

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH**  
**EKONOMICKÁ FAKULTA**

**Katedra účetnictví a financí**

---



**Studijní program: Ekonomika a management**  
**Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku**

**ÚČETNÍ UZÁVĚRKA A ZÁVĚRKA VE**  
**SPOLEČNOSTI S RUČENÍM OMEZENÝM**

**Vedoucí práce:**  
**Ing. Hana Čermáková, Ph.D.**

**Autor práce:**  
**Bc. Lucie Vránová**

---

**2007**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Účetní uzávěrka a závěrka ve společnosti s ručením omezeným“ vypracovala samostatně, na základě vlastních zjištění a materiálů uvedených v seznamu literatury.

.....

V Českých Budějovicích, dne 15. dubna 2007

Děkuji vedoucí diplomové práce paní Ing. Haně Čermákové, Ph.D. za odbornou pomoc a vedení při zpracovávání diplomové práce a společnosti Aqua-Invest Praha, spol. s r. o. za poskytnutí potřebného materiálu.

# Abstrakt

The aim of this master thesis is to describe the methods of conducting final accounts and final statement. The background of the theoretical part is mainly valid legislation and literature and expert articles in the press concerning accounting in general and the activities related to the end of the accounting period.

In the first part the obligatory methods and procedures are described. These procedures are essential in order to keep correctness and completeness of accounting and final accounts. It is mainly the legislation, description of preparatory works concerning closing the books, accounting of differences, determination of the income tax and setting up the final accounts.

In the second, application part, concrete methods used in a company are elaborated. It is possible to state that all the procedures concerning making of final statement are in compliance with described theoretical principles and actual legislation.

Accounting entity has a variety of methods of keeping accounts of its assets and obligations which influences the final statement. In the conclusion there is a summary of any serious mistakes or misdemeanors and recommendations of their solutions.

Keywords: accounting, final accounts, statement of finances.

# Obsah

|                                                                                  |    |
|----------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1 Úvod.....                                                                      | 1  |
| 2 Metodika práce .....                                                           | 3  |
| 3 Účetnictví – základní pojmy .....                                              | 4  |
| 3. 1 Význam účetnictví .....                                                     | 4  |
| 3. 2 Funkce účetnictví.....                                                      | 4  |
| 3. 3 Obecné zásady pro vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky.....       | 5  |
| 3. 4 Právní úprava a standardy účetnictví .....                                  | 7  |
| 3. 5 Harmonizace účetnictví .....                                                | 8  |
| 4 Účetní závěrka .....                                                           | 9  |
| 4. 1 Přípravné práce .....                                                       | 10 |
| 4. 1. 1 Inventarizace majetku a závazků, účtování inventarizačních rozdílů.....  | 11 |
| 4. 1. 2 Opravné položky .....                                                    | 15 |
| 4. 1. 3 Rezervy .....                                                            | 20 |
| 4. 1. 4 Dohadné položky aktivní a dohadné účty pasivní .....                     | 23 |
| 4. 1. 5 Časové rozlišení nákladů a výnosů.....                                   | 25 |
| 4. 1. 6 Kursové rozdíly.....                                                     | 28 |
| 4. 1. 7 Účtování reálných hodnot u majetku a závazků .....                       | 29 |
| 4. 1. 8 Účetní případy související se zásobami .....                             | 30 |
| 4. 1. 9 Účtování zůstatku účtu v účtové skupině 43 .....                         | 32 |
| 4. 1. 10 Odpisy.....                                                             | 32 |
| 4. 1. 11 Splatná daň z příjmů .....                                              | 34 |
| 4. 1. 12 Odložená daň z příjmů.....                                              | 37 |
| 4. 2 Uzavírání účetních knih neboli účetní uzávěrka.....                         | 39 |
| 4. 3 Účetní závěrka .....                                                        | 42 |
| 4. 3. 1 Druhy účetních závěrek .....                                             | 44 |
| 4. 3. 2 Závaznost sestavení účetní závěrky podle národních (českých) pravidel .. | 46 |
| 4. 3. 3 Výkazy účetní závěrky.....                                               | 47 |
| 4. 3. 3. 1 Rozvaha .....                                                         | 47 |
| 4. 3. 3. 2 Výkaz zisku a ztráty.....                                             | 48 |
| 4. 3. 3. 3 Příloha.....                                                          | 50 |
| 4. 3. 4 Přehled o peněžních tocích (cash flow) .....                             | 51 |
| 4. 3. 5 Přehled o změnách vlastního kapitálu .....                               | 52 |

|         |                                                        |    |
|---------|--------------------------------------------------------|----|
| 4 . 4   | Následné povinnosti související s účetní závěrkou..... | 53 |
| 4. 4. 1 | Povinnost ověření účetní závěrky auditorem.....        | 53 |
| 4. 4. 2 | Výroční zpráva.....                                    | 54 |
| 4. 4. 3 | Povinnost zveřejňování a způsob zveřejňování .....     | 54 |
| 4. 4. 4 | Podání daňového přiznání.....                          | 55 |
| 4. 5    | Konsolidovaná účetní závěrka .....                     | 55 |
| 4. 6    | Znovuotevření účetních knih .....                      | 56 |
| 5       | Základní údaje o společnosti.....                      | 58 |
| 6       | Účetní uzávěrka a závěrka .....                        | 59 |
| 6. 1    | Přípravné práce .....                                  | 60 |
| 6. 2    | Uzavírání účetních knih .....                          | 72 |
| 6. 3    | Účetní závěrka .....                                   | 75 |
| 6. 4    | Následné povinnosti související s účetní závěrkou..... | 78 |
| 6. 5    | Otevírání účetních knih.....                           | 80 |
| 7       | Závěr .....                                            | 82 |
|         | Seznam použité literatury .....                        | 85 |
|         | Seznam příloh .....                                    | 86 |
|         | Seznam tabulek.....                                    | 87 |

# 1 Úvod

Účetnictví v České republice zaznamenává v posledních letech pozitivní vývoj. Podařilo se novelizovat zkosnatělý zákon o účetnictví a účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele je nahrazena Vyhláškou č. 500/2002 Sb. pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a Českými účetními standardy.

Základní funkcí účetnictví je poskytovat všem svým uživatelům spolehlivé informace o nákladech a výnosech podnikatelů. Přitom nejde jen o posouzení toho, jak vedení podniku zhodnotilo svěřené prostředky za uplynulé období, ale stále větší zájem je i o prognózování finanční situace: zda a kolik bude podnik schopen dosahovat příznivých finančních výsledků v budoucnosti. Účetní informace jsou určeny jak manažerům podniku, tak různým externím uživatelům, kteří se o podnik zajímají z nejrůznějších důvodů. Z těchto výčtů funkcí je zřejmé, že účetnictví se neorientuje pouze na minulost, ale uplatňuje se i jako zdroj informací k řešení úkolů souvisejících se stanovením budoucích cílů podniku a zaměřených na usměrňování jeho budoucího vývoje.

Jedním z charakteristických rysů účetnictví je, že zaznamenává hospodářské jevy úplně, nepřetržitě a soustavně. Má-li však vypovídat o finanční situaci podniku, je třeba tento proces v určitém okamžiku zastavit, zaznamenávání jevů přerušit a sestavit výkazy poskytující potřebné informace. K uzavření účetnictví a sestavení závěrečných výkazů dochází vždy na konci rozvahového dne či k jinému okamžiku stanovenému zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Naplnění informační funkce podniku, i zmíněného účetního principu v podobě účetních výkazů, je však podmíněno ukončením účetního období, tzv. účetní uzávěrkou včetně stanovení daně z příjmů a jejího zaúčtování.

V případě uzavírání účetních knih hovoříme o účetní uzávěrce. Úkoly spojené s ukončením účetního období nelze zajistit jednorázově v průběhu uzavírání účetních knih, ale je třeba je provádět v rámci přípravných prací k účetní uzávěrce.

Účetní uzávěrka a závěrka představují finále procesu zpracování informací za účetní období, výstup z účetních knih a sestavení povinných závěrkových výkazů. Tento výstup je zveřejňován pro potřeby uživatelů informací o účetní jednotce, představuje

oficiální ověřenou a schválenou bázi základních ekonomických údajů, na základě kterých lze hodnotit, analyzovat a posuzovat kvalitu a finanční pozici účetní jednotky.

Účetní závěrka je nedílný celek a jejím cílem je zejména vytvořit takovou strukturu, objem a charakter informací, které umožní uživatelům účetní závěrky získat přehled o majetku, závazcích, hospodářském výsledku a finanční situaci podniku. Neméně významné je doložení předpokladu dalšího trvání podniku. To je základ pro vytvoření správného a reálného obrazu o účetní jednotce.

## 2 Metodika práce

Cílem této práce je zpracovat obraz o postupech při provádění účetní uzávěrky a závěrky. Pro jeho splnění je třeba proniknout do dané problematiky a prostudovat odbornou literaturu, jednak odborné texty související s účetnictvím obecně, ale také texty zabývající se problematikou ukončování účetního období a sestavování závěrkových výkazů a v neposlední řadě také platnou legislativní úpravu.

V teoretické části práce jsou potom v jednotlivých kapitolách popsány, v obecné rovině, jednotlivé postupy a práce, které musí být nezbytně vykonány, aby byla dodržena správnost a úplnost nejen vedení celého účetnictví, ale i uzávěrkových operací. Jedná se především o jejich vymezení právními předpisy, popis přípravných prací souvisejících s účetní uzávěrkou, účtování případných rozdílů, zjištění a zaúčtování daně z příjmu fyzických osob, sestavení výkazů účetní závěrky a přiblížení povinností souvisejících s účetní závěrkou.

Získané poznatky zpracované v obecné, teoretické, části, jsou potom aplikovány přímo na kapitálovou společnost, konkrétně na společnost s ručením omezeným. Bylo tedy nejprve nutné získat konkrétní data z praxe. Pro tyto účely byla vybrána menší společnost, která působí v oblasti stavebnictví a vodoinstalátérství. Podnik byl při vypracovávání práce několikrát navštíven. Potřebné podklady poskytla, se souhlasem vlastníků, účetní společnosti, která má na starosti vedení celého účetnictví firmy. Zároveň blíže přiblížila konkrétní prováděné postupy ke konci účetního období.

V praktické části jsou potom rozpracovány konkrétní postupy prováděné ve společnosti ke konci účetního období, které souvisí s účetní uzávěrkou a závěrkou. Dá se říci, že v této části je popsáno a ověřeno, zda průběh celé účetní závěrky v praxi je shodný s popsanou teorií a zda je prováděn podle platných legislativních norem.

V závěru práce jsou shrnuty hlavní poznatky získané v teoretické i praktické části. Účetní jednotka má ve způsobu vedení některých položek svého majetku a závazků, ovlivňujících účetní závěrku, na výběr z různých variant, a zde je tedy shrnuto, zda se nedopouští v evidování svého hospodaření nějakých závažných chyb či přestupků.

## 3 Účetnictví – základní pojmy

### 3.1 Význam účetnictví

Základní funkcí účetnictví je poskytovat všem svým uživatelům spolehlivé informace o tom, jak je daný podnik zdatný. Od účetnictví se požaduje, aby poskytovalo informace o finanční situaci podniku a o jeho výsledku hospodaření za dané časové období, o tom, jak jsou vedoucí pracovníci podniku úspěšní ve finančním řízení podniku, zda zajišťují jeho dlouhodobou stabilitu, dosahují přiměřené výnosnosti vložených prostředků a zda jsou schopni průběžně hradit dluhy podniku. Přitom nejde jen o posouzení toho, jak vedení podniku zhodnotilo svěřené prostředky za uplynulé období, ale stále větší zájem je i o prognózování finanční situace: zda a natolik bude podnik schopen dosahovat příznivých finančních výsledků v budoucnosti. Účetní informace jsou určeny jak manažerům podniku, tak různým externím uživatelům, kteří se o podnik zajímají z nejrůznějších důvodů.

Široký rozsah požadavků kladených na účetnictví vyplývá ze skutečnosti, že tento informační systém je založen na rigorózních metodických principech a obecně uznávaných zásadách, směřujících a aby jeho informace byly průkazné, úplné, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné.<sup>1</sup>

### 3.2 Funkce účetnictví

K pokrytí požadavků kladených na účetnictví plní účetnictví podniku několik základních funkcí:

- informační funkce – je nejdůležitější funkcí, která spočívá v poskytování informací interním i externím uživatelům o ekonomické situaci firmy (o její stabilitě, výnosnosti, likviditě apod.). Prostřednictvím účetnictví skládají manažeři účty vlastníkům podniku o tom, jak spravují a ochraňují jim svěřený majetek a jak úspěšně s ním podnikají.
- registrační funkce – spočívá ve vedení soustavných zápisů o podnikových jevech.
- dokumentační funkce – koncentruje minulé hospodářské dění firmy, vytváří paměťový systém podnikatelů, který je průkazným prostředkem při vedení sporů a základem pro vyměření daňových povinností.

---

<sup>1</sup> Kovanicová, D.: Abeceda účetních znalostí pro každého, Praha, 2006

- dispoziční funkce – je plněna účetnictvím v podobě podkladů poskytovaných manažerům k řízení podniku.
- kontrolní funkce – spočívá v umožnění kontroly hospodaření podniku, stavu majetku i přezkoumání správnosti zaznamenaných údajů.

Z těchto výčtů funkcí je zřejmé, že účetnictví se neorientuje pouze na minulost, ale uplatňuje se i jako zdroj informací k řešení úkolů souvisejících se stanovením budoucích cílů podniku a zaměřených na usměrňování jeho budoucího vývoje. Orientace na budoucnost je především doménou manažerského účetnictví, které využívá takových nástrojů finančního řízení, jako jsou kalkulace, rozpočty, matematicko-statistické metody a finanční analýza.<sup>2</sup>

### 3.3 Obecné zásady pro vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky

Zmíněné zásady jsou obsaženy především v zákoně a konzistentně jsou v něm uplatněny, resp. zákon směřuje ve znění jednotlivých ustanovení k jejich naplnění. Prováděcí předpisy k zákonu se musí pohybovat v mezích zákona. Dále jsou zminěny základní zásady zakotvené v zákonu o účetnictví pro vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky.

**Zásada věcné a časové souvislosti** při účtování o skutečnostech při vedení účetnictví je zakotvena v § 3 odst. 1. Je zde promítnut tzv. aktuální princip při vedení podvojného účetnictví.

**Zásada stálosti metod** uplatněných při vedení účetnictví je popsána v § 7 odst. 4; tamtéž jsou pojednány výjimky z této zásady.

**Zásada opatrnosti**, jež souvisí s oceňováním majetku a závazků a vykazováním hospodářského výsledku, kterou se zabývá především § 25 a § 26.

**Zákaz kompenzace** je upraven § 7 odst. 6

**Zásada věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky** je zásadou stěžejní a je v ní dosaženo všeobecného mezinárodního konsensu.

Není třeba dodávat, že naplnění této zásady je náročné a skýtá i určité možnosti variability při jejím naplňování jednotlivými účetními jednotkami. Zřejmě i proto je jí věnována značná pozornost v zákoně.

---

<sup>2</sup> Sedláček, J.: Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie, Praha, 2004

Jen pro úplnost - splnění uvedených zásad vyžaduje i vytvoření odpovídajících předpokladů, a sice definování účetního období a vzájemnou nezávislost účetních období. Tímto problémem spadajícím do působnosti účetních předpisů se zabývá především § 3 zákona a dále § 17 a v zásadě celá Část třetí zákona, která je vyhrazena účetní závěrce. Další předpoklad, a sice trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti, nepřísluší již přímo do působnosti účetních předpisů, ale zmiňují jej např. v § 7 odst. 3, přičemž z něho vychází i celá řada dalších ustanovení zákona.

V této části jsou zmíněny jen odvolávky na zásadní znění paragrafů zákona. Vzhledem k tomu, že účetnictví je formulováno jako soustava vzájemně souvisejících informací sledovaných na základě bilanční metody, což se promítá i v prolínání určitých skutečností v rámci zákona, vyčerpávající a detailní odvolávky by byly pro výklad spíše komplikující.<sup>3</sup>

Účetní zásady představují soubor jistých pravidel, které nejsou formulovány žádným závazným předpisem a které vycházejí z tzv. zvykového práva (tzn. dodržování obecných účetních zásad nezbytných předpokladem k naplnění nejvyššího principu účetnictví). Podle těchto obecných zásad vedou podniky své účetnictví, sestavují účetní výkazy a předkládají je uživatelům. Vzhledem k významu obecných účetních zásad byly převzaty do českého účetnictví a právně kodifikovány. Jejich nedodržení je právně vynutitelné a sankcionováno. K účetním zásadám dále patří:

- nezávislost účetních období,
- vymezení okamžiku realizace,
- vymezení účetní jednotky,
- nepřetržité pokračování činnosti,
- historické ceny,
- správné a úplné vedení účetnictví,
- zásada opatrnosti a
- bilanční kontinuity.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Fišerová, E. a spol.: Abeceda účetnictví pro podnikatele 2006, Olomouc, 2006

<sup>4</sup> Sedláček, J.: Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie ,Praha, 2004

### 3.4 Právní úprava a standardy účetnictví

Finanční účetnictví podniku je regulováno právními předpisy, metodickými principy a obecně uznávanými účetními zásadami. Naopak vnitropodnikové (manažerské) účetnictví není nijak legislativně upravováno a jeho forma i organizace jsou plně v kompetenci managementu podniku.

***Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů***

***Vyhláška č. 500/2002 Sb.*** – kterou 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. Stanoví metodické a rovněž i některé obsahové náležitosti účetnictví tak, aby účetnictví bylo průkazné a aby věrně a poctivě zobrazovalo finanční situaci podniku.

***České účetní standardy pro podnikatele***

***Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů***, ve znění pozdějších předpisů.

***Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů***, ve znění pozdějších předpisů.

***Zákon 513/1991 Sb., obchodní zákoník*** – stanoví především obecnou povinnost podnikatelů vést účetnictví v rozsahu a způsobem stanoveným zvláštním zákonem a určité další náležitosti a povinnosti.

Daňové a další předpisy – určují především obsahovou stránku účetnictví, zejména způsoby a postupy stanovení výše částek zachycovaných v účetnictví.

Kromě regulace vnějšími předpisy vyhláší povinně každý podnik své vlastní předpisy, směrnice, opatření či příkazy pro vedení účetnictví, které jsou předpokladem pro jeho průkaznost. Jde zejména o směrnice upravující oceňovací metody, metody odpisování, oběh účetních dokladů, účtový rozvrh, analytickou a operativní evidenci, podrozvahové účty i vedení vnitropodnikového účetnictví.<sup>5</sup>

#### ***Standardy***

Ministerstvo financí v souladu s ustanovením § 36 odst. 1 zákona o účetnictví vydalo České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Tyto standardy nahrazují v plném rozsahu Postupy účtování pro podnikatele, jejichž platnost skončila k 31.12. 2003. V současné době je vydáno 23 standardů.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> Sedláček, J.: Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie, Praha, 2004

<sup>6</sup> Fišerová, E. a spol.: Abeceda účetnictví pro podnikatele 2006, Olomouc, 2006

### 3.5 Harmonizace účetnictví

Harmonizací se rozumí přibližování účetních norem, zásad a výkazů různých států do té míry, aby předkládané účetní výkazy byly obecně srozumitelné.

Tyto snahy probíhají ve světě v několika směrech:

1. V rámci zemí Evropské unie (direktivy).
2. V celosvětovém měřítku (mezinárodní účetní standardy).
3. V rámci Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj v Paříži (OECD).
4. V rámci pracovní skupiny expertů pro mezinárodní standardy v oblasti účetnictví a výkaznictví při hospodářské a sociální radě OSN.

#### *Harmonizace v rámci Evropské unie*

Z dosud vydaných třinácti direktiv ES se českého účetnictví nejvíce týkají:

**Čtvrtá direktiva** byla zaměřena na sjednocení ročních účetních výkazů akciových společností, komanditních společností a společností s ručením omezeným. Direktivy totiž nemají charakter mezinárodního práva, ale realizují se vždy prostřednictvím příslušné národní úpravy členského státu. Možnost volby z více alternativ volnosti v metodickém řešení ponechaná na národní úpravy působí proti harmonizaci výkazů a ztěžuje srovnávání společností navzájem, nicméně se podařilo v této direktivě sjednotit názory na nejdůležitější všeobecně uznávané účetní zásady, jejichž dodržování vytváří společný teoretický základ pro účetnictví i výkaznictví členských států.

**Sedmá direktiva** se týká sestavování konsolidovaných účetních výkazů, které jsou povinny sestavovat skupiny podniků. Konsolidovaná účetní závěrka musí podávat věrný obraz o stavu kapitálu, majetku, finanční situaci a o výsledku hospodaření celého seskupení. Tato direktiva ponechává poměrně malý prostor pro odchylné národní úpravy, protože mnoho konsolidovaných účetních výkazů se týká nadnárodních obchodních společností, popř. společností s pobočkami v různých státech.

**Osmá direktiva** stanovuje minimální požadavky k získání kvalifikaci auditora. Nepředpokládá se přitom uznávání auditorů jedné země jinou členskou zemí EU ani svobodné auditorské podnikání mezi těmito zeměmi. Členská země ovšem může uznat auditora, který získal o tom osvědčení. Úkolem pro budoucí období bude sjednotit požadavky na auditory tak, aby mohli vykonávat svoji činnost ve všech státech EU bez ohledu na to, ve kterém členském státě získali osvědčení.

## 4 Účetní závěrka

Účetní závěrka představuje finále procesu zpracování účetních informací za účetní období, výstup z účetních knih, které jsou sestavovány účetní jednotkou. Tento výstup je zveřejňován pro potřeby uživatelů informací o účetní jednotce, představuje oficiální ověřenou a schválenou bázi základních ekonomických údajů, na základě kterých lze hodnotit, analyzovat a posuzovat kvalitu a finanční pozici účetní jednotky.

K rozvahovému dni se při řádné účetní závěrce podniku ukládá zejména:

- provést inventarizaci, vypořádat inventarizační rozdíly a (přechodně) snížit ocenění aktiv v případě, že jejich očekávaný ekonomický prospěch se jeví nižší než kolik činí jejich nynější účetní hodnota – pokud jsou zásoby účtovány variantou B, provést operace zajišťující správnou výši a ocenění konečných stavů a spotřeby,
- ocenit aktiva a závazky k rozvahovému dni ve shodě se zákonem, zejména: konečný stav určených aktiv a závazků vyjádřených původně v cizí měně přepočíst kursem vyhlášeným ČNB k rozvahovému dni, deriváty a určené cenné papíry přecenit na reálnou hodnotu, přecenit podíly v ovládaných a řízených osobách a podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem na bázi ekvivalence, pokud podnik pro tato aktiva ocení protihodnotou trvale zvolil,
- zajistit, aby náklady a výnosy ( a s nimi související aktiva a závazky) daného období byly časově rozlišené, zabezpečit, aby i výše ročních odpisů odpovídala jejich účetnímu pojetí,
- posoudit a – je-li třeba – upravit výši již vytvořených opravných položek a rezerv a vytvořit nové opravné položky a rezervy, jestliže nastaly k tomu vedoucí okolnosti,
- v případě povinnosti (či dobrovolně) vypočítat a zaúčtovat odloženou daň z příjmů.

Uzavření běžného účetního období (tj. uzavření 12 po sobě jdoucích měsíců, které mohou být shodné s kalendářním rokem nebo s hospodářským rokem) tedy zahrnuje posloupnost prací které zabezpečují:

- dodržení všech povinností vztahujících se k rozvahovému dni a vyplývajících z účetních (i jiných) předpisů,
- dodržení předpokladů, na nichž je finanční účetnictví založeno,

- výpočet a zúčtování daně z příjmů,
- uzavření účetních knih (a vyhotovení účetních výkazů),
- zajištění bilanční kontinuity <sup>7</sup>.

