

# JAK NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU

Další změnou v oblasti daně z příjmů, kterou přinesla novela č. 362/2009 Sb., je změna paušálních výdajů, tj. změna § 7 odst. 7 zákona. Citované ustanovení zákona stanoví, že neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje s výjimkou uvedenou v § 11 nebo 12, ve výši

- 80 % z příjmů podle odstavce 1 písm. a) a odstavce 1 písm. b) z příjmů ze živností řemeslných,
- 60 % z příjmů podle odstavce 1 písm. b), s výjimkou příjmů ze živností řemeslných,
- 40 % z příjmů podle odstavce 1 písm. c) nebo z příjmů podle odstavce 2 písm. a), s výjimkou příjmů podle odstavce 6, anebo z příjmů podle odstavce 2 písm. b) až d).

Způsob uplatnění výdajů podle tohoto odstavce nelze zpětně měnit.

Výše uvedená změna výše paušálních výdajů nabývá účinnosti 1. ledna 2010. Pro zdaňovací období 2009 mohou poplatníci s příjmy podle § 7 zákona uplatnit paušální výdaje podle 7. novely zákona schválené v roce 2009, tj. podle zákona č. 289/2009 Sb. Jejich výše činí 80 % z příjmů podle odstavce 1 písm. a) a písm. b) z příjmů ze živností řemeslných a 60 % z dalších příjmů podle § 7 zákona (tj. příjmů podle odstavce 1 písm. b/ s výjimkou příjmů ze živností řemeslných, a odstavce 1 písm. c/ nebo z příjmů podle odstavce 2 písm. a/ až d/ zákona).

**Autorka je zaměstnankyní Ministerstva financí**



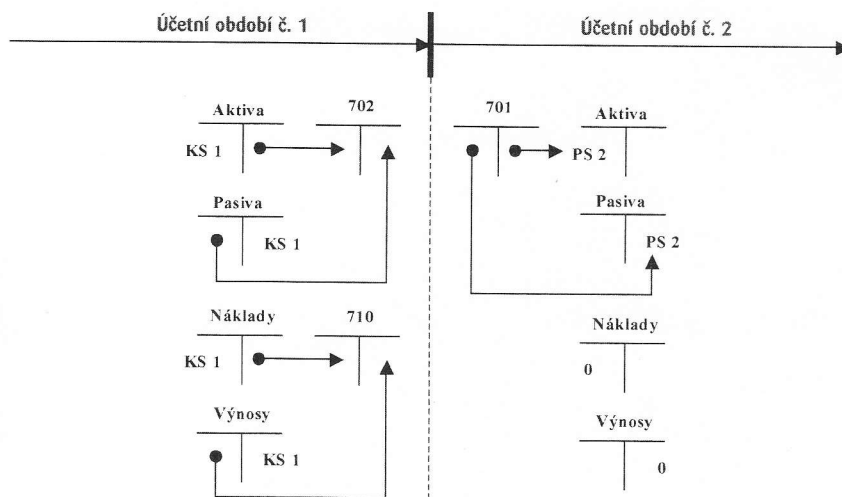
**Co mají účetní nejraději? To záleží na jejich nátuře, ale rozhodně to nebude účetní závěrka. Je s ní hodně práce (únava), podílí se na ní více lidí (zmatek), zahrnuje celý balík činností (chaos), je náročná odborně (nejistota), vedení má přehnaná očekávání (zklamání), výsledek je hodně a dlouho vidět (stres) a chyby již nepůjde opravit (ostuda). Žel, bez účetní závěrky to v praxi nejde, je pravidelnou roční obdobou přiznání k dani z příjmů, s nímž je ale spjata ještě intimněji. Přeneseně lze říci, že jde o takovou každoroční maturitu účetních.**

## Účetní závěrka versus uzávěrka

Ať už je účetní jednotka velká/malá, ať už patří právnické/fyzické osobě, ať už vede účetnictví v plném/zjednodušeném rozsahu, musí v souladu s § 17 zákona číslo 563/1991 Sb., o účetnictví, **uzavírat účetní knihy. A to nejčastěji k poslednímu dni účetního období** – pak se hovoří o „**řádné účetní závěrce**“. Z obrátů a konečných stavů účtů se tímto získá ucelený pohled na její hospodaření, z něhož **mohou čerpat údaje** např.:

- majitelé, kteří se dozví, jaké mohou očekávat podíly na zisku, nebo naopak jaká vznikla ztráta;
- manažeři, kteří po finanční analýze vybraných dat mohou navrhnout optimalizační vylepšení;
- pro sestavení přiznání k dani z příjmů za příslušné ukončené účetní období a výpočet daně;
- banky poskytující dotyčné firmě úvěry, aby případně přizpůsobily jejich zajištění a úročení;
- obchodní partneři, kteří tak mohou vysledovat, zda lze s danou firmou i nadále počítat;
- zaměstnanci a odbory, aby získali další argument pro vyšší mzdové a další požadavky.

