



Vážení čtenáři.

Účetní závěrka představuje komplexní účetní pohled na účetní jednotku, který díky jednotné metodice umožňuje rychlé a srozumitelné seznámení se s jejími základními hospodářskými výsledky a srovnání v čase i s ostatními účetními jednotkami. V první kapitole se autor věnuje účetnímu a daňovému vypořádání se obchodní korporací (firm) s aktuálním účetním i zdaňovacím obdobím.

Pracovní cesty zaměstnanců jsou poměrně časté, ať už jde o kratší nebo delší výkony práce mimo jejich pravidelné pracoviště v tuzemsku nebo v zahraničí. Při těchto cestách vznikají přímé či nepřímé zvýšené výdaje, zejména na dopravu a stravování. Je nasnadě, že tyto soukromé výlohy by měl nahradit zaměstnavatel, který přikázal vykonání pracovní cesty. O jaké minimální **cestovní náhrady** se jedná? Jak se vypočtou? Více k tématu se dočtete ve druhé kapitole od JUDr. Evy Dandové.

Odměňování za práci patří mezi pracovní podmínky, jejichž úpravu stanoví zákon. Jedná se o jedno ze základních práv zaměstnance a současně jde i o povinnost zaměstnavatele poskytovat za práci mzdu nebo plat. V souvislosti s rostoucí inflací a zvyšováním životních nákladů jsou otázky kolem odměňování vysoce aktuální. Třetí kapitola obsahuje praktické příklady k aktuální a komplexní úpravě odměňování, jak je obsažena v zákoníku práce a v dalších pracovněprávních předpisech, zejména v nařízeních vlády.

Co jsme připravili do dalších měsíčníků?

V Poradci 7-8 je publikován **Daňový řád s komentářem**. PaM 4/2026 obsahuje příspěvky **Cestovní náhrady**, **Průměrná mzda zvyšuje práva a nároky zaměstnanců**, DaÚ 4/2026 obsahuje mimo jiných i příspěvky **Daňová přiznání**, **daň z nemovitostí** a 1000 řešení 1-2/2026 obsahuje **Pomocník mzdové účetní pro rok 2026**. Aktuální nabídku všech našich produktů naleznete na www.i-poradce.cz.

Nezapomněli jsme ani na aktuální tematické balíčky – **Problémy mzdové účetní**, **Daňová přiznání FO a PO**, **Daňový řád po novelách**, **Začátek roku – mzdová účetní**, **Konec roku v účetní a daňové oblasti**.

Věříme, že informace z našich příspěvků využijete v praxi a i nadále nám zachováte svou přízeň. Do dalšího čísla připravujeme: **Optimalizace daně v roce 2026**, **Daňové a nedaňové výdaje**.

Zuzana Brezaniová
odpovědná redaktorka

1. Od účetní závěrky k daňovému přiznání PO

Ing. Martin Děrgel

1. Shrnutí procesu od účetní závěrky k DPPO	4
2. Příprava účetní závěrky	13
3. Vyhodnocení účetní závěrky	27
4. Příprava daňového přiznání k DPPO	41
5. Vyhodnocení daňového přiznání k DPPO	62

2. Cestovní náhrady v podnikání

JUDr. Eva Dandová

1. Náhrady cestovních výdajů	85
2. Cestovní náhrady podnikatelské sféry	104

3. Problémy mzdové účetní

JUDr. Ladislav Jouza

1. Uplatňování občanského zákoníku	125
2. Práva a povinnosti z právního jednání	127
3. Nová „definice“ Švarc systému	130
4. Příslib zaměstnání	131
5. Právní jednání a pracovní smlouva	131
6. Pracovní poměr	
7. Manažerská smlouva	138
8. Sjednání mzdy, stanovení platu a příplatky	139
9. Kdy nastane rovnost v odměňování mužů a žen?	149
10. Mzdové nároky ve vnitřním předpise	155
11. Pracovnílékařské služby	160
12. Skončení pracovního poměru	165
13. Jak vypočítat dovolenou	180
14. Problémy v dohodách o práci po novelách	183
15. Digitalizace mzdové – účetní oblasti	188
16. Úkol mzdové účetní – vyšší náhrada za pracovní úrazy .	190



DANĚ, ÚČETNICTVÍ
VZORY A PŘÍPADY
měsíčník č. 3–4/2026
ročník XXVII

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,
Šárka Vachoušková
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 2026

MK ČR E 13703

ISSN 1213-9270

Za správnost údajů v příspěv-
cích odpovídají autoři.

1. Od účetní závěrky k daňovému přiznání PO

Ing. Martin Děrgel

1.

Účetní závěrka („ÚZ“) představuje komplexní účetní pohled na účetní jednotku, který díky jednotné metodice umožňuje rychlé a srozumitelné seznámení se s jejími základními hospodářskými výsledky a srovnání v čase i s ostatními účetními jednotkami. Jde o základní zdroj účetních dat zpravidla za ukončené účetní období vyjádřený přehledně číselně formou tabulek ale také slovně, který slouží jak pro její interní potřeby, tak externím zájemcům. Příprava a vyhotovení ÚZ je pracné a zdoluhavé, takže rozhodně nepatří mezi radovánky účetních, nicméně se bez ní nelze obejít, a to zejména proto, že je základem pro vyčíslení daně z příjmů. Stěžejní částí ÚZ je pečlivé zjištění skutečného stavu majetku a závazků – obávaná inventarizace. Teprve s ÚZ se lze pustit do daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob („DPPO“). Naším hlavním zájmem bude účetní a daňové vypořádání se obchodní korporace (firem) s aktuálním účetním i zdaňovacím obdobím – kalendářní rok 2025.

Novodobé české účetnictví pod taktovkou zákona o účetnictví oslavilo 35. narozeniny. Ohlédneme-li se, vidíme řadu změny, jejichž společným rysem je přibližování se mezinárodním účetním standardům a silící prvky povýtce neúčetní hodnotové politiky EU. Stěžejní poslání ale zůstává – věrné zobrazení skutečné hospodářské situace zachycené „po účetnicku“ systémem strukturovaných čísel v odpovídajících kolonkách s doprovodným popisem. Daň z příjmů si na straně jedné sice usnadňuje práci tím, že vychází z účetního výsledku hospodaření, ovšem na straně druhé tuto základnu mnohačetně upravuje k obrazu svému, což bývá často ještě obtížnější úkol. Jakkoli je zákon o daních z příjmů stále obsáhlejší, neustále „vylepšován“ v tahu proti daňovým únikům a také zneužíván zákonodárci k podpoře či naopak potlačení určitých aktivit,

není samospasitelný. U poplatníků DPPO totiž vychází z účetního výsledku – zisku či ztráty – což je ale principiální problém. Účetní a daňový svět jsou již poměrně značně vzdálené a mají často odlišné ne-li přímo protichůdné zájmy. Názorné je to především u účetních nákladů, které nejsou přímo spojeny s peněžními výdaji, jako jsou nepeněžité vklady, odpisy, rezervy, opravné položky apod. Správci daně dobře vědí, že obecná nechuť firem platit daň z příjmů spolu s liberálními účetními principy by vážně ohrozily už tak neduživou státní pokladnu. Proto vypadá ZDP tak jak vypadá, a proto je pracná, zdoluhavá a trnitá cesta od účetního výsledku hospodaření k základu daně z příjmů a posléze k DPPO.

Je otázkou, jestli na to daň z příjmů nejde zbytečně složitě a neměla by u účetních jednotek spíš uplatnit dobu daňové evidence fyzic-

kých osob nebo rozšířit možnost paušálních výdajů procentem z příjmů a paušální daně i na právnické osoby. V konečném důsledku jde totiž i účetním jednotkám – přesněji jejich vlastníkům – hlavně o peníze a další reálný majetek, nikoli o účetní výnosy představující často fiktivní číslo na papíře, resp. v počítači. Žel z posledních účetních novel to spíše naopak vypadá na pokračování stále složitější a silnější daňové regulace účetního výsledku hospodaření. A to v návaznosti na již delší dobu chystanou další chytrost evropských byrokratů, tentokrát v podobě jednotné konstrukce základu daně z příjmů právnických osob napříč celou EU.

Účelem tohoto příspěvku je přiblížení dvou vzájemně provázaných ovšem značně odliš-

ných pohledů na obchodní korporace. Na straně jedné by mělo jejich účtování – a z něj vyplývající kýžený výsledek hospodaření – pokud možno věrně a poctivě odpovídat jejich skutečné ekonomické situaci.

