

ÚČETNÍ SOUVZTAŽNOSTI PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ



Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů

Jiří Strouhal

ÚČETNÍ SOUVZTAŽNOSTI PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ

Vzor citace: STROUHAL, J. *Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů*.
Wolters Kluwer ČR, a. s., Praha: 2016, s. 280.

KATALOGIZACE V KNIZE - NÁRODNÍ KNIHOVNA ČR

Strouhal, Jiří

Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů / Jiří Strouhal. -- 1. vydání. -- Praha :
Wolters Kluwer ČR, a.s., 2016. -- 280 stran
ISBN 978-80-7552-268-9

657 * (437.3)

- účetnictví -- Česko
- příručky

657 - Účetnictví [4]

Právní stav publikace k 1. 1. 2016.

© Jiří Strouhal, 2016

ISBN: 978-80-7552-268-9 (brož.)

ISBN: 978-80-7552-270-2 (pdf)

ISBN: 978-80-7552-269-6 (mobi)

Obsah

Seznam zkratk.....	IX
Předmluva.....	XI
O autorovi.....	XIII

1 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA PROBLEMATIKY..... 1

1.1 Zákon o účetnictví	1
1.2 Struktura účetních výkazů dle vyhlášky 500.....	9
1.2.1 Rozvaha.....	9
1.2.2 Výkaz zisku a ztráty	13
1.2.3 Příloha	16
1.2.4 Přehled o peněžních tocích.....	18
1.2.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu	19

2 ÚČTOVÁ TŘÍDA 0 – DLOUHODOBÝ MAJETEK..... 20

2.1 Účtová skupina 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek.....	20
2.2 Účtová skupina 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný.....	25
2.3 Účtová skupina 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.....	32
2.4 Účtová skupina 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.....	35
2.5 Účtová skupina 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek.....	38
2.6 Účtová skupina 06 – Dlouhodobý finanční majetek.....	40
2.7 Účtová skupina 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku.....	48
2.8 Účtová skupina 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.....	52
2.9 Účtová skupina 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku.....	60

3 ÚČTOVÁ TŘÍDA 1 – ZÁSoby..... 65

3.1 Účtová skupina 11 – Materiál	65
3.2 Účtová skupina 12 – Zásoby vlastní činnosti	70
3.3 Účtová skupina 13 – Zboží.....	74
3.4 Účtová skupina 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby	81
3.5 Účtová skupina 19 – Opravné položky k zásobám	83

4	ÚČTOVÁ TŘÍDA 2 – KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY	88
4.1	Účtová skupina 21 – Peněžní prostředky v pokladně	88
4.2	Účtová skupina 22 – Peněžní prostředky na účtech.....	92
4.3	Účtová skupina 23 – Krátkodobé úvěry	96
4.4	Účtová skupina 24 – Krátkodobé finanční výpomoci.....	98
4.5	Účtová skupina 25 – Krátkodobý finanční majetek.....	100
4.6	Účtová skupina 26 – Převody mezi finančními účty.....	107
4.7	Účtová skupina 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku.....	108

5	ÚČTOVÁ TŘÍDA 3 – ZÚČTOVACÍ VZTAHY	110
5.1	Účtová skupina 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)	110
5.2	Účtová skupina 32 – Závazky (krátkodobé)	116
5.3	Účtová skupina 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi	120
5.4	Účtová skupina 34 – Zúčtování daní a dotací.....	123
5.5	Účtová skupina 35 – Pohledávky za společníky.....	128
5.6	Účtová skupina 36 – Závazky ke společníkům.....	132
5.7	Účtová skupina 37 – Jiné pohledávky a závazky.....	137
5.8	Účtová skupina 38 – Přejícné účty aktiv a pasiv.....	144
5.9	Účtová skupina 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování.....	148

6	ÚČTOVÁ TŘÍDA 4 – KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY	152
6.1	Účtová skupina 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy.....	152
6.2	Účtová skupina 42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření.....	158
6.3	Účtová skupina 43 – Výsledek hospodaření.....	161
6.4	Účtová skupina 45 – Rezervy.....	163
6.5	Účtová skupina 46 – Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím	170
6.6	Účtová skupina 47 – Dlouhodobé závazky.....	172
6.7	Účtová skupina 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka.....	177
6.8	Účtová skupina 49 – Individuální podnikatel.....	179