Celý proces účetní závěrky můžeme rozdělit do 3 etap:

- 1) přípravné práce,
- 2) uzavírání účtů neboli účetní uzávěrka,
- 3) účetní závěrka.

## 4.1 Přípravné práce

Jedná se o velice náročnou etapu prací, jejímž cílem je zaúčtovat všechny účetní případy související s daným účetním obdobím a posoudit na základě inventarizací, zda stav majetku a závazků v účetnictví odpovídá skutečnosti

Provedení těchto prací zajistí správnost, úplnost a průkaznost účetnictví, bude zajištěno, že všechny účetní případy budou zaúčtovány do správného účetního období.

Je to poměrně náročná etapa prací, kterou lze rozdělit:

1. Inventarizace majetku a závazků, účtování inventarizačních rozdílů
2. Opravné položky
3. Rezervy
4. Dohadné položky aktivní a pasivní
5. Časové rozlišení nákladů a výnosů
6. Kursové rozdíly
7. Účtování reálných hodnot u majetku a závazků
8. Účetní případy související se zásobami
9. Účtování zůstatku účtu v účtové skupině 43
10. Odpisy
11. Splatná daň z příjmů
12. Odložená daň z příjmů

---

<sup>7</sup> Kovanicová, D.: Abeceda účetních znalostí pro každého, Praha, 2006

#### **4. 1. 1 Inventarizace majetku a závazků, účtování inventarizačních rozdílů**

Inventarizace je nedílnou součástí uzavírání účetních knih, které se provádí zpravidla jednou ročně k poslednímu dni účetního období (tzv. účetní uzávěrka). Jedná se o jednu z časově nejnáročnějších prací, kterou musí účetní jednotka každoročně provádět.

Inventarizaci chápeme jako proces, který zahrnuje kromě vlastní inventury i zjištění rozdílů mezi účetním a skutečným stavem, objasnění příčin rozdílů, proúčtování rozdílů a návrhy na opatření vedoucí k odstranění rozdílů, příp. k uplatnění práva vůči odpovědným osobám a zda nejsou dány důvody pro účtování o opravných položkách, rezervách či oprávkách.

Režim inventarizací, který je stanoven jiným právním předpisem, než je zákon o účetnictví, se řídí touto právní normou (např. nařízení vlády č. 108/1994 Sb., kterým se provádí zákoník práce ve znění nařízení vlády č. 461/2000 Sb.).<sup>8</sup>

Inventarizaci podléhají tyto složky majetku a závazků:

- dlouhodobý nehmotný, hmotný a finanční majetek,
- zásoby,
- pohledávky,
- krátkodobý finanční majetek – nejdůležitější je především majetek v účtové skupině 21 – Peníze, dále pak cenné papíry,
- časové rozlišení,
- závazky,
- rezervy a opravné položky.

Průběh inventarizace obsahuje:

1. zjištění skutečného stavu aktiv a pasiv,
2. porovnání zjištěného (skutečného) stavu a účetního stavu aktiv a pasiv a zjištění případných rozdílů,
3. vypořádání a odstranění rozdílů (rozdíly se zúčtují do období, za které se inventarizace provádí),
4. zhodnocení rizik, ztrát a znehodnocení majetku a závazků, která jsou ke dni účetní závěrky známa, formou

---

<sup>8</sup> Fišerová, E. a spol.: Abeceda účetnictví pro podnikatele 2006, Olomouc, 2006

- a) trvalého snížení ceny v důsledku poškození a škody na majetku prokázané inventurou,
  - b) přechodného snížení ocenění majetku podle doporučení inventarizace,
5. návrhy na opatření vedoucí k omezení, resp. odstranění rozdílů včetně uplatnění postihů vůči osobám odpovědným za škodu.

Skutečné stavy majetku a závazků účetní jednotka zjišťuje pomocí inventury:

- fyzické – provádí se u hmotného majetku, popř. nehmotného majetku, jehož povaha umožňuje tuto inventuru provádět. Jedná se o majetek, jehož stav lze zjistit počítáním, měřením či vážením:
  - jedná se o: dlouhodobý hmotný majetek, určitý nehmotný majetek, zásoby, určitý finanční majetek, hotovost a ceniny.
- dokladové – účetní jednotka ji provádí u závazků, pohledávek, popř. u dalších složek majetku, u kterého nelze provést inventuru fyzickou:
  - jedná se o: závazky, pohledávky, ostatní dlouhodobý nehmotný majetek, ostatní finanční majetek, časové rozlišení, rezervy a opravné položky.

Dokladové inventuře podléhají rovněž rezervy, které podnik vytvořil na budoucí rizika a ztráty z podnikání. Posuzuje se jejich výše a odůvodněnost, stejně jako u opravných položek. Jestliže se na určitý titul snížené hodnoty majetku vytváří rezervy, nelze současně tvořit opravnou položku. Rezervy a opravné položky snižují účetní zisk a vedou k opatrnějšímu rozdělování zisku na podíly společníků a k tomu, aby společnosti zůstaly dostatečné zdroje na případné ztráty a rizika.<sup>9</sup>

Závazky také podléhají inventarizaci, jejímž účelem je zjistit zda hodnota závazků není vyšší, než je jejich účetní hodnota (zda jsou všechny závazky účetní jednotky zahrnuty v účetnictví). Pokud se při inventarizaci zjistí, že hodnota závazků je vyšší, popř. i nižší než jejich výše v účetnictví, uvedou se závazky v účetnictví a v účetní závěrce v tomto zjištěném ocenění.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Sedláček, J.: Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie, Praha, 2004

<sup>10</sup> § 26 zákona o účetnictví

## ***Inventarizační rozdíly***

Porovnáním skutečného stavu zásob zjištěného fyzickou, popř. dokladovou, inventurou se stavem pole účetnictví mohou vzniknout rozdíly, které nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem o účetnictví a které se nazývají inventarizační rozdíly. Vzhledem k tomu, že inventarizační rozdíly jsou účtovány převážně výsledkově, do provozních nákladů a výnosů, bude pro účetní jednotku důležité umět správně stanovit, zda tyto náklady a výnosy budou či nebudou součástí základu daně z příjmů.

Inventarizační rozdíl je definován v § 30 odst. 5 zákona o účetnictví jako rozdíl mezi stavem majetku v účetnictví a stavem skutečným. Inventarizačním rozdílem se rozumí také rozdíl mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, který nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem o účetnictví:

- a) manko – rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než stav účetní, u peněžní hotovosti a cenin je takovýto rozdíl označován jako schodek a
- b) přebytek – rozdíl, kdy skutečný stav je vyšší než stav účetní.

Kromě inventarizačních rozdílů eviduje účetní jednotka i rozdíly zjištěné při inventarizaci v podobě tzv. ztrát v rámci norem přirozených úbytků zásob. Tyto rozdíly, kdy skutečný stav majetku je nižší než stav daného majetku v účetnictví, se při splnění podmínek daných účetními předpisy nepovažují za manko.

Inventarizací ***dlouhodobého majetku*** je prověřováno, zda stav a ocenění tohoto majetku zachycené v účetnictví odpovídá stavu skutečnému. Provedení inventarizace je nutno zachytit ke každému rozvahovému, příp. podrozvahovému účtu majetku inventurním soupisem a inventarizačním zápisem. Inventarizace dlouhodobého majetku je prováděna k okamžiku, ke kterému je sestavována účetní závěrka, a je ji nutno provádět každoročně. Případné inventarizační rozdíly je nutno vyúčtovat do účetního období, za které se stav majetku ověřuje.

Stav hmotného majetku ke konci rozvahového dne je poté nutno prokázat stavem fyzické inventury, tak jak byl zjištěn, avšak opraveným o přírůstky a úbytky uvedeného majetku za dobu od jejího ukončení do konce účetního období, popř. za dobu od začátku následujícího účetního období do okamžiku ukončení fyzické inventury v prvním měsíci tohoto účetního období.

V rámci **inventarizace zásob** nutné také zjistit, zda ocenění zásob v účetnictví není vyšší než jejich tržní cena, a pokud se tak stane, je nutno stanovit, zda se jedná o rozdíl trvalého charakteru, nebo přechodného charakteru.

Pro inventarizaci zásob, respektive pro jejich fyzickou inventuru, nabízí zákon o účetnictví několik způsobů. Fyzickou inventuru lze provést buď k datu sestavení účetní závěrky (řádné nebo mimořádné) jako periodickou inventarizaci, nebo průběžným způsobem, pokud účetní jednotka účtuje o zásobách podle jejich druhů nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob.<sup>11</sup>

Tab. č. 1 Účtování inventarizačních rozdílů

| Název položky                                                         | MD           | D         |
|-----------------------------------------------------------------------|--------------|-----------|
| přebytek u dlouhodobého nehmotného majetku                            | O13          | O73       |
| přebytek u dlouhodobého odpis.hmotného majetku                        | O22          | O82       |
| přebytek u dlouhodobého neodpis.hmotného majetku                      | O31          | 413       |
| manko zjištěné u DHM                                                  | 549          | O82       |
| - účtování o vyřazení01111 majetku                                    | O82          | O22       |
| manka v rámci norem přirozených úbytků u zásob (účt.zp.A)             | 501 (504)    | 112 (132) |
| - předpis manka k úhradě                                              | 335          | 688       |
| - úhrada manka (ze mzdy, v hotovosti, z bank.úctu)                    | 331(211,221) | 335       |
| manko v rámci norem přirozených úbytků se u zp. B samostatně neúčtuje |              |           |
| manka vzniklá u zásob nad normu                                       | 549          | 112 (132) |
| přebytky u nakoupených zásob                                          | 112 (132)    | 648       |
| přebytky u zásob vlastní výroby                                       | 12x          | 61x       |
| přebytek vzniklý chybným účtováním při vyskladnění                    | 112 (132)    | 501 (504) |
| schodek pokladní hotovosti                                            | 569          | 211       |
| přebytek pokladní hotovosti                                           | 211          | 668       |

Zdroj: vlastní

Ke dni účetní závěrky se do ocenění pohledávek musí promítnout případné riziko jejich nesplacení formou zúčtování opravních položek. Zvláštní režim oceňování pohledávek ke dni roční účetní závěrky se týká pohledávek, které účetní jednotka nabyla a určila obchodování. Tyto pohledávky se v souladu s § 27 zákona o účetnictví oceňují reálnou hodnotou. Stanovení této reálné hodnoty může být v prostředí, kde

<sup>11</sup> Fišerová, E. a spol.: Abeceda účetnictví pro podnikatele 2006, Olomouc, 2006

neexistuje burza pohledávek, problém. Účetní jednotka by mohla využít ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce. Změny reálné hodnoty těchto pohledávek se účtují jako finanční náklad nebo finanční výnos.

Toto ustanovení se poprvé použije v účetním období započatém po 1. ledna 2004. Podle přechodných ustanovení k vyhlášce se opravné položky u pohledávek, které účetní jednotka nabyla v účetních obchodních započatých před 1. lednem 2004 a určila k obchodování, zruší ve prospěch nákladů.<sup>12</sup>

#### **4. 1. 2 Opravné položky**

Postup tvorby a použití opravných položek upravuje v obecné rovině vyhláška č. 500/2000 Sb. v § 55. Podrobnější pravidla jejich účtování pak upravuje Český účetní standard č. 005 – Opravné položky. Opravné položky se vytvářejí k účtům majetku v případech, kdy na základě inventarizace se prokáže, že :

- a) skutečná (tržní či jiná reálná) hodnota sledovaného majetku je nižší než účetní hodnota,
- b) snížení ocenění tohoto majetku není trvalého charakteru,
- c) snížení ocenění není vyjádřeno jiným způsobem (např. reálnou hodnotou).

Pokud se na snížení hodnoty majetku zároveň tvoří rezervy, nelze současně tvořit opravnou položku. Pokud např. účetní jednotka vytváří rezervy na opravy hmotného majetku, nevyjadřuje již snížení hodnoty příslušného hmotného majetku z tohoto důvodu prostřednictvím tvorby opravné položky k danému majetku. Příslušné účty opravných položek k jednotlivým složkám majetku v účtových skupinách 09, 19, 29, 39 nesmějí mít aktivní zůstatek a nelze je tvořit na zvýšení hodnoty majetku.

Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů (účtová skupina 55, 57, 58) a opravná položka se sníží, popř. zruší, vyúčtováním ve prospěch nákladů, pokud inventarizace v následujícím období neprokáže opodstatněnost jejich výše. Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek a nelze je tvořit na zvýšení hodnoty majetku. Při prodeji majetku se příslušné opravné položky, které se k prodávanému majetku váží, zruší. V případě trvalého snížení ocenění majetku se snížení vyúčtuje na vrub nákladů. Pokud se na určitý titul snížení hodnoty majetku vytváří rezerva, nelze současně tvořit opravnou položku.

---

<sup>12</sup> Fišerová, E. a spol.: Abeceda účetnictví pro podnikatele 2006, Olomouc, 2006

Tvorba opravných položek na vrub nákladů a jejich zúčtování ve prospěch nákladů nemají daňovou účinnost s výjimkou opravných položek k pohledávám, kde daňový dopad upravuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách.<sup>13</sup>

V rozvaze se opravné položky vykazují jako korekce hodnoty příslušného aktiva. Ve výkazu zisku a ztráty v druhovém členění se rozdíl mezi vytvořenými a rozpuštěnými opravnými položkami v provozní oblasti vykáže na řádku G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období. Rozdíl mezi vytvořenými a rozpouštěnými opravnými položkami ve finanční oblasti se vykáže na řádku M. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti.<sup>14</sup>

Pokud se při inventarizaci závazků zjistí, že hodnota rezerv a opravných položek je vyšší než jejich výše v účetnictví, nevytvoří se opravná položka, ale zvýšení se účtuje přímo na účtu závazků se souvztažným zápisem na vrub účtu nákladů.

### ***Opravné položky k majetku***

Na snížení majetku v účetnictví podle zjištění inventarizace vytváří podnik opravné položky. Ty může použít jen v případech, kdy snížení hodnoty není trvalého charakteru. Opravné položky u odpisovaného dlouhodobého majetku, u kterého se je jeho užitná hodnota běžně snižuje opotřebením, se tvoří v tom případě, kdy užitná hodnota tohoto majetku zjištěná při prováděné inventarizaci je výrazně nižší, než ocenění po zohlednění oprávek, a toto snížení hodnoty majetku není trvalého charakteru.

Záměrem je, aby se při uzavírání účetních knih dodržela zásada opatrnosti, tj. aby se majetek vyjádřil v ocenění, které lépe odpovídá věrnému a reálnému odrazu skutečnosti. Opravná položka se týká vždy konkrétního aktiva a přechází z roku na rok. Neprokázeli se při inventarizaci opodstatněnost jejich výše, opravná položka se sníží, popř. zruší vyúčtováním ve prospěch nákladů.<sup>15</sup>

### ***Opravná položka k zásobám***

Tvorba opravných položek k zásobám při inventarizaci se týká především zásob pomalu obrátkových, zásob poškozených nebo například zásob, které se týkají výroby, která již byla v účetní jednotce zrušena. Vytvořením opravné položky dává účetní

---

<sup>13</sup> Ryneš, P.: Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2006, Praha, 2006

<sup>14</sup> Fišerová, E. a spol.: Abeceda účetnictví pro podnikatele 2006, Olomouc, 2006

<sup>15</sup> Sedláček, J.: Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie, Praha, 2004

jednotka najevo přechodné snížení hodnoty skladované zásoby, přičemž existuje reálná šance, že hodnota zásoby se vrátí na svou původní cenu. V praxi lze tvorbu opravné položky úspěšně spojit s problematikou odbytu určitých druhů a skupin zásob.<sup>16</sup>

### ***Opravné položky k pohledávkám***

Opravné položky se vytvářejí k pohledávkám po lhůtě splatnosti na základě inventarizace. Účelem jejich vytváření je vyjádřit riziko nezaplacení pohledávky snížením ocenění této pohledávky v účetní závěrce.

Ve vyhlášce je v § 55 odst. 2 stanoveno, že opravné položky lze vytvářet i v případech, kdy tak stanoví zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Půjde tedy především o tvorbu tzv. daňově účinných opravných položek k pohledávkám.

Účtování o opravných položkách k pohledávkám je u účetních jednotek nejčastější. Na základě znalostí podnikatelského prostředí lze určit, zda je daná pohledávka dobytná či nikoli a zda je nutno k ní tvořit opravnou položku. Také je při splnění určitých podmínek daných zákonem o rezervách jejich tvorba nákladem snižujícím základ daně příjmů. Pro účetní jednotky je vhodné členit na analytických účtech opravné položky vytvořené k pohledávkám v souladu se zvláštním právním předpisem (zejména zákonem o rezervách) a ostatní opravné položky k pohledávkám.

Výše opravné položky tvořené podle zvláštního právního předpisu nebo nad jeho rámec nesmí přesáhnout účetní hodnotu pohledávky. Oblast daňově účinných opravných položek je upravena především v §8, §8a, §8b a §8c zákona o rezervách.

V případě, že od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynul určitý počet měsíců, lze vytvořit opravnou položku procentem z neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

V případě, že od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo již více než 6 měsíců, lze vytvořit opravnou položku až do výše 20 % z neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

Zákon o rezervách umožňuje tvořit i vyšší opravné položky při splnění určitých podmínek (§ 8a odst. 2 zákona o rezervách), pokud bylo zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu a poplatník plní řádně své

---

<sup>16</sup> Fišerová, E. a spol.: Abeceda účetnictví pro podnikatele 2006, Olomouc, 2006

povinnosti. V případě, že od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než:

- a. 12 měsíců, lze vytvořit opravnou položku až do výše 33% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- b. 18 měsíců, lze tvořit opravné položky až do výše 50% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- c. 24 měsíců, opravné položky lze tvořit až do výše 66% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- d. 30 měsíců, tvorba opravných položek je až do výše 80% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- e. 36 měsíců, opravná položka může být vytvořena až do výše 100% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

Zákon o rezervách dále stanovuje, u kterých pohledávek nelze uplatnit tvorbu opravných položek v základu daně z příjmů. A sice jsou to pohledávky již odepsané do výsledku hospodaření a pohledávky vzniklé:

- za společníky, akcionáře a členy družstev za upsaný vlastní kapitál a
- mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů.

Opravné položky se zruší, když pominou důvody pro jejich existenci. Dále pak se zruší v případech, kdy se pohledávka, ke které se opravná položka tvořila, promlčela nebo nastaly důvody pro odpis pohledávky podle zákona o daních z příjmů.<sup>17</sup>

U pohledávek rozeznáváme opravné položky:

- zákonné – zásady jejich tvorby jsou uvedeny v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- účetní – zásady jejich tvorby závisí na rozhodnutí účetní jednotky.

Zákonné opravné položky se vytvářejí jednak k pohledávkám:

- a) za dlužníky v konkurzním a vyrovnacím řízení,
- b) k nepromlčeným pohledávkám, které jsou zaúčtovány v účetnictví a jsou splatné po 31.12.2004.

---

<sup>17</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Opravné položky se zruší v návaznosti na výsledky konkurzního a vyrovnávacího řízení nebo v případě, kdy pohledávka byla účinně popřena správcem konkurzní podstaty, konkurzním věřitelem, rozhodnutím soudu nebo příslušného správního orgánu.

Opravné se též zruší, pokud pominou důvody pro jejich existenci nebo pokud pohledávka, k níž byla opravná položka vytvořena, se promlčela, popř. nastaly důvody, za nichž se odpis pohledávky považuje za výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle ustanovení zákona o daních z příjmů.

Tab. č. 2 Účtování opravných položek

| Název položky                                             | MD        | D         |
|-----------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| tvorba opravné položky k DNM a DHM                        | 559       | O9x       |
| snížení či rozpuštění opravné položky (k DNM a DHM)       | O9x       | 559       |
| tvorba opravné položky k dlouhodobému finančnímu majetku  | 579       | 09x       |
| tvorba opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku | 579       | 29x       |
| snížení či rozpuštění opravné položky                     | 09x (29x) | 579       |
| tvorba opravné položky k zásobám                          | 559       | 19x       |
| snížení či rozpuštění opravné položky k zásobám           | 19x       | 559       |
| tvorba zákonné opravné položky k pohledávkám              | 558       | 391       |
| tvorba ostatních opravných položek k pohledávkám          | 559       | 391       |
| snížení či rozpuštění opravných položek k pohledávkám     | 391       | 558 (559) |

Zdroj: vlastní

Ke konkrétní pohledávce je možno vytvářet zároveň zákonné i účetní opravné položky, vždy však platí, že součet opravných položek vytvořených ke konkrétní pohledávce nesmí přesáhnout účetní hodnotu pohledávky na rozvahovém účtu, k níž je opravná položka tvořena.

Porovnání reálné hodnoty pohledávek s jejich účetní hodnotou se provádí především ve vztahu ke splatnosti pohledávky. Kromě doby, která uplynula od splatnosti faktury, se posuzuje také, zda pohledávka byla uznána dlužníkem, jaké další obchodní vztahy má věřitel s dlužníkem, zda není známo, že dlužník má finanční problémy.<sup>18</sup>

<sup>18</sup> Fišerová, E. a spol.: Abeceda účetnictví pro podnikatele 2006, Olomouc, 2006

### 4. 1. 3 Rezervy

Tvorba rezerv na očekávané výdaje, ztráty rizika je důsledkem zásady opatrnosti v souladu s § 25 odst. 2 zákona o účetnictví. Postupem tvorby a použití rezerv se zabývá vyhláška č. 500/2002 Sb. v § 57 a podrobně pak Český účetní standard č. 004 – Rezervy a také č. 019 – Náklady a výnosy.

Rezervy (účetová skupina 45) jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u kterých je znám účel, není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou. Rezervy patří do oblasti dlouhodobých cizích zdrojů.

Podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví může účetní jednotka účtovat o:

- rezervě na rizika a ztráty - konkrétně se jedná především o rezervy vytvářené podle zákona o rezervách. U podnikatelů je nejčastěji použita rezerva na opravu dlouhodobého hmotného majetku. Tvorba rezerv je daňově účinným nákladem. Účtování zákonných rezerv 552/451.
- rezervě na daň z příjmů - tvoří se v případě, kdy okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku vyčíslení daňové povinnosti. Tvorba rezervy není daňově účinným nákladem. Účtování 599/459.
- rezervě na důchody a podobné závazky - účetní jednotka ji vytváří na základě vyplacených důchodů zaměstnancům či jiných podobných požitků. Tvorba rezervy není daňově účinným nákladem. Účtování 554/459.
- rezervě na restrukturalizaci a
- jiných rezervách tvořených podle zvláštních právních předpisů (např. rezervy tvořené podle zákona o rezervách, horního zákona, zákona o odpadech atd.)

Z hlediska účelu se rezervy člení na:

- účelové – tvoří se na konkrétní, předem stanovený účel (např. na opravy majetku, na kursové ztráty),
- obecné – nemají předem stanovený konkrétní účel použití (např. na rizika či ztráty při podnikání).

Z hlediska daňových předpisů se rezervy člení na:

- zákonné – tvorba a použití je stanoveno zákonem o rezervách a zohledněno zákonem o dani příjmů,
- ostatní – o jejich tvorbě a použití rozhoduje účetní jednotka sama a daňově se neuznávají (např. rezerva na garanční opravu, rezerva na restrukturalizaci,...).

Zákonné rezervy uznávané pro účely zjištění základu daně z příjmu představuje u podnikatelských subjektů:

- rezervy na opravy hmotného majetku,
- rezervu na pěstební činnost,
- ostatní rezervy uvedené v zákoně o rezervách.

