

PODVOJNÉ ÚČETNICTVÍ 2016

MD

D

- *vychází z platných účetních a daňových předpisů*
- *základní principy a vazby podvojného účetnictví*
- *řešení praktických příkladů*
- *zpracování výkazu cash flow*
- *výkaz o změnách ve vlastním kapitálu*

Jana Skálová a kolektiv

PODVOJNÉ ÚČETNICTVÍ 2016

GRADA Publishing

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována ani šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude trestně stíháno.

Edice Účetnictví a daně

Ing. Jana Skálová, Ph.D. a kolektiv

Podvojně účetnictví 2016

Vydala Grada Publishing, a.s.

U Průhonu 22, Praha 7, jako svou 6141. publikaci

Realizace obálky Jan Dvořák

Sazba Antonín Plicka

Odpovědná redaktorka Ing. Michaela Průšová

Počet stran 192

Dvacáté druhé vydání, Praha 2016

Vytiskly Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s.

© Grada Publishing, a.s., 2016

ISBN 978-80-271-0997-5 (PDF)

ISBN 978-80-271-0031-6 (print)

GRADA Publishing: tel. 234 264 401, fax 234 264 400, www.grada.cz

Obsah

Úvod	9
1. Regulace účetnictví	11
1.1 Právní úprava v ČR	11
1.1.1 Zákon o účetnictví	11
1.1.2 Vyhlášky Ministerstva financí k zákonu o účetnictví	13
1.1.3 České účetní standardy	13
1.1.4 Interpretace Národní účetní rady	13
1.2 Obecně uznávané účetní zásady	15
1.2.1 Zásada účetní jednotky	15
1.2.2 Zásada neomezeného trvání účetní jednotky	15
1.2.3 Zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech	15
1.2.4 Zásada objektivit účetních informací	15
1.2.5 Zásada účtování operací v kupní síle peněžní jednotky v době uskutečnění operace	16
1.2.6 Zásada konzistentnosti, srovnatelnosti mezi účetními obdobími	16
1.2.7 Zásada opatrnosti	16
2. Základní pojmy účetnictví	18
2.1 Vznik účetnictví	18
2.2 Bilanční princip a rozvaha	19
2.3 Náklady	22
2.3.1 Druhé členění nákladů	22
2.3.2 Účelové členění nákladů	22
2.3.3 Daňové kritérium	22
2.4 Výnosy	23
2.4.1 Výpočet zisku/ztráty	24
2.5 Dokladovost	24
2.6 Účet a soustava účtů	25
2.6.1 Účetnictví v plném rozsahu	25
2.6.2 Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu	25
2.6.3 Znázornění účtu	26
2.6.4 Nákladové a výnosové účty	27
2.6.5 Syntetické a analytické účty	28
2.6.6 Sestavení účtového rozvrhu	28
2.7 Podvojnost a souvztažnost účetních zápisů	28
2.8 Účetní knihy	29
2.8.1 Deník	30
2.8.2 Hlavní kniha	30
2.8.3 Knihy analytických účtů	31
2.8.4 Storno	31
2.8.5 Forma účetních knih	31
2.9 Úschova účetních písemností	31
2.10 Kontrolní prvky účetnictví	32
2.10.1 Předvaha	32
2.10.2 Inventarizace	33
3. Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek	35
3.1 Obsah účtové třídy	35
3.2 Oceňování dlouhodobého majetku	39

3.3	Pořízení majetku	40
3.4	Odpisování hmotného majetku	43
3.5	Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku	45
3.5.1	Odpisové skupiny	45
3.5.2	Rovnoměrné odpisování	45
3.5.3	Zrychlené odpisování	46
3.6	Odpisování dlouhodobého hmotného majetku se stanovením rozdílné ceny, než je hranice dle zákona o daních z příjmů	47
3.6.1	Cena stanovená účetní jednotkou je nižší než 40 000 Kč	47
3.6.2	Cena stanovená účetní jednotkou je vyšší než 40 000 Kč	47
3.7	Odpisy nehmotného majetku	48
3.8	Vyřazování dlouhodobého majetku	48
3.9	Technické zhodnocení majetku	51
3.9.1	Technické zhodnocení hmotného majetku	51
3.9.2	Technické zhodnocení nehmotného majetku	52
3.10	Dlouhodobý finanční majetek	53
3.10.1	Rozdělení cenných papírů	53
3.10.2	Ocenění dlouhodobého finančního majetku	55
3.10.3	Nákup a prodej cenných papírů	55
3.10.4	Podíl na zisku	55
4.	Účtová třída 1 – Zásoby	57
4.1	Oceňování zásob	58
4.1.1	Oceňování ve skutečných pořizovacích cenách	58
4.1.2	Oceňování v průměrných cenách	58
4.1.3	Technika FIFO	59
4.1.4	Technika LIFO	59
4.1.5	Oceňování pevnou skladovou cenou	59
4.2	Syntetické účty třídy 1	61
4.3	Účtování nakupovaných zásob	61
4.3.1	Způsob A u nakupovaných zásob	62
4.3.2	Způsob B u nakupovaných zásob	65
4.3.3	Účtování na konci roku – stav zásob do roční uzávěrky	66
4.4	Účtování zásob vlastní výroby	67
4.4.1	Způsob A	67
4.4.2	Způsob B	68
4.4.3	Opravné položky k zásobám	72
5.	Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry	74
5.1	Peníze	74
5.2	Účty v bankách	75
5.3	Bankovní úvěry	76
5.4	Krátkodobé finanční výpomoci	77
5.5	Krátkodobé cenné papíry	78
6.	Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy	81
6.1	Skupina 31 – Pohledávky	81
6.1.1	Účtování o směnkách	81
6.2	Odpis pohledávek do nákladů	83
6.2.1	Daňový jednorázový odpis pohledávek	83
6.2.2	Odpis pohledávek – účetní	84
6.3	Zákonné opravné položky k pohledávkám	84
6.4	Opravné položky u pohledávek do 30 000 Kč	86
6.5	Podrozvahové účty	87
6.6	Skupina 32 – Závazky	87