Druhý pohled je daleko přísnější – a rovněž pod tlakem výraznějších sankcí – snaží se z poplatníka dostat daň z příjmů, která sice primárně vychází z účetního zisku nebo ztráty, ovšem kterou mnohačetně ovlivňuje vesměs politická rozhodnutí posvěcená mocí zákonodárnou. A v potu tváře vypočtená daň zpětně dotvoří i účetní výsledek hospodaření, neboť představuje nákladovou položku uzavíraného účetního období, kterou je pochopitelně potřeba nejen uhradit, ale i zaúčtovat.

1. Shrnutí procesu od účetní závěrky k DPPO

1.1 Od nuly k účetní závěrce

Účetnictví, to není jen každodenní rutina hledání odpovídajícího souvztažného proti účtu – jelikož jedna strana účetního zápisu je zpravidla vždy jasná. Tento účetní mikrosvět sice pěkně uklízí záplavu číselných údajů valících se na nebohé účetní do příslušných „zásuvek“ (účtů), sám o sobě ale nemá valnou vypovídací schopnost. Abychom „pro samé stromy nezapomněli, že účtujeme o lese“, je třeba odložit lupu a podívat se s odstupem na velká čísla, na úhrny účtů – kolik činí a jakou mají dynamiku. Zvláště manažery a vlastníky ani tak nezajímá, jak byl ten který účetní případ zaúčtován, ale jak si celkově firma stojí, hlavně co se týče zisku, objemu závazků a pohledávek. Jejich rozhodování se totiž odvíjí v účetním makrosvětě. A jsou tu i potenciální investoři, věřitelé a bezpočet úřadů, které rovněž zajímají hlavně „velká čísla“, jejich výše, změny a vývoj, přičemž kvůli časové a mezifirmní srovnatelnosti by tato výstupní data měla mít jednoduchou strukturu i měnu, aby nešlo o porovnávání „jablek a hrušek“.

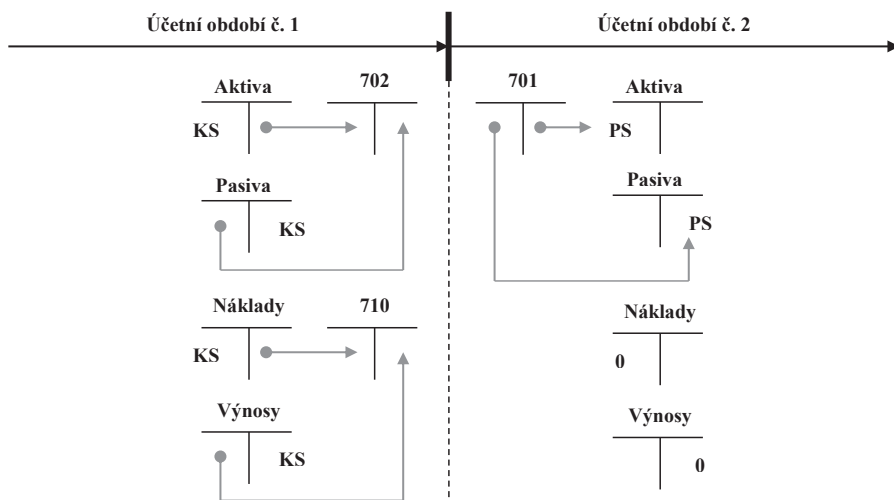
Z přirozených potřeb praxe se proto časem vyvinul jednotný systém pravidelného zjišťování úhrnných účetních dat za každé účetní období. Při této příležitosti se data z dílčích účetních případů nejen sečtou, ale také prověří (inventarizují) a případně zaktualizují (omlazení přepočtu cizoměnových údajů a tržní hodnoty akcií). Výstupem je **účetní závěrka** (dále také jen „**ÚZ**“), která zkušenému oku prozradí celou řadu ekonomicky významných údajů o účetní jednotce, které lze dále analyzovat a srovnávat v čase nebo s jinými subjekty apod.

Ať už je účetní jednotka velká či malá, musí podle § 19 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění p. p. (dále jen „**ZÚ**“) sestavovat **účetní závěrku k rozvahovému dni**, kterým je den, kdy je nutno dle § 17 odst. 2 ZÚ **uzavřít účetní knihy**. Nejčastěji je rozvahovým dnem **poslední den účetního období** – kdy se hovoří o „**řádné účetní závěrce**“ a právě na tento druh ÚZ se dále zaměříme, protože aktuálně čeká na většinu účetních jednotek. Účetní období totiž obvykle odpovídá kalen-

dávním roku, a jedno takovéto období – kalendářní rok 2025 – právě končí a je potřeba se s ním tradičně „po účetnicku“ rozloučit – účetní závěrkou shrnující, jaké bylo.

V podstatě jde o to, že každé účetní období žije vlastním životem a s tím předešlým je

provázáno hlavně tím, že u tzv. rozvahových účtů – evidují aktiva a pasiva – z něj přebírá konečné stavy („KS“) jako své počáteční stavy („PS“). Zatímco výsledkové účty (nákladů a výnosů) vstupují do nového účetního období vždy s nulou.



K tomu, aby účetní jednotka mohla elegantně převést konečné stavy účtů aktiv, pasiv, výnosů a nákladů na speciální závěrečné účty 702 a 710 – a tím se rozloučit se starým účetním obdobím – ale vede dlouhá a trnitá cesta. Jde o pestrou pracovní paletu **přípravných uzávěrkových prací**, které lze shrnout do pěti hlavních kroků:

1. Inventarizace

- Nejdůležitější část, která zjistí skutečné (fyzické a dokladové) stavy majetku (aktiv) a závazků (pasiv).
- O zjištěné inventarizační rozdíly se odpovídajícím způsobem upraví evidované účetní stavy.
- Pozorní kontrolori by měli také dát patřičná doporučení k tvorbě tzv. opatrnických položek, viz dále.

2. Časové rozlišení

- Je nutno pamatovat na tradiční účetní úskalí, že výsledek hospodaření a potažmo základ daně z příjmů ovlivňují již výnosy a náklady (např. den dodání), a nikoli až z nich vyplývající příjmy a výdaje (platby).
- Pokud nelze standardně účtovat o pohledávce nebo závazku, uplatní se účty časového rozlišení.
- Není-li časově rozlišovaná částka jednoznačná, uplatní se kvalifikovaný odhad coby dohadná položka.

3. Opatrnické položky

- Zásada opatrnosti je vlastní nejen dobrému hospodáři, ale rovněž je základním principem účetnictví.
- Pokud účetní jednotce potenciálně hrozí konkrétní rizika či ztráty, měla by se na ně připravit rezervou.

- Přechodné snížení hodnoty majetku vyjadřují tzv. opravné položky, je-li trvalé, zohlední se odpisy.

4. Aktualizace účetního ocenění

- I když valutovou pokladnu celý rok neotevřeme, její aktuální reálná korunová hodnota se časem mění.
- Stejně tak pohledávky, úvěry a další cizoměnové položky je proto nutno aktualizovat kursem dne ÚZ.
- Akcie k obchodování a některé další položky je zapotřebí k datu ÚZ přecenit na tzv. reálnou hodnotu.

5. Opravy chyb minulých let

- Chybovat je lidské, i když ty největší „nervy“ účetním v praxi obvykle působí počítače a software...
- V rámci příprav účetní závěrky často vyplují na povrch větší nebo menší účetní chyby minulých let.
- Sice již od roku 2013 se změnila účetní metodika řešení „významných“ chyb, ale stále ještě činí potíže.

Nejznámějším a nejočekávanějším výstupem účetní závěrky je jistě výsledek hospodaření („**VH**“) – tedy účetní zisk nebo ztráta za uzavírané účetní období. Netrpělivě na něj čekají především majitelé (společníci) a manažeři účetní jednotky, ale i věřitelské banky a bernák. Účetní VH zjistíme v zásadě tak, že od úhrnu výnosů odečteme úhrn nákladů. Ovšem **nákladovou položkou je také daň z příjmů dotýčnej účetní jednotky** za dané účetní (zdaňovací) období. **Takže účetní VH (po zdanění) nezjistíme bez daně z příjmů, k jejímuž výpočtu ale potřebujeme znát účetní VH (před zdaněním).** Účetnictví a daň z příjmů jsou tedy „spojitými nádobami“, které se vzájemně významně ovlivňují. Jak z toho ven a z těchto dvou proměnných, které se vzájemně ovlivňují, dospět k jejich konečným hodnotám? Malou fintou, a to zavedením „neúplných“ účetních výsledků hospodaření.