7	ÚČTOVÁ TŘÍDA 5 – NÁKLADY	181
7.1	Účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy.....	181
7.2	Účtová skupina 51 – Služby.....	183
7.3	Účtová skupina 52 – Osobní náklady.....	186
7.4	Účtová skupina 53 – Daně a poplatky	188

7.5	Účtová skupina 54 – Jiné provozní náklady	190
7.6	Účtová skupina 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	194
7.7	Účtová skupina 56 – Finanční náklady.....	198
7.8	Účtová skupina 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti	202
7.9	Účtová skupina 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	203
7.10	Účtová skupina 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů	207

8 ÚČTOVÁ TŘÍDA 6 – VÝNOSY

8.1	Účtová skupina 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží.....	211
8.2	Účtová skupina 64 – Jiné provozní výnosy	213
8.3	Účtová skupina 66 – Finanční výnosy.....	215
8.4	Účtová skupina 69 – Převodové účty	219

9 ÚČTOVÁ TŘÍDA 7 – ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

9.1	Účtová skupina 70 – Účty rozvahné	221
9.2	Účtová skupina 71 – Účet zisků a ztrát	223
9.3	Účtové skupiny 75 až 79 – Podrozvahové účty	224

10 KOMPLEXNÍ PŘÍKLAD

10.1	Rozvaha	232
10.2	Výkaz zisku a ztráty	234
10.3	Příloha k účetní závěrce	236
10.4	Přehled o peněžních tocích	247
10.5	Přehled o změnách vlastního kapitálu	250

Příloha – Typový účtový rozvrh.....	251
-------------------------------------	-----

Seznam zkratek

Seznam zkratek některých použitých právních předpisů

(Všechny citované právní předpisy jsou uváděny ve znění pozdějších předpisů, pokud není výslovně v textu uvedeno jinak.)

ČÚS	České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
NOZ	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
pokyn D-6	pokyn GFŘ č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
Vyhláška 500	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
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZOK	zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)
ZoR	zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
ZU	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Seznam ostatních použitých pojmů a zkratek

ČNB	Česká národní banka
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DIČ	daňové identifikační číslo
DDB	odpisová technika dvojnásobku (<i>Double Declining Balance</i>)
DFM	dlouhodobý finanční majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
FAP	faktura přijatá

FAV	faktura vydaná
IČO	identifikační číslo osoby
IFRS	International Financial Reporting Standards
k. s.	komanditní společnost
KFM	krátkodobý finanční majetek
ODP	odložená daňová pohledávka
ODZ	odložený daňový závazek
OP	opravné položky
PPD	příjmový pokladní doklad
PŘE	převodka
PŘÍ	příjemka
SYD	odpisová technika součtu číslic let (<i>Sum of the Years' Digits</i>)
v. o. s.	veřejná obchodní společnost
VBÚ	výpis z běžného účtu
VHSŘ	výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
VPD	výdajový pokladní doklad
VÚD	vnitřní účetní doklad
VÚÚ	výpis z úvěrového účtu
VÝD	výdejka
ZC	zůstatková cena
ZD	základ daně
ZVL	zúčtovací a výplatní listina

Předmluva

Vážení přátelé,

dostává se Vám do ruky kniha, která se věnuje problematice účetních souvztažností k jednotlivým účtům typového účtového rozvrhu.

Kniha začíná teoretickým úvodem determinujícím aktuálně platnou účetní legislativu v České republice. Následující pasáže se již věnují samotným účtům, kde jsou zmíněny možné účetní souvztažnosti a zároveň jsou nastíněny jak typické chyby, tak zároveň vazby na účetní výkazy a daňové dopady.

Závěrečná část textu je věnována souhrnnému příkladu, který je dotažen do jednotlivých výkazů včetně komplexně pojaté přílohy.

Věřím, že se Vám tak tato kniha stane užitečnou nápovědou ve Vaší každodenní účetní praxi.

V Praze dne 21. 3. 2016

autor

O autorovi

Prof. Ing. Jiří Strouhal, Ph.D. (* 1980) – působí na Katedře strategie Vysoké školy ekonomické v Praze a dále na Katedře financí a účetnictví Škoda Auto Vysoké školy v Mladé Boleslavi. Odborně se zaměřuje na vliv účetního výkaznictví na finanční výkonnost obchodních korporací a na oblast oceňování finančních aktiv. Kromě přednášek na vysoké škole se věnuje lektorování kursů pro odbornou veřejnost (účetnictví, finance) a dále consultingu (účetní výkaznictví, deriváty). Od roku 2011 je prezidentem Asociace profesních účetních České republiky, z. s.