V podstatě jde o to, že každé účetní období žije svým vlastním účetním životem, a je provázáno s bezprostředně předcházejícím účetním obdobím pouze tím, že z něj přebírá konečné stavy rozvahových účtů.



Laici obvykle vnímají účetní závěrku pouze jako účetní výkazy o stavu majetku a závazků (rozhaha) a výnosů a nákladů (výsledovka) shrnující ve standardizované srovnatelné podobě konečné stavy všech použitých účtů. Případně se jim ještě vybaví inventarizace prověřující skutečné stavy majetku, která tomu předchází.

Znalci však vědí, že zmíněné účetní výstupy jsou již jen drobnou konečnou fází rozsáhlého komplexu nejrůznějších vzájemně provázaných aktivit, které jim musí předcházet. O všech těchto aktivitách se hovoří jako o účetní uzávěrce v návaznosti na povinnost tzv. uzavření účetních knih. Účetní závěrka – nás bude dále zajímat pouze ta „řádná“ – tvořená z více či méně známých souhrnných výkazů je tedy jen dílčí, nejviditelnější částí daleko rozsáhlejší účetní uzávěrky. Pro přehlednost si celý proces rozčleníme do deseti postupných kroků.

## 1. krok – Časové rozlišení aneb „Co bude, bude-li vůbec...“

Základním účetním principem je účtování ve věcné a časové souvislosti. Tj. **veškeré výnosy a náklady by měly být zaúčto-**

**vány do toho období, s nímž věcně a časově souvisejí.** Jde v zásadě o to, aby účetní náklady byly uplatněny ve stejném účetním období jako s nimi související účetní výnosy.

Podstatou časového rozlišení je, že se nákladové a výnosové položky, které časově souvisejí s jiným účetním obdobím, neúčtují v běžném (aktuálním) účetním období přímo na účty nákladů a výnosů, ale nejprve na příslušné účty časového rozlišení. Teprve následně se v odpovídajícím účetním období zaúčtují výsledkově. Výjimkou jsou nákladové druhy tvořící tzv. komplexní náklady příštích období, jejichž tvorba se účtuje klasicky přímo na příslušné účty nákladů, ale současně se celkový úhm těchto komplexních nákladů vyúčtuje ve prospěch speciálního nákladového účtu, čímž jsou prvotní náklady „neutralizovány“. Pomocným podvojným účtem bude opět účet časového rozlišení, z něhož se komplexní náklady teprve následně promítnou definitivně do nákladů.

Účet časového rozlišení	Účetní období							
	Běžné (aktuální)				Budoucí (následné)			
	Příjem	Výnos	Výdaj	Náklad	Příjem	Výnos	Výdaj	Náklad
381 – Náklady příštích období (NPO)			X					X
382 – Komplexní NPO			X					X
383 – Výdaje příštích období				X			X	
384 – Výnosy příštích období	X					X		
385 – Příjmy příštích období		X			X			

Dohadné položky vnášejí do pevného řádu časového rozlišování prvek neurčitosti ohledně konkrétní výše časově rozlišovaných částek, které účetní jednotka pouze více či méně přesně odhaduje.

Důsledné časové rozlišování bez výjimky by v některých případech bylo příliš náročné a neúměrné jeho významu, proto Český účetní standard pro podnikatele č. 019, bod 6.4. **umožňuje časově nerozlišovat:**

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

Časově se nerozlišují ani pokuty, penále, manka a škody. S časovým rozlišením dále souvisí, že:

- **opravy nákladů nebo výnosů** minulých účetních období se účtují na účtech nákladů a výnosů, kterých se týkají; pouze jde-li o významnou částku těchto oprav, považují se za mimořádné náklady nebo výnosy,

- **náhrady vynaložených nákladů** minulých účetních období se účtují do výnosů běžného roku.