V souladu s Přílohou č. 2 k VÚ „*Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty* –

druhově členění“ se totiž v rámci oficiálního regulovaného finančního účetnictví rozlišuje **několik druhů účetního VH:**

- * Provozní VH = Výnosy z účtů 60x až 64x a 697 – Náklady z účtů 50x až 55x, 58x a 597
- * Finanční VH = Výnosy z účtů 66x a 698 – Náklady z účtů 56x až 57x a 598
- ** **VH před zdaněním = Provozní VH + Finanční VH**
- ** VH po zdanění = ** VH před zdaněním – Daň z příjmů (účty 591 až 595, 599)
- *** VH za účetní období = ** VH po zdanění – Převod podílu na VH společníkům (účet 596)

Přitom pro účetnictví je stěžejní poslední druh „úplného“ VH coby rozdílu veškerých účetních výnosů a účetních nákladů za uplynulé účetní období, tedy mj. včetně nákladů na daň z příjmů. Naproti tomu pro výpočet základu daně z příjmů je určující tučně zvýrazněný první dvouhvězdičkový „neúplný“ VH před zdaněním, který je přirozeně ještě bez nákladu na zatím neznámou daň z příjmů. A protože samotná daň z příjmů poplatníka není pro něj daňově účinná (až na malé výjimky), nemůže její neznalost nijak ovlivnit výpočet hledané daně z příjmů.

Teprve po přípravných pracích – včetně vyčíslení daně z příjmů – může účetní jednotka **uzavřít účetní knihy** daného období, kde jak jsme nastínili výše ve schématu, hrají stěžejní roli dva speciální uzávěrkové účty:

- **702 – Konečný účet rozvažný**
- **710 – Účet zisků a ztrát**

Kde najdeme VH? Název účtu 710 napovídá, že účetní VH najdeme právě zde, a neplete se, půjde o jeho konečný stav. Ovšem z podstaty podvojnosti a vzájemné provázanosti všech účetních zápisů vyplývá, že k naprosto stejnému konečnému stavu dospěje i druhý zmíněný uzávěrkový účet 702 – Konečný účet rozvažný.



Příklad 1

Provázanost účetnictví a daní z příjmů

Pro ilustraci malý příklad. Do s.r.o. zakladatel vložil peněžitý vklad 200 000 Kč. Tyto peníze firma plně využila k nákupu zboží, které obratem prodala za 300 000 Kč. Vše bylo hotově.

Proběhly tak jen 4 účetní zápisy:

- Počáteční zůstatek peněžitého vkladu 200 000 Kč MD 211 / D 701
- Počáteční zůstatek základního kapitálu 200 000 Kč MD 701 / D 411
- Koupě zboží za účelem dalšího prodeje 200 000 Kč MD 504 / D 211
- Prodej zboží s 50 % obchodní přírůžkou 300 000 Kč MD 211 / D 604

Za dané účetní období firma v rámci účetní uzávěrky sestaví nejprve „neúplnou“ rozvahu a výsledovku:

Rozvaha (Balance) za účetní období – „neúplná“			
Aktiva		Pasiva	
Účet 211 – Pokladna	300 000	Účet 411 – Základní kapitál	200 000
–	–	** VH před zdaněním	100 000

Výsledovka za účetní období – „neúplná“			
Náklady		Výnosy	
Účet 504 – Prodané zboží	200 000	Účet 604 – Tržby za zboží	300 000
** VH před zdaněním	100 000	–	–

Nyní se dostává na scénu daň z příjmů, která z účetního – **** VH před zdaněním** – vyčíslí základ daně rovněž 100 000 Kč (nejsou zde třeba žádné úpravy) a z něj při sazbě DPPO 21 % vyjde daň z příjmů 21 000 Kč.

Tato daňová položka je významná také z účetního hlediska, protože představuje poslední účetní případ:

- Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná 21 000 Kč MD 591 / D 341

Dotyčná firma (s.r.o.) nyní může dokončit účetní uzávěrku sestavením „úplné“ rozvahy a výsledovky:

Rozvaha (Balance) za účetní období – „úplná“			
Aktiva		Pasiva	
Účet 211 – Pokladna	300 000	Účet 411 – Základní kapitál	200 000
–	–	Účet 341 – Závazek (dluh) z titulu DPPO	21 000
–	–	*** VH za účetní období (také ** VH po zdanění)	79 000

Výsledovka za účetní období – „úplná“			
Náklady		Výnosy	
Účet 504 – Prodané zboží	200 000	Účet 604 – Tržby za zboží	300 000
Účet 591 – Splatná DPPO	21 000	–	–
*** VH za účetní období (také ** VH po zdanění)	79 000	–	–

Důvod shodného účetního zisku (ztráty) jak na účtu 710 (jeho zůstatek odpovídá rozdílu všech výnosů a všech nákladů), tak na účtu 702 (jeho zůstatek odpovídá rozdílu všech

aktiv a všech pasiv) je ten, že bez ohledu na pestrost jednotlivých konkrétních účetních souvztažností je totiž můžeme rozdělit do pouhých tří kategorií:

- **Účtuje se pouze v rámci výsledkových účtů nákladů a výnosů** (např. likvidace zboží MD 549 / D 504)
- **Účtuje se pouze v rámci rozvahových účtů aktiv a pasiv** (např. nákup auta do firmy MD 022 / D 321)
- **Účtuje se mezi výsledkovými a rozvahovými účty** (např. tržba restaurace za oběd MD 211 / D 602)

Zatímco první dva typy účetních případů se projeví pouze na „jejich“ účtu 710, nebo jen na účtu 702, tak poslední – v praxi zdaleka nejčastější – smíšené účtování se stejnou měrou promítne jak do účtu 710, tak 702.



Poznámka: Specifická situace nastává u v.o.s. a částečně také u k. s., kde se při uzavírání účetních knih převádí vždy celý VH společníkům v.o.s., resp. jeho poměrná část osobně ručícím komplementářům k. a.

Tímto ale role účtů 702 a 710 nekončí. Jsou zdrojem údajů pro sestavení hlavních dvou výkazů každé účetní závěrky – rozvažný účet je základnou pro sestavení **Rozvahy** alias **Bilance**, a druhý pro **Výkaz zisků a ztrát** alias **Výsledovku**. Tyto dva dokumenty pak ještě doplní třetí nezbytná součást účetních závěrek – Příloha.

Nabízí se otázka: „Co s účetní závěrkou?“. Jak již zaznělo, jde o nutný základ výpočtu DPPO, pročež je **povinnou přílohou daňového přiznání**. Pokud účetní jednotka podléhá povinnému auditu dle § 20 ZÚ, musí ji **nechat ověřit auditorovi**, což o 3 měsíce prodlouží lhůtu pro podání daňového přiznání. ÚZ by měl **schválit** kompetentní orgán účetní jednotky, zpravidla **valná hromada**. Načež je

První ani druhý typ účtování nijak neovlivní VH. Když totiž účtujete stejnou částku na MD i D pouze u výsledkových účtů, nebo jen v rámci účtů rozvahových, nezměníte rozdíl (nerovnost) úhrnů stran MD a D účtu 710 ani 702. **Jediným zdrojem účetního zisku (ztráty) je proto třetí „smíšený“ typ účetních zápisů.** Jen tyto účetní případy změní úhrny účtů výsledkových i rozvahových, což se projeví nenulovými zůstatky účtů 710 a 702. A jelikož se takto účtovalo na MD i D o stejné částce, bude shodný i nevyvážený zůstatek těchto účtů. Protože jde o stejné nenulové zůstatky, lze je vzájemným zúčtováním vynulovat, např. jde-li o ziskový VH takto:

nutné ji zveřejnit **uložením do Sbírky listin** v Obchodním rejstříku (v elektronické podobě), kde se s ní každý může volně seznámit. Tímto lze od roku 2022 případně zaúkolovat finanční úřad v souladu s § 21b ZÚ. Údaje z ÚZ samozřejmě jsou hlavně zdrojem dat pro interní diskuzi, **finanční analýzy**, operativní i strategické změny strategie atp. Minimální doba **archivace ÚZ je 10 let** počínaje koncem daného účetního období, pak (nemá-li o ní zájem oblastní archiv) ji lze skartovat.

