

DANĚ • ÚČETNICTVÍ

VZORY a PŘÍPADY

Účetní závěrka
audit – daňová analýza

DPH u služeb a zboží
místo plnění – dodání zboží

**Sociální, zdravotní,
nemocenské pojištění**

3-4/2025
26. ročník

Vážení čtenáři.

Každý člověk, který má na starosti sestavení **účetní závěrky**, to zná. Ukončením práce na „staré“ závěrce jeho práce nekončí, ale běžným způsobem a průběžně pokračuje, protože v okamžiku, kdy účetní závěrka předešlého účetního období je již tzv. v mašličkách, už dávno probíhá nové účetní období.

V druhé kapitole od Ing. Václava Bendy jsou vysvětlena obecná pravidla pro **vymezení předmětu DPH** a některé základní pojmy používané v zákoně o DPH spojené s dodáním zboží a poskytnutí služby a návazně jsou s využitím příkladů vysvětlena pravidla pro určení místa plnění u těchto transakcí. Dále jsou stručně vysvětlena pravidla pro uplatňování daně u poukazů, s nimiž je spojena povinnost je přijmout jako úplatu za dodání zboží.

Zákon o pojistném na veřejné zdravotní pojištění upravuje výši pojistného na veřejné zdravotní pojištění, penále, způsob jejich placení, kontrolu, vedení centrálního registru pojištěnců, přerozdělování pojistného a další.

Zákon o pojistném na sociální zabezpečení upravuje pojistné na sociální zabezpečení, které zahrnuje pojistné na důchodové pojištění a pojistné na nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Ing. Luděk Pelcl Vás provede změnami, které nastanou v roce 2025.

Co jsme připravili do dalších měsíčníků?

Do Poradce 5 jsme připravili **DPH zákon s komentářem**. PaM 2-3/2025 obsahuje příspěvky **Cestovní náhrady**, **Valorizace**, DaÚ 2-3/2025 obsahuje příspěvky **Odpočet daně**, **Odvod pojistného ve ZP** a 1000 řešení 1-2/2025 obsahuje **Pomocník mzdové účetní a Vnitropodnikové směrnice k zákoníku práce**.

Aktuální nabídku všech našich produktů naleznete na **www.i-poradce.cz**.

Nezapomněli jsme ani na aktuální tematické balíčky – **Konec roku v mzdové účtárně**, **Konec roku v účetnictví**, **Účetní závěrka**, **Daňové přiznání**, **Zákony 2025**.

Věříme, že informace z našich příspěvků využijete v praxi a i nadále nám zachováte svou přízeň. Do dalšího čísla připravujeme: **Zdaňování zaměstnaneckých benefitů**, **Alkohol na pracovišti a BOZP a Automobil v podnikání**.

Zuzana Brezaniová
odpovědná redaktorka



1. Účetní závěrkou to nekončí

Ing. Vladimír Hruška

1. Audit účetní závěrky.....	5
2. Události po rozvahovém dni.....	9
3. Zpráva o vztazích.....	10
4. Otevření nového účetního období.....	11
5. Nastavení informačního systému na nové účetní období.....	13
6. Účtování ze změny metody.....	17
7. Uzávěrka DPH.....	22
8. Dokladové inventury.....	22
9. Rozbory a analýza.....	24
10. Daňová analýza a daňové plánování.....	28
11. Sestavení daňového přiznání.....	28
12. Schvalování účetní závěrky.....	29
13. Konsolidace.....	36
14. Reporting.....	37
15. Zveřejnění účetní závěrky.....	39
16. Výroční zpráva.....	44
17. Archivace dokladů (účetních záznamů).....	46
18. Aktualizace vnitropodnikových směrnic.....	49
19. Zpráva o platbách vládám.....	64

2. DPH u služeb a zboží v roce 2025

Ing. Václav Benda

1. Předmět daně.....	69
2. Vymezení pojmů.....	71
3. Místo plnění.....	72
4. Poukazy.....	81
5. Dodání zboží v tuzemsku.....	84
6. Pořízení zboží z jiného členského státu.....	93
7. Dodání zboží do jiného členského státu.....	96
8. Přemístění zboží.....	97
9. Dodání a pořízení zboží s přemístěním v režimu skladu.....	101
10. Dodání zboží v řetězci.....	105
11. Zjednodušený postup formou třístranného obchodu.....	106
12. Prodej zboží na dálku.....	108
13. Dodání zboží usnadněné provozovatelem elektron. rozhraní... ..	109
14. Důvod zboží.....	110
15. Důvod zboží nízké hodnoty.....	113
16. Vývoz zboží.....	114
17. Poskytnutí služby v tuzemsku.....	116
18. Přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku.....	123
19. Poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko.....	124
20. Dodání zboží a poskytnutí služby v režimu přenesení daňové..	125
21. Zvláštní režim pro malé podniky.....	127
22. Zvláštní režim jednoho správního místa.....	131

3. Sociální, zdravotní a nemocenské pojištění pro rok 2025

Ing. Luděk Pelcl

1. Zdravotní pojištění.....	135
2. Sociální pojištění.....	158
3. Nemocenské pojištění.....	192



DANĚ, ÚČETNICTVÍ
VZORY A PŘÍPADY
měsíčník č. 3–4/2025
ročník XXVI

Vydavatel

PORADCE, s. r. o.,

Hlavní třída 28/2020,

737 01 Český Těšín

IČ: 25836200

Tel.: 558 731 125, 558 731 126

E-mail: poradce@i-poradce.cz

www.i-poradce.cz

Odpovědná redaktorka

Zuzana Brezaniová

Redaktorka

Andrea Súkeníková,

redakce@i-poradce.cz

Spolupracovníci

Ing. Luděk Pelcl, Ing. Vladimír Hruška,

JUDr. Ladislav Jouza, Ing. Jiří Řehák,

Ing. Martin Děrgel

Zákaznický servis

tel: 558 731 125-127

732 708 627, 773 670 836,

Po–Pá 9.⁰⁰–15.⁰⁰

e-mail: abo@i-poradce.cz

e-shop: www.i-poradce.cz

Dáno do tisku

leden 2025

MK ČR E 13703

ISSN 1213-9270

Za správnost údajů v příspěv-
cích odpovídají autoři.

1. Účetní závěrkou to nekončí

Ing. Vladimír Hruška

1.

Ukončením práce na „staré“ závěrce jeho práce nekončí, ale běžným způsobem a průběžně pokračuje, protože v okamžiku, kdy účetní závěrka předešlého účetního období je již tzv. v mašličkách, už dávno probíhá nové účetní období. A pokud se nejedná o zcela malou účetní jednotku s několika málo účetními zápisy, je již nové období v „plném proudu“.

Snahou autora je připomenout následující povinnosti, práce a činnosti, které musí většina z nás zajistit po okamžiku, kdy na účetní závěrce usychá inkoust. Tím práce na „staré“ závěrce tím nekončí. Následují další povinnosti, na které nelze zapomenout, které se musí splnit.

Je samozřejmé, že jednotlivé činnosti či povinnosti, které na dalších stránkách uvádíme, se netýkají všech účetních jednotek. Pokud tedy nenajdete tu Vaši aktivitu, neznamená to, že se jedná o činnost nepovinnou nebo nevýznamnou. Vždy záleží na konkrétních podmínkách a povinnostech právě té Vaší účetní jednotky.