6.7 Zúčtování se zaměstnanci a institucemi	89
6.8 Zúčtování daní a dotací	91
6.8.1 Přímé daně	91
6.8.2 Daň z přidané hodnoty	92
6.8.3 Ostatní nepřímé daně a poplatky	95
6.8.4 Dotace	95
6.9 Pohledávky a závazky ke společníkům, za účastníky sdružení a za členy družstva	96
6.10 Jiné pohledávky a závazky	98
6.11 Přechodné účty aktiv a pasiv	99
6.11.1 Časové rozlišení nákladů a výnosů	99
6.11.2 Náklady příštích období	99
6.11.3 Výdaje příštích období	101
6.11.4 Výnosy příštích období	101
6.11.5 Příjmy příštích období	102
6.11.6 Dohadné účty aktivní	103
6.11.7 Dohadné účty pasivní	103
6.12 Kurzové rozdíly	105
6.12.1 Kurzové rozdíly v průběhu roku	105
6.12.2 Kurzové rozdíly ke konci rozvahového dne	108
7. Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky	109
7.1 Základní kapitál a kapitálové fondy	109
7.1.1 Změny vlastního kapitálu akciové společnosti	110
7.1.2 Společnost s ručením omezeným	111
7.2 Rezervní fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření	112
7.2.1 Rezervní fond	112
7.2.2 Jiný výsledek hospodaření minulých let	113
7.3 Skupina 43 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	115
7.4 Zálohy na podíly na zisku	117
7.5 Rezervy	118
7.5.1 Rezerva na opravy hmotného majetku	119
7.5.2 Příklad rezervy (daňově neuznatelné) na záruční opravy zboží	120
7.5.3 Rezerva na daň z příjmů	122
7.6 Bankovní úvěry	123
7.7 Skupina 47 – Dlouhodobé závazky	123
7.8 Odložený daňový závazek a pohledávka	125
7.9 Skupina 49 – individuální podnikatel	127
8. Náklady a výnosy – účtové třídy 5 a 6	128
9. Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty	130
9.1 Otevírání účetních knih	130
9.2 Uzavírání účetních knih a roční závěrka	131
9.3 Následující účetní období	132
9.4 Podrozvahové účty	133
10. Příprava účetní závěrky	134
10.1 Účetní uzávěrka	134
10.2 Události po rozvahovém dni	134
11. Druhy účetních závěrek	135
11.1 Řádná a mimořádná účetní závěrka	135
11.2 Mezitímní účetní závěrka	135
11.3 Konsolidovaná účetní závěrka	136

12. Obsah účetní závěrky	137
12.1 Složky účetní závěrky	137
12.2 Rozvaha a výkaz zisku a ztráty	137
12.3 Příloha účetní závěrky	139
12.3.1 Obecné údaje uváděné všemi účetními jednotkami	139
12.3.2 Další informace v příloze malých a mikro účetních jednotek	140
12.3.3 Další informace v příloze pro střední a velké účetní jednotky	141
12.3.4 Doplnující informace v příloze pro velké účetní jednotky	142
13. Povinnosti následující po sestavení účetní závěrky	143
13.1 Sestavení výroční zprávy	143
13.2 Sestavení zprávy o vztazích	143
13.3 Audit účetní závěrky a výroční zprávy	144
13.4 Schválení účetní závěrky	145
13.5 Zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy	146
14. Přehled o peněžních tocích – cash flow	148
14.1 Základní vymezení	148
14.2 Obsahová náplň jednotlivých položek výkazu cash flow	152
14.3 Dopady vlivu účetních případů na výkaz cash flow sestavený nepřímou metodou	158
15. Výkaz o změnách vlastního kapitálu	166
15.1 Právní úprava	166
15.2 Příklady vykazání změn vlastního kapitálu v přehledu	168
16. Přílohy	171
16.1 Účtový rozvrh	171
16.2 Vzory výkazů	178

Úvod

Tato publikace je určena začátečníkům v oblasti účetnictví podnikatelských subjektů a studentům oboru účetnictví.

