

2457983215 975824164975
844 2332159
Vladimír Hruška

ÚČETNÍ PŘÍPADY pro PRAXI 2019

**PODLE ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ
PLATNÝCH PRO ROK 2019**

účetový rozvrh pro podnikatelské
subjekty

struktura účetních výkazů

praktické řazení případů podle
účetových skupin

řešení v přehledných tabulkách

názorné znázornění pomocí „téček“



Vladimír Hruška

ÚČETNÍ PŘÍPADY

pro praxi

2019

Grada Publishing

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

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

Edice Účetnictví a daně

Ing. Vladimír Hruška

Účetní případy pro praxi 2019

Vydala GRADA Publishing, a.s.
U Průhonu 22, Praha 7
tel.: 234 264 401, fax: 234 264 400
www.grada.cz
jako svou 7 138. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí
Sazba Jan Šístek
Odborná redaktorka: Ing. Michaela Průšová
Počet stran 232
Čtvrté vydání, Praha 2019
Vytiskla Tiskárna v Ráji, s.r.o., Pardubice

© GRADA Publishing, a.s., 2019

ISBN 978-80-271-2671-2 (pdf)
ISBN 978-80-271-2250-9 (print)

Obsah

Předmluva	7
1. Aktuální změny	8
1.1 Změny v účetních předpisech	8
1.2 Zákon o daních z příjmů	8
1.3 Zákon o dani z přidané hodnoty	8
1.4 Ostatní legislativní normy	10
1.5 Příspěvky Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR	10
1.6 Interpretace NÚR	10
1.7 Sdělení Ministerstva financí k účtování a vykazování digitálních měn	11
2. Další důležité informace	13
2.1 Kategorie účetních jednotek a povinnost auditu	13
2.2 Účetní závěrka	14
2.3 Změny pro sestavení účetní závěrky za rok 2018	20
3. Účtová třída 0 – dlouhodobý majetek	23
3.1 Účtová skupina 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek	23
3.2 Účtová skupina 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	27
3.3 Účtová skupina 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	33
3.4 Účtová skupina 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	35
3.5 Účtová skupina 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek	36
3.6 Účtová skupina 06 – Dlouhodobý finanční majetek	36
3.7 Účtová skupina 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku	39
3.8 Účtová skupina 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku	40
3.9 Účtová skupina 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku	53
4. Účtová třída 1 – zásoby	55
4.1 Účtová skupina 11 – Materiál	55
4.2 Účtová skupina 12 – Zásoby vlastní činnosti	64
4.3 Účtová skupina 13 – Zboží	77
4.4 Účtová skupina 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby	84
4.5 Účtová skupina 19 – Opravné položky k zásobám	86
5. Účtová třída 2 – krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky	88
5.1 Účtová skupina 21 – Peněžní prostředky v pokladně	88
5.2 Účtová skupina 22 – Peněžní prostředky na účtech	91
5.3 Účtová skupina 23 – Krátkodobé úvěry	96
5.4 Účtová skupina 24 – Krátkodobé finanční výpomoci	97
5.5 Účtová skupina 25 – Krátkodobý finanční majetek	98
5.6 Účtová skupina 26 – Převody mezi finančními účty	115
5.7 Účtová skupina 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku	116
6. Účtová třída 3 – zúčtovací vztahy	117
6.1 Účtová skupina 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)	117
6.2 Účtová skupina 32 – Závazky (krátkodobé)	120
6.3 Účtová skupina 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi	123
6.4 Účtová skupina 34 – Zúčtování daní a dotací	127

6.5	Účtová skupina 35 – Pohledávky za společníky	129
6.6	Účtová skupina 36 – Závazky ke společníkům	130
6.7	Účtová skupina 37 – Jiné pohledávky a závazky	132
6.8	Účtová skupina 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv	132
6.9	Účtová skupina 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování ..	155
7.	Účtová třída 4 – kapitálové účty a dlouhodobé závazky	157
7.1	Účtová skupina 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy	157
7.2	Účtová skupina 42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření	159
7.3	Účtová skupina 43 – Výsledek hospodaření	163
7.4	Účtová skupina 45 – Rezervy	164
7.5	Účtová skupina 46 – Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím	166
7.6	Účtová skupina 47 – Dlouhodobé závazky	166
7.7	Účtová skupina 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka	174
7.8	Účtová skupina 49 – Individuální podnikatel	178
8.	Účtová třída 5 – náklady	180
8.1	Účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy	180
8.2	Účtová skupina 51 – Služby	182
8.3	Účtová skupina 52 – Osobní náklady	186
8.4	Účtová skupina 53 – Daně a poplatky	187
8.5	Účtová skupina 54 – Jiné provozní náklady	188
8.6	Účtová skupina 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	191
8.7	Účtová skupina 56 – Finanční náklady	193
8.8	Účtová skupina 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti	194
8.9	Účtová skupina 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	195
8.10	Účtová skupina 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů ...	196
9.	Účtová třída 6 – výnosy	198
9.1	Účtová skupina 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží	198
9.2	Účtová skupina 64 – Jiné provozní výnosy	201
9.3	Účtová skupina 66 – Finanční výnosy	202
9.4	Účtová skupina 69 – Převodové účty	203
10.	Účtová třída 7 – závěrkové a podrozvahové účty	204
10.1	Účtová skupina 70 – Účty rozvahné a účtová skupina 71 – Účet zisků a ztrát	204
Přílohy	209	
Směrná účtová osnova	210	
Návrh účtového rozvrhu	212	
Rozvaha v plném rozsahu	220	
Rozvaha ve zkráceném rozsahu I. – malá účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem	225	
Rozvaha ve zkráceném rozsahu II. – mikro účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem	227	
Výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu – druhové členění	228	
Výkazu zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu – druhové členění	230	
Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu – účelové členění	231	
Literatura	232	

Předmluva

Kniha nabízí vybrané účetní případy z praxe podnikatelského subjektu v členění podle jednotlivých účtových skupin. U každé účtové skupiny jsou uvedeny navrhované syntetické účty a názorné účetní případy, popřípadě jejich nejčastější souvztažné operace, které mohou být nápomocny při řešení konkrétních problémů, které účetní pracovníci každodenně řeší při své nelehké práci. V publikaci je navržen vzorový účtový rozvrh, na základě kterého jsou konkrétní příklady řešeny. Kniha reaguje na legislativní změny, které vešly v platnost od roku 2019. Příklady jsou řešeny pomocí přehledných tabulek, vybrané účetní příklady jsou pro větší názornost zobrazeny i pomocí „téček“. Kniha pomůže nejen účetním praktikům, ale i studentům a ostatní odborné veřejnosti. Mnohé z uvedených příkladů již v praxi posloužily pro praktické využití či školní a lektorské potřeby.