1.2 Od účetní závěrky k DPPO

Novodobé české účetnictví se stále těsněji přibližuje mezinárodním účetním standardům a současně se snaží více odpovídat skutečné ekonomické situaci účetních jednotek. Přičemž těžiště účetně-právních regulací má spadeno hlavně na účetní závěrku sloužící pro porovnání agregovaných údajů v čase a mezi firmami. Naproti tomu daň z příjmů právnických osob (dále také jen „DPPO“) je společensko-polí-

tický konstrukt, který legalizuje „loupež za bílého dne“, kdy je firmám odnímána část majetku pro financování stále více a dražších veřejných služeb. Aby pro účely DPPO nebylo nutno vést „daňové účetnictví“, **vychází z VH** – z účetního zisku/ztráty. Nevýhodou toto usnadnění výchozí základny jsou – s ohledem na systémové rozdíly účetního versus daňového přístupu – stále složitější a čtenější **úpravy účetního VH, aby se z něj stal „spravedlivý“ základ daně**, z něhož posléze vzejde DPPO, případně daňová ztráta (o níž lze snížit základny daně 2 roky zpět nebo v 5 dalších letech). Účetní a daňový svět jsou v mnoha aspektech a jednotlivostech vzdálené a mají často také odlišné ne-li přímo protichůdné zájmy. Názorné je to především u účetních nákladů, které nejsou přímo spojeny s peněžními výdaji, jako jsou manka a škody, odpisy, rezervy, opravné položky apod. Správci daně dobře vědí, že obecná nechuf firem platit daně z příjmů spolu s liberálními účetními princí-

py by vážně ohrozila už tak neduživou státní pokladnu. Proto vypadá ZDP tak jak vypadá, a proto tak pracná a trnitá cesta od účetního výsledku hospodaření k základu daně z příjmů. Daňový zákon ale nepřináší jen restriktce, v zájmu spravedlivého výběru daní umožňuje také naopak určitá zvýhodnění, například aby nedocházelo ke dvojímu zdanění nebo k odlivu cizího kapitálu...

Převedení VH alias účetního zisku/ztráty na základ daně (daňovou ztrátu) je náplní zejména § 23 ZDP, na který navazují a konkrétní postupy stanovují další ustanovení i zvláštní předpisy. Dle § 23 odst. 2 ZDP **se pro zjištění základu daně** u poplatníků vedoucích účetnictví **vychází z výsledku hospodaření**, a to vždy bez vlivu:

- Mezinárodních účetních standardů,
- zápisů v knihách podrozvahových účtů a
- tzv. komponentního účetního odpisování.

Tomu odpovídá úplně první, výchozí výpočtový řádek 10 tiskopisu daňového přiznání k DPPO:

II. ODDÍL – daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ^{a)}	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta –) ^{b)} nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ^{b)} ke dni		

O jaký druh účetního VH z výše uvedeného vícera se konkrétně jedná, to se poplatník dozví teprve až z tiskopisu „Pokyny k vyplnění daňového přiznání k DPPO“, který upřesňuje náplň onoho řádku 10:

■ „Na řádku 10 uvedou poplatníci daně z příjmů právnických osob **výsledek hospodaření před zdaněním** (zisk nebo ztráta), ...“ Poznámka: S ohledem na zaměření této publikace se omezíme na obchodní korporace.

■ „**Výsledkem hospodaření před zdaněním, z něhož se vychází pro zjištění základu daně (dále jen „výsledek hospodaření“), se rozumí:** a) u poplatníků, účetních jednotek vymezených v § 2 VÚ (poznámka: mj. jde také o právnické

osoby se sídlem na území ČR, tedy včetně „českých“ obchodních korporací) částka vykázaná ve **Výkazu zisku a ztráty – druhové členění**, sestavovaného v plném nebo ve zkráceném rozsahu podle přílohy č. 2 k VÚ, kterou se stanoví uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhové členění, ..., ve výpočtové položce, ****Výsledek hospodaření před zdaněním**“, před jejím zaokrouhlením na celé tisíce Kč.“

Příklad 2

 **Účetní komponentní odpisování je zcela daňově neúčinné**

České účetní předpisy umožňují již od roku 2010 použití metody komponentního odpi-

sování. *Podstatou této – dobrovolné – účetní metody je, že se z dlouhodobého hmotného majetku vyčlení jedna nebo více samostatně odpisovaných částí – tzv. komponent – s významně odlišnou (zpravidla kratší) dobou použitelnosti a také s významnou cenou – které se odpisují odděleně jinou (obvykle kratší) dobu než zbývající část tohoto DHM.*

Nacež ZDP stanoví, že pro daňové účely se tato složitá účetní metoda vůbec neakceptuje. Pokud tedy poplatník použije v účetnictví komponentní odpisování, bude při zjišťování základu daně z příjmů postupovat tak, jako kdyby tuto účetní metodu nevyužil, tj. výsledek hospodaření upraví o veškeré vlivy vzniklé jejím použitím.

To znamená, že daný hmotný majetek bude odpisovat standardně jako celek podle § 26 až § 33 ZDP. Dále pak výměna komponenty – charakteru opravy – která bude v účetnictví znamenat snížení hodnoty majetku o výši ocenění vyřazované komponenty, a naopak její zvýšení o hodnotu nově zařazené komponenty, bude v základu daně představovat jednorázový daňový náklad a zároveň na tuto opravu bude možné vytvářet zákonnou rezervu.

Má-li výměna komponenty – charakter technického zhodnocení – tak v účetnictví sníží hodnotu DHM o ocenění vyřazované komponenty, a naopak zvýší o hodnotu nově zařazené komponenty. Naproti tomu v základu daně z příjmů se uplatní standardně jako u technického zhodnocení, tedy postupně vyššími odpisy ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny. Metoda komponentního odpisování majetku zavedla i nový termín „kontrola výskytu závad“. V podstatě se jedná o významné služby. Účetní jednotka si určí (zdůvodnitelnou) „kontrolu výskytu závad“ opět jako samostatnou účetně odpisovanou komponentu. Z hlediska daně příjmů se však nebude jednat o odpisovaný hmotný majetek, ale o daňově uznatelný náklad, jehož hodnotu poplatník uplatní v základu daně.

Vynalézaví poplatníci a jejich zástupci někdy zkoušejí přemoci „daňovou hydru“ i dosti nečekanými způsoby, které naruší třeba i letitou zažitou praxi. Přímo ukázkovým příkladem

byl před lety nečekaný úspěch u Nejvyššího správního soudu ohledně zatím tzv. nerealizovaných kurzových rozdílů. Poplatník vedoucí účetnictví namítal, že předmětem zdanění by měly být pouze příjmy (výnosy) odpovídající reálně dosaženým majetkovým hodnotám a nikoli čistě fiktivní – jen teoreticky v dané chvíli dosažitelné – účetní kurzové zisky vznikající na účtech cizoměnových pohledávek a závazků při jejich přepočtu aktuálním kursem ČNB k datu účetní závěrky. Soud se s argumentací poplatníka ztotožnil a správci daně neumožnil zdanit tyto nerealizované kursové zisky.

Správcům daně nepomohla argumentace, že základ daně principiálně musí vycházet z účetního VH, jehož součástí jsou také ony sporné nerealizované kursové zisky/ztráty. První takové rozhodnutí soudu mohlo být považováno za pouhý exces, ovšem druhý obdobný judikát již přehlížet nešlo (byť se jednalo o pokračování stejné kauzy). Proto bylo **od roku 2014** do § 23 odst. 1 ZDP raději výslovně **doplněno, že: „u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou těmito příjmy jeho výnosy a těmito výdaji jeho náklady...“**. Což se od roku 2015 z důvodu přehlednosti právní normy přesunulo do nově vloženého **§ 21h „Vztah k účetním předpisům“**.

■ **„U poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou příjmy jeho výnosy podle právních předpisů upravujících účetnictví a výdaji jeho náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví, s výjimkou poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví.“**

Nejen soudy dotvářejí a vykládají nejasná ustanovení ZDP, významné jsou i **koordináční výbory**. Jde o uznávaná odborná jednání, kde daňoví poradci navrhnou řešení daňového problému z praxe a k němu se vyjádří zástupci Finanční správy ČR, na jejichž webu lze najít plná znění dokumentů – včetně cenné argumentace stran.

Zjišťování DPPO nutně začíná vyčíslením VH před zdaněním – což je účetní doména. Na což navazují neméně pracné daňové úpravy,

zejména pod taktovkou § 23 odst. 3 a 4 ZDP, na které navazují další ustanovení. V praxi se **zjednodušeně hovoří o úpravách základu daně („ZD“)**, třebaže přesně vzato jde o úpravy účetního VH, jejichž výsledkem je až teprve hledaný základ daně či daňová ztráta.