V dalším textu jednotlivé oblasti budeme postupně blíže (ne však podrobně) probírat:

- audit účetní závěrky,
- události po rozvahovém dni,
- zpráva o vztazích,
- otevření nového účetního období,
- nastavení informačního systému na nové účetní období,

- účtování ze změny metody,
- uzávěrka DPH,
- dokladové inventury,
- rozborů a analýza,
- daňová analýza a daňové plánování,
- sestavení daňového přiznání,
- schvalování účetní závěrky,
- konsolidace,
- reporting,
- zveřejnění účetní závěrky,
- výroční zpráva,
- zveřejnění výroční zprávy,
- archivace a skartace dokladů,
- aktualizace vnitropodnikových směrnic,
- zpráva o platbách vládám,
- zpráva o udržitelnosti
- zpráva o daních z příjmů.

V žádném případě uvedený seznam nemá nějakou časovou souvislost či posloupnost.

Ještě uvádíme zkratky jednotlivých vícekrát používaných norem (v článku uvádíme informace s platností legislativních norem konce roku 2024), které jsou v článku použity:

ČÚS s uvedením čísla příslušného standardu a názvu	– České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
daňový řád	– zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
občanský zákoník	– zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
Pokyn GŘŘ D-59	– Pokyn GŘŘ č. D-59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
Vyhláška	– 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
zákon o auditorech	– zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů
zákon o dani z příjmů	– zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
zákon o DPH	– zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
zákon o rezervách	– zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
zákon o účetnictví	– zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
zákoník práce	– zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů



1. Audit účetní závěrky

Účetní závěrka musí být v některých případech ověřena auditorem.

Zda povinnost ověření účetní závěrky auditorem existuje, by mělo být známo s jistým předstihem, aby se daly naplnit a splnit podmínky, které z této povinnosti vyplývají. Je třeba však zdůraznit, že v některých případech je nezbytné, aby právě účetní upozornil na případné riziko vyplývající z důvodu „splnění podmínek pro povinnost auditu“. Máme na mysli především situace, kdy majitel či vedení účetní jednotky nepřikládá těmto skutečnostem větší váhu, či v případech, kdy „... jde přece o problém účetní (ho), s tím mne nezatěžujte! Na to nemám čas!“.

Definitivní informace o povinnosti nechat ověřit účetní závěrku auditorem se získají až po překročení dále uvedených hraničních hodnot. V některých případech, pokud se jedná o minimální překročení, tuto informaci získáme až po zaúčtování posledního dokladu či uzavření účetních knih.

Nebude tedy na škodu, pokud si o této otázce sdělíme více podrobností, aby se případní „čekatelé“ dozvěděli potřebné informace. Tak tedy – povinnosti nechat ověřit účetní závěrku auditorem vychází ze zákona o účetnictví. Od roku 2016 je nezbytné nejdříve rozdělit a zařadit účetní jednotky do nově zavedených kategorií. Jedná se o tyto kategorie účetních jednotek: mikro, malé, střední a velké.

Vzhledem k významné inflaci v letech 2021 a 2022 byla za účelem zohlednění jejího vlivu přezkoumána peněžní kritéria pro určení kategorie účetní jednotky nebo skupiny účetních jednotek. Tato peněžní kritéria byla proto navýšena zhruba o 25 %, což reflektuje kumulovanou inflaci v Evropské unii v období od 1. ledna 2013 do 31. března 2023. V době aktualizace tohoto příspěvku je připravena novela zákona o účetnictví (Sněmovní tisk 783), v rámci které by mělo dojít

k navýšení hraničních hodnot aktiv a ročního úhrnu čistého obrátu stanovené jako dvě z kritérií pro zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie. Toto navýšení vychází ze směrnice Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2775 ze dne 17. října 2023 a je její transpozicí.

***Poznámka:** navrhované změny hraniční hodnoty uvádíme zvýrazněnou kurzívou v závorce za dosud platnými hraničními hodnotami. Další text a příklady vychází z dosud platného znění zákona o účetnictví.*

Mikro účetní jednotkou je ta, která k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot:

- a) aktiva celkem 9 mil. Kč (**11 mil. Kč**),
- b) roční úhrn čistého obrátu 18 mil. Kč (**22 mil. Kč**),
- c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období **10**.

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

Malou účetní jednotkou je ta, která není mikro účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot:

- a) aktiva celkem 100 mil. Kč (**120 mil. Kč**),
- b) roční úhrn čistého obrátu 200 mil. Kč (**240 mil. Kč**),
- c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období **50**.

Střední účetní jednotkou je ta, která není mikro účetní jednotkou ani malou účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot:

- a) aktiva celkem 500 mil. Kč (**600 mil. Kč**),
- b) roční úhrn čistého obrátu 1 000 mil. Kč (**1 200 mil. Kč**),
- c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období **250**.

Velkou účetní jednotkou je ta, která k rozvahovému dni překračuje alespoň 2 hraniční hodnoty uvedené u střední účetní jednotky.

Upozorníme, že za velkou účetní jednotku se vždy považuje:

- **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.

V případě, kdy vznikne nová účetní jednotka, tak v prvním účetním období po svém vzniku nebo zahájení činnosti postupuje podle právní úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek, u níž lze důvodně předpokládat, že splní její podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období.

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 již k samotné povinnosti auditu. V § 20 novelizovaného zákona o účetnictví došlo poměrně k významné změně. 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,

§ 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Ověřování účetní závěrky auditorem

(1) 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, a dále

- a) velké účetní jednotky s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,
- b) střední účetní jednotky,
- c) malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednu z uvedených hodnot
 1. aktiva celkem 40 000 000 Kč,
 2. roční úhrn čistého obrátu 80 000 000 Kč,
 3. průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50,
- d) 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 hodnoty uvedené v písmeni c) bodech 1 až 3.

(2) Účetní jednotky uvedené v odstavci 1 nejsou povinny mít auditorem ověřenou účetní závěrku

- a) sestavenou v průběhu konkursu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 kalendářních měsíců, počínaje prvním dnem ...

- **malé účetní jednotky**, pokud jsou **akciovými společnostmi nebo svěřeneckými fondy** podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednu z uvedených hodnot:
 - aktiva celkem **40 000 000 Kč**,
 - roční úhrn čistého obratu **80 000 000 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.

Příklad 1

Rozhodněme, zda akciová společnost bude mít povinnost nechat ověřit účetní závěrku auditorem. Známe tyto údaje:

- vede účetnictví s účetním obdobím kalendářního roku,
- výše aktiv v roce 2022: 39 mil. Kč,
- výše aktiv v roce 2023: 30 mil. Kč,
- roční úhrn čistého obratu v roce 2022: 81 mil. Kč
- roční úhrn čistého obratu v roce 2023: 79 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců 2022: 49,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců 2023: 40.

V roce 2022 je splněna podmínka pro audit v hodnotě ročního úhrnu čistého obratu. V roce 2023 nebylo naplněno ani jedno z kritérií pro povinný audit. Z tohoto důvodu akciová společnost nemá povinnost nechat si ověřit účetní závěrku auditorem.

Příklad 2

V případě jiné akciové společnosti, pro zjištění případné povinnosti nechat ověřit

účetní závěrku auditorem, budou zjištěny následující informace:

- vede účetnictví s účetním obdobím kalendářního roku,
- výše aktiv v roce 2022: 41 mil. Kč,
- výše aktiv v roce 2023: 30 mil. Kč,
- roční úhrn čistého obratu v roce 2022: 55 mil. Kč
- roční úhrn čistého obratu v roce 2023: 79 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců 2022: 49,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců 2023: 52.