Je autorem či spoluautorem více než třicítky prakticky orientovaných odborných knih (např. v rámci řady MERITUM), jakož i článků jednak v odborných praktických, ale i vědeckých časopisech.

V první části této publikace se zaměříme na vymezení základních problémových oblastí na bázi aktuálně platné české účetní legislativy.

1.1 Zákon o účetnictví

Ustanovení § 1 odst. 2 ZU definuje, kdo je podle české legislativy účetní jednotkou. Jedná se o:

- právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- organizační složky státu,
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány ve veřejném rejstříku,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou uvedenou ve všech ostatních bodech,
- ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,
- svěřenské fondy podle NOZ,
- fondy obhospodařované penzijní společností podle zákona č. 426/2011 Sb., o důchodovém spoření, ve znění pozdějších předpisů, a podle zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření,
- investiční fondy bez právní osobnosti podle zákona č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, nebo
- ty, kterým povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu.

Od roku 2016 můžeme dle ZU účetní jednotky kategorizovat do následujících skupin:

- mikro účetní jednotky,
- malé účetní jednotky,
- střední účetní jednotky,
- velké účetní jednotky a
- tzv. subjekty veřejného zájmu.

Začněme netradičně od konce, které účetní jednotky spadají do kategorie subjektů veřejného zájmu. Jedná se o:

- účetní jednotky uvedené v § 1a odst. 1 ZU,
- banky,
- spořitelni či úvěrní družstva,
- pojišťovny či zajišťovny,
- penzijní společnosti a
- zdravotní pojišťovny.

Jakým způsobem klasifikovat účetní jednotku jako mikro, malou, střední nebo velkou napoví následující klasifikační tabulka. Platí přitom, že aby účetní jednotka byla v dané kategorii klasifikována, potom může ve dvou po sobě jdoucích obdobích překročit maximálně jedno z kritérií.

	Aktiva celkem (netto)	Čistý obrat	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců
Mikro	9 000 000 Kč	18 000 000 Kč	10
Malá	100 000 000 Kč	200 000 000 Kč	50
Střední	500 000 000 Kč	1 000 000 000 Kč	250
Velká	všechny ostatní účetní jednotky a dále subjekty veřejného zájmu a vybrané účetní jednotky		

Pokud však účetní jednotka ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích překročí či přestane překračovat dvě limitní hodnoty své kategorie, potom od počátku období následujícího bude přeřazena do nové kategorie, do níž v souladu s výše uvedenými hodnotami nově náleží.

Na klasifikaci účetních jednotek je vázán rovněž rozsah **účetní závěrky**. Tou dle ZU rozumíme nedílný celek tvořený následující pěticí:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty (druhovému či účelovému členění nákladů),
- příloha vysvětlující a doplňující vybrané informace,
- přehled o peněžních tocích a
- přehled o změnách vlastního kapitálu.

Platí přitom, že malé a mikro účetní jednotky sestavují pouze rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Vybrané účetní jednotky sestavují navíc přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu pouze tehdy, podléhají-li statutárnímu auditu. Střední a velké účetní jednotky sestavují veškeré účetní výkazy. Zajímavou výjimkou je fakt, že banky, spořitelny či úvěrní družstva, pojišťovny, zajišťovny a penzijní společnosti nemusí připravovat přehled o peněžních tocích.

Vzhledem k možným sankcím nelze podceňovat problematiku **zveřejňování**. Jedná-li se o účetní jednotky, které jsou zapsány ve veřejném rejstříku, potom jsou povinny zveřejňovat účetní závěrku (případně i výroční zprávu) v rozsahu, v jakém byla sestavena, a to jejím uložení do sbírky listin. Zajímavou výjimkou po neauditované malé a mikro účetní jednotky je fakt, že nemusí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty.

Termín pro zveřejnění je do 30 dnů po schválení zauditované účetní závěrky nejvyšším orgánem účetní jednotky, ale ne později než do 12 měsíců od rozvahového dne, za nějž byla tato závěrka sestavena. Pro účetní jednotky nepodléhající statutárnímu auditu platí právě termín ne pozdější než do 12 měsíců od rozvahového dne, za nějž byla závěrka sestavena.

Pro potřeby této publikace je významná **dokladovost**. Účetní doklady členíme do následujících dvou základních skupin:

- interní (vnitřní) účetní doklady,
- externí (vnější) účetní doklady.

