetních záznamů, **zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám uschovávat:**

- a) **účetní závěrku a výroční zprávu po dobu 10 let** – počítat se začíná od konce účetního období, kterého se týkaly,
- b) **účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtové rozvrhy po dobu 5 let** – počítání začíná koncem účetního období, kterého se týkaly; účetní doklady a další dokumentace týkající se např. záručních lhůt, reklamčních řízení se uschovávají po dobu trvání záručních lhůt a předmětných řízení, obdobně u dokladů k pohledávkám a závazkům se tyto dokumenty uschovávají minimálně do konce roku následujícího po roce, v němž došlo k jejich zaplacení nebo splnění,
- c) **účetní záznamy, kterými se dokládá forma vedení účetnictví** (technická, listinná nebo smíšená), **po dobu 5 let** – počítání začíná koncem účetního období, kterého se týkaly; jedná se podle mého názoru zejména o archivaci prostředků pro převod účetních záznamů z technické formy do listinné formy z důvodů čitelnosti.

Uvedené povinnosti při úschově účetních zápisů, zejména účetních dokladů, účetních knih, účetních závěrek a výročních zpráv, přecházejí na právního nástupce nebo likvidátora, správce konkurzní podstaty, popř. na jinou osobu podle zvláštních zákonů, např. nuceného správce. U fyzických osob (podnikatelů) přecházejí uvedené povinnosti na dědice, pokud v dědickém řízení přejde účetní jednotka na dědice.

Podnikatelé (právnícké osoby) jsou povinny před svým zánikem (před výmazem z obchodního rejstříku) zajistit povinnosti spojené s uschováním účetních záznamů a o způsobu zajištění této povinnosti informovat státní archiv.

V případech, že účetní jednotka používá účetní záznamy i pro jiné účely, než je vedení účetnictví, např. pro účely trestního řízení, správního řízení, občanského soudního řízení, daňového řízení, sociálního a zdravotního pojištění, výběr archiválií ve skartačním řízení nebo mimo něj nebo pro účely ochrany autorských práv, postupuje účetní jednotka při archivaci těchto záznamů takovým způsobem, aby byly zajištěny požadavky vyplývající z jejich použití pro výše uvedené účely, tj. účetní jednotka uschovává tyto účetní záznamy i po lhůtách stanovených pro účely účetnictví. Jedná se především o daňové doklady pro daňové řízení (viz daňový řád), mzdové listy pro sociální zabezpečení atd.

2.2 Účtový rozvrh účetní jednotky

Případným připojením dalších číslicových znaků k dvoumístnému označení účtových skupin vzniká soustava syntetických účtů a analytických účtů, které nejsou účtovou osnovou předepsány, pouze jsou stanovena hlediska pro jejich utváření.

Na podkladě směrné účtové osnovy jsou účetní jednotky povinny sestavit účtový rozvrh, v němž uvedou účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky za dané účetní období. **Při tvorbě účtových rozvrhů** pro jednotlivá účetní období budou účetní jednotky vycházet v zásadě ze směrné účtové osnovy pro podnikatele, definované ve vyhlášce pro podnikatele, z účtového rozvrhu minulého účetního období, z požadavků na sestavení účetních výkazů, z obsahové náplně jednotlivých položek účetních výkazů, ze struktury majetku a závazků, z očekávaného vývoje a předpokládaných účetních případů. Nedá se ovšem předpokládat, že by účetní pracovník již před zahájením účetního období bez omylu odhadl všechny účetní případy, jež mu příští rok přinese. **Pokud v průběhu roku nastane účetní případ, pro který účetní jednotka nezaložila účty, může je doplnit dodatečně.** Nový účetní rozvrh se sestavuje pro příslušný rok pouze v případě, dochází-li k počátku účetního období ke změně oproti stavu v předchozím roce. Je však nutné prodloužit platnost účtového rozvrhu pro příslušný rok. Účetní jednotka ve svém účetním rozvrhu nemusí důsledně dodržovat číselné označení a název podle účtové osnovy pro podnikatele (používání kódových čísel a názvů). Často se tak děje z důvodů zpracování účetnictví na počítači, lepší srozumitelnosti názvů účtů atd. V tomto případě musí zajistit jasný a srozumitelný převodový můstek mezi účtovým rozvrhem účetní jednotky a účtovou osnovou pro podnikatele. Syntetické a analytické účty tvoří účetní jednotka v souladu s požadavky účtové osnovy pro podnikatele, s ohledem na obsahovou náplň jednotlivých položek účetních výkazů a s ohledem na požadavky zákona o daních z příjmů, a vnitropodnikových potřeb řízení. Zásadně je nutné popsat nebo doložit převodovým můstkem návaznost jednotlivých analytických účtů na syntetický účet a vazbu syntetických účtů na účtové skupiny.

