



Vladimír Hruška

ÚČETNÍ PŘÍPADY pro PRAXI 2024

PODLE PLATNÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ

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

2024

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**.*

*Automatizovaná analýza textů nebo dat ve smyslu čl. 4 směrnice 2019/790/EU a použití této knihy k trénování AI jsou **bez souhlasu nositele práv zakázány**.*

Edice Účetnictví a daně

Ing. Vladimír Hruška

Účetní případy pro praxi 2024

Vydala GRADA Publishing, a.s.

U Průhonu 22, Praha 7

tel.: 234 264 401

www.grada.cz

jako svou 9 181. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí

Sazba Jan Šístek

Odborná redaktorka: Ing. Kateřina Patková

Počet stran 240

Deváté vydání, Praha 2024

Vytiskla TISKÁRNA V RÁJI, s.r.o., Pardubice

© GRADA Publishing, a.s., 2024

ISBN 978-80-271-7192-7 (pdf)

ISBN 978-80-271-5242-1 (print)

Obsah

Předmluva	7
1. Aktuální změny	8
1.1 Legislativní novinky – konsolidační balíček 2024	8
1.2 Legislativní novinky – ostatní	16
1.3 Příspěvky Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR	16
1.4 Informace GFR	16
1.5 Interpretace NÚR	17
2. Další důležité účetní informace	18
2.1 Kategorie účetních jednotek a povinnost auditu	18
2.2 Účetní závěrka	19
3. Účtová třída 0 – dlouhodobý majetek	26
3.1 Účtová skupina 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek	26
3.2 Účtová skupina 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	29
3.3 Účtová skupina 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	35
3.4 Účtová skupina 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek ..	37
3.5 Účtová skupina 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek	38
3.6 Účtová skupina 06 – Dlouhodobý finanční majetek	38
3.7 Účtová skupina 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku	41
3.8 Účtová skupina 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku	42
3.9 Účtová skupina 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku	55
4. Účtová třída 1 – zásoby	56
4.1 Účtová skupina 11 – Materiál	56
4.2 Účtová skupina 12 – Zásoby vlastní činnosti	65
4.3 Účtová skupina 13 – Zboží	78
4.4 Účtová skupina 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby	85
4.5 Účtová skupina 19 – Opravné položky k zásobám	87
5. Účtová třída 2 – krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky	89
5.1 Účtová skupina 21 – Peněžní prostředky v pokladně	89
5.2 Účtová skupina 22 – Peněžní prostředky na účtech	92
5.3 Účtová skupina 23 – Krátkodobé úvěry	97
5.4 Účtová skupina 24 – Krátkodobé finanční výpomoci	98
5.5 Účtová skupina 25 – Krátkodobý finanční majetek	99
5.6 Účtová skupina 26 – Převody mezi finančními účty	116
5.7 Účtová skupina 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku	117
6. Účtová třída 3 – zúčtovací vztahy	118
6.1 Účtová skupina 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)	118
6.2 Účtová skupina 32 – Závazky (krátkodobé)	121
6.3 Účtová skupina 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi	124
6.4 Účtová skupina 34 – Zúčtování daní a dotací	128
6.5 Účtová skupina 35 – Pohledávky za společníky	130

6.6	Účtová skupina 36 – Závazky ke společníkům	131
6.7	Účtová skupina 37 – Jiné pohledávky a závazky	133
6.8	Účtová skupina 38 – Přejídné účty aktiv a pasiv	133
6.9	Účtová skupina 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování	156
7.	Účtová třída 4 – kapitálové účty a dlouhodobé závazky	158
7.1	Účtová skupina 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy	158
7.2	Účtová skupina 42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření	160
7.3	Účtová skupina 43 – Výsledek hospodaření	164
7.4	Účtová skupina 45 – Rezervy	165
7.5	Účtová skupina 46 – Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím	167
7.6	Účtová skupina 47 – Dlouhodobé závazky	167
7.7	Účtová skupina 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka	175
7.8	Účtová skupina 49 – Individuální podnikatel	179
8.	Účtová třída 5 – náklady	181
8.1	Účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy	181
8.2	Účtová skupina 51 – Služby	183
8.3	Účtová skupina 52 – Osobní náklady	187
8.4	Účtová skupina 53 – Daně a poplatky	188
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	194
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	197
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 rozvažné a účtová skupina 71 – Účet zisků a ztrát ..	204
Přílohy	215	
Směrná účtová osnova	216	
Návrh účtového rozvrhu	218	
Rozvaha v plném rozsahu	226	
Rozvaha ve zkráceném rozsahu I. – malá účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem	231	
Rozvaha ve zkráceném rozsahu II. – mikro účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem	233	
Výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu – druhové členění	234	
Výkazu zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu – druhové členění	236	
Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu – účelové členění	237	