Interními doklady rozumíme takové, jež vyplývají z činností uvnitř účetní jednotky. Je to např. výdejka materiálu ze skladu, příjemka, zúčtovací a výplatní listina, doklady o odpisech dlouhodobého majetku, doklady o tvorbě opravných položek, doklady o proučtování inventarizačních rozdílů, doklady o pracovních cestách a další.

Naproti tomu **externí doklady** vyplývají ze vztahu účetní jednotky k jiným subjektům. Jsou to např. přijaté a vydané faktury, příjmové a výdajové pokladní doklady, bankovní výpisy, nájemní smlouvy atp.

Označení	Doklad	Použití	Interní/Externí
PPD	Příjmový pokladní doklad	příjem peněz do pokladny	E
VPD	Výdajový pokladní doklad	výběr peněz z pokladny	E
FAP	Faktura přijatá	přijetí faktury od dodavatele	E
FAV	Faktura vydaná	zaslání faktury odběrateli (fakturace výkonů)	E
VBÚ	Výpis z běžného účtu	platby z/na BÚ	E
VÚÚ	Výpis z úvěrového účtu	přijetí/splátka úvěru	E

Označení	Doklad	Použití	Interní/Externí
PŘÍ	Příjemka	převzetí zásob na sklad	I
VÝD	Výdejka	vyskladnění materiálu do výroby, vyskladnění hotových výrobků, vyskladnění prodaného zboží	I
PŘE	Převodka	převod nedokončené výroby na sklad hotových výrobků, převod zásob mezi sklady	I
ZVL	Zúčtovací a výplatní listina	měsíční zúčtování mezd	I
VÚD	Vnitřní účetní doklad	např.: <ul style="list-style-type: none"> • zařazení dlouhodobého majetku do užívání, • vyřazení dlouhodobého majetku z evidence, • doklad o zaúčtování odpisů, • doklad o proučtování inventarizačních rozdílů, • vyúčtování služební cesty zaměstnance účetní jednotky atp. 	I

Dále můžeme členit účetní doklady podle počtu účetních případů, kterých se týkají, na doklady:

- jednotlivé, které jsou spojeny pouze s jedním jediným účetním případem, a
- sběrné, které kumulují účetní případy stejného typu za určité účetní období (např. souhrnná výdejka materiálu).

Účetní doklady v souladu se ZU musí obsahovat:

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

Daňové doklady musí v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, obsahovat:

- označení osoby, která uskutečňuje plnění,
- daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění,

- označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
- daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
 - netřeba, není-li DIČ přiděleno,
- evidenční číslo daňového dokladu,
- rozsah a předmět plnění,
- den vystavení daňového dokladu,
- den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, pakliže před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění, liší-li se ode dne vystavení daňového dokladu,
- jednotkovou cenu bez daně a slevu, pokud není obsažena v jednotkové ceně,
 - netřeba, vznikla-li povinnost přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění ke dni přijetí úplaty,
- základ daně,
- sazbu daně,
 - netřeba, jedná-li se o plnění osvobozené od daně, nebo je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečнено,
- výši daně (v Kč),
 - netřeba, jedná-li se o plnění osvobozené od daně, nebo je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečнено.

Dále nesmíme opomenout pravidla pro **úschovu** účetních záznamů:

- účetní závěrka a výroční zpráva po dobu 10 let počínaje koncem účetního období, jehož se týkají,
- účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtový rozvrh, přehledy po dobu 5 let počínaje koncem účetního období, jehož se týkají,
- účetní záznamy, jimiž účetní jednotky dokládají vedení účetnictví, po dobu 5 let počínaje koncem účetního období, jehož se týkají.

Na závěr této pasáže se budeme věnovat klíčové problematice oceňování majetku a dluhů. V souladu s legislativou je třeba tyto ocenit nejprve k datu uskutečnění účetního případu a dále pak k rozvahovému dni.

V případě, že se jedná o aktiva či dluhy, která jsou denominována v cizí měně, potom je třeba provést přepočtení na české koruny. V průběhu roku lze použít buď aktuální denní kurs, nebo tzv. pevný kurs stanovený účetní jednotkou. K rozvahovému dni je třeba provést vždy přepočtení prostřednictvím kursu centrální banky, tedy ČNB.