V roce 2022 byla splněna podmínka pro audit v hodnotě výše aktiv. V roce 2023 bylo naplněno kritérium průměrného přepočteného stavu zaměstnanců. Z tohoto důvodu akciová společnost má povinnost nechat si ověřit účetní závěrku auditorem.

Příklad 3

Máme rozhodnout, zda společnost s ručením omezeným (patří mezi ostatní malé účetní jednotky) má povinnost nechat ověřit účetní závěrku auditorem. Známe tyto údaje:

- vede účetnictví s účetním obdobím kalendářního roku,
- výše aktiv v roce 2022: 50 mil. Kč,
- výše aktiv v roce 2023: 48 mil. Kč,
- roční úhrn čistého obratu v roce 2022: 86 mil. Kč
- roční úhrn čistého obratu v roce 2023: 89 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců 2022: 56,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců 2023: 54.

V roce 2022 byly splněny podmínky pro audit v hodnotě výše aktiv, ročního úhrnu čistého obratu i průměrného přepočteného stavu zaměstnanců. V roce 2023 byly naplněny podmínky ročního úhrnu čistého obratu a průměrného přepočteného stavu zaměstnanců. Z tohoto důvodu má společnost s ručením

omezeným povinností nechat si ověřit účetní závěrku auditorem.

Příklad 4

V případě jiné společnosti s ručením omezeným (patří mezi ostatní malé účetní jednotky), pro zjištění případné povinnosti nechat ověřit účetní závěrku auditorem, byly zjištěny následující informace:

- vede účetnictví s účetním obdobím kalendářního roku,
- výše aktiv v roce 2022: 80 mil. Kč,
- výše aktiv v roce 2023: 75 mil. Kč,
- roční úhrn čistého obrátu v roce 2022: 77 mil. Kč
- roční úhrn čistého obrátu v roce 2023: 90 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců 2022: 49,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců 2023: 56.

V roce 2022 byla splněna podmínka pro audit v hodnotě výše aktiv, tedy pouze jediné kritérium. V roce 2023 bylo naplněno kritérium ročního úhrnu čistého obrátu a průměrného přepočteného stavu zaměstnanců. Zatím nebyla naplněna zákonná povinnost nechat si ověřit účetní závěrku auditorem, nicméně je nezbytné věnovat pozornost, zda tato povinnost nebude naplněna pro následující období.

Další případ povinnosti ověření účetní závěrky auditorem se týká účetních jednotek, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis. Na druhou stranu, zákon o účetnictví sděluje, že nejsou povinny výše uvedené účetní jednotky mít auditorem ověřenou účetní závěrku sestavenou v průběhu konkursu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 kalendářních měsíců, počínaje prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni, kterým nastaly účinky prohlášení

konkursu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor. **Další výjimka se vztahuje na účetní závěrku sestavenou ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu,** pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor. Zákon o účetnictví dále vylučuje z povinnosti auditu i situaci, kdy došlo ke zrušení konkursu z důvodu, že majetek dlužníka je pro uspokojení věřitelů zcela nepostačující.

Povinnost auditu se vztahuje na účetní závěrku:

- řádnou,
- mimořádnou a
- konsolidovanou.

U mezitímní účetní závěrky by se audit měl provést v případě, kdy by tak vyžadoval jiný zákon – viz § 12 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. Podle tohoto ustanovení vyplývá, že při přeměně všechny osoby zúčastněné na přeměně ověřují konečnou účetní závěrku, popřípadě

» V účetnictví běžného účetního období musí být zohledněn dopad událostí, které nastaly do konce rozvahového dne.

mezitímní účetní závěrku auditorem, pokud alespoň jedna z osob zúčastněných na přeměně má povinnost ověřit konečnou účetní

závěrku nebo mezitímní účetní závěrku auditorem podle zákona o účetnictví.

Jestliže mají povinnost ověřit konečnou účetní závěrku auditorem všechny osoby zúčastněné na přeměně, které vedou účetnictví, jsou všechny nástupnické společnosti nebo družstva nebo přejímající společník, je-li účetní jednotkou, rozdělovaná společnost nebo družstvo anebo společnost nebo družstvo po změně právní formy povinny nechat ověřit zahajovací rozvahu auditorem. Jestliže ukládá tento zákon akciové společnosti povinnost zpřístupnit nebo poskytnout akcionáři v souvislosti s přeměnou jakoukoli účetní závěrku, zpřístupnit nebo poskytnout spolu s ní vždy i výroční zprávu vztahující se k této účetní závěrce.

2. Události po rozvahovém dni

Významné události po rozvahovém dni je nezbytné uvést do přílohy k účetní závěrce. Pokud bychom měli upřesnit tuto povinnost, odkažme na § 19, ve kterém je vazba na rozvahový den. V účetnictví běžného účetního období musí být zohledněn dopad událostí, které nastaly do konce rozvahového dne, i když se informace o těchto událostech staly účetní jednotce známými **až mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky**. Jako příklad této situace uveďme výsledky inventarizace (inventurní rozdíly) k datu rozvahového dne k 31. 12. zjištěné 15. ledna.

Vedle toho zákon o účetnictví uvádí, že v případě významných událostí, které nastaly **mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky**, jsou důsledky těchto událostí popsány a jejich ekonomické dopady kvantifikovány v **příloze** v účetní závěrce. I zde příklad – požár skladu hotových výrobků účetní jednotky, ke kterému došlo 28. února.

Jako příklady událostí, o kterých je nezbytné v této souvislosti uvažovat, lze jmenovat:

- podané významné žaloby,
- rozhodnutí o restrukturalizaci,
- uzavření významných půjček,
- významné položky nákupu majetku,
- významné změny v oboru podnikání,
- vyznané položky prodeje majetku,
- vyznaný vznik závazků,
- vznik významných ručení a záruk,
- živelné události a katastrofy,
- apod.

Uvedme, že i výroční zpráva (více viz dále) požaduje uvést informace o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy. Z toho vyplývá, že pro výroční zprávu jde tedy o období delší, kdy je nezbytné se „významnými“ událostmi po rozvahovém dnu věnovat.

Na tomto místě ještě připomeňme další důležitou skutečnost. Jedná se o případné doplňování účetních zápisů do účetních knih. V některých případech se může jednat i o tzv. rekonstrukce účetnictví. Kdy lze takto postupovat? A do kterého okamžiku lze toto provádět? Zákon o účetnictví v § 17 odst. 7 uvádí, že takto lze postupovat nejpozději do okamžiku schválení účetní závěrky. Jako nejpozdější termín zákon o účetnictví uvádí konec následujícího účetního období.

Po schválení účetní závěrky nesmí účetní jednotka přidávat další účetní zápisy kdykoli později do uzavřených účetních knih.

(Poznámka: výjimku uvádí zákon o účetnictví přeměny společnosti uvedených v § 17 odst. 3).

Do okamžiku schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období, může účetní jednotka pouze z důvodů, že obsah položek účetní závěrky neodpovídá skutečnému stavu, již uzavřené účetní knihy opět otevřít a provést případnou opravu účetních zápisů a sestavit novou účetní závěrku, která se tímto stává účetní závěrkou podle zákona o účetnictví.