## 2. krok – Opatrnické položky aneb „Lépe už bylo...“

- Vypočtení účetních odpisů v souladu s odpisovými plány za dané účetní období.
- Jsou důvody pro tvorbu/změnu/rušení rezerv (nikoli pouze těch zákonných)?
- Jsou důvody pro tvorbu/změnu/rušení opravných položek (nikoli pouze těch zákonných)?
- Jsou důvody pro mimořádný účetní odpis?

## 3. krok – Přecenění vybraných aktiv aneb „Peníze jsou až na prvním místě...“

- Cizoměnové položky přepočítat aktuálním kurzem ČNB k 31. 12. 2009.

- Přepočítávají se také opravné položky a rezervy tvořené k majetku vyjádřenému v cizí měně.
- Kurzové rozdíly se účtují zpravidla výsledkově, s výjimkou cenných papírů a podílů.
- Týká se účetní jednotky ocenění reálnou hodnotou, případně protihodnotou (ekvivalencí)?

#### 4. krok – Inventarizace aneb „Ukradli jsme, ukradli nám...“

Zjištění skutečného stavu majetku a závazků fyzickou a dokladovou inventurou je podmínkou, **aby účetnictví bylo průkazné**. Inventurou se přitom rozumí zjištění skutečného stavu majetku a závazků k určitému dni (např. přepočítání párů bot na skladě 30. 11. 2009), zatímco inventarizace zahrnuje daleko širší soubor prací.

Fyzickou inventuru hmotného majetku, kterou nelze provést ke konci rozvahového dne, **je možno provést v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popř. v prvním měsíci toho následujícího**. Takto zjištěné stavy se dokladovou inventurou opraví o přírůstky a úbytky do, resp. od konce účetního období.

**Inventarizačními rozdíly** se rozumí zjištěné rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, které nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem o účetnictví, přitom je-li:

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

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

- **manka se účtují do provozních nákladů** (na účet 549 – Manka a škody),
  - **přebytky do provozních výnosů** (účet 648 – Jiné provozní výnosy).
- Z těchto obecných zásad existuje několik výjimek:
- manko odpisovaného DNM, DHM – MD 549/D 07x, resp. 08x (a majetek se vyřadí 07x, 08x/01x, 02x),
  - přebytek odpisovaného DNM, DHM – na vrub 01x, resp. 02x a ve prospěch 07x, resp. 08x (jako odepsaný),
  - manko neodpisovaného DHM – na vrub 549 a ve prospěch 03x,
  - přebytek neodpisovaného DHM – na vrub 03x a ve prospěch účtu 413 – Ostatní kapitálové fondy,
  - manko cenných papírů – přeúčtovat do oddělené analytické evidence a zahájit umořovací řízení,
  - přebytek zásob vlastní výroby včetně zvířat – se účtuje přes změny stavu vnitropodnikových zásob,
  - úbytky zásob v rámci vnitropodnikových norem – nejde o manko, patří na vrub 50 – Spotřebované nákupy,
  - manka a škody na finančním majetku (např. u pokladní hotovosti) – patří na samostatný účet 569,

- přebytek na finančním majetku (např. cenin) – ve prospěch účtu 668 – Ostatní finanční výnosy,
- pouze škody vzniklé z příčin pro firmu zcela mimořádných (např. povodeň) – na účet 582 – Škody.

Obecným pravidlem vypořádávání inventarizačních rozdílů je **zákaz kompenzace dílčích přebytků a mank**, obě kategorie je nutno proúčtovat nezávisle na sobě a ne je vzájemně započíst, k čemuž mnohdy zejména u podobného zboží nabádá selaský rozum. **Jedinou povolenou výjimkou** ze zákazu vzájemného zúčtování je:

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

#### 5. krok – Účetní úklid aneb „Vymetení kostlivců ze skříní...“

- Jsou zaúčtovány všechny účetní případy týkající se daného účetního období?
- Při účtování o zásobách metodou „B“ je nutno pamatovat na proúčtování počátečních stavů.
- Častým kamenem úrazu bývá vyčíslení a zaúčtování nedokončené výroby, na niž se rádo zapomíná...
- Byl zaúčtován loňský výsledek hospodaření (účet 431) podle rozhodnutí valné hromady?
- Byly vypořádány zůstatky na kalkulačních účtech zásob (účty 111 a 131)?
- Byla provedena kontrola správnosti a oprávněnosti účetních odpisů za účetní období?
- Je pořádek v účetních vnitropodnikových směrnících a postupovali jsme podle nich?
- Je správně stanoveno ocenění dlouhodobých investic včetně technického zhodnocení?
- Prověření věcné a formální náplně, metodiky apod. všech používaných účtů.
- Jsou v pořádku věcné a formální náležitosti účetních dokladů?

#### 6. krok – Obratová předvaha aneb „Stavy účtů dělitelné deseti jsou vždy podezřelé...“

Při uzavírání účetních knih se provádí i tato zjištění, která je zvykem shrnout v tzv. obratové předvaze:

- zjišťují se obraty stran Má dáti a Dal jednotlivých syntetických účtů, popřípadě při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu obraty účtových skupin,
- zjišťují se konečné zůstatky aktivních a pasivních účtů a konečné stavy účtů nákladů a výnosů, popřípadě při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu zůstatky účtových skupin.



Výhodou předvahy je rychlá a přehledná představa o stavu a pohybu majetku, její „stravitelnost“ závisí především na formě vyhotovení předvahy, doporučit lze např. její následné uspořá-

dání. Uplatnění má v praxi hlavně při vytipování problémových oblastí a je užitečnou pomůckou i při vyplňování příznání k dani z příjmů.

#### Rozvahové účty účtových tříd 0 až 4

Syntetický účet (SÚ)	Analytický účet (AÚ)	Stav k 1. 1. (počátek období)		Roční obrat Letos		Roční obrat Loni		Stav k 31. 12. (konec období)	
		MD	D	MD	D	MD	D	MD	D

#### Výsledkové účty účtových tříd 5 a 6

Syntetický účet (SÚ)	Analytický účet (AÚ)	Ovlivňuje základ daně z příjmů (ANO / NE)	Roční obrat Letos		Roční obrat Loni		Stav k 31. 12. (konec období)	
			MD	D	MD	D	MD	D

### 7. krok – Výpočet daně aneb „Daně platím rád, ...protože musím...“

- Převést účetní výsledek hospodaření („VH“) na základ daně z příjmů bývá docela problém...

- Významným pomocníkem – ale nikoli všelékem – by měla být vhodná účetní analytika.
- Zpravidla větší účetní jednotky se ještě „potěší“ výpočtem tzv. odložené daně z příjmů.
- Daně z příjmů je třeba rozčlenit na část z běžné činnosti a z mimořádné činnosti.

Účetní systém	Daňový systém
+ Výnosy účetního období (6xx) – Náklady účetního období (5xx) <b>= Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>= Výsledek hospodaření před zdaněním</b> – Příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů – Příjmy osvobozené od daně z příjmů – Příjmy tvořící samostatný základ daně z příjmů PO – Příjmy zdaněné konečnou srážkovou daní + Náklady související s uvedenými druhy příjmů + Účetní náklady neuznané za daňové náklady ± Daňové úpravy výsledku hospodaření dle ZDP <b>= Základ daně</b> – Daňová ztráta z minulých zdaňovacích období – Osobní nezdanitelné částky fyzických osob – Další položky odčitatelné od základu daně <b>= Základ daně snížený (a zaokrouhlený)</b> x Sazba daně (pro rok 2009: PO 20 %, FO 15 %)
<b>– Daň z příjmů splatná (591, 593/341)</b> ± Daň z příjmů odložená (592, 594 proti 481) (pozn. týká se jen „velkých“ firem, viz dále) <b>= Disponibilní zisk k rozdělení (710/702)</b> (v dalším účetním období na D účtu 431)	<b>= Daň z příjmů</b> – Slevy za zaměstnance se zdravotním postižením – Slevy na dani z titulu investičních pobídek – Osobní slevy na dani FO včetně daň. zvýhodnění <b>= Výsledná daňová povinnost</b>

Při vykázání daňové ztráty je proces jednodušší jak z hlediska daní (odpadají kurzivou psané položky), tak i účetně (odpadá účtování splatné daně). Za zmínku stojí, že daňová ztráta není účetní položkou!

Jedním z posledních účetních zápisů v účetních knihách je **účtování splatné daně z příjmů poplatníka alias účetní jednotky**, neboli výše daně z příjmů vypočtené v daňovém přiznání. Pro účetní potřeby se rozlišuje složka splatné daně z příjmů odpovídající činnosti běžné a mimořádné. Účetní jednotky tvořící konsolidační celek a ty, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu, dále musejí (ostatní pak mohou) vykazovat a účtovat tzv. **odloženou daň z příjmů** (opět v rozlišení na běžnou a mimořádnou činnost), která VH může snížit i zvýšit.

**Odložená daň z příjmů** je čistě účetní libůstka ošetřující přechodné (dočasné) rozdíly mezi účetním a daňovým posouzením jednotlivých účetních případů. Ortodoxním účetním teoretikům totiž leží na srdci, aby účetnictví podávalo co nejúplnější a nejsprávnější obraz hospodářské situace účetní jednotky; ať to stojí, co to stojí... Podstatou odložené daně je důsledné naplnění účetní zásady časové a věcné souvislosti, neboli pravidla, že náklady a výnosy se účtují do období, s nímž souvisejí. Jedním z účetních nákladů je přitom i daň z příjmů, kde mohou **z důvodu dočasně odlišného účetního a daňového posouzení určitých účetních položek** vznikat přechodné rozdíly účetních a daňových nákladů, které ovlivňují i daň z příjmů. Odložená daň vlivy přechodných rozdílu na daň z příjmů eliminuje. Obecně může být účetní a daňový pohled na určitou hospodářskou skutečnost:

- stejný – jako např. u zásob – pak nevzniká potřeba odložené daně,
- rozdílný trvale – např. u nákladů z titulu darů – kde také nevzniká odložená daň,
- rozdílný dočasně – např. u odpisů hmotného majetku – pak je odložená daň důvodná.

#### Příklad

##### Souběh ziskové běžné a ztrátové mimořádné činnosti

Vstupní účetní hodnoty:

- Výsledek hospodaření z běžné činnosti (zisk) = +200 000 Kč
- Výsledek hospodaření z mimořádné činnosti (ztráta) = -50 000 Kč
- Výsledek hospodaření celkem (zisk) = +150 000 Kč

Výpočet daně z příjmů:

- Celkové daňové úpravy = zvýšení účetního VH o = +150 000 Kč
- Základ daně z příjmů právnických osob = +150 000 Kč + 150 000 Kč = 300 000 Kč
- Daňová povinnost podle daňového přiznání (bez dalších úprav a sazba daně 20 %) = 60 000 Kč

Zpodrobnění daňových úprav účetních výsledků hospodaření:

- Jaké byly konkrétní daňové úpravy odlišující účetní VH od základu daně:
  - Účetní odpisy byly vyšší než daňové o 100 000 Kč

- Tvorba ostatních (čistě účetních) opravných položek = 20 000 Kč
- Odpis pohledávky nad rámec daňových nákladů = 30 000 Kč

• Všechny daňové korekce se tak týkají pouze účetního VH z běžné činnosti

Výpočet účetní splatné daně:

- Splatná daň z příjmů z běžné činnosti = 20 % „základu daně“ z běžné činnosti = 20 % (účetní VH z běžné činnosti ± daňové úpravy účetního VH z běžné činnosti) =  $0,2 \times (200\ 000\ \text{Kč} + 150\ 000\ \text{Kč}) = 0,2 \times 350\ 000\ \text{Kč} = 70\ 000\ \text{Kč}$
- Účtování o této složce splatné daně: 70 000 Kč, MD 591/D 341
- Splatná daň z příjmů z mimořádné činnosti = 20 % „základu daně“ z mimořádné činnosti = 20 % (účetní VH z mimořádné činnosti ± daňové úpravy účetního VH z mimořádné činnosti) =  $0,2 \times (-50\ 000\ \text{Kč} \pm 0\ \text{Kč}) = 0,2 \times (-50\ 000\ \text{Kč}) = -10\ 000\ \text{Kč}$  (s určitou nadsázkou lze říci, že jde o splatnou daň z „daňové ztráty“ z mimořádné činnosti)
- Účtování o této složce splatné daně: 10 000 Kč, MD 341/D 593

Výsledkem samozřejmě je, že účetní jednotka coby poplatník odvede správci daně skutečnou splatnou daň z příjmů odpovídající zůstatku strany Dal účtu 341, tedy  $70\ 000\ \text{Kč} - 10\ 000\ \text{Kč} = 60\ 000\ \text{Kč}$ , MD 341/D 221.

## 8. krok – Uzavření účtů aneb „Konec dobrý, všechno dobré...“

### Uzavření výsledkových účtů:

- převod nákladů, neboli uzavření všech nákladových účtů (MD 710/D 5xx)
- převod výnosů neboli uzavření všech výnosových účtů (MD 6xx /D 710)

### Uzavření rozvahových účtů:

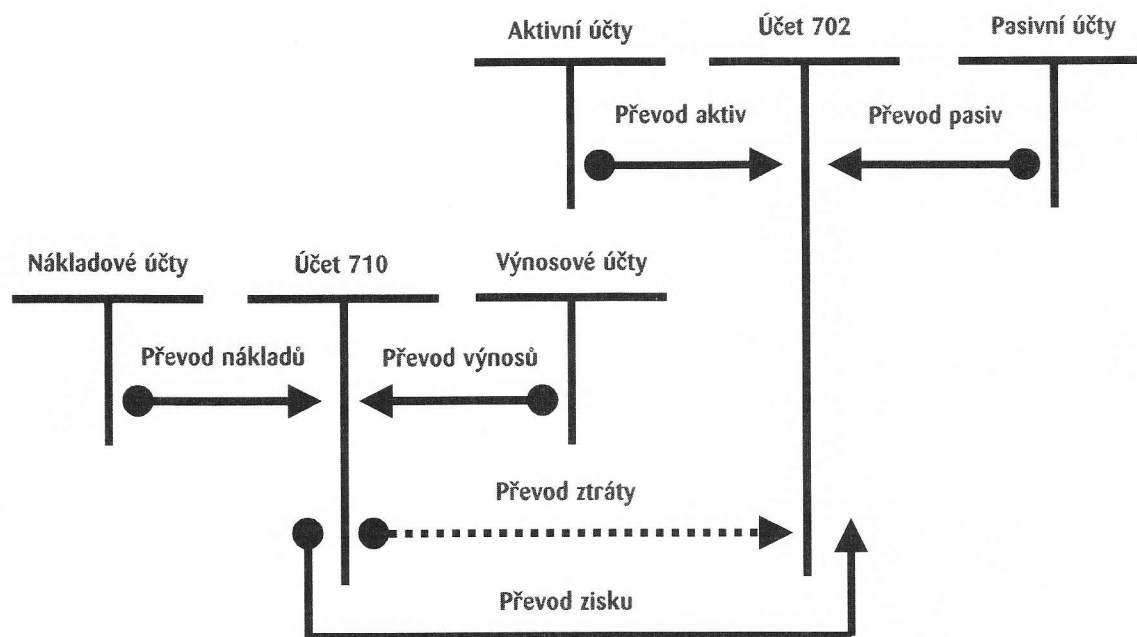
- převod aktiv, neboli uzavření všech účtů aktiv (MD 702/D účty aktiv)
- převod pasiv, neboli uzavření všech účtů pasiv (MD účty pasiv/ D 702)

### Převod výsledku hospodaření po zdanění:

- zisk (MD 710/D 702)
- ztráta (MD 702/D 710)

Na konci účetního období slouží zjištěný výsledek hospodaření pouze pro účely uzavírání účetních knih. V této fázi jej ještě není možno využít jinak než k vyrovnání závěrkových účtů 702 a 710, jde zkrátka skutečně o VH za celé účetní období představující pouze rozdíl majetku a závazků, resp. výnosů a nákladů.

## Uzavření účetních knih a převod VH účetní jednotky (vyjma v. o. s.)



**Specifická situace nastává u veřejných obchodních společností** (v. o. s.), které při uzavírání účetních knih převedou a zaúčtují vždy celý VH svým společníkům jako jejich podíl na VH. A to buď jako podíl na zisku (MD 596 – Převod podílu na VH společníkům/D 364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku), nebo na ztrátě (MD 354 – Pohledávky za společníky při úhradě ztráty/D 596). Takže v. o. s. nikdy nevykáže vlastní účetní VH a návazně ani daňový základ, proto ani nemusí podávat přiznání k dani z příjmů, tuto „radost“ za ni přebírají její společníci. Přiměřeně to platí také o komanditní společnosti ve vztahu ke komplementářům, nicméně k. s. přece jen zůstane vlastní účetní VH a návazně i daňový výsledek (případající komanditistům), takže přiznání k dani z příjmů podávat musí, stejně jako její komplementáři přiznávající „zbytek VH k. s.“.

## 9. krok – Sestavení účetní závěrky aneb „Jak se firmě dařilo...“

### • Povinné části účetní závěrky:

- **rozvaha alias bilance** – shrnuje stavy aktiv a pasiv ke konci účetního období,
- **výkaz zisku a ztráty alias výsledovka** – shrnuje výnosy a náklady za účetní období,
- **příloha** – vysvětluje a doplňuje informace rozvahy a výsledovky.

### • Nepovinné (dobrovolné) části účetní závěrky:

- přehled o peněžních tocích (cash flow) – podrobný pohled na přírůstky a úbytky peněžních prostředků,
- přehled o změnách vlastního kapitálu – informuje o uspořádání a změnách účtových skupin 41 až 43.

Výkazy účetní závěrky existují ve dvou provedeních:

- **v plném rozsahu,**
- **ve zjednodušeném rozsahu** (méně vykazovaných položek a méně evidenčních údajů).

Pokud účetní závěrka podléhá povinnému auditu (viz dále 10. krok), musí být sestavena vždy v plném rozsahu, výjimkou jsou akciové společnosti, které musejí účetní závěrku sestavovat vždy v plném rozsahu.

Účelem **rozvahy** je podat přehled o stavu majetku podle jeho druhů (složení) a zdrojů krytí (z hlediska vlastnictví) k rozvahovému dni. Aktiva se člení podle likvidity – od nejméně likvidních (dlouhodobý majetek) až k plně likvidním (peníze). Pasiva se člení na zdroje vlastní a cizí, kde se dále rozlišují dlouhodobé a krátkodobé.

**Aktiva** jsou podle jednotlivých položek vyjádřena ve čtyřech sloupcích:

- 1) **brutto** – aktiva v plné hodnotě neupravené o opravné položky a oprávky,
- 2) **korekce** – opravné položky k příslušnému majetku a oprávky k dlouhodobému majetku,
- 3) **netto** – rozdíl předchozích dvou sloupců, tj. výše aktiv snížená o opravné položky a oprávky,
- 4) **minulé období netto** – výše aktiv snížená o korekce vykázaná za minulého účetního období.

**Pasiva** jsou podle jednotlivých položek vyjádřena ve dvou sloupcích:

- 1) konečné stavy pasiv **za sledované účetní období,**
- 2) konečné stavy pasiv **za minulý účetní období.**



R O Z V A H A ve zjednodušeném rozsahu (v tisících Kč)									
Ozn.	Aktiva celkem	Účetní období				Ozn.	Pasiva celkem	Stav v účetním období	
		Běžné			Minulé			Běžném	Minulém
		Brutto	Korekce	Netto	Netto				
<b>A.</b>	<b>Pohled. za upsaný vlastní kapitál</b>					<b>A.</b>	<b>Vlastní kapitál</b>		
						A.I.	Základní kapitál		
<b>B.</b>	<b>Dlouhodobý majetek</b>					A.II.	Kapitálové fondy		
B.I.	DNM					A.III.	Fondy ze zisku		
B.II.	DHM					A.IV.	Zisk/ztráta z minula		
B.III.	DFM					A.V.	Výsledek hospodaření		
<b>C.</b>	<b>Oběžná aktiva</b>					<b>B.</b>	<b>Cizí zdroje</b>		
C.I.	Zásoby					B.I.	Rezervy		
C.II.	Dlouhodobé pohledávky					B.II.	Dlouhodobé závazky		
C.III.	Krátkodobé pohledávky					B.III.	Krátkodobé závazky		
C.IV.	Krátkodobý finanční maj.					B.IV.	Bankovní úvěry		
<b>D.I.</b>	<b>Časové rozlišení</b>					<b>C.I.</b>	<b>Časové rozlišení</b>		

**Výsledovka** shrnuje tokové veličiny – výnosy, náklady a od nich odvozený zisk/ztráta – narůstajícím způsobem od začátku do konce účetního období. V podstatě rozvádí strukturu výsledku hospodaření účetního období, přičemž je uspořádána stupňovitě, tzn. že součty za jednotlivé stupně výsledku hospo-

daření (označeny jednou hvězdičkou) jsou zjištěny jako součty dílčích rozdílů mezi příslušnými účty výnosů a nákladů. Náklady jsou označeny písmeny (A–T) a výnosy římskými číslicemi (I–XII), dalšími grafickými značkami zde jsou:

+ (plus)	Rozdílová položka s ekonomickým významem, konkrétně: • Obchodní marže (prodejní přírážka u zboží) • Přidaná hodnota (u prodeje výrobků a služeb)
*	Označení jednotlivých stupňů celkového výsledku hospodaření (VH), tzn.: • Provozní VH = Výnosy z účtů 60x až 65x a 697 – Náklady z účtů 50x až 55x a 597 • Finanční VH = Výnosy z účtů 66x až 67x a 698 – Náklady z účtů 56x až 57x a 598 • Mimořádný VH = Výnosy 68x – Náklady 58x – Daň z příjmů z mimořádné činnosti (593 + 594)
**	VH za běžnou činnost = Provozní VH + Finanční VH – Daň za běžnou činnost (591 + 592)
***	VH za účetní období („Po zdanění“) = VH za běžnou činnost – Mimořádný VH – Účet 596
****	VH před zdaněním = Provozní VH + Finanční VH + Výnosy 68x – Náklady 58x

Údaje se ve výsledovce člení do dvou sloupců:

1. částky nákladů a výnosů za sledované účetní období,
2. totéž za období minulé.