U poplatníků DPPO můžeme rozlišit **přes 60 druhů úprav**, což předznamenává hloubku a četnost daňových korekcí, které lze rozdělit do tří typů:

- **Zvýšení VH** zahrnující 18 druhů úprav podle § 23 odst. 3 písm. a) ZDP
- **Snížení VH**, které stanoví tři ustanovení:
 - 6 povinných druhů úprav podle § 23 odst. 3 písm. b) ZDP
 - 11 dobrovolných druhů úprav podle § 23 odst. 3 písm. c) ZDP
 - 13 druhů příjmů (výnosů) vyloučených ze základu daně podle § 23 odst. 1 a 4 ZDP
- **Speciální (komplexní) daňové úpravy VH** dle § 23 odst. 5 až 20, § 23e až § 23h, § 38fa ZDP

V praxi jde zejména o tři konkrétní typy daňových úprav účetního VH:

1. Vyloučení daňově neúčinných účetních nákladů (zpravidla s oporou v § 24 a § 25 ZDP)
2. Vyloučení nezdanitelných účetních výnosů (obvykle kvůli osvobození od daně dle § 19 ZDP)
3. Účetní náklady a výnosy daňově podmíněné jejich úhradou (např. smluvní sankce)

Kvůli odlišnému účetnímu a daňovému pohledu na řadu položek se proto výchozí účetní VH a konečný základ daně často i poměrně značně liší, klidně se může stát z účetního zisku třeba daňová ztráta nebo naopak.

Příklad 3

Účetní zisk, a přesto daňová ztráta

Společnost s r.o. má účetní období kalendářní rok. Za rok 2025 vykázala účetní výsledek hospodaření („VH“) před zdaněním ve výši

100 000 Kč (účetní zisk). V souladu se ZDP poté provedla následující úpravy VH:

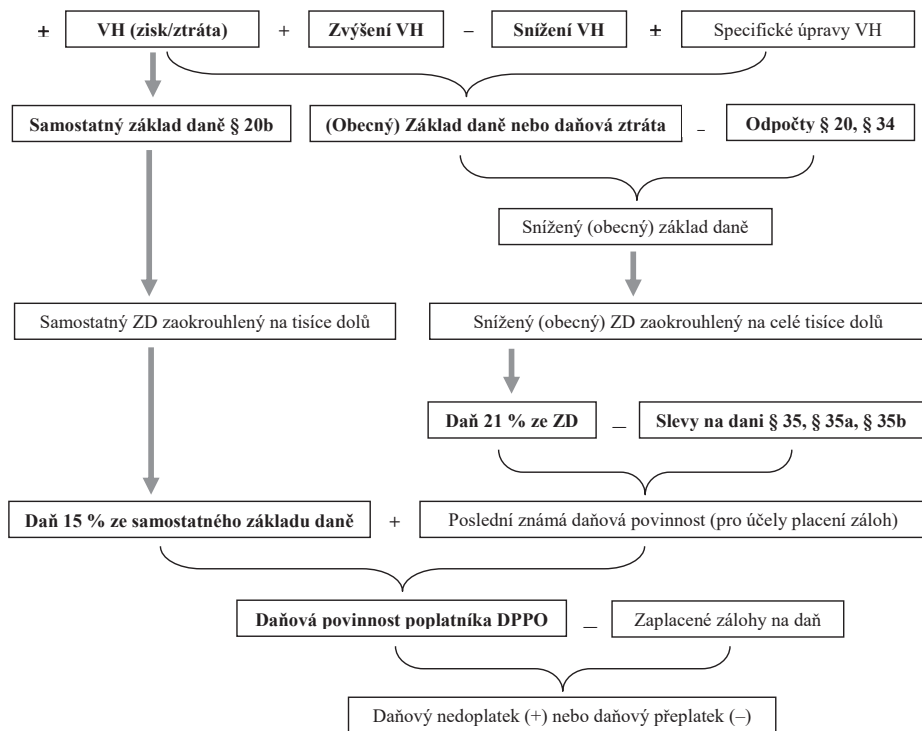
1. účetní odpisy (oprávky) za rok 2025 byly 500 000 Kč, daňové odpisy ale činily pouze 400 000 Kč,
 - účetní náklad je o 100 000 Kč vyšší než daňový, proto je nutno o tento nedaňový rozdíl zvýšit VH,
2. přijaté dividendy od tuzemské dceřiné společnosti byly zaúčtovány na účet 665 ve výši 200 000 Kč,
 - protože jde o příjem osvobozený od DPPO, bude pro daňové účely o 200 000 Kč snížen účetní VH,
 - VH naopak zvýší nedaňový paušál 5 % těchto příjmů, tj. 10 000 Kč, jak velí § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP,
3. na účet 544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení bylo zaúčtováno 90 000 Kč, z čehož byla uhrazena třetina,
 - smluvní sankce jsou daňově účinné až při úhradě, o neuhrazených (nedaňových) 60 000 Kč se zvýší VH,
4. na účet 644 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení se zaúčtovalo 50 000 Kč, inkasováno bylo jen 10 000 Kč,
 - výnosové smluvní sankce se zdaní až při inkasu, o neinkasovaných (nedaňových) 40 000 Kč se sníží VH,
5. nad rámec zákona o rezervách byly vytvořeny „ostatní“ opravné položky k pohledávkám ve výši 20 000 Kč,
 - tento účetní náklad není daňově účinný, tudíž je pro účely daně z příjmů o 20 000 Kč nutno zvýšit VH,
6. z důvodu výprodeje problémových zásob byly rozpuštěny jejich „ostatní“ opravné položky za 80 000 Kč,
 - toto snížení účetního nákladu není daňově relevantní, s.r.o. si proto o těchto 80 000 Kč sníží účetní VH.

Jak tedy nakonec dopadl daňový výsledek firmy: **100 000 (výchozí účetní zisk) + 100 000 (1) – 200 000 (2a) + 10 000 (2b) + 60 000 (3) – 40 000 (4) + 20 000 (5) – 80 000 (6) = – 30 000 Kč (daňová ztráta).**

Poté co úpravami účetního VH dospěje poplatník k základu daně, může jej snížit o několik tzv. odpočtů (§ 20 a § 34 ZDP), a až teprve ze sníženého základu daně zaokrouhleného na celé tisícikoruny dolů se příslušnou sazbou – aktuálně 21 % – vypočte DPPO, kterou lze případně ještě snížit o slevy na dani dle § 35 až § 35b ZDP.

Schéma naznačuje, **jak se z účetního VH dospěje k DPPO**. Kromě toho ale existují – pro zjednodušení daňových starostí poplatníků – případy samostatného zdanění některých druhů příjmů automaticky plátcí těchto příjmů, z nichž nejznámější je tzv. srážková daň, která se uplatní např. u podílů na zisku (nejsou-li osvobozeny).

Shrnutí procesu od účetní závěrky k DPPO



Pokud obchodní korporaci po daňových úpravách VH vyjde (obecný) základ daně záporný – hovoříme o **daňové ztrátě**, a výpočet DPPO končí. Ovšem i u těchto poplatníků přeci jen natrefíme na několik výjimek:

- **Příjmy podléhající samostatnému zdanění tzv. srážkovou daní podle § 36 ZDP** (např. podíly na zisku z tuzemských minoritních účastí, vypořádací podíly a podíly na likvidačním zůstatku) – které lze případně snížit nejvýše na nulu – se spolu

s výdaji vyjímají z obecného zdanění, a tedy neovlivní ani daňovou ztrátu.

- **Příjmy podléhající oddělenému zdanění v rámci samostatného základu daně podle § 20b ZDP** (podíly na zisku, vypořádací podíly a podíly na likvidačním zůstatku **plynoucí ze zahraničí**) – které lze případně snížit nejvýše na nulu – se spolu s výdaji vyjímají z obecného zdanění, a tedy neovlivní ani daňovou ztrátu.

Ať už vykáže právnická osoba za zdaňovací

období – případně za samostatně zdaňované jiné období dle § 38ma ZDP a daňového řádu (např. u přeměn a změn vymezení účetního období) – základ daně kladný, nulový nebo daňovou ztrátu, **vždy musí podat daňové přiznání k DPPO**, kde doslova „přizná“, jak

se ji daňově vedlo a k tomu uvede ještě celou řadu souvisejících podrobností... Výjimka se týká veřejně prospěšných (neziskových) poplatníků, jimiž se zde ale nezabýváme, a také v.o.s., za které jej fakticky podávají (a zisky zdaňují) společníci.