Takže v uvedeném případě, pokud účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz, lze účetní knihy znovu otevřít. A to i například po provedení auditu! Podnět k znovuotevření může být dán například kompetentním orgánem, který má schvalovat účetní závěrku (například valná hromada). V takovém případě lze do již uzavřeného účetnictví opět vstoupit. Nicméně je třeba mít na paměti, že k definitivnímu uzavření účetních knih a sestavení „nové – staré“ účetní závěrky musí dojít nejpozději do konce následujícího účetního období. Na tuto podmínku navazuje i § 8 odst. 3 zákona o účetnictví, který říká, že účetnictví účetní jednotky je úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které v něm měla zaúčtovat, a nejpozději do

konce tohoto období za jemu bezprostředně předcházející účetní období sestavila účetní závěrku a má o těchto skutečnostech veškeré účetní záznamy, a to přehledně uspořádané. *(Poznámka: toto se vztahuje i na konsolidovanou účetní závěrku, vyhotovení výroční zprávy, popřípadě i konsolidované výroční zprávy, zveřejnění informací).*

3. Zpráva o vztazích

Ovládající osobou je osoba, která může v obchodní korporaci přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv. Ovládanou osobou je obchodní korporace ovládaná ovládající osobou. Pokud je ovládající osobou obchodní korporace, je mateřskou obchodní korporací, a pokud je ovládanou osobou obchodní korporace, je dceřinou obchodní korporací.

Statutární orgán ovládané osoby vypracuje **do 3 měsíců** od skončení účetního období písemnou zprávu o vztazích mezi ovládající osobou a osobou ovládanou a mezi ovládanou osobou a osobami ovládanými stejnou ovládající osobou (zpráva o vztazích) za uplynulé účetní období. Zpráva o vztazích se připojí k výroční zprávě.

***Poznámka:** pokud nemá statutární orgán potřebné informace pro vypracování zprávy o vztazích, tuto skutečnost ve zprávě s vysvětlením uvede.*

Statutární orgán ve zprávě o vztazích zároveň zhodnotí výhody a nevýhody plynoucí ze vztahů mezi těmito osobami a uvede, zda převládají výhody nebo nevýhody a jaká z toho pro ovlá-

Takže na závěr tohoto bodu uvedme, že účetní pracovník by si měl být vědom možnosti, že účetní závěrka pro něj nemusí končit okamžikem, který on považuje za okamžik ukončení prací na účetní závěrce, ani případným provedením auditu, ale až schválením účetní závěrky k tomu stanoveným orgánem (viz kapitola 12. Schvalování účetní závěrky).

danou osobou plynou rizika. Současně uvede, zda, jakým způsobem a v jakém období byla nebo bude vyrovnána případná újma.

Pokud má ovládaná osoba kontrolní orgán, přezkoumá tento orgán zprávu o vztazích. O výsledcích přezkumu informuje její nejvyšší orgán a sdělí mu své stanovisko, které obsahuje také názor na vyrovnání újm.

***Poznámka:** pokud by kontrolní orgán v rámci ověřování zprávy o vztazích zjistil, že zpráva obsahuje vady, vyzve statutární orgán k nápravě.*

Přezkum zprávy o vztazích kontrolním orgánem se nevyžaduje, je-li ovládající osobou jediný společník ovládané osoby, nebo jsou-li všichni společníci ovládané osoby osobami jednajícími ve shodě vůči ovládané osobě.

Společníci ovládané osoby mají právo se seznámit se zprávou o vztazích a případným stanoviskem kontrolního orgánu ve stejné lhůtě a za stejných podmínek jako s účetní závěrkou. Se závěry těchto zpráv společníky seznámí statutární orgán na nejbližším jednání nejvyššího orgánu.

■ Nezávazný vzor osnovy

Zprávy o vztazích:

1. Úvod
2. Strukturu vztahů mezi uvedenými osobami,
3. Úloha ovládané osoby v něm,
4. Způsob a prostředky ovládání,

5. Přehled jednání učiněných v posledním účetním období, která byla učiněna na popud nebo v zájmu ovládající osoby nebo jí ovládaných osob, pokud se takovéto jednání týkalo majetku, který přesahuje 10 % vlastního kapitálu ovládané osoby zjištěného podle poslední účetní závěrky,
6. Přehled vzájemných smluv mezi osobou ovládanou a osobou ovládající nebo mezi osobami ovládanými a
7. Posouzení toho, zda vznikla ovládané osobě újma, a posouzení jejího vyrovnání.

4. Otevření nového účetního období

Obecným principem a znakem profese účetnictví je fakt, že tato práce nemá konec (viz zákon o účetnictví: *při použití účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabráňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti. V případě, že účetní jednotka má informaci o tom, že u ní taková skutečnost nastává, je povinna použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím, přičemž informaci o použitém způsobu jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce.*) V okamžiku, kdy uzavíráme předchozí období, již existuje mnoho dalších dokladů (účetních záznamů) z období následujícího. V této kapitole pohovoříme o důležitém okamžiku, kterým je přelom starého a nového účetního období. Tím samozřejmě není myšlen okamžik přelomu starého a nového roku (Silvestr) v kalendářním roce či přelom dvou měsíců v hospodářském roce. Za přelom starého a nového účetního období budeme považovat okamžik, kdy „otevíráme“ podmínky informačního systému či účetního software pro možnost pořizování (účtování) účetních záznamů pro nové účetní období. Pokud jsme použili slovo „otevíráme“, je třeba zdůraznit, že toto otevření není myšleno jako okamžik otevření účetních knih, které je definováno v ČÚS č. 002 *Otevírání a uzavírání účetních knih*. Otevření účetních knih, ve smyslu převedení počátečních zůstatků rozvahových účtů nastává až po definitivním ukončení předcházejícího období.

Proces zpracování účetní závěrky trvá delší dobu. Z hlediska času běží v okamžiku, kdy pracujeme na účetní závěrce, již nové účetní období, ve kterém je třeba provádět standardní účetní operace a zápisy. Každý z nás tedy stojí před otázkou, jakým způsobem lze toto překrytí řešit, abychom zabezpečili všechny povinnosti, které vyplývají jak z legislativy (např. podávání příznání DPH vztahující se k novému účetnímu období), tak i z vnitropodnikových potřeb (např. účtování a evidence zásob apod.). Je to náročné a každý účetní je vždy rád, když může staré období uzavřít a opět se plně věnovat již novému, probíhajícímu.

Jak z výše uvedeného vyplývá, otevírání nového účetního období (podmínek pro jeho využívání) obvykle předchází definitivnímu uzavření účetních knih předchozího období. Jak se vypořádat s tímto problémem, časovým nesouladem? Řešení musí vycházet z možností, které nabízí software či informační systém používaný v účetní jednotce. V praxi se nabízí několik postupů a variant, například:

- **Otevřít účetní knihy až po definitivním uzavření knih předchozího roku.** Je to nejjednodušší způsob, při kterém se vyskytuje minimální chybovost. Chyby mohou vznikat jedině z nepozornosti či z neadekvátně nastaveného softwaru. Bohužel se tento postup ve většině účetních jednotek nedá aplikovat, protože není možné čekat s účtováním nových účetních dokladů do okamžiku uzavření účetních knih období předchozího.

● **Začít účtovat nové období bez otevření účetních knih – nastavení počátečních zůstatků rozvahových účtů** (pokud to účetní software či informační systém umožňuje). Za toto (nové) období lze zjistit výsledek hospodaření. Větší problém nastává v oblasti rozvahových účtů. Nemáme aktuální saldokonto, což působí obtíže při splacení. Nesestavíme rozvahu k datu nového období. Není možné odsouhlasit stav pokladny s hotovostí, bankovních účtů s výpisy. Teprve až v určitém okamžiku (po uzavření účetních knih starého období) se otevrou (převedou či zaúčtují) počáteční stavy nového období. Rozvahové účty se „dopočítají“ a teprve v tomto okamžiku můžeme sestavit rozvahu k určitému termínu nového období se správnými údaji, získáme aktuální saldokonto a správný stav ostatních účtů.