Rezervy vymezené zákonem se vytvářejí procentem z určeného základu nebo v absolutní částce. U rezerv vytvářených podle zvláštních právních předpisů tento zvláštní právní předpis stanoví způsob tvorby rezervy. Podle ustanovení § 57 odst. 3 vyhlášky platí, že se zůstatky rezerv převádějí do následujícího účetního období, rezervy nesmějí mít aktivní zůstatek (tj. rezervu nelze přecerpat) a nelze je používat k úpravám ocenění aktiv. Rezervy podléhají dokladové inventuře a při inventarizaci se posuzuje jejich výše a odůvodněnost (§ 57 odst. 6 vyhlášky). O tvorbě rezerv se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 45 se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu nákladů (55, 57, 58, 59).<sup>19</sup>

Maximální doba tvorby rezervy, která se odvíjí od toho, do které odpisové skupiny podle zákona o daních z příjmů je majetek zařazen.<sup>20</sup>

### ***Rezerva na opravu hmotného majetku***

Patří mezi nejrozšířenější rezervy a je daňově účinná. Mohou ji tvořit účetní jednotky, jestliže mají k hmotnému majetku vlastnické právo či jsou nájemci hmotného majetku a k opravám hmotného majetku jsou smluvně zavázáni. Opravou rozumíme uvedení do původního stavu. Rezervy na opravy hmotného majetku lze tvořit u hmotného majetku, jehož doba odpisování je 5 a více let.<sup>21</sup>

Tvorba rezerv na opravy hmotného majetku je nástrojem, jehož prostřednictvím lze příslušné náklady spojené s plánovanou opravou rozložit v čase na více účetních, resp. zdaňovacích období.<sup>22</sup>

Při provádění oprav je třeba dát pozor, aby se oprava nezaměňovala s technických zhodnocením dlouhodobého hmotného majetku, na které rezervu tvořit nelze. Rezervu dále nelze tvořit na opravy majetku, který je určen k likvidaci, je opravován v důsledku

---

<sup>19</sup> Ryneš, P.: Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2006, Praha, 2006

<sup>20</sup> § 7 odst. 8 zákona o rezervách

<sup>21</sup> Zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>22</sup> Fišerová, E.: Abeceda účetnictví pro podnikatele 2006, Olomouc, 2006

škod či jde o opravu pravidelně se opakující každý rok. Dále nelze tvořit rezervu na opravu majetku, který je podstatou konkurzního řízení.

Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu let se zahrnuje rok zahájení tvorby rezervy, ale ne rok zahájení opravy.

Nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém měla být zahájena oprava, rezerva se zruší. Za zahájení opravy se považuje termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci, která je předmětem opravy. Provádí-li se oprava mimo provozovnu poplatníka jinou osobou, rozumí se zahájením opravy převzetí věci do opravy touto osobou.

Rezerva na opravy u jednotlivého hmotného majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období.

Poplatník, který je plátcem daně z přidané hodnoty, vychází při stanovení výše rezervy z rozpočtu nákladů na opravu v ocenění bez daně z přidané hodnoty.<sup>23</sup>

Tab. č. 3 Účtování rezerv

| Název položky                                       | MD                   | D                    |
|-----------------------------------------------------|----------------------|----------------------|
| tvorba rezerv                                       | 55x<br>(57x,58x,59x) | 45x                  |
| - tvorba rezervy na daň z příjmů                    | 59x                  | 459/1                |
| - tvorba rezervy na rizika a ztráty                 | 554                  | 459/2                |
| - tvorba rezervy na opravy hmotného majetku         | 552                  | 451                  |
| použití, snížení či zrušení rezerv pro nepotřebnost | 45x                  | 55x<br>(57x,58x,59x) |

Zdroj: vlastní

<sup>23</sup> Kosinová, R. Účetní závěrka pro podnikatele za účetní období roku 2004, Účetnictví v praxi, 2004, č. 11, s. 7-10

#### **4. 1 . 4 Dohadné položky aktivní a dohadné účty pasivní**

Účetní případy, které účetní jednotka musí ještě před koncem účetního období zaúčtovat, jelikož souvisejí časově a věcně s daným účetním obdobím, se budou účtovat prostřednictvím dohadných položek aktivních a pasivních. Jedná se o skutečnosti, které nejsou v běžném účetním období doložitelné externím dokladem – jsou to tzv. nepotvrzené pohledávky a nepotvrzené závazky.

Tyto účty souží k naplnění zásady obsažené v ustanovení § 3 zákona o účetnictví, tj. zásada účtování o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Rozdíl oproti účtování na přechodné účty časového rozlišení je v tom, že při účtování na dohadné účty není známa přesná částka pohledávky nebo závazku.

U těchto položek je obvykle znám účel a čas, avšak není známa přesná výše dané pohledávky či závazku. Jelikož není splněna jedna z podmínek použití časového rozlišení, nelze využít účtování prostřednictvím účtů časového rozlišení. Pravidla účtování dohadných položek, které se účtují v účtové skupině 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv, se zabývá Český účetní standard č. 017 – Zúčtovací vztahy. Pokud jde o vykazování příslušných částek v rozvaze, slouží pro to položky:

- dohadné účty aktivní a
- dohadné účty pasivní

Zda bude účetní jednotka dané dohadné položky vykazovat v krátkodobých či dlouhodobých pohledávkách nebo závazcích, se odvíjí od doby splatnosti, kterou mají nepotvrzená pohledávka nebo nepotvrzený závazek k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.

#### **388 – Dohadné účty aktivní**

Dohadné účty aktivní slouží k zaúčtování aktivních dohadných položek – tj. položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklé pohledávky, tedy částky pohledávek stanovené podle smluv, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady a není přesně známa jejich výše. Přičemž výnos z těchto položek přísluší do daného účetního období nebo je prokazatelně protipoložkou nákladům, které byly v běžném účetním období vynaloženy. Podle doby splatnosti nepotvrzené pohledávky ke dni účetní závěrky rozlišujeme na krátkodobé a dlouhodobé pohledávky.

Promítnutí dohadných účtů aktivních do rozvahy:

- zůstatky obsahující dohadné položky aktivní s očekávanou splatností delší než 1 rok se uvedou do položky C.II.6 a
- zůstatky obsahující dohadné položky aktivní s očekávanou splatností do 1 roku se uvedou do položky C.II.8 .

### **389 – Dohadné účty pasivní**

Na dohadné účty pasivní jsou účtovány částky závazků stanovené podle smluv, dohod apod., které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a není tedy známa jejich přesná výše. Slouží k zaúčtování položek, které nelze vyúčtovat jako obvyklé závazky, přičemž náklady z těchto položek přísluší do daného účetního období. Opět rozlišujeme krátkodobé a dlouhodobé závazky.

Promítnutí dohadných účtů pasivních do rozvahy:

- zůstatky obsahující dohadné položky pasivní s očekávanou splatností delší než 1 rok se uvedou do položky B.II.8 a
- zůstatky obsahující dohadné položky pasivní s očekávanou splatností do 1 roku se uvedou do položky B.III.10 .

Způsobem, jakým bude účetní jednotka o zrušení dohadných položek účtovat, by měla upravit vnitřní směrnici. Účetní jednotka může použít dva možné způsoby:

- a) dohadnou položku stornovat a pohledávku či závazek zaúčtovat běžným způsobem na základě externího dokladu,
- b) externí doklad zaúčtovat proti dohadné položce, případně rozdíl zúčtovat výsledkově.<sup>24</sup>

### **Nevyfakturované dodávky zásob**

Stav, kdy účetní jednotka fyzicky obdržela dodávku materiálu nebo zboží, ale do okamžiku sestavení účetní závěrky nedorazily do účetní jednotky příslušné doklady – přijatá faktura, případně dodací list, se účetně řeší formou zaúčtování „nevýfakturovaných dodávek“ na účet **389 – Dohadné účty pasivní**, neboť v této chvíli zpravidla není k dispozici přesná částka, za kterou je zásoba prořízena. V následujícím

---

<sup>24</sup> Kosinová, R Účetní závěrka pro podnikatele za účetní období roku 2004, Účetnictví v praxi, 2004, č. 11, s. 7-10

účetním období, jakmile do účetní jednotky dorazí předmětné doklady, je zaúčtováný „dohad“ zúčtován a účetní operace dokončena.

Zaúčtování nevyfakturované dodávky k okamžiku sestavení účetní závěrky je nutné vzhledem k přesnému stanovení hodnoty skladu zásob v korunách. Při provádění fyzické inventury musí být nevyfakturované zásoby v hodnotě skladu zahrnuty, neboť v opačném případě by při inventuře mohlo být neoprávněně účtováno o přebytku zásob. V případě nevyfakturovaných zásob zboží se použije analogický postup.

Tab. č. 4 Účtování dohadných účtů aktivních a pasivních

| Název položky                          | MD        | D   |
|----------------------------------------|-----------|-----|
| nevyfakturovaná dodávka (např. zásob)  | 112 (132) | 389 |
| nákladové úroky (účtované jako chybné) | 56x       | 389 |
| očekávané pojistné plnění              | 388       | 648 |

Zdroj: vlastní

#### 4. 1. 5 Časové rozlišení nákladů a výnosů

Časové rozlišení nákladů a výnosů patří, jak již bylo uvedeno, mezi základní zásady pro jejich účtování. V širším chápání však do oblasti časového rozlišení nákladů a výnosů patří také dohadné položky a rezervy.<sup>25</sup>

Jedná se o povinnost, kterou musí účetní jednotka splnit, vyplývající z § 3 odst. 1 zákona o účetnictví. Musí účtovat o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, se kterým věcně a časově souvisejí. Ve zmíněném paragrafu je dále stanovena účetní jednotce povinnost účtovat o veškerých nákladech a výnosech bez ohledu na okamžik zaplacení nebo přijetí peněžních prostředků. Z výše uvedeného ustanovení zákona o účetnictví vyplývá účtování účetních případů pomocí účtů časového rozlišení a vykazování v příslušných položkách rozvahy.

Jedná se o následující:

- náklady příštích období a komplexní náklady příštích období,
- příjmy příštích období,
- výdaje příštích období a
- výnosy příštích období

<sup>25</sup> Fišerová, E. a spol.: Abeceda účetnictví pro podnikatele 2006, Olomouc, 2006

účtované na příslušných účtech účtové skupiny 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv a vykazované v položce D.I. Časové rozlišení v aktivech rozvahy a v položce C.I. Časové rozlišení v pasivech rozvahy.

Podmínky pro účtování o časovém rozlišení nákladů a výnosů jsou uvedeny v § 13 odst. 1 vyhlášky pro časové rozlišení v aktivech rozvahy a v § 19 odst. 1 vyhlášky pro časové rozlišení v pasivech rozvahy. Účetní jednotka použije účty časového rozlišení a příslušné položky rozvahy, pokud jsou splněny následující tři podmínky současně – účetní jednotka zná přesně

- a) částku – přesná výše nákladů či výnosů, která je, resp. má být vynaložena nebo získána,
- b) účel – čeho se daná částka týká a
- c) čas – příslušné účetní období, kterého se časově rozlišovaná částka týká.

Pokud by jednu z uvedených skutečností účetní jednotka neznala, nemohla by použít účty a položky časového rozlišení, namísto toho by použila např. dohadné položky nebo rezervy.

Před uzavřením účetních knih je účetní jednotka ještě povinna zkontrolovat, zda jsou náklady, výnosy, příjmy a výdaje zaúčtovány do správného účetního období, na správný účet časového rozlišení, zda jsou splněny pro případy časového rozlišení všechny tři podmínky současně, popř. zda není nutné provést úpravu časového rozlišení. Informace týkající se účtování o časovém rozlišení by měla mít účetní jednotka uvedeny ve své vnitropodnikové směrnici. Jejich postup nesmí účetní jednotka každoročně měnit, zejm. v závislosti na vývoji svého výsledku hospodaření.

### ***381 - Náklady příštích období***

Tato položka obsahuje částky výdajů peněžních prostředků, které účetní jednotka uskutečnila v běžném účetním období, avšak které se týkají nákladů příštího účetního období nebo příštích účetních období. V účtové osnově se nachází pod označením 381 – *Náklady příštích období*.

Použití dané položky je asi nejběžnější při finančním nebo operativním leasingu v účetnictví nájemce. Jedná se zejména o situaci, kdy bude nájemce povinen na počátku nájemního vztahu předem uhradit nájemné nebo určitou vyšší splátku nebo se doba trvání finančního leasingu nebude krýt s dobou hrazení splátek nájemného atd.

Tab. č. 5 Účtování o nákladech příštích období (účtování nájemného)

| Název položky                               | MD  | D   |
|---------------------------------------------|-----|-----|
| platba mimořádné splátky                    | 381 | 321 |
| platba nájemného předem                     | 381 | 221 |
| zúčtování nájemného v dalším účetním období | 518 | 381 |

Zdroj: vlastní

### 383 - Výdaje příštích období

Tato položka obsahuje částky nákladů, které souvisejí s běžným účetním obdobím, avšak v běžném účetním období nedošlo k výdaji peněžních prostředků. K výdaji peněžních prostředků dojde v některém z následujících účetních období.

Tato položka rozvahy obsahuje pouze částky, u kterých je účetní jednotce známo, že budou vynaloženy na příslušný účel a je přesně známa jejich výše. Jinak by byla účetní jednotka nucena účtovat o dané skutečnosti např. pomocí dohadných položek pasivních.

Nejčastěji se vyskytují v případech:

- nájemné placené pozadu,
- zpětně vyúčtované úroky z úvěru,
- prémie a odměny placené po uplynutí roku.

Tab. č. 6 Účtování o výdajích příštího období

| Název položky                                                            | MD  | D   |
|--------------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| neuhrazené nájemné účtované v minulém účetním období                     | 518 | 383 |
| úhrada nájemného za minulé účetní období hrazené v běžném účetním období | 383 | 221 |

Zdroj: vlastní

#### 4 . 1. 6 Kursové rozdíly

Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně se podle § 24 odst. 6 zákona o účetnictví mají ke konci rozvahového dne přepočítat na českou měnu kursem devizového trhu, který je vyhlášen Českou národní bankou. Jedná se o majetek a závazky uvedené v § 4 odst. 12 zákona o účetnictví. Oblast účtování kursových rozdílů je upravena v § 60 vyhlášky a v Českém účetním standardu 006 – Kursové rozdíly.

Platí, že pokud účetní jednotka používá v průběhu účetního období pevný kurs v souladu s § 24 odst. 7 zákona o účetnictví, ke konci rozvahového dne tento kurs nepoužije. Pro účely ocenění majetku a závazků ke konci rozvahového dne je účetní jednotka povinna použít aktuální kurs vyhlášený Českou národní bankou ke konci rozvahového dne.

Při přepočtu měny, která není obsažena v kursech devizového trhu, které vyhláší ČNB, se pro přepočet této měny na českou měnu použije oficiální střední kurs centrální banky příslušné země nebo aktuální kurs mezibankovního trhu k americkému dolaru nebo k euru.

Tab. č. 7 Účtování kursových rozdílů

| Název položky  | MD  | D   |
|----------------|-----|-----|
| kursová ztráta | 563 | 311 |
| kursový zisk   | 321 | 663 |

Zdroj: vlastní

#### 4. 1. 7 Účtování reálných hodnot u majetku a závazků

Účetní jednotka je povinna ocenění reálnou hodnotou u určitých složek majetku a závazků zaznamenat v účetních knihách. Před uzavřením účetních knih bude účetní jednotka účtovat o ocenění reálnou hodnotou ke konci rozvahového dne.

Reálnou hodnotou se oceňují:

- cenné papíry (až na výjimky uvedené v § 27 odst. 1 zákona o účetnictví),
- deriváty,
- část majetku zajištěná deriváty,
- část závazků zajištěná deriváty,
- pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování.

Účetní jednotka může podíl, který představuje účast s rozhodujícím či podstatným vlivem, ocenit ekvivalencí. Pokud tento způsob využije, je povinna takto oceňovat všechny podíly, které drží.

Za reálnou hodnotu se pro účely zákona o účetnictví považuje:

- tržní hodnota,
- ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce,
- ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů, pokud nelze použít výše uvedené způsoby ocenění.<sup>26</sup>

Postupy účtování cenných papírů a podílů řeší Český účetní standard č. 008 – Operace s cennými papíry a podíly. Pokud jde o postupy účtování u derivátů, v § 52 a 53 vyhlášky a také v Český účetní standard č. 009 – Deriváty. Ocenění ekvivalencí je definováno v Českém účetním standardu č. 008.

Tab. č. 8 Účtování o reálných hodnotách

| Název položky                                                 | MD  | D   |
|---------------------------------------------------------------|-----|-----|
| přírůstek hodnoty u majetkových cenných papírů k obchodování  | 251 | 664 |
| úbytek hodnoty u majetkových cenných papírů k obchodování     | 564 | 251 |
| zvýšení jmenovité hodnoty u dlužných cenných papírů k obchod. | 253 | 666 |
| snížení jmenovité hodnoty u dlužných cenných papírů k obchod. | 566 | 253 |
| přírůstek hodnoty u realizovatelných cenných papírů           | 25x | 41x |
| úbytek hodnoty u realizovatelných cenných papírů              | 41x | 25x |

Zdroj: vlastní

<sup>26</sup> § 27 odst. 1 zákona o účetnictví

#### 4. 1. 8 Účetní případy související se zásobami

Na konci účetního období nezřídka dochází k situaci, kdy při nákupu zásob (materiál, zboží) tyto zásoby do účetní jednotky fyzicky dorazí, ale účetní jednotce nejsou dodavatelem doručeny patřičné doklady – přijaté faktury, případně dodací listy. Druhou typickou situací na konci účetního období je stav, kdy do účetní jednotky dorazí příslušné doklady – přijaté faktury za zásoby, popřípadě i dodací listy na ně, ale nedorazí fyzicky předmětné zásoby. Oba případy je nutno v účetnictví řádně podchytit.

Před uzavřením účetních knih účetní jednotka musí provést i řadu účetních operací souvisejících se zásobami. Účetní jednotka musí zaúčtovat ještě další skutečnosti, které souvisejí s daným účetním obdobím. Záleží také na tom, zda účetní jednotka účtuje o zásobách způsobem A nebo způsobem B. V rámci analytických účtů podle míst uskladnění (popř. podle odpovědných osob) může uplatnit pouze jeden z uvedených způsobů účtování zásob.

Pokud účtuje o zásobách **způsobem A**, musí účtovat o těchto skutečnostech:

- o zásobách na cestě,
- nevyfakturovaných dodávkách – jak již bylo uvedeno o této skutečnosti je účtováno v účtové skupině 38 – Přechodně účty aktiv a pasiv, konkrétně na účet 389 – Dohadně účty pasivní.<sup>27</sup>

##### **Zásoby na cestě**

Nejčastěji se s tímto problémem setkáváme u dodávek materiálu. Účetní jednotka obdrží k okamžiku uzavření účetních knih přijatou fakturu za dodávku materiálu, ale neobdrží fyzicky fakturovaný materiál, který je za této situace „materiálem na cestě“.

Zaúčtování nepřijatého materiálu na účet **119** – Materiál na cestě, k okamžiku sestavení účetní závěrky je velmi důležitou účetní operací, neboť pokud by účetní jednotka tuto nezaúčtovala, neoprávněně by zvýšila hodnotu materiálu na skladě. Vzhledem k tomu, že při fyzické inventuře by tento materiál nemohl být nalezen (neboť nebyl na sklad přijat), pravděpodobně by byl vykázán nesprávně jako inventarizační rozdíl.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> viz kapitola 3. 1. 4

<sup>28</sup> Fišerová, E. a spol.: Abeceda účetnictví pro podnikatele 2006, Olomouc, 2006

Tab. č. 9 Účtování zásob na cestě

| Název položky   | MD        | D   |
|-----------------|-----------|-----|
| zásoby na cestě | 119 (139) | 321 |

Zdroj: vlastní

Účetní jednotka při uplatnění **způsobu B** účtování o zásobách vede průběžně skladovou evidenci, aby mohla zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a aby byla schopna zjistit složky pořizovacích cen zásob. V průběhu účetního období u nákupů od jiných subjektů se pořizovací cena účtuje přímo do nákladů (na vrub), účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy. U zásob vlastní výroby v průběhu účetního období se vynaložené náklady zaúčtují přímo na příslušné účty třídy 5. O ztrátách v rámci norem přirozených úbytků zásob se neúčtuje.

Při uzavírání knih se počáteční stavy účtu 112 – Materiál na skladě, 132 – Zboží na skladě a v prodejnách, 121 – Nedokončená výroba, 122 – Polotovary, 123 – Výrobky vlastní výroby převedou na vrub příslušného účtu 50x popř. 61x. Stav zásob se zaúčtuje ke konci účetního období podle skladové evidence materiálu na vrub účtu 112, 132, 121, 122, 123 souvztažně s příslušným účtem 50x popř. 61x.<sup>29</sup>

Tab. č. 10 Účtování zásob způsobem B

| Název položky                                                            | MD        | D                |
|--------------------------------------------------------------------------|-----------|------------------|
| nákup zásob                                                              | 501       | 321<br>(211,221) |
| převod počátečních stavů do spotřeby u nakupovaných zásob                | 501 (504) | 112 (132)        |
| převod konečných stavů (u nakupovaných zásob)                            | 112 (132) | 501 (504)        |
| převod počátečních stavů do spotřeby (u zásob vlastní výroby)            | 61x       | 12x              |
| převod konečných stavů (u zásob vlastní výroby)                          | 12x       | 61x              |
| o ztrátách v rámci norem přirozených úbytků zásob se samostatně neúčtuje |           |                  |

Zdroj: vlastní

<sup>29</sup> Ryneš, P.: Podvojný účetnictví a účetní závěrka, Olomouc, 2006

#### 4. 1. 9 Účtování zůstatku účtu v účtové skupině 43

Před uzavřením účetních knih musí ještě účetní jednotka zkontrolovat, zda účet 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení, sloužící k účtování zisku dosaženého v předchozím účetním období a určeného k rozdělení nebo ztráty dosažené za předchozí účetní období určené k vypořádání, nemá zůstatek. K okamžiku uzavření účetních knih, tento účet nesmí mít zůstatek.

Pokud má k 1. 1. dalšího počáteční stav na straně D, účetní jednotka dosáhla v minulém účetním období zisku. Pokud má daný účet zůstatek na straně MD, účetní jednotce vznikla ztráta.

Tab. č. 11 Účtování zůstatku účtu v účtové skupině 43

| Název položky                  | MD  | D   |
|--------------------------------|-----|-----|
| zůstatek na straně D = ZISK    | 431 | 42x |
| zůstatek na straně MD = ZTRÁTA | 42x | 431 |

Zdroj: vlastní

#### 4. 1. 10 Odpisy

Dlouhodobý hmotný majetek můžeme odpisovat maximálně do výše vstupní ceny, která musí být vyšší než 40.000 Kč. Nehmotný majetek může být také odepisován i daňově, § 32a zákona o daních z příjmů. Vstupní cena je stanovena částkou vyšší než 60.000 Kč a doba použitelnosti delší než 1 rok. Opotřebení dlouhodobého majetku se vyjadřuje odpisem. Existují 2 druhy odpisů: účetní a daňové. Odpisy daňové jsou stanoveny v letech ; účetně se odepisuje obvykle měsíčně po dobu stanovenou účetní jednotkou. Délka účetních odpisů je stanovena podle fyzického a morálního opotřebení dlouhodobého majetku.

Účetní odpisy majetku jsou stanoveny ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. a v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 13. Účetně se odepisuje majetek postupně v průběhu jeho používání. Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Odpisovat lze i technické zhodnocení nad 40.000 Kč.