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 2024. 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

Pro rok 2024 je třeba věnovat pozornost několika důležitým novinkám v legislativní oblasti. Zaměříme se na ty nejdůležitější, a to výtčovým způsobem. K největším změnám pro rok 2024 dochází zákonem č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů (dále jen **konsolidační balíček 2024**). Vzhledem k obsáhlosti konsolidačního balíčku 2024 se v rámci úvodu zmíníme pouze o tématech vztahujícími se k orientaci této knihy. Zaměříme se pouze na vybrané oblasti, což by mohlo čtenářům pomoci s prvotním seznámením se s danou problematikou.

1.1 Legislativní novinky – konsolidační balíček 2024

Účinnost konsolidačního balíčku je především od 1. 1. 2024, nicméně je třeba dávat pozor na vybraná ustanovení, která nabývají účinnosti později:

Účinnost	Oblasti, které se týkají
od 1. 2. 2024	vybrané změny spotřebních daní
od 1. 3. 2024	dálniční známky či některé změny spotřebních daní
od 1. 7. 2024	nová pravidla pro dohody o provedení práce, pokud jde o účast na nemo-cenském pojištění a z toho odvozené platby pojistného na důchodové pojištění
od 1. 1. 2025	vybrané změny zákona o dani z nemovitých věcí a také zákona o dani z příjmů
od 1. 7. 2025	změny zákona upravujícího nakládání se surovými diamanty
od 1. 1. 2026 a 2027	vybrané změny spotřebních daní

A nyní k vybraným oblastem, kterým se budeme věnovat.

Účetnictví

V rámci novinek vztahujících se k účetnictví se zmíníme o:

- funkční měně,
- zprávě o dani z příjmů,
- zprávě podniků o udržitelnosti,
- definici čistého obratu.

Je nezbytné upozornit, že v souvislosti s novelou zákona o účetnictví (provedenou konsolidačním balíčkem) byly novelizovány vyhlášky, a to vyhláškou č. 443/2023 Sb. kterou se mění některé vyhlášky provádějící zákon o účetnictví v souvislosti s vedením účetnictví v jiné než české měně, dorovnávací daní a vymezením čistého obratu. Pro naše účely jde o vyhlášku 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**). A dále byly provedeny změny Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2022 Sb., ve znění pozdějších předpisů, od 1. ledna 2024 (Finanční zpravodaj číslo 17/2023).

Funkční měna

Měnou účetnictví (viz § 24a zákona o účetnictví) může být česká měna, nebo jiná měna, pokud je funkční měnou účetní jednotky a jedná se o:

- euro,
- americký dolar, nebo
- britskou libru.

Funkční měnou se rozumí měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka působí. Měnu účetnictví lze změnit pouze k prvnímu dni účetního období; pokud je měnou účetnictví jiná než česká měna, nelze změnit měnu účetnictví na českou měnu, ledaže tato jiná měna přestane být funkční měnou.

Poznámka 1: měnou účetnictví je vždy česká měna, pokud se jedná o vybranou účetní jednotku nebo účetní jednotku vedoucí jednoduché účetnictví.

Poznámka 2: do § 4 odst. 8 zákona byl doplněno nové písmeno y) obsahující zmocnění prováděcím právním předpisem stanovit konkrétní kritéria pro posouzení, zda daná měna naplňuje definici funkční měny.

Účetní kritérium uvedené v české měně se přepočte na měnu účetnictví kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou k měně účetnictví pro poslední den bezprostředně předcházejícího účetního období. Zákon o účetnictví stanovuje i zaokrouhlovací pravidla (viz § 24b zákona o účetnictví).

Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně účetní jednotka přepočítává na měnu účetnictví obecným kurzem, a to k okamžiku:

- prvotního ocenění,
- ocenění k rozvahovému dni, a to pouze majetek a závazky uvedené v § 4 odst. 12 zákona o účetnictví.

K okamžiku prvotního ocenění lze pro přepočet na měnu účetnictví použít pevný kurz (viz § 24c zákona o účetnictví).

Obecným kurzem se rozumí kurz vyhlášený k cizí měně *centrální bankou příslušnou pro měnu účetnictví* pro den přepočtu, je-li kurz vyhlášován každý pracovní den nebo každý týden. Pokud není vyhlášován každý pracovní den nebo týden, zákon o účetnictví stanoví další pravidla pro určení kurzu.

Za kurz pro den přepočtu lze považovat také kurz vyhlášený pro předcházející den. Pevným kurzem se rozumí obecný kurz vyhlášený pro první den zvoleného období používání pevného kurzu, které účetní jednotka určí na základě vnitřního předpisu.

Zvolené období končí nejpozději posledním dnem účetního období a také dnem předcházejícím dni:

- ve kterém došlo k devalvaci nebo revalvaci měny účetnictví,
- pro který byl vyhlášen kurz, kterým účetní jednotka vnitřním předpisem nahrazuje dosud používaný pevný kurz, nebo
- od kterého účetní jednotka vnitřním předpisem přestane používat pevný kurz.

Poznámka 1: zákon o účetnictví obsahuje výčet účetních jednotek, které nesmějí používat pevné kurzy.

Poznámka 2: způsob určení funkční měny a postup při změně měny účetnictví blíže stanoví Vyhláška – viz vyhláška č. 443/2023 Sb.

Problematiku funkční měny (z důvodu ucelenosti) doplníme o informace i z dalších zákonů.

Přepočet měny pro výpočet daní z příjmů – změna stávajícího § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů – pro účetní jednotky, jejichž měnou účetnictví je česká měna, nedochází ke změně (nadále je i pro daňové účely respektován kurz použitý v účetnictví).

V § 38 odst. 5 zákona o daních z příjmů se zavádí nový obecný pojem „kurz pro přepočet daně“, kterým se pro přepočet daně se pro účely daní z příjmů rozumí kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou.

Kurz pro přepočet daně (k různému okamžiku) budou používat mj.:

- poplatníci, kteří nejsou účetní jednotkou (i nadále budou moci používat také jednotný kurz – viz § 38 odst. 7 zákona o daních z příjmů),
- účetní jednotky, jejichž měnou účetnictví je česká měna, pro přepočet položek, pokud se jedná o položku v cizí měně, o které se neúčtuje (například nepeněžní příjem),
- účetní jednotky, jejichž měnou účetnictví je cizí měna.

Účetní jednotky, jejichž měnou účetnictví je cizí měna, pro účely daně z příjmů právnických osob provedou přepočet (viz § 38 odst. 8 zákona o daních z příjmů):

- jiné měny na měnu účetnictví kurzem použitým v účetnictví, pokud se jedná o položku pro výpočet daně, o které se účtuje,
- položky pro výpočet daně „z účetnictví“, která se uvádí v daňovém přiznání, na českou měnu kurzem pro přepočet daně pro poslední den zdaňovacího období (resp. pro poslední den období, za které se podává daňové přiznání, resp. pro poslední den části zdaňovacího období, za kterou se podává daňové přiznání),
- majetku, dluhů a rezerv vytvářených pro daňové účely a jiných položek evidovaných v měně účetnictví na měnu účetnictví obecným kurzem podle zákona o účetnictví.

§ 38ba zákona o daních z příjmů uvádí, že majetek, dluhy, daňové rezervy a jiné položky, jejichž způsob tvorby nebo uplatnění je upraven zákonem upravujícím daně z příjmů, se evidují v měně účetnictví. Při změně měny účetnictví se tyto položky přepočtou na měnu účetnictví obecným kurzem podle zákona o účetnictví pro poslední den bezprostředně předcházejícího zdaňovacího období.