Výklad vychází nejprve z obecných účetních principů a dále je zaměřen na aktuální českou regulaci účetnictví, tj. vychází ze zákona o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v podvojném účetnictví, a z českých účetních standardů.

Z vyhlášky jsou převzata číselná označení účtových skupin, která vycházejí ze směrné účtové osnovy.

Protože je kniha zaměřena na základní účetní operace a principy, snažili jsme se – pro jednoduchost a snazší srozumitelnost – dodržet historickou souvislost dříve používaných čísel syntetických účtů. Výklad jednotlivých oblastí je tedy prováděn pomocí trojmístného označení syntetických účtů stanovených v dříve platném Opatření MF.

Kapitoly obsahují vysvětlení principů podvojného účetnictví a základních účetních operací. Zaúčtování jednotlivých případů je graficky znázorněno pomocí „těček“. Jednotlivé kapitoly jsou doplněny řadou řešených příkladů v podobě tabulek.

Dvacáté druhé vydání této knihy vychází z účetních a daňových předpisů platných k 1. 1. 2016. Vzhledem k faktu, že daňové a účetní předpisy procházejí mnoha změnami, doporučujeme všem čtenářům neustále sledovat platnou legislativu. Aktuální informace můžete získat také prostřednictvím článků a Newsletterů společnosti **TPA Horwath**, které naleznete na stránkách www.tpa-horwath.cz.

Přejeme vám, aby po prostudování této knihy pro vás nebylo podvojně účetnictví nutným a nesrozumitelným zlem, ale zajímavou prací a užitečným nástrojem ke zjištění výsledků vaší společnosti.

Za autorský kolektiv

Ing. Jana Skálová, Ph.D.

1. Regulace účetnictví

1.1 Právní úprava v ČR

1.1.1 Zákon o účetnictví

Základem je povinnost všech podnikatelů vést účetnictví v rozsahu a způsobem stanoveným zvláštním zákonem, tedy zákonem o účetnictví.

Podnikatelé zapsaní v obchodním rejstříku (tedy všechny právnické a zapsané fyzické osoby) účtují v soustavě podvojitelného účetnictví o stavu a pohybu obchodního majetku a závazků, vlastního kapitálu, o nákladech, výnosech a zisku nebo ztrátě.

Účetním obdobím je kalendářní rok nebo hospodářský rok vycházející z úpravy v zákoně o účetnictví.

Zákon o účetnictví stanoví v souladu s právem Evropské unie rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost. Osoby, na které se vztahuje, jsou označovány za účetní jednotky.

Za účetní jednotky jsou považovány:

- a) všechny právnické osoby,
- b) fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- c) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně zdanitelných plnění osvobozených od této daně, přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- d) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- e) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti (dříve účastníky sdružení bez právní subjektivity), pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je účetní jednotkou,
- f) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vést účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,
- g) organizační složky státu, svěřenské fondy podle občanského zákoníku, fondy obhospodařované penzijní společnostmi, investiční fondy bez právní osobnosti.

Novela zákona o účetnictví, která byla zveřejněna jako zákon č. 221/2015 Sb., přinesla řadu změn, které ovlivní účetní závěrky obchodních korporací za rok 2016. Cílem novely bylo nejen uvést české účetnictví do souladu se směrnicí EU, ale také zvýšit vypovídací schopnost účetních závěrek a zmodernizovat výkazy.

Od 1. ledna 2016 budou rozlišovány kategorie účetních jednotek – mikro účetní jednotka, malá účetní jednotka, střední účetní jednotka a velká účetní jednotka. Začlenění příslušné účetní jednotky do dané kategorie závisí na dosažení či překročení alespoň dvou ze tří stanovených kritérií (tj. hodnota aktiv, čistý obrat a průměrný počet zaměstnanců) k rozvahovému dni. Různé kategorie účetních jednotek podléhají různým účetním povinnostem.