Způsoby výpočtu odpisu:

- rovnoměrný (lineární) způsob – částka odpisu je stejná,
- zrychlený (degresivní) způsob – částka odpisu rychle stoupne a pak klesá,
- narůstající (progresivní) způsob – částka odpisu se zvyšuje.

Každá účetní jednotka si stanovuje tzv. odpisový plán, v němž si stanoví sazby účetních odpisů podle vlastních kritérií. Takto vypočtené částky odpisů nemohou být použity pro daňové účely.

V roce 2005 dochází u daňových odpisů k podstatným změnám. Při pořízení dlouhodobého hmotného majetku není daňově uznatelným nákladem částka, za kterou se dlouhodobý majetek pořídil. Základ daně se snižuje v jednotlivých letech o tzv. daňový odpis, který je vypočten podle zákona o dani z příjmů. Tento zákon rozděluje odepisovaný majetek do šesti skupin podle doby použitelnosti a v návaznosti je stanovena i výše jednotlivých odpisů.

Při rovnoměrném daňovém odpisování jsou, dle § 31 zákona o dani z příjmů, hmotnému majetku dle jednotlivých odpisových skupin přiřazeny maximální roční odpisové sazby (odst. 1), které mohou být zvýšeny v odpisových skupinách 1 – 3 v prvním roce ještě o určité procento (např. 20% jedná-li se o zemědělskou výrobu, 10% jedná-li se o prvního vlastníka hmotného majetku). V případě zrychleného odepisování mohou být hmotnému majetku, dle jednotlivých skupin, přiřazeny koeficienty, které mohou být zvýšeny dle § 32 odst. 2, zákona o dani z příjmů.<sup>30</sup>

Tab. č. 12 Účtování odpisů

| Název položky       | MD  | D   |
|---------------------|-----|-----|
| řádný odpis majetku | 551 | 08x |

Zdroj: vlastní

<sup>30</sup> Čermáková, H.: Účetnictví – shrnutí základů, Ostrava, 2005

#### 4. 1. 11 Splatná daň z příjmů

Účetní jednotka před uzavřením účetních knih musí kromě jiného také vyjádřit a zaúčtovat závazek v podobě povinnosti platit daň z příjmů, v případě kladného daňového základu, tj. provést výpočet splatné daně z příjmů a účtovat o ní.

Účetní jednotka může danou skutečnost vyjádřit prostřednictvím účtování o rezervě a daň z příjmů v případě, že okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku řádného vyčíslení daňové povinnosti.

Daň z příjmů tvoří složku nákladů kapitálových společností, která však nevstupuje do výsledku hospodaření před zdaněním a ani do základu daně. Výsledek hospodaření před zdaněním zjištěný na účtu 710 – Účet zisku a ztráty je výchozím podkladem ke stanovení základu daně. Pro daňové účely se vykáže v členění na:

- výsledek hospodaření z běžné činnosti, do níž se zahrnuje provozní a finanční činnost,
- výsledek hospodaření z mimořádné činnosti.

Činnost zjišťování základu daně z příjmů není bezprostřední součástí účetnictví. Tato činnost vyplývá z příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů, který zohledňuje zaúčtované částky nákladů a výnosů v základu daně z příjmů. Pro výpočet daně z příjmů je směrodatný účetní výsledek hospodaření před zdaněním v rozdělení na výsledek hospodaření za běžnou činnost – opět před zdaněním a výsledek hospodaření za mimořádnou činnost před zdaněním. Výpočet se provádí mimo účetnictví a mimo účetní knihy, ale vychází se při něm z údajů, které poskytuje účetnictví.

Vlastní základ daně se zjišťuje mimoúčetně a je produktem daňové analýzy, jejímž cílem je transformace účetního zisku (ztráty) na daňový zisk (ztrátu) včetně dalších upravujících položek.

Po zaúčtování daně z příjmů lze uzavřít jako poslední účty 591 až 594, 341 a 481 a převést konečné zůstatky do závěrkových účtů 710 a 702.

Na počátku nového účetního období se tento výsledek hospodaření zaeviduje převodem přes účet 701 – Počáteční účet rozvažný na účet 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení.

V případě, kdy v účetním období, za které se sestavuje účetní závěrka, vznikne v jedné činnosti zisk a ve druhé činnosti ztráta, přičemž za účetní jednotku je vytvořen zisk, daňová povinnost se zaúčtuje za činnost, která je zisková. Za činnost ztrátovou se zaúčtuje záporná daňová povinnost jako snížení závazku ze splatné daně z příjmů.

Zůstatek účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací pro účtování daně z příjmů bude vyjadřovat výsledný zúčtovací vztah účetní jednotky vůči příslušnému správci daně z titulu celkového zisku dosaženého účetní jednotkou.

Po odečtení splatné daně od výsledku hospodaření před zdaněním, popř. úpravě o zaúčtovanou odloženou daň, získáme disponibilní výsledek hospodaření účetní jednotky, který bude v následujícím účetním období určen k rozdělení.

### ***Výpočet hrubého výsledku hospodaření***

Výsledek hospodaření z provozní činnosti (účet. sk. 60-65) – (účet. sk. 50-55)  
+ výsledek hospodaření z finanční činnosti (účet. sk. 66-67) – (účet. sk. 56-57)  
= výsledek hospodaření za běžnou činnost  
+ výsledek hospodaření z mimořádné činnosti (účet. sk. 68) – (účet. sk. 58)  
= výsledek hospodaření (hrubý účetní zisk)

### ***Úprava účetního výsledku hospodaření na daňový základ***

Hrubý výsledek hospodaření za běžnou činnost  
+ daňově neuznatelné náklady  
- daňově neuznatelné výnosy  
= neupravený základ daně za běžnou činnost

Hrubý výsledek hospodaření za mimořádnou činnost  
+ daňově neuznatelné náklady  
- daňově neuznatelné výnosy  
= neupravený základ daně za mimořádnou činnost

Mezi nejčastěji ***daňově neuznané*** náklady patří: náklady na reprezentaci, daň dědická, darovací zaplacená v zahraničí, manka a škody přesahující náhrady, tvorba opravných položek, tvorba ostatních rezerv, daně zaplacené za jiného poplatníka, rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (účetní odpisy jsou větší než daňové), dary, odměny členům statutárních orgánů, vyplacené podíly na zisku, cestovné nad limit, ostatní sociální pojištění, odpis pohledávek bez soudního rozhodnutí, ostatní sociální náklady, ostatní pokuty a penále, smluvní pokuty.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Mezi daňově neuznatelné výnosy patří: výnosy z odepsaných pohledávek, na které nebyly tvořeny zákonné opravné položky, rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (účetní odpisy jsou menší než daňové).

### ***Odpočty od základu daně***

Neupravený základ daně

- ztráta z podnikání
  - odpočet výdajů vynaložených na výuku žáků
  - odpočet výdajů vynaložených na výzkum a vývoj
  - hodnota darů na veřejně prospěšné účely
- = upravený základ daně

### ***Výpočet daně z příjmů***

Upravený základ daně z běžné činnosti (zaokrouhlený na celé tisíce dolů)

\* sazba daně z příjmů právnických osob (sazba daně činí pro rok 2006 24%)

= daň z běžné činnosti

Upravený základ daně z mimořádné činnosti (zaokrouhlený na celé tisíce dolů)

\* sazba daně z příjmů právnických osob

= daň z mimořádné činnosti.

Příslušným subjektům je umožněno snížit vypočtenou daň o tzv. slevy na dani. Jeden ze základních druhů slev je snížení daně pro zaměstnavatele, kteří zaměstnávají osoby se změněnou pracovní schopností. Při jejím výpočtu se vychází z přepočteného počtu zaměstnanců se změněnou pracovní schopností. Výše slevy činí 18 000 Kč na jednoho přepočteného zaměstnance se změněnou schopností, na zaměstnance s těžším zdravotním poškozením je možné odečíst až 60 000 Kč. Právnické osoby, které zaměstnávají více než 50% zaměstnanců se změněnou pracovní schopností a zároveň mají celkem minimálně 25 zaměstnanců, mohou uplatnit poloviční sazbu daně z příjmů právnických osob. Druhou významnou slevou na dani se týká investičních pobídek. Poskytuje se v rozdílné výši maximálně po dobu 10 let.<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> § 35 zákona o dani z příjmů

Tab. č. 13 Účtování splatné daně

| Název položky                                    | MD  | D         |
|--------------------------------------------------|-----|-----------|
| daňová povinnost – daň z příjmů z běžné činnosti | 591 | 341       |
| - daň z příjmů z mimořádné činnosti              | 593 | 341       |
| úhrada daňové povinnosti                         | 341 | 221 (211) |

Zdroj: vlastní

### ***Čistý disponibilní zisk***

Hrubý výsledek hospodaření za běžnou a mimořádnou činnost

- vypočtená daň za běžnou a mimořádnou činnost

= čistý disponibilní

## **4. 1. 12 Odložená daň z příjmů**

Nejčastějším důvodem pro účtování o odložené dani je nerovnost účetních a daňových odpisů, účtovaných během účetního období účetní jednotkou. O odložené dani dále účtují a vykazují ji povinně ty účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a ty účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu.

Odložená daň nemá žádný vliv na placení daně z příjmů, jedná se o významný účetní instrument ovlivňující dodržení základního požadavku kladeného na účetnictví, tj. věrného a poctivého zobrazení ekonomické reality účetní jednotky.

Vyplývá z časově rozdílného pohledu účetních a daňových předpisů na vybrané účetní položky, které se promítají do rozdílů mezi základem daně z příjmů a účetním výsledkem hospodaření (před zdaněním).

Podle charakteru rozdílů může vznikat aktivní základ odložené daně a tedy odložená daňová pohledávka, nebo pasivní základ odložené daně, tedy odložený daňový závazek. Zatímco o odloženém daňovém závazku se účtuje vždy, u odložené daňové pohledávky je z důvodů opatrnosti nutno vždy prověřit pravděpodobnost dosažení dostatečného základu daně, který v budoucnu umožní její celé, popř. dílčí pokrytí. Účtování o odloženém daňovém závazku či odložené daňové pohledávce neovlivňuje základ daně z příjmů, ani výši splatné daňové povinnosti.

O odloženém daňovém závazku se účtuje vždy. Nejčastější příčiny vzniku jsou:

- účetní odpisy jsou nižší než daňové (vyšší účetní zůstatková cena),
- zaplacené zdravotní a sociální pojištění zaúčtované v nákladech v minulém období,
- nezaplacená vystavená faktura za smluvní pokutu a úroky z prodlení,
- zaplacené daně (z nemovitosti, z převodu nemovitosti) zaúčtované v nákladech v minulém období.

Odložená daňová pohledávka se účtuje jen při pravděpodobnosti úhrady. Příčiny vzniku jsou:

- účetní odpisy jsou vyšší než daňové (nižší účetní zůstatková cena),
- nevyužitá daňová ztráta,
- tvorba účetních opravných položek, které mohou být v budoucnu daňově uznatelné,
- tvorba účetních rezerv, jestliže se tyto náklady stanou v budoucnu daňově uznatelné,
- nezaplacená přijatá faktura na smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- nezaplacené zdravotní a sociální pojištění zaúčtované v nákladech.

Účetní jednotka má ze zákona povinnost inventarizace této položky bez ohledu na to, zda je výsledkem odložený daňový závazek či odložená daňová pohledávka.

V rozvaze bude odložená daň vykázána s ohledem na dlouhodobost jejího uplatňování (přesahující časový horizont jednoho roku) v rámci položky B.II.10, v případě závazku, resp. C.II.7 v případě pohledávky.

Tab. č. 14 Účtování odložené daně

| Název položky              | MD  | D   |
|----------------------------|-----|-----|
| odložený daňový závazek    | 429 | 481 |
| odložená daňová pohledávka | 481 | 428 |

Zdroj: vlastní

## 4.2 Uzavírání účetních knih neboli účetní uzávěrka

V případě uzavírání účetních knih hovoříme o účetní uzávěrce. Je tedy potřebné rozlišovat mezi pojmy „účetní závěrka“ a „účetní uzávěrka“. Den, ke kterému se uzavírají účetní knihy, je tzv. rozvahový den.

Účetní uzávěrka představuje proces uzavření účtů za dané účetní období. Uzavření účtů a tím i účetních knih za dané účetní období předchází inventarizace.

Z § 17 odst. 2 zákona o účetnictví, kde jsou uvedeny okamžiky, ke kterým se uzavírají účetní knihy, vychází postup uzavírání účetních knih uvedený v Českém účetním standardu č. 002 - Otevírání a uzavírání účetních knih. Při uzavírání účetních knih účetní jednotka používá účty z účtových skupin 70 – Účty rozvažné a 71 – Účet zisků a ztráty.

Úkoly spojené s ukončením účetního období nelze zajistit jednorázově v průběhu uzavírání účetních knih, ale je třeba je provádět v rámci přípravných prací k účetní uzávěrce, mezi něž patří především kontrola převodu zůstatků rozvahových účtů z předcházejícího účetního období (zásada účetní a bilanční kontinuity). Uzávěrkovými operacemi se rozumí zaúčtování všech účetních případů do období, se kterým věcně a časově souvisejí, což předpokládá provést např. urgence dodavatelských faktur za uskutečněné práce, služby a dodávky, jejichž cílem je omezit účtování materiálu a zboží na cestě a pasivních dohadných položek. Patří sem i dohledání inventarizačních rozdílů a jejich proúčtování, posouzení zůstatků rezerv z hlediska jejich odůvodněnosti a přiměřenosti a vytvoření, resp. zúčtování opravných položek.<sup>33</sup>

V účetní závěrce jsou účetní jednotky povinny uvádět informace podle stavu ke konci rozvahového dne; to platí obdobně i pro všechny účetní záznamy, které se sestavují k rozvahovému dni nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka. Záznamy účetní závěrky jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, popř. přehled o peněžních tocích (cash flow), přehled o změnách vlastního kapitálu.

---

<sup>33</sup> Kovanicová, D.: Abeceda účetnictví pro podnikatele 2006, Praha, 2006

## ***Uzavírání účetních knih podle zákona o účetnictví***

Uzavírání účetních knih je činnost, při níž se:

- a) zjišťují obraty stran MD a Dal jednotlivých syntetických účtů,
- b) zjišťují konečné zůstatky aktivních a pasivních účtů a konečné stavy účtů nákladů a výnosů,
- c) zjistí se základ daně z příjmů a daňová povinnost splatná, popř. odložená, účetní jednotky za účetní období, příp. se zaúčtuje rezerva na daň z příjmů,
- d) zjistí se účetní výsledek hospodaření převodem nákladových účtů na vrub účtu 710-Účet zisků a ztrát a převodem výnosových účtů ve prospěch účtu 710,
- e) uzavře se účetnictví účetní jednotky převodem zůstatků rozvahových účtů a zůstatku účtu 710 na účet 702 – Konečný účet rozvažný,
- f) zaúčtuje se výsledný rozdíl mezi náklady a výnosy zjištěný z porovnání částek nákladů a výnosů (zisk či ztráta) na příslušné strany účtů 710 a 702.<sup>34</sup>

Účetní knihy se uzavrou převedením celkového výsledku hospodaření po zdanění (zisk nebo ztráta), zjištěného na účtu 710 – Účet zisku a ztráty podvojným zápisem do účtu 702 – Konečný účet rozvažný.

*Převod zisku      710/702*

*Převod ztráty    702/710*

Závěrkové účty poskytují celkové souhrnné informace, a to:

1. účet 710 – slouží jako podklad pro sestavení výkazu zisku a ztráty a informuje o stavu nákladů a výnosů a o dosaženém výsledku hospodaření.
2. účet 702 – slouží jako podklad pro sestavení rozvahy a informování o stavu aktiv a pasiv účetní jednotky a dosaženého výsledku hospodaření.

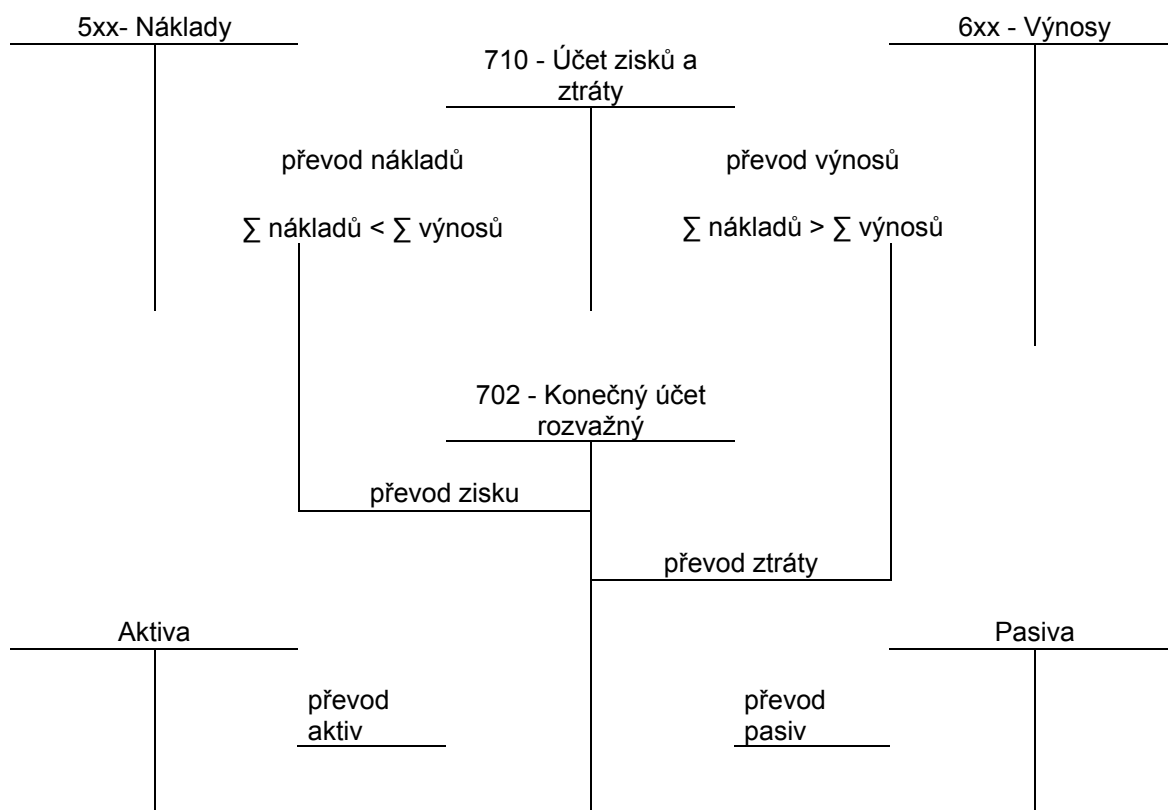
Obsah obou závěrkových účtů je hlavním podkladem pro sestavení účetní závěrky. Ke dni účetní závěrky jsou všechny účty hlavní knihy vyrovnány. Zavedením závěrkových účtů se odděluje proces uzavírání účetních knih od vyhotovení účetních výkazů.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> Fišerová, E. a spol.: Abeceda účetnictví pro podnikatele 2006, Olomouc, 2006

<sup>35</sup> Sedláček, J.: Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie, Praha, 2004

*Schéma postupu uzavírání účetních knih u společnosti s ručením omezeným*



## 4.3 Účetní závěrka

Po provedení veškerých účetních prací souvisejících s daným účetním obdobím, aby byly zaúčtovány všechny skutečnosti související věcně a časově s účetním obdobím a byly splněny povinnosti vyplývající především ze zákona o účetnictví, a po uzavření účetních knih v souladu s § 17 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví, může účetní jednotka přistoupit k samotné přípravě a sestavení účetní závěrky.

Účetní závěrka je definována v § 18 odst. 1 zákona o účetnictví. jako nedílný celek a její podstatou je zjistit k určitému datu stav majetku, závazků a kapitálů podniku oceněném v peněžních jednotkách, vyjádřit na základě přiřazení nákladů a výnosů věcně a časově do období, za něž se účetní závěrka sestavuje, hospodářský výsledek, a zachytit za vymezený časový interval k datu účetní závěrky tok peněžních prostředků.

Cílem účetní závěrky je zejména vytvořit takovou strukturu, objem a charakter informací, které umožní uživatelům účetní závěrky získat přehled o majetku, závazcích, hospodářském výsledku a finanční situaci podniku. Neméně významné je doložení předpokladu dalšího trvání podniku. To je základ pro vytvoření správného a reálného obrazu o účetní jednotce.

Účelem je provést kontrolu průběžného evidování transakcí, k nimž v účetním období docházelo, zkompletovat jednotlivé operace související vždy s konkrétním účetním případem, aby bylo prokázáno, že jsou v účetnictví zachyceny veškeré účetní případy, že zvolené účetní postupy odpovídají charakteru účetního případu, ale také platným normám a že jsou jednotlivé operace doloženy.

Forma účetní závěrky je dána účetními výkazy, které představují přehledně, systematicky a jednotně uspořádané tabulky. Nedílnou součástí účetní závěrky je příloha, která obsahuje vysvětlivky k účetním výkazům, podává základní informace o účetní jednotce, komentuje události a skutečnosti, které není možné v účetních výkazech zachytit, protože představují např. podrozvahové položky nebo vznikly po rozvahovém dni a navíc jsou sice důležitou informací pro uživatele, ale do účetních výkazů nepatří.<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> Březinová, H.: Účetní závěrka, Praha, 2001

Účetní závěrka představuje sestavení účetních výkazů:

- rozvahy,
- výkazu zisku a ztráty,
- přílohy k účetní závěrce,

even. přehledu o peněžních tocích (cash flow) a přehledu o změnách vlastního kapitálu).

Účetní závěrka může mít podle § 18 odst. 3 zákona o účetnictví dvě podoby:

- účetní závěrka v plném rozsahu, nebo
- účetní závěrka ve zjednodušeném rozsahu.

Podobu jednotlivých součástí účetní závěrky určují jednotlivá ustanovení vyhlášky. Základem je ustanovení § 3 odst. 7 vyhlášky. Vyhláška stanoví základní strukturu rozvahy, výkazu zisku a ztráty a jaké informace mají být obsaženy v příloze účetní závěrky. § 4 odst. 8 až 10 vyhlášky dále uvádí, co se rozumí zjednodušeným rozsahem účetní závěrky.

Ze zákona o účetnictví je zřejmé, že pokud zákon o účetnictví nestanoví jinak účetní závěrku ve **zjednodušeném rozsahu** mohou sestavovat ty účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Výjimkou jsou akciové společnosti, kterým zákon o účetnictví stanovuje povinnost sestavit účetní závěrku vždy v plném rozsahu, tj. i když jim nevznikne povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Účetní výkazy ve zjednodušeném rozsahu upravuje § 4 odst. 8,9,10 vyhlášky. Účetní výkazy sestavované v **plném rozsahu** obsahují povinně položky uvedené v příloze č. 1 (rozvaha), č. 2 (výkaz zisku a ztráty k vyhlášce a přílohu, obsahující podrobné informace o účetní jednotce).

Zákon o účetnictví ukládá podnikům zapsaným do obchodního rejstříku zveřejňovat účetní závěrku jejím uložení do sbírky listin obchodního rejstříku.

Účetní závěrka musí být podepsána odpovědnými osobami, tzn. u právnické osoby statutárním orgánem a u fyzické osoby touto osobou.

Podniky tvořící ekonomické seskupení (holding, koncern) mají povinnost při splnění určitých kritérií sestavovat též konsolidovanou účetní závěrku. V ní se vyjadřuje majetková situace, stav kapitálu, nákladů a výnosů za celé ekonomické seskupení, jako by se jednalo jednu účetní jednotku. Při jejím sestavení dochází k vyloučení vzájemných kapitálových vztahů mezi mateřskou a dceřinými společnostmi navzájem.