Při prvotním ocenění lze využít následující oceňovací báze:

- **pořizovací cena** – cena, za niž bylo aktivum pořízeno, zvýšená o vedlejší pořizovací náklady s pořízením spojené,
 - pro nakupovaný majetek;

- **reprodukční pořizovací cena** – cena, za niž by bylo aktivum pořízeno v době, kdy se o něm účtuje,
 - pro bezúplatně nabytý majetek,
 - pro majetek vyrobený vlastní činností za situace, kdy nelze spolehlivě určit jeho vlastní náklady;
- **vlastní náklady** – veškeré přímé náklady vynaložené na výrobu či jinou činnost a dále část nepřímých nákladů, která je s danou výrobou či jinou činností spojena,
 - pro majetek vyrobený vlastní činností;
- **jmenovitá hodnota** – nominále,
 - pro ostatní aktiva či dluhy.

K rozvahovému dni lze využít následující oceňovací báze:

- **pořizovací/reprodukční pořizovací cena/vlastní náklady**
 - pro neodpisovaný dlouhodobý nehmotný či hmotný majetek, který není znehodnocen,
 - pro zásoby, které nejsou znehodnoceny;
- **jmenovitá hodnota**
 - pro pohledávky, které nejsou znehodnoceny,
 - pro peněžní prostředky,
 - pro základní kapitál,
 - pro dluhy;
- **zůstatková cena**
 - pro odpisovaný dlouhodobý nehmotný či hmotný majetek, který není znehodnocen;
- **čistá realizovatelná hodnota (tzv. metoda nižší z hodnot)**
 - pro dočasně znehodnocená aktiva, kdy je jejich původní ocenění v účetnictví vyšší, než je jejich tržní ocenění na bázi čisté realizovatelné hodnoty;
- **ocenění v ekvivalenci**
 - pro akcie a podíly s podstatným nebo rozhodujícím vlivem;
- **reálná hodnota s dopadem do fondu z přecenění**
 - pro minoritní akcie a podíly,
 - pro realizovatelné dluhopisy,
 - pro zajišťovací nástroje v případě zajištění peněžních toků či zajištění čisté cizoměnové investice;
- **reálná hodnota s dopadem do výsledku hospodaření**
 - pro akcie či dluhopisy k obchodování,
 - pro deriváty k obchodování,
 - pro zajišťovací nástroje v případě zajištění reálné hodnoty.

Čistou realizovatelnou hodnotou rozumíme cenu, za niž by bylo možné dané aktivum prodat, sníženou o případné náklady s prodejem spojené.

Reálnou hodnotou v souladu se ZU rozumíme:

- tržní hodnotu, případně tržní hodnotu odvozenou z tržní hodnoty jednotlivých složek aktiv a pasiv,
- hodnotu vyplývající z obecně uznávaných oceňovacích modelů, pokud tyto představují přijatelný odhad tržní hodnoty,
- ocenění kvalifikovaným odhadem či posudkem znalce, které poskytnou přiměřené přiblížení se k tržní hodnotě.

Pokud nelze reálnou hodnotu objektivně stanovit, potom účetní jednotka použije původní ocenění.

Pro mikro účetní jednotky s aktivitami nefinanční povahy platí výjimka, že majetek a dluhy na reálnou hodnotu přeceňovat nemusí.

PŘÍKLAD 1 *Ocenění majetku a dluhů*

Před zachycením výsledků inventarizace účetní jednotka evidovala následující položky:

	Brutto	Korekce	Netto
Pozemky	5 800	800	5 000
Stavby	12 000	7 000	5 000
Hmotné movité věci	6 500	4 800	1 700
Podíl (40 %)	8 000	0	8 000
Zásoby	3 500	500	3 000
Pohledávky	18 200	3 200	15 000
Akcie k obchodování	2 000	0	2 000

Inventarizací byly zjištěny následující skutečnosti:

- *reálná hodnota pozemku činí 6 000,*
- *reálná hodnota staveb činí 5 500,*
- *reálná hodnota hmotných movitých věcí činí 1 500,*
- *vlastní kapitál přidružené firmy činí 18 000,*
- *manko na zásobách činí 200, čistá realizovatelná hodnota zásob činí 3 100,*
- *pohledávka ve výši 3 200, na niž byla tvořena opravná položka, byla odepsána,*
- *reálná hodnota akcií k obchodování činí 2 500.*

Stanovte výsledek hospodaření z daných transakcí:

Op.	Text	Částka	MD	D
1.	Zrušení opravné položky k pozemku	800	092	556
2.	Tvorba opravné položky k hmotným movitým věcem	200	556	092