Při vedení účetnictví v plném rozsahu účetní jednotka stanoví v účtovém rozvrhu uspořádání a obsah syntetických účtů v rámci účtových skupin směrné účtové osnovy.

Při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu účetní jednotka sestaví účtový rozvrh, v němž může uvést pouze účtové skupiny. V účtovém rozvrhu je účetní jednotka povinna vycházet z označení a uspořádání účtových skupin směrné účtové osnovy.

Účtový rozvrh na rok 2019

Účtový rozvrh na rok 2019 musí vycházet ze směrné účtové osnovy definované ve vyhlášce pro podnikatele (viz příloha č. 4). Tato směrná účtová osnova stanoví závazné členění na úroveň účtových skupin. Účetní jednotky mají v zásadě možnost samostatně v rámci uvedených účtových skupin definovat syntetické a analytické účty.

Návrh účtového rozvrhu na úrovni syntetických účtů v roce 2019 s vazbou na položky účetních výkazů roku 2019

Povinné členění směrné účtové osnovy	Doporučené členění syntetických účtů	Vazba na účetní výkaz	Označení řádky účetního výkazu
0-Dlouhodobý majetek		Rozvaha	B. Stálá aktiva
01-Dlouhodobý nehmotný majetek			
	012-Nehmotné výsledky vývoje	Rozvaha/Aktiva	B.I.1. Nehmotné výsledky vývoje
	013-Software	Rozvaha/Aktiva	B.I.2.1. Software
	014-Ostatní ocenitelná práva	Rozvaha/Aktiva	B.I.2.2. Ostatní ocenitelná práva
	015-Emisní povolenky a preferenční limity	Rozvaha/Aktiva	B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
	017-Goodwill	Rozvaha/Aktiva	B.I.3. Goodwill
	019-Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	Rozvaha/Aktiva	B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
02-Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	021-Stavby	Rozvaha/Aktiva	B.II.1.2. Stavby
	022-Hmotné movité věci a jejich soubory	Rozvaha/Aktiva	B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory
	025-Pěstitelské celky trvalých porostů	Rozvaha/Aktiva	B.II.4.1. Pěstitelské celky trvalých porostů
	026-Dospělá zvířata a jejich skupiny	Rozvaha/Aktiva	B.II.4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny
	027-Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	Rozvaha/Aktiva	B.II.3. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
	029-Jiný dlouhodobý hmotný majetek včetně ložisek	Rozvaha/Aktiva	B.II.4.3. Jiný dlouhodobý hmotný majetek
03-Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	031-Pozemky	Rozvaha/Aktiva	B.II.1.1. Pozemky
	032-Umělecká díla a sbírky	Rozvaha/Aktiva	B.II.4.3. Jiný dlouhodobý hmotný majetek
04-Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	041-Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	Rozvaha/Aktiva	B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
	042-Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	Rozvaha/Aktiva	B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
05-Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek	051-Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	Rozvaha/Aktiva	B.I.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
	052-Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	Rozvaha/Aktiva	B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
	053-Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	Rozvaha/Aktiva	B.III.7.2. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

Pachtýř, pokud je takto ve smlouvě dohodnuto, propachtovaný dlouhodobý majetek odpisuje na vrub nákladů (účet 551). Celková částka hrazeného pachtu sjednaná ve smlouvě se rozdělí na část odpovídající odpisům a druhá část hrazeného pachtu, která snižuje účet 479-*Jiné dlouhodobé závazky*.