§ 38bb zákona o daních z příjmů uvádí přepočet kritérií v české měně. Kritérium uvedené v české měně v zákoně o daních z příjmů (resp. v jiném právním předpisu či v rozhodnutí orgánu veřejné moci), které se posuzuje pro účely daní z příjmů a vztahuje se k položce pro výpočet daně, o které se účtuje, se přepočte na (cizí) měnu účetnictví kurzem pro přepočet daně pro poslední den předcházejícího zdaňovacího období. *Poznámka: zákon o daních z příjmů obsahuje i zaokrouhlovací pravidla.*

Pro posouzení splnění kritérií v české měně se položky z (cizí) měny účetnictví přepočtou na českou měnu kurzem pro přepočet daně pro poslední den daného zdaňovacího období.

Měna přenositelných daňových položek pro jejich uplatnění se nachází v § 38bc zákona o daních z příjmů. Přenositelnou daňovou položkou se pro účely daní z příjmů rozumí:

- částka podle § 23e odst. 6 zákona o daních z příjmů (nadměrné výpůjční výdaje),
- částka podle § 38fa odst. 8 zákona o daních z příjmů (zdanění ovládané zahraniční společnosti),
- částky související se slevou na dani podle § 35a nebo § 35b zákona daních z příjmů (investiční pobídky).

Výše přenositelné daňové položky, která vznikla v období, kdy byla měnou účetnictví cizí měna, pro účely jejího uplatnění v jiném zdaňovacím období, odpovídá výši přenositelné

daňové položky v měně účetnictví přepočtené na českou měnu kurzem pro přepočet daně pro poslední den období, ve kterém položka vznikla.

Problematika funkční měny se promítla i do zákona o DPH – viz § 4 odst. 8 a § 29 odst. 1 písm. l). Mezi náležitosti daňového dokladu patří mj. i výše daně z přidané hodnoty s tím, že daň se uvádí v české měně. Pro přepočet cizí měny na českou měnu se použije kurz platný pro osobu provádějící přepočet ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění, a to:

- kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou, nebo
- poslední směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou; přepočet mezi měnami jinými, než euro se provede za použití směnného kurzu každé z těchto měn vůči euru.

A ještě pohled do daňového řádu, konkrétně § 163 odst. 4 až 6. V současné době lze daně teoreticky platit v cizí měně, nicméně částka je připsána na účet správce daně, který je veden v českých korunách – může tak vzniknout “drobný” nedoplatek, resp. přeplatek. Z tohoto důvodu bylo do daňového řádku doplněno, že pokud vznikne nedoplatek nebo přeplatek pouze v důsledku kurzového rozdílu nebo zaokrouhlení při přepočtu měny nedoplatek zaniká nebo přeplatek zaniká a stává se příjmem rozpočtu, ze kterého je hrazena činnost správce daně.

Poznámka: novela daňového řádu také obsahuje ustanovení o možnost platit daň v hotovosti v cizí měně (s podmínkami).

Tolik heslovitě k problematice funkční měny.

Zpráva o dani z příjmů (tzv. CbCR) – § 32n zákona o účetnictví

Zprávu o daních z příjmů za účetní období sestavuje samostatná účetní jednotka, která:

- je obchodní společností a
- má v účetním období zahraniční pobočku nebo zahraniční stálou provozovnu,
- a to poprvé za druhé ze dvou po sobě následujících účetních období, ve kterých její
- roční úhrn čistého obrátu dosáhne **19 000 000 000 Kč**,
- a naposledy za první ze dvou po sobě následujících účetních období, ve kterých její roční úhrn čistého obrátu nedosáhne **19 000 000 000 Kč**.

Zprávu o daních z příjmů zpřístupňuje samostatná účetní jednotka:

- ustavená podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie,
- která má formu srovnatelnou s obchodní společností a
- má v účetním období pobočku na území České republiky,
- kritérium ročního úhrnu čistého obrátu **200 000 000 Kč** a výnosů účetní jednotky **750 000 000 EUR**.

Zpráva o daních z příjmů obsahuje náležitosti stanovené § 32n zákona o účetnictví, například tyto informace:

- název účetní jednotky a účetní období, za které se zpráva sestavuje,
- stručný popis povahy činnosti účetní jednotky,
- počet zaměstnanců v přepočtu na plné pracovní úvazky,
- celkové výnosy účetní jednotky s vyloučením úprav hodnot,
- výsledek hospodaření účetní jednotky,
- výše nákladu na splatnou daň z příjmů,
- výše uhrazené daně z příjmů účetní jednotky,

- výše kumulovaných výsledků hospodaření účetní jednotky na konci daného účetního období.

Poznámka 1: zákon o účetnictví rovněž definuje konsolidovanou zprávu o daních z příjmů.

Poznámka 2: ustanovení týkající se (konsolidované) zprávy o daních z příjmů se nepoužijí na účetní období započaté před 22. červnem 2024.

Zpráva podniků o udržitelnosti (tzv. CSRD) – § 37f, § 32g, 32h zákona o účetnictví

Zpráva o udržitelnosti je zprávou, jejímž účelem je poskytnout informace potřebné k pochopení dopadů činnosti účetní jednotky na udržitelnost a k pochopení vlivu udržitelnosti na vývoj, výkonnost a postavení účetní jednotky. Udržitelností se rozumí otázky životního prostředí, sociální, lidských práv a jejich dodržování, správy a řízení zaměstnanecké a boje proti korupci a úplatkářství. Zpráva o udržitelnosti je samostatným oddílem výroční zprávy

Zákon o účetnictví v ustanovení § 32h odst. 2 definuje náležitosti zprávy o udržitelnosti, například:

- stručný popis obchodního modelu a strategie účetní jednotky,
- popis časově vymezených cílů souvisejících s udržitelností, které si účetní jednotka určila, případně také absolutních cílů snížení emisí skleníkových plynů alespoň pro roky 2030 a 2050,
- informace o existenci systémů pobídek spojených s udržitelností, které jsou nabízeny členům orgánů účetní jednotky,
- popis politik účetní jednotky ve vztahu k udržitelnosti,
- popis hlavních skutečných nebo potenciálních nepříznivých dopadů spojených s vlastní provozní činností účetní jednotky, s jejím hodnotovým řetězcem, produkty a službami, obchodními vztahy a dodavatelským řetězcem,
- popis opatření přijatých účetní jednotkou,
- popis hlavních rizik pro účetní jednotku spojených s udržitelností.

Zákon v § 32 f a 32g uvádí, kdo je povinen vyhotovovat zprávu o udržitelnosti. Tuto zprávu vyhotovuje účetní jednotka, která:

- je obchodní korporací,
- je subjektem veřejného zájmu,
- by byla velkou účetní jednotkou, i kdyby nebyla subjektem veřejného zájmu, a
- k rozvahovému dni překročila kritérium průměrného počtu 500 zaměstnanců za účetní období.

Zákon o účetnictví stanoví také výjimky z povinnosti vyhotovovat zprávu o udržitelnosti – nesestavují například účetní jednotky, které:

- jsou malou a nepříliš složitou institucí (podle evropského práva),
- jsou kaptivní pojišťovnou nebo kaptivní zajišťovnou,
- jsou investičním fondem.

Poznámka 1: V § 32g zákona o účetnictví jsou stanoveny další výjimky.

Poznámka 2: Zákon o účetnictví analogicky definuje konsolidovanou zprávu udržitelnosti a okruh účetních jednotek, které jsou povinny ji vyhotovovat.

Definice čistého obratu

Změna definice čistého obratu – čistý obrat jako výše výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb za účetní období a ročním úhrne čistého obratu jako čistý obrat vydě-

lený počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobený 12. *Poznámka: u účetní jednotky, u které hlavním předmětem činnosti není podnikání, se obratem rozumí výše výnosů za účetní období.*

V rámci novely Vyhlášky je doplněn postup při přechodu na funkční měnu a postup pro určení čistého obratu. Dle § 35 se pro účely určení čistého obratu se výnosy z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb rozumí výnosy, na kterých je založen obchodní model účetní jednotky. Při určování těchto výnosů se přihlíží zejména k odvětví a trhu, na kterém účetní jednotka působí a k podstatě činnosti účetní jednotky pro její zákazníky. Důležité je upozornit na to, že pro účely určení čistého obratu se nepřihlíží k tomu, ve které položce výkazu zisku a ztráty je výnos vykazován!

Tolik tedy problematika účetnictví a dále uvádíme výčtovým způsobem vybrané změny provedené konsolidačním balíčkem.

Daně z příjmů

Konsolidační balíček 2024 významně novelizuje zákon o dani z příjmů. Většina změn platí od zdaňovacího období 2024. Výjimky:

- Zpětně (i na období roku 2023) existuje možnost odpočtu darů až do výše 30 % základu FO nebo PO (zákon č. 128/2022 Sb. související s konfliktem na Ukrajině).
- Možnost použít změnu § 38da konsolidačním balíčkem již pro rok 2023 – oznamování příjmů osvobozených od daně vyplacených do zahraničí.
- Limit 40 mil. Kč pro osvobození příjmů z prodeje cenných papírů od DPFO – účinnost až od 1. 1. 2025.

Vybrané změny v zákoně o daních z příjmů:

- Možnost vyjmutí nerealizovaných kurzových rozdílů ze základu daně a přepočet na českou měnu, pokud by bylo účtováno v cizí měně. V takovém případě je nezbytné oznámení o vstupu do režimu vylučování kurzových rozdílů dle § 23j, a to nejpozději do konce března. Pokud se tak neučiní, postupuje se standardně (do základu daně vstupuje dle účetnictví).
- Sazby pro FO: nadále 15 a 23 %, ale již od 36násobku průměrné mzdy místo 48násobku.
- Sazby pro PO: zvýšení na 21 %. *Poznámka: neopomenout promítnout tuto změnu v rámci odložené daně.*
- Snižuje se výše nepeněžního příjmu zaměstnance u bezemisního vozidla na 0,25 % vstupní ceny; u nízkoemisního zůstane 0,5 % a u ostatních vozidel 1 %. *Poznámka: viz Informace Finanční správy k definici nízkoemisního vozidla*
- Slevy na dani pro FO: sleva na manžela s příjmy do 68 tis. – nově podmínka společně hospodařící domácnosti s manželem a vyživovaným dítětem poplatníka, které nedovršilo věku 3 let. Ruší se sleva na studenta a školkovné.
- Závodní stravování – sjednocení s dosavadním stravovacím paušálem (pro stravenky i pro příspěvek zaměstnavatele na závodní stravování), tzn. do limitu 70 % stravného pro 5 až 12 hodin se jedná o příjem osvobozený, od limitu 70 % stravného zdanitelný příjem vč. odvodů pojistného. Na straně zaměstnavatele daňový náklad bez limitu.
- Všechny doposud od daně osvobozené nepeněžní benefity, které zaměstnavatel zaměstnanci poskytne, budou od 1. 1. 2024 osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob za daně zdaňovací období na straně zaměstnance pouze do výše poloviny průměrné mzdy (aktuálně 21 984 Kč ročně), která se vypočte jako součin všeobecného vyměřovacího základu za

kalendářní rok, který o 2 roky předchází kalendářnímu roku, pro který se průměrná mzda zjišťuje, a přepočítacího koeficientu pro úpravu tohoto vyměřovacího základu.

- Limit vstupní ceny pro osobní automobily 2 mil. Kč (současně nemožnost odpočtu DPH nad 420 tis. Kč) – pro osobní automobily uvedené do užívání od 1. 1. 2024. Odpočet bude omezen, pokud povinnost přiznat daň u prodávajícího vznikne od 1. 1. 2024.
- Mimořádné odpisy (podle § 30a) lze uplatnit pouze u bezemisního vozidla, a to tehdy, bude-li pořízeno v období od 1. ledna 2024 do 31. prosince 2028.
- Tiché víno – zrušena možnost daňového nákladu ve formě reklamního a propagačního předmětu.
- Náklady, resp. příspěvky na mateřské školky podle § 24/2 písm. zs) – rozšířeny na jakékoliv předškolní zařízení.
- Oznamování nezdaňovaných příjmů vyplácených do zahraničí (§ 38da) – nově se vztahuje jen na licenční poplatky, podíly na zisku a úroky apod. (nikoli tedy na příjmy ze služeb vykonávaných na území ČR, které se v ČR nezdaňují na základě smluv o dvojím zdanění).
- Zavedení obecného limitu pro osvobození od daně ve výši 50 tis. Kč za zdaňovací období.
- Zrušení osvobození výher loterie a tomboly a hazardních her do výše 1 mil. Kč (platí limit 50 tis. Kč)
- Zvyšuje se limit pro osvobození bezúplatných příjmů nabytých příležitostně, pokud jejich úhrn od téhož poplatníka ve zdaňovacím období nepřevyšuje částku 50 tis. Kč (doposud 15 tis. Kč).
- Úprava pro vozidlo kategorie M₁ pořízené na finanční leasing – úplata je daňovým výdajem pouze v poměrné části vypočítané podle poměru částky 2 000 000 Kč a úhrnu úplat. Vznikne-li poplatníkovi v souvislosti s leasovaným vozidlem první jiný majetek, použije se pro účely poměru poměrná část vypočítaná pro tento jiný majetek

Daň z přidané hodnoty

- Sazby – místo 10 a 15 % sazba 12 %, pro knihy osvobození (viz dále), základní sazba zůstává ve výši 21 %.
- Maximální DPH k odečtu u osobních automobilů 420 tis. Kč.
- Přesun ze základní sazby 21 % – u nepravidelné pozemní dopravy osob v režimu zákona o silniční dopravě (např. autobusový zájezd) se nově bude uplatňovat snížená sazba daně 12 %.
- Přesun služeb do základní sazby DPH 21 % – např.:
 - 38.1 Sběr a přeprava komunálního odpadu
 - 38.2 Příprava k likvidaci a likvidace komunálního odpadu
 - 38.3 Zpracování komunálního odpadu k dalšímu využití; druhotné suroviny
 - 51 Letecká hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel – týká se jen vnitrostátních letů; mezinárodní letecká doprava je nadále osvobozena
 - 90 Služby autorů a výkonných umělců, pokud se nejedná o poskytnutí oprávnění k výkonu práva díla nebo umělecký výkon užít a mimo služby nezávislých novinářů, nezávislých modelů a modelek
 - 81.21.10 Služby čištění vnitřních prostor prováděné v domácnostech
 - 81.22.11 Služby mytí oken prováděné v domácnostech
 - 95.23 Opravy obuvi a kožených výrobků
 - 95.29.11 Opravy a úpravy oděvů a textilních výrobků

- 95.29.12 Opravy jízdních kol
- 96.02 Kadeřnické a holičské služby.
- Přesun dodání zboží do základní sazby DPH 21 % – dodání nealkoholických nápojů kromě vybraných nápojů (jedná se o mléčné nápoje či jejich náhražky), řezané květiny a dekorativní listoví, palivové dřevo.
- Stravovací služby – ve snížené sazbě (12 %), změna u podávání nápojů (sazba 21 % uplatňovat nejen u točeného piva, ale např. i u podávání limonád, kávy či minerálek), podávání pitné vody v sazbě 12 %, musí se však jednat o pitnou vodu vyhovující definici DPH.
- Knihy, noviny a časopisy – dodání knih (i elektronické) budou nově osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Sazba 12 % pro noviny i časopisy
- Obvyklý postup při změně sazeb – například při sazbě 15 % pro rok 2023 a 12 % pro rok 2024 je úplata 2023 zatížena sazbou 15 % a sazbou 12 % doplatek.

Daň z nemovitých věcí

- Zásadní změny od 1. 1. 2024 (již pro zdaňovací období 2024), další změny až od 1. 1. 2025 (pro zdaňovací období 2025).
- Dochází ke zvýšení daně z nemovitých věcí cca 1,8× oproti výši daně 2023 a v zavedení inflačního koeficientu.
- Výrazná změna struktury zákona o dani z nemovitých věcí.

Pojistné na nemocenské pojištění u zaměstnanců

- Standardní (nejedná-li se o zdravotnické záchranáře nebo člena jednotky hasičského záchranného sboru podniku) sazba pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti odváděného zaměstnavatelem zůstává i pro rok 2024 ve výši 24,8 % vyměřovacího základu – z toho 2,1 % na nemocenské pojištění, 21,5 % na důchodové pojištění, 1,2 % na státní politiku zaměstnanosti).
- V roce 2023 je zaměstnancům z vyměřovacího základu sráženo podle zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti pojistné v sazbě 6,5 % (pouze pojistné na důchodové pojištění).
- Konsolidační balíček od 1. 1. 2024 zatěžuje odvody zaměstnance nově pojistným na nemocenské pojištění v sazbě 0,6 % – zaměstnanci tedy bude nově sráženo pojistné v sazbě 7,1 (z toho 0,6 % na nemocenské pojištění a 6,5 % na důchodové pojištění).