● **Další možnost nabízí otevřít v určitém okamžiku** (po zaúčtování většiny účetních operací starého období) **účetní knihy s momentálně aktuálním** (prozatím konečným) **stavem rozvahových účtů starého období**. Některé informační systémy umožňují vytvořit dva nezávislé soubory (rozkopírování starého souboru). V tomto případě účetní jednotka účtuje odděleně účetní případy nového a starého období. Lze zjišťovat stav saldokonta, odsouhlasit stav pokladny a bankovních účtů, sestavit rozvahu. Bohužel pouze do okamžiku, než změníme stav starého období zaúčtováním další operace. Podmínkou této varianty je, že pozdější operace otevírání účetních knih (zaúčtování definitivně správných počátečních stavů) nesmí narušit již zaúčtované účetní případy nového období. Některý software nabízí možnost „přepsat“ či „nepřepsat“ údaje v již otevřeném novém období. Určité nesrovnalosti mohou nastat v okamžiku, kdy položkové saldokonto je změněno v rámci starého období a do počátečních stavů se přenesou pouze číselný údaj o konečném stavu příslušného účtu. Dojde k rozdílu mezi položkovým (detailním) a celkově vykazovaným saldokontem.

● Jinou z možností je varianta, která je podobná předchozí s tím rozdílem, že každý účetní případ, který se zaúčtuje do starého souboru (starého období), se musí ručně (zvláštním účetním dokladem) opravit též do počátečních stavů nového souboru. V tomto případě záleží na pečlivosti účetního pracovníka, aby neopomněl zaúčtovat všechny účetní případy starého období jako opravy nového období. Za určitých podmínek zde hrozí nebezpečí nedodržení bilanční kontinuity.

● Další možností, kterou softwarové produkty nabízejí, je automatický převod či převod na základě pokynu účetního pracovníka v libovolně stanoveném okamžiku. Počáteční stav lze tedy opravit například i po každé jednotlivé účetní operaci do předcházejícího období. Rozvahu, vztahující se k novému účetnímu období, lze sestavit kdykoliv, pouze s tím upozorněním, že konečné stavy předchozího období nemusí být definitivní. Při této variantě některé informační systémy umožňují přenést zvlášť saldokontní účty a odděleně nesaldokontní účty. Výsledek hospodaření bývá řešen buď samostatným přeúčtováním na účet 431, či automatickým přeúčtováním podle dosaženého výsledku předcházejícího období.

Při otevírání účetních knih není možné opomenout účtové skupiny 75 až 79 – **podrozvahové účty**. I v tomto případě záleží na informačním systému, jakým způsobem je nadefinován status podrozvahových účtů. U nich je teoreticky možné uzavření a otevření. K tomu by měl být použit evidenční (podrozvahový) účet, který slouží pro zajištění podvojnosti. Některé informační systémy či softwary se podrozvahovými účty nezabývají a nechávají je bez povšimnutí, tzn. bez uzavření a otevření. Jiné naopak v rámci prací uzavírání a otevírání účetních knih zařazují podrozvahové účty jako zvláštní skupinu rozvahových účtů a zpracovávají je obdobným způsobem. V tomto případě je velice důležitá úloha účetního, který by měl mít možnost definovat nastavení systému a řídit si celý proces v rámci závěrkových prací. Úlohu

účetního pracovníka považujeme za klíčovou při zavádění nových softwarů či informačních systémů, právě z důvodu zabezpečení všech požadovaných kroků, které proces uzavírání a otevírání účetních knih vyžaduje.

V další části navážeme na popisované téma a pokusíme se zastavit u důležité práce, která se týká nastavení informačního systému na nové účetní období.

1.

5. Nastavení informačního systému na nové účetní období

Nastavení informačního systému či softwaru na nové účetní období musí nastat po okamžiku jeho otevření tak, jak jsme si popsali v předcházející kapitole. V některých případech dochází k automatizovanému nastavování, takže ty šťastlivce, kteří pracují s takovýmto programovým vybavením, požádáme o přeskočení této kapitoly.

Je samozřejmé, že v této oblasti jde o individuální přístup každé účetní jednotky v závislosti na využívaný a používaný software. Není tedy možné na tomto místě provádět zobecnování této problematiky. Nicméně se pokusíme připomenout některé zásady či oblasti, kterých se může daná problematika dotýkat.

Některé systémy požadují „otevření“ nového účetního období, popřípadě rozkopírování dat do nové oblasti. Další důležitou součástí této práce je případné znovuootevření či překopírování využívaných typů dokladů či posouzení na případnou změnu (doplnění či naopak rušení) již nevyužívaných typů dokladů. Obvykle mají tyto doklady nastavené zkratky jejich označení. Tyto zkratky se využívají nejrozličnějším způsobem. Obvykle jsou používány tyto zkratky dokladů i jako součást číselného označení (rozsahu číselných řad), popřípadě v jiných souvislostech, jako jsou například odkazy na sestavy, prvotní záznamy, účetní záznamy či jiné skutečnosti. Takovéto zkratky je pak vhodné, včetně způsobu zpracování jednotlivých účetních záznamů, uvést do vnitropodnikové směrnice platné pro dané účetní období.

Jako příklad označení typů dokladu uveďme několik možných a nezávazných návrhů:

Základní typy účetních dokladů (záznamů):

FV = faktury vydané
 FP = faktury přijaté
 ZP = zálohový list přijatý (požadavek na zálohu od dodavatele)
 ZV = zálohový list vydaný (požadavek na zálohu na odběratele)
 PV = pokladní výdajové doklady
 PP = pokladní příjmové doklady
 BV = bankovní výpisy
 ID = interní doklady
 OD = opravné doklady
 atd.

Detailní typy účetních dokladů (záznamů):

FVT = faktury vydané tuzemsko
 FVZ = faktury vydané 3. země
 FVE = faktury vydané EU
 atd.
 FPT = faktury přijaté tuzemsko
 FPZ = faktury přijaté 3. země
 FPE = faktury přijaté EU
 atd.
 PVK = pokladní výdajové doklady (pokladna korunová)
 PVU = pokladní výdajové doklady (dolarová pokladna)
 PVE = pokladní výdajové doklady (eurová pokladna)
 atd.

Varianty: obdoba pro pokladní doklady příjmové

BVK1 = bankovní výpisy (korunový účet) – číslo účtu 123456789/xxx

BVK2 = bankovní výpisy (korunový účet) – číslo účtu 987654321/xxx

BVU = bankovní výpisy (dolarový účet)

BVE = bankovní výpisy (eurový účet)
atd.

IDO = interní doklady – odpisy majetku

IDM = interní doklady – mzdy

IDZ = interní doklady – zásoby

IDP = interní doklady – podrozvahové účty
atd.

Významným krokem pro nastavení informačního systému pro nové účetní období jsou číselné řady. Číselné označení účetního dokladu (záznamu) je v drtivé většině účetních software či informačních systémů přiřazováno automaticky. Záleží na filozofii námi používaného programu, v kterém okamžiku je toto číslo přiřazováno účetnímu záznamu (dokladu). V praxi se obvykle vyskytují tyto způsoby:

- přidělení čísla při zahájení pořizování účetního záznamu,
- přidělení čísla po ukončení pořizování účetního záznamu,
- přidělení čísla účetního záznamu je v kompetenci účetního pracovníka.

V prvním případě se číslo dokladu nabízí při zahájení pořizování (kontování, rozúčtování) účetního dokladu. Tento způsob využívá mnoho účetních programů. V praxi bývá nevýhodou, že se může během pořizování účetního záznamu vyskytnout problém či skutečnost, která nám nedovolí ukončit (dopořídít, uložit) daný doklad. Například není možné (bez konzultace s odpovědnou osobou, která není momentálně k dispozici) přiřadit konkrétní středisko či účet, nemáme všechny důležité podklady a doklady k zaúčtování nebo zjistíme další nedostatky účetního dokladu. Nastává otázka, co s nevyčerpaným číslem v číselné řadě. Existuje-li možnost vrátit se k rozpracova-

vanému dokladu později, je možné příslušný doklad dokončit a uložit. Nastává však problém uhlídání všech nedokončených (rozpracovaných) účetních dokladů.

Účetní jednotka musí být schopna prokázat úplnost svého účetnictví také tím, že v jeho účetnictví existují nepřerušované číselné řady. Při zjištění uvedených problémů je třeba kontrolnímu orgánu dokládat, proč jsou číselné řady neúplné. Takovéto „díry“ nesvědčí o důvěryhodnosti účetnictví jako celku.

Uvedený nedostatek zpracovávání účetního záznamu řeší druhý způsob přiřazování čísel účetním dokladům. Ten pracuje s již dokončeným (rozúčtovaným) účetním záznamem, kterému automaticky přiřadí první volné číslo v dané číselné řadě. Takovýto doklad je tzv. uložen (zaúčtován) až v okamžiku, kdy účetní pracovník dokončil pořizování záznamu se všemi požadovanými údaji.

Je-li přidělení číselného označení v kompetenci účetního pracovníka, může nastat nemálo problémů. V takových případech je třeba průběžně kontrolovat nepřerušovanost číselného rozsahu. Tento postup zpracovávání účetních dokladů způsobuje větší chybovost a vyžaduje zvýšenou pracovní zátěž pro účetní pracovníky. Často je tento způsob doprovázen vedlejší (externí) evidencí čísel v příslušné číselné řadě. Další čísla se tzv. vybírají (nebo přidělují) v knize dokladových řad. I když je v praxi tento způsob možné praktikovat, obecně se nedoporučuje. Jeho využití přichází do úvahy pro speciální operace, které musí být jednoznačně definovány a stanoveny základní zásady pro jeho využívání konkrétními účetními pracovníky.

Pravidlem pro číslování by měla být číselná posloupnost po jednotkách, případně po celých desítkách či stovkách. Opět záleží na zvolené metodice účetní jednotky. Nicméně jednou zvolený postup pro dané účetní období by se neměl v průběhu tohoto období měnit.

Číselné řady je také možné přidělovat jednotlivým dokladům, popřípadě číselný rozsah může být navázán na doklad, například na prvé dvojčíslí. Následující zbytek čísla pak lze nastavit jako číselnou vzestupnou řadou.

Důležitou otázkou, kterou je nezbytné s dostatečným předstihem zodpovědět, je rozsah číselných řad, které účetní program umožňuje použít. Jinými slovy, kolika místné číslo účetního dokladu (záznamu) je. **Dlouhá čísla dokladů jsou nevýhodná na jejich identifikaci a dohledávání.** mnohomístné číslo. Na druhou stranu je třeba říci, že delších číselných rozsahů bývá použito u větších informačních systémů, kde je třeba nastavit číselné řady nejen pro účetní agendu, ale i pro skladovou evidenci, evidenci dlouhodobého majetku, saldokonta, controllingu, mzdové agendy, fakturace, sledování objednávek atd.

Pokud je číselný rozsah menší (kratší číslo dokladu) nebývá nepřekonatelným problémem zapamatovat si dané číslo při jeho využívání v praxi. Na druhou stranu je takovýto účetní software méně použitelný (aplikovatelný) při nastavování více druhů číselných řad. Nastávají také obtíže s vyčerpaností číselných řad určitých dokladů. V takovém případě je třeba zvažovat, jaký rozsah přidělíme jednotlivým dokladům a vycházet z předpokladu, kolik účetních záznamů bude účetní jednotka mít za účetní období.

V praxi se vyskytují i účetní software, které nechávají na uživateli, aby si nadefinoval rozsah číselného využití až při pořizování prvního dokladu. Jinými slovy – uživatel nastaví první číslo u určité vnitropodnikové agendy (například přijaté faktury, pokladna apod.) a program automaticky navazuje na toto první zvolené číslo. I v tomto případě je důležité na začátku zvážit, kolik dokladů bude v příslušné řadě asi účtováno (samozřejmě s příslušnou rezervou), abychom „nedostihli“ touto agendou jinou číselnou řadu. Je velice nepříjemné, pokud se ke konci účetního období zjistí, že plánovaný

rozsah číselné řady je nedostatečný. Bývá to technicky poměrně náročné navazovat na určitý typ dokladu v jiné dokladové řadě (rozsahu).

Důležitou poznámkou k tomuto tématu je rozříštění jednotlivých dokladových řad.

Zřejmě každý účetní se setkal se skutečností, kdy v novém účetním období využívá stejných číselných řad, jako v období předešlém, pouze s odlišením období (začíná tzv. od nuly), avšak je třeba doplnit nový typ nebo druh účetního dokladu (záznamu). V tu chvíli je nezbytné „dosadit“ takovouto číselnou řadu do již existujících rozsahů. To bývá v některých případech složité a obtížné. Nastávají dokonce situace, kdy je třeba některé číselné řady tzv. rozdělit, aby se nová řada vešla do stávajícího možného a nabízeného rozsahu, se kterým účetní program pracuje. I zde samozřejmě platí zásada postupovat s rozvahou, abychom na konci účetního období nestáli před problémem vyčerpané číselné řady.

Na počátku nového účetního období by se měly také posoudit označení jednotlivých skladů. Je nezbytné upozornit, že v praxi se v účetních jednotkách vyskytují nejen sklady fyzicky existující, jak jsme při vyslovení slovo „sklad“ zvyklí. Z technického hlediska je třeba často založit tzv. fiktivní sklad, který slouží pro ulehčení technických zápisů do evidence a účtování některých položek či druhů pohybů. Jako příklad lze uvést evidenci nákupních cen nebo sklad hotových výrobků, v případě, kdy účetní jednotka žádný takový sklad fyzicky nemá. Takový sklad se vytváří pro informační systém zpracovávající realizaci výrobků, z důvodu výrobních či technických parametrů.

Další možné nastavení se týká dlouhodobého majetku v případě, pokud tyto číselné rozsahy dlouhodobého majetku souvisí s přidělováním inventárních čísel pro nově zařazované předměty. Inventární čísla především slouží pro snadné identifikování daného majetku, ale mají též funkci kontrolní. Tyto výhody se

zúročí zejména v rámci provádění inventarizace. Tyto číselné řady nebývá obvyklé měnit každé účetní období. V podstatě to ani nejde, protože existence dlouhodobého majetku není vázána jen k jednomu účetnímu období.

U menších účetních jednotek se často setkáváme s vágním přístupem k přidělování inventárních čísel. Je možné se setkat i s názorem, že „o všem vědí a mají přehled“. Bývá to samozřejmě krátkozraké a nelze takovýto postoj doporučit.

V praxi se vyskytuje i postup přidělování inventárních čísel ve vazbě na historický vývoj účetní jednotky. Má to své výhody, protože (obzvláště některý) majetek existuje v účetních jednotkách mnoho let a tato čísla přetrvávají bez ohledu na používaný software či informační systém. U nich je obvyklé, že každý používá jinou logiku či nastavení. Přechíslovávat všechny majetek v okamžiku změny informačního systému není často možné či praktické. Historické inventární číslo má pak své opodstatnění.

Samozřejmě to má i jiné souvislosti. V minulosti obvykle bývalo inventární číslo složeno z několika informací.

Vedle číselného označení bylo zvykem uvádět i místo uložení (středisko) či zkratku daného majetku. A to je kámen úrazu v době změn legislativy. Připomeňme jen zkratky PPS, DHIM, HIM atd., popřípadě nastavení rozsahů ve vazbě na účetní označení zařazení daného majetku. I to má negativní dopad při změnách (například změnu účtů 028 nebo 018, kdy se číselná řada nastavovala dle těchto účtů, například od 02800001 do 02809999 apod.).

Z výše uvedeného se jeví jako nejrozumnější přiřazovat číselné řady bez jakékoliv vazby či rozlišení na pojmy, číselné označení účetního zařazení či umístění. Takovéto číselné vyjádření dlouhodobého majetku má pak šanci na přežití jakékoliv účetní změny či reformy, včetně všech updatů a upgradů informačních systémů.

K ostatním údajům, které do této skupiny nastavovaných informací při otevírání nového účetního období lze zařadit, pokud je využívá (pracuje s nimi) informační systém či software, patří například:

- třídy dlouhodobého majetku,
- klíče pro účtování příslušné strany (MD – DAL),
- účetní okruhy (je-li více klientů či účetních jednotek),
- odpisové klíče,
- znaky daní (DPH – pozor na legislativní změny!),

§ 4 odst. 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví citace na straně 17

...

(8) Účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody, podmínky předávání a přebírání účetních záznamů a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy. Prováděcí právní předpisy pro jednotlivé skupiny účetních jednotek upraví

- a) rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, vyhotovení výroční zprávy a zprávy podle části sedmé,
- b) uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce, včetně uspořádání, označování a obsahového vymezení podrozvahových účtů,
- c) uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce,
- d) uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce, včetně informací o nakládání s prostředky státního rozpočtu a rozpočtů územních samosprávných celků,
- e) uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu,
- f) směrnou účtovou osnovu,
- g) účetní metody, zejména způsoby oceňování a jejich použití včetně oceňování souboru majetku, postupy tvorby a použití opravných ...

- druhy pohybů (pro správné účtování jednotlivých položek),
- platební podmínky (jsou-li definovány dle stanovených kódů),
- oblast ocenění (použití např. účetních či daňových odpisů apod.)
- atd.

Uvedená problematika, týkající se číselných řad a dalších náležitostí, je závislá od složitosti organizační struktury a používaného informačního systému či účetního programu. V praxi je třeba na tyto záležitosti pamatovat před začátkem nového účetního období, nicméně aktuálnost a správnost údajů je třeba sledovat i v jeho průběhu.

6. Účtování ze změny metody

Zákon o účetnictví požaduje od účetních jednotek dodržování jistých principů, které jsou zde buď zcela jasně (explicitně) uvedeny či se dají odvodit z jednotlivých požadavků – jsou zde obsaženy implicitně. Účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu (popř. ve zjednodušeném rozsahu), účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasív, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. O uvedených skutečnostech účtují účetní jednotky do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí („účetní období“); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s **účetními metodami**. Přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí. Jedná se o jedno z nejdůležitějších východisek zákona o účetnictví, kterému se říká **akruální princip**.

Zákon o účetnictví v § 4 odst. 8 přikazuje účetním jednotkám povinnost dodržovat při vedení účetnictví (mimo jiné) účetní metody a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy. V našem případě hovoříme o prováděcím předpisu v podobě Vyhlášky. V rámci uvedeného ustanovení zákon o účetnictví stanoví, že prováděcí právní předpis (Vyhláška) pro jednotlivé skupiny účetních jednotek upravuje:

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, vyhotovení výroční zprávy a zprávy o platbách orgánům správy členského státu evropské unie nebo třetí země,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasív v účetní závěrce, včetně uspořádání, označování a obsahového vymezení podrozvahových účtů,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce,
- uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce, včetně informací o nakládání s prostředky státního rozpočtu a rozpočtů územních samosprávných celků,
- uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu,
- směrnou účtovou osnovu,
- účetní metody, zejména způsoby oceňování a jejich použití včetně oceňování souboru majetku, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy odpisování, postupy tvorby a použití rezerv,
- metody přechodu z jednoduchého účetnictví nebo daňové evidence podle zvláštního zákona na účetnictví vedené v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu a metody přechodu z účetnictví vedené v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu na jednoduché účetnictví,

- i) uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky,
- j) metody konsolidace účetní závěrky,
- k) postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku,
- l) požadavky pro technické a smíšené formy účetních záznamů, včetně požadavků na jejich průkaznost, přenos a úschovu,
- m) metodu přeměny včetně úprav prováděných v rámci přeměn účetní jednotky k datu zápisu do veřejného rejstříku s účinky od rozhodného dne, metodu sestavení zahajovací rozvahy a úpravy při přeshraniční přeměně, vkladu nebo prodeji obchodního závodu,
- n) použití metod výpočtu technických rezerv.

V § 4 odstavci 15 zákona o účetnictví je požadováno, aby účetní jednotky v příslušném účetním období použily účetní metody ve znění platném na jeho počátku. To je poměrně důležitá informace, zejména pro ty účetní jednotky, které uvažují například o změně (či přechodu) na jiný informační systém v průběhu účetního období.

Další východisko vyplývající ze zákona o účetnictví je zásada **přednosti obsahu před formou**. Co se za tím skrývá? Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba (uživatel), která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí. Je však otázkou, zda v každém případě lze dodržet podmínku uvedenou v § 7 odst. 2, kde je požadováno (a definováno) **věrné zobrazení** takovým způsobem, že:

- **obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu** (*poznámka: tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá*), a
- **skutečný stav je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami**, jejichž použití je

účetní jednotce uloženo na základě zákona o účetnictví.

Povšimněme si důležité skutečnosti, že zákon o účetnictví hovoří o věrném a poctivém obrazu (v první řadě) účetní závěrky a obsahu položek účetní závěrky a nehovoří nic o vlastním způsobu účtování. **Poctivé zobrazení** účetní závěrky je potom považováno za splněné v případě, když účetní jednotka použije účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.

Je asi zřejmé, že se v praxi můžeme setkat se situací, kdy použití účetních metod stanovených Vyhláškou nebude v souladu s výše uvedenými zásadami (dodržení předepsaných účetních metod tak, aby to odpovídalo skutečnému stavu). V takovém případě zákon o účetnictví umožňuje účetním jednotkám postupovat odchylně tak, aby tímto postupem byl podán věrný (věrnější) a poctivý (poctivější) obraz. Pro uživatele účetní závěrky je toto nezbytné ozřejmit a popsat. Takovýto popis se provádí do přílohy k účetní závěrce. Povinností (obecně) je zde uvést informaci o použitých obecných účetních zásadách a použitých účetních metodách a odchylkách od těchto metod s uvedením jejich vlivu na majetek a závazky, na finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky. Účetní jednotka uvede podle principu významnosti zejména způsob. Lze odvodit, že toto je v některých případech poněkud složité, nicméně účetním jednotkám je tato povinnost jednoznačně stanovena.

Při této příležitosti je nezbytné upozornit na možné riziko, které vyplývá z použití odchylek od účetních metod, a to ve vazbě na problematiku daní z příjmů. Vzhledem k tomu, že v § 23 je uvedeno, že pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření, kterým může být zisk nebo ztráta (s odkazem na zákon o účetnictví), je pravděpodobné, že použitím odchylné účetní metody se účetní jednotka dostane do rozporu s požadovanými

postupy a předpoklady pro stanovení správného základu daně z příjmů.

Pro zjištění základu daně veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti se vychází z výsledku hospodaření upraveného o převod podílů na výsledku hospodaření společníkům veřejné obchodní společnosti nebo komplementářům komanditní společnosti, a dále zákon o daních z příjmů uvádí, že pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření, a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví.

Dalším východiskem, ze kterého zákon o účetnictví vychází, je **zásada trvání podniku**. Jinými slovy se dá říci, že při sestavování účetní závěrky se vychází z předpokladu trvání účetní jednotky v budoucnosti. Tomuto předpokladu odpovídají i použité účetní metody a uživatelé účetní závěrky by neměli mít o tomto principu pochybnosti. Pokud účetní jednotka neuvede jinak, uživatel bývá přesvědčen, že předkládaná účetní závěrka by měla být sestavena s tím, že nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo jí zabraňovala v dohledné budoucnosti pokračovat ve své činnosti. V případě, kdy tento předpoklad není možné naplnit, je nezbytné použít odlišné účetní metody, a to odpovídajícím způsobem. Jak jsme již uvedli, v takovém případě je opět nezbytné uvést informaci o použitém způsobu (účetních metod) v příloze k účetní závěrce.

Je třeba zdůraznit, že podrobnější informace či metody, které (a jakým způsobem) by měla účetní jednotka použít, v případě, kdy nelze dodržet zásadu nepřetržitého trvání podniku, nejsou nikde v českých předpisech uvedeny či rozpracovány. Je to velice nepřijemné, především v oblasti oceňování. To by se mělo, podle zásady opatrnosti, řídit reálnou hodnotou majetku a závazků.

Bohužel, tento postup nelze zcela jednoznačně aplikovat, protože zákon o účetnictví v § 27 umožňuje oceňovat reálnou hodnotu pouze

vybrané položky. Pokud se účetní jednotka dostane do popisované situace, je důležité a nezbytné vycházet ze základních informací, principů a předpokladů, které má účetní jednotka k dispozici, a které jsou ji známy k okamžiku sestavování účetní závěrky. I z tohoto důvodu je velice potřebné sdělit tyto informace do přílohy, aby uživatel účetní závěrky mohl zjistit, jakým způsobem se účetní jednotka s tímto problémem vypořádala. Není třeba dodávat, že pro uživatele účetní závěrky jsou tyto informace velice cenné a potřebné.

Vedle zákona o účetnictví a Vyhlášky, jak přímo uvádí § 36 zákona o účetnictví, pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami, a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek, vydává Ministerstvo financí České účetní standardy. Jde tedy o další zdroj informací pro správné použití účetních metod. V rámci Českých účetních standardů je stanoven bližší popis účetních metod a postupů účtování. Jak přímo zákon o účetnictví uvádí, použití Českých účetních standardů účetními jednotkami se považuje za naplnění účetních metod a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. I zde platí, že účetní jednotky (kromě vybraných účetních jednotek):

- mohou se od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, a
- důvody odchýlení jsou povinny uvést v příloze účetní závěrky.

Jak již bylo řečeno, podrobněji popisuje a uvádí jednotlivé účetní metody Vyhláška. Konkrétní informace k jednotlivým účetním metodám pak nacházíme v části čtvrté Vyhlášky, která je přímo nazvána „Účetní metody“. Metody konsolidace jsou pak uvedeny v části páté, konkrétně v § 63.

Jedná se konkrétně o účetní metody:

- **§ 47 – Způsoby oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a vymezení nákladů s jeho pořízením souvisejících**

- **§ 48** – Vymezení nákladů souvisejících s pořízením cenných papírů a podílů
- **§ 49** – Způsoby oceňování zásob a vymezení nákladů s jejich pořízením souvisejících
- **§ 50** – Vymezení nákladů souvisejících s pořízením pohledávek
- **§ 51** – Oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty a ocenění ekvivalencí u cenných papírů a podílů
- **§ 53a – Oceňovací rozdíly** při uplatnění reálné hodnoty u pohledávek, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování
- **§ 54** – Ocenění majetku a závazků při přeměně obchodní korporace a okamžik účtování
- **§ 54a – Ocenění majetku a závazků** při přeshraniční přeměně společnosti a okamžik účtování
- **§ 54b – Úpravy** prováděné s účinky od rozhodného dne
- **§ 55** – Postup tvorby a použití opravných položek
- **§ 56** – Odpisování majetku
- **§ 56a – Metoda** komponentního odpisování majetku
- **§ 57** – Postup tvorby a použití rezerv
- **§ 58** – Vzájemné zúčtování
- **§ 59** – Metoda odložené daně
- **§ 60** – Metoda kurzových rozdílů
- **§ 61** – Metoda ocenění souboru majetku
- **§ 61a – Metoda** ocenění při nabytí více než jedné složky majetku převodem či přechodem podle § 24 odst. 3 písm. b) ZoÚčt
- **§ 61b – Metoda** přechodu z daňové evidence na účetnictví
- **§ 61c – Metoda** ocenění majetku reálnou hodnotou při změně kategorie účetní jednotky.

A co nastane, pokud účetní jednotka musí některou z metod změnit? Pro zaúčtování využijeme pasivní rozvahovou položku „A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let“. Dle ustanovení § 15a Vyhlášky tato položka obsahuje rozdíly ze změn účetních metod. Dále obsahuje opravy v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích, pokud jsou významné. Účetní jednotka je povinna popsat použití této položky v příloze v účetní závěrce.



Příklad 5

Jak budeme účtovat změnu metody – změny oceňování zásob, pokud účetní jednotka zavádí nový infor-

§ 24 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

(1) Účetní jednotky jsou povinny oceňovat majetek nebo jeho části a závazky způsoby podle tohoto zákona.

(2) Účetní jednotky oceňují majetek a závazky

a) k okamžiku uskutečnění účetního případu způsoby podle § 25,

b) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje, způsoby podle § 27; rovněž toto ocenění je povinná zaznamenat v účetních knihách,

(dále jen „okamžik ocenění“). Ustanovení tohoto zákona o oceňování majetku a závazků se použije přiměřeně i pro oceňování jiných aktiv a pasiv.

(3) Při nabytí více než jedné složky majetku převodem či přechodem, pokud nelze jednotlivé složky majetku ocenit postupem podle § 25, ocení účetní jednotka jednotlivé složky majetku

a) při nabytí obchodního závodu, pobočky nebo jiné části obchodního závodu, a to i při přeměně s výjimkou změny právní formy

1. oceněním jednotlivých složek majetku vedeného v účetnictví účetní jednotky, ze které bylo právo k obchodnímu závodu, pobočce nebo jiné části obchodního závodu převedeno nebo přesho, nebo

2. oceněním jednotlivých složek majetku podle zvláštního právního předpisu,

b) v ostatních případech poměrným rozúčtováním celkové pořizovací ceny nebo reprodukční pořizovací ceny.

(4) Při pořízení souboru hmotných movitých věcí se samostatným ...