1.

2. Příprava účetní závěrky

2.1 Inventarizace

Největším nepřítelem novopečených účetních je každodenní realita, která je často na hony vzdálená teoretické idyle, v níž se naopak zpravidla nese výuka účetních znalostí. Tolik zmatků, nepřesností, neúplných údajů nebo naopak zhoľa nadbytečných dat, to se na škole věru nezažije, to zažijeme – ač neradi – teprve v praxi. S čímž souvisí řada chyb, nejistot a pomalost jejich práce. Ostržení účetní sice v tom už „umějí chodit“, ale ani oni si nemohou být jisti tím, zda jejich účetní data přesně odpovídají skutečné majetkové a závazkové situaci.

A právě pro to, **aby se neúčtovalo jen o číslech, ale o skutečných hospodářských údajích**, slouží inventarizace. Jde nepochybně o **nejdůležitější součást přípravných prací účetní závěrky**. Jejím úkolem je zjištění skutečného stavu majetku a závazků účetní jednotky, a proúčtování rozdílů oproti stávajícímu účetnímu stavu tak, aby konečná účetní data odpovídala realitě. Líní účetní by jistě raději upravili naopak skutečný stav na úroveň účetních záznamů nebo rozdílů „neviděli“, aby nemuseli na svých účetních datech nic měnit...

V praxi se občas zaměňují věcně i slovně blízké pojmy: inventarizace a inventura. Zatímco **inventurou se obecně rozumí zjištění skutečného stavu majetku a závazků k určitému dni** (např. přepočítání zásob na skladě 20. 12. 2025), zahrnuje inventarizace daleko širší soubor prací, jejichž nedílnou a stěžejní součástí je právě inventura. Inventarizace nejen

hledá a zaúčtovává skutečné stavy zjištěné inventurou, ale slouží pro celou řadu návazných účetních rozhodnutí. Zejména ohledně tvorby opravných položek, rezerv a odpisů. Inventarizace přirozeně nemůže být nikdy věrohodnější a průkaznější než samotná inventura. Nedůsledná, povrchní a formálně provedená inventura tak bude mít samozřejmě za následek, že také celá inventarizace nemůže být ničím lepším, nežli přesným vyjádřením nepřesných (nebo vyloženě nesprávných) čísel, a účetnictví tak nebude průkazné.

Skutečné stavu majetku a závazků se k určitému dni podle povahy inventované položky zjišťují:

- **fyzickou inventurou** u majetku, u kterého lze vizuálně zjistit jeho existenci, nebo
- **dokladovou inventurou** u závazků a majetku, u kterého nelze vizuálně zjistit jeho existenci, a to včetně jiných aktiv, jiných pasiv a skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů.

Příklad 4 **Účetní versus skutečný stav**

Obchodní společnost se zabývá maloobchodním prodejem jablek. Na podkladě přijaté faktury, resp. dodacího listu bylo zaúčtováno přijetí 100 kg jablek do prázdného skladu. Tato zásoba byla poté přemístěna do regálů v prodejně. Podle údajů z pokladny bylo prodáno 90 kg jablek, takže v prodejně by mělo být ještě 10 kg. Všechny tyto údaje řádně proběhly účetnictvím a odpovídající relevantní účetní doklady splňovaly standardní podmínky tzv. průkaznosti

účetních záznamů. Proto nákupčího firmy udivil požadavek vedoucího provozovny (dotyčné maloobchodní prodejny) na nákup další várky jablek s tím, že na prodejně už nemá ani kus. Nesoulad mezi účetním stavem – 10 kg jablek na prodejně – a skutečným stavem – žádná jablka – mohl vzniknout z celé řady důvodů, které by se daly jednotlivě přesně odhalit pouze precizní a náročnou detektivní prací, která by pochopitelně byla značně neadekvátní významu tohoto zpřesnění. O jaké důvody se mohlo jednat:

- Dodavatelská firma nedodala celých 100 kg jablek ale méně, přičemž skladník námi sledované firmy tuto skutečnost neověřoval nebo jen ledabyle, příp. byl dodavatelem nějak „motivován“.
- Skladník a zaměstnanci maloobchodní prodejny si na úkor firmy ozdravili svačinky pár jablky.
- Některým zákazníkům prodejny bylo líto peněz za jablička a podařilo se jim několik jich ukrást.
- Pokladní při prodeji omylem zadala do pokladny místo jablek pomeranče (mají podobný kód).
- Účetní omylem nesprávně zaúčtovala úbytek jablek prodejem jako úbytek pomerančů, nebo se spletla při zadávání čísla a např. místo správného čísla 5,3 zadala 15,3 apod.
- Váha, na níž si zákazníci odvažují kupované množství ovoce a zeleniny neměří správně, anebo po tomto vážení nenápadně přidávají do sáčku další jablka, za která tudíž nebudou platit.
- Personál provozovny vyřadil (zlikvidoval) několik jablek z důvodu jejich zahánění, otlučení nebo jiného poškození, aniž by o tom informoval pracovníka odpovídajícího za účtování.

Účetní předpisy rozlišují dva druhy možných inventarizací:

- **Periodická inventarizace:**
 - Provádí se k okamžiku (datu) sestavení řádné či mimořádné ÚZ (nejčastěji ke konci účetního období).

– Účetní jednotky ale mohou stanovit jiný tzv. rozhodný den, k němuž zjišťují skutečné stavy. Inventuru **je možno zahájit nejdříve 4 měsíce před rozvahovým dnem a ukončit nejpozději 2 měsíce po něm**. Takto zjištěné stavy se dokladovou inventurou opraví o přírůstky a úbytky do/ od data účetní závěrky.

- Průběžná inventarizace:
 - Tuto je možno provádět kdykoli v průběhu účetního období, a to i opakovaně, vždy alespoň jedenkrát.
 - Lze ji provádět pouze u:
 - zásob účtovaných podle druhů nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob, a
 - dlouhodobého hmotného movitého majetku, jenž vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží (typickým příkladem – nákladní vagony).



Příklad 5

Když fyzická inventura nestačí

Pan Řezník má masný krámk a vede účetnictví. Protože hodlal vánoční svátky roku 2025 strávit v klidu s rodinou na horách, provedl fyzickou inventuru skladovaných zásob masných výrobků již 22. 12. 2025. Zjistil, že má skladem 10 kg hovězího masa, 20 kg masa vepřového a 30 kg salámů. Prodejna však byla otevřena a provozována zaměstnanci i pak v dalších pracovních dnech roku. Když se pan Řezník 10. 1. 2026 vrátil do krámk, zjistil z dodacích listů, že v době od 23. 12. do 31. 12. mu bylo dodáno dalších 5 kg hovězího masa a 10 kg salámů. Podle prodejních výkazů pak zjistil, že v témž období bylo prodáno rovných 10 kg z každého druhu.

Výsledkem, resp. souhrnem obou inventur tak budou zjištěné skutečné stavy zásob ke dni 31. 12. 2025:

- Hovězí maso = 10 kg (stav zjištěný fyzickou inventurou) + 5 kg (zvýšení stavu podle do-

kladové inventury) – 10 kg (snížení stavu podle dokladové inventury) = 5 kg (konečný zjištěný stav).

- *Vepřové maso = 20 kg (stav zjištěný fyzickou inventurou) – 10 kg (snížení stavu podle dokladové inventury) = 10 kg (konečný zjištěný stav).*
- *Salámy = 30 kg (stav zjištěný fyzickou inventurou) + 10 kg (zvýšení stavu podle dokladové inventury) – 10 kg (snížení stavu podle dokladové inventury) = 30 kg (konečný zjištěný stav).*

Výstupem provedené inventury majetku a závazků jsou **inventurní soupisy**, které musejí obsahovat pochopitelně zejména zjištěné skutečné stavy inventovaných položek a způsob jejich zjišťování (počítáním, měřením, vážením apod.), ocenění daného majetku a závazků a další náležitosti stanovené v § 30 odst. 7 ZÚ.

Z inventurních soupisů se zjistí inventarizační rozdíly mezi skutečným stavem a aktuálním stavem v účetnictví, které nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem o účetnictví, přitom je-li:

- a) skutečný stav nižší než účetní, je rozdíl **mankem**, u peněžní hotovost a cenin jde o tzv. schodek,
- b) skutečný stav vyšší než účetní, pak se rozdíl označuje jako **přebytek**.