V případech, kdy pacht je nižší než uplatňované odpisy, pachtýř k rozvahovému dni sníží dlouhodobý závazek (účet 479) o rozdíl mezi odpisy a hrazeným pachtovním do výnosů.

Při vracení propachtovaného obchodního závodu je nutné postupovat v souladu se smlouvou, zejména pokud vzniká rozdíl mezi účetní hodnotou vráceného majetku a dlouhodobým závazkem (pohledávkou u propachtovatele).

Příklad účetního provedení podle zadání – Účtování u pachtýře

Smlouva o pachtu uzavřena na 2 roky.

Roční pacht: 200

• *z toho odpis 100*

Pořizovací cena propachtovaného majetku u propachtovatele: 1 000

• *z toho oprávky (-) 200*

Text	Částka	MD	Dal
Účtování v prvním roce			
1. Pacht obchodního závodu			
a) pořizovací cena	1 000	01, 02, 03	
b) oprávky	200		08.
c) závazek z pachtu	800		479
2. Odpis propachtovaného majetku	100	551	07, 08
3. Vyúčtování pachtovného			
a) pachtovné bez odpisu	100	518	221
b) odpis – snížení závazku	100	479	221

Účtování v druhém roce

4. Odpis propachtovaného majetku	100	551	07, 08
5. Vyúčtování pachtovného			
a) pachtovné bez odpisu	100	518	221
b) odpis – snížení závazku	100	479	221
6. Vrácení propachtovaného majetku			
a) vyúčtování oprávek	400	07, 08	
b) snížení závazku	600	479	
c) vyřazení majetku	1 000		01, 02, 03

6.8 Vklady pohledávek do dceřiné společnosti

Vkladatel

V případě, že vkladatel vkládá pohledávku do dceřiné společnosti a pokračuje ve své činnosti, účetní hodnota vložené pohledávky přechází do hodnoty cenného papíru či vkladu.

Příjemce vkladu

Příjemce vložené pohledávky vyúčtuje pohledávku na příslušný pohledávkový účet v ocenění podle znaleckého posudku (např. ocenění vkládaného majetku), které může být odlišné od účetní hodnoty pohledávky vkladatele.

Z daňového hlediska:

- ▶ pohledávky nabyté obchodní společností nebo družstvem na základě vkladu (§ 25 odst. 1 písm. zc) zákona o daních z příjmů), při kterém se vkladatel neruší a pokračuje v činnosti, není možné odpisovat a vytvářet daňové opravné položky podle zákona o rezervách, s výjimkou pohledávek nabytých při přeměně společnosti (viz § 24 odst. 9 zákona o daních z příjmů),
- ▶ u pohledávek nabytých při přeměně může nástupnická společnost pokračovat v tvorbě opravných položek u předávající (zanikající nebo rozdělovaná) společnosti, za stejných podmínek a v rozsahu, v jakém souvisí s částí obchodního majetku, který přechází na nástupnickou společnost (viz § 4 odst. 1 zákona o rezervách).

Příklad

Obchodní společnost vložila pohledávku v jmenovité hodnotě 1 000, ke které byla vytvořena zákonná opravná položka ve výši 500, do dceřiné akciové společnosti. Vklad byl uznán ve výši 500.

Účtování u vkladatele

Text	Částka	MD	Dal
Počáteční stav pohledávky	1 000	311	
Počáteční stav opravné položky	500		391
1. Vklad pohledávky do a. s.			
a) pohledávka	1 000		311
b) opravná položka	500	391	
c) pořizovací cena (akcie)	500	061	

7.2 Časové rozlišení nákladů a výnosů

7.2.1 Obecná část

Správné vykázání hospodářského výsledku účetní jednotky za sledované účetní období předpokládá zahrnout do něho všechny náklady a výnosy, které do něj hospodářsky patří, i když z různých důvodů nebyly v běžném účetním období zúčtovány. Naopak je třeba z nákladů a z výnosů vyloučit položky, které sice byly v běžném účetním období zúčtovány, avšak týkají se příštích účetních období. Tato úprava nákladů a výnosů se účtuje prostřednictvím účtů časového rozlišení, dalších přechodných účtů a rezerv.