Při sestavování příkladů jsem stál před problémem, ke které účtové skupině daný příklad přiřadit. Nakonec rozhodovala úvaha o logickém zařazení, množství syntetických účtů použitých při daných účetních operacích (syntetické účty vztahující se k dané účtové skupině jsou uvedeny se zvýrazněným podkladem) či racionální zařazení k podobným příkladům. V případě potřeby se podívejte „na druhou souvztažnou stranu.“ Věřím, že laskavý čtenář vždy dokáže nalézt tu konkrétní problematiku, kterou hledá.

Pokud budete mít pocit, že někde není něco v pořádku či že v některých oblastech postupujete odlišně, rád budu naslouchat těmto připomínkám. Respekt k naší nejednoduché profesi, neustálé vzdělávání se, objevování stále nových a „překvapivě jednoduchých“ řešení či uvědomění si vlastních přehmatů a pochybení patří neodmyslitelně k našemu oboru a každodennímu nezbytnému rituálu. V případě potřeby velice rád vyslechnu a zapracuji zkušenosti a postupy čtenářů do aktualizovaných publikací, které by mohly i v budoucnu být nápomocny velkému okruhu uživatelů. Obracjte se, prosím, se svými připomínkami na adresu hruska.vl@tiscali.cz. Děkuji.

Autor

1. Aktuální změny

Nejvýraznější změny pro rok 2019 budou předmětem „daňového balíčku 2019“, jehož předloha zahrnuje mj. novely **zákona o daních z příjmů, zákona o dani z hazardních her, zákona o dani z přidané hodnoty, zákona o spotřebních daních, daňového řádu, zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní a zákona o Finanční správě České republiky**. Původně plánovaná účinnost byla pozměňovacími návrhy posunuta na první den kalendářního měsíce následujícího po vyhlášení ve Sbírce zákonů, resp. na první den kalendářního čtvrtletí, některé části zákona by pak měly být účinné dnem vyhlášení, od 1. ledna 2010 nebo od 1. ledna 2021. Vzhledem k tomu, že legislativní proces nebyl podle původních záměrů završen v roce 2018 a novela daňového balíčku 2019 nebyla do okamžiku uzávěrky této publikace vyhlášena ve Sbírce zákonů, podrobně se o něm na tomto místě nezmiňujeme. V následujících řádcích uvádíme již schválené zákony či vyhlášky.

Mezi ostatní informace, na které dále upozorňujeme, patří Koordinační výbory s Komorou daňových poradců ČR, sdělení Ministerstva financí vztahující se k digitálním měnám, nová interpretace Národní účetní rady nebo důležitá informace Finanční správy ČR.

1.1 Změny v účetních předpisech

Pro rok 2019 nebyly přijaty žádné změny v účetních předpisech. Poslední přijaté změny, které mají dopad do účetnictví, uvádíme v kapitole 2.3 *Změny pro sestavení účetní závěrky za rok 2018*.

1.2 Zákon o daních z příjmů

Zákon č. 306/2018 Sb. přináší novelu zákona o daních z příjmů, podle níž budou muset zaměstnavatelé od 1. ledna 2019 rozlišovat při výpočtu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti, ve kterém státě se zaměstnanec účastní povinného pojištění (na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění). Stejný postup bude platit pro daňová přiznání od zdaňovacího období roku 2019.

Změna nastává u zaměstnanců, kteří jsou pojištěni v jiném členském státě EU, státě EHP nebo ve Švýcarsku. Musí se upravit výpočet – do superhrubé mzdy bude patřit povinné zahraniční pojistné placené zaměstnavatelem.

Novela rovněž doplňuje výčet náležitostí, které musí zaměstnavatel měsíčně zaznamenávat do mzdového listu zaměstnance, o povinné pojistné z úhrnu zúčtovaných mezd.

1.3 Zákon o dani z přidané hodnoty

Připomeňme daňový balíček (**zákon č. 170/2017 Sb.**), kterým se mění některé zákony v oblasti daní, ve kterém došlo ke zrušení ustanovení, která upravovala zvláštní postup pro společnost (sdružení) bez právní subjektivity. Podle přechodných ustanovení mohli společníci podle dosavadních ustanovení postupovat až do 31. 12. 2018, pokud neoznámí finančnímu úřadu, že již takto nepostupují. Od roku 2019 je tedy nezbytné postupovat již dle nových pravidel. K této záležitosti byla vydána Informace GŘ k uplatňování DPH u společníků společnosti. Každý společník společnosti bez právní osobnosti musí plnit povinnost vůči dani z přidané hodnoty samostatně (nikoliv prostřednictvím určeného společníka).

Zákon č. 283/2018 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. V § 21 odst. 8 se za slova „podle odstavce 4 písm. b)“ vkládají slova „a jde-li o službu, která je poskytována na základě zákona nebo na základě rozhodnutí orgánu veřejné moci třetí osobě, pokud úplatu za poskytnutí této služby hradí stát“.

Připomeňme, že doposud DUZP při poskytování zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku po dobu delší než 12 měsíců se považuje za uskutečněné nejpozději posledním dnem každého kalendářního roku následujícího po kalendářním roce, ve kterém bylo poskytování tohoto plnění započato. Na základě uvedené novely došlo k vyloučení z působnosti služby, která je poskytována na základě zákona nebo na základě rozhodnutí orgánu veřejné moci třetí osobě, pokud úplatu za poskytnutí této služby hradí stát (tj. např. odměny advokátů ex offio). Mění se určení okamžiku, kdy došlo ke zdanitelnému plnění v případě služeb ustanoveného advokáta, poskytovaných v tuzemsku po dobu delší než 12 měsíců. Za okamžik zdanitelného plnění se v tomto případě od 1. 1. 2019 považuje den úhrady odměny. Účinnost tohoto zákona je 1. ledna 2019.

Dále je vhodné upozornit na zákon č. 6/2019 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který bude mít dopad na daň z přidané hodnoty u hromadné pravidelné přepravy osob. Na základě této novely dochází ke snížení sazby daně z přidané hodnoty u pozemní (s výjimkou dopravy lyžařskými vleky) a vodní hromadné pravidelné dopravy cestujících a jejich zavazadel z 15 procent na 10 procent. Tento zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2019.

Dále je třeba upozornit na informaci Finanční správy ČR ze dne 2. ledna 2019, týkající se **uplatňování vybraných ustanovení zákona o DPH po 1. 1. 2019**. *S ohledem na prodlevy v legislativním procesu přijetí návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní (sněmovní tisk č. 206), se od 1. 1. 2019 do nabytí účinnosti tohoto zákona uplatní přímý účinek Směrnice Rady (EU) 2017/2455 a Směrnice Rady (EU) 2016/1065.*

Jedná se zejména o změny v ustanoveních, která upravují místo plnění při poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb vysílání a elektronicky poskytovaných služeb pro osoby nepovinné k dani a registraci do zvláštního režimu jednoho správního místa (režimu mimo EU) pro osoby povinné k dani ze třetích zemí a poukazů.

Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní (sněmovní tisk č. 206), obsahuje i změny vybraných ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), které je Česká republika povinna transponovat do národního právního řádu s účinností od 1. ledna 2019. Jedná se o změny ustanovení vycházející z článku 1 Směrnice Rady (EU) 2017/2455, a to změny ustanovení:

- § 10i zákona o DPH, který upravuje stanovení místa plnění při poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb vysílání a elektronicky poskytovaných služeb pro osoby nepovinné k dani,
- § 27, ve kterém je navrženo doplnění nového odstavce 3 upravujícího vystavování daňových dokladů u osob registrovaných k dani ve zvláštním režimu jednoho správního místa,
- § 110g zákona o DPH, který upravuje registraci do zvláštního režimu jednoho správního místa (režimu mimo Evropskou unii) pro osoby povinné k dani ze třetích zemí.

Osobě povinné k dani splňující podmínky použití zvláštního režimu jednoho správního místa (režimu mimo Evropskou unii) podle čl. 358a Směrnice Rady 2006/112, který se mění čl. 1 bodem 3) Směrnice Rady (EU) 2017/2455, bude současně umožněna registrace do zvláštního režimu rovněž na základě přímého účinku.

Zároveň se povinná transpozice také týká Směrnice Rady (EU) 2016/1065, pokud jde o zacházení s poukazy.

Na základě toho, že Česká republika nestihne přijmout změny obsažené ve výše uvedených směrnicih EU do zákona o DPH k 1. lednu 2019, uplatní se přímý účinek těchto směrnic EU a osoby povinné k dani podle nich mohou postupovat až do nabytí účinnosti zákona.

1.4 Ostatní legislativní normy

Zákon č. 307/2018 Sb., kterým se mění zákon č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Novela odstraňuje nedostatky ve stávající právní úpravě hypotečních zástavních listů a upravuje některé další nedostatky dluhopisového práva. Stávající úprava hypotečních zástavních listů se zcela nahrazuje novou úpravou tzv. krytých dluhopisů, což je širší pojem než hypoteční zástavní listy. Novela staví najisto, že kryté dluhopisy (hypoteční zástavní listy) jsou vyloučeny z majetkové podstaty emitenta, který je v úpadku, a zahájením insolvenčního řízení nedojde ani k automatické splatnosti dluhopisů. Nově se upravuje též režim krytých dluhopisů a krytých bloků a jejich správa v případě úpadku emitenta. Novela definuje i nový institut, a to agenta pro zajištění, a stanoví se jeho práva a povinnosti

1.5 Příspěvky Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR

Zajímavých příspěvků Koordinačního výborů s Komorou daňových poradců, na které si dovoluujeme upozornit, je několik:

- 510/15.11.17 – Daňová uznatelnost DPH při snížení nároku na odpočet daně u nedoložených mank a škod;
- 516/24.01.18 – Cese nájemní smlouvy z hlediska technického zhodnocení provedeného nájemcem ve znění novely ZDP – zákona č. 170/2017 Sb.;
- 524/20.06.18 – Nepeněžní plnění pro účely poskytování zaměstnaneckých benefitů ve světle nového zákona o platebním styku;
- 525/20.06.18 – Nepeněžní plnění poskytované zaměstnanci ve formě pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru;
- 521/02.05.18 – Aplikace ustanovení § 104 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH;
- 522/02.05.18 – Uplatňování DPH ve vybraných případech služeb (zejména přepravy) přímo vázaných na dovoz zboží a vývoz zboží;
- 523/20.06.18 – Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (cost sharing);
- 529/19.09.18 – Registrace k DPH subjektu, který změnil skutečné sídlo do ČR;
- 530/19.09.18 – Dlouhodobý majetek jako obchodní majetek určený k uskutečňování ekonomických činností.

1.6 Interpretace NÚR

Národní účetní rada na svém zasedání dne 14. května 2018 schválila text interpretace **I-37 Časové rozlišování a cizí měna**. Tato interpretace řeší otázku, jak řešit případy, kdy účetní jednotky na základě smluvního ujednání platí některé výdaje, nebo naopak přijímají příjmy v cizí měně. Tyto peněžní toky se nekryjí s příslušným účetním obdobím, kam věcně náleží.

Závěry této interpretace jsou shrnuty do následujících bodů:

- Zůstatek na účtu **Výdaje příštích období** představuje cizoměnový závazek a zůstatek na účtu **Příjmy příštích období** cizoměnovou pohledávku, a proto je třeba jejich zůstatky k datu účetní závěrky přepočítat kursem ČNB platným k tomuto datu a zaúčtovat výsledkově kursový rozdíl (zisk nebo ztráta).
- Do následujícího účetního období se převádí již nový přepočtený zůstatek těchto účtů časového rozlišení. Po uskutečnění výdaje v cizí měně nebo přijetí příjmu v cizí měně bude zaúčtován výsledkově kursový rozdíl (zisk nebo ztráta).

Naproti tomu účty časového rozlišení **Náklady příštích období** a **Výnosy příštích období**, kdy peněžní tok již proběhl, nemají charakter cizoměnové pohledávky a cizoměnového závazku, není s nimi spojeno kursové riziko, a proto se zůstatek těchto účtů k datu účetní závěrky nepřepočítává.

1.7 Sdělení Ministerstva financí k účtování a vykazování digitálních měn

Uveďme zde nejdůležitější pasáže tohoto sdělení. Pro účely tohoto sdělení se digitální měnou rozumí digitální nositel hodnoty. Jedná se o nehmotné aktivum, které je elektronicky vytvořeno a uloženo. Digitální měny nejsou vydávány či regulovány centrální bankou ani orgánem veřejné moci a nemají právní status měny. Digitální měny jsou však akceptovány některými fyzickými či právníckými osobami jako majetek, který je možné převádět, uchovávat anebo s ním obchodovat.

Záměr nákupu či držení digitálních měn se napříč jejich uživateli může lišit. Jedná se zejména o nákup a držbu digitální měny jako investice ze spekulativních důvodů, dále o prostředek směny, pomocí kterého lze nakupovat zboží či službu nebo přijímat digitální měnu od zákazníků za prodané zboží. Existují také účetní jednotky, které fungují jako tzv. směnárný digitálních měn, které nakupují či prodávají (směňují) digitální měny. V neposlední řadě nelze opomenout také společnosti, které se věnují „těžení“ digitálních měn, čímž zabezpečují jejich dodání do oběhu. Tento výčet však nemusí být kompletní a je zřejmé, že se může a nemusí rozšiřovat v závislosti na tom, jakým vývojem digitální měny v budoucnosti projdou. I přesto, že existují odlišné motivy držení a použití digitálních měn, Ministerstvo financí v současné době doporučuje jednotné účtování a vykazování digitálních měn napříč všemi uživateli. Toto koncepční řešení reflektuje stávající etapu vývoje, ve které se digitální měny nachází a jehož směr nelze bezpečně předvídat.