Účetní závěrku překládají podniky finančnímu úřadu jako přílohu k přiznání k dani z příjmů právnických osob, v termínu shodném pro podání daňového přiznání.<sup>37</sup>

#### 4.3.1 Druhy účetních závěrek

Účetní závěrka je výstupem z účetnictví a zhodnocením celoroční práce účetních.

Zákon zná 3 druhy účetních závěrek:

- řádnou,
- mimořádnou,
- mezitímní.

Ke kterým okamžikům mají účetní jednotky povinnost sestavit řádnou či mimořádnou účetní závěrku uvádí § 19 odst. 1 zákona o účetnictví.

##### ***Účetní závěrka řádná a mimořádná***

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku vždy, když uzavírají účetní knihy, a to k poslednímu dni účetního období jako *řádnou*.<sup>38</sup>

V ostatních případech, kdy se uzavírají účetní knihy nebo v případech vymezených zákonem o účetnictví § 17 odst. 2 písm. b) ), obchodním zákoníkem, popř. v jiných případech, se jedná o účetní závěrku *mimořádnou*. Mimořádnou účetní závěrkou je i konečná účetní závěrka podle zvláštního právního předpisu.

Pro účetní závěrku řádnou a mimořádnou je tedy charakteristické, že ke dni, ke kterému se tyto účetní závěrky sestavují, se uzavírají účetní knihy.

##### ***Mezitímní účetní závěrka***

Mezitímní účetní závěrka je v souladu v § 19 odst. 3 označení pro účetní závěrku, kterou mohou účetní jednotky sestavit

- v případech, kdy to vyžadují zvláštní právní předpisy,
- v průběhu účetního období,
- i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne.

V případech sestavování mezitímní účetní závěrky účetní jednotky neuzavírají účetní knihy a provádějí inventarizaci jen pro účely vyjádření ocenění. Pro správné ocenění majetku a závazků v mezitímní účetní závěrce se provádějí též inventarizace. Z pohledu

---

<sup>37</sup> Sedláček, J.: Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie, Praha, 2004

<sup>38</sup> § 17 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví

ocenění majetku a závazků platí pro mezitímní účetní závěrku totéž co pro závěrku řádnou a mimořádnou, to znamená;

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.

Nová povinnost sestavení mezitímní účetní závěrky od roku 2004:

- právnické osoby, které mají sídlo na území ČR,
- zahraniční osoby, pokud na území ČR podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů a
- fyzické osoby, které jsou účetní jednotkou, mají povinnost sestavit mezitímní účetní závěrku ke 31.12. kalendářního roku, pokud jsou příjemci prostředků ze státního rozpočtu nebo rozpočtů územních samosprávných celků a jsou povinny tyto prostředky vypořádat podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů a zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

### ***Měsíční účetní závěrka***

V praxi některé účetní jednotky sestavují účetní výkazy (rozvahu a výkaz zisku a ztráty, even. též přehled o peněžních tocích) též v průběhu účetního období, např. měsíčně, a to:

- za účelem předání těchto výkazů bance v případě, že mají úvěr, nebo
- za účelem interního použití pro řízení účetní jednotky.

V těchto případech je nutné si uvědomit, že se nejedná o účetní závěrku, ale o pracovní výstupy z účetnictví v průběhu účetního období. Na tyto výstupy se tedy nevztahují ani pravidla stanovená zákonem, ani pravidla stanovená vyhláškou. Z tohoto důvodu je vhodné, aby si účetní jednotka která tyto výkazy sestavuje, stanovila vnitřním předpisem pravidla, která pro tyto výkazy budou platit. Při tvorbě tohoto vnitřního

předpisu je zapotřebí vzít v úvahu též zákaz používání názvů, které jsou určeny pro účetní závěrku.<sup>39</sup>

Jedná se o to, že kromě zákonem stanovených případů, kdy se sestavuje účetní závěrka, nesmí žádný jiný účetní záznam být označován názvy:

- rozvaha (balance)
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha,
- přehled o peněžních tocích nebo
- přehled o změnách vlastního kapitálu.

V praxi se objevuje např. místo názvu „rozvaha“ název „balance aktiv a pasiv k ....“ nebo „stav aktiv a pasiv k ....“, místo názvu „výkaz zisku a ztráty“ název „výsledovka k ....“.

#### **4. 3. 2 Závaznost sestavení účetní závěrky podle národních (českých) pravidel**

Kromě účetní závěrky sestavené podle zákona o účetnictví mohou účetní jednotky poskytovat účetní záznamy nesoucí informace, které jsou sestaveny podle Mezinárodních účetních standardů nebo jiných mezinárodně uznávaných účetních zásad<sup>40</sup>.

Jinými slovy řečeno, účetní jednotka má povinnost sestavit účetní závěrku podle zákona o účetnictví a dobrovolně (navíc) může sestavit účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů.

Novelou zákona o účetnictví s platností od 1. května 2004 se v tomto ohledu významným způsobem změnila situace pro účetní jednotky, které jsou obchodní společnosti a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů (např. Burza cenných papírů v Praze nebo RM Systém) v členských státech Evropské unie. Tyto účetní jednotky pro účtování a sestavení účetní závěrky použijí Mezinárodní účetní standardy (IFRS, IAS) upravené právem Evropských společenství.

---

<sup>39</sup> § 19 odst. 10 zákona o účetnictví

<sup>40</sup> § 19 odst. 9 zákona o účetnictví, platný do dne účinnosti přistoupení České Republiky k Evropské unii

### 4. 3. 3 Výkazy účetní závěrky

#### 4. 3. 3. 1 Rozvaha

V rozvaze (bilanci) jsou uspořádány položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv. Uspořádání a označování položek rozvahy stanoví vyhláška č. **500/2002 Sb.**, která také vymezuje obsah některých položek rozvahy. Údaje pro sestavení rozvahy čerpají podnikatelé ze zůstatků syntetických, skupinových nebo analytických účtů podle účtového rozvrhu, popř. ve vybraných případech vycházejí ze součtu několika syntetických nebo analytických účtů nebo ze součtu syntetických účtů v rámci účtových skupin. Položky rozvahy je třeba uvádět odděleně a v pořadí. Podniky mohou použít i podrobnější členění těchto položek za podmínky, že zůstane zachováno stanovené pořadí.

Rozvaha je členěna na určitý počet sloupců rozdílný pro aktiva (celkem 4 sloupce) a pro pasiva (celkem 2 sloupce):

- aktiva za běžné období mají tři sloupce – aktiva nesnížená o oprávky a opravné položky (**brutto**), vyjádření celkové výše opravek a opravných položek (**korekce**) a výše aktiv snižena o oprávky a opravné položky (**netto**),

ve čtvrtém sloupci jsou vyčíslena aktiva za bezprostředně předcházející účetní období v hodnotě netto,

- pasiva mají jeden sloupec pro informace za běžné účetní období a druhý pro informace za bezprostředně předcházející účetní období.

V § 4 odst. 5 vyhlášky se stanovuje, že položky mají být srovnatelné za běžné a bezprostředně předcházející účetní období. V případě nesrovnatelnosti informací se buď upraví údaje za bezprostředně předcházející účetní období s ohledem na významnost a úprava se odůvodní v příloze, nebo údaje zůstanou z určitého důvodu nesrovnatelné a toto ponechání nesrovnatelných informací účetní jednotka též odůvodní v příloze. Existují také výjimky, kdy v určitých situacích některé sloupce výkazu neobsahují informace za minulé účetní období nebo se daný sloupec nevyplní.<sup>41</sup>

Číselné hodnoty v jednotlivých výkazech se uvádějí v peněžních jednotkách české měny v celých tisících korun. Platí, že mezi rozvahou a výkazem zisku a ztráty existují určité vazby a rovnosti mezi určitými položkami, které účetní jednotka musí respektovat. V rozvaze se musí rovnat položka „AKTIVA CELKEM“ vyjádřená

---

<sup>41</sup> § 4 odst. 7 vyhlášky

v netto hodnotě s položkou „PASIVA CELKEM“. Ve vztahu rozvahy a výkazu zisku a ztráty se jedná o dodržení rovnosti výsledku hospodaření za účetní období vykázaného ve výkazu zisku a ztráty s výsledkem hospodaření běžného účetního období vykázaným v rozvaze.

Pohledávky a závazky včetně úvěrů se vykazují v rozvaze podle zůstatkové doby jejich splatnosti ke dni účetní závěrky, nikoliv podle sjednané doby splatnosti při vzniku pohledávky a závazků. Jde o pohledávky evidované na účtech v účtové třídě 3 a závazky v účtové třídě 4. Vodítkem pro změnu klasifikace pohledávky při zahrnutí do rozvahy je poznámka o čerpání údaje z analytické evidence u konkrétního syntetického účtu pro příslušný řádek rozvahy.

V těch případech, kdy je na účtu zachycována pohledávka i závazek a nelze jednoznačně předem stanovit charakter zůstatku (DPH, daň z příjmů, ostatní přímé daně apod.), uvede se v rozvaze v aktivech, je-li výsledné saldo aktivní, nebo v pasivech, je-li saldo pasivní.

Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu zahrnuje pouze položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi.<sup>42</sup>

#### **4.3.3.2 Výkaz zisku a ztráty**

Výkaz zisku a ztráty je uspořádáním položek nákladů, výnosů a výsledku hospodaření účetní jednotky. Základní upořádání a označování položek je uvedeno v přílohách č. 2 k vyhlášce a č. 3 k vyhlášce. Toto uspořádání strukturu výkazu využije účetní jednotka především při sestavení výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu.

Účetní jednotka může rozhodnout, zda sestaví výkaz zisku a ztráty v druhovém členění nebo v účelovém členění. Účetní jednotka musí posoudit, zda ji bude vyhovovat druhové či účelové členění nákladů provozního výsledku hospodaření. Pokud účetní jednotka sestaví výkaz a ztráty v účelovém členění, nesmí zapomenout na povinnost jí stanovenou v § 39 odst. 8 vyhlášky, tj. povinna uvést v příloze náklady a výnosy provozního výsledku hospodaření v druhovém členění ve zjednodušeném rozsahu.

Výkaz zisku a ztráty má mít 2 sloupce pro porovnání běžného a minulého období.

---

<sup>42</sup> Sedláček, J.: Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie, Praha, 2004

### ***Položky uvedené ve výkazu zisku a ztráty v druhovém členění***

- obchodní marže (tržby za prodej zboží – náklady vynaložené na prodané zboží),
- přidaná hodnota (obchodní marže – výkony – výkonová spotřeba),
- provozní výsledek hospodaření (součet všech výnosových položek z provozní oblasti – součet všech nákladových položek z provozní činnosti),
- finanční výsledek hospodaření (veškeré výnosové položky z finanční činnosti – veškeré nákladové položky z finanční činnosti),
- výsledek hospodaření za běžnou činnost (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření – daň z příjmů za běžnou činnost),
- mimořádný výsledek hospodaření (mimořádné výnosy – mimořádné náklady – daň z příjmů z mimořádné činnosti),
- výsledek hospodaření před zdaněním (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření + mimořádné výnosy – mimořádné náklady).

### ***Položky výkazu zisku a ztráty v účelovém členění***

- provozní výsledek hospodaření (výnosové položky – nákladové položky v provozní),
- finanční výsledek hospodaření (veškeré výnosy z finanční činnosti – veškeré náklady z finanční činnosti),
- výsledek hospodaření za běžnou činnost ((provozní VH + finanční VH)- daň z příjmů za běžnou činnost),
- mimořádný výsledek hospodaření ((mimořádné výnosy – mimořádné náklady)- daň z příjmů z mimořádné činnosti),
- výsledek hospodaření za účetní období (VH za běžnou činnost +(mimořádný výsledek hospodaření – převod podílu na výsledku hospodaření společníkům)),
- výsledek hospodaření před zdaněním (provozní VH + finanční VH + (mimořádné výnosy – mimořádné náklady)).

#### 4. 3. 3. 3 Příloha

Součástí účetní závěrky je její příloha, která obsahuje důležité údaje, umožňující podrobněji vymezit jednotlivé položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Povinný obsah přílohy je vymezen prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb., § 39, tak, aby poskytovala údaje pro posouzení finanční a majetkové situace a výsledku hospodaření podniku z hlediska externích uživatelů.

Formální uspořádání přílohy je poměrně volné, příloha má být předložena ve formě tabulek nebo popisným způsobem zajišťujícím přehlednost a srozumitelnost předkládaných informací. Pokud to jejich obsah umožňuje, je třeba čerpat údaje pro přílohu v zásadě z účetních písemností.

Ve smyslu ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, je příloha formulována tak, aby blíže charakterizovala ekonomickou a finanční situaci podniku. Rozvádí údaje z rozvahy a výkazu zisku a ztráty, tím přibližuje určité skutečnosti důležité z hlediska řízení podniku i příjemcům účetní závěrky mimo podnik. Dále obsahuje informace, které charakterizují metodickou stránku účetnictví a identifikují účetní jednotku, jedná se informace o zaměstnancích a osobách ve statutárních, řídicích a dozorčích orgánech, informace o vedení účetnictví, o aplikaci obecných účetních zásad, o použitých účetních metodách, způsobech oceňování i odpisování, vysvětlující a doplňující informace k údajům v rozvaze a výkazu zisku a ztráty, informace týkající se majetku a závazků, informace v případě sestavení výkazu zisku a ztráty v účelovém členění, ostatní informace – povinné pro účetní závěrku v plném rozsahu.

Doplňující informace uvádí podnik v souladu s principem významnosti. Příloha musí obsahovat i údaje o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu, pokud nejsou zpracovány formou samostatných výkazů.<sup>43</sup>

---

<sup>43</sup> Sedláček, J.: Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie, Praha, 2004

#### 4. 3. 4 Přehled o peněžních tocích (cash flow)

Přehled o peněžních tocích je rozpisem vybraných položek majetku. Jeho cílem je informovat uživatele účetní závěrky o přírůstcích (příjmech) a úbytcích (výdajích) peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v členění na provozní, investiční a finanční činnost v průběhu účetního období.

Jedná se jednu z možných součástí účetní závěrky, pokud tak účetní jednotka rozhodne. Při zjišťování jednotlivých peněžních toků účetní jednotka vychází z údajů uvedených v rozvaze, výkazu zisku a ztráty, v některých případech i ze zápisů hlavní knihy, popř. z knih analytických účtů.

Úprava vychází z § 40 až 43 vyhlášky a dále pak z Českého účetního standardu č. 023 – Přehled o peněžních tocích, kde je uvedena také jedna z podob přehledu o peněžních tocích sestaveného za pomoci nepřímé metody.

Přehled o peněžních tocích lze dobře využít v rámci finanční analýzy, zejména jako nástroj analýz likvidity účetní jednotky za daný časový úsek. Může pomoci odhalit chyby ve finančním řízení účetní jednotky a účetní jednotka se může případně těchto chyb v budoucnu vyvarovat. Z údajů uvedených v přehledu o peněžních tocích lze dále usuzovat, jaká je schopnost dané účetní jednotky vytvářet finanční přebytky, splácet závazky, financovat pořízování majetku z vlastních zdrojů a také, že dosažení zisku za příslušné účetní období ještě nemusí znamenat tu samou částku peněžních prostředků, kterými účetní jednotka může disponovat. Také lze posoudit úroveň finančního řízení a zhodnotit komplexně vývoj peněžních prostředků, např. klad za účetní období.

Cash flow obsahuje vymezení toku v investiční, finanční a provozní činnosti.

##### ***Metody sestavení přehledu o peněžních tocích***

Účetní jednotka má možnost sestavit přehled o peněžních tocích pomocí přímé metody nebo pomocí nepřímé metody. Hlavní rozdíl mezi metodami je především ve způsobu vykazání peněžních toků z provozní činnosti.

Pomocí **přímé metody** se vykáží vhodně zvolené a uspořádané skupiny peněžních příjmů a výdajů, například v návaznosti na členění ve výkazu zisku a ztráty. Účetní jednotka při použití přímé metody bude nespíš analyzovat účty peněžních prostředků v hlavní knize a provede jejich setřídění mimo účetnictví podle druhů příjmů a výdajů, popř. lze zajisté vytvořit systém, který umožní roztrídění např. dokladů vyjadřujících příjmy a výdaje pro potřeby sestavení přehledu o peněžních tocích přímou metodou.

**Nepřímá metoda** sestavení přehledu o peněžních tocích je založena na změnách. Každý peněžní tok se projeví zároveň jako náklad nebo výnos, anebo jako změna některé nepeněžní rozvahové položky. Obecně totiž platí, že každá účetní operace, která má charakter příjmu či výdaje peněžních prostředků, má vliv na jinou položku. Tato metoda je také zvolena pro sestavení přehledu o peněžních tocích podle Českého účetního standardu č. 23 – Přehled o peněžních tocích. Pokud účetní jednotka zvolí pro sestavení přehledu o peněžních tocích nepřímou metodu, výchozím bodem pro ni bude výsledek za běžnou činnost před zdaněním, který musí upravit o příslušné nepeněžní transakce, o neuhrazené náklady a výnosy z minulých či budoucích účetních období či o příjmy a výdaje spojené s finanční činností.

Přehled o peněžních tocích může mít dvě formy:

- horizontální – odděleně a přehledně se na jedné straně uvádějí zdroje peněžních prostředků a na straně druhé využití těchto peněžních prostředků,
- vertikální – lze jsou vidět součty za stejnorodé skupiny peněžních toků.

#### **4. 3. 5 Přehled o změnách vlastního kapitálu**

Přehled o změnách vlastního kapitálu je rozpisem položky uvedené v pasivech rozvahy. Informuje uživatele účetních informací o uspořádání položek vlastního kapitálu, které vyjadřují jeho celkovou změnu za účetní období.

Obsahuje informace o zvýšení, či snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. Sestavuje se za běžné a minulé účetní období. Významné položky zvýšení, či snížení vlastního kapitálu je podnik povinen okomentovat v příloze, případně rozšířit přehled o další položky. Rovněž je třeba vyčíslit vyplacené dividendy a zdroje, ze kterých bylo čerpáno. Přehled sestavují podniky podléhající auditu, pokud nepopisují změny vlastního kapitálu přímo v bodu 4.2 přílohy k účetní závěrce.<sup>44</sup>

Základní úprava je uvedena v § 44 vyhlášky. Je zde však pouze několik obecných informací. Podoba a forma přehledu o změnách vlastního kapitálu se ponechává na uvážení účetní jednotky.

---

<sup>44</sup> Sedláček, J.: Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie, Praha, 2004

## **4 . 4 Následné povinnosti související s účetní závěrkou**

Jedná se povinnosti vyplývající buď ze zákona o účetnictví, nebo z dalších právních předpisů. Mezi jinými je to např. ověření účetní závěrky auditorem, vyhotovení výroční zpráv anebo zveřejnění účetní závěrky, popř. výroční zprávy.

### **4. 4. 1 Povinnost ověření účetní závěrky auditorem**

Povinnost nechat ověřit účetní závěrku auditorem je dána § 20 odst. 1 zákona o účetnictví. Podle zmíněného ustanovení jsou určité účetní jednotky povinny mít řádnou a mimořádnou účetní závěrku ověřenou auditorem.

Jedná se o:

- akciové společnosti, které za účetní období a bezprostředně předcházející účetní období překročily nebo již dosáhly alespoň jednoho ze tří kritérií,
- obchodní společnosti, družstva, účetní jednotky – zahraniční osoby (§ 1 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví), které za účetní období a bezprostředně předcházející účetní období překročily nebo dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií,
- účetní jednotky – fyzické osoby (§ 1 odst. 2 písm. b) až h) zákon o účetnictví), které vedou účetnictví za podmínek stanovených u ostatních obchodních společností a družstev,
- účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanovuje zvláštní právní předpis – např. obchodní zákoník.

V § 20 odst. 2 a 3 zákona o účetnictví jsou uvedeny výjimky z povinnosti nechat ověřit účetní závěrku auditorem.

#### 4. 4. 2 Výroční zpráva

Výroční zprávu vyhotovují povinně podniky podléhající auditu. Jejím účelem je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji a výkonnosti činnosti podniku a o jeho stávajícím hospodářském postavení ve společnosti. Není součástí účetní závěrky, avšak přejímá z ní údaje o majetku, závazcích, vlastním kapitálu a výsledcích hospodaření podniku. Obsahem výroční zprávy musí být podle § 21 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, kromě informací nebytných pro naplnění účelu výroční zprávy minimálně informace:

- o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- o předpokládaném vývoji činnosti podniku,
- o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- o pořízování vlastních akcií, zatímních listů, obchodních podílů a akcií ovládající osoby,
- o tom, zda podnik má organizační složku v zahraničí,
- požadované podle zvláštních právních předpisů.

Součástí výroční zprávy je i účetní závěrka a zpráva o auditu podle zvláštního právního předpisu.<sup>45</sup>

#### 4. 4. 3 Povinnost zveřejňování a způsob zveřejňování

Povinnost a způsoby zveřejňování stanovuje § 21a zákona o účetnictví. Účetní závěrku a výroční zprávu v případě, že ji má účetní jednotka povinnost vyhotovit, zveřejňují ty účetní jednotky, které se zapisují do obchodního rejstříku nebo kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis. Zveřejňuje se účetní závěrka v rozsahu, v jakém byla sestavena.

Povinnost zveřejnění se vztahuje na všechny informace uvedené v účetní závěrce a výroční zprávě až na určité výjimky. Informace, na které se vztahuje utajení podle zvláštního právního předpisu, se nezveřejňují.

Podniky, které se zapisují do obchodního rejstříku, jsou povinny zveřejnit výroční zprávu stejně jako účetní závěrku, tzn. jejím uložením do sbírky listin obchodního

---

<sup>45</sup> Sedláček, J.: Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie, Praha, 2004

rejstříku (účetní závěrka může být přitom uložena jako součást výroční zprávy). Povinnost zveřejnění účetní závěrky, popř. výroční zprávy, je splněna okamžikem předání těchto dokumentů rejstříkovému soudu.

Auditované podniky zveřejňují účetní závěrku i výroční zprávu po jejich ověření auditorem a po schválení příslušným orgánem do 30 dnů po splnění obou podmínek, nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období.

Účetní jednotky mají kromě toho ještě povinnost zveřejnit i zprávu o auditu a případně i informaci o tom, že zveřejněná účetní závěrka a výroční zpráva nebyly schváleny příslušným orgánem. Pro informace platí, že nesmí být zveřejněny ty informace, které nebyly ověřeny auditorem tak, aby mohl být uživatel účetních informací uveden v omyl, že jím ověřeny byly.

#### **4. 4. 4 Podání daňového přiznání**

Podání daňového přiznání souvisí s povinnostmi, které je nutno splnit po sestavení účetní závěrky. U příslušných poplatníků daně z příjmů je účetní závěrka přílohou daňového přiznání.

Ustanovení § 40 zákona o správě daní a poplatků stanovuje povinnost podat daňové přiznání nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Pokud jde o poplatníka daně z příjmů, který má povinnost nechat ověřit účetní závěrku auditorem nebo kterému daňové přiznání vyhotovuje a předkládá daňový poradce, má povinnost podat daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

### **4. 5 Konsolidovaná účetní závěrka**

Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrkou skupiny podniků, která slučuje stav majetku, závazků a dosažené výsledky hospodaření mateřského podniku (konsolidující účetní jednotka) s jeho podílovou účastí v ostatních podnicích, ve kterých je buď řídicí osobou nebo ovládající osobou nebo v nich vykonává podstatný, popř. společný vliv.