Účetní předpisy umožňují sestavovat výsledovku ve **dvojím členění**:

● **druhovém a**

- **účelovém** – je sice zdánlivě prostší, ale komplikuje její povinnost uvést v příloze ÚZ náklady a výnosy provozního výsledku hospodaření stejně v členění podle druhové výsledovky.



Podívejme se ve zkratce na vzájemnou souvislost a provázanost základních účetních výkazů.

**Příloha** je třetí nedílnou součástí každé účetní závěrky (na což menší firmy občas zapomínají!), takže by se o ní mělo hovořit jako o „příloze v účetní závěrce“ a nikoli jako o „příloze k účetní závěrce“. Představuje detailnější pohled na účetní jednotku, který není možno vyčíst z rozvahy ani výsledovky a který má významný vliv na posouzení zejména její hospodářské situace z pohledu uživatelů účetních výkazů. Jedná se o podrobnosti jak o vnitřních záležitostech účetní jednotky, tak i ve vztazích vůči vnějšímu světu. Rozsah údajů je značný, jak vyplývá z poměrně obsáhlého § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb., provádějící zákon o účetnictví pro podnikatele.

## 10. krok – Co s účetní závěrkou aneb „Zásadních chyb si zpravidla nikdo nevšimne...“

• **Audit účetní závěrky**, pro které účetní jednotky je povinný, stanoví § 20 zákona o účetnictví:

1. **akciové společnosti**, pokud ke konci rozvahového dne daného účetního období a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednoho ze tří uvedených kritérií:

- aktiva (bez odpisů a opravných položek) celkem více než 40 milionů Kč,
- roční úhrn čistého obratu (výnosy snížené o prodejní slevy za 12 měsíců) více než 80 milionů Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50 (zjištěný způsobem stanoveným zákonem č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě),

2. **ostatní účetní jednotky**, pokud ke konci uzavíraného i bezprostředně předcházejícího účetního období překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií uvedených v bodu 1. ad výše,

3. účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis

• **Schválení účetní závěrky** kompetentním orgánem (zpravidla valnou hromadou)

Po schválení účetní závěrky nesmí účetní jednotka přidávat další účetní zápisy kdykoli později do uzavřených účetních knih s výjimkou případů přeměny společnosti. Do schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období, lze uzavřené účetní knihy opět otevřít a provést opravu účetních zápisů a sestavit novou účetní závěrku, ovšem pouze z důvodů, že obsah položek neodpovídá skutečnému stavu.

### • Zveřejnění účetní závěrky

Účetní jednotky s povinným auditem zveřejňují účetní závěrku až po ověření auditorem a **po schválení k tomu příslušným orgánem**, a to **do 30 dnů** od splnění obou uvedených podmínek, nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období bez ohledu na to, zda byly tyto účetní záznamy schváleny.

Z účetních jednotek jsou povinny účetní závěrku zveřejnit ty, které se zapisují do obchodního rejstříku (příp. ty, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis), a to jejím uložením do sbírky listin obchodního rejstříku. Přitom účetní závěrka patří mezi dokumenty, které se podle vyhlášky č. 562/2006 Sb., o digitalizaci obchodního rejstříku, povinně zakládají **do sbírky listin pouze v elektronické podobě** (v knižním formátu PDF).

• **Finanční analýza a vyhodnocení** uplynulého účetního období, kde lze provádět bezpočet výpočtů:

- meziroční nebo mezifirmní změny relevantních vykazovaných účetních položek;
- poměrové ukazatele, jako např.
  - rentabilita poměřující zisk s výší zdrojů na jeho dosažení,
  - likvidita vyjadřující schopnost účetní jednotky splácet své závazky,
  - aktivita hodnotí v nejrůznějších směrech efektivnost hospodaření s aktivy,
  - zadluženost stanoví, v jakém rozsahu jsou příslušná aktiva financována cizím kapitálem;
- nejrůznější metody a modely komplexního hodnocení firmy.

• **Archivace účetní závěrky** a její případná skartace

- minimální uschovací doba je 10 let počínajících koncem účetního období, kterého se týká.

*Autor je daňovým poradcem*