Ministerstvo financí doporučuje účtovat a vykazovat digitální měny jako zásobu „svého druhu“ ve smyslu § 9 vyhlášky. Pro ocenění digitálních měn se použije § 25 odst. 1 písm. c), d) a l) a odst. 4 a 5 zákona o účetnictví. Pro ocenění digitálních měn v okamžiku jejich nabytí se dále použije § 49 vyhlášky a pro ocenění digitálních měn k rozvahovému dni § 55 vyhlášky upravující tvorbu a použití opravných položek.

Stejně tak jako na ostatní složky aktiv vztahuje se i na digitální měny povinnost provést jejich inventarizaci k okamžiku, ke kterému účetní jednotka sestavuje účetní závěrku ve smyslu § 29 zákona. Vzhledem ke specifickému fungování a uložení digitálních měn je nutné dbát na řádně provedenou inventarizaci doloženou zejména dokumentací např. stavu virtuální peněženky.

Digitální měny se v rozvaze doporučuje vykázat, v souladu se zvoleným způsobem účtování, na samostatném řádku v rámci položky „C.I.2. Nedokončená výroba“, „C.I.3.1. Výrobky“ nebo „C.I.3.2. Zboží“. Lze využít § 4 odst. 1 vyhlášky a vykázat digitální měnu odděleně od ostatních položek zásob.

V příloze v účetní závěrce se uvedou informace o záměru nabytí a držení digitálních měn a způsob jejich ocenění, včetně případné tvorby opravné položky. Vzhledem k evoluční povaze digitálních měn je velmi pravděpodobné, že postupem času dojde k aktualizaci tohoto sdělení či bude do české účetní legislativy začleněna specifická úprava účtování a vykazování digitálních měn v závislosti na tom, jakého vývoje digitální měny doznají a jak na něj zareaguje regulace v rámci Evropské unie.

2. Další důležité informace

Než se začneme zabývat účetními příklady roku 2019, nebude jistě na škodu upozornit na některé důležité informace, které se vztahují k účetní závěrce 2018. Jedná se o výčtový výběr informací.

2.1 Kategorie účetních jednotek a povinnost auditu

Od roku 2016 je nezbytné rozdělit a zařadit účetní jednotky do nově zavedených kategorií. Jedná se o tyto kategorie účetních jednotek:

- **mikro účetní jednotka** – je ta, která k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z hraničních hodnot (aktiva celkem **9 000 000 Kč**, roční úhrn čistého obratu **18 000 000 Kč** a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období **10**),
- **malá účetní jednotka** – je ta, která není mikro účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z hraničních hodnot (aktiva celkem **100 000 000 Kč**, roční úhrn čistého obratu **200 000 000 Kč** a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období **50**),
- **střední účetní jednotka** – je ta, která není mikro účetní jednotkou ani malou účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z hraničních hodnot (aktiva celkem **500 000 000 Kč**, roční úhrn čistého obratu **1 000 000 000 Kč**, průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období **250**),
- **velká účetní jednotka** – je ta, která k rozvahovému dni překračuje alespoň 2 hraniční hodnoty uvedené u střední účetní jednotky.

Hodnota aktiva celkem se zjišťuje z rozvahy a jedná se o hodnotu netto. V případě obratu jde o obrat roční (čistý), popřípadě přepočtený. Počet zaměstnanců se zjišťuje jako průměrný přepočtený stav během účetního období.

Upozorníme, že za velkou účetní jednotku se vždy považuje subjekt veřejného zájmu a vybraná účetní jednotka. *Subjekt veřejného zájmu* – účetní jednotky se sídlem v ČR, které jsou obchodní společnosti s emitovanými investičními cennými papíry přijatými k obchodování na evropském regulovaném trhu, banky, spořitelny a úvěrní družstva, pojišťovny a zajišťovny, penzijní společnosti a zdravotní pojišťovny. *Vybraná účetní jednotka* – organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

Pokud ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek účetní jednotka překročí nebo přestane překračovat 2 hraniční hodnoty, změní od počátku bezprostředně následujícího účetního období kategorii účetní jednotky, podle které je stanoven rozsah a způsob sestavování účetní závěrky.

A nyní k problematice auditu (dle § 20 zákona o účetnictví). Řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku jsou povinny mít ověřenou auditorem, kterého účetní jednotka určí způsobem stanoveným v zákoně upravujícím činnost auditorů, účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis (vztahuje se například na banky pojišťovny, politické strany), a dále:

- **velké** účetní jednotky (s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu),
- **střední** účetní jednotky,
- **malé** účetní jednotky, pokud jsou **akciovými společnostmi nebo svěřeneckými fondy** podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka

ověruje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednu z uvedených hodnot:

- aktiva celkem **40 mil. Kč**,
- roční úhrn čistého obrátu **80 mil. Kč**,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období **50**,
- **ostatní malé** účetní jednotky, pokud k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň 2 výše uvedené hodnoty.

2.2 Účetní závěrka

I v současné době rozeznáváme dvě možné verze (dva způsoby) sestavení účetní závěrky, a to v **plném rozsahu**, nebo ve **zkráceném rozsahu**.

Zorientování se v tom, jakou verzi účetní závěrky sestavit, je v současné době poněkud komplikované a složité. Na tomto místě upozorníme, že pro akciové společnosti již neplatí výjimka vždy sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu. Znamená to tedy, že při rozhodování mezi sestavením účetní závěrky v plném nebo zkráceném rozsahu již rozhoduje pro všechny účetní jednotky vazba na audit účetní závěrky (viz § 18 odst. 4 zákona o účetnictví).

2.2.1 Rozvaha

Rozvaha v plném rozsahu obsahuje všechny položky podle Přílohy č. 1 Vyhlášky. Musí ji sestavit:

- velká a střední účetní jednotka a
- malá a mikro účetní jednotka s povinným auditem.

Rozvaha ve zkráceném rozsahu (I.) obsahuje položky označené písmeny a římskými číslicemi podle Přílohy č. 1 Vyhlášky, včetně členění pohledávek na dlouhodobé a krátkodobé (hovoříme o položkách „C.II.1. Dlouhodobé pohledávky“ a „C.II.2. Krátkodobé pohledávky.“), a popřípadě položky „C.III.3. Časové rozlišení aktiv. Rozvahu ve zkráceném rozsahu může sestavit malá účetní jednotka bez povinného auditu.

Další varianta rozvahy **Rozvaha ve zkráceném rozsahu (II.)** se vztahuje na *mikro* účetní jednotky bez povinného auditu. Tyto účetní jednotky mohou sestavit rozvahu ve zkráceném rozsahu, která obsahuje položky označené písmeny podle Přílohy č. 1 Vyhlášky.