Konsolidovanou účetní závěrku za konsolidační celek povinně sestavují obchodní společnosti, které jsou buď řídicí osobou, nebo ovládající osobou ve smyslu § 66a odst. 2 a 7 obchodního zákoníku.

Cílem konsolidované účetní závěrky je podat akcionářům mateřského podniku a odborné veřejnosti komplexní informaci o celkovém majetku, závazcích, vlastním

kapitálu, nákladech a výnosech za ekonomicko-hospodářské uskupení podniků, které jsou kapitálově propojeny. Uživatelé účetní závěrky mateřského podniku zpravidla mají zájem a potřebu získat informace o finanční situaci, výsledcích a změnách ve finanční a majetkové situaci skupiny jako celku. Konsolidovaná účetní závěrka poskytuje informace o finanční situaci skupiny, jako by šlo o jediný podnik bez zřetele na právní vymezení jednotlivých právnických osob. Konsolidace účetních závěrek představuje náročný proces transformace účetních závěrek jednotlivých podniků, které jsou kapitálově propojeny, do výsledné konsolidované rozvahy, výsledovky a přílohy. Konsolidace účetních závěrek podniků kapitálově provázaných, jako účetně-ekonomická procedura, neruší faktickou právní subjektivitu jednotlivých podniků uskupení, smluvní závazky a daňové povinnosti. Proces konsolidace také nemá vliv na rozdělování hospodářského výsledku, tzn. rozděluje se výsledek hospodaření jednotlivých podniků uskupení, nikoliv celkový konsolidovaný výsledek.

Základní principy konsolidací obsahuje 7. direktiva Rady Evropských společenství, která se snaží zajistit srovnatelnost a jednotnost konsolidovaných účetních závěrek mezi státy. Na tento základní předpis navazuje česká účetní legislativa - § 22 a § 23 zákona o účetnictví.<sup>46</sup>

## **4.6 Znovuotevření účetních knih**

Po schválení účetní závěrky nesmí účetní jednotka přidávat další účetní zápisy kdykoli později do uzavření účetních knih s výjimkou případů přeměny společnosti. Do okamžiku schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období, může účetní jednotka pouze z důvodů, že obsah položek účetní závěrky neodpovídá skutečnému stavu, již uzavřené účetní knihy opět otevřít a provést případnou opravu účetních zápisů a sestavit novou účetní závěrku, která se tímto stává účetní závěrkou podle zákona o účetnictví.<sup>47</sup>

---

<sup>46</sup> Ryneš, P.: Podvojně účetnictví a účetní závěrka, Praha, 2006

<sup>47</sup> Fišerová, E. a spol.: Abeceda účetnictví pro podnikatele 2006, Olomouc, 2006

## Otevírání účetních knih

### Bilanční kontinuita

Účty hlavní knihy se otevírají účetními zápisy. Stavy jednotlivých rozvahových položek vykázané na účtu 702 – Konečný účet rozvažný musí navazovat na stavy jednotlivých rozvahových položek účtu 701 – Počáteční účet rozvažný. Jedná se o situaci, kdy platí, že konečné zůstatky rozvahových účtů k poslednímu dni účetního období se musí rovnat počátečním zůstatkům rozvahových účtů k prvnímu dni následujícího účetního období.

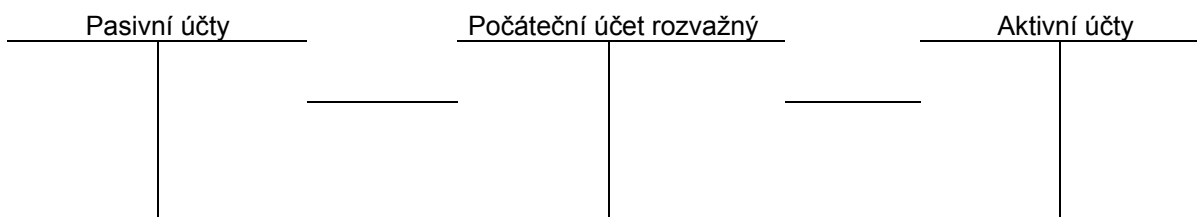
Po otevření účetních knih se zaúčtují v souladu s ustanovením § 4 odst. 9 a § 7 odst. 4 Zákona o účetnictví případné rozdíly ze změn použitých způsobů oceňování majetku, a to se souvztažným zápisem na vrub (MD) mimořádných nákladů, popř. ve prospěch (Dal) mimořádných výnosů.

Stav účtu 431 – HV ve schvalovacím řízení se vyrovná u účetních jednotek (a.s., s.r.o.), po schválení návrhu na rozdělení zisku, příp. na úhradu ztráty příslušným orgánem účetní jednotky:

- v případě zisku účetními zápisy zejména ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy, 42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření, popř. ve prospěch skupiny účtů 36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva,
- v případě ztráty účetními zápisy zejména na vrub příslušných účtů účtové skupiny 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy, 42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření, popř. skupiny účtů 35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva. Na vrub účtu 429 – Neuhrazená ztráta minulých let se účtuje, pokud se neuhrazená ztráta převádí do dalších let.

Pořadí rozdělení zisku, popř. způsob úhrady ztráty u účetních jednotek, které nejsou individuálními podnikateli, stanoví obecně závazný právní předpis.

### Schéma otevírání účetních knih



## 5 Základní údaje o společnosti

Zvolená společnost s ručením omezeným Aqua - Invest Praha, spol. s r. o. vznikla zápisem do Obchodního rejstříku 24. 9. 2003. Byla založena dvěma fyzickými osobami, každý ze společníků vlastní 50% podíl a oba jsou jednatelem společnosti. Hlavní sídlo má v Praze 4, ale působí celém území České Republiky. Hlavní činností je vodoinstalatérství, topenářství a inženýrská činnost v investiční výstavbě.

Jsou čtvrtletními plátcí DPH a účetnictví vede externí účetní, která účetnictví převzala k 1.1. 2006 od jiné účetní firmy. Společnost využívá trojmístnou analytickou evidenci. Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku činí 200.000 Kč, každý ze společníků vložil 100 000 Kč. Doposud nebyly vytvořeny rezervní fond ani ostatní fondy ze zisku. Účetní odpisy jsou stanoveny ve výši daňových odpisů. Hmotným majetkem se, ve společnosti, rozumí samostatné movité věci a soubory movitých věcí, jejich vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně technické funkce delší než jeden rok. Nehmotným majetkem se rozumí předměty práv průmyslového vlastnictví, projekty a programové vybavení a jiné poskytované technické nebo hospodářsky využitelné znalosti, jejichž vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč. Za technické zhodnocení jsou považovány stavební přístavby, nástavby, stavební úpravy, modernizace a rekonstrukce, kterými vstupní cena tohoto majetku převýšila 40 000 Kč.

Společnost vlastní 2 automobily (+ jeden osobní automobil byl pořízen na leasing a evidován v podrozvahové evidenci) a další drobný hmotný majetek. Automobily nebyly pořízeny na leasing a jsou plně uhrazeny. Hmotný majetek je odepisován rovnoměrně. Drobný hmotný majetek v pořizovací ceně do 20 000 Kč je posuzován jako spotřeba materiálu. Účtuje se na syntetickém účtu 501. Drobný nehmotný majetek v pořizovací ceně do 30 000 Kč je posuzován jako ostatní služby a účtuje se na syntetickém účtu 518. Společnost má pouze tuzemské dodavatele i odběratele. Nemá žádný úvěr.

Účetní uzávěrka je sestavována ve zjednodušeném rozsahu, nemá povinnost zveřejnění ani ověřování účetní závěrky auditorem.

## 6 Účetní uzávěrka a závěrka

| Pasiva                                            | 701 - Počáteční účet rozvažný <sup>48</sup> | Aktiva                                                |                   |
|---------------------------------------------------|---------------------------------------------|-------------------------------------------------------|-------------------|
| 082001 Oprávky k dopravním prostředkům            | 76 838,00                                   | 022101 Dopravní prostředky                            | 541 111,77        |
| 321001 Dodavatelé                                 | 327 020,85                                  | 211100 Pokladna                                       | 103 276,91        |
| 324001 Přijaté zálohy krátkodobé od odběratelů    | -18 836,00                                  | 221001 Bankovní účty                                  | 438 427,88        |
| 331201 Vyúčtování mezd                            | 11 283,00                                   | 311201 Dodavatelé za krátkodobé pohledávky            | 213 152,50        |
| 336110 Příspěvek na sociální zabezpečení          | 4 025,00                                    | 314201 Poskytnuté provozní zálohy za krátkodobé pohl. | -3 050,00         |
| 336201 Zúčtování zdravotního pojištění            | 3 094,00                                    | 343511 DPH na vstupu 5%                               | 33 360,62         |
| 342100 Daň z příjmů ze závislé činnosti           | 168,00                                      | 343511 DPH na vstupu 5%                               | 13 930,53         |
| 342200 Daň srážková                               | 176,00                                      | 343512 DPH na vstupu 19%                              | 159 766,62        |
| 343521 DPH výstup 5%                              | 164 734,15                                  | 343512 DPH na vstupu 19%                              | 635 325,00        |
| 343521 DPH výstup 5%                              | 47 724,19                                   | 345301 Daň silniční                                   | 2 100,00          |
| 343522 DPH výstup 19%                             | 296 274,57                                  | 381001 Náklady příštích období                        | 53 030,57         |
| 343580 DPH vratky                                 | 308 367,00                                  | 429001 Neuhrazená ztráta z minulých let               | 499 023,68        |
| 365001 Ostatní závazky ke společníkům - SS        | 375 000,00                                  |                                                       |                   |
| 365002 Ostatní závazky ke společníkům - JV        | 375 000,00                                  |                                                       |                   |
| 411100 Základní kapitál                           | 200 000,00                                  |                                                       |                   |
| 431101 Vyúčtování zisku(ztráty) z minulých období | 478 587,32                                  |                                                       |                   |
|                                                   | <b>2649456,08</b>                           |                                                       | <b>2649456,08</b> |

<sup>48</sup> viz příloha č. 1

## 6.1 Přípravné práce

### *Inventarizace*

Společnost provedla k 31.12. 2006 fyzickou inventuru hmotného dlouhodobého majetku, drobného hmotného majetku, pokladny a zásob a nedokončené výroby a dokladovou inventuru všech rozvahových účtů. Zjištěné stavy fyzické inventury byly zaznamenány do inventárních soupisů a výčetky a porovnány se stavy v účetnictví. Inventura zásob byla, dle slov účetní, provedena, ale nebyla písemně poskytnuta. Při inventuře nebyly zjištěny rozdíly ani nedostatky. Hmotný dlouhodobý majetek souhlasí.

Společnost provádí 4x do roka inventuru pokladny a 1x inventuru hmotného majetku. Doposud při žádné inventuře nebyly zjištěny žádné inventarizační rozdíly.

#### *Inventura pokladny společnosti AQUA-INVEST Praha, spol. s r. o.*

Fyzická inventura byla provedena počítáním jednotlivých kusů peněz a zapsána do výčetky. Celkový stav byl porovnán s dokladovou inventurou.

Dne 31. 12. 2006 byla provedena inventura pokladny

*Fyzická inventura:*

| Výčetka     |       |           |
|-------------|-------|-----------|
| Druh        | Počet | Kč        |
| 5000,--     | 11    | 55 000,00 |
| 2000,--     | 9     | 18 000,00 |
| 1000,--     | 3     | 3 000,00  |
| 500,--      | 1     | 500,00    |
| 200,--      | 5     | 1 000,00  |
| 100,--      | 1     | 100,00    |
| 50,--       | 0     | 0,00      |
| 50,--       | 0     | 0,00      |
| 20,--       | 1     | 20,00     |
| 10,--       | 0     | 0,00      |
| 5,--        | 0     | 0,00      |
| 2,--        | 0     | 0,00      |
| 1,--        | 2     | 2,00      |
| 0,5         | 0     | 0,00      |
| C E L K E M |       | 77 622,00 |

Konečný stav pokladny 77 622,0 Kč

Inventuru provedl: Josef Vrána

#### *Dokladová inventura:*

Podle dokladové inventury příjmových a výdajových pokladních dokladů bylo zjištěno:

|        |                     |
|--------|---------------------|
| PS     | 97 177,--           |
| Příjmy | 4 005 863,17        |
| Výdaje | <u>4 025 418,50</u> |
| KS     | 77 622,--           |

Vyhodnocení: v průběhu inventury nebyly zjištěny žádné rozdíly.<sup>49</sup>

### ***Dohadné účty aktivní a pasivní***

Společnost využívala v roce 2006 pouze účet 388 - Dohadné účty aktivní. K 1.1. 2006 tedy neměl počáteční zůstatek, avšak k 31.12. 2006 vykázal konečný zůstatek 20 000 Kč. Jedná se o pohledávku za pojišťovnu.

#### *Pojistná událost*

Ke konci roku 2006 byly ukradeny všechny 4 zimní pneumatiky u osobního automobilu Peugeot 307, které si účetní jednotka pořídila v listopadu 2006 na leasing. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka automobil využívá na základě leasingové smlouvy, je automobil pojištěn proti krádeži.

Řešení:

v roce 2006:

|                                                |           |               |
|------------------------------------------------|-----------|---------------|
| 1) škoda vzniklá při krádeži kol               | 20 000 Kč | 582/501101    |
| 2) odhad náhrady škody od pojišťovny za krádež | 20 000 Kč | 388001/688400 |

v roce 2007:

|                                                  |       |               |
|--------------------------------------------------|-------|---------------|
| 1) výplata náhrady škody od pojišťovny za krádež |       | 211100/388001 |
|                                                  | popř. | 221001/388001 |

---

<sup>49</sup> viz přílohy č. 2, 3, 4 a 14

## ***Časové rozlišení nákladů a výnosů***

Z účtů určených pro časové rozlišení nákladů a výnosů jsou využívány pouze účty 381 – Náklady příštích období a účet 383 – Výdaje příštích období. Účet 381 je analyticky členěn; 381001 - Náklady příštích období ke konkrétním účtům účtové třídy 5 a 381002 – Náklady příštích období- leasing. Na účtu 381001 jsou evidovány náklady na pojištění osobního automobilu a parkovné.

Na účtu 381002 jsou časově rozlišeny splátky leasingu, které si může společnost uplatnit v nákladech v dalších účetních obdobích. Jeho počáteční stav k 1.1. 2006 byl nulový, neboť osobní automobil na leasing byl pořízen až v listopadu roku 2006. Konečný stav k 31. 12. 2006 činil 139 414,26 Kč a jednalo se o časové rozlišení splátky leasingu a části akontace.

Na účtu 383 – Výdaje příštích období jsou účtovány částky, které souvisí s běžným obdobím, ale uhrazeny budou až v dalším účetním období. Konkrétně je jedná o fakturu za účetnictví 12/2006, účetní závěrku 2006, fakturu od společnosti Telefónica O2 (částka za 19 dní v prosinci 2006, faktura přijde až v lednu 2007) a provizi banky 2006. Konečný zůstatek k 31. 12. 2006 byl 16 369,74 Kč.<sup>50</sup>

*Příklad:* Společnost zaplatila předem (na rok 2007) pojištění osobního automobilu Opel ASTRA ve výši 39 490,85 Kč, TOP pojištění na tentýž automobil ve výši 4 908 Kč a parkovné ve výši 1 053,70 Kč.

Dále si v listopadu 2006 pořídila na leasing osobní automobil Peugeot 307<sup>51</sup>, celková výše leasingu je 542 500 Kč a složili akontaci (jako první zvýšenou splátku nájemného) ve výši 162 750 Kč, poplatek za zpracování smlouvy 12 912 Kč, měsíční splátka činí 12 291 Kč. Dále evidovala k 31. 12. 2006 tyto přijaté faktury, které budou zaplacený až v následujícím účetním období:

|                                      |             |               |
|--------------------------------------|-------------|---------------|
| 1. FAP za telefon (od Telefonika O2) | 3 890,92 Kč | 518004/383001 |
| 2. FAP za vedení účetnictví 12/2006  | 7 100,00 Kč | 518004/383001 |
| 3. FAP za účetní závěrku 2006        | 5 000,00 Kč | 518004/383001 |
| 4. provize banky 2006                | 378,82 Kč   | 568101/383001 |

---

<sup>50</sup> viz příloha 7 a 8

<sup>51</sup> U osobních automobilů nelze uplatnit odpočet DPH.

v následujícím účetním období, tj. v roce 2007, bude vše zapláceno

|                         |              |               |
|-------------------------|--------------|---------------|
| např. z bankovního účtu | 16 379,74 Kč | 383001/221001 |
|-------------------------|--------------|---------------|

|                                        |              |               |
|----------------------------------------|--------------|---------------|
| 5. pojištění os. automobilu Opel Astra | 39 490,85 Kč | 381001/221001 |
|----------------------------------------|--------------|---------------|

|                  |             |               |
|------------------|-------------|---------------|
| 6. TOP pojištění | 4 908,00 Kč | 381001/221001 |
|------------------|-------------|---------------|

|             |             |               |
|-------------|-------------|---------------|
| 7. parkovné | 1 053,70 Kč | 381001/221001 |
|-------------|-------------|---------------|

v následujícím účetním období, tj. v roce 2007, bude vše zapláceno

|                         |              |               |
|-------------------------|--------------|---------------|
| např. z bankovního účtu | 45 522,55 Kč | 518004/381001 |
|-------------------------|--------------|---------------|

8. akontace jako 1. zvýšená splátka nájemného (poměrná část za měsíce v roce 2006)

|                                     |                                            |               |
|-------------------------------------|--------------------------------------------|---------------|
| $162\,750 / 36 = 4\,521 \text{ Kč}$ | rok 2006: $4\,521 * 2 = 9\,042 \text{ Kč}$ | 518007/221001 |
|-------------------------------------|--------------------------------------------|---------------|

|                            |               |               |
|----------------------------|---------------|---------------|
| 9. zbývající část akontace | 153 708,00 Kč | 381002/221001 |
|----------------------------|---------------|---------------|

|                        |              |               |
|------------------------|--------------|---------------|
| 10. leasingová splátka | 12 291,00 Kč | 518007/221001 |
|------------------------|--------------|---------------|

11. leasingové splátky celkem za rok 2007

|                                      |               |               |
|--------------------------------------|---------------|---------------|
| $12\,291 * 12 = 147\,492 \text{ Kč}$ | 147 492,00 Kč | 518007/221001 |
|--------------------------------------|---------------|---------------|

|                                                   |              |               |
|---------------------------------------------------|--------------|---------------|
| 12. rozpuštění poměrné části akontace za rok 2007 | 52 252,00 Kč | 518007/381002 |
|---------------------------------------------------|--------------|---------------|

$4\,521 * 12 = 54\,252 \text{ Kč}$

## ***Účetní případy související se zásobami***

Zásoby nakupované jsou oceňovány pořizovacími cenami. Společnost nevede sklady a veškeré nakupované zásoby jsou účtovány způsobem B, tzn. na účet 501 s příslušným analytickým rozdělením. Jedná se veškerý nakupovaný materiál, materiál na stavbu (kotle, vany, kohoutky, trubky,...) a režijní materiál (voda do oštrikovačů,...).

Na účtu 121001 – Nedokončená výroba se eviduje hodnota zakázek, které k 31. 12. 2006 nebyly dokončeny, ale v průběhu účetního období 2006 tam byl již použit a zabudován materiál (nelze tudíž zinventarizovat), vykonána práce, zaúčtovány mzdové a související náklady apod. Je zde účtována částka ve výši adekvátní hodnoty zakázky, která by se fakturovala k 31. 12. 2006.

Stejná částka, která jde do výnosů daného roku, se uvede na straně Dal účtu 611001 – Změna stavu nedokončené výroby a je také v daném účetním období zdaněna. Při dokončení zakázky je vystavena faktura na celou částku a účty nekončené výroby, na již dodělanou zakázku, se zruší a mohou se vytvořit další na jinou zakázku.

Do výnosů dalšího účetního období, v tomto případě roku 2007, jde částka skutečně vyprodukovaná v roce 2007. Ta je také v daném roce zdaněna.

Účetní jednotka vede průběžně skladovou evidenci, aby mohla zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a aby byla schopna zjistit složky pořizovacích cen zásob. O ztrátách v rámci norem přirozených úbytků zásob se neúčtuje.

K 31. 12. se provádí inventura stavu zásob a nedokončené výroby. Pro účetní společnosti je prakticky nemožné provádět inventuru, a proto se toto ponechává na společnících a stav, který sami sdělí se zaúčtuje na 112001. Při inventuře nebyly zjištěny žádné rozdíly a nedostatky.

Při uzavírání účetních knih se počáteční stavu účtu 112001 – Materiál na skladě a 121001 – Nedokončená výroba převedou do spotřeby. Stav zásob se zaúčtuje ke konci účetního období podle skladové evidence zásob na vrub účtu 112001 a 121001. Účet 121001 má konečný zůstatek k 31. 12. 2006 12 500 Kč a účet 121001 má 122 800 Kč.<sup>52</sup>

*Příklad:* Společnost účtovala v průběhu roku 2006 o těchto účetních případech:

|                                                     |               |                           |
|-----------------------------------------------------|---------------|---------------------------|
| Počáteční stav účtu k 1. 1. 2006                    |               | 112001/701                |
| 1. nákup cementu                                    | 171 932,00 Kč | 501101/321001             |
| 2. nákup kancelářských potřeb                       | 713,00 Kč     | 501102/321001             |
| 3. nákup motorového oleje                           | 750,00 Kč     | 501103/211100             |
| 4. nákup notebooku                                  | 29 140,00 Kč  | 504104/321001             |
|                                                     | DPH           | 5 537,00 Kč 343102/321001 |
| 5. pohonné hmoty                                    | 1 680,60 Kč   | 501201/211001             |
|                                                     | DPH           | 319,40 Kč 343512/211001   |
| 6. spotřeba technického plynu                       | 1 596,57 Kč   | 501301/211001             |
|                                                     | DPH           | 303,43 Kč 343512/211001   |
| převod počátečního stavu do spotřeby k 31. 12. 2006 |               | 501101/112001             |
| stav zásob na konci roku                            | 12 500,00 Kč  | 112001/501101             |
| převod na Konečný účet rozvažný                     | 12 500,00 Kč  | 702/112001                |

---

<sup>52</sup> viz příloha č. 4

*Příklad 2:* Společnost od září 2006 staví dům. K 31. 12. 2006 není dosud dodělán. Hodnota již zabudovaného materiálu 80 000 Kč, náklady práce 20 800 Kč, ostatní náklady 2 000 Kč.

*Řešení:*

|                                                     |               |               |
|-----------------------------------------------------|---------------|---------------|
| Počáteční stav účtů k 1. 1. 2006                    |               | 121001/701    |
| hodnota nedokončené zakázky k 31.12. 2006           | 122 800,00 Kč | 121001/611001 |
| převod počátečního stavu do spotřeby k 31. 12. 2006 |               | 611001/121001 |
| převod na Konečný účet rozvažný                     | 122 800,00 Kč | 702/121001    |

### ***Účtování zůstatku účtu v účtové skupině 43***

V roce 2004 dosáhla společnost ztráty ve výši 499 023,68 Kč,

|                                                                                                                                     |               |               |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|---------------|
| 1. převod ztráty k 31. 12. 2004                                                                                                     | 499 023,68 Kč | 702/710       |
| 2. k 1.1. 2005 otevírání účetních knih                                                                                              | 499 023,68 Kč | 431101/701    |
| tzn. částka na účtu 431101 – Vyúčtování zisku (ztráty) z minulých období na straně MD. Tento účet nesmí mít ke konci roku zůstatek. |               |               |
| 3. převod ztráty                                                                                                                    | 499 023,68 Kč | 429001/431101 |

V roce 2005 měla společnost disponibilní zisk ve výši 478 587,32 Kč.

|                                                        |               |               |
|--------------------------------------------------------|---------------|---------------|
| 4. převod zisku k 31. 12. 2005                         | 478 587,32 Kč | 710/702       |
| 5. k 1.1. 2006 otevírání účetních knih                 | 478 587,32 Kč | 701/431101    |
| 6. k 31. 12. 2006 zúčtování zisku 2005 se ztrátou 2004 | 478 587,32 Kč | 431101/429001 |

Zůstatek k 31.12. 2006 na účtu 429001 je 20 436,36 Kč, zisk roku 2005 použila účetní firma, bez rozhodnutí valné hromady, na úhradu ztráty z roku 2004.

