

# DIS 01 /2020

## Obsah:

**Metodická pomůcka k sestavení roční účetní závěrky za rok 2019**

Vážení přátelé,  
na vaše dotazy odpovídáme telefonicky každý pracovní den, kromě pátku, od 8 do 12 hodin. Pokud se vám např. nepodaří telefonické spojení, můžete své dotazy zasílat poštou, e-mailem nebo faxem, a to nepřetržitě 24 hodin denně.

---

Praha 05. 01. 2020

**METODICKÁ POMŮCKA K SESTAVENÍ ROČNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY ZA  
ROK 2019****1. Úvod**

Tato pomůcka slouží k sestavení roční účetní závěrky podnikatelských subjektů, jejichž účetním obdobím je kalendářní rok. Přiměřeně ji mohou použít i účetní jednotky, jejichž účetním obdobím je hospodářský rok.

**2. Legislativní rámec**

V této kapitole jsme vám připravili přehled právních předpisů, které zásadním způsobem ovlivňují zpracování účetní závěrky a sestavení daňového přiznání za rok 2019. Všechny předpisy jsou v plném aktualizovaném znění zdarma k dispozici např. na internetové adrese **www.zakonyprolidi.cz**

- A.** Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“).
- B.** Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli (dále jen „Vyhláška“).
- C.** České účetní standardy pro podnikatele (dále jen „Standardy“).
- D.** Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).
- E.** Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZoR“).

**3. Přípravné práce**

Uzávěrka účetních knih dovršuje proces zpracování účetních informací v účetních knihách, obsahuje shrnutí dosavadních běžných informací do informací souhrnných. Tyto souhrnné informace, jimiž se běžné účetnictví uzavírá, také již dosti podrobně charakterizují finanční a hospodářskou situaci účetní jednotky jako celku.

Účetní uzávěrka je proces, při kterém se musí provést celá řada účetních procedur, aby se zajistilo úplné zachycení předmětu účetnictví a zaúčtování všech účetních případů do účetního období, s nímž věcně a časově souvisí, na základě ověření věcné správnosti účetnictví provedeného pomocí inventarizace veškerého majetku a závazků účetní jednotky.

Podle účetních předpisů musí každá účetní jednotka vymezit tyto vnitřní předpisy:

- systém zpracování účetnictví, včetně:
  - seznamu účetních knih,
  - seznamu číselných řad jednotlivých dokladů,
  - seznamu symbolů a zkratk používaných v účetnictví,
  - účtového rozvrhu,
  - stanovení metody vedení účetnictví ve stálé provozovně zřízené na území cizího státu,
  - směrnic pro vnitropodnikové účetnictví, popř. pro účtování na podrozvahových účtech,
- oběh účetních dokladů,
- podpisové vzory osob:
  - oprávněných jednat jménem účetní jednotky,
  - oprávněných disponovat s bankovními účty,
  - odpovědných za účetní případy,
  - odpovědných za náležitosti účetních a daňových dokladů,
  - odpovědných za vydání vnitropodnikových směrnic,
  - odpovědných za zaúčtování účetních případů,
- směrnici pro provádění inventarizací,

- směrnici pro účtování a evidenci dlouhodobého majetku, včetně:
  - způsobů oceňování,
  - odpisového plánu,
- směrnici pro účtování a evidenci zásob, včetně:
  - způsobů oceňování,
  - způsobu rozpouštění nákladů spojených s pořízením zásob (dopravné, clo, atd.),
  - norem přirozených úbytků zásob,
  - vymezení podmínek pro zaúčtování materiálu přímo do spotřeby,
- směrnici pro oceňování majetku a závazků,
- způsob používání kursů (při přepočtu cizích měn),
- postup při časovém rozlišení nákladů a výnosů,
- zásady pro tvorbu a používání opravných položek,
- zásady pro použití dohadných položek,
- zásady pro tvorbu a čerpání rezerv,
- vymezení podmínek pro úschovu účetních záznamů,
- harmonogram účetní uzávěrky a účetní závěrky.

Přitom platí zásada, že účetní jednotka vymezuje pouze ty z uvedených oblastí, které mají v účetní jednotce věcné využití.

Pokud účetní jednotka nemá některé z uvedených oblastí ještě vymezeny vnitřními předpisy a přitom se jí daná problematika věcně týká, doporučujeme tyto předpisy urychleně doplnit, neboť nevymezení účetních podmínek může vést k zneužití účetnictví, ke zkreslení výsledku hospodaření a následně i k případným postihům ze strany kontrolních orgánů nebo k vyjádření výhrady ze strany auditora.

Vzhledem k tomu, že v roční účetní závěrce musí být zachyceny všechny účetní případy běžného účetního období a navíc stav majetku a závazků vykázaný v účetnictví musí odpovídat skutečnosti, je nezbytné provést pečlivou organizační přípravu a přijmout taková opatření, aby účetní obdrželi průkazné podklady pro zúčtování všech účetních operací.

Jde zejména o tyto podklady:

- a) z provedených inventarizací
  - vyčíslení inventarizačních rozdílů (včetně případného vymáhání náhrady za zjištěná manka příp. škody),
  - vyčíslení stavu zásob nepotřebných, nepoužitelných, neprodejných,
  - zjištění, zda prodejní (tržní) cena není menší než cena skladová (přechodné snížení ceny - tvorba účetních opravných položek),
  - vyčíslení pohledávek, které jsou uplatněny v insolvenčním řízení a potvrzené soudem (tvorba zákonné opravné položky podle § 8 ZoR),
  - inventurní soupisy pohledávek k 31. 12. 2019 se splatností po 31. 12. 1994 (tvorba zákonné opravné položky podle § 8a resp. 8c ZoR),
  - vyčíslení sumy pohledávek, u kterých lze očekávat problémy s úhradou (tvorba účetních opravných položek),
  - vyčíslení odložené daňové povinnosti,
- b) podle stavu hmotného majetku (který má dobu odpisování pět a více let) předložit návrhy k plánování oprav na příští období s rozpisem předpokládaných nákladových položek (možnost vytvořit zákonnou rezervu podle § 7 ZoR),
- c) prověřit, zda bude do zahájení účetní závěrky vyúčtována spotřeba elektřiny, plynu, nájemného, provedených služeb, zúčtování páry, zúčtování CCS karet, vyúčtování obědů, úroků, telefonních poplatků apod. a pokud vyúčtování nebude do data uzavírání účtů k dispozici v účetní jednotce, je nutno předložit účtárně propočty předpokládaných nákladů, aby mohly být vytvořeny dohadné položky,
- d) pro zaúčtování dohadných položek, opravných položek a rezerv musí účetní obdržet jasné (písemné) podklady od odpovědných pracovníků formou prohlášení, z kterého

vyplývá, že na základě níže uvedených skutečností žádá odpovědný pracovník o zaúčtování dané účetní operace. Prohlášení musí být podepsáno odpovědnou osobou a prokazatelně předáno účetní (nebo ekonomovi apod.) v termínu stanoveném v harmonogramu účetní uzávěrky, tzn. v takovém termínu, aby bylo možno požadované účetní operace zaúčtovat do příslušného účetního období, tj. do termínu pro uzavření účtů,

- e) součástí uzávěrkových prací je prohlášení všech odpovědných pracovníků, že jsou všechny zásoby přijaté k 31. 12. zaúčtovány (přijaty do zásob), že jsou vyúčtovány a odepsány všechny zásoby vydané a prodané do 31. 12. daného roku, že přijaté zásoby byly odsouhlaseny s objednávkami či smlouvami a týkají se účetní jednotky, že jsou vyúčtovány všechny služby či práce provedené k 31. 12. pro jiné organizace (tato prohlášení je nutno provádět diferencovaně podle charakteru vnitřních organizačních jednotek),
- f) přehodnotit u položek nákladů a výnosů správnost zaúčtování z hlediska výkazu zisku a ztráty, tzn. dle členění na položky:
- provozní,
  - finanční,
- g) před roční účetní uzávěrkou je v účtárně nutno:
- převzít všechny podklady pro zúčtování dohadných položek,
  - převzít všechny podklady pro zúčtování opravných položek,
  - správně zaúčtovat účetní operace týkající se kurzových rozdílů,
  - správně zaúčtovat případy časového rozlišení,
  - správně zaúčtovat účetní odpisy,
  - provést výpočet daňových odpisů (neúčtuje se o nich!),
  - prověřit oddělení nákladů daňově uznávaných od nákladů daňově neuznávaných,
  - u příjmů zaúčtovaných do běžného roku prověřit, zda se nejedná o příjmy osvobozené od daně,
  - provést zúčtování tvorby rezerv (daňově uznávaných a rezerv účetních),
  - převzít všechny podklady pro zúčtování opravných položek k pohledávkám,
- h) ve vedení účetní jednotky je nutno projednat:
- případné uplatnění paušálního výdaje na dopravu silničním motorovým vozidlem (§ 24 odst. 2 písm. z/ ZDP),
  - případné uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje a odpočtu na podporu odborného vzdělávání (viz § 34 a násl. ZDP); tyto položky krátí pouze základ daně v daňovém přiznání a v účetnictví se o nich neúčtuje,
  - vhodnost požádání daňového poradce o zpracování daňového přiznání, z hlediska možnosti posunutí termínu odevzdání daňového přiznání a zaplacení daně do 30. 6.; tuto výhodu mají i ty účetní jednotky, které musí mít (podle ZoÚ) účetní závěrku ověřenu auditorem,
  - jednoznačně vymezit a prokazatelně zaznamenat ukazatele pro roční odměny (popř. prémie), pokud je ukazatelem zisk, je nutno přesně specifikovat o jaký zisk jde (např. účetní bez daně z příjmů, účetní včetně daně z příjmů, účetní bez vlivu odměn /prémii/, zisk daňový apod.); podle druhu zisku potom musí být stanoven postup pro zaúčtování výplaty odměn (prémii),
- i) provést kontrolu průkaznosti účetních dokladů. V rámci přípravy na účetní závěrku je užitečné ověřit, zda jsou jednotlivé účetní případy zúčtovány průkazně (tj. prokázání předání či převzetí dodávky, převzetí či vydání finančního obnosu z pokladny, prokázání ověření věcné správnosti účetní operace, prověření úplnosti účetních dokladů apod.). Postihy za podobné nedostatky mohou být velice nepříjemné.

#### 4. Speciální účetní operace při roční účetní uzávěrce

##### a) Dohadné položky

Na účet 388 se ke konci rozvahového dne účtují dohadné položky aktivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklé pohledávky, přičemž výnos z těchto položek přísluší do daného účetního období, resp. je prokazatelně protipoložkou k vyúčtovaným nákladům. Jde např. o pohledávku za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí v případech, kdy nebyla ještě poskytnuta pojistná náhrada a pojišťovna nepotvrdila ke konci rozvahového dne konečnou výši náhrady. Patří sem i výnosové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za běžné účetní období, resp. toto bankovní vyúčtování bylo chybné, jakož i odhad poplatků z licencí nebo jiných majetkových práv, pokud není ještě známa výše poplatků. Výše uvedené případy se vyúčtují se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 64 - Jiné provozní výnosy nebo 66 - Finanční výnosy.

Na účet 389 se ke konci rozvahového dne účtují dohadné položky pasivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh, např. nevyfakturované dodávky. Účtují se sem i nákladové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za dané účetní období, resp. toto bankovní vyúčtování je chybné, a závazek k úhradě z odpovědnosti za způsobenou škodu v případech, kdy není možno ke konci rozvahového dne stanovit konečnou výši závazku, a to se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtových skupin 56 - Finanční náklady (v případě finančního majetku) a příslušného účtu účtové skupiny 54 - Jiné provozní náklady (v případě provozního majetku), popřípadě na vrub příslušného účtu majetku, respektive nákladů v případě nevyfakturovaných dodávek. Účtuje se zde i poměrná část silniční daně při účtování v hospodářském roce.

Do konce roku 2006 bylo nutno tvořit i pasivní dohadnou položku na náhradu za nevybranou dovolenou. Jednalo se však pouze o tu část náhrady, která měla být proplacena v následujícím roce. Např. v účetní závěrce za rok 2006 se jednalo pouze o tu dovolenou, na kterou zaměstnancům vznikl nárok v roce 2005 a do konce roku 2006 jim ji zaměstnavatel neumožnil vyčerpat z důvodů uvedených v § 109 odst. 2 resp. § 110b odst. 2 starého zákoníku práce (zákon č. 65/1965 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Na jinou část nevybrané dovolené nebylo možno dohadnou položku tvořit. Po nabytí účinnosti nového zákoníku práce (zákon č. 262/2006 Sb.), tj. od 1. 1. 2007, se při tvorbě pasivní dohadné položky na nevybranou dovolenou postupuje obdobně s tím, že podmínky, za kterých je zaměstnavatel povinen zaměstnanci nevybranou dovolenou proplatit jsou oproti původní úpravě značně omezeny, jak vyplývá z ustanovení § 218 a § 222 nového zákoníku práce. Podle § 222 odst. 2 zákoníku práce přísluší zaměstnanci náhrada mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou pouze v případě skončení pracovního poměru.