Na obou stranách rozvahy je zachycen stejný soubor majetku, uspořádaný na základě různých hledisek. Proto se musí úhrn aktiv rovnat úhrnu pasiv. Na tomto místě uvedme základní rovnici, která by měla být při vedení účetnictví vždy dodržena, a která zní: **Celková aktiva = Celková pasiva**. Aktiva jsou členěna podle stupně likvidity (postupuje se od nejméně likvidních k peněžním prostředkům a krátkodobému finančnímu majetku).

Minimální obsah položek rozvahy je stanoven ve Vyhlášce, konkrétně v příloze č. 1 – Uspořádání a označování položek rozvahy. V rozvaze se jednotlivé položky uvádějí odděleně a ve stanoveném pořadí. Další podrobnější členění těchto položek lze provést za podmínky, že zůstane zachováno stanovené uspořádání.

Dle Vyhlášky se položky rozvahy a položky výkazu zisku a ztráty v nulové výši za minulé i běžné účetní období neuvádějí (§ 4 odst. 6). Tento požadavek je prakticky splnitelný v případě, kdy se vytváří účetní výkazy pomocí programového vybavení anebo tzv. ručně na čistý papír. V případě, kdy účetní jednotka využívá předtištěné formuláře, nelze tento požadavek naplnit.

V rozvaze se položky uvádějí odděleně a ve stanoveném pořadí. Další podrobnější členění těchto položek lze provést za podmínky, že zůstane zachováno stanovené uspořádání. Položky rozvahy se označují kombinací písmen, římských číslic a arabských číslic a názvem položky. Položky lze členit na podpoložky. Položky rozvahy, které jsou vpředu označeny arabskou číslicí, mohou být sloučeny:

- pokud nejde o významnou částku ve vztahu k povinnosti věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, nebo
- pokud jejich sloučení přispívá k větší srozumitelnosti informace a za podmínky, že sloučené položky budou uvedeny jednotlivě v příloze.

V rozvaze (na straně aktiv) se uvádí:

- *Brutto hodnoty aktiv* – může to být pořizovací cena, reprodukční cena, jmenovitá hodnota či vlastní náklady;
- *Korekce* – uvádí se s minusovým znaménkem a zahrnuje výši opravných položek a opravek vztahující se k aktivům podle jednotlivých položek;
- *Netto hodnota* – jde o rozdíl mezi brutto hodnotou a korekcí a
- *Minulé účetní období netto*.

Vedle toho v rozvaze (na straně pasiv) se uvádí:

- *Běžné účetní období*,
- *Minulé účetní období*.

V případě, že údaje uváděné za minulé a běžné účetní období nejsou srovnatelné, upraví se informace za minulé účetní období s ohledem na významnost. Každá úprava informací za minulé účetní období, popřípadě ponechání nesrovnatelných informací se odůvodní v příloze.

Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se vykazují v celých tisících Kč. Účetní jednotky s výší aktiv celkem (netto) deset miliard Kč a vyšší mohou vykazovat jednotlivé položky v celých milionech Kč. Tato skutečnost musí být uvedena ve všech částech účetní závěrky.

Účetní jednotky, kterým vznikne povinnost vést účetnictví nebo vstoupí do likvidace v běžném účetním období, a účetní jednotky v úpadku uvádějí v rozvaze namísto informací za minulé účetní období údaje zahajovací rozvahy ke dni povinnosti vést účetnictví nebo ke dni vstupu do likvidace anebo ke dni účinnosti rozhodnutí o úpadku. Toto pravidlo se použije i v případě rozdělení a dále může být použito v případě fúze splynutím, jakož i v dalších případech, kdy náklady na získání informace za minulé účetní období jsou neúměrné jejímu významu.

Výše uvedené shrňme do přehledné tabulky:

<i>Rozvaha:</i>	<i>Sestavuje:</i>
V plném rozsahu	• Velká účetní jednotka • Střední účetní jednotka • Malá účetní jednotka s povinným auditem • Mikro účetní jednotka s povinným auditem
Ve zkráceném rozsahu – včetně členění pohledávek na dlouhodobé a krátkodobé (a popřípadě položky časového rozlišení aktiv)	• Malá účetní jednotka bez povinného auditu
Ve zkráceném rozsahu	• Mikro účetní jednotka bez povinného auditu

2.2.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu obsahuje všechny položky podle Přílohy č. 2 (druhovému členění) nebo Přílohy č. 3 Vyhlášky (účelové členění) a musí jej sestavit:

- účetní jednotka, která je obchodní společností,
- velká a střední účetní jednotka a
- malá a mikro účetní jednotka s povinným auditem.

Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu obsahuje položky označené písmeny, římskými číslicemi a výpočtové položky podle Přílohy č. 2 nebo 3 Vyhlášky a může jej sestavit:

- účetní jednotka, která není obchodní společností nebo
- malá a mikro účetní jednotka bez povinného auditu.

Při sestavování výkazu zisku a ztráty v druhovém členění účetní jednotka vychází z přílohy č. 2 k Vyhlášce, kde je stanoveno uspořádání a označování jednotlivých položek.

Výkaz zisku a ztráty je účetní výkaz, který poskytuje informace o tom, jaký zisk (popřípadě ztráta) byl dosažen danou účetní jednotkou. Výkaz zisku a ztráty zachycuje výnosy a náklady za účetní období.

Náklady jsou obvykle definovány jako peněžně vyjádřené účelné a účelové vynaložení prostředků a práce v průběhu hospodářské činnosti dané účetní jednotky. Jako příklad nákladů můžeme jmenovat spotřebu materiálu, surovin, paliva, opotřebení majetku, vynaložení živé práce, spotřeba cizích služeb, úroky, pokuty, penále, manka a škody, daň z příjmů apod. Naopak **výnosy** se dají definovat jako v penězích vyjádřený ekvivalent za předané a odběratelem uznané výkony. Rozdíl mezi náklady a výnosy představuje výsledek hospodaření, který může nabývat kladných hodnot (zisk) nebo hodnot záporných (ztráta). Výsledek hospodaření z výkazu zisku a ztráty se převádí do rozvahy, konkrétně v rámci vlastního kapitálu. Na rozdíl od rozvahy (sestavujeme ji k určitému datu – rozvahovému dni), výkaz zisku a ztráty sestavujeme vždy za dané účetní období.

Pro účtování nákladů a výnosů platí zásady pro jejich **časové rozlišování**. Výkaz zisku a ztráty uvádí hodnoty ve dvou sloupcích:

- skutečnost v účetním období (ve sledovaném účetním období),
- skutečnost za minulé účetní období.