Kategorii účetní jednotky určují tato kritéria:

	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro účetní jednotka	Do 9 000 000 Kč	Do 18 000 000 Kč	Do 10
Malá účetní jednotka	Do 100 000 000 Kč	Do 200 000 000 Kč	Do 50
Střední účetní jednotka	Do 500 000 000 Kč	Do 1 000 000 000 Kč	Do 250
Velká účetní jednotka	Nad 500 000 000 Kč	Nad 1 000 000 000 Kč	Nad 250

Mikro, malá a střední účetní jednotka je ta, která k rozvahovému dni nepřekračuje dvě z uvedených kritérií. Velkou účetní jednotkou je taková účetní jednotka, která k rozvahovému dni překračuje alespoň dvě kritéria pro střední účetní jednotku.

Kategorizace umožňuje lépe přizpůsobit povinnosti při vykazování a zveřejňování informací z účetnictví. Česká republika tedy zakotvila do zákona, že mikro účetní jednotky budou zveřejňovat účetní závěrku, která bude obsahovat jen rozvahu a přílohu. Naopak střední a velké účetní jednotky budou mít účetní závěrku složenou z pěti částí, kdy k rozvaze, výkazu zisku a ztráty a příloze budou ještě sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách ve vlastním kapitálu. Z toho je patrné, že od středních a velkých společností dostanou jejich věřitelé více informací než v minulosti.

Obchodní korporace musí mít účetní závěrku a výroční zprávu ověřenu auditorem v případech, kdy tak stanoví zákon o účetnictví. V podstatě mají povinný audit všechny velké a střední účetní jednotky a z malých pak takové, které přesáhnou jedno (akciové společnosti) nebo dvě kritéria (ostatní korporace). Limitem zůstala hodnota aktiv ve výši 40 mil. Kč, čistý obrát 80 mil. Kč a více než 50 zaměstnanců.

Limity pro povinný audit účetních závěrek obchodních korporací zůstaly i po novele zákona o účetnictví na hodnotově stejných částkách, došlo však ke změnám v obsahové náplni pojmů „aktiva celkem“ a „čistý obrát“. Ujasnění přístupu v praxi přináší i Sdělení MF, které bylo v prosinci 2016¹ publikováno na webu Ministerstva financí.

Znění zákona o účetnictví platné do 31. 12. 2015 definovalo aktiva celkem jako úhrn aktiv zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o opravné položky a oprávk, tj. používala se hodnota brutto aktiva. Nové znění zákona o účetnictví definuje aktiva celkem jako aktiva netto.

Požadavek na splnění podmínky pro aktiva celkem za bezprostředně předcházející účetní období bude vázán na nové obsahové vymezení definice aktiv celkem, kterážto definice bude aplikována pro účetní období počínající 1. ledna 2016 a později. Pro stanovení aktiv celkem bude použita, pro potřeby posouzení dosažení či překročení hodnoty aktiv celkem, rozvaha sestavená k 31. 12. 2015, avšak nově bude rozhodující hodnota aktiv netto.

Díky této změně dochází k faktickému posunu hranic pro povinný audit od roku 2016. Tím, že kritéria mají být dosažena ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích, budou muset účetní jednotky použít aktiva netto z roku 2015 i z roku 2016, aby se ujistily, zda nadále podléhají, či nepodléhají povinnému ověření účetní závěrky auditorem.

Stejným způsobem bude třeba zajistit požadavek na splnění podmínky pro stanovení ročního úhrnu čistého obratu. Na základě přesunu vykazování položek aktivace a změny stavu zásob

¹ Sdělení Ministerstva financí k aplikaci některých ustanovení zákona č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, dostupné na <http://www.mfcr.cz>.

vlastní činnosti mezi nákladové položky, k němuž došlo novelou vyhlášky č. 500/2002 Sb., nebude položka ročního úhrnu čistého obratu za rok 2015 obsahově odpovídat položce ročního úhrnu čistého obratu za rok 2016. Bude tedy nutné provést, pro potřeby stanovení povinnosti ověření roční účetní závěrky za rok 2016, přepočet hodnoty čistého obratu za kalendářní rok 2015 podle nové obsahové náplně položky ročního čistého obratu platné pro účetní období počínající dnem 1. ledna 2016 a později.

Obchodní korporace zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy uložením do sbírky listin rejstříkového soudu.

Zákon rozlišuje možnost vedení účetnictví v plném rozsahu nebo ve zjednodušeném rozsahu. Zjednodušený rozsah podvojného účetnictví je vymezen v § 13a zákona. Zde je vyjmenována celá řada úlev, která zjednodušuje systém účtování. Mimo jiné lze uvést možnost používat účtování pouze pomocí účtových skupin, spojit účtování v deníku a hlavní knize, nepoužívat účty analytické ani podrozvahové atd.

Výklad v této knize je orientován na výklad účetnictví v plném rozsahu. Základní účetní principy jsou však ve zjednodušeném rozsahu naprosto totožné.