AKTIVA	PASIVA
Náklady příštích období	Výdaje příštích období
Příjmy příštích období	Výnosy příštích období
x	Rezervy

Účty časového rozlišení a rezervy stojí z pohledu rozvahy v páru (aktivní, pasivní). Výjimku tvoří rezervy, které nemají v aktivech protipoložku, v souladu s dodržováním zásady opatrnosti.

7.2.2 Časové rozlišení nákladů a výnosů

Časovým rozlišením rozumíme účetní případy účtované na účtech 381 až 385, na kterých se časově rozlišují náklady a výnosy v souvislosti s konkrétním titulem, **u kterých je znám:**

- účel (titul) vynaložené částky,
- částka,
- období, ke kterému se částka vztahuje.

Uvedené tři podmínky musí být splněny současně. Časově nelze rozlišovat pokuty, penále, manka a škody.

Časového rozlišení není nutné používat v případech:

- kdy se jedná o nevýznamné částky a jejich ponecháním v nákladech nebo výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování hospodářského výsledku,
- jde-li o pravidelně se opakující výdaje, popř. příjmy.

***Pozn.:** Podle § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů se při zjištění daňového základu vychází z hospodářského výsledku zjištěného v účetnictví a podle § 23 odst. 1 tohoto zákona je nutné respektovat věcnou a časovou souvislost se zdaňovacím obdobím. V souvislosti s § 23 odst. 1 a odst. 2 zákona o daních z příjmů se jevílo účetní ustanovení ohledně časového rozlišení příliš obecné, a proto v Pokynu GŘ D-22 „K jednotnému postupu při uplatňování některých*

Příklad účetního provedení uzavírání účetních knih

Text	MD	Dal
1. Uzavření rozvahových účtů		
a) aktivních	702	tř. 0, 1, 2, 3
b) pasivních	tř. 2, 3, 4	702
2. Uzavření výsledkových účtů		
a) nákladových	710	tř. 5
b) výnosových	tř. 6	710
3. Převod rozdílu (hospodářského výsledku)		
a) zisk	710	702
b) ztráta	702	710

Příklad účetního provedení otevírání účetních knih

Text	MD	Dal
1. Otevření rozvahových účtů		
a) aktivních	tř. 0, 1, 2, 3	701
b) pasivních	701	tř. 2, 3, 4
c) převod hospodářského výsledku		
• zisk k rozdělení	701	431
• ztráta	431	701

Účetní rozvrh:

701–Počáteční účet rozvažný

702–Konečný účet rozvažný

710–Účet zisků a ztrát

2. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

2.1 Vymezení účetní závěrky, druhy účetních závěrek a rozvahový den

Účetní závěrka je klíčovým a vrcholovým dokumentem, kterým vrcholí účetní práce v účetní jednotce za celé účetní období. Účetní závěrka musí poskytnout uživateli, tj. státu (daňové orgány), akcionářům, resp. společníkům, bankám, burzám, věřitelům a veřejnosti širokou škálu informací o majetkové, finanční a důchodové situaci účetní jednotky. Účetní závěrka musí vytvořit komplexní a plastický obraz o účetní jednotce a jejím hospodaření v právě minulém účetním období.

Obsah položek aktuálních výkazů (rozvaha v plném rozsahu) v platném znění pro rok 2019 navazuje na vzorový účtový rozvrh uvedený v části II kapitola 2.2 této publikace.

Příloha č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.

NÁVRH FORMULÁŘE 2019

Rozvaha (balance)

v plném rozsahu

k 31. 12. 2019

(v celých tis. Kč)

IČ:

Název, sídlo, právní forma, předmět podnikání
účetní jednotky

.....
.....
.....
.....