Inventarizační rozdíly je poté nutno **vyúčtovat do kontrolovaného účetního období**, a to obecně takto:

- **manka se účtují do provozních nákladů** (549 – Manka a škody z provozní činnosti),
- **přebytky do provozních výnosů** (účet 648 – Ostatní provozní výnosy).

Z těchto obecných zásad ale **existuje několik výjimek**:

- manko odpisovaného DNM, DHM – MD 549 / D 07x, resp. 08x (a majetek se vyřadí 07x, 08x/01x, 02x),
- přebytek odpisovaného DNM, DHM – na vrub 01x, resp. 02x a ve prospěch 07x, resp. 08x (jako odepsaný),

- manko neodpisovaného DHM – na vrub 549 a ve prospěch 03x,
- přebytek neodpisovaného DHM – na vrub 03x a ve prospěch účtu 413 – Ostatní kapitálové fondy,
- manko cenných papírů – přeúčtovat do oddělené analytické evidence a zahájit umořovací řízení,
- přebytek zásob vlastní výroby včetně zvířat – se účtují přes změny stavu vnitropodnikových zásob,
- úbytky zásob v rámci vnitropodnikových norem – nejde o manko, patří na vrub 50 – Spotřebované nákupy,
- manka a škody na finančním majetku (např. u pokladní hotovosti) – patří na samostatný účet 569,
- přebytek na finančním majetku (např. cenin) – ve prospěch účtu 668 – Ostatní finanční výnosy,
- pouze škody vzniklé z příčin pro firmu zcela mimořádných – na účet 547 – Mimořádné provozní náklady.

Obecným pravidlem vypořádávání inventarizačních rozdílů je **zákaz kompenzace dílčích přebytků a manků**, obě kategorie je nutno proúčtovat nezávisle na sobě, a ne je vzájemně započíst, k čemuž mnohdy zejména u podobného zboží nabádá selský rozum.

Povolenou výjimkou ze zákazu vzájemného zúčtování dle § 58 VÚ je:

■ **zúčtování rozdílů zjištěných při inventarizaci, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob, např. v důsledku různých rozměrů spojovacího materiálu nebo podobného balení zásob.**

Příklad 6

Neúmyslná záměna není inventarizačním rozdílem

Při inventuře skladu bylo zjištěno, že oproti účetnímu stavu chybí 10 smrkových prken (v ceně á 300 Kč), a naopak rozměrově i vzhle-

1.

dově obdobných borovicových prken bylo více o 8 kusů (v ceně á 400 Kč). Je nasnadě, že ohledně 8 kusů prken došlo k neúmyslné záměně smrkových a borovicových, což bude zúčtováno:

- *na 8 kusů chybějících smrkových prken bude vystavena výdejka 8 × 300 Kč, MD 501/D 112.1,*
- *na 8 kusů přebývajících borovicových prken bude vystavena příjemka 8 × 400 Kč, MD 112.2/D 501.*

Inventarizačním rozdílem – mankem – tak zůstanou pouze nadto ještě chybějící dvě smrková prkna.

Dominantním specifíkem inventarizace zásob jsou tzv. **přirozené úbytky zásob**. Mankem totiž nejsou technologické a technické ztráty vznikající například rozprachem, vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu – jde o tzv. ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. S těmito úbytky se zpravidla počítá ve spotřebních normách materiálu i v prodejních cenách, takže jsou prakticky pokryty výnosy (příjmy) v rámci cenových kalkulací. Před vyčíslením konečného manka na zásobách je proto vždy třeba vzít v úvahu i tyto **normy přirozených úbytků – pokud je účetní jednotka vyhlásila** – a nejdříve o ně snížit zjištěný rozdíl mezi nižším skutečným a vyšším účetním stavem. Teprve pak lze výslednou částku (i množství) hodnotit a posuzovat jako manko na zásobách, ať již zaviněné nebo nezaviněné.

2.2 Časové rozlišení

Účetnictví je ovládáno zásadou věčného a časového rozlišování, označovanou jako **akruální princip**. Jde o to, aby náklady byly uplatněny ve stejném účetním období, jako s nimi související výnosy. Princip časového rozlišení přímo souvisí i s dosažením věrného obrazu účetnictví dané účetní jednotky. A protože jde o rozdělení nákladů a výnosů mezi dotčená účetní období, přichází tyto práce na pořad dne hlavně při uzavěrce.

Co to vlastně znamená, že se náklady a výnosy účtují časově rozlišené? Podstatou je, že nákladové a výnosové položky, které časově souvisí s jiným účetním obdobím, se neúčtují v běžném (aktuálním) účetním období přímo na účty nákladů a výnosů, ale nejprve na příslušné účty časového rozlišení. Teprve pak se v odpovídajícím účetním období přeúčtují, resp. doúčtují na odpovídající účty nákladů a výnosů. Výjimkou jsou pouze nákladové druhy, které tvoří tzv. komplexní náklady příštích období, jejichž tvorba se účtuje klasicky přímo na příslušné účty nákladů, ale současně se celkový úhrn těchto komplexních nákladů vyúčtuje ve prospěch speciálního nákladového účtu, čímž budou prvotní náklady „neutralizovány“. Protiúctem bude opět časové rozlišení, z něhož se komplexní náklady promítnou definitivně do nákladů až v odpovídajícím účetním období.

Účty časového rozlišení jsou náplní účtové skupiny 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv, a uplatní se v případech, kdy výnos nebo náklad vzniká v jiném účetním období než příslušný příjem nebo výdaj. Typickým příkladem je nájemné placené předem na dva roky. Příjem (výdaj) sice plyne celý v prvním roce, ale předmětná služba (nájem) bude využívána rovnoměrně po dobu dvou let, čemuž bude odpovídat i rovnoměrný účetní výnos (náklad). Pronajímatel proto do výnosů zaúčtuje jen polovinu přijatého nájemného a druhou půlku ponechá do příštího roku na účtu „Výnosy příštích období“. A zrcadlově obdobně nájemce v prvním roce zahrne do nákladů jen polovinu placeného nájemného a druhou půlku nechá do příštího roku na účtu „Náklady příštích období“.

Dvě speciální tzv. **dohadné položky** vnášejí do pevného řádu časového rozlišování prvek neurčitosti ohledně konkrétní výše časově rozlišovaných částek, které účetní jednotka pouze více či méně přesně odhaduje. Uplatní se například při odhadu ceny doposud nefakturovaných ale prokazatelně již splněných zakázek.

Položka časového rozlišení	Účetní období							
	Běžné (aktuální)				Budoucí (následné)			
	Příjem	Výnos	Výdaj	Náklad	Příjem	Výnos	Výdaj	Náklad
381 – Náklady příštích období			X					X
382 – Komplexní náklady příštích období			X					X
383 – Výdaje příštích období				X			X	
384 – Výnosy příštích období	X					X		
385 – Příjmy příštích období		X			X			
388 – Dohadné účty aktivní		Asi X			X			
389 – Dohadné účty pasivní				Asi X			X	

1.



Příklad 7

Časové rozlišení úroků z úvěru

Firma 1. 10. 2025 čerpala úvěr 1 milion Kč od banky, který je splatný za rok včetně úroků 6 % p.a. Celé úroky (60 000 Kč) sice budou placeny až při vrácení jistiny úvěru bance, ale do nákladů firmy se musejí promítnout rovnoměrně po celou dobu úvěrového závazku. K tomu slouží účet „383 – Výdaje příštích období“.

- Účetní případy roku 2025:
 - Čerpání ročního úvěru na běžný účet u téže banky: 1 000 000 Kč, MD 221 / D 231
 - Časové rozlišení úroků připadajících na rok 2025 (3 / 12 z 60 000 Kč) : 15 000 Kč, MD 562 / D 383
- Účetní případy roku 2026:
 - Zúčtování časového rozlišení splatných úroků připadajících na rok 2025: 15 000 Kč, MD 383 / D 231
 - Předpis úroků připadajících na běžný rok 2026 (9 / 12 z 60 000 Kč) : 45 000 Kč, MD 562 / D 231
 - Splátka celého úvěru z běžného účtu u téže banky: 1 000 000 Kč, MD 231 / D 221
 - Úhrada úroků za celé úvěrové období z účtu u téže banky: 60 000 Kč, MD 231 / D 221

roku. Provize za zprostředkovatelskou činnost v roce 2025 sice budou uhrazena (splatná) až v březnu 2026, ale do výnosů zprostředkovatele se musí promítnout již v roce 2025, s nímž věcně souvisí. K tomuto účelu je určen účet „385 – Příjmy příštích období“.