1.1.2 Vyhlášky Ministerstva financí k zákonu o účetnictví

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška“), rozpracovává některá ustanovení zákona o účetnictví do podrobnější úpravy. Stanoví se zde zejména:

- účetní závěrka – rozsah účetní závěrky (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu), obsahové vymezení některých položek rozvahy, obsahové vymezení některých položek výkazu zisku a ztráty a přílohy,
- směrná účtová osnova na úrovni skupin účtů,
- účetní metody a jejich použití, např. metody oceňování majetku, odpisování, kurzových rozdílů, odložené daně, vzájemného zúčtování položek,
- konsolidovaná účetní závěrka.

Další samostatné vyhlášky byly vydány pro účetní jednotky banky, pojišťovny, neziskové organizace atd.

1.1.3 České účetní standardy

Vydání Českých účetních standardů je zakotveno do zákona o účetnictví (§ 36). Cílem standardů je soulad při používání účetních metod účetními jednotkami. Tvorbu a vydávání Českých účetních standardů zajišťuje Ministerstvo financí. Obsahem standardů je popis účetních metod nebo postupy účtování; obsah standardů nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů ani obcházet jejich účel. Použití standardů účetními jednotkami se považuje za plnění ustanovení o účetních metodách podle zákona o účetnictví. Ministerstvo vede registr vydaných standardů.

1.1.4 Interpretace Národní účetní rady

Národní účetní rada byla založena profesními organizacemi jako nezávislá odborná instituce, jejími členy jsou Komora auditorů České republiky, Komora daňových poradců České republiky, Svaz účetních ČR a Vysoká škola ekonomická, zastoupená Fakultou financí a účetnictví.

Od konce roku 2004 dlouhodobě a koncepčně připravuje interpretace českých účetních předpisů. Hlavním smyslem vydávání interpretací je pomoc účetním jednotkám při hledání správného řešení účtování a vykazování specifických transakcí, jejichž účetní řešení v českých účetních předpisech neexistuje, případně je praxí prováděno nejednotně, či nesprávně. Cílem této činnosti je zvýšit úroveň účetního výkaznictví a jeho použitelnost pro ekonomická rozhodování externích uživatelů těchto závěrek. Interpretace mohou být pomocí nejen pro předkladatele účetních závěrek, kteří je sestavují a zveřejňují, ale také pro auditory, kteří je ověřují, a pro uživatele, kteří využívají informace z nich².

Přestože interpretace Národní účetní rady nepředstavují formálně regulační nástroj v oblasti účetnictví, daní či auditu, tím, že jsou stále více používány a rozšiřovány, vytváří to, čemu se v anglosaském prostředí říká „best practice“ (nejlepší praxe). Tato praxe vytváří vzorová řešení a tlak na zákonodárce v legislativním procesu. Interpretace se tak staly v některých případech předlohou pro novely právních předpisů regulujících účetnictví³.

Národní účetní rada vydala tyto interpretace:

Předmluva Národní účetní rady k Interpretacím českých účetních předpisů;

- I-1 Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv;
- I-2 Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech;
- I-3 Rezerva na splatnou daň;
- I-4 Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence;
- I-5 Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku;
- I-7 Komisionářské smlouvy;
- I-8 Sociální fond a účtování o fondech tvořených ze zisku;
- I-9 Odložená daň – první vykázání;
- I-10 Okamžik účtování o pohledávce z titulu příslušenství k pohledávce u věřitele;
- I-11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů;
- I-12 Faktoring;
- I-13 Účtování související s paušálními náhradami odpovědnosti za kvalitu dodávek;
- I-14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace;
- I-15 Zúčtování nevyplacených přiznaných podílů na zisku;
- I-16 Účtování úplatně nabytého samostatného věcného břemene;
- I-17 Pobídky v nájemních vztazích;
- I-18 Dohadné položky v cizí měně;
- I-19 Zúčtování závazků vzniklých z rozdělení vlastního kapitálu;
- I-20 Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů;
- I-21 Odpis cizoměnové pohledávky a závazku;
- I-22 Dotace v cizí měně;
- I-23 Oceňování nabyté cizoměnové pohledávky;
- I-24 Události po rozvahovém dni;
- I-25 Ocenění po předchůdci;

² MEJZLÍK, Ladislav. *Národní účetní rada a její interpretace českých účetních předpisů*. Praha 01. 12. 2007. In: STROUHAL, Jiří (ed.). *Sborník pedagogické konference – 7. ročník – Účetní výkaznictví*. Praha: Siemens, 2007, s. 65–73.

³ MEJZLÍK, Ladislav. *Předmluva – Interpretace Národní účetní rady jako „best practice“ v ČR?* Český finanční a účetní časopis, 2011, roč. 6, č. 2, s. 4–6.