Podkladem pro zúčtování dohadné položky musí být sdělení příslušného odpovědného pracovníka, které bude obsahovat účel a výši částky požadované k zúčtování jako dohadnou položku. Při stanovení výše částky k zúčtování na dohadné položky je nutno dodržet zásadu opatrnosti, tzn. že aktiva a výnosy se nesmějí nadhodnocovat a pasiva a náklady se nesmějí podhodnocovat. Vychází se přitom z dostupných skutečností, jako je např. smlouva, dohoda, cena obvyklá na trhu, cena předešlé dodávky apod.

U dohadných položek známe charakter položky (např. nevyfakturovaná dodávka zásob přijatých na sklad do konce roku, nevyfakturovaná služba apod.), ale nevíme, kdy obdržíme účetní doklad a neznáme přesnou částku.

Zúčtované dohadné položky jsou daňově uznávanými náklady resp. výnosy.

##### **Příklady účtování aktivních dohadných položek:**

	MD	Dal
Vyúčtování odhadu nároku vůči pojišťovně v případě, že pojišťovna ke dni uzavírání účetních knih nepotvrdila konečnou výši náhrady za pojistnou událost	388	648
Vyúčtování odhadu výnosových úroků	388	662

<b>Příklady účtování pasivních dohadných položek:</b>	MD	Dal
Vyúčtování odhadu nákladových úroků při uzavírání účetních knih	562	389
Nevyfakturované dodávky dlouhodobého majetku	04x	389
Nevyfakturované dodávky zásob	1xx	389
Nevyfakturované dodávky služeb	5xx	389

Po obdržení řádného dokladu je v následujícím účetním období provedeno zúčtování přesné částky proti účtu 388 nebo 389 a rozdíl mezi odhadem a skutečností se promítne do nákladů nebo výnosů.

V účetní závěrce se dohadné položky vykazují v rozvaze jako dlouhodobé či krátkodobé pohledávky (dohadné položky aktivní) nebo jako dlouhodobé či krátkodobé závazky (dohadné položky pasivní).

### **b) Opravné položky**

Cílem zúčtování opravných položek je přecenění majetku v roční účetní závěrce na reálnou hodnotu (jen přechodně pro potřebu roční účetní závěrky a pouze směrem dolů!). Opravné položky umožňují uplatnění zásady opatrnosti v případě, že historické ceny nadhodnocují majetek účetní jednotky. V případě, že při inventarizaci, která předchází sestavení roční účetní závěrky, je zjištěn přechodný pokles hodnoty majetku, provede se oprava hodnoty majetku formou vytvoření opravné položky. Snížení hodnoty majetku se účtuje do nákladů (na stranu MD účtů 559 a 579) dle povahy nákladů. Z hlediska daně z příjmů jsou takto vytvořené náklady daňově neuznávané a je nutno je přičíst k daňovému základu.

O opravných položkách se účtuje pouze v případě přechodného snížení hodnoty majetku. Při trvalém snížení hodnoty vlivem znehodnocení majetku v důsledku škod je nutno účtovat na účet 549-Manka a škody (resp. na účet 569).

Opravné položky se sníží, popř. zruší vyúčtováním ve prospěch nákladů, pokud inventarizace v následujícím období neprokáže opodstatněnost jejich výše. Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek. Pokud se na určitý titul snížení hodnoty majetku vytváří rezerva, nelze současně tvořit opravné položky.

Tvořit opravné položky na zvýšení hodnoty majetku je zakázáno.

V případě, že se při inventarizaci závazků zjistí, že jejich částka je vyšší než jejich výše v účetnictví, nevytvářejí se opravné položky, ale zvýšení se zaúčtuje přímo na účtu závazků se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu nákladů.

Při účtování opravných položek je nutno rozlišit tyto fáze:

- 1. tvorba** – účtuje se při uzávěrkových pracích (na vrub nákladů),
- 2. čerpání** – účtuje se, dojde-li k trvalému snížení hodnoty majetku (ve prospěch nákladů), např. z důvodu škod s následným proúčtováním důvodu,
- 3. rozpouštění** – účtuje se, pokud pominou důvody pro evidenci snížení hodnoty (ve prospěch nákladů).

<b>Postup účtování:</b>	MD	Dal
1. Tvorba OP	559, 579	091-096, 19x, 29x, 391
2. Čerpání OP	091-096, 19x, 29x, 391	559, 579
2a. důvod trvalého snížení hodnoty např. škoda	549	0xx, 1xx
3. Rozpouštění OP	091-096, 19x, 29x, 391	559, 579

Vedle opravných položek daňově neuznávaných je možno tvořit i tzv. zákonné opravné položky podle ZoR (daňově uznávané).

### c) Opravné položky k pohledávkám

Daňově účinné (zákonné) opravné položky nelze tvořit k pohledávkám vzniklým z titulu

- cenných papírů a ostatních investičních instrumentů,
- úvěrů, půjček, ručení, záloh,
- plnění ve prospěch vlastního kapitálu,
- úhrady ztráty společnosti,
- smluvních úroků a pokut, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů
- a dále k pohledávkám, o kterých nebylo účtováno ve výnosech podle účetních předpisů a které nebyly zahrnuty do základu daně z příjmů, a k pohledávkám nabytým bezúplatně.

Opravné položky nelze tvořit k souboru pohledávek.

**Od roku 2015 lze poprvé tvořit zákonné opravné položky k nepromlčeným pohledávkám podle § 8a zákona o rezervách, ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. a zákona č. 267/2014 Sb., jejichž splatnost nastala po 31. 12. 2013, tj. za podmínky, že od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo více než**

- a) 18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- b) 30 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

U pohledávek nabytých postoupením, u nichž splatnost nastala po 31. 12. 2013, a jejichž rozvahová hodnota bez příslušenství v okamžiku jejich vzniku byla vyšší než 200.000 Kč, se mohou tvořit opravné položky podle předchozího odstavce pouze v případě, že bylo ohledně těchto pohledávek zahájeno řízení, jehož se poplatník daně z příjmů řádně účastní a které je

- a) rozhodčím řízením,
- b) soudním řízením, nebo
- c) správním řízením.

Výše uvedené opravné položky nelze uplatnit (viz § 8a odst. 4 ZoR)

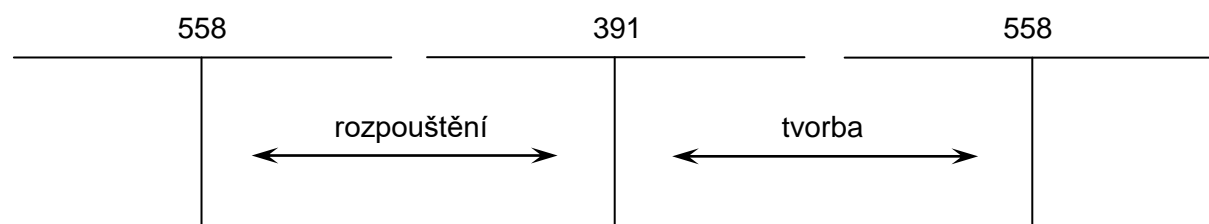
- u pohledávek již odepsaných na vrub výsledku hospodaření,
- u pohledávek vzniklých za společníky, akcionáře, členy družstev za upsaný vlastní kapitál,
- mezi spojenými osobami vymezenými v § 23 odst. 7 ZDP.

V případě nabytí pohledávky postoupením může postupník tvořit opravné položky k rozvahové hodnotě pohledávky, pokud uhradil její pořizovací cenu.

**Opravné položky podle § 8a ZoR nesmí tvořit věřitel k pohledávkám, jestliže má k dlužníkovi současně splatné závazky a neprovede vzájemný zápočet pohledávek a závazků (viz § 2 odst. 4 ZoR).**

Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů a opravná položka se sníží, popřípadě zruší vyúčtováním ve prospěch nákladů, pokud inventarizace v následujícím období neprokáže opodstatněnost její výše.

#### **Postup účtování:**



Tvorba opravných položek nesmí přesáhnout 100 % hodnoty pohledávky.

**Příklad:** Účetní jednotka má nepromlčenou pohledávku, kterou nenabyla postoupením (splatnou po 31. 12. 1994, splatnost nastala po 31. 12. 2013) ve výši 100 tis. Kč. Pohledávka

je více než 18 měsíců po splatnosti a podle ZoR má účetní jednotka možnost vytvářet zákonnou opravnou položku ve výši 50 % hodnoty pohledávky. Z hlediska opatrnosti se však účetní jednotka rozhodla pokrýt tuto pohledávku opravnou položkou v celkové výši 100 % (tj. 50 % zákonná + 50 % účetní).

	částka	MD	D
1. Tvorba zákonné opravné položky	50.000	558	391/AE
2. Tvorba účetní opravné položky	50.000	559	391/AE

Náklady ve výši 50.000 Kč jsou daňově neuznávané a účetní jednotka je musí přičíst k daňovému základu.

### **Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení**

Podmínky pro tvorbu těchto opravných položek stanoví § 8 ZoR.

Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, mohou vytvořit poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví, až do výše rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek přihlášených u soudu od zahájení insolvenčního řízení do konce lhůty stanovené v rozhodnutí soudu o úpadku nebo do konce lhůty podle insolvenčního zákona (zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení /insolvenční zákon/, ve znění pozdějších předpisů), spojí-li soud s rozhodnutím o úpadku rozhodnutí o povolení oddlužení, a to v období, za které se podává daňové přiznání a v němž byly přihlášeny. Byla-li povolena reorganizace, namísto přihlášky pohledávky postačí, že dlužník věřitelovu pohledávku správně uvedl v seznamu svých závazků podle insolvenčního zákona. K pohledávkám vyloučeným v § 2 odst. 2 ZoR nelze tvořit opravné položky, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Opravné položky se zruší v návaznosti na výsledky insolvenčního řízení nebo v případě, že pohledávku účinně popřel insolvenční správce, věřitel nebo dlužník a insolvenční zákon těmto osobám právo popřít pohledávku přiznává.

Jestliže pominou důvody pro existenci opravné položky vytvořené podle § 8 ZoR nebo na základě rozhodnutí poplatníka, je možné snížit vytvořenou opravnou položku na úroveň, která by mohla být vytvořena podle ustanovení § 8a. Poplatník pak pokračuje v tvorbě opravné položky podle § 8a.

### **Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh**

Opravné položky podle § 8 a 8a ZoR mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví a kteří podle celního zákona ručí za celní dluh, k pohledávkám vzniklým z titulu ručení za celní dluh (tj. zajištění celního dluhu) podle celního zákona.

Tyto opravné položky lze vytvářet jen do výše hodnoty pohledávky odpovídající provedené úhradě celního dluhu.

Opravné položky ručitel nemůže vytvářet ze splněné pohledávky z titulu ručení, pokud dluh za dlužníka nesplní v době splatnosti určené celními orgány.

**Nepostupuje-li poplatník u nepromlčené pohledávky podle výše uvedených ustanovení ZoR, může vytvořit opravnou položku podle ustanovení § 8c ZoR až do výše 100 % její neuhrazené rozvahové hodnoty bez příslušenství** pouze v případě, že

- se nejedná o pohledávku vymezenou v § 8a odst. 3 ZoR,
- rozvahová hodnota pohledávky bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku nepřesáhne částku 30.000 Kč,
- od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo nejméně 12 měsíců, a
- celková hodnota pohledávek bez příslušenství vzniklých vůči témuž dlužníkovi, u nichž uplatňuje postup podle tohoto ustanovení, nepřesáhne za období, za které se podává daňové přiznání, částku 30.000 Kč.



O pohledávce, k níž byla vytvořena opravná položka podle tohoto ustanovení, je poplatník povinen vést samostatnou evidenci.

#### **d) Kursově rozdíly**

Kursově rozdíly vznikající při ocenění majetku a závazků (tj. v případě pohledávek a závazků, podílů, cenných papírů a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, devizových hodnot, s výjimkou zlata, a u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, je vyjádřen v cizí měně) k okamžiku uskutečnění účetního případu, ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, se účtují na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch finančních výnosů.

Tyto kursově rozdíly lze při postupném splácení pohledávek a závazků a při pohybech na účtech v účtových skupinách 21, 22 a 26 vyúčtovat na vrub účtu finančních nákladů a ve prospěch účtu finančních výnosů až ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.

Kursově rozdíly z cenných papírů a podílů se při ocenění ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, neúčtují samostatně na příslušné účty nákladů a výnosů, ale jsou součástí ocenění reálnou hodnotou nebo ocenění ekvivalencí, ať je účtována výsledkově nebo rozvahově. Pokud není cenný papír nebo podíl oceněn reálnou hodnotou nebo ekvivalencí, pak se kursově rozdíly účtují prostřednictvím rozvahových účtů v účtové skupině 41. Pokud není dluhový cenný papír oceněn reálnou hodnotou nebo se podle § 27 ZoÚ reálnou hodnotou neoceňuje, pak se kursový rozdíl účtuje na vrub finančních nákladů a ve prospěch finančních výnosů.

Při přepočtu měny, která není obsažena v kursech devizového trhu vyhlášených Českou národní bankou, se pro přepočet použije oficiální střední kurs centrální banky příslušné země, popřípadě aktuální kurs mezibankovního trhu k americkému dolaru nebo euru.

Podle Standardů lze pro potřeby oceňování pohledávek a závazků vyjádřených v cizí měně ke dni jejich vzniku za okamžik uskutečnění účetního případu považovat u dodavatele den vystavení faktury nebo obdobného dokladu, u odběratele den přijetí faktury nebo obdobného dokladu.

#### **Nerealizované kurzové rozdíly**

Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., bylo do § 23 odst. 1 ZDP s účinností od 1. 1. 2014 doplněno, že u poplatníka, který je účetní jednotkou, se příjmy rozumí jeho výnosy a výdaje se rozumí jeho náklady. Z toho mj. vyplývá, že i zaúčtování tzv. „nerealizovaných kurzových rozdílů“ bude zahrnuto do základu daně z příjmů. Podle důvodové zprávy tak bylo učiněno pro právní jistotu a v souvislosti s kauzou „nerealizovaných kurzových rozdílů“ (o problematickém rozsudku Nejvyššího správního soudu 5 Afs 45/ 2011-94 jsme Vás informovali v našich DISech č. 7-8, 10/2012 a č. 12/2013).

#### **e) Časové rozlišování**

Nejčastější případy, kdy se musí provést časové rozlišení:

- nájemné placené předem, nájemné placené pozadu,
- první (velká) splátka nájemného (hrazená předem) u leasingu,
- příjmy z nájemného přijaté předem, příjmy z nájemného přijaté pozadu,
- pojistné vztahující se k několika účetním obdobím, náklady na záběh výroby apod.

Časové rozlišení není nutno používat v případech, jde-li:

- a) nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování výsledku hospodaření,
- b) o pravidelně se opakující výdaje, popřípadě příjmy, za předpokladu, že se výrazněji neovlivní věcná a časová souvislost nákladů a výnosů.

Podle pokynu GFŘ č. D-22, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP, se nevýznamné a pravidelně se opakující výdaje, popř. příjmy, které podle platných postupů účtování není nutno časově rozlišovat, i pro účely stanovení základu daně z příjmů považují za výdaje, popř. příjmy, u nichž byla dodržena věcná a časová souvislost (§ 23 odst. 1 ZDP). V zásadě lze tento postup uplatnit u částek, které by se časově rozlišovaly jen mezi dvěma účetními obdobími, s tím že

- za nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování hospodářského výsledku, se považuje např. předplatné novin a časopisů, nákup časových jízdenek na městskou hromadnou dopravu, nákup kalendářů, diářů na příští rok,
- za pravidelně se opakující výdaje, popř. příjmy se považují pravidelně se opakující částky jak z hlediska jejich výše, tak z hlediska času, např. placené pojistné, které se nekryje s kalendářním rokem, úhrada za činnost auditorů, daňových poradců ověřujících hospodářský výsledek a základ daně za předcházející zdaňovací období.

V souladu se zásadami pro vedení účetnictví nelze výše uvedený postup uplatnit v případech, které se řeší pomocí dohadných položek (např. platby za spotřebu elektrické energie, plynu, vody) nebo časovým rozlišením (např. přijaté a placené nájemné včetně finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci, náklady na technický rozvoj, přípravu a záběh výroby).

Postup při časovém rozlišení účetní jednotka upraví vnitřním předpisem a nesmí jej každoročně měnit. Ke změně může dojít jen zcela výjimečně např. z důvodů změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodů zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky, přičemž informaci o každé takové změně s jejím řádným zdůvodněním jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce.

### Účtování časového rozlišení

Náklady a výdaje, které se týkají budoucích období, se účtují na účtech časového rozlišení. Povinnost účtovat o časovém rozlišení vyplývá ze ZoÚ, Vyhlášky a Standardů.

Předpokladem je, že známe jejich titul (věcné vymezení), výši a období, kterého se týkají. Při nesplnění jedné z uvedených podmínek použijeme dohadné účty aktivní nebo pasivní (neznáme přesně výši), vytváříme rezervy (s určením obecným nebo účelovým) nebo opravné položky (např. snížení ocenění majetku není trvalého charakteru aj.).

Náklady a výdaje, které se týkají budoucích období, je nutné časově rozlišit prostřednictvím účtů:

- 381-Náklady příštích období
- 382-Komplexní náklady příštích období
- 383-Výdaje příštích období

Výnosy a příjmy, které se týkají budoucích období, je nutné časově rozlišit v této formě:

- 384-Výnosy příštích období
- 385-Příjmy příštích období

### Účet 381–Náklady příštích období

Výdaje běžného účetního období, které věcně souvisí s příštím účetním obdobím.

**Příklad:** placení nájemného v roce 2019 na období 2020-2022.

	částka	MD	D
1. úhrada nájemného v r. 2019	600	381	221
2. vyúčtování podílu nájemného v roce 2020, 2021 a 2022	200	518	381

**Účet 382-Komplexní náklady příštích období**

Výdaje se vztahují většinou k účelu souvisejícímu s několika nákladovými druhy (mohou zahrnovat výkony ve vlastní režii i nakupované výkony). Zaktivuje se proto celková komplexní položka na účet 382.

**Příklad:** zakázka na přípravu a zabezpečení výroby, náklady proběhnou v roce 2019, výroba v letech 2020-2023.

	částka	MD	D
1. náběh nákladů na zakázku	800	účty tř. 5	321
2. převod komplexních nákladů na účet časového rozlišení	800	382	555
3. rozpouštění komplexních nákladů v letech 2020-2023	200	555	382

**Účet 383-Výdaje příštích období**

Jde o částky dosud nezaplacené, které nejsou účtovány jako závazek.

**Příklad:** nájemné za rok 2019, hrazené v roce 2020 za léta 2019-2020.

	částka	MD	D
1. nájemné za rok 2019	200	518	383
2. úhrada nájemného v r. 2020	400		221
nájemné za rok 2019	200	383	
nájemné za rok 2020	200	518	

**Účet 384-Výnosy příštích období**

Jedná se o přijaté částky, které se týkají příštích období.

**Příklad:** nájemné přijaté předem (v r. 2019 za léta 2020-2022)

	částka	MD	D
1. přijaté nájemné v r. 2019	600	221	384
2. vyúčtování podílu z nájemného v následujících letech	200	384	602

**Účet 385-Příjmy příštích období**

Představuje částky dosud nepřijaté, které se týkají běžného účetního období.

**Příklad:** nevyúčtovaný bankovní úrok za rok 2019, když je známa jeho výše.

	částka	MD	D
1. úroky placené pozadu	50	385	662
2. úhrada úroků	50	221	385

Z uvedeného přehledu vyplývá, že účty 381 a 385 mají zůstatek aktivní, účty 383 a 384 zůstatek pasivní. Důležitou podmínkou pro zúčtování časového rozlišení je, že známe:

- účel vynaložené částky,
- výši částky,
- období, ke kterému se částka vztahuje.

Pokud tedy vznikly během roku některé z výše uvedených případů a nebyly hned časově rozlišeny, musí se ještě v závěrkových pracích časové rozlišení zúčtovat.

**f) Rezervy**

Účetní jednotky vytvářejí rezervy na případná rizika či ztráty v případech, kdy jsou jim tato rizika známa, či očekávají ztrátu.

Tvoří se tedy na konkrétní účel. Zde je nutné připomenout rozdíl mezi účty časového rozlišení a rezervami. Zatímco u časového rozlišení známe účel, částku i přesné období,

jehož se účetní operace týká, výši rezervy odhadujeme, i když na základě zákonných podkladů a propočtů.

Rezervy se vytvářejí procentem z určeného základu nebo v absolutní částce. Protože účtováním tvorby rezerv do nákladů se sníží zisk nebo zvýší ztráta účetní jednotky, ZDP uznává jako náklad snižující základ daně pouze tzv. zákonné rezervy. Tvorba těchto rezerv je upravena ZoR.

Jako náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů mohou být uznány:

- rezervy bankovní,
- rezervy v pojišťovnictví,
- rezervy na opravy hmotného majetku,
- rezervy na pěstební činnost,
- rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů uvedených na trh do dne 1. ledna 2013 (viz náš DIS č. 10/2015),
- ostatní rezervy (na odbahnění rybníka, na sanaci pozemků dotčených těžbou, na vypořádání důlních škod a rezervy, u nichž zvláštní zákon uvede, že jde o náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů).

Způsob tvorby rezerv na zdaňovací období a jejich výše musí být prokazatelný. Na konci účetního období podléhají rezervy inventarizaci, kdy se posuzuje jejich výše a přiměřenost. Účty rezerv nesmějí mít na konci účetního období aktivní zůstatek. Zjistí-li se, že výdaje, na které byla rezerva vytvořena, nenastanou, rezerva se zruší ve prospěch nákladů. Zůstatek rezerv se převádí do následujícího zdaňovacího období.

Rezervy není možné používat k úpravám výše ocenění aktiv.

Rezervy nepovažované za zákonné sníží účetní zisk a zabrání tak jeho rozdělení, ale nemohou snižovat základ daně z příjmů (jako kdyby rezerva nebyla vůbec vytvořena).

Naproti tomu účtováním tvorby zákonných rezerv snižujeme nejen účetní zisk ale i základ daně.

#### **Rezervy sledujeme na účtech:**

451-Rezervy zákonné

459-Ostatní rezervy

#### **Pro tvorbu i čerpání nebo rozpouštění rezerv používáme tyto účty:**

552-Tvorba zákonných rezerv

554-Tvorba ostatních rezerv

574-Tvorba rezerv (na finanční náklady)

#### **Obecně můžeme znázornit schéma souvztažností takto:**

552-Zúčtování zákon. rez.	451-Rezervy zákonné	552-Zúčtování zákon. rez.
554-Zúčtování ostat. rez.	459-Ostatní rezervy	554-Zúčtování ostat. rez.
574-Zúčtování rezerv	459-Ostatní rezervy	574-Zúčtování rezerv

2. čerpání rezerv	1. tvorba rezerv	

#### **Zákonné rezervy**

Nejčastěji v praxi vytvářenými zákonnými rezervami jsou:

#### **Rezervy na opravy hmotného majetku**

Rezervu na opravy hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož doba odpisování stanovená ZDP je pět a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří

- a) mají k hmotnému majetku právo vlastnické nebo jsou organizační složkou státu příslušnou hospodařit s majetkem státu anebo jsou státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu, pokud tuto rezervu nevytváří nájemce podle písmene b),
- b) jsou nájemci hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku, přičemž k opravám tohoto majetku jsou písemně zavázáni,
- c) procházejí reorganizací nebo oddlužením podle insolvenčního zákona a jejichž vlastnické právo ke hmotnému majetku, k němuž byla rezerva tvořena, nebylo průběhem insolvenčního řízení ani pravomocným ukončením insolvenčního řízení dotčeno.

Rezervy se tvoří na opravu jednotlivých věcí určených k opravě na základě rozpočtu nákladů na opravu (např. oprava střechy budovy). Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje zdaňovací období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy. Do tohoto počtu zdaňovacích období se nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy. U movitých věcí může být rezerva na opravu jednotlivého hmotného majetku tvořena ve vztahu k objemu jeho výkonu v technických jednotkách. V takovém případě je výše rezervy ve zdaňovacím období rovna součinu podílu rozpočtu nákladů na opravu na jednotku předpokládaného objemu výkonu a součtu objemů skutečných výkonů za zdaňovací období a za předcházející období, pokud nebylo zdaňovacím obdobím.

Ve zdaňovacím období je **tvorba rezervy** výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle tohoto ustanovení, a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Nebudou-li peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, rezerva se zruší ve zdaňovacím období, za které se toto daňové přiznání podává. Peněžní prostředky samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena.

Nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, rezerva se zruší v tomto následujícím zdaňovacím období.

Rezerva nebo její zůstatek se zruší i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena. Za zahájení opravy se pro účely tohoto zákona považuje termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci, která je předmětem opravy; provádí-li se oprava mimo provozovnu poplatníka jinou osobou, rozumí se zahájením opravy převzetí věci do opravy touto osobou. Toto ustanovení se nevztahuje na poplatníky, kteří doloží, že k překročení těchto lhůt došlo zásahem orgánu státní správy nebo orgánů samosprávy.

Rezervy se nesmějí tvořit na pravidelné opravy, na technické zhodnocení, na opravu majetku určeného k likvidaci, na opravy v důsledku škody nebo jiné nahodilé události. Rezerva se nevytváří v případech hmotného majetku, k němuž má vlastnické právo poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkursu.

Rezerva na opravy u jednotlivého hmotného majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období. Maximální doba tvorby rezervy činí u hmotného majetku zatříděného:

- |                               |                       |
|-------------------------------|-----------------------|
| a) ve 2. odpisové skupině     | 3 zdaňovací období    |
| b) ve 3. odpisové skupině     | 6 zdaňovacích období  |
| c) ve 4. odpisové skupině     | 8 zdaňovacích období  |
| d) v 5. a 6. odpisové skupině | 10 zdaňovacích období |

vymezených v ZDP a po sobě jdoucích v každé odpisové skupině, přičemž k období, za které se podávalo daňové přiznání, ale zdaňovacím obdobím nebylo, se nepřihlíží.

V započaté tvorbě rezervy může pokračovat poplatník daně z příjmů, který započal tvorbu rezervy na opravy najatého hmotného majetku a v průběhu tvorby rezervy se stal vlastníkem tohoto majetku, bude-li dodržena odůvodněnost a účelovost k původnímu předmětu tvorby.

Zjistí-li poplatník daně z příjmů skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí.

Poplatník, který je plátcem daně z přidané hodnoty, vychází při stanovení výše rezervy z rozpočtu nákladů na opravu v ocenění bez daně z přidané hodnoty.

V případě přeměn podle zákona o přeměnách obchodních společností se za zdaňovací období pro účely tvorby rezervy považuje i období, za které se podává daňové přiznání.

Nesmíme zaměňovat opravy s technickým zhodnocením zvyšujícím vstupní cenu majetku (do nákladů vstupuje nepřímo prostřednictvím odpisů).

Posouzení, zda jde o opravy, musí vycházet z následujícího výkladu, kterým se specifikuje pojem „opravy a udržování“:

Opravami se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Podle Vyhlášky se uvedením do provozuschopného stavu rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.

Udržováním se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují drobnější závady.

Naopak modernizace, příp. rekonstrukce dle § 33 ZDP jsou technickým zhodnocením. Takovou úpravou dojde např. ke změně užitných vlastností. V některých případech by mohlo jít i o rekonstrukci – „zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů“.

**Příklad:** Účetní jednotka si v roce 2019 plánuje na rok 2021 opravu stroje. Rozpočet nákladů činí 500.000 Kč. V roce 2020 proběhne plánovaná oprava.

	částka	MD	D
1. Tvorba rezervy r. 2019	250.000	552	451
r. 2020	250.000	552	451
2. V r. 2021 provedena oprava			
- faktura dodavatele	450.000	511	321
3. Čerpání rezervy	500.000	451	552

Jaký dopad má tvorba rezervy na základ daně z příjmů?

V roce 2019 a 2020 je základ daně nižší vždy o 250.000 Kč. Faktura za opravu v roce 2021 je daňovým nákladem zúčtovaným do provozních nákladů. Ale současně je v našem případě účetní jednotka povinna čerpat dříve vytvořenou rezervu jako snížení nákladů v účtové skupině 55, které představuje zvýšení základu daně z příjmů o 50.000 Kč.

### **Ostatní rezervy**

Účetní jednotka si může ve svých interních předpisech stanovit tituly pro tvorbu ostatních rezerv, jejich výši, způsob vytváření a čerpání. Výše těchto rezerv neovlivní základ daně z příjmů. Od roku 2002 se již netvoří rezerva na kursově ztráty. Naopak je možno tvořit rezervu na daň z příjmů. Tuto rezervu mohou tvořit účetní jednotky, u nichž okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžik stanovení výše daňové povinnosti.

**g) Oceňování reálnou hodnotou**

Z jednotlivých složek majetku a závazků se k okamžiku sestavení účetní závěrky reálnou hodnotou oceňují:

- cenné papíry, s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, dluhopisů pořízených v primárních emisích neurčených účetní jednotkou k obchodování, cenných papírů představujících účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou,
- deriváty,
- finanční umístění, s výjimkou dluhopisů držených do splatnosti, jejichž emitentem je členský stát Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj a jejichž hodnocení bylo alespoň dvěma mezinárodně uznávanými ratingovými agenturami stanoveno na úrovni České republiky nebo vyšší, nejedná-li se o finanční umístění vztahující se k závazkům ze životního pojištění, je-li nositelem investičního rizika pojistník, a technické rezervy u účetních jednotek, které provozují činnost pojištění nebo zajištění podle zvláštních právních předpisů, kromě veřejného zdravotního pojištění,
- majetek a závazky v případech, kdy ocenění reálnou hodnotou ukládá zvláštní právní předpis (například zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů),
- část majetku a závazků zajištěná deriváty,
- pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování,
- závazky vrátit cenné papíry, které účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění je nezískala zpět,
- u vybraných účetních jednotek majetek určený k prodeji s výjimkou zásob.

Jako reálná hodnota se použije:

- tržní hodnota,
- ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, není-li tržní hodnota k dispozici nebo tato nedostatečně představuje reálnou hodnotu; metody ocenění použité při kvalifikovaném odhadu nebo posudku znalce musí zajistit přiměřené přiblížení se k tržní hodnotě,
- ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů, nelze-li postupovat podle výše uvedených bodů.

Tržní hodnotou se rozumí hodnota, která je vyhlášena na tuzemské či zahraniční burze nebo na jiném veřejném (organizovaném) trhu. Účetní jednotka pro oceňování podle tohoto zákona použije tržní hodnotu, která je vyhlášena k okamžiku ne pozdějšímu, než je okamžik ocenění, a nejvíce se blížícímu okamžiku ocenění. Pokud je majetek veden na tuzemské burze cenných papírů, rozumí se tržní hodnotou závírací cena vyhlášená burzou cenných papírů v pracovní den, ke kterému se ocenění provádí. V případě, že majetek není veden na tuzemské burze cenných papírů a je kótován na zahraničních burzách cenných papírů, rozumí se tržní hodnotou nejvyšší cena ze závíracích cen, které bylo dosaženo na schválených trzích zahraničních burz cenných papírů v pracovní den, ke kterému se ocenění provádí. V případě jiného veřejného trhu než burzy se rozumí tržní hodnotou cena platná v den, ke kterému se ocenění provádí. Pokud v den, ke kterému se ocenění provádí, uvedené trhy nepracují, použije se cena vyhlášená na nich poslední pracovní den, který předchází okamžiku ocenění; není-li známa ani tato cena, postupuje se dále podle věty druhé.

I při oceňování reálnou hodnotou je nutno přiměřeně dodržovat zásadu opatrnosti, uvedenou v ustanovení § 25 odst. 2 ZoÚ. O oceňovacích rozdílech z tohoto ocenění účetní jednotky účtují v souladu s Vyhláškou (§ 51 až § 54).

Není-li objektivně možné stanovit reálnou hodnotu, považuje se za tuto hodnotu ocenění způsoby podle § 25 ZoÚ. Dluhopisy a ostatní cenné papíry s pevným výnosem se ocení ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, pořizovací cenou zvýšenou nebo sniženou o úrokové výnosy nebo náklady; zahrnuje-li ocenění pohledávek uvedené výnosy nebo náklady, může být zvýšeno nebo sníženo stejným způsobem. Závazky charakteru půjčky vztahující se k cenným papírům a derivátům se ocení v hodnotě odpovídající ocenění tohoto majetku; uvedený způsob ocenění lze použít i v průběhu účetního období. Podíl, který představuje účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem, může být oceněn ekvivalencí (protihodnotou); použije-li účetní jednotka uvedený způsob ocenění, je povinna jej použít pro ocenění všech takových podílů.

### **5. Postup kontroly před uzavřením účtů**

Abychom mohli kvalitně zpracovat daňové přiznání, je nutno překontrolovat jednotlivé položky nákladů a výnosů z pohledu ZDP. Jde o to, abychom dokázali v účetnictví oddělit ty položky, které nelze zahrnout do daňově uznávaných nákladů a dále ty položky (výnosy), které již byly zdaněny nebo jsou od zdanění osvobozeny nebo jsou zdaňovány zvláštní sazbou.

### **6. Zpracování daňového přiznání**

Postup pro zpracování daňového přiznání je stanoven v pokynech, které jsou příkládány k tiskopisu daňového přiznání. Podstatné jsou přesné a průkazné podklady pro vyčíslení položek snižujících daňový základ, tj. např. členění analytických účtů dle potřeby daňového přiznání nebo speciální operativní evidence, ze které vyplývá struktura jednotlivých odčitatelných položek.

Základ daně z příjmů je mj. třeba upravit podle § 23 ZDP. Jednou z těchto úprav je i úprava podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP, tj. **zvýšení základu daně o výši neuhrazeného dluhu zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 30 měsíců nebo se promlčela.** Tato povinnost se nevztahuje na dluhy dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu, a u ostatních poplatníků na dluhy z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty obchodní korporace, úvěrů, zápůjček, ručení, záloh, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále na dluhy, z jejichž titulu vznikl výdaj (náklad), ale je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byl zaplacen. Toto ustanovení se dále nevztahuje na dluhy, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a dále na dluhy, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení anebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí. Za dluhy se pro účely tohoto ustanovení v případě poplatníků, kteří vedou účetnictví, nepovažují dohadné položky pasivní nebo rezervy zachycené v účetnictví poplatníka v souladu s účetními předpisy. **Poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9 ZDP, kteří nevedou účetnictví a výdaje uplatňují podle § 24 ZDP, zvýší rozdíl mezi příjmy a výdaji o částku neuhrazeného dluhu odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 30 měsíců nebo se promlčela,** s výjimkou dluhů dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu a u ostatních poplatníků s výjimkou dluhů z titulu úvěrů, půjček, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí, nebo dluhů, které při úhradě nejsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nejedná-li se o dluhy z titulu pořízení hmotného majetku a úplaty u finančního leasingu hmotného majetku.

#### ***Postup vypořádání ztráty:***

- daňovou ztrátu je možno odečíst od základu daně v průběhu následujících pěti zdaňovacích období, a to ve vyšších, určených každé zdaňovací období účetní jednotkou.



K promítnutí celé nebo části daňové ztráty do daňového přiznání je nutno mít písemné rozhodnutí odpovědného pracovníka firmy.

- o rozpouštění daňové ztráty se v účetnictví neúčtuje!
- vypořádání účetní ztráty musí být vždy provedeno z přípustných zdrojů např. z rezervního fondu, z ostatních zdrojů ze zisku (dosud nerozdělených), anebo přímo doplacením společníky apod. Termín vypořádání účetní ztráty není legislativně vymezen, ale je vhodné ztrátu přednostně hradit z následujících vzniklých zisků. To znamená, že se netvoří žádné fondy (pouze zákonný rezervní fond) dokud není uhrazena účetní ztráta. O vypořádání účetní ztráty se tedy účtuje!

Podmínky pro vypořádání účetní ztráty by měly být vymezeny ve stanovách, ve společenské smlouvě nebo v jiném dokumentu účetní jednotky.

Odečtení daňové ztráty od základu daně tedy nijak nesouvisí s vyrovnáním ztráty účetní.

#### **Příklad sestavení daňového přiznání:**

V účetní jednotce byly vyúčtovány za rok 2019 tyto náklady:

a) různé provozní náklady	100.000
b) účetní odpisy hmotného majetku (daňové odpisy 25.000)	20.000
c) tvorba účetní rezervy	7.000
d) tvorba rezervy na opravy DHM v 1. odp. skupině	30.000
e) náklady na reprezentaci	6.000
f) dary na charitativní účely	5.000
g) opravné položky (z toho 5.000 zákonných)	10.000
<b>účetní náklady celkem</b>	<b>178000</b>

V účetní jednotce byly vyúčtovány za rok 2019 tyto výnosy:

a) zdanitelné výnosy	300.000
b) výnosy již zdaněné srážkovou daní	20.000
<b>účetní výnosy celkem</b>	<b>320.000</b>

Hospodářský výsledek před zdaněním (320.000-178.000) 142.000

Daňově neuznávané náklady:

a) tvorba účetní rezervy	7.000
b) tvorba rezervy na opravy DHM (např. není v souladu se ZoR!)	30.000
c) náklady na reprezentaci	6.000
d) dary na charitativní účely*	5.000
e) opravné položky (účetní)	5.000
<b>daňově neuznávané náklady celkem</b>	<b>53.000</b>

Příjmy nepodléhající dani:

a) výnosy již zdaněné srážkovou daní	20.000
b) rozdíl, o který daňové odpisy převyšují účetní odpisy	5.000
<b>příjmy nepodléhající dani celkem</b>	<b>25.000</b>

Základ daně (před úpravou) = 142.000 + 53.000 – 25.000 = 170.000

Odpočet daňové ztráty (vykázané za rok 2014 resp. 2015, 2016, 2017, 2018)	60.000
--	--------

**Základ daně (po úpravě) 110.000**

Odpočet hodnoty darů (max. 10 % z daňového základu, tj. 10 % ze 110.000 = 11.000); v tomto případě lze uplatnit celou hodnotu darů, tj.	5.000
Upravený základ daně	105.000
Upravený základ daně zaokrouhlený na tisíce dolů	105.000
Daň z příjmů ve výši 19 % ze základu daně	19.950

\* Dar je vždy nedaňovým nákladem a samostatně pouze posuzujeme, zda může být „daňovou“ odčitatelnou položkou.

**Daňový závazek ve výši 19.950 Kč je nutno zaúčtovat ještě do účetního období roku 2019 takto:**

	MD	D
- z běžné činnosti	591	341

### 7. Odložená daňová povinnost

Daňová povinnost odložená vyplývá z rozdílů, které nastávají v momentě odlišného pohledu účetního a daňového na určité položky v účetnictví. V konečném důsledku se odložená daň stává nástrojem, jehož prostřednictvím se uplatňuje obecná účetní zásada opatrnosti při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření. Odložená daň se zjišťuje u účetních jednotek, které tvoří skupinu podniků a u všech účetních jednotek, na které se vztahuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem ve smyslu § 20 ZoÚ. U ostatních účetních jednotek se rozhodnutí o účtování odložené daně ponechává v jejich kompetenci. Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. Tato metoda vychází z předpokladu, že odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období. Rozvahový přístup znamená, že tato metoda vychází z přechodných rozdílů, tj. rozdílů mezi daňovou základnou aktiv popř. pasiv a jejich účetní hodnotou v rozvaze. Daňovou základnou aktiv popř. pasiv je hodnota těchto aktiv popř. pasiv uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely.

Z titulu odlišného účetního a daňového pohledu vznikají rozdílů, které mají povahu rozdílů přechodných. Přechodné rozdílů mohou být:

- zdanitelné, které vyústí ve zdanitelné částky při určování základu daně budoucích období, tzn., že vedou k odloženému daňovému závazku (např. je-li účetní hodnota dlouhodobého hmotného majetku vyšší než hodnota tohoto majetku pro daňové účely),
- odčitatelné, které vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování základu daně budoucích období, tzn., že vedou k odložené daňové pohledávce (např. je-li účetní hodnota pohledávek snižena o opravné položky nižší než hodnota těchto pohledávek včetně daňově uznatelných opravných položek).

Odložená daň se zjišťuje ze všech přechodných rozdílů, které vznikají z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví, tj. nejen mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku odpisovaného, ale i dalších rozdílů (např. opravné položky k zásobám, opravné položky k pohledávkám, rezervy tvořené nad rámec příslušných zákonů, při nerealizované ztrátě z předchozích let).

Odloženými daňovými závazky (účtová skupina 48, účet 481-Odložený daňový závazek a pohledávka) se rozumí částky daně z příjmů k úhradě v budoucích obdobích z titulu rozdílů. Účetní jednotka účtuje o odloženém daňovém závazku vždy. O odloženém daňovém závazku se účtuje v účtové skupině 59-Daň z příjmů a převodové účty (účet 592-Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená) ve prospěch účtu 481-Odložený daňový závazek a pohledávka.

Odloženými daňovými pohledávkami se rozumí částky daně z příjmů uplatněné v příštích obdobích. Tyto pohledávky mohou vzniknout z titulu

- odčitatelných přechodných rozdílů,
- převedených nevyužitých daňových ztrát,
- převedených nevyužitých daňových odpočtů a jiných časově převoditelných daňových nároků (nároků převoditelných do budoucna).

O odložené daňové pohledávce (úctová skupina 48, účet 481-Odložený daňový závazek a pohledávka ve prospěch příslušného účtu úctové skupiny 59) se účtuje pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že základ daně, proti kterému bude možné využít výše uvedené rozdíly je dosažitelný.

K tomu, aby základ daně mohl být považován za dosažitelný, musí existovat dostatečné zdanitelné přechodné rozdíly, které se vztahují ke stejným správcům daní z příjmů a k téže zdaňované účetní jednotce, u níž se očekává vrácení:

- ve stejném období, ve kterém je očekáván návrat odčitatelných přechodných rozdílů; nebo
- v obdobích, ve kterých daňová ztráta, která vyplývá z odložené daňové pohledávky, může být zpětně uplatnitelná nebo převedena do dalších období.

Za těchto okolností je odložená daňová pohledávka zaúčtována v období, ve kterém odčitatelné přechodné rozdíly vznikají.

Odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky vyúčtované na účtu 481 se vykazují po vzájemném vyúčtování jako zůstatek účtu 481.

V prvním roce účtování o odložené dani ze všech přechodných rozdílů se zúčtují celkové přechodné rozdíly vzniklé za celou existenci účetní jednotky. Část, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím, se zaúčtuje proti účtům 428, resp. 429. Část, která se vztahuje k běžnému účetnímu období, se zaúčtuje do úctové skupiny 59, účet 592-Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená. V následujících letech se na odložených daňových pohledávkách a závazcích účtuje zvýšení nebo snížení odložené daně meziročně vypočtené ze všech přechodných rozdílů. V případě změny metody (tj. i změna způsobu počítání odložené daně) se vzniklé rozdíly účtují do vlastního kapitálu s vysvětlením příslušné položky v příloze.

Ke konci rozvahového dne účetní jednotka prověřuje účetní hodnotu odložené daňové pohledávky a v případě, že je nepravděpodobné, že bude dosažen dostatečný základ daně, který by umožnil využití části nebo celé odložené daňové pohledávky, účetní hodnota odložené daňové pohledávky se snižuje. Snížení se provádí v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že dostatečný základ daně nebude dosažitelný. Účetní jednotka vykazuje předchozí nezachycenou odloženou daňovou pohledávku v tom rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že budoucí zdanitelný zisk bude schopen odloženou daňovou pohledávku pokrýt.

Odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek se zjistí jako součin výsledného přechodného rozdílu (zdanitelného nebo odčitatelného) a sazby daně z příjmů, která je stanovena ZDP. Při výpočtu odložené daně se používají sazby daně z příjmů, o nichž je známo, že budou platné pro období, ve kterém bude odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek uplatněn. Pokud tato sazba daně známa není, použije se sazba platná v příštím účetním období. V případě změny sazby daně z příjmů je nutno před vyúčtováním odložené daně přepočítat zůstatek účtu 481-Odložený daňový závazek a pohledávka novou sazbou daně z příjmů a rozdíl zúčtovat podle charakteru na vrub či ve prospěch účtu 592-Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená.

Přecenění aktiv při přeměnách společností a při vkladech majetku dává vzniknout rozdílům, které vyústí v odloženou daň. Přitom účetní hodnota majetku je zvýšena na reálnou hodnotu, ale daňová základna zůstává v původní pořizovací ceně. Aktiva, u nichž tyto rozdíly vznikají, účetní jednotka zahrne do výpočtu odložené daně následujícím způsobem. U těch položek,

kteřé jsou zúčtovány přímo ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu (tj. při přeměně u zanikající společnosti), se odložená daň zúčtuje přímo na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu. V případě vkladů účtuje nabývající účetní jednotka odložený daňový závazek souvztažně na účet 429-Neuhrazená ztráta minulých let, popř. odloženou daňovou pohledávku souvztažně na účet 428-Nerozdělený zisk minulých let.

### **8. Uzavírání účetních knih**

Při roční účetní uzávěře je třeba dodržet tento postup prací:

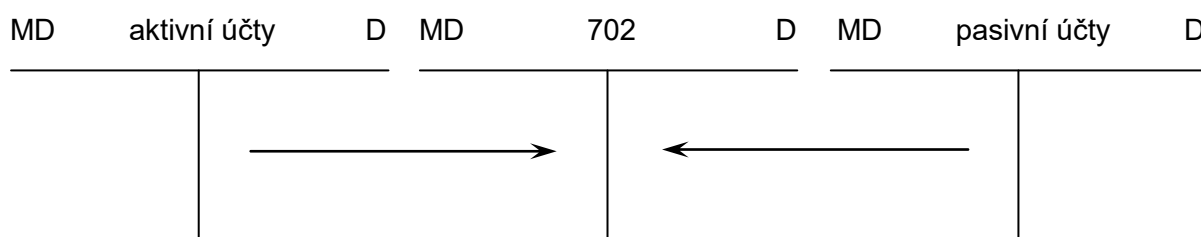
- a) zaúčtovat všechny účetní operace související s účetní uzávěrkou do hlavní knihy,
- b) překontrolovat úplnost všech speciálních účetních operací,
- c) vypočítat obraty stran MD a D u syntetických a analytických účtů,
- d) zjistit zůstatky u aktivních a pasivních účtů a u výsledkových účtů,
- e) zjistit a vyčlenit náklady, které se nezahrnují do základu daně a výnosy, které nepodléhají zdanění nebo jsou zdaňovány zvláštní sazbou,
- f) provést výpočet daně z příjmů v daňovém přiznání,
- g) zaúčtovat předpis daně z příjmů do nákladů,
- h) zaúčtovat odložený daňový závazek, popř. pohledávku,
- i) sestavit obratovou předvahu včetně zůstatků účtů,
- j) konečné stavy účtů nákladů přeúčtovat na vrub účtu 710-Účet zisků a ztrát, konečné stavy účtů výnosů přeúčtovat ve prospěch účtu 710,
- k) výsledný zůstatek účtu 710 podle své povahy přeúčtovat ve prospěch, příp. na vrub účtu 702,
- l) konečné zůstatky aktivních účtů přeúčtovat na vrub účtu 702-Konečný účet rozvahový,
- m) konečné zůstatky pasivních účtů přeúčtovat ve prospěch účtu 702,
- n) na vrub účtu 702 se přeúčtuje též zůstatek účtu 710-Účet zisků a ztrát (v případě ztráty),
- o) ve prospěch účtu 702 se přeúčtuje též zůstatek účtu 710 (v případě zisku).
- p) provedením výše uvedených operací dojde k vyrovnání všech účtů a následuje otevření účetních knih pro rok nový a to tím způsobem, že zůstatky na rozvahových účtech před jejich uzavřením se zúčtují na účet 701-Počáteční účet rozvahový proti příslušným rozvahovým účtům. Rozdíl, který vznikne na tomto účtu je hospodářský výsledek (zisk nebo ztráta), který je nutno přeúčtovat na účet 431-Hospodářský výsledek ve schvalovacím řízení. Tím dojde k vyrovnání účtu 701 a na rozvahových účtech jsou počáteční zůstatky.

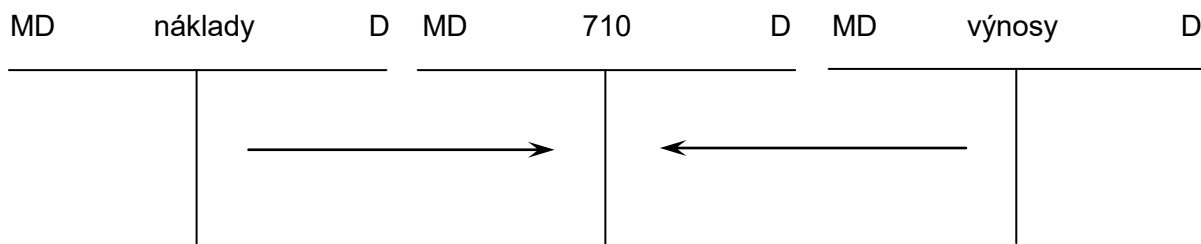
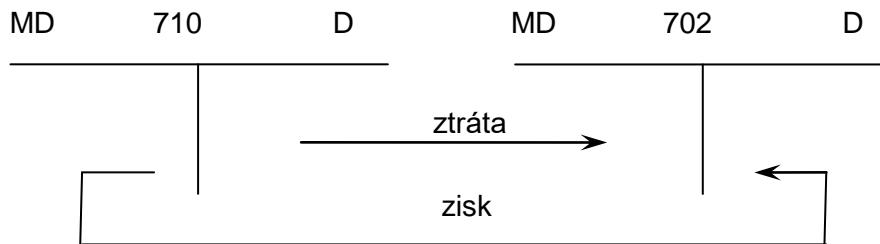
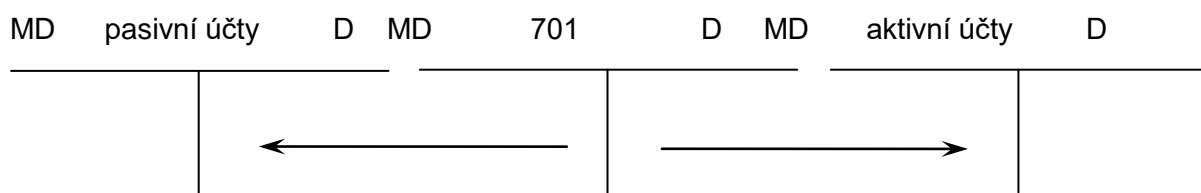
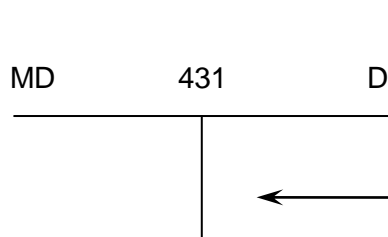
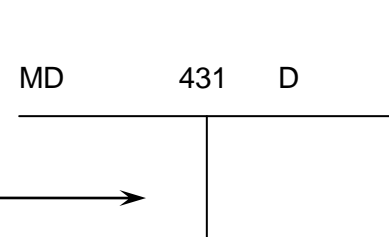
Veřejné obchodní společnosti při uzavírání účetních knih zúčtují nárok na podíl na výsledku hospodaření společníků na účtech 596-Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům a 364-Závazky ke společníkům při rozdělování zisku, příp. 354-Pohledávky za společníky při úhradě ztráty, podle povahy výsledku hospodaření.

Dále veřejná obchodní společnost postupuje podle písm. j) a k) s tím, že účet 710-Účet zisků a ztrát nebude vykazovat zůstatek. Obdobně postupuje i komanditní společnost ve vztahu ke komplementářům.

### **Znázornění účetních operací při uzavírání účetních knih**

#### **a) Převod rozvahových účtů na účet 702**



**b) Převod výsledkových účtů na účet 710****c) Vyrovnání zůstatků účtů****Znárodnění operací při otevření účetních knih na počátku účetního období****a) Otevření účetních knih****b) Převod zisku****c) Převod ztráty****9. Účetní závěrka**

**Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji rozvaha (bilance), výkaz zisku a ztráty a příloha.**

Účetní závěrka obchodních společností zahrnuje i přehled o **peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu**. Malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky nejsou povinny sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

**V rozvaze** jsou uspořádány a označeny položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv.

**Ve výkazu zisku a ztráty** jsou uspořádány a označeny položky nákladů a výnosů a výsledku hospodaření.

**Příloha** vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty; informace v ní se uvádějí v tomtéž pořadí, v jakém jsou vykázány položky v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

**Přehled o peněžních tocích** je rozpisem vybraných položek majetku a podává informaci o přírůstcích (příjmech) a úbytcích (výdajích) peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v členění na provozní, investiční a finanční činnost v průběhu účetního období.

**Přehled o změnách vlastního kapitálu** je rozpisem položky "A. Vlastní kapitál" z rozvahy a podává informaci o uspořádání jeho položek, které vyjadřují jeho celkovou změnu za účetní období.

#### **Účetní závěrka musí obsahovat**

- a) u účetních jednotek, které jsou právními osobami, obchodní firmu nebo název a sídlo; u účetních jednotek, které jsou fyzickými osobami, obchodní firmu nebo jméno, bydliště a sídlo, liší-li se od bydliště,
- b) identifikační číslo osoby, pokud je má účetní jednotka přiděleno, a v souladu se zákonem upravujícím veřejné rejstříky právnických a fyzických osob (dále jen „veřejný rejstřík“) informaci o zápisu do veřejného rejstříku uváděnou na obchodních listinách,
- c) právní formu účetní jednotky, případně informaci o tom, že účetní jednotka je v likvidaci,
- d) předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla zřízena,
- e) rozvahový den (§ 19 odst. 1 ZoÚ) nebo jiný okamžik, k němuž se účetní závěrka sestavuje (§ 19 odst. 3 ZoÚ),
- f) okamžik sestavení účetní závěrky,

a musí k ní být připojen podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky, která je právní osobou podle § 1 odst. 2 písm. a) až c) ZoÚ nebo podpisový záznam účetní jednotky, která je fyzickou osobou podle § 1 odst. 2 písm. d) až h) ZoÚ; připojením uvedeného podpisového záznamu se považuje účetní závěrka za sestavenou podle písmene f).

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku **v plném nebo zkráceném rozsahu. Ve zkráceném rozsahu mohou sestavit účetní závěrku účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem.**

Účetní jednotky sestavují rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu v účetní závěrce **v plném rozsahu, nebo ve zkráceném rozsahu.**

**Rozvaha v plném rozsahu** zahrnuje všechny položky uvedené v příloze č. 1 k Vyhlášce a sestavuje ji účetní jednotka, která je

- a) velkou účetní jednotkou,
- b) střední účetní jednotkou,
- c) malou účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo
- d) mikro účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

**Rozvaha ve zkráceném rozsahu** zahrnuje

- a) položky uvedené v příloze č. 1 k Vyhlášce, a to pouze položky označené písmeny a římskými číslicemi s výjimkou položek „C.II.1. Dlouhodobé pohledávky“, „C.II.2. Krátkodobé pohledávky“ a „C.II.3. Časové rozlišení aktiv“ **a může ji sestavovat malá účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem,** nebo
- b) položky uvedené v příloze č. 1 k Vyhlášce, a to pouze položky označené písmeny, **a může ji sestavovat mikro účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.**

**Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu** zahrnuje všechny položky uvedené v příloze č. 2 nebo 3 k Vyhlášce a **sestavuje ji**

- a) **účetní jednotka, která je obchodní společností, a**
- b) z ostatních účetních jednotek ta, která je
  1. velkou účetní jednotkou,

2. střední účetní jednotkou,
3. malou účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo
4. mikro účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

**Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu** zahrnuje položky uvedené v příloze č. 2 nebo 3 k Vyhlášce, a to pouze položky označené římskými číslicemi, písmeny a výpočtové položky, **a může ji sestavit pouze malá účetní jednotka nebo mikro účetní jednotka, která**

- a) není obchodní společností a
- b) nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

**a) Uspořádání a označování položek rozvahy (balance)**

Podrobné uspořádání a označování položek rozvahy je uvedeno v příloze č. 1 Vyhlášky.

**b) Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty - druhové členění**

Podrobné uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty v druhovém členění je uvedeno v příloze č. 2 Vyhlášky.

**c) Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty - účelové členění**

Podrobné uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty v účelovém členění je uvedeno v příloze č. 3 Vyhlášky.

**d) Uvádění jednotlivých položek v příslušných výkazech**

V rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty se položky podle příloh č. 1, č. 2 a č. 3 k Vyhlášce uvádějí odděleně a ve stanoveném pořadí. Další podrobnější členění těchto položek lze provést za podmínky, že zůstane zachováno stanovené uspořádání.

Položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty se označují kombinací písmen, římských číslic a arabských číslic a názvem položky; položky lze členit na podpoložky. Výpočtové položky se označují "\*\*\*".

Položky rozvahy a položky výkazu zisku a ztráty, které jsou vpředu označeny arabskou číslicí, mohou být sloučeny,

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

V rozvaze za běžné účetní období se uvádí výše aktiv podle jednotlivých položek neupravená o opravné položky a oprávk (brutto), výše opravných položek a oprávek k nim se vázícím (korekce) a výše aktiv snížená o opravné položky a oprávk (netto).

Každá z položek rozvahy, z položek výkazu zisku a ztráty a z položek přehledu o změnách vlastního kapitálu obsahuje též informaci o výši této položky uvedené za bezprostředně předcházející účetní období (dále jen "minulé účetní období"). V rozvaze se výše jednotlivých položek aktiv za minulé účetní období uvádí snížená o opravné položky a oprávk (netto). V případě, že informace uváděné za minulé a běžné účetní období nejsou srovnatelné, upraví se informace za minulé účetní období s ohledem na významnost podle § 19 odst. 7 ZoÚ. Každá úprava informací za minulé účetní období, popřípadě ponechání nesrovnatelných informací se odůvodní v příloze.

Položky rozvahy a položky výkazu zisku a ztráty v nulové výši za minulé i běžné účetní období se neuvádějí.

Účetní jednotky, kterým vznikne povinnost vést účetnictví nebo vstoupí do likvidace v běžném účetním období, a účetní jednotky v úpadku uvádějí v rozvaze namísto informací za minulé účetní období údaje zahajovací rozvahy ke dni povinnosti vést účetnictví nebo ke dni vstupu do likvidace anebo ke dni účinnosti rozhodnutí o úpadku. Ve výkazu zisku a ztráty se informace za minulé účetní období neuvádějí. Toto pravidlo se použije i v případě rozdělení a

dále může být použito v případě fúze splynutím, jakož i v dalších případech, kdy náklady na získání informace za minulé účetní období jsou neúměrné jejímu významu.

Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se vykazují v celých tisících Kč. Účetní jednotky s výší aktiv celkem (netto) deset miliard Kč a vyšší mohou vykazovat jednotlivé položky v celých milionech Kč; tato skutečnost musí být uvedena ve všech částech účetní závěrky. Položky "AKTIVA CELKEM" (netto) a "PASIVA CELKEM" se musí rovnat. Položka "\*\*\*\*Výsledek hospodaření za účetní období" uvedená ve výkazu zisku a ztráty se musí rovnat položce "A. V. Výsledek hospodaření běžného účetního období" uvedené v rozvaze.

#### e) Příloha k účetní závěrce

**Obsahové vymezení přílohy je v § 39, 39a, 39b a 39c Vyhlášky definováno takto:**

#### **§ 39 - Základní informace v příloze v účetní závěrce**

(1) Účetní jednotka v příloze v účetní závěrce uvede alespoň

- a) informace podle § 18 odst. 3 ZoÚ,
- b) informace 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
  1. oceňování majetku a závazků,
  2. stanovení úprav hodnot majetku (odpisy a opravné položky),
  3. uplatněný při přepočtu údajů v cizích měnách na českou měnu,
  4. stanovení reálné hodnoty příslušného majetku a závazků,
- c) informace o použitém oceňovacím modelu a technice při ocenění reálnou hodnotou zejména
  1. změny reálné hodnoty, včetně změn v ocenění podílů ekvivalencí podle jednotlivých druhů finančního majetku a způsob jejich zaúčtování,
  2. pro každý druh derivátů uvede údaje o rozsahu a podstatě, včetně hlavních podmínek a okolností, které mohou ovlivnit výši, časový průběh a určitost budoucích peněžních toků, a tabulku s uvedením změn reálné hodnoty během účetního období na příslušném účtu v účtové skupině 41,
  3. uvede důvody a případnou výši opravné položky, pokud nebyly majetek a závazky oceněny reálnou hodnotou nebo ekvivalencí,
- d) výši závazkových vztahů (pohledávek a dluhů), které k rozvahovému dni mají dobu splatnosti delší než 5 let,
- e) celkovou výši závazkových vztahů (pohledávek a dluhů), které jsou kryty věcnými zárukami s uvedením povahy a formy těchto záruk,
- f) výši záloh, závdavků, zápůjček a úvěrů poskytnutých členům řídicích, kontrolních a případně správních orgánů s uvedením úrokové sazby, hlavních podmínek a všech dosud splacených, odepsaných nebo prominutých částek a poskytnutá zajištění a ostatní plnění těmto osobám; tyto údaje se uvádějí v souhrnné výši pro každou kategorii osob,
- g) výši a povahu jednotlivých položek výnosů a nákladů, které jsou mimořádné svým objemem nebo původem,
- h) celkovou výši závazkových vztahů (pohledávek a dluhů), podmíněných závazkových vztahů a poskytnutých věcných záruk s uvedením jejich povahy a formy, které nejsou vykázány v rozvaze; penzijní závazky a závazky vůči účetním jednotkám v konsolidačním celku a přidruženým účetním jednotkám se uvádějí zvlášť,
- i) průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období.

(2) Malá účetní jednotka nebo mikro účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, v příloze v účetní závěrce dále uvede informaci o nabytí vlastních akcií nebo vlastních podílů.

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



**§ 39a - Další informace v příloze v účetní závěrce některých malých účetních jednotek a mikro účetních jednotek**

(1) Malá účetní jednotka, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, a mikro účetní jednotka, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, v příloze v účetní závěrce uvede informace podle § 39 a dále uvede

- a) u jednotlivých položek dlouhodobých aktiv
  1. zůstatky na začátku a konci účetního období, přírůstky a úbytky během účetního období,
  2. výši opravných položek a opravek na začátku a na konci účetního období a jejich zvýšení či snížení během účetního období,
  3. výši úroků, pokud účetní jednotka rozhodla, že jsou součástí ocenění majetku,
- b) název a sídlo účetní jednotky, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku nejužší skupiny účetních jednotek, ke které účetní jednotka jako konsolidovaná účetní jednotka patří,
- c) povahu a obchodní účel operací účetní jednotky, které nejsou zahrnuty v rozvaze; informace o jejich finančním dopadu se neuvádějí.

(2) Účetní jednotka dále uvede informace o transakcích, které účetní jednotka uzavřela se spřízněnou stranou, a které nebyly uzavřeny za běžných tržních podmínek. Účetní jednotka uvede objem těchto transakcí, včetně povahy vztahu se spřízněnou stranou, a ostatní informace o těchto transakcích, které jsou nezbytné k pochopení finanční situace účetní jednotky. Spřízněnou stranou se rozumí spřízněná strana ve smyslu mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropské unie.

(3) Účetní jednotka může informace o jednotlivých transakcích seskupovat podle jejich charakteru s výjimkou případů, kdy jsou samostatné informace nezbytné k pochopení dopadu transakcí na finanční situaci účetní jednotky.

(4) Účetní jednotka nemusí uvádět transakce uzavřené mezi jednou nebo více účetními jednotkami konsolidačního celku, pokud jsou konsolidované účetní jednotky, které jsou stranami těchto transakcí, konsolidující jednotkou plně vlastněny.

(5) Účetní jednotka může omezit informace uvedené v odstavcích 2 a 3 pouze na transakce uzavřené mezi účetní jednotkou a

- a) členy řídicích, kontrolních a případně správních orgánů,
- b) jejími konsolidujícími účetními jednotkami nebo účetními jednotkami s podstatným vlivem,
- c) jejími konsolidovanými účetními jednotkami nebo přidruženými účetními jednotkami.

**§ 39b - Další informace v příloze v účetní závěrce velké účetní jednotky a střední účetní jednotky**

(1) Velká účetní jednotka a střední účetní jednotka v příloze v účetní závěrce uvede informace podle § 39 a dále uvede název a sídlo konsolidovaných účetních jednotek nebo přidružených účetních jednotek s uvedením výše podílu na základním kapitálu. U těchto účetních jednotek uvede i výši vlastního kapitálu a výši výsledku hospodaření za poslední účetní období účetních jednotek, od kterých byla přijata účetní závěrka.

(2) Informace o vlastním kapitálu a výsledku hospodaření podle odstavce 1 nemusejí být uvedeny, pokud se týkají přidružené účetní jednotky, která nemá povinnost zveřejňovat účetní závěrku.

(3) Účetní jednotka neuvádí informace stanovené v odstavci 1, pokud by tyto informace svou povahou vážně poškozovaly kteroukoliv účetní jednotku, již se týkají; informace o vynechání těchto údajů se vždy uvede v příloze v účetní závěrce.

(4) Účetní jednotka neuvádí informace stanovené v odstavci 1 ani v případě, že údaje o konsolidované účetní jednotce nebo přidružené účetní jednotce jsou součástí její konsolidované účetní závěrky nebo součástí konsolidované účetní závěrky konsolidující účetní jednotky širší skupiny; tyto informace neuvádí ani v případě, že jde o přidruženou

účetní jednotku, která je zahrnuta do její účetní závěrky nebo její konsolidované účetní závěrky ekvivalenční metodou.

(5) Dále účetní jednotka uvede

- a) název, sídlo a právní formu každé z účetních jednotek, v níž je účetní jednotka společníkem s neomezeným ručením,
- b) název a sídlo účetní jednotky, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku nejširší skupiny účetních jednotek, ke které účetní jednotka jako konsolidovaná účetní jednotka patří,
- c) název a sídlo účetní jednotky, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku nejužší skupiny účetních jednotek, ke které účetní jednotka jako konsolidovaná účetní jednotka patří,
- d) místo, kde je možné získat konsolidovanou účetní závěrku konsolidujících účetních jednotek uvedených v písmenech b) a c), je-li její získání možné.

(6) Dále účetní jednotka uvede i

- a) počet a jmenovitou hodnotu nebo účetní hodnotu vydaných akcií během účetního období, zvlášť za každý druh akcií; obdobně se postupuje u změn podílů,
- b) informaci o vyměnitelných dluhopisech nebo podobných cenných papírech nebo právech s vyznačením jejich počtu a rozsahu práv, která zakládají,
- c) informaci, která doplní průměrný přepočtený počet zaměstnanců podle § 39 odst. 1 písm. i) o rozčlenění podle kategorií v průběhu účetního období,
- d) výši odměn přiznaných za účetní období členům řídicích, kontrolních a případně správních orgánů z důvodu jejich funkce a výši vzniklých nebo sjednaných penzijních závazků bývalých členů těchto orgánů; údaje se uvádějí souhrnně pro každou kategorii orgánů, přičemž tyto informace nemusejí být uvedeny, jestliže by jejich uvedení umožnilo zjistit finanční situaci konkrétního člena takového orgánu,
- e) informaci o navrhovaném rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty, nebo v příslušných případech o rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty,
- f) u jednotlivých položek dlouhodobých aktiv
  1. zůstatky na začátku a konci účetního období, přírůstky a úbytky během účetního období,
  2. výši opravných položek a oprávek na začátku a na konci účetního období a jejich zvýšení či snížení během účetního období,
  3. výši úroků, pokud účetní jednotka rozhodla, že jsou součástí ocenění majetku,
- g) výši odložené daně na konci účetního období a její vývoj,
- h) povahu a obchodní účel operací účetní jednotky, které nejsou zahrnuty v rozvaze, a jejich finanční dopad na účetní jednotku, jsou-li rizika nebo přínosy vyplývající z těchto operací významné a je-li uvedení těchto rizik nebo přínosů nezbytné k posouzení finanční situace účetní jednotky,
- i) informace o transakcích, které účetní jednotka uzavřela se spřízněnou stranou, a které nebyly uzavřeny za běžných tržních podmínek; účetní jednotka uvede objem těchto transakcí, včetně povahy vztahu se spřízněnou stranou, a ostatní informace o těchto transakcích, které jsou nezbytné k pochopení finanční situace účetní jednotky, přičemž spřízněnou stranou se rozumí spřízněná strana ve smyslu mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropské unie.

(7) Účetní jednotka může informace o jednotlivých transakcích seskupovat podle jejich charakteru s výjimkou případů, kdy jsou samostatné informace nezbytné k pochopení dopadu transakcí na finanční situaci účetní jednotky.

(8) Účetní jednotka nemusí uvádět transakce uzavřené mezi jednou nebo více účetními jednotkami konsolidačního celku, pokud jsou konsolidované účetní jednotky, které jsou stranami těchto transakcí, konsolidující jednotkou plně vlastněny.

### **§ 39c - Doplnující informace v příloze v účetní závěrce velké účetní jednotky**

(1) Velká účetní jednotka doplní přílohu v účetní závěrce podle § 39 a 39b o informace o rozčlenění tržeb z prodeje zboží, výrobků a služeb podle kategorií činností a podle

zeměpisných trhů, pokud se tyto kategorie a trhy mezi sebou podstatně liší z hlediska způsobu, kterým je organizován prodej zboží a výrobků a poskytování služeb spadajících do běžné činnosti účetní jednotky. Tyto informace mohou být vynechány, pokud by jejich uvedení mohlo účetní jednotku vážně poškodit; informace o vynechání těchto údajů se vždy uvede v účetní závěrce.

(2) Dále účetní jednotka v příloze v účetní závěrce uvede celkové odměny účtované auditorem za povinný audit roční účetní závěrky a celkové odměny účtované auditorem za jiné ověřovací služby, za daňové poradenství a jiné neauditorské služby. Tyto informace není účetní jednotka povinná uvádět v případě, že je účetní jednotka zahrnuta do konsolidované účetní závěrky a stanovené informace jsou uvedeny v příloze v této konsolidované účetní závěrce.

#### **Příloha v účetní závěrce v plném rozsahu zahrnuje informace**

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

#### **f) Přehled o peněžních tocích**

Za peněžní prostředky se považují peníze v hotovosti včetně cenin (účtová skupina 21), peněžní prostředky na účtu včetně přečerpání běžného účtu (účtová skupina 22), případně účtová skupina 26.

Peněžními ekvivalenty se rozumí krátkodobý likvidní finanční majetek, který je snadno a pohotově směnitelný za předem známou částku peněžních prostředků a u tohoto majetku se nepředpokládají významné změny hodnoty v čase.

Za peněžní ekvivalenty se považují například dlouhodobé peněžní úložky s nejvýše tříměsíční výpovědní lhůtou a likvidní cenné papíry k obchodování na veřejném trhu.

Převody v rámci jednotlivých položek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů se nepromítají do přehledu o peněžních tocích.

Účetní jednotka uvede v příloze buď položky zahrnované do peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů nebo uplatňovanou zásadu přijatou pro určování obsahu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.

Účetní jednotka dále v příloze uvede změnu uplatňované zásady včetně změny v modelu, konstrukci a obsahové náplni ukazatelů oproti předchozímu účetnímu období včetně pravděpodobných účinků.

Účetní jednotka prokáže soulad mezi částkami peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v přehledu o peněžních tocích a mezi odpovídajícími položkami vykazovanými v rozvaze (bilanci).

**Peněžní toky z provozních, investičních nebo finančních činností** se uvádějí v přehledu o peněžních tocích nekompenzované. Případné výjimky z tohoto ustanovení účetní jednotka uvede v příloze.

**Provozní činností** se rozumí základní výdělečné činnosti účetní jednotky a ostatní činnosti účetní jednotky, které nelze zahrnout mezi investiční nebo finanční činnosti.

**Investiční činností** se rozumí pořízení a prodej dlouhodobého majetku, popřípadě činnost související s poskytováním úvěrů, půjček a výpomocí, které nejsou považovány za provozní činnost.

**Finanční činností** se rozumí taková činnost, která má za následek změny ve velikosti a složení vlastního kapitálu a dlouhodobých, popřípadě i krátkodobých závazků.

**Účetní jednotka vykazuje peněžní toky z provozní činnosti:**

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

Za nepeněžní transakce v provozní činnosti se považují transakce, které ovlivňují výsledek hospodaření, avšak nemají přímý vliv na přírůstek nebo úbytek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Nepeněžní transakce zahrnují zejména odpisy, tvorbu a čerpání rezerv a opravných položek.

Nepeněžní transakce v investiční a finanční činnosti se vylučují z přehledu o peněžních tocích.

Peněžní toky spojené s peněžními transakcemi, které tvoří mimořádný výsledek hospodaření, peněžní toky spojené s inkasem a vyplacením úroků a podílů na zisku a platby daně z příjmů se uvádějí v přehledu o peněžních tocích v samostatných položkách.

Příjmy a výdaje související s mimořádnými účetními transakcemi a platby daně z příjmů se přiřadí v rámci praktických možností k provozní, investiční nebo finanční činnosti. V případě, že je nelze přiřadit, uvedou se v provozní činnosti.

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

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

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

Volba metody, koncepce a modelu přehledu o peněžních tocích, obsahová náplň peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů a dalších ukazatelů je při respektování ustanovení § 40, 41, 42 a 43 Vyhlášky v pravomoci vykazující účetní jednotky.

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

Účetní jednotka může zvolit podrobné členění položek přehledu o peněžních tocích nebo k syntetickým položkám, u kterých je to vhodné, uvede vysvětlivky.