ÚČETNÍ SOUVZTAŽNOSTI PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ

Op.	Text	Částka	MD	D
3.	Přecenění podílu 18 000 x 0,4 = 7 200	800	414	062OR
4.	Manko na zásobách Rozpuštění části opravné položky	200 300	549 19x	1xx 557
5.	Odpis pohledávky Zrušení opravné položky	3 200 3 200	546 391	311 559
6.	Přecenění akcií k obchodování	500	251	664

	Brutto	Korekce	Netto
Pozemky	5 800	0	5 800
Stavby	12 000	7 000	5 000
Hmotné movité věci	6 500	5 000	1 500
Podíl (40 %)	7 200	0	7 200
Zásoby	3 300	200	3 100
Pohledávky	15 000	0	15 000
Akcie k obchodování	2 500	0	2 500

Opravná položka k dlouhodobému majetku	-600
Opravná položka k zásobám	-300
Opravná položka k pohledávkám	-3 200
Opravné položky celkem	-4 100
Jiné provozní náklady	3 400
Provozní výsledek hospodaření	700
Finanční výsledek hospodaření	500
Výsledek hospodaření	1 200

1.2 Struktura účetních výkazů dle vyhlášky 500

1.2.1 Rozvaha

V souladu s Přílohou 1 vyhlášky 500 je struktura rozvahy následující:

Položka aktiv	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál
B.	Dlouhodobý majetek
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek B.I.1. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje B.I.2. Ocenitelná práva <i>B.I.2.1. Software</i> <i>B.I.2.2. Ostatní ocenitelná práva</i> B.I.3. Goodwill B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek B.I.5. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek <i>B.I.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek</i> <i>B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek</i>
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek B.II.1. Pozemky a stavby <i>B.II.1.1. Pozemky</i> <i>B.II.1.2. Stavby</i> B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory B.II.3. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku B.II.4. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek <i>B.II.4.1. Pěstitelské celky trvalých porostů</i> <i>B.II.4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny</i> <i>B.II.4.3. Jiný dlouhodobý hmotný majetek</i> B.II.5. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek <i>B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek</i> <i>B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek</i>
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek B.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba B.III.2. Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba B.III.3. Podíly – podstatný vliv B.III.4. Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv B.III.5. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly B.III.6. Zápůjčky a úvěry – ostatní B.III.7. Ostatní dlouhodobý finanční majetek <i>B.III.7.1. Jiný dlouhodobý finanční majetek</i> <i>B.III.7.2. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek</i>

ÚČETNÍ SOUVZTAŽNOSTI PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ

C.	Oběžná aktiva
C.I.	Zásoby C.I.1. Materiál C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary C.I.3. Výrobky a zboží <i>C.I.3.1. Výrobky</i> <i>C.I.3.2. Zboží</i> C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny C.I.5. Poskytnuté zálohy na zásoby
C.II.	Pohledávky
C.II.1	Dlouhodobé pohledávky C.II.1.1. Pohledávky z obchodních vztahů C.II.1.2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba C.II.1.3. Pohledávky – podstatný vliv C.II.1.4. Odložená daňová pohledávka C.II.1.5. Pohledávky – ostatní <i>C.II.1.5.1. Pohledávky za společníky</i> <i>C.II.1.5.2. Dlouhodobé poskytnuté zálohy</i> <i>C.II.1.5.3. Dohadné účty aktivní</i> <i>C.II.1.5.4. Jiné pohledávky</i>
C.II.2	Krátkodobé pohledávky C.II.2.1. Pohledávky z obchodních vztahů C.II.2.2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba C.II.2.3. Pohledávky – podstatný vliv C.II.2.4. Pohledávky – ostatní <i>C.II.2.4.1. Pohledávky za společníky</i> <i>C.II.2.4.2. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění</i> <i>C.II.2.4.3. Stát – daňové pohledávky</i> <i>C.II.2.4.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy</i> <i>C.II.2.4.5. Dohadné účty aktivní</i> <i>C.II.2.4.6. Jiné pohledávky</i>
C.III.	Krátkodobý finanční majetek C.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba C.III.2. Ostatní krátkodobý finanční majetek
C.IV.	Peněžní prostředky C.IV.1. Peněžní prostředky v pokladně C.IV.2. Peněžní prostředky na účtech
D.	Časové rozlišení aktiv D.1. Náklady příštích období D.2. Komplexní náklady příštích období D.3. Příjmy příštích období