- I-26 Slevy z pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku v následujících účetních obdobích po uvedení do užívání;
- I-27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek;
- I-28 Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek.

Pro podrobnější informace o obsahu jednotlivých interpretací včetně autorských příkladů odkazujeme web Národní účetní rady, ww.nur.cz.

1.2 Obecně uznávané účetní zásady

Obecně uznávané účetní zásady představují ve své podstatě soubor určitých pravidel, základních principů účetního myšlení, které jsou dodržovány všemi účetními jednotkami při vedení účetnictví a sestavování výkazů. Tyto zásady vycházejí z tradice účetnictví, většinou nejsou formulovány, ani zakotveny v žádném zákoně (zákon o účetnictví některé z dále uváděných zásad obsahuje), jedná se ale o oživení a „znovuobjevení“ těchto zásad v našem účetnictví.

1.2.1 Zásada účetní jednotky

Zásada účetní jednotky spočívá ve vymezení ekonomického celku, za který je účetnictví vedeno, k němuž se vztahují účetní operace a sestavené účetní výkazy. Při možnosti zakládání dceřiných společností, poboček a oddělených provozoven je nutné sledovat podle právního statutu ekonomického celku, zda je samostatnou účetní jednotkou, či není. Pojem „účetní jednotka“ vymezuje zákon o účetnictví (viz výše). Ve většině případů je pojem právní i účetní jednotky shodný, existují ale i případy, kdy jsou sestavovány účetní výkazy za několik samostatných právnických osob (společností), které jsou vzájemně spojeny majetkovou účastí (takové výkazy jsou označovány jako konsolidované).

1.2.2 Zásada neomezeného trvání účetní jednotky

V účetnictví se zásada neomezeného trvání účetní jednotky uplatňuje při běžném fungování obchodního závodu hlavně v oceňování aktiv. Většinou se pro oceňování zejména dlouhodobých aktiv používají historické náklady, tj. původní pořizovací ceny. Např. hmotný majetek je oceňován v rozvaze po celou dobu životnosti pořizovací cenou s odděleným vykázáním oprávek, předpoklad neomezené existence obchodního závodu počítá s postupným odepsáním pořizovací ceny formou odpisů do nákladů.

1.2.3 Zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech

Celkový výsledek hospodaření účetní jednotky je možné zjistit až po likvidaci obchodního závodu, po přeměně všech jeho aktiv na peníze. Doba trvání účetní jednotky (podle předchozí zásady neomezená) se proto rozděluje na pravidelné intervaly, v nichž se provádí zjištění výsledku hospodaření a finanční situace. Toto pravidelné zjišťování je nezbytné pro hodnocení efektivnosti obchodního závodu a pro řízení další činnosti.

1.2.4 Zásada objektivit účetních informací

Všechny hospodářské operace, které mají vstoupit do účetnictví, musí být objektivně zjištěny. Za objektivně zjištěnou se považuje uskutečněná operace doložená dokladem, stavy aktiv ověřené výsledky inventury atd.

Požadavek objektivitы účetních informací je v zákoně o účetnictví podpořen v § 7: „*Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětů účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.*“

Dále jsou v zákoně o účetnictví předepsány náležitosti dokladů ověřujících účetní operace, lhůty archivace dokladů, možnosti oceňování aktiv atd. Všechna tato ustanovení podporují objektivnost účetnictví.

1.2.5 Zásada účtování operací v kupní síle peněžní jednotky v době uskutečnění operace

Všechny účetní operace se účtují v ocenění částkami, které jsou doloženy doklady o provedené transakci. V případě poklesu kupní síly peněžní jednotky se mohou lišit částky za stejné operace provedené v různém časovém období. Platí zásada, že jsou účtovány vždy částky skutečně realizované, nelze dělat žádné přepočty k zohlednění inflace nebo přeceňování majetku z tohoto titulu. Tato zásada poměrně úzce souvisí se zásadou opatrnosti, o níž je pojednáno níže. Na zásadu účtování operací v kupní síle peněžní jednotky v době uskutečnění operace pak navazuje stanovení okamžiku realizace. V zásadě se za vznik pohledávky považuje moment vyskladnění výkonů či poskytnutí služby. Fakturací tedy vzniká pohledávka, která se daňově promítá do výnosů. Jen výjimečně se považuje za moment realizace příjem peněz, např. prodej v maloobchodě.

1.2.6 Zásada konzistentnosti, srovnatelnosti mezi účetními obdobími

Při srovnávání účetních výkazů je nutné vycházet z předpokladu, že použité metody účtování určitých operací, oceňování a odpisování aktiv, i náplň jednotlivých položek výkazů jsou v jednotlivých letech stejné – konzistentní. Tato zásada tedy zaručuje srovnatelnost z hlediska času.