- Účetní případy roku 2025:
 - Firma v roce 2025 zprostředkovala kontrakty v úhrnné hodnotě tržeb 10 milionů Kč, čemuž odpovídá její nárok na provizi 1 %, kterou zaúčtuje do výnosů roku 2025: 100 000 Kč, MD 385 / D 602
 - Pokud by přesnou výši provize ještě neznala, účtovala by o aktivní dohadné položce: MD 388 / D 602
- Účetní případy roku 2026:
 - Nárok na provizi za rok 2025 na základě březnové faktury (pohledávky) : 100 000 Kč, MD 311 / D 385
 - Pokud byla původně výše provize odhadnuta, vyúčtuje se příslušný rozdíl až do výnosů roku 2026.
 - Úhrada provize za zprostředkování obchodů v roce 2025 zákazníkem: 100 000 Kč, MD 221 / D 311



Příklad 8

Časové rozlišení provize

ABC, s.r.o. zprostředkovává prodej hutního materiálu českého výrobce. Podle smlouvy činí provize 1 % ze zprostředkovaných prodejů a je splatná za celý rok v březnu dalšího

Důsledné časové rozlišování bez výjimky je náročné, proto Český účetní standard pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy (body 6. 4. a 6. 5.) umožňuje, časové rozlišení nepoužívat v případech, jde-li o:

- nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech nebo výnosech bez časo-

vého rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím nesleduje záměrné upravování svého VH,

- **pravidelně se opakující výdaje, popřípadě příjmy**, za předpokladu, že se výrazněji neovlivní věcná a časová souvislost nákladů a výnosů.

Zvolený postup časového rozlišování by měla účetní jednotka upravit ve své vnitřní účetní směrnici. Přičemž s ohledem na zásadu stálosti metod by neměl být zvolený postup měněn, případně jen zcela výjimečně s náležitým odůvodněním a uvedením této skutečnosti do přílohy účetní závěrky. Obdobné zjednodušení administrativy umožňuje také v daních metodický Pokyn GFŘ D-59 k jednotnému postupu při uplatňování ZDP.



Příklad 9

Časové rozlišování versus nerozlišování
XXX, a.s. se zabývá finančním leasingem a v roce 2025 realizovala mj. následující účetní případy:

- Na podkladě smlouvy o třiletém finančním leasingu utřžila 40 % celkového objemu leasingových splátek.
- Je zřejmé, že bez využití časového rozlišení by byly významně zkresleny meziroční účetní výsledky.
- Na zálohách na elektrickou energii odvedla 100 000 Kč, přičemž k zúčtování dojde teprve v dubnu 2026.
- Spotřeba energie je poměrně významnou položkou a měla by být v nákladech časově rozlišována.
- Za půlroční předplatné odborného časopisu od září 2025 do února 2026 zaplatila v září částku 3 000 Kč.
- Tento relativně nevýznamný náklad patrně není zapotřebí časově rozlišovat mezi účetními obdobími.

2.3 Opatrnické položky

K opatrnosti, jako přístupu k životním rozhodnutím, je známá celá řada přísloví. Za všechny

uvedme latinské „Opatrnost prospěje více než pozdější stížnost“, a od něj odvozené české „Opatrnost matka moudrosti“. Podle Slovníku spisovné češtiny „opatrný“ dává pozor na možná nebezpečí, je obezřetný a vše koná s rozvahou a se vším zachází šetrně, dobře a starostlivě. Jde o výstižný popis účetních, resp. toho co zosobňují. Nepřekvapí proto, že **jednou z hlavních účetních zásad je zásada opatrnosti**, kterou najdeme napsanou v § 25 odst. 3 ZÚ:

■ „Účetní jednotky **při oceňování ke konci rozvahového dne** zahrnují jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy, a **berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty**, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, **jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.**“

Je tedy zřejmé, že na tzv. opatrnické položky je potřeba pamatovat zejména při přípravě účetní závěrky. Přičemž hned o kousek dál se z § 26 odst. 3 ZÚ dozvíme, jak tuto účetní zásadu opatrnosti promítnout do praxe:

Ustanovení o oceňování podle § 25 odst. 3 vyjadřují rezervy, opravné položky a odpisy majetku.

■ **Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jisté jejich výše nebo okamžik jejich vzniku.** K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků, částku, která je zapotřebí k vypořádání. Rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv. Rezervami se dále rozumí jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.

■ **Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku;**

■ **odpisy majetku vyjadřují trvalé snížení jeho hodnoty.**“

Ortodoxní auditoři často žehrají na převažující praxi hlavně malých a středních účetních jednotek, které daleko více než účetní zásada opatrnosti **lákají k tvorbě opatrnických položek jejich daňové výhody**. Proto ve firemních účtech najdeme zejména tzv. zákonné (daňově uznatelné) rezervy a opravné položky, stejně jako kvůli zjednodušení administrativy obvykle bývají účetní odpisy ztotožněny s daňovými ve smyslu § 26 až § 32 ZDP.

Další podrobnosti k **tvorbě a použití rezerv** v účetnictví uvádí prováděcí vyhláška v § 57 VÚ (výběr):

- *tvorba se účtuje na vrub nákladů,*
- *jejich použití, snížení nebo zrušení pro nepotřebnost ve prospěch nákladů,*

Zůstatky rezerv se převádějí do následujícího účetního období, a nesmějí mít aktivní zůstatek.

Rezervy představují **cizí zdroj**, jako bankovní úvěry. „Cizost“ vyjadřuje skutečnost, že s odpovídající částkou firma nemůže počítat pro své účely, neboť je předurčena pro financování očekávaných budoucích rizik a výloh, obvykle tedy pro platby jiným subjektům. Jejich využití souvisí s účetní i ekonomickou snahou o **rovnoměrnější rozproštění očekávaného vyššího budoucího jednorázového nákladu (výdaje) v čase**. Což přispívá k objektivnějšímu meziročnímu srovnání hospodaření firmy, které tak neovlivní nestandardní náklad.

1.

Příklad 10

Přínos tvorby rezervy na opravu

Firma podle doporučení výrobce plánuje za pět let rozsáhlou opravu výrobní linky v řádu jednoho milionu korun. V souvislosti s opravou se očekává snížení výnosů kvůli odstávce linky. Poznané riziko velkých výloh a snížených tržeb se podnik zvažuje ošetřit tvorbou rezervy na opravu linky. Rezerva bude tvořena rovnoměrně po 4 roky a pátým rokem dojde k plánované opravě, a to např. za poněkud vyšší cenu 1,100 000 Kč.

Rok	Varianta bez rezervy na opravu			Varianta s rezervou na opravu		
	Rezerva	Oprava	Vliv na účetní náklady	Rezerva	Oprava	Vliv na účetní náklady
1	–	–	0	+ 250 000	–	+ 250 000
2	–	–	0	+ 250 000	–	+ 250 000
3	–	–	0	+ 250 000	–	+ 250 000
4	–	–	0	+ 250 000	–	+ 250 000
5	–	1 100 000	+ 1 100 000	-1 000 000	1 100 000	+ 100 000
Celkem	0	1 100 000	+ 1 100 000	0	1 100 000	+ 1 100 000

Je zřejmé, že zapojení rezervy znamenalo rozložení celkových nákladů na opravu linky do více let.

Upřesnění k **opravným položkám („OP“)** najdeme v § 55 VÚ: vytvářejí se **pouze k účtům majetku v případech snížení jeho účetního ocenění prokázaném inventarizací**. A to jen, když toto nižší ocenění není trvalého charakteru nebo není vyjádřeno jiným způsobem, například reálnou hodnotou. Tak jako u rezerv se **tvorba OP účtuje na vrub nákladů** a snížení (zrušení) ve prospěch nákladů, a také nesmí mít aktivní zůstatek, ani je nelze tvořit na zvý-

šení hodnoty majetku (na rozdíl od zmíněného přecenění aktuální reálnou hodnotou).

Podstatné jsou dva aspekty snížení hodnoty majetku formou **OP – jde o přechodné (dočasné) opatření** (což je odlišuje od odpisů, které jsou naopak trvalé) a **představuje pouze nepřímou změnu ocenění**, takže původní účetní hodnota majetku se nemění; OP se sleduje na samostatném účtu (což mají s odpisy společné).