Položka pasiv	
A.	Vlastní kapitál
A.I.	Základní kapitál A.I.1. Základní kapitál A.I.2. Vlastní podíly (–) A.I.3. Změny základního kapitálu
A.II.	Ážio a kapitálové fondy A.II.1. Ážio A.II.2. Kapitálové fondy A.II.2.1. <i>Ostatní kapitálové fondy</i> A.II.2.2. <i>Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/–)</i> A.II.2.3. <i>Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/–)</i> A.II.2.4. <i>Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/–)</i> A.II.2.5. <i>Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/–)</i>
A.III.	Fondy ze zisku A.III.1. Ostatní rezervní fondy A.III.2. Statutární a ostatní fondy
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/–) A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let A.IV.2. Neuhrazená ztráta minulých let (–) A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/–)
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/–)
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (–)
B.+C.	Cizí zdroje
B.	Rezervy B.1. Rezerva na důchody a podobné závazky B.2. Rezerva na daň z příjmů B.3. Rezervy podle zvláštních právních předpisů B.4. Ostatní rezervy
C.	Závazky
C.I.	Dlouhodobé závazky C.I.1. Vydané dluhopisy C.I.1.1. <i>Vyměnitelné dluhopisy</i> C.I.1.2. <i>Ostatní dluhopisy</i> C.I.2. Závazky k úvěrovým institucím C.I.3. Dlouhodobé přijaté zálohy C.I.4. Závazky z obchodních vztahů C.I.5. Dlouhodobé směnky k úhradě C.I.6. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba C.I.7. Závazky – podstatný vliv C.I.8. Odložený daňový závazek C.I.9. Závazky – ostatní C.I.9.1. <i>Závazky ke společníkům</i> C.I.9.2. <i>Dohadné účty pasivní</i> C.I.9.3. <i>Jiné závazky</i>

C.II.	Krátkodobé závazky C.II.1. Vydané dluhopisy <i>C.II.1.1. Vyměnitelné dluhopisy</i> <i>C.II.1.2. Ostatní dluhopisy</i> C.II.2. Závazky k úvěrovým institucím C.II.3. Krátkodobé přijaté zálohy C.II.4. Závazky z obchodních vztahů C.II.5. Krátkodobé směnky k úhradě C.II.6. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba C.II.7. Závazky – podstatný vliv C.II.8. Závazky ostatní <i>C.II.8.1. Závazky ke společníkům</i> <i>C.II.8.2. Krátkodobé finanční výpomoci</i> <i>C.II.8.3. Závazky k zaměstnancům</i> <i>C.II.8.4. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění</i> <i>C.II.8.5. Stát – daňové závazky a dotace</i> <i>C.II.8.6. Dohadné účty pasivní</i> <i>C.II.8.7. Jiné závazky</i>
D.	Časové rozlišení pasiv D.1. Výdaje příštích období D.2. Výnosy příštích období

V případě, že se jedná o neauditovanou malou účetní jednotku, potom platí následující struktura:

Položka aktiv	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál
B.	Dlouhodobý majetek
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek
C.	Oběžná aktiva
C.I.	Zásoby
C.II.	Pohledávky
C.II.1	Dlouhodobé pohledávky
C.II.2	Krátkodobé pohledávky
C.III.	Krátkodobý finanční majetek
C.IV.	Peněžní prostředky
D.	Časové rozlišení aktiv
Položka pasiv	
A.	Vlastní kapitál
A.I.	Základní kapitál
A.II.	Ážio a kapitálové fondy
A.III.	Fondy ze zisku

A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)
B.+C.	Cizí zdroje
B.	Rezervy
C.	Závazky
C.I.	Dlouhodobé závazky
C.II.	Krátkodobé závazky
D.	Časové rozlišení pasiv

Pro neauditované mikro účetní jednotky je struktura ještě jednodušší:

Položka aktiv	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál
B.	Dlouhodobý majetek
C.	Oběžná aktiva
D.	Časové rozlišení aktiv
Položka pasiv	
A.	Vlastní kapitál
B.+C.	Cizí zdroje
B.	Rezervy
C.	Závazky
D.	Časové rozlišení pasiv

1.2.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty je možné sestavovat v druhovém členění provozních nákladů (viz Příloha 2 vyhlášky 500) nebo v účelovém členění nákladů (viz Příloha 3 vyhlášky 500).