V roce 2006 dosáhla společnost disponibilního zisku 122 202,59.

|                                         |               |            |
|-----------------------------------------|---------------|------------|
| 7. převod zisku k 31. 12. 2006          | 122 202,59 Kč | 710/702    |
| 8. k 1. 1. 2007 otevírání účetních knih | 122 202,59 Kč | 701/431101 |

*Pozn.:* Z předložených dokladů vyplývá, že společnost v roce 2006, neprovedla odvod části výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení do rezervního fondu v souladu s § 124 obchodního zákoníku.

Správně měla postupovat : 10 000 Kč 421/431 a zbytek částky mohla použít na úhradu ztráty.

Rezervní fond nebyl vytvořen při vzniku společnosti, a společnost měla povinnost ho vytvořit z čistého zisku, už v prvním roce, kdy zisku dosáhla. Rezervní fond se tvoří ve výši nejméně 10% z čistého zisku max. však 5% z hodnoty základního kapitálu. Fond se ročně doplňuje o částku určenou ve společenské smlouvě nebo ve stanovách, nejméně však 5 % z čistého zisku, až do dosažení výše rezervního fondu určené ve společenské smlouvě nebo ve stanovách, nejméně však do výše 10 % základního kapitálu.

V květnu roku 2007 se uskuteční valná hromada, kde bude rozhodnuto rozdělení disponibilního zisku roku 2006 a, dle mého návrhu, by mělo být praveno účtování v předcházejícím roce (konkrétně oprava: 10 000 Kč 429001/42120). Ze zákona bude povinně naplněn rezervní fond. Zbývající zisk bude rozdělen do fondů ze zisku a nebo převeden na účet 428001 – Nerozdělený zisk minulých let (D), popř. část může být použita na úhradu zbývajících ztrát a zbývajících část např. rozdělena mezi společníky, popř. mohou být tvořeny fondy ze zisku.<sup>53</sup>

*Příklad:* V roce 2006 byl vytvořen zisk 122 202,59 Kč. Bude použit na vytvoření povinného rezervního fondu, na úhradu zbylé ztráty, každý ze společníků obdrží 40 000 Kč a zbytek bude převeden na účet nerozdělený zisk.

|                                       |              |               |
|---------------------------------------|--------------|---------------|
| 1. vytvoření rezervního fondu         | 6 110,13 Kč  | 431101/42120  |
| 2. úhrada zbylé ztráty                | 20 436,36 Kč | 431101/429001 |
| 3. vyplacení podílu společníkům       | 40 000,00 Kč | 431101/364001 |
|                                       | 40 000,00 Kč | 431101/364002 |
| 4. srážková daň z podílů              | 6 000,00 Kč  | 364001/342200 |
|                                       | 6 000,00 Kč  | 364002/342200 |
| 5. převod na účet nerozděleného zisku | 15 656,10 Kč | 431101/428001 |

---

<sup>53</sup> viz příloha č. 6, 7 a 8

## ***Odpisy***

Pro své účely účetní společnosti vytvořila odpisový plán. Hmotným majetkem se, ve společnosti, rozumí samostatné movité věci a soubory movitých věcí, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně technické funkce delší než jeden rok. Patří sem automobily Opel ASTRA a Peugeot BOXER. K jednotlivým automobilům jsou vedeny karty majetku. Oba osobní automobily byli pořízeny z finančních prostředků společnosti.

Drobný hmotný majetek v pořizovací ceně do 20 000 Kč je posuzován jako spotřeba materiálu. Účtuje se na syntetickém účtu 501. Drobný hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok v pořizovací ceně od 20 001 Kč do 40 000 Kč je posuzován jako drobný dlouhodobý majetek a evidován na syntetickém účtu 022. Na základě dohody mezi účetní společností a společníky je tento majetek jednorázově odepsán na straně MD účtu 551102 – Odpisy dlouhodobého hmotného majetku a na straně D účtu 082006 – Oprávky k drobnému dlouhodobému majetku. Jednorázový odpis společnost zvolila z toho důvodu, neboť se zde nepředpokládají významné pohyby během účetního období. Zahrnuje především nářadí potřebné k výkonu činnosti (např. bruska, řetězová pila, svářečí souprava, držáky, postřikovač, závitořeznou sadu apod.) ale také mobilní telefony, tiskárny, notebooky či zimní pneumatiky. Jednorázový odpis byl použit pouze na přívěsný vozík a notebooky. Celková výše jednorázového odpisu je 66 653,97 Kč.

Účetní jednotka odepisuje metodou rovnoměrných odpisů. Tak to bylo nastaveno původní účetní firmou, která vedla účetní jednotce účetnictví a současná účetní v nastaveném odepisování pokračuje, neb podle zákona o dani z příjmu nelze zvolený způsob odepisování po celou dobu odepisování majetku měnit. Odpisy jsou uplatňovány na dlouhodobý hmotný majetek, tj. na osobní automobil Opel ASTRA a Peugeot BOXER

Oba osobní automobily jsou zařazeny do odpisové skupiny 1a, tj. doba odepisování je 4 roky, a byly pořízeny v průběhu roku 2005.

### ***Výše odpisů u DHM – Opel ASTRA***

Účetní jednotka je prvním vlastníkem tohoto osobního automobilu. V případě hmotného majetku zařazeného do 1 až 3 odpisové skupiny si účetní jednotka může, u rovnoměrných odpisů, navýšit odpis v prvním roce o 10%. To platí podle § 31 odst. 4 zákona o dani z příjmu již od roku 2005. Výjimkou jsou ale osobní automobily a jiný hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 1a, bohužel si tedy účetní jednotka navýšený odpis v prvním roce uplatnit nemůže.

#### ***Výše odpisů v jednotlivých letech***

Pořizovací cena = 363 111,77 ; doba odpisování 4 roky; rovnoměrné odpisy; 1 vlastník; po dobu odpisování se nepředpokládá technické zhodnocení

Odpis v roce 2005:  $\frac{363\,111,77}{100} * 14,2 = 51\,562,--$  ZC 311 549,77 Kč

**Odpis v roce 2006:**  $\frac{363\,111,77}{100} * 28,6 = 103\,850,--$  **ZC 207 699,77 Kč**

Odpis v roce 2007: 103 850,-- ZC 103 849,77 Kč

Odpis v roce 2008: 103 849,77

#### ***Pro srovnání, výše zrychlených odpisů***

Odpis v roce 2005:  $\frac{363\,111,77}{4} = 90\,778,--$  ZC 272 333,77 Kč

Odpis roku 2006:  $\frac{2 * 272\,333,77}{5-1} = 136\,167,--$  ZC 136 166,77 Kč

Odpis roku 2007:  $\frac{2 * 136\,333,77}{5-2} = 90\,778,--$  ZC 45 388,77 Kč

Odpis roku 2008:  $\frac{2 * 45\,388,77}{5-3} = 45\,388,77$  ZC 0

### ***Výpočet odpisů u DHM – Peugeot BOXER***

#### *Výše odpisů v jednotlivých letech*

Pořizovací cena 178 000 Kč; doba odpisování 4 roky; rovnoměrné odpisy; společnost není prvním vlastníkem; po dobu odpisování se nepředpokládá technické zhodnocení

Odpis v roce 2005:  $\frac{178\,000}{100} * 14,2 = 25\,276,--$  ZC 152 724 Kč

**Odpis v roce 2006:**  $\frac{178\,000}{100} * 28,6 = 50\,908,--$  **ZC 101 816 Kč**

Odpis v roce 2007: 50 908,-- ZC 50 908 Kč

Odpis v roce 2008: 50 908,-- ZC 0

#### *Pro srovnání, výše zrychlených odpisů*

Odpis roku 2005:  $\frac{178\,000}{4} = 44\,500,--$  ZC 133 500 Kč

Odpis roku 2006:  $\frac{2 * 133\,500}{5-1} = 66\,750,--$  ZC 66 750 Kč

Odpis roku 2007:  $\frac{2 * 66\,750}{5-2} = 44\,500,--$  ZC 22 250 Kč

Odpis roku 2008:  $\frac{2 * 22\,250}{5-3} = 22\,250,--$  ZC 0

Z následujícího srovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů by bylo pro účetní jednotku, dle mého názoru, výhodnější využívat metodu zrychlených odpisů. Konkrétně v roce 2006 by si mohla do nákladů zahrnout 202 917 Kč namísto uplatněných 154 758 Kč, a tím si snížit výsledek hospodaření, související daňový základ a samozřejmě samotnou daň. Dále v roce pořízení, tj. rok 2005, kdy došlo k jednorázovému výdeji peněžních prostředků, si mohla společnost uplatnit taktéž vyšší částku do nákladů. V posledních letech se také postupně snižuje daň z příjmu právnických osob a s přihlédnutím k prognózám o pokračujícím snižování, se jeví zrychlené odpisy, dle mého mínění, skutečně výhodnější.

Účetní jednotka si v roce 2006 uplatnila odpisy ve výši 154 758 Kč, což rovněž odpovídá konečnému zůstatku na účtu 551101 – Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Konečný zůstatek na účtu 082001 – Oprávky k dopravním

prostředkům vyjadřuje souhrn odpisů obou osobních automobilů za roky 2005 a 2006, tj. ve výši 231 596,00 Kč.<sup>54</sup>

Tab. č. 15

### ***Splatná daň z příjmů***

|                                | Náklady             | Výnosy              | Výsledek hospodaření |
|--------------------------------|---------------------|---------------------|----------------------|
| Provozní náklady a výnosy      | 5 326 525,25        | 5 455 118,31        | 128 592,96           |
| Finanční náklady a výnosy      | 11 648,07           | 302,94              | -11 345,13           |
| <b>VH Z BĚŽNÉ ČINNOSTI</b>     | <b>5 338 173,42</b> | <b>5 455 421,25</b> | <b>117 247,83</b>    |
| Mimořádné náklady a výnosy     | 2 633,24            | 20 068,00           | 17 434,76            |
| <b>VH CELKEM PŘED ZDANĚNÍM</b> | <b>5 340 806,66</b> | <b>5 475 489,25</b> | <b>134 682,59</b>    |

### ***Výpočet hrubého výsledku hospodaření***

|                                                   |                   |
|---------------------------------------------------|-------------------|
| Výsledek hospodaření z provozní činnosti          | 128 592,96        |
| + výsledek hospodaření z finanční činnosti        | - 11 345,13       |
| <b>= výsledek hospodaření za běžnou činnost</b>   | <b>117 247,83</b> |
| + výsledek hospodaření z mimořádné činnosti       | 17 434,76         |
| <b>= výsledek hospodaření (hrubý účetní zisk)</b> | <b>134 682,59</b> |

### ***Úprava účetního výsledku hospodaření na daňový základ***

|                                                       |                   |
|-------------------------------------------------------|-------------------|
| Hrubý výsledek hospodaření za běžnou činnost          | 117 247,83        |
| + daňově neuznatelné náklady                          | 10 363,00         |
| - daňově neuznatelné výnosy                           | 0                 |
| <b>= neupravený základ daně za běžnou činnost</b>     | <b>127 610,83</b> |
| <br>Hrubý výsledek hospodaření za mimořádnou činnost  | <br>17 434,76     |
| + daňově neuznatelné náklady                          | 0                 |
| - daňově neuznatelné výnosy                           | 0                 |
| <b>= neupravený základ daně za mimořádnou činnost</b> | <b>17 434,76</b>  |

<sup>54</sup> viz přílohy č. 2, 4, 5, 7 a 8

### ***Odpočty od základu daně***

|                                                  |            |
|--------------------------------------------------|------------|
| Neupravený základ daně                           | 145 045,59 |
| - ztráta z podnikání                             |            |
| - odpočet výdajů vynaložených na výuku žáků      |            |
| - odpočet výdajů vynaložených na výzkum a vývoj  |            |
| - hodnota darů na veřejně prospěšné účely        |            |
| - jiné částky, které lze odečíst od základu daně | 17 096,00  |
| = upravený základ daně                           | 127 949,59 |

### ***Výpočet daně z příjmů***

|                                        |                  |
|----------------------------------------|------------------|
| Upravený základ daně                   | 127 000,00       |
| (zaokrouhlený na celé tisíce dolů)     |                  |
| * sazba daně z příjmů právnických osob | * 0,24           |
| (sazba daně činí pro rok 2006 24%)     |                  |
| = <b>daň z běžné činnosti</b>          | <b>30 480,00</b> |
| - slevy na dani (§35 ZDP)              | 18 000,00        |
| = <b>upravená daň z příjmů</b>         | <b>12 480,00</b> |

|                                                  |                 |
|--------------------------------------------------|-----------------|
| Upravený základ daně z mimořádné činnosti        | 17 000,00       |
| (zaokrouhlený na celé tisíce dolů)               |                 |
| * sazba daně z příjmů právnických osob           | * 0,24          |
| = <b>daň z mimořádné činnosti.</b>               | <b>4 184,00</b> |
| Daně již účtované: daň z příjmů z běžné činnosti | 8 296,00        |
| daň z příjmů z mimořádné čin.                    | <u>4 184,00</u> |
|                                                  | 12 480,00       |

### ***Čistý disponibilní zisk***

|                                                           |                   |
|-----------------------------------------------------------|-------------------|
| Hrubý výsledek hospodaření za běžnou a mimořádnou činnost | 134 682,59        |
| - vypočtená daň za běžnou a mimořádnou činnost            | 12 480,00         |
| = <b>čistý disponibilní<sup>55</sup></b>                  | <b>122 202,59</b> |

---

<sup>55</sup> viz příloha č. 6

Společnost nevytváří *rezervy* a *opravné položky* a ani o nich neúčtuje, stejně tak neúčtuje o *kursových rozdílech, reálných hodnotách majetku a závazků, o odložené dani z příjmů* a ani se zde nevyskytují *pohledávky a závazky po lhůtě splatnosti*, tzn. společnost tedy ani neprovádí odpis pohledávek.<sup>56</sup>

## 6.2 Uzavírání účetních knih

U rozvahových i výsledkových účtů se nejprve zjistí obraty stran MD a Dal a následně jejich konečné zůstatky. Aktivní rozvahové účty mají konečné zůstatky zpravidla na straně MD a pasivní na straně Dal. Výsledkové účty – náklady mají konečný zůstatek na straně MD a výnosy na straně Dal. Zjištěné konečné zůstatky se převedou na uzávěrkové účty. U rozvahových účtů se jedná o účet 702 – Konečný účet rozvažný, kde se na straně MD uvádějí konečné stavy aktivních rozvahových účtů a na straně Dal konečné stavy pasivních rozvahových účtů. Účet 710 – Účet zisku a ztráty slouží nejen k převedení konečných stavů výsledkových účtů; na stranu MD se převádějí jednotlivé konečné zůstatky nákladů a na stranu Dal konečné zůstatky výnosů; ale tento účet také slouží ke zjištění výsledku hospodaření podniku. Výsledkem hospodaření může být buď zisk (výnosy > náklady) nebo ztráta (výnosy < náklady).

Zjištěný výsledek hospodaření se pak uvádí na příslušných stranách účtu 710 a 702. Čistý disponibilní zisk se účtuje na stranu MD účtu 710 a souvztažně na straně Dal účtu 702. Zjištěná ztráta se účtuje na stranu Dal účtu 710 a na straně MD účtu 702.

---

<sup>56</sup> viz příloha č. 7 a 8

| Náklady                                                       | 710 - Účet zisku a ztráty <sup>57</sup> | Výnosy                                                          |
|---------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| 501101 Spotřeba materiálu                                     | 2 589 821,59                            | 602001 Tržby z prodeje služeb 5 329 574,90                      |
| 501102 Spotřeba kancelářských potřeb,<br>čisticích prostředků | 7 652,90                                | 611001 Změna stavu nedokončené<br>výroby 122 800,00             |
| 501103 Spotřeba ostatního režijního mat.                      | 32 334,82                               | 642001 Tržby z prodeje materiálu 2 100,00                       |
| 501104 DDHM do 40 000Kč                                       | 91 362,45                               | 648001 Ostatní provozní výnosy 624,00                           |
| 501107 Materiál k leasingu                                    | 21 727,40                               | 648109 Zaokrouhlení 19,41                                       |
| 501107 SPH - nafta                                            | 108 641,30                              | 662101 Nároky na příj. úroky od<br>pen. ústavů, dlužníků 302,94 |
| 501301 Technický plyn                                         | 18 279,40                               | 688400 Náhrady od pojišťovny<br>za škody na majetku 20 000,00   |
| 511001 Opravy a udržování                                     | 30 396,20                               | 688500 Ostatní mimořádné výnosy 68,00                           |
| 518001 Subdodávky                                             | 1 641 216,00                            |                                                                 |
| 518004 Ostatní služby                                         | 227 719,91                              |                                                                 |
| 518005 DDNM do 60 000 Kč                                      | 4 919,30                                |                                                                 |
| 518006 Finanční služba                                        | 27 975,01                               |                                                                 |
| 518007 Leasing č. sml.2604854                                 | 25 329,38                               |                                                                 |
| 521001 Mzdové náklady                                         | 156 383,00                              |                                                                 |
| 524001 Zákonné sociální pojištění                             | 36 993,00                               |                                                                 |
| 524002 Zdravotní pojištění                                    | 12 803,00                               |                                                                 |
| 527002 Zákonné sociální náklady –<br>penzijní připojištění    | 1 200,00                                |                                                                 |
| 527003 Zákonné sociální náklady –<br>pracovní oděv            | 780,00                                  |                                                                 |
| 527005 Zákonné sociální náklady-pojiš.                        | 16 000,00                               |                                                                 |
| 528500 Ostatní sociální náklady –pojištění                    | 10 000,00                               |                                                                 |
| 531001 Daň silniční                                           | 4 794,00                                |                                                                 |
| 538102 Dálniční známka                                        | 4 500,00                                |                                                                 |
| 528103 Ostatní poplatky                                       | 800,00                                  |                                                                 |
| 545001 Ostatní pokuty a penále                                | 363,00                                  |                                                                 |
| 548101 Ostatní provozní náklady daňově<br>uznatelné           | 4,00                                    |                                                                 |
| 548102 Pojištění hmotného investičního<br>majetku             | 31 746,34                               |                                                                 |
| 548103 Zákonné pojištění                                      | 1 297,00                                |                                                                 |
| 548109 Zaokrouhlení                                           | 74,52                                   |                                                                 |
| 551101 Odpisy DHM A DNM                                       | 154 758,00                              |                                                                 |
| 551102 Odpisy DDHM                                            | 66 653,97                               |                                                                 |
| 562109 Debetní úrok u ČS                                      | 130,85                                  |                                                                 |
| 568101 Bankovní výlohy, pojistní fin.<br>investic             | 11 517,22                               |                                                                 |
| 588101 Mimořádné náklady                                      | 2 633,24                                |                                                                 |
| 591001 Daň z příjmů z běžné činnosti<br>– splatná             | 8 296,00                                |                                                                 |
| 593001 Daň z příjmů z mimořádné<br>činnosti - splatná         | 4 184,00                                |                                                                 |
| 702 Převod na účet 702                                        | 122 202,59                              |                                                                 |
|                                                               | <b>5 475 489,39</b>                     | <b>5 475 489,25</b>                                             |

<sup>57</sup> viz příloha č. 7

| Aktiva                                                     |                     | 702 - Konečný účet rozvažný <sup>58</sup>                                 | Pasiva              |
|------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------------------------------------------------------------|---------------------|
| 022101 Dopravní prostředky                                 | 541 111,77          | 082001 Oprávky k dopravním prostředkům                                    | 231 596,00          |
| 022106 Drobný dlouhodobý hmotný majetek                    | 66 653,97           | 082006 Oprávky k drobnému dlouhodobému majetku                            | 66 653,97           |
| 112001 Materiál na skladě                                  | 12 500,00           | 321001 Dodavatelé                                                         | 66 378,85           |
| 121001 Nedokončená výroba                                  | 122 800,00          | 336110 Příspěvek na sociální zabezpečení                                  | 4 009,00            |
| 211100 Peníze v hotovosti                                  | 77 622,00           | 336201 Zúčtování zdravotního pojištění - VZP                              | 1 592,00            |
| 221001 Bankovní účty - ČS běžný účet                       | 417 345,33          | 341201 Závazek ze splatné daně z příjmu dle daňového přiznání             | 12 480,00           |
| 311201 Odběratelé za krátkodobé pohledávky                 | 10 042,50           | 342200 Daň srážková                                                       | 176,00              |
| 314201 Poskytnuté provozní zálohy na krátkodobé závazky    | 83 050,00           | 365001 Ostatní závazky ke společníkům - Stach                             | 325 000,00          |
| 342100 Daň z příjmů ze závislé činnosti                    | 528,00              | 365002 Ostatní závazky ke společníkům - Vrána                             | 325 000,00          |
| 343800 DPH nadměrný odpočet                                | 65 471,00           | 378202 Půjčka - GMAC                                                      | 238 696,59          |
| 345301 Daň silniční                                        | 900,00              | 379201 Mzdy                                                               | 13 173,00           |
| 381001 Náklady příštích období ke konkrétním účtům třídy 5 | 45 452,55           | 383001 Výdaje příštích období vynaložené v budoucích období v určité výši | 16 369,74           |
| 381002 Náklady příštích období – leasing                   | 139 414,26          | 411100 Základní kapitál                                                   | 200 000,00          |
| 388001 Dohadné účty aktivní                                | 20 000,00           | 710000 převod z účtu 710000                                               | 122 202,59          |
| 429001 Neuhrazená ztráta z minulých let                    | 20 436,36           |                                                                           |                     |
|                                                            | <b>1 623 327,74</b> |                                                                           | <b>1 623 327,74</b> |

<sup>58</sup> viz příloha č. 8

## 6.3 Účetní závěrka

Společnost Aqua-Invest Praha, s. r. o. sestavuje výkazy účetní závěrky ve zjednodušeném rozsahu, protože nemá povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem ani povinnost jejího zveřejnění.

### *Rozvaha ve zkráceném rozsahu*

Rozvaha poskytuje informace o stavu majetku a jeho zdrojů krytí vyjádřené v peněžních jednotkách.

Z rozvahy můžeme vyčíst, že největší položku aktiv tvoří finanční majetek, pod kterým jsou skryty položky pokladna a bankovní účty. Právě bankovní účty (417 345,33 Kč) tvoří téměř celou hodnotu finančního majetku. Strana pasiv neukazuje využívání bankovního úvěru a vytvoření rezervního fondu nebo ostatních fondů ze zisku. Cizí zdroje až dvojnásobně převyšují vlastní kapitál, výrazně se na tom podílejí krátkodobé závazky. Účetní jednotka nemá problémy s předlužením či platební neschopností. V tomto případě se jedná o závazky ke stálým dodavatelům a společnost si ponechala velkou část peněžních prostředků na bankovním účtu, neboť předpokládá začátkem roku 2007 finanční investice.