Pojistné OSVČ

- Pro OSVČ důležitá změna minimálního vyměřovacího základu pro pojistné na důchodové pojištění .
- Z 50 na 55 % dílčího základu daně (při sazbě pojistného 29,2 % zvýšení odvodu pojistného z 14,6 % na 16,06 % dílčího základu daně, tedy o cca 1,5 %).
- Minimální základ přitom vzroste během 3 let z dnešních 25 % průměrné mzdy na 40 % průměrné mzdy – při průměrné mzdě roku 2024 to znamená zvýšení měsíční zálohy z 3 210 Kč na 5 136 Kč; v roce 2024 však bude min záloha „jen“ z 30 % průměrné mzdy, tedy „jen“ 3 852 Kč.

Dohody o provedení práce (od 1. 7. 2024)

- Nová pravidla pro účast na nemocenském pojištění z dohod o provedení práce.
- Účast na nemocenském pojištění zakládá měsíční příjem z DPP ve výši 25 % průměrné mzdy (v roce 2024 částka 10 500 Kč a více). *Poznámka: do 30. 6. 2024 se bude stále jednat o příjem přesahující 10 000 Kč.*

- Jako dosud se sčítají všechny DPP od jednoho zaměstnavatele. Nově se sčítají všechny dohody o provedení práce od všech zaměstnavatelů – rozhodný příjem pro tento případ je 40 % průměrné mzdy (17 500 Kč v roce 2024).

Tolik vybraná témata z konsolidačního balíčku 2024.

1.2 Legislativní novinky – ostatní

Na konci roku 2023 byly zveřejněny i další zákony, kterým je třeba věnovat pozornost. Jedná se například o:

- zákon č. 462/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s rozvojem finančního trhu a s podporou zajištění na stáří,
- zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny.

1.3 Příspěvky Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR

Zajímavých příspěvků Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců bylo v roce 2023 několik. Jedná se například o:

- 605/03.05.23 Možnost aplikace § 28 odst. 7 ZDP v případě užívání majetku na základě věcného břemene, resp. služebnosti.
- 608/03.05.23 Použití e-mailu v daňovém řízení.
- 609/03.05.23 Doručování a podání dle daňového řádu od 1. 1. 2023.
- 610/21.06.2023 Tvorba rezervy na opravy hmotného majetku – povinnost ukládání finančních prostředků v zákoně o rezervách, tvorba rezervy na majetek odpisovaný podle § 30b ZDP.
- 613/13.09.23 Vliv podstatné změny podle § 38na ZDP na prodloužení prekluzivní lhůty dle § 38r odst. 2 ZDP.
- 615/28.11.23 Rozsah výnosů z poskytnutých úvěrů dle § 5a zákona o rezervách.
- 611/21.06.23 Určení daňové rezidence trustů a trustových struktur.

1.4 Informace GFŘ

Upozorníme i na důležité informace Generálního finančního ředitelství vydané v roce 2023:

- Informace GFŘ k daňovému posouzení povinností poskytovatelů přepravních služeb s účinností od 1. 1. 2023 (16. 2. 2023).
- Informace GFŘ k daňovému posouzení povinností poskytovatelů ubytovacích služeb s účinností od 1. 1. 2023 (3. 3. 2023).
- Informace GFŘ k určení výše daňově uznatelných nákladů pro účely stanovení základu daně z příjmů právnických osob při vyřazení nového stavebního díla evidovaného jako zásoba v okamžiku jeho prodeje (24. 7. 2023).

1.5 Interpretace NÚR

Národní účetní rada schválila v roce 2023 následující interpretace:

- I-48 Ocenění aktiv a závazků při operacích se závodem nebo jeho částí.
- I-8 Sociální fond a obdobné fondy tvořené ze zisku (aktualizace).

Tolik velice krátce k legislativním novinkám, změnám a vyjasňujícím materiálům a podkladům, na které bylo třeba upozornit.

2. Další důležité účetní informace

Než se začneme zabývat účetními příklady, nebude jistě na škodu zopakovat si vybrané poznámky vztahující se k účetní závěrce. 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, spořitelni 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 nějž 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 obratu **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 uvedeme 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 (druhové 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:

Výkaz zisku a ztráty:	Sestavuje:
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 vykazány 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:

Příloha:	Informace uvádějí:
§ 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.