Výše uvedené shrňme do přehledné tabulky:

<i>Výkaz zisku a ztráty:</i>	<i>Sestavuje:</i>
V plném rozsahu	- Obchodní společnost - A dále: → Velká účetní jednotka → Střední účetní jednotka → Malá účetní jednotka s povinným auditem → Mikro účetní jednotka s povinným auditem
Ve zkráceném rozsahu	- Malá účetní jednotka v případě: → Není obchodní společností → Nemá povinnost auditu - Mikro účetní jednotka v případě: → Není obchodní společností → Nemá povinnost auditu

2.2.3 Příloha v účetní závěrce

Vyhláška v ustanovení § 3 odst. 4 uvádí, že **příloha** vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Informace v ní se uvádějí v tomtéž pořadí, v jakém jsou vykázány položky v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Jak již bylo uvedeno, účetní jednotky sestavují rozvahu a výkaz zisku a ztráty a **přílohu v účetní závěrce** v plném rozsahu, nebo ve zkráceném rozsahu.

Vyhláška v § 3a pak následně upřesňuje, že příloha v účetní závěrce **v plném rozsahu** zahrnuje informace podle § 39 a 39b a vyhotovuje ji účetní jednotka, která je:

3. velkou účetní jednotkou (tato účetní jednotka uvede i doplňující informace stanovené § 39c), nebo
 4. střední účetní jednotkou,
- b) podle § 39 a 39a a vyhotovuje ji účetní jednotka, která je:
1. malou účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo
 2. mikro účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Příloha v účetní závěrce **ve zkráceném rozsahu** zahrnuje informace podle § 39 a může ji sestavit malá účetní jednotka a mikro účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem

Jak je z uvedené citace vidět, zařazení konkrétní účetní jednotky do příslušné kategorie účetních jednotek je poměrně významné (kromě jiného) i pro správné sestavení přílohy v účetní závěrce.

Výše uvedené shrňme do přehledné tabulky:

<i>Příloha:</i>	<i>Informace uvádějí:</i>
§ 39 Vyhlášky	• všechny účetní jednotky
§ 39 + § 39a Vyhlášky	• malé účetní jednotky s povinností auditu • mikro účetní jednotky s povinností auditu
§ 39 + § 39b Vyhlášky	• střední účetní jednotky
§ 39 + § 39b + § 39c Vyhlášky	• velké účetní jednotky

2.2.4 Výkaz o peněžních tocích

Zákon o účetnictví v § 18 uvádí, že účetní závěrka *obchodních společností* zahrnuje i přehled o peněžních tocích. Účetní jednotky uvedené v § 1a písm. b) až d) přehled o peněžních tocích nesestavují. Hovoříme zde o subjektech veřejného zájmu. Jak již bylo výše uvedeno, za subjekt veřejného zájmu se považuje účetní jednotka se sídlem v České republice, která je

- a) bankou podle zákona upravujícího činnost bank nebo spořitelním a úvěrním družstvem podle zákona upravujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev,
- b) pojišťovnou nebo zajišťovnou podle zákona upravujícího činnost pojišťoven a zajišťoven,
- c) penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření, nebo
- d) zdravotní pojišťovnou.

Malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky nejsou povinny sestavovat přehled o peněžních tocích. Vybrané účetní jednotky sestavují přehled o peněžních tocích vždy, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě hodnoty uvedené

v § 20 odst. 1 písm. c) bodech 1 a 2, tzn. aktiva celkem **40 mil. Kč** a roční úhrn čistého obrátu **80 mil. Kč**.

Podklad pro zpracování přehledu o peněžních tocích najdeme v ČÚS č. 023. Cílem tohoto standardu je stanovit pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, základní postupy při sestavování přehledu o peněžních tocích za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. Tento standard uvádí příklad možného řešení přehledu o peněžních tocích nepřímou metodou.

Volba metody, koncepce a modelu přehledu o peněžních tocích, obsahová náplň peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů a dalších ukazatelů je při respektování ustanovení § 40, 41, 42 a 43 Vyhlášky v pravomoci vykazující účetní jednotky. Účetní jednotka musí prokázat soulad mezi částkami peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v přehledu o peněžních tocích a mezi odpovídajícími položkami vykazovanými v rozvaze.

Za peněžní prostředky se považují peníze v hotovosti včetně cenin (účtová skupina 21), peněžní prostředky na účtu včetně přečerpání účtu (účtová skupina 22), případně účtová skupina 26. Peněžními ekvivalenty se rozumí krátkodobý likvidní finanční majetek, který je snadno a pohotově směnitelný za předem známou částku peněžních prostředků a u tohoto majetku se nepředpokládají významné změny hodnoty v čase. Za peněžní ekvivalenty se považují například peněžní úložky s nejvýše tříměsíční výpovědní lhůtou a likvidní cenné papíry k obchodování na veřejném trhu.

Poznámka: převody v rámci jednotlivých položek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů se nepromítají do přehledu o peněžních tocích.

Účetní jednotka uvede v příloze:

- buď položky zahrnované do peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů nebo uplatňovanou zásadu přijatou pro určování obsahu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů,
- změnu uplatňované zásady včetně změny v modelu, konstrukci a obsahové náplni ukazatelů oproti předchozímu účetnímu období včetně pravděpodobných účinků,
- výjimky z ustanovení, podle kterého se peněžní toky z provozních, investičních nebo finančních činností uvádějí v přehledu o peněžních tocích nekompenzované.

Jednotlivými činnostmi výkazu přehledu o peněžních tocích se rozumí:

- u *provozní činnosti* – základní výdělečné činnosti účetní jednotky a ostatní činnosti účetní jednotky, které nelze zahrnout mezi investiční nebo finanční činnosti,
- u *investiční činnosti* – pořízení a prodej dlouhodobého majetku, popřípadě činnost související s poskytováním úvěrů, zápůjček a výpomocí, které nejsou považovány za provozní činnost,
- u *finanční činnosti* – taková činnost, která má za následek změny ve velikosti a složení vlastního kapitálu a dlouhodobých, popřípadě i krátkodobých závazků.

Účetní jednotka má možnost vykovat peněžní toky z provozní činnosti:

- a) *přímou metodou*, u které se vykáží vhodně zvolené a uspořádané skupiny peněžních příjmů a výdajů, například v návaznosti na členění ve výkazu zisku a ztráty, nebo
- b) *nepřímou metodou*, u které je výsledek hospodaření účetní jednotky upraven zejména o:
 1. nepeněžní transakce,
 2. neuhrazené náklady a výnosy minulých nebo budoucích účetních období,
 3. položky příjmů a výdajů spojených s finanční a investiční činností.

Za nepeněžní transakce se považují:

- v *provozní činnosti* transakce, které ovlivňují výsledek hospodaření, avšak nemají přímý vliv na přírůstek nebo úbytek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Nepeněžní transakce zahrnují zejména odpisy, tvorbu a čerpání rezerv a opravných položek.
- v *investiční a finanční činnosti* se vylučují z přehledu o peněžních tocích.