V naší právní úpravě je přímo do zákona o účetnictví zakotveno do § 7 odst. 4: „*Uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování použité v jednom účetním období nesmí účetní jednotky změnit v následujícím účetním období. Účetní jednotky mohou uvedené uspořádání a označování a obsahové vymezení a způsoby oceňování změnit zcela nebo zčásti mezi jednotlivými účetními obdobími jen z důvodů změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodů zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky, přičemž informaci o každé takové změně s jejím řádným zdůvodněním jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce.*“

1.2.7 Zásada opatrnosti

Zásada opatrnosti spočívá v tom, že „každý chytrý obchodník počítá vždy s horší variantou v svém podnikání.“ Slovy účetní terminologie tato zásada znamená, že se v účetnictví vykazují a do výše zisku promítají všechny předpokládané a očekávané ztráty, rizika a znehodnocení majetku, i když ještě nenastaly a jejich výše není spolehlivě zjištělná. Naopak všechny zisky a zhodnocení majetku se promítají do účetnictví až po skutečné realizaci.

Výsledkem tohoto přístupu je vykazování „opatrnější“ výše zisku.

Na tuto skutečnost reaguje i zákon o účetnictví v § 25 odst. 3: *„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.“*

Dále § 26 odst. 1 a 3 zákona o účetnictví stanoví: *„Pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena snížená o náklady spojené s prodejem je nižší než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví, zásoby se ocení v účetnictví a v účetní závěrce touto nižší cenou. Ustanovení o oceňování podle § 25 odst. 3 vyjadřují rezervy, opravné položky a odpisy majetku. Rezervami podle tohoto zákona se rozumí rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci. Rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů. Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku; odpisy majetku vyjadřují trvalé snížení jeho hodnoty.“*

Používání této zásady v praxi je zakotveno v zákoně o účetnictví, jedná se tedy o praktiky doporučované. Uplatňování rezerv a opravných položek je však pro daňové účely omezeno v zákoně o daních z příjmů.

2. Základní pojmy účetnictví

2.1 Vznik účetnictví

„Účty a knihy obchodní vedou se k tomu účelu, aby obchodník, průmyslník, řemeslník anebo kterýkoli jiný podnikatel seznal stav svého jmění, aby věděl, z jakých částí se jeho jmění skládá, zdali mu ubývá nebo přibývá, vydělal-li či prodělal, aby povždy měl přehled veškerého svého jednání obchodního, aby v každé chvíli věděl, u koho má co pohledávati a komu je co dlužen, aby měl vědomost o tom, jaké jsou jeho zásoby, mnoho-li má mítí a mnoho-li skutečně má hotových peněz. Poskytuje tedy účetnictví věrný obraz činnosti obchodníkovi vůbec a přehled veškerých obchodních případů... Bez pořádného vedení knih nikdy nelze obchodníku prospívati, kdyby výdělky jeho byly sebeznačnější.“

Citace z knihy P. Kheil: Jednoduché účetnictví, vydal Bursík a Kohout, Praha 1897.

Vznik účetnictví nelze přesně datovat. Poprvé bylo písemně popsáno v roce 1494 v knize italského mnicha Luca Pacioliho. Lze však předpokládat, že se v praxi používalo, postupně vyvíjelo a zdokonalovalo v italských městských státech již po dvě století před uvedeným datem.

Jaké byly původní cíle a funkce účetnictví?

1. Z důvodu podpory a rozšíření paměti podnikatele snad účetnictví prakticky vzniklo; bylo první písemnou formou vedení soustavných záznamů o podnikových jevech.
2. Účetnictví poskytuje spolehlivé informace o podnikatelské zdatnosti obchodního závodu, o jeho výdělečných schopnostech.
3. Z účetnictví čerpá majitel nebo vedení obchodního závodu informace důležité pro rozhodování a řízení. Na základě údajů o minulosti nebo současnosti firmy se může rozhodovat o budoucích investicích, obchodech, rozšíření nebo naopak likvidaci obchodního závodu.

Podvojně účetnictví tedy vzniklo z praktické potřeby obchodníků a řemeslníků jako životně důležitý nástroj zjišťování informací o průběhu hospodaření majitele, neboť při jakémkoli podnikání je nutné mít přehled o výši a skladbě prostředků do podnikání vložených a o dosažených výsledcích podnikatelské činnosti, o míře zhodnocení či znehodnocení vložených prostředků za určité období, o tom, zda se vyplatí dále provozovat podnikatelskou činnost, či ne. Prvotní zaměření účetnictví bylo ryze pro potřeby podnikatele.