**Český účetní standard pro podnikatele č. 023 uvádí příklad možného řešení přehledu o peněžních tocích nepřímou metodou takto:**

P. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období

**Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost)**

Z. Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním (do ukazatele nejsou zahrnuty příslušné účty účtové skupiny 59-Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů)<sup>1)</sup>

A.1. Úpravy o nepeněžní operace

A.1.1. Odpisy stálých aktiv<sup>2)</sup> (+) s výjimkou zůstatkové ceny prodaných stálých aktiv, a dále umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku a goodwillu<sup>3)</sup> (+/-)

A.1.2. Změna stavu opravných položek,<sup>4)</sup> rezerv

A.1.3. Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv (-/+ ) (vyúčtování do výnosů "-", do nákladů "+ ")

- A.1.4. Výnosy z dividend a podílů na zisku (-)
- A.1.5. Vyúčtované nákladové úroky (+) s výjimkou kapitalizovaných úroků, a vyúčtované výnosové úroky (-)
- A.1.6. Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace
- A.\* Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu a mimořádnými položkami
- A.2. Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu<sup>5)</sup>
- A.2.1. Změna stavu pohledávek z provozní činnosti (+/-), aktivních účtů časového rozlišení a dohadných účtů aktivních
- A.2.2. Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti (+/-), pasivních účtů časového rozlišení a dohadných účtů pasivních
- A.2.3. Změna stavu zásob (+/-)
- A.2.4. Změna stavu krátkodobého finančního majetku nespádajícího do peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů
- A.\*\* Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami
- A.3. Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných úroků (-)
- A.4. Přijaté úroky ( + )
- A.5. Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a za doměrky daně za minulá období (-)
- A.6. Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými účetními případy, které tvoří mimořádný výsledek hospodaření včetně uhrazené splatné daně z příjmů z mimořádné činnosti
- A.7. Přijaté dividendy a podíly na zisku (+) (lze postupovat odlišně v souladu s § 43 odst. 4 vyhlášky)
- A.\*\*\* Čistý peněžní tok z provozní činnosti
- Peněžní toky z investiční činnosti**
- B.1. Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv<sup>6)</sup>
- B.2. Příjmy z prodeje stálých aktiv
- B.3. Půjčky a úvěry spřízněným osobám
- B.\*\*\* Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti
- Peněžní toky z finančních činností**
- C.1. Dopady změn dlouhodobých závazků, popřípadě takových krátkodobých závazků,<sup>7)</sup> které spadají do oblasti finanční činnosti (například některé provozní úvěry) na peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty
- C.2. Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty
- C.2.1. Zvýšení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů z titulu zvýšení základního kapitálu, emisního ážia, popřípadě rezervního fondu včetně složených záloh na toto zvýšení (+)
- C.2.2. Vyplacení podílu na vlastním kapitálu společníkům (-)
- C.2.3. Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů (+)
- C.2.4. Úhrada ztráty společníky (+)
- C.2.5. Přímé platby na vrub fondů (-)
- C.2.6. Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené srážkové daně vztahující se k těmto nárokům a včetně finančního vypořádání se společníky veřejné obchodní společnosti a komplementáři u komanditních společností (-)
- C.\*\*\* Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti
- F. Čisté zvýšení nebo snížení peněžních prostředků
- R. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období<sup>8)</sup>

### Vysvětlivky k možnému řešení přehledu o peněžních tocích

- 1) Jedná se o nákladové položky splatné a odložené daně z příjmů, dodatečné odvody daně z příjmů a převod podílu společníkům veřejných obchodních společností a komplementářům komanditních společností.
- 2) Tato položka obsahuje pravidelné odpisy dlouhodobého majetku podle odpisového plánu účetní jednotky. Dále se do tohoto údaje zahrnou také zůstatkové ceny, popřípadě pořizovací ceny fyzicky likvidovaných nebo darovaných stálých aktiv, kromě případů prodeje stálých aktiv. Údaj se vykáže se znaménkem "+".

- 3) Odpis aktivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku a odpis goodwillu se čerpá z příslušného účtu účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů. Údaj se vykáže se znaménkem "+". Odpis pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku a odpis záporného goodwillu se čerpá z příslušných účtů účtové skupiny 64 - Jiné provozní výnosy. Údaj se vykáže se znaménkem "-".
- 4) Změna stavu opravných položek se vypočítá jako souhrnný rozdíl mezi konečným stavem opravných položek k majetkovým účtům a stavem těchto položek na počátku vykazovaného účetního období. Přírůstek se označí znaménkem "+", úbytek znaménkem "-".
- 5) Při výpočtu změny stavu položek pracovního kapitálu v oddílu A.2. se vychází z brutto stavů uvedených v rozvaze. Účetní jednotka si pro účely sestavení přehledu o peněžních tocích nepřímou metodou vymezení pohledávky a závazky, které se vztahují k provozní činnosti.
- 6) Pro účely tohoto přehledu může účetní jednotka zjistit výdaje spojené s pořízením dlouhodobého majetku buď
  - a) brutto způsobem, tzn. přírůstek (nabytí) dlouhodobého majetku se upraví o změnu závazků a poskytnuté zálohy související s pořízením dlouhodobého majetku, nebo
  - b) netto způsobem, u kterého se vykazují skutečné výdaje spojené s pořízením dlouhodobého majetku.

### **Brutto způsob**

Za nabytí stálých aktiv se považuje zejména

- a) nákup,
- b) vytvoření vlastní činnosti,
- c) poskytnutí půjček a úvěrů charakteru finančních investic a půjček a úvěrů k účetním jednotkám v rámci konsolidačního celku a k ostatním spřízněným osobám.

Do nabytí stálých aktiv se nezahrnuje zvýšení nebo snížení jejich ocenění, které se účtuje souvztažným zápisem na příslušný účet účtové skupiny 41 - Základní kapitál a kapitálové fondy.

Údaje se čerpají z obrátů strany Má dáti příslušných účtů účtových skupin 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek, 05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek, popřípadě příslušných účtů účtových skupin 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek, 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný a příslušných účtů účtové skupiny 06 - Dlouhodobý finanční majetek (příslušná částka se vykáže se znaménkem "-").

- 7) K dlouhodobým, popřípadě krátkodobým závazkům patří zejména závazky z titulu půjček, úvěrů, finančního leasingu včetně úvěrů a půjček k účetním jednotkám v rámci konsolidačního celku a k ostatním spřízněným osobám s výjimkou závazků z pořízení dlouhodobého majetku.

Spřízněnou osobou ve vztahu k vykazující účetní jednotce se pro účely tohoto standardu rozumí:

- a) účetní jednotky, které společně s vykazující účetní jednotkou tvoří konsolidační celek,
- b) společníci a akcionáři, popřípadě osoby blízké těmto společníkům a akcionářům, kteří přímo nebo nepřímo mohou uplatňovat podstatný nebo rozhodující vliv u vykazující účetní jednotky,
- c) členové statutárních, dozorčích a řídicích orgánů a osoby blízké těmto osobám,
- d) účetní jednotky, ve kterých osoby uvedené v písmenech b) a c) tohoto odstavce mají podstatný nebo rozhodující vliv,
- e) účetní jednotky, které mají společného člena vrcholového řízení s vykazující účetní jednotkou.

8) Výpočet ukazatelů přehledu peněžních toků:

$$A.^* = Z + A.1.$$

$$A.1. = A.1.1. \text{ až } A.1.6.$$

$$A.^{**} = A.^* + A.2.$$

$$A.2. = A.2.1. \text{ až } A.2.4.$$

$$A.^{***} = A.^{**} + A3. + A4. + A5 + A6. + A7.$$

$$B.^{***} = B.1. + B.2. + B.3.$$

$$C.^{***} = C.1. + C.2.$$

$$C.2. = C.2.1. \text{ až } C.2.6.$$

$$F = A.^{***} + B.^{***} + C.^{***}$$

$$R = P + F$$

### **g) Přehled o změnách vlastního kapitálu**

Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny.

Účetní jednotky vyčíslí vyplacené dividendy a zdroje, ze kterých bylo čerpáno.

### **10. Audit účetní závěrky**

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.

### **11. Výroční zpráva**

Účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, jsou povinny vyhotovit výroční zprávu, jejímž účelem je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji jejich výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení.

Výroční zpráva musí kromě informací nezbytných pro naplnění účelu výroční zprávy dále obsahovat nejméně finanční a nefinanční informace

- a) o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- b) o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- c) o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- d) o nabytí vlastních akcií nebo vlastních podílů,
- e) o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- f) o tom, zda účetní jednotka má pobočku nebo jinou část obchodního závodu v zahraničí,
- g) požadované podle zvláštních právních předpisů.

Střední účetní jednotky, malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky neuvádějí ve výroční zprávě nefinanční informace podle písm. a) až f).

Má-li to význam pro posouzení majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, finanční situace a výsledku hospodaření účetní jednotky, musí účetní jednotka, která používá

investiční nástroje, případně další obdobná aktiva a pasiva, uvést ve výroční zprávě také informace o

- a) cílech a metodách řízení rizik dané účetní jednotky, včetně její politiky pro zajištění všech hlavních typů plánovaných transakcí, u kterých se použijí zajišťovací deriváty, a
- b) cenových, úvěrových a likvidních rizicích a rizicích souvisejících s tokem hotovosti, kterým je účetní jednotka vystavena.

Výroční zpráva obsahuje též účetní závěrku a zprávu auditora, případně další dokumenty a údaje podle zvláštního právního předpisu.

Účetní jednotky, kterým povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem stanoví zvláštní právní předpis, vyhotovují výroční zprávu nebo obdobný dokument, pokud jim tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.

Pro ověřování výroční zprávy auditorem platí obdobná pravidla, jako pro ověřování účetní závěrky; předmět ověření je stanoven zákonem upravujícím činnost auditorů.

## **12. Zveřejňování údajů z účetní závěrky**

Účetní jednotky, které se zapisují do rejstříku, nebo ty, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis, jsou povinny účetní závěrku a výroční zprávu zveřejnit.

Účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku v rozsahu, v jakém jimi byla sestavena a v případě účetních jednotek, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, v rozsahu a znění, ve kterém byla ověřena auditorem. Povinnosti účetních jednotek ke zveřejnění či uveřejnění jiných informací stanovené ve zvláštních právních předpisech nejsou dotčeny.

Účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, zveřejní účetní závěrku i výroční zprávu po jejich ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem podle zvláštních právních předpisů, do 30 dnů od splnění obou uvedených podmínek, pokud zvláštní právní předpisy nestanoví jinak, nejpozději však do 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky bez ohledu na to, zda byly tyto účetní záznamy uvedeným způsobem schváleny.

Účetní jednotky jsou povinny zveřejnit i zprávu auditora a informaci o tom, že zveřejňované účetní záznamy nebyly případně schváleny příslušným orgánem účetní jednotky.

Účetní jednotky, které se zapisují do veřejného rejstříku, zveřejňují účetní závěrku a výroční zprávu jejich uložení do sbírky listin (nejpozději po jejich ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem podle zvláštních právních předpisů, do 30 dnů od splnění obou uvedených podmínek, pokud zvláštní právní předpisy nestanoví jinak, nejpozději však do 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky bez ohledu na to, zda byly tyto účetní záznamy uvedeným způsobem schváleny) přitom účetní závěrka může být uložena jako součást výroční zprávy.

Účetní jednotky, které podle zvláštního právního předpisu předávají výroční zprávu České národní bance, předávají účetní závěrku a výroční zprávu do sbírky listin veřejného rejstříku prostřednictvím České národní banky.

Povinnost zveřejnění uvedených účetních záznamů účetní jednotka splní okamžikem jejich předání rejstříkovému soudu (příp. předáním České národní bance).

Účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nesmí zveřejnit informace, které předtím nebyly ověřeny auditorem, způsobem, který by mohl uživatele uvést v omyl, že auditorem ověřeny byly.

Povinnost zveřejnění podle tohoto ustanovení se vztahuje na všechny informace účetní závěrky i výroční zprávy s výjimkou těch, na které se vztahuje utajení podle zvláštního právního předpisu.

**Malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nemusejí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty, pokud jim tuto povinnost nestanoví zvláštní právní předpis.**



Jestliže účetní jednotka prezentuje vybrané údaje ze své účetní závěrky, uvede, že se jedná pouze o vybrané údaje z účetní závěrky a informaci o tom, kde je účetní závěrka uložena. K těmto vybraným údajům se nepřikládá zpráva auditora o ověření účetní závěrky. Místo této zprávy uvede účetní jednotka druh výroku auditora k účetní závěrce a odkaz na jakékoli záležitosti, na něž auditor zvláštním způsobem upozornil.

Pro předávání dokumentů do **Sbírky listin** obchodního rejstříku lze použít pouze elektronickou podobu příslušných dokumentů - konkrétně dokument ve formátu PDF. Tyto dokumenty se posílají formou elektronické zprávy. Tato zpráva musí být buď opatřena certifikovaným elektronickým podpisem, nebo může být zaslána prostřednictvím datové schránky příslušné účetní jednotky.

Další možnosti k doručení dokumentů do Sbírky listin podle informace Městského soudu v Praze:

1. poslat přes webový formulář elektronické podatelny na adrese <http://epodatelna.justice.cz>
2. zaslat na datovém nosiči CD-R s průvodním dopisem a podpis na tomto dopise provede osoba oprávněná (statutární orgán).

Zákon o účetnictví již neukládá účetním jednotkám povinnost zveřejnit účetní závěrku v Obchodním věstníku.

### **13. Závěr**

Tuto metodickou pomůcku je nutno chápat jako obecný návod k usnadnění provedení účetní závěrky. Zároveň je však třeba upozornit, že nemůže postihnout specifické odchylky v jednotlivých účetních jednotkách.