Peněžní toky spojené s inkasem a vyplacením úroků a podílů na zisku a platby daně z příjmů se uvádějí v přehledu o peněžních tocích v samostatných položkách. Platby daně z příjmů se přiřadí v rámci praktických možností k provozní, investiční nebo finanční činnosti. V případě, že je nelze přiřadit, uvedou se v provozní činnosti.

Peněžní toky související s přijatými a vyplacenými úroky, s výjimkou úroků zahrnovaných do ocenění dlouhodobého majetku, a s přijatými podíly na zisku se zahrnou do provozní činnosti.

Peněžní toky související s přijatými úroky a přijatými podíly na zisku mohou být alternativně vykazovány v rámci investiční činnosti a peněžní toky související s vyplacenými úroky, s výjimkou úroků zahrnovaných do ocenění dlouhodobého majetku, mohou být alternativně zahrnuty do finanční činnosti. Peněžní toky související s vyplacenými úroky zahrnovanými do ocenění dlouhodobého majetku se zahrnují do investiční činnosti a vykazují se v rámci této činnosti jako samostatná položka nebo jako informace v příloze.

Vyplacené podíly na zisku se zahrnou do finanční činnosti. V případech, ve kterých účetní jednotka pouze přerozděluje mezi společníky přijaté podíly na zisku, se uvádějí tyto platby v rámci provozní činnosti.

Poznámka: účetní jednotka uvede v příloze každou změnu v modelu, konstrukci a obsahové náplni ukazatelů přehledu o peněžních tocích oproti předcházejícímu účetnímu období, zejména změny zásad při určování součástí peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.

Výše uvedené shrňme do přehledné tabulky:

Přehled o peněžních tocích:	Platí pro:
Sestavují	• všechny účetní jednotky (kromě výjimek uvedených dále)
Sestavují (při splnění podmínky § 20 odst. 1 písm. c) body 1 a 2 zákona o účetnictví)	• vybrané účetní jednotky
Nesestavují (není povinnost)	• malé účetní jednotky s povinností auditu • mikro účetní jednotky s povinností auditu • banky, spořitelny a úvěrní družstva • pojišťovny a zajišťovny • penzijní společnosti

2.2.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Zákon o účetnictví v § 18 uvádí, že účetní závěrka *obchodních společností* zahrnuje přehled o **změnách vlastního kapitálu**. Malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky nejsou povinny sestavovat přehled o změnách vlastního kapitálu. Vybrané účetní jednotky sestavují přehled o změnách vlastního kapitálu vždy, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě hodnoty uvedené v § 20 odst. 1 písm. c) bodech 1 a 2, tzn. aktiva celkem **40 mil. Kč** a roční úhrn čistého obrátu **80 mil. Kč**.

Přehled o změnách vlastního kapitálu je vlastně rozpisem položky „A. Vlastní kapitál“ z rozvahy a podává informaci o uspořádání jeho položek, které vyjadřují jeho celkovou změnu za účetní období. Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny.

Výše uvedené shrňme do přehledné tabulky:

Přehled o změnách vlastního kapitálu:	Platí pro:
Sestavuji	všechny účetní jednotky (kromě výjimek uvedených dále)
Sestavuji (při splnění podmínky § 20 odst. 1 písm. c) body 1 a 2 zákona o účetnictví)	vybrané účetní jednotky
Nesestavuji (není povinnost)	- malé účetní jednotky s povinností auditu - mikro účetní jednotky s povinností auditu

2.3 Změny pro sestavení účetní závěrky za rok 2018

Od 1. 1. 2018 platí novela vyhlášky č. 441/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen Vyhláška). Dle důvodové zprávy byla novela přijata především z důvodu transpozice fakultativních ustanovení směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnic Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS (dále „směrnice EU“) v návaznosti na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. zákona č. 462/2016 Sb., účinného od účetního období roku 2017 (dále jen „novela zákona o účetnictví“) a novelou vyhlášky č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi.

Novela vyhlášky respektuje to, že novela zákona o účetnictví pro vykazování v účetní závěrece doplnila možnost členění aktiv na stálá a oběžná. Toto upřesnění umožní sjednotit členění aktiv v rozvaze účetní jednotky v návaznosti na předpisy EU a využití dalších možností vykazování účetních informací podle směrnice EU. Dále novela zákona o účetnictví reaguje na existenci jiných právních předpisů, které mají přímý dopad do povinností ukládaných účetním jednotkám právě zákonem o účetnictví. Zejména se jedná o obecnější vymezení subjektů (účetních jednotek), kterých se týkají přeměny.

Na základě výše uvedených skutečností bylo nutno novelou Vyhlášky:

- nahradit v rozvaze stávající položku „B. Dlouhodobý majetek“ novou položkou „B. Stálá aktiva“;
- doplnit některé možnosti, která nabízí směrnice EU členským státům v rámci tzv. diskrece. Navíc již v rámci přípravy vyhlášky účinné od účetního období roku 2016 (vyhláška č. 250/2015 Sb.), kterou byla provedena transpozice směrnice EU, probíhala diskuse s odbornou veřejností, z níž také vyplynuly následující změny.

Mezi změny provedené do Vyhlášky lze zařadit:

- Rozšíření možností pro vykazování časového rozlišení aktiv a pasiv v rozvaze, které umožňuje směrnice EU. Novela dává účetním jednotkám možnost volby při vykazování položek časového rozlišení:
 - v aktivech rozvahy je ponechána dosavadní možnost vykazování časového rozlišení v aktivech rozvahy (pohledávky) v položce „D. Časové rozlišení aktiv“ a je doplněna nová možnost, kdy časové rozlišení v aktivech rozvahy je vykázáno v nové položce

„C.II.3. Časové rozlišení aktiv“. Kombinace obou možností vykázání není přípustná. Účetní jednotka zvolí způsob vykazování nejpozději k rozvahovému dni,

- v pasivech rozvahy je ponechána dosavadní možnost vykazování časového rozlišení v pasivech rozvahy v položce „D. Časové rozlišení pasiv“ a je doplněna nová možnost, kdy časové rozlišení v pasivech rozvahy (závazky) je vykázáno v nové položce „C.III. Časové rozlišení pasiv“. Kombinace obou možností vykázání není přípustná. Účetní jednotka zvolí způsob vykazování nejpozději k rozvahovému dni.