Tab. č. 16

### **Rozvaha ve zkráceném rozsahu k 31. 12. 2006<sup>59</sup>**

|                                                     |                          |
|-----------------------------------------------------|--------------------------|
| <b>AKTIVA CELKEM</b>                                | <b>1 065 768,82</b>      |
| <i><b>Stálá aktiva</b></i>                          | <i><b>309 515,77</b></i> |
| Dlouhodobý nehmotný majetek                         | 0,00                     |
| Dlouhodobý hmotný majetek                           | 309 515,77               |
| Dlouhodobý finanční majetek                         | 0,00                     |
| <i><b>Oběžná aktiva</b></i>                         | <i><b>551 386,24</b></i> |
| Zásoby                                              | 135 300,00               |
| Krátkodobé pohledávky                               | -78 881,09               |
| Finanční majetek                                    | 494 967,33               |
| <i><b>Ostatní aktiva - přechodné účty aktiv</b></i> | <i><b>204 866,81</b></i> |

---

<sup>59</sup> Viz příloha č. 9

|                                                     |                          |
|-----------------------------------------------------|--------------------------|
| <b>PASIVA CELKEM</b>                                | <b>1 065 768,82</b>      |
| <i><b>Vlastní kapitál</b></i>                       | <i><b>301 766,23</b></i> |
| Základní kapitál                                    | 200 000,00               |
| Hospodářský výsledek z minulých let                 | -20 436,36               |
| Hospodářský výsledek běžného účetního období        | 122 202,59               |
| <i><b>Cizí zdroje</b></i>                           | <i><b>747 632,85</b></i> |
| Krátkodobé závazky                                  | 747 632,85               |
| <i><b>Ostatní pasiva - přechodné účty pasiv</b></i> | <i><b>16 369,74</b></i>  |

### ***Výkaz zisků a ztráty ve zkráceném rozsahu***

Výkaz zisků a ztráty poskytuje informace o tvorbě výsledku hospodaření, nákladech a výnosech. Účetní jednotka sestavuje výkaz v druhovém členění. Za rok 2006 dosáhla zisku před zdaněním ve výši 134 682,59 Kč a na dani z příjmu právnických osob zaplatila 12 480 Kč. Největšího zisku dosahuje v provozní činnosti, naopak v činnosti finanční měla ztrátu 11 345,13 Kč. Malého zisku dosáhla též v oblasti mimořádné činnosti, a to 13 250,76 Kč.

Tab. č. 17

#### **Výkaz zisků a ztráty ve zkráceném rozsahu k 31. 12. 2006<sup>60</sup>**

|                                                      |                          |
|------------------------------------------------------|--------------------------|
| Obchodní marže                                       | 0,00                     |
| Přidaná hodnota                                      | 624 999,38               |
| Provozní výsledek hospodaření                        | 128 592,96               |
| Finanční výsledek hospodaření                        | -11 345,13               |
| <i><b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</b></i> | <i><b>108 951,83</b></i> |
| Daň z příjmů za běžnou činnost - splatná             | 8 296,00                 |
| Mimořádný výsledek hospodaření                       | 13 250,76                |
| <b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>         | <b>122 202,59</b>        |
| <b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>            | <b>134 682,59</b>        |

<sup>60</sup> viz příloha č. 10

## ***Příloha ve zkráceném rozsahu***

V příloze jsou upřesněny informace o účetní jednotce a doplňuje tak rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Jsou zde uvedeny zpřesňující informace o statutárních orgánech společnosti, jejich odměnách, počtu zaměstnanců, výši půjček, způsobech oceňování, způsobu přepočtu cizích měn na českou korunu, způsobu stanovení opravných položek, druhích vedlejších pořizovacích nákladů, o případných nedoplatecích či o pohledávkách po lhůtě splatnosti.

Pro příklad některé údaje z přílohy:

Způsob sestavení odpisových plánů pro dlouhodobý majetek a použité odpisové metody při sestavení účetních odpisů:

viz odpisový plán  
použité odpisy - rovnoměrné

Nedoplatky daňové: 0

Nedoplatky sociálního pojištění: 0

Nedoplatky zdravotního pojištění: 0

Majetek pořízený formou finančního pronájmu: Peugeot 307 Break

Přírůstky a úbytky dlouhodobého majetku: odpisy DHM rok 2006: 155 tis. Kč  
odpisy DHM celkem: 232 tis. Kč  
přírůstky: ne  
úbytky: ne

DHM na začátku účetního období: pořizovací cena: 541 tis. Kč  
zůstatková hodnota: 464 tis. Kč

DHM na konci účetního období: pořizovací cena: 541 tis. Kč  
zůstatková hodnota: 309 tis. Kč

DDHM v celkové výši: 67 tis. Kč

Přírůstky: notebook 29 tis. Kč, notebook 24 tis. Kč, přívěsný vozík 14 tis. Kč

Rozpis majetku zatíženým zástavním právem: nevyskytuje se

Pohledávky:

a) souhrnná výše pohledávek po lhůtě splatnosti: nulová

b) pohledávky k podnikům ve skupině: žádné

c) pohledávky kryté podle zástavního práva: žádné

Závazky:

a) souhrnná výše závazků po lhůtě splatnosti: nulová

b) závazky k podnikům ve skupině: žádné

- c) závazky kryté podle zástavního práva: žádné
- d) závazky nevyúčtované v účetnictví: žádné

Účetní jednotka přílohu ve zkráceném rozsahu přikládá ke svému daňovému priznání jako jednu z příloh.<sup>61</sup>

## 6. 4 Následné povinnosti související s účetní závěrkou

### *Podání daňového priznání*<sup>62</sup>

Účetní jednotka má povinnost podat daňové priznání k dani z příjmu právnických osob vždy do 31. března.

*Priznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006*

*I. ODDÍL – údaje o poplatníkovi*

*II. ODDÍL – daň z příjmů právnických osob*

Tab. č. 18 Daň z příjmu právnických osob

| Řádek | Název položky                                                        | Částka (v Kč)    |
|-------|----------------------------------------------------------------------|------------------|
| 10    | Výsledek hospodaření                                                 | 134 683,00       |
| 40    | Neznávané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů | 10 363,00        |
| 70    | Mezisoučet                                                           | 10 363,00        |
| 200   | Základ daně před úpravou                                             | 145 046,00       |
| 220   | Základ daně po úpravě                                                | 145 046,00       |
| 230   | Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona                       | 17 096,00        |
| 250   | Základ daně po úpravě o daňovou ztrátu                               | 127 950,00       |
| 270   | Základ daně po úpravě zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů         | 127 000,00       |
| 280   | Sazba daně (v %)                                                     | 24,00            |
| 290   | Daň                                                                  | 30 480,00        |
| 300   | Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona           | 18 000,00        |
| 310   | Daň upravená o slevy                                                 | 12 480,00        |
| 330   | Dan po zápočtu ř. 320                                                | 12 480,00        |
| 340   | Celková daňová povinnost                                             | <b>12 480,00</b> |

<sup>61</sup> viz příloha č. 11

<sup>62</sup> viz příloha č. 12

Tab. č. 19 Rozdělení výdajů, které se neuznávají za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupiny účtové třídy – náklady

| Řádek | Název účtové skupiny (vč. číselného označení) | Částka (v Kč) |
|-------|-----------------------------------------------|---------------|
| 1     | 528 500 Ostatní sociální náklady              | 10 000,00     |
| 2     | 545 001 Ostatní pokuty a penále               | 363,00        |
| 13    | Celkem                                        | 10 363,00     |

Tab. č. 20 Odpisy hmotného a nehmotného majetku

| Řádek | Název položky                                             | Částka (v Kč) |
|-------|-----------------------------------------------------------|---------------|
| 2     | Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1a | 154 758,00    |
| 11    | Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem        | 154 758,00    |

Tab. č. 21 Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 zákona nebo snížení základu daně podílového fondu o záporný rozdíl mezi jeho příjmy a výdaji podle § 20 odst. 3 zákona (v celých Kč)

| Řádek | Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla | Celková výše daňové ztráty | Část daňové ztráty ze sl. 2               |                               |                                                   |
|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|-------------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------------------------|
|       |                                                                                                |                            | odečtená v předcházejících zdan. obdobích | odečtená v daném zdan. Období | kterou lze odečíst v následujících zdan. obdobích |
| 1     | 1. 1. 2004 - 31. 12. 2004                                                                      | 346 925,00                 | 329 829,00                                | 17 096,00                     | 0                                                 |
| 9     | Celkem                                                                                         |                            |                                           | 17 096,00                     | 0                                                 |

Tab. č. 22 Rozčlenění celkového nároku na slevy na dani

| Řádek | Název položky                            | Částka (v Kč) |
|-------|------------------------------------------|---------------|
| 1     | Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona | 18 000,00     |
| 4     | Úhrn slev podle § 35 odst. 1 zákona      | 18 000,00     |

Tab. č. 23 Vybrané ukazatele hospodaření

| Řádek | Název položky                         | Měrná jednotka |              |
|-------|---------------------------------------|----------------|--------------|
| 1     | Roční úhrn čistého obratu             | Kč             | 5 475 489,00 |
| 2     | Průměrný přepočtený počet zaměstnanců | osoby          | 2            |

#### V. ODDÍL – placení daně

Tab. č. 24 Placení daně

| Řádek | Název položky         | Částka (v Kč)     |
|-------|-----------------------|-------------------|
| 1     | Na zálohách zapláceno | 0                 |
| 14    | Nedoplatek (-)        | <b>-12 480,00</b> |

## 6.5 Otevírání účetních knih

Na začátku následujícího nového účetního období účetní jednotka otevře účetní knihy a rozvahové účty, aby mohla účtovat o účetních případech daného účetního období. Musí být dodržena zásada návaznosti účetních období, tj. závěrková rozvaha a konečně zůstatky rozvahových účtů navazují na zahajovací rozvahu a počáteční stavy rozvahových účtů.

| Pasiva                                                                    | 701 Počáteční účet rozvažný k 1. 1. 2007 | Aktiva                                                     |              |
|---------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|------------------------------------------------------------|--------------|
| 082001 Oprávky k dopravním prostředkům                                    | 231 596,00                               | 022101 Dopravní prostředky                                 | 541 111,77   |
| 082006 Oprávky k drobnému dlouhodobému majetku                            | 66 653,97                                | 022106 Drobný dlouhodobý hmotný majetek                    | 66 653,97    |
| 321001 Dodavatelé                                                         | 66 378,85                                | 112001 Materiál na skladě                                  | 12 500,00    |
| 336110 Příspěvek na sociální zabezpečení                                  | 4 009,00                                 | 121001 Nedokončená výroba                                  | 122 800,00   |
| 336201 Zúčtování zdravotního pojištění - VZP                              | 1 592,00                                 | 211100 Peníze v hotovosti                                  | 77 622,00    |
| 341201 Závazek ze splatné daně z příjmu dle DP                            | 12 480,00                                | 221001 Bankovní účty - ČS běžný účet                       | 417 345,33   |
| 342200 Daň srážková                                                       | 176,00                                   | 311201 Odběratelé za krátkodobé pohledávky                 | 10 042,50    |
| 365001 Ostatní závazky ke společníkům - Stach                             | 325 000,00                               | 314201 Poskytnuté provozní zálohy na krátkodobé závazky    | 83 050,00    |
| 365002 Ostatní závazky ke společníkům - Vrána                             | 325 000,00                               | 342100 Daň z příjmů ze závislé činnosti                    | 528,00       |
| 378202 Půjčka - GMAC                                                      | 238 696,59                               | 343800 DPH nadměrný odpočet                                | 65 471,00    |
| 379201 Mzdy                                                               | 13 173,00                                | 345301 Daň silniční                                        | 900,00       |
| 383001 Výdaje příštích období vynaložené v budoucích období v určité výši | 16 369,74                                | 381001 Náklady příštích období ke konkrétním účtům třídy 5 | 45 452,55    |
| 411100 Základní kapitál                                                   | 200 000,00                               | 381002 Náklady příštích období - leasing                   | 139 414,26   |
| 431101 Vyúčtování zisku z min. období                                     | 122 202,59                               | 388001 Dohadné účty aktivní                                | 20 000,00    |
|                                                                           |                                          | 429001 Neuhrazená ztráta z minulých let                    | 20 436,36    |
|                                                                           | 1 623 327,74                             |                                                            | 1 623 327,74 |

Zdroj: vlastní

## 7 Závěr

Zpracování účetní uzávěrky a závěrky patří v praxi k velmi obtížným činnostem. Je tomu tak jistě díky jejich specifčnosti v jednotlivých podnicích, v závažnosti zveřejňování dat, výpočtu daňových povinností, ale také z důvodu poměrně častých změn zákonů.

Cílem této práce bylo zpracovat obraz o postupech zpracovávání účetních informací na konci účetního období, o výpočtu výsledku hospodaření a daňové povinnosti a provedení účetní uzávěrky a závěrky. Jak vyplývá z teoretické části sestavení výkazů účetní závěrky předchází dlouhý proces. Konkrétně jsou tím myšleny jednotlivé etapy přípravných prací a v neposlední řadě i samotná účetní uzávěrka. Účetní firmy musí zvládnout nejen celý náročný proces účetní závěrky, ale též se musí orientovat v neustále se upravující legislativě, jakož to v základu pro celé účetnictví.

Praktická část práce je sestava díky údajům, které pro účely této práce poskytla společnost Aqua - Invest Praha, spol. s r. o.. Tato společnost má sídlo v Praze 4, ale její působnost je na celém území České Republiky.

Společnost Aqua-Invest Praha, spol. s r. o. je menší, dobře fungující podnik, a z přípravných prací, předcházejících účetní uzávěrce a následné závěrce 2006, provádí pouze inventarizaci majetku a závazků, ke konci roku účtuje o dohadných účtech aktivních, časovém rozlišení nákladů a výnosů, účetních případech souvisejících se zásobami, zůstatcích na účtech účtové skupiny 43, o odpisech a samozřejmě o splatné dani. O opravných položkách, rezervách, kursových rozdílech, reálných hodnotách majetku a závazků a o odložené dani v účetním období 2006 neúčtovala.

Prvním a podstatným krokem k sestavení účetní závěrky, v rámci přípravných prací - inventarizace majetku a závazků, bylo provedení dokladové inventury. Dokladovou inventurou se zjišťovalo, zda stavy vykázané v účetnictví odpovídají skutečnému stavu, zjištěnému pomocí fyzické inventury. Fyzickou inventuru zásob provádí sami společníci firmy, inventura ostatních složek majetku je v kompetenci účetní. Po sdělení konečných skutečných stavů a porovnáním s dokladovou inventurou, nebyly zjištěny žádné rozdíly a nedostatky, všechny stavy souhlasí. Jak bylo společníky sděleno, firma neměla nikdy s výsledkem inventury potíže.

Společnost účtuje o zásobách způsobem B, proto ke konci roku neopomenula na zaúčtování počátečních stavů do spotřeby a zjištěných stavů ke konci období dle skladové evidence na rozvahový účet jako příjem. Jedna z činností podniku je

nevyzpytatelná oblast stavebnictví, a stává se, že účetní jednotka ke konci roku eviduje nedokončené zakázky. Hodnota zakázek, které k 31. 12. 2006 nebyly dokončeny, ale v průběhu účetního období 2006 tam byl již použit a zabudován materiál (nelze tudíž zinventarizovat), vykonána práce, zaúčtovány mzdové a související náklady apod., se eviduje na účtu 121001 – Nedokončená výroba jako přírůstek. Je zde účtována částka ve výši adekvátní hodnoty zakázky, která by se fakturovala k 31. 12. 2006. Stejná částka, která jde do výnosů daného roku, se uvede na straně Dal účtu 611001 – Změna stavu nedokončené výroby a je také v daném účetním období zdaněna. Při dokončení zakázky je vystavena faktura na celou částku a účty nekončené výroby, na již dodělanou zakázku, se zruší a mohou se vytvořit další na jinou. Do výnosů dalšího účetního období, v tomto případě roku 2007, jde částka skutečně vyprodukovaná v roce 2007. Ta je také v daném roce zdaněna.

Evidence a účtování jednotlivých účetních případů daného účetního období je prováděno pomocí účetního programu, proto tedy i uzavírání účetních knih proběhlo pomocí výpočetní techniky. Na účet 702 – Konečný účet rozvahný byly převedeny konečné zůstatky rozvahových účtů a na účet 710 – Účet zisku a ztráty konečné stavy výsledkových účtů. Zde byl také zjištěn výsledek hospodaření před zdaněním za rok 2006. Tyto účty slouží jako poklad pro sestavení rozvahy a výsledovky.

Společnost dosáhla za účetní období disponibilního zisku 122 202,36 Kč. V květnu roku 2007 se uskuteční valná hromada, kde bude rozhodnuto rozdělení disponibilního zisku roku 2006 včetně opravy účtování účtu 431001 v roce 2006. Ze zákona povinně bude naplněn rezervní fond (5% z čistého zisku max. však 10% ze základního kapitálu) a poté bude rozdělen do fondů ze zisku a nebo převeden na účet 428001 – Nerozdělený zisk minulých let (D), popř. část může být použita na úhradu zbývajících ztrát a zbývajících část např. rozdělena mezi společníky, popř. mohou být tvořeny fondy ze zisku.

Účetní jednotka sestavuje přiznání k dani z příjmu právnických osob a finančnímu úřadu musí být předloženo nejpozději do 31. března 2007. Daňová povinnost za rok 2006 je 12 480 Kč, a musí být zaplacená nejpozději v den podání daňového přiznání.

Společnost Aqua - Invest Praha, spol. s r. o. sestavuje výkazy účetní závěrky ve zjednodušeném rozsahu a nemá povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem ani povinnost jejího zveřejnění. Konkrétně sestavuje rozvahu ve zkráceném rozsahu, výkaz zisků a ztrát ve zkráceném rozsahu a přílohu ve zkráceném rozsahu. Výkaz o

peněžních tocích, o změnách vlastního kapitálu a výroční zprávu účetní jednotka nesestavuje.

Z předložených dokladů vyplývá, že společnost v roce 2006, neprovedla odvod části výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení do rezervního fondu v souladu s § 124 obchodního zákoníku. Myslím si, že pro účetní jednotku by bylo výhodnější využívat odpisování zrychlené než rovnoměrné. V roce pořízení, tj. rok 2005, kdy došlo k větším jednorázovým výdajům finančních prostředků, si mohla uplatnit do nákladů vyšší částku a stejně je tomu tak v roce 2006. Namísto uplatněných 154 758 Kč si mohla uplatnit 202 917 Kč, a tím si snížit výsledek hospodaření, související daňový základ a samozřejmě samotnou daň. Zrychlené odpisy také lépe vypovídají o skutečném opotřebení. V posledních letech se také postupně snižuje daň z příjmu právnických osob a s přihlédnutím k prognózám o pokračujícím snižování, se jeví zrychlené odpisy, dle mého mínění, skutečně výhodnější. Všechny prováděné postupy jsou ale v souladu s platnou legislativou a nedochází k jejímu porušování.

## Seznam použité literatury

- 1) SVATOŠOVÁ, J., TRÁVNÍČKOVÁ, J. Účtová osnova, České účetní standardy: postupy účtování pro podnikatele. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2006. 319s. ISBN 80-7263-312-0
- 2) FIŠEROVÁ, E., CHALUPA, R., KODLER, J. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2006. 4. vydání. Olomouc: ANAG, 2006. 423s. ISBN 80-7263-329-5
- 3) RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2006. 6. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2005. 878s. ISBN 80-7263-313-9
- 4) KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. 16. aktualizované vydání. Praha: Polygon, 2006. 444s. ISBN 80-7273-130-0
- 5) SEDLÁČEK, J. Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2004. 273s. ISBN 80-7179-859-2
- 6) BŘEZINOVÁ, H. Účetní závěrka. 1. vydání. Praha: GRADA Publishing, 2001. 184s. ISBN 80-247-0086-7
- 7) FIREM, B., HARNA, L. Mezinárodní účetní standardy: konsolidovaná účetní závěrka. Praha: Bilance, 1997. 400s.
- 8) KOSINOVÁ, R. Účetní závěrka pro podnikatele za účetní období roku 2004, Účetnictví v praxi, 2004, č.11, s.7-10
- 9) ČERMÁKOVÁ, H. Účetnictví – shrnutí základů. 1. vydání. Ostrava: MIRAGO, 2005. 108s. ISBN 80-86617-17-3
- 10) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- 11) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- 12) Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- 13) Zákon 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění novel
- 14) Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění novel
- 15) České účetní standardy pro podnikatele

## Seznam příloh

|               |                                                                                                      |
|---------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Příloha č. 1  | Počáteční stavy pro rok 2006                                                                         |
| Příloha č. 2  | Inventura hmotného dlouhodobého majetku a drobného dlouhodobého hmotného majetku ke dni 31. 12. 2006 |
| Příloha č. 3  | Inventura pokladny–výčetka k 31.3.,k 30.6., k 30.9. a k 31.12. 2006                                  |
| Příloha č. 4  | Dokladová inventura firmy ke dni 31.12. 2006                                                         |
| Příloha č. 5  | Odpisový plán 2006                                                                                   |
| Příloha č. 6  | Hospodářský výsledek a jeho úprava pro daňové účely                                                  |
| Příloha č. 7  | Výpis z účtu 710 – Účet zisku a ztráty                                                               |
| Příloha č. 8  | Výpis z účtu 702 – Konečný účet rozvahový                                                            |
| Příloha č. 9  | Rozvaha ve zkráceném rozsahu ke dni 31.12. 2006                                                      |
| Příloha č. 10 | Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu k 31.12. 2006                                              |
| Příloha č. 11 | Příloha ve zkráceném rozsahu pro rok 2006                                                            |
| Příloha č. 12 | Přiznání k dani z příjmů právnických osob                                                            |
| Příloha č. 13 | Účtový rozvrh pro rok 2006 (používaný ve společnosti Aqua -Invest Praha, spol. s r. o.               |
| Příloha č. 14 | Pokladní kniha                                                                                       |
| Příloha č. 15 | Kniha přijatých faktur                                                                               |

## Seznam tabulek

- Tab. č. 1 Účtování inventarizačních rozdílů
- Tab. č. 2 Účtování opravných položek
- Tab. č. 3 Účtování rezerv
- Tab. č. 4 Účtování dohadných účtů aktivních a pasivních
- Tab. č. 5 Účtování o nákladech příštích období (účtování nájemného)
- Tab. č. 6 Účtování o výdajích příštího období
- Tab. č. 7 Účtování kursových rozdílů
- Tab. č. 8 Účtování o reálných hodnotách
- Tab. č. 9 Účtování zásob na cestě
- Tab. č. 10 Účtování zásob způsobem B
- Tab. č. 11 Účtování zůstatku účtu v účtové skupině 43
- Tab. č. 12 Účtování odpisů
- Tab. č. 13 Účtování splatné daně
- Tab. č. 14 Účtování odložené daně
- Tab. č. 15 Splatná daň z příjmů
- Tab. č. 16 Rozvaha ve zkráceném rozsahu k 31. 12. 2006
- Tab. č. 17 Výkaz zisků a ztráty ve zkráceném rozsahu k 31. 12. 2006
- Tab. č. 18 Daň z příjmu právnických osob
- Tab. č. 19 Rozdělení výdajů, které se neuznávají za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupiny účtové třídy – náklady
- Tab. č. 20 Odpisy hmotného a nehmotného majetku
- Tab. č. 21 Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 zákona nebo snížení základu daně podílového fondu o záporný rozdíl mezi jeho příjmy a výdaji podle § 20 odst. 3 zákona (v celých Kč)
- Tab. č. 22 Rozčlenění celkového nároku na slevy na dani
- Tab. č. 23 Vybrané ukazatele hospodaření
- Tab. č. 24 Placení daně