Název položky				Období			minulé
				běžné			
				brutto	korekce	netto	
				AKTIVA CELKEM			
A.				Pohledávky za upsaný základní kapitál	353		
B.				Stálá aktiva			
B.I.				Dlouhodobý nehmotný majetek			
B. I.	1.			Nehmotné výsledky vývoje	012	072, 091AU	
	2.			Ocenitelná práva	B.I.2.1+B.I.2.2		
	2.	1.		Software	013	073, 091AU	
	2.	2.		Ostatní ocenitelná práva	014	074, 091AU	
	3.			Goodwill	(+/-)017	(-/+)077, 091AU	
	4.			Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	019,	079,091AU	
	5.			Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek			
	5.	1.		Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	051	091AU	
	5.	2.		Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	041	091AU	
B.II.				Dlouhodobý hmotný majetek			
B.II.	1.			Pozemky a stavby			
	1.	1.		Pozemky	031	092AU	
	1.	2.		Stavby	021	081, 092AU	

4.3 Metody vykazování peněžních toků z provozní činnosti

Účetní jednotka může na základě vlastního uvážení zvolit buď přímou metodu sestavení přehledu o peněžních tocích (cash flow), nebo nepřímou metodu.

Přímá metoda

Při užití přímé metody jsou vykázány hlavní skupiny peněžních příjmů a peněžních výdajů provozní činnosti, **při jejichž vykazání se vychází** buď:

- a) z kódování a třídění účetních případů, které se týkají pohybu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, do předem stanovených skupin příjmů a výdajů týkajících se provozní činnosti, nebo

***Pozn.:** Tento postup je srovnatelný s postupem v peněžním deníku v průběhu účetního období v daňové evidenci, u kterého se třídí jednotlivé peněžní příjmy a výdaje z daňového hlediska – samostatné sloupce pro daňově uznávané a neuznávané příjmy a výdaje.*

- b) ze skupin položek nákladů a výnosů za provozní činnosti ve výkazu zisku a ztráty, které se upravují o:

- změnu stavu materiálu a zboží,
- změnu stavu pohledávek a závazků z provozní činnosti,
- změnu stavu krátkodobého finančního majetku nezahrnutého do peněžních ekvivalentů,
- změnu stavu položek přechodných účtů, např. časového rozlišení,
- další nepeněžní náklady a výnosy, např. náklady na tvorbu rezerv a opravných položek,
- položky náležející do finanční nebo investiční činnosti.

Specifické položky úroků a dividend, resp. podílů na zisku a plateb daní z příjmů včetně záloh na tyto daně jsou vykázány předepsaným způsobem v samostatných položkách obvykle v rámci provozní činnosti, v některých případech však je možné je vykázat i v investiční nebo finanční činnosti.

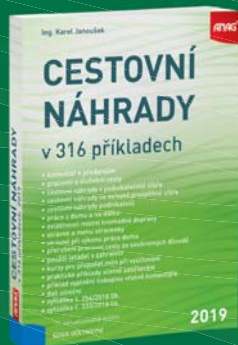
Nepřímá metoda sestavení přehledu o peněžních tocích za provozní činnost

Vykazání peněžních toků za provozní činnosti nepřímou metodou **je založeno na úpravě hospodářského výsledku o:**

- a) nepeněžní operace, tj. účetní případy ovlivňující výši zisku nebo ztráty bez dopadu do peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, např. odpisy, tvorba a čerpání rezerv a opravných položek a některé další,
- b) změny stavu zásob,
- c) pohledávky a závazky, eventuálně krátkodobý finanční majetek,
- d) položky náležející do finanční nebo investiční činnosti, např. zisk nebo ztráta z prodeje dlouhodobého majetku.



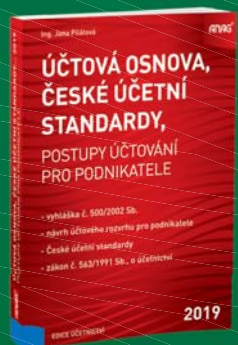
**MĚSÍČNÍK
MZDOVÁ ÚČETNÍ**



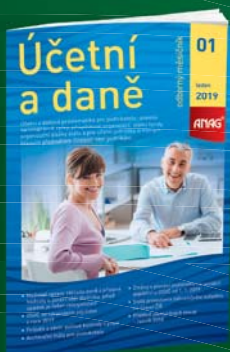
**EDICE
ÚČETNICTVÍ**



**DVOUMĚSÍČNÍK
PRAKTICKÁ PERSONALISTIKA**



**EDICE
ÚČETNICTVÍ**



**MĚSÍČNÍK
ÚČETNÍ A DANĚ**



**EDICE
ÚČETNICTVÍ**