Účetní jednotka musí použít shodný způsob vykazování časového rozlišení v aktivech rozvahy a časového rozlišení v pasivech rozvahy, tzn., pokud se účetní jednotka rozhodne vykázat časové rozlišení aktiv ve stávající položce „D. Časové rozlišení aktiv“ (položky D. až D.3.), musí i časové rozlišení pasiv vykázat ve stávající položce „D. Časové rozlišení pasiv“ (položky D. až D.2.). Pokud se účetní jednotka rozhodne vykázat časové rozlišení aktiv v nové položce „C.II.3. Časové rozlišení aktiv“ (položky C.II.3. až C.II.3.3.), musí i časové rozlišení pasiv vykázat v nové položce „C.III. Časové rozlišení pasiv“ (položky C.III. až C.III.2.). Je nezbytné upozornit, že navrhovaný způsob vykazování nemění postupy účtování o časovém rozlišení ani jeho oceňování.

2. Zpřesnění odpisování goodwillu a nehmotných výsledků vývoje za situace, jestliže nelze odhadnout jejich dobu použitelnosti. Pokud dobu použitelnosti goodwillu nelze odhadnout, účetní jednotka rozhodne o době odpisování goodwillu nebo záporného goodwillu a nehmotných výsledků vývoje, která nesmí být kratší než 60 měsíců a delší než 120 měsíců. Zvolenou dobu účetní jednotka musí odůvodnit v příloze v účetní závěrce.
3. Zrušení vykazování nehmotných výsledků výzkumu v rámci dlouhodobého nehmotného majetku. Nehmotné výsledky výzkumu nesplňují kritéria pro uznání v rámci dlouhodobého nehmotného majetku ani podle mezinárodních účetních standardů (zejména IAS 38 Nehmotná aktiva). Podle IAS 38 je aktivem zdroj ovládaný podnikem v důsledku minulých událostí, od kterého se očekává, že z něj poplyne podniku budoucí ekonomický prospěch. Nehmotným aktivem je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty, které je oddělitelné a vyplývá ze smluvních nebo jiných zákonných práv. Výzkum nesplňuje definici nehmotného aktiva, tj. identifikovatelnost, ovládání zdroje a existenci budoucích ekonomických užitků.

Podle IAS 38 se výdaje na výzkum vykazují do nákladů v období, ve kterém vznikly. V rámci výzkumu nevznikne aktivum, které by přineslo pravděpodobný budoucí ekonomický užitek.

Účetní jednotka-podnikatel, která provádí výzkum, má několik možností, jak účtovat o výsledcích výzkumu, např. na vrub nákladů běžného účetního období nebo prostřednictvím časového rozlišení nákladů ve formě komplexních nákladů příštích období. Vždy bude záležet na konkrétní situaci, která u účetní jednotky v souvislosti s řešením projektu výzkumu a vývoje vznikne.

V souvislosti s touto novou úpravou je v Článku II. uvedeno přechodné ustanovení, které stanoví, že navrhovaná úprava se nevztahuje na ty nehmotné výsledky výzkumu, které byly vykazovány přede dnem nabytí účinnosti této novely Vyhlášky.

4. Doplnění informací o výši položek za minulé účetní období i v případě přehledu o peněžních tocích.
5. Sloučení současné rozvahové položky „A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let“ a „A.IV.2. Neuhrazená ztráta minulých let(-)“ do nové jediné položky „A.IV.1. Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)“. Dle důvodové zprávy by tato úprava měla zjednodušit a zpřehlednit vykazování nerozděleného výsledku hospodaření minulých let.

6. Doplnění nové metody ocenění majetku reálnou hodnotou v případech změny kategorie účetní jednotky. Zákon o účetnictví v návaznosti na směrnici EU nepovoluje mikro účetním jednotkám (kromě zákonem vyjmenovaných účetních jednotek) oceňovat majetek reálnou hodnotou. V případě, kdy mikro účetní jednotka změni svoji kategorii na účetní jednotku malou, střední nebo velkou, ocení příslušný majetek reálnou hodnotou, a to k prvnímu dni účetního období. V opačném případě, tedy kdy malá, střední či velká účetní jednotka změni svoji kategorii na kategorii mikro účetní jednotku, přestane veškerý majetek podléhající přecenění na reálnou hodnotu účtovat a vykazovat v reálné hodnotě a začne jej oceňovat pořizovacími cenami.
7. Zafixování právního stavu pro vykazování, oceňování a zveřejňování informací o finančních nástrojích a operacích s nimi podle vyhlášky pro banky ve znění, které je účinné k 31. 12. 2017, případně v ČÚS pro finanční instituce č. 110 Deriváty. Pro účetní jednotky účtující dle Vyhlášky se tedy nic nemění. V případě dohledávání příslušných ustanovení se však bude muset nahlédnout do vyhlášky pro banky, ve znění ke konci roku 2017 (v roce 2018 tedy již pro banky neplatné).

Tolik k nejdůležitějším informacím a změnám. A nyní se již věnujme samotným účetním příkladům pro praxi.

3. Účtová třída 0 – dlouhodobý majetek

3.1 Účtová skupina 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek

Navrhované syntetické účty v rámci účtové skupiny:

012 – Nehmotné výsledky vývoje

013 – Software

014 – Ostatní ocenitelná práva

015 – Goodwill

016 – Povolenky na emise

017 – Preferenční limity

019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Názorné účetní případy (popřípadě nejčastější souvztažné operace):

Příklad č. 1

Zřizovací výdaje

Dva společníci zakládají společnost s ručením omezeným. Celkový jimi vložený kapitál bude 400 000 Kč, přičemž každý ze společníků se bude podílet na vloženém kapitálu rovným dílem, tzn. 200 000 Kč. Každý ze společníků složil 80 % vloženého kapitálu, zbylých 20 % bude uhrazeno nejpozději do 6 měsíců. V rámci založení společnosti s ručením omezeným jsou společníci nuceni vydat výdaje v celkové výši 70 000 Kč (například za právní pomoc), které uhradil jeden ze společníků ze svého a po vzniku společnosti mu tyto výdaje společnost s ručením omezeným uhradí. Zápis společnosti s ručením omezeným byl do veřejného rejstříku proveden ke dni 15. 4. 2018.

Řešení:

Prvním krokem v účetnictví každé vzniklé obchodní korporace je sestavení zahajovací rozvahy.

Zahajovací rozvaha ke dni 15. 4. 2018 (v tis. Kč)					
AKTIVA			PASIVA		
	Brutto	Netto			Netto
Aktiva celkem	400	400	Pasiva celkem		400
A. Pohledávky za upsaný ZK	80	80	A. Vlastní kapitál		400
C. Oběžná aktiva	320	320	A.1. Základní kapitál		400
C.IV. Krátkodobý finanční majetek	320	320			
C.IV.2. Účty v bankách	320	320			

Otevření účetních knih proběhne přes účet 70 – Účty rozvažné, konkrétně 701 – Počáteční účet rozvažný:

Operace č.	Popis účetního případu	MD	DAL	Kč
1.	Základní kapitál dle společenské smlouvy	701	411	400 000
2.	Peněžní prostředky na běžném účtu	221	701	320 000
3.	Pohledávka za upsaný vlastní kapitál	353	701	80 000