Struktura výkazu zisku a ztráty při druhovém členění nákladů je následující:

Položka	
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb
II.	Tržby za prodej zboží
A.	Výkonová spotřeba A.1. Náklady vynaložené na prodané zboží A.2. Spotřeba materiálu a energie A.3. Služby
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)
C.	Aktivace (-)

ÚČETNÍ SOUVZTAŽNOSTI PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ

D.	Osobní náklady D.1. Mzdové náklady D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady <i>D.2.1. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění</i> <i>D.2.2. Ostatní náklady</i>
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti E.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku <i>E.1.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé</i> <i>E.1.2. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné</i> E.2. Úpravy hodnot zásob E.3. Úpravy hodnot pohledávek
III.	Ostatní provozní výnosy III.1. Tržby z prodaného dlouhodobého majetku III.2. Tržby z prodaného materiálu III.3. Jiné provozní výnosy
F.	Ostatní provozní náklady F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu F.3. Daně a poplatky F.4. Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období F.5. Jiné provozní náklady
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly IV.1. Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba IV.2. Ostatní výnosy z podílů
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku V.1. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku – ovládaná nebo ovládající osoba V.2. Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy VI.1. Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba VI.2. Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti
J.	Nákladové úroky a podobné náklady J.1. Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba J.2. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady
VII.	Ostatní finanční výnosy
K.	Ostatní finanční náklady
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)
L.	Daň z příjmů L.1. Daň z příjmů splatná L.2. Daň z příjmů odložená

**.	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)
***.	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)
*.	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.

Je třeba mít na paměti, že od roku 2016 nejsou vykazovány mimořádné výnosy a mimořádné náklady a dále fakt, že položky změna stavu zásob a aktivace byly reklasifikovány z provozních výnosů do provozních nákladů.

Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu mohou sestavovat pouze takové účetní jednotky, které nejsou obchodní společností.

Podoba by pak byla následující:

Položka	
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb
II.	Tržby za prodej zboží
A.	Výkonová spotřeba
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)
C.	Aktivace (-)
D.	Osobní náklady
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti
III.	Ostatní provozní výnosy
F.	Ostatní provozní náklady
*.	Provozní výsledek hospodaření (+/-)
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti
J.	Nákladové úroky a podobné náklady
VII.	Ostatní finanční výnosy
K.	Ostatní finanční náklady
*.	Finanční výsledek hospodaření (+/-)
**.	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)
L.	Daň z příjmů
**.	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)
***.	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)
*.	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.

Struktura provozní části výkazu zisku a ztráty při účelovém členění nákladů je následující:

Položka	
I.	Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb
A.	Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)
*	Hrubý zisk nebo ztráta
B.	Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)
C.	Správní náklady (včetně úprav hodnot)
II.	Ostatní provozní výnosy
D.	Ostatní provozní náklady
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)

1.2.3 Příloha

Od roku 2016 jsou požadavky na zveřejnění informací v příloze mnohem detailnější a jsou odlišné v závislosti na typu účetní jednotky.

Pro veškeré účetní jednotky platí povinnost zveřejnit následující informace:

- informace dle § 18 odst. 3 ZU,
- informace o použitých účetních zásadách a metodách, a to zejména:
 - oceňování majetku a dluhů,
 - stanovení odpisů a opravných položek (nově terminologicky úprav hodnot majetku),
 - stanovení přepočtu cizoměnových transakcí,
 - stanovení reálné hodnoty majetku a dluhů,
- informace o použitém oceňovacím modelu pro stanovení reálné hodnoty,
- pohledávky a dluhy s dobou splatnosti delší než 5 let,
- pohledávky a dluhy, které jsou kryty věcnými zárukami,
- výše a povaha jednotlivých výnosů a nákladů, které jsou mimořádné svým objemem či původem,
- zálohy, závdavky, zápůjčky a úvěry poskytnuté členům orgánů účetní jednotky včetně uvedení úrokové sazby a hlavních podmínek,
- dluhy a podmíněné dluhy, které nejsou vykázány v rozvaze,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období.

Dále platí požadavek, aby mikro či malá neauditovaná účetní jednotka v příloze rovněž zveřejnila informace o nabytí vlastních akcií či vlastních podílů.

Informace, které musí dále zveřejňovat **mikro a malé** účetní jednotky, které podléhají statutárnímu auditu, jsou následující:

- u jednotlivých položek dlouhodobých aktiv:
 - zůstatky na počátku a konci účetního období, přírůstky a úbytky během účetního období,