Postupně dochází k situacím, že nejen majitel firmy má zájem o informace o své firmě z účetnictví. Jako příklad lze uvést, že účetnictví sloužilo jako důkazní prostředek při vedení sporů, zejména při uznávání a ochraně práv věřitele před dlužníkem a dlužníka před věřitelem. Nepochybně dávaly soudy přednost těm obchodníkům, kteří řádně vedli záznamy průběhu obchodních transakcí v účetních knihách.

Účetnictví také slouží ke zjištění informací pro účely daňové. Na tom, aby všichni podnikatelé vedli řádné účetnictví, začínají mít zájem finanční a daňové orgány, do obchodních (živnostenských) zákoníků se zakotvuje povinnost řádného vedení účetních knih a také povinná lhůta uschování těchto knih. Podle obecného obchodního zákoníku platného v Rakousko-Uhersku koncem 19. století: *„Každý, kdo za živnost provozuje obchody, jest podle článku 28 obecného zákoníka obchodního povinen vésti knihy, z nich obchody jeho a stav jeho majetnosti lze dokonale poznati. Kupci povinni jsou schovávat obchodní své knihy po 10 let, počítajíc od toho dne, kdy se do nich poslední zapsání stalo.“*

S růstem velikosti obchodních závodů se prosazuje podnikání formou akciových společností, které mají možnost soustředit velký objem kapitálu. Tyto společnosti jsou řízeny profesionálním týmem odborníků, odděluje se výkonné řízení firmy od vlastnictví, velké akciové společnosti mají celou řadu akcionářů – majitelů. Pro akcionáře jako majitele společnosti se účetnictví stává důležitým prostředkem kontroly a ochrany majetku svěřeného do správy profesionálním vedením (akcionáři kontrolují vedení firmy, jak spravuje a rozšiřuje jejich majetek).

Z výše uvedeného vyplývá, že účetnictví musí plnit různé funkce, že musí „sloužit více pánům“. Na požadavky zainteresovaných stran reaguje účetnictví svou specializací, rozdělením na dvě větve – účetnictví finanční (základní) a manažerské (vnitropodnikové). Rozdíly mezi těmito větvemi účetnictví jsou v obsahu, v míře uplatněné právní regulace, v uživatelském využití.

Finanční účetnictví poskytuje ucelený soubor informací o podnikových skutečnostech, zachycují se v něm primárně vztahy obchodního závodu jako celku k vnějšmu okolí (k dodavatelům, odběratelům, bankám, finančním orgánům). Zahrnuje hlavně operace na vstupu – nákupy materiálu, dalších pořizovaných výkonů a služeb na straně jedné a prodej výrobků, prací a služeb na straně druhé, a dále všechny s tím spojené operace daňové, úvěrové atd.

Obsah **manažerského účetnictví** tvoří soubor různorodých informací potřebných k efektivnímu řízení v rámci daného obchodního závodu. Do jeho sféry patří účtování o nákladech z různých pohledů, kalkulace vlastních nákladů, soustava řízení pomocí rozpočtů, různé nákladové propočty, vždy podle konkrétních podmínek každého obchodního závodu.

Výstupem finančního účetnictví jsou účetní výkazy předkládané zejména externím uživatelům, zprávy z manažerského účetnictví bývají většinou důvěrné a určené pouze vedení obchodního závodu.

Finanční účetnictví podléhá právní regulaci, jednak národním zákonům konkrétního státu, jednak je snaha o regulaci v rámci Evropské unie pomocí Direktiv.

Manažerské účetnictví je plně v kompetenci obchodního závodu, není právně upravováno, mohou být používány jakékoli postupy a metody, které zabezpečí využitelné informace pro žádaný účel.

Finanční účetnictví je postaveno na nutnosti dodržovat určité postupy a metodické prvky, jejichž výsledkem je uzavřený a propojený systém podvojného účetnictví, vždy se účtuje v peněžních jednotkách. Základními metodickými prvky podvojného účetnictví jsou: bilanční princip, doložení všech účetních operací doklady, používání dvoustranných účtů provázaných do soustavy, podvojnost a souvztažnost účetních zápisů.

V manažerském účetnictví není předepsána povinnost podvojného zápisu, mohou se v něm používat i naturální jednotky, nejsou stanoveny metody oceňování, vše je volné, určené pro přizpůsobení konkrétním podmínkám každého obchodního závodu.

2.2 Bilanční princip a rozvaha

Účetnictví sleduje majetek obchodního závodu ze dvou pohledů – jednak jeho druhovou strukturu, jednak zdroje, z nichž byl pořízen. Sledování druhové struktury odpovídá na otázku, co obchodní závod vlastní, jaký má majetek. Konkrétní forma majetku je zachycena v peněžním vyjádření. Účetním termínem se druhová struktura majetku nazývá **aktiva**. Podle mezinárodních účetních standardů jsou aktiva definována jako položky majetku obchodního závodu, které: