

Vladimír Hruška

# ÚČETNÍ PŘÍPADY pro PRAXI 2017

**PODLE ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ  
PLATNÝCH PRO ROK 2017**

účetový rozvrh pro podnikatelské  
subjekty

struktura účetních výkazů

praktické řazení případů podle  
účetových skupin

řešení v přehledných tabulkách

názorné znázornění pomocí „těček“



Vladimír Hruška

**ÚČETNÍ  
PŘÍPADY**  
**pro praxi**  
**2017**

Grada Publishing

***Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy***

*Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována a šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude **trestně stíháno**.*

*Edice Účetnictví a daně*

**Ing. Vladimír Hruška**

## **Účetní případy pro praxi 2017**

Recenzovala:

Ing. Renáta Šlechtová

Vydala GRADA Publishing, a.s.

U Průhonu 22, Praha 7

tel.: 234 264 401, fax: 234 264 400

[www.grada.cz](http://www.grada.cz)

jako svou 6510. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí

Sazba Jan Šístek

Odborná redaktorka: Ing. Michaela Průšová

Počet stran 232

Druhé vydání, Praha 2017

Vytiskla Tiskárna v Ráji, s.r.o., Pardubice

© **GRADA Publishing, a.s., 2017**

ISBN 978-80-271-9664-7 (pdf)

ISBN 978-80-271-0425-3 (print)

# Obsah

Předmluva .....	7
<b>1. Změny v účetní závěrce 2016 .....</b>	<b>9</b>
1.1 Kategorie účetních jednotek .....	9
1.2 Nová vazba kategorizace účetních jednotek na audit účetních závěrek .....	10
1.3 Vymezení účetní závěrky .....	10
1.4 Změny v minulém období .....	14
<b>2. Účetnictví – změny v od roku 2017 .....</b>	<b>22</b>
<b>3. Účtová třída 0 – dlouhodobý majetek .....</b>	<b>23</b>
3.1 Účtová skupina 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek .....	23
3.2 Účtová skupina 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný .....	27
3.3 Účtová skupina 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný .....	34
3.4 Účtová skupina 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek .....	35
3.5 Účtová skupina 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek .....	36
3.6 Účtová skupina 06 – Dlouhodobý finanční majetek .....	37
3.7 Účtová skupina 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku .....	39
3.8 Účtová skupina 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku .....	40
3.9 Účtová skupina 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku .....	53
<b>4. Účtová třída 1 – zásoby .....</b>	<b>55</b>
4.1 Účtová skupina 11 – Materiál .....	55
4.2 Účtová skupina 12 – Zásoby vlastní činnosti .....	63
4.3 Účtová skupina 13 – Zboží .....	76
4.4 Účtová skupina 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby .....	83
4.5 Účtová skupina 19 – Opravné položky k zásobám .....	85
<b>5. Účtová třída 2 – krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky .....</b>	<b>87</b>
5.1 Účtová skupina 21 – Peněžní prostředky v pokladně .....	87
5.2 Účtová skupina 22 – Peněžní prostředky na účtech .....	90
5.3 Účtová skupina 23 – Krátkodobé úvěry .....	95
5.4 Účtová skupina 24 – Krátkodobé finanční výpomoci .....	96
5.5 Účtová skupina 25 – Krátkodobý finanční majetek .....	97
5.6 Účtová skupina 26 – Převody mezi finančními účty .....	114
5.7 Účtová skupina 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku .....	115
<b>6. Účtová třída 3 – zúčtovací vztahy .....</b>	<b>116</b>
6.1 Účtová skupina 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé) .....	116
6.2 Účtová skupina 32 – Závazky (krátkodobé) .....	119
6.3 Účtová skupina 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi .....	122
6.4 Účtová skupina 34 – Zúčtování daní a dotací .....	126
6.5 Účtová skupina 35 – Pohledávky za společníky .....	128
6.6 Účtová skupina 36 – Závazky ke společníkům .....	129
6.7 Účtová skupina 37 – Jiné pohledávky a závazky .....	131
6.8 Účtová skupina 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv .....	131
6.9 Účtová skupina 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování .....	154

<b>7. Účtová třída 4 – kapitálové účty a dlouhodobé závazky</b> .....	<b>156</b>
7.1 Účtová skupina 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy .....	156
7.2 Účtová skupina 42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření .....	158
7.3 Účtová skupina 43 – Výsledek hospodaření .....	162
7.4 Účtová skupina 45 – Rezervy .....	163
7.5 Účtová skupina 46 – Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím .....	165
7.6 Účtová skupina 47 – Dlouhodobé závazky .....	165
7.7 Účtová skupina 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka .....	173
7.8 Účtová skupina 49 – Individuální podnikatel .....	177
<b>8. Účtová třída 5 – náklady</b> .....	<b>179</b>
8.1 Účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy .....	179
8.2 Účtová skupina 51 – Služby .....	181
8.3 Účtová skupina 52 – Osobní náklady .....	185
8.4 Účtová skupina 53 – Daň a poplatky .....	186
8.5 Účtová skupina 54 – Jiné provozní náklady .....	187
8.6 Účtová skupina 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti .....	190
8.7 Účtová skupina 56 – Finanční náklady .....	192
8.8 Účtová skupina 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti .....	193
8.9 Účtová skupina 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace .....	194
8.10 Účtová skupina 59 – Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů ...	195
<b>9. Účtová třída 6 – výnosy</b> .....	<b>197</b>
9.1 Účtová skupina 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží .....	197
9.2 Účtová skupina 64 – Jiné provozní výnosy .....	200
9.3 Účtová skupina 66 – Finanční výnosy .....	201
9.4 Účtová skupina 69 – Převodové účty .....	202
<b>10. Účtová třída 7 – závěrkové a podrozvahové účty</b> .....	<b>203</b>
10.1 Účtová skupina 70 – Účty rozvahné a účtová skupina 71 – Účet zisků a ztrát .....	203
<b>Přílohy</b> .....	<b>208</b>
Směrná účtová osnova .....	209
Návrh účtového rozvrhu .....	211
Rozvaha v plném rozsahu .....	219
Rozvaha ve zkráceném rozsahu – malá účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem .....	224
Rozvaha ve zkráceném rozsahu – mikro účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem .....	226
Výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu – druhové členění .....	227
Výkazu zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu – druhové členění .....	229
Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu – účelové členění .....	230
Výkazu zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu – účelové členění .....	231
<b>Literatura</b> .....	<b>232</b>

# Předmluva

Kniha nabízí vybrané účetní případy z praxe podnikatelského subjektu v členění podle jednotlivých účtových skupin. U každé účtové skupiny jsou uvedeny navrhované syntetické účty a názorné účetní případy, popřípadě jejich nejčastější souvztažné operace, které mohou být nápomocny při řešení konkrétních problémů, které účetní pracovníci každodenně řeší při své nelehké práci. V publikaci je navržen vzorový účtový rozvrh, na základě kterého jsou konkrétní příklady řešeny. Kniha reaguje na legislativní změny, které vešly v platnost od roku 2017. Příklady jsou řešeny pomocí přehledných tabulek, vybrané účetní příklady jsou pro větší názornost zobrazeny i pomocí „téček“. Kniha pomůže nejen účetním praktikům, ale i studentům a ostatní odborné veřejnosti. Mnohé z uvedených příkladů již v praxi posloužily pro praktické využití či školní a lektorské potřeby.

Při sestavování příkladů jsem stál před problémem, ke které účtové skupině daný příklad přiřadit. Nakonec rozhodovala úvaha o logickém zařazení, množství syntetických účtů použitých při daných účetních operacích (syntetické účty vztahující se k dané účtové skupině jsou uvedeny se zvýrazněným podkladem) či racionální zařazení k podobným příkladům. V případě potřeby se podívejte „na druhou souvztažnou stranu.“ Věřím, že laskavý čtenář vždy dokáže nalézt tu konkrétní problematiku, kterou hledá.

Pokud budete mít pocit, že někde není něco v pořádku či že v některých oblastech postupujete odlišně, rád budu naslouchat těmto připomínkám. Respekt k naší nejednoduché profesi, neustálé vzdělávání se, objevování stále nových a „překvapivě jednoduchých“ řešení či uvědomění si vlastních přehmatů a pochybení patří neodmyslitelně k našemu oboru a každodennímu nezbytnému rituálu. V případě potřeby velice rád vyslechnu a zapracuji zkušenosti a postupy čtenářů do aktualizovaných publikací, které by mohly i v budoucnu být nápomocny velkému okruhu uživatelů. Obracujte se, prosím, se svými připomínkami na adresu [hruska.vl@tiscali.cz](mailto:hruska.vl@tiscali.cz). Děkuji.

Autor

*Poděkování:*

*Děkuji paní Ing. Renátě Šlechtové za mnoho inspirativních připomínek a námětů, které pomohly mnohé příklady výrazně zpřehlednit a zkvalitnit.*





# 1. Změny v účetní závěrce 2016

Než se začneme zabývat účetními příklady roku 2017, nebude jistě na škodu upozornit na důležité změny v účetní závěrce roku 2016. Vzhledem k poměrně výrazným změnám v této závěrce si dovoluujeme shrnout nejvýznamnější odlišnosti oproti předchozím rokům. Jedná se o výčtový výběr, který by měl pouze napomoci při sestavování účetní závěrky 2016. *Poznámka: v žádném případě však nelze brát následující informace jako konečný výčet nezbytných znalostí pro správně sestavenou účetní závěrku 2016.*

Změny byly zapříčiněny novelami účetních předpisů:

- novela zákona o účetnictví (publikovaná ve Sbírce zákonů pod č. 221/2015),
- novela vyhlášky pro podnikatele (novela č. 250/2015 Sb.) a
- novelami Českých účetních standardů pro podnikatele s vydáním zcela nového standardu – Český účetní standard pro podnikatele č. 024 – Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016 (dále jen ČÚS č. 024).

## 1.1 Kategorie účetních jednotek

Abychom dokázali správně určit, jak má účetní závěrka dané účetní jednotky vypadat, musíme vyjít ze dvou skutečností: je nezbytné správně zařadit účetní jednotku do příslušné kategorie a rozhodnout, zda podléhá auditu. První důležité kritérium, které má dopad na sestavování účetní závěrky, bude nové rozdělení účetních jednotek do jednotlivých kategorií. Jedná se o tyto kategorie účetních jednotek: mikro, malá, střední a velká.

Vzhledem k náročnosti a komplikovanosti vymezení kategorií účetních jednotek, pokusíme se shrnout potřebné informace do následující tabulky.

<i>Kategorie účetní jednotky</i>	<i>Aktiva v mil. Kč</i>	<i>Obrat v mil. Kč</i>	<i>Počet zaměstnanců</i>
<b>Mikro</b>	<b>9</b>	<b>18</b>	<b>10</b>
Nepřekročí 2 z hraničních hodnot, tzn. maximálně lze překročit 1 z uvedených hraničních hodnoty			
<b>Malá</b>	<b>100</b>	<b>200</b>	<b>50</b>
Účetní jednotka, která není mikro a nepřekročí 2 z hraničních hodnot, tzn. maximálně lze překročit 1 z uvedených hraničních hodnoty			
<b>Střední</b>	<b>500</b>	<b>1 000</b>	<b>250</b>
Účetní jednotka, která není mikro nebo malá a nepřekročí 2 z hraničních hodnot, tzn. maximálně lze překročit 1 z uvedených hraničních hodnoty			
<b>Velká</b>	<b>500</b>	<b>1 000</b>	<b>250</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Překročí 2 z hraničních hodnot.</li> <li>• Vždy vybraná účetní jednotka</li> <li>• Vždy subjekt veřejného zájmu</li> </ul>			

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

Při stanovování rozdělení jednotlivých kategorií účetních jednotek k 1. 1. 2016 se postupuje dle hraničních hodnot v obdobích 2015. V případě, kdy vznikne nová účetní jednotka, tak v prvním účetním období po svém vzniku nebo zahájení činnosti postupuje podle právní

úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek, u níž lze důvodně předpokládat, že splní její podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období.

Pokud ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek účetní jednotka překročí nebo přestane překračovat 2 hraniční hodnoty, změní od počátku bezprostředně následujícího účetního období kategorii účetní jednotky, podle které je stanoven rozsah a způsob sestavování účetní závěrky.

## 1.2 Nová vazba kategorizace účetních jednotek na audit účetních závěrek

V § 20 novelizovaného zákona o účetnictví došlo také k poměrně významné změně. Řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku jsou povinny mít ověřenou auditorem, kterého účetní jednotka určí způsobem stanoveným v zákoně upravujícím činnost auditorů, účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis (vztahuje se například na banky pojišťovny, politické strany), a dále:

- **velké** účetní jednotky (s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu),
- **střední** účetní jednotky,
- **malé** účetní jednotky, pokud jsou **akciovými společnostmi nebo svěřeneckými fondy** podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednu z uvedených hodnot:
  - aktiva celkem **40 mil. Kč**,
  - roční úhrn čistého obratu **80 mil. Kč**,
  - průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období **50**,
- **ostatní malé** účetní jednotky, pokud k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň 2 výše uvedené hodnoty.

Z výše uvedených kritérií pak vyjdeme při stanovování podoby samotné účetní závěrky.

## 1.3 Vymezení účetní závěrky

Novela zákona o účetnictví a novela Vyhlášky zasáhly i do samotného vymezení účetní závěrky. Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji rozvaha (bilance), výkaz zisku a ztráty a příloha. Zznamenejme však důležitou změnu, že účetní **závěrka obchodních společností** zahrnuje i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Jde tedy již o povinnost! Malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky nejsou povinny sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu

Vzhledem k náročnosti a komplikovanosti vymezení účetní závěrky, se pokusíme shrnout uvedené informace do následujících tabulek, které vymezují jednotlivé součásti účetní závěrky.

<b>Rozvaha:</b>	<b>Sestavuje:</b>
V plném rozsahu	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Velká účetní jednotka</li> <li>• Střední účetní jednotka</li> <li>• Malá účetní jednotka s povinným auditem</li> <li>• Mikro účetní jednotka s povinným auditem</li> </ul>
Ve zkráceném rozsahu – včetně členění pohledávek na dlouhodobé a krátkodobé	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Malá účetní jednotka bez povinného auditu</li> </ul>
Ve zkráceném rozsahu	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mikro účetní jednotka bez povinného auditu</li> </ul>

<b>Výkaz zisku a ztráty:</b>	<b>Sestavuje:</b>
V plném rozsahu	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Obchodní společnost</li> <li>• A dále: <ul style="list-style-type: none"> <li>→ Velká účetní jednotka</li> <li>→ Střední účetní jednotka</li> <li>→ Malá účetní jednotka s povinným auditem</li> </ul> </li> <li>• Mikro účetní jednotka s povinným auditem</li> </ul>
Ve zkráceném rozsahu	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Malá účetní jednotka v případě: <ul style="list-style-type: none"> <li>→ Není obchodní společností</li> <li>→ Nemá povinnost auditu</li> </ul> </li> <li>• Mikro účetní jednotka v případě: <ul style="list-style-type: none"> <li>→ Není obchodní společností</li> <li>→ Nemá povinnost auditu</li> </ul> </li> </ul>

<b>Příloha:</b>	<b>Informace uvádějí:</b>
§ 39 Vyhlášky	<ul style="list-style-type: none"> <li>• všechny účetní jednotky</li> </ul>
§ 39 + 39a Vyhlášky	<ul style="list-style-type: none"> <li>• malé účetní jednotky s povinností auditu</li> <li>• mikro účetní jednotky s povinností auditu</li> </ul>
§ 39 + 39b Vyhlášky	<ul style="list-style-type: none"> <li>• střední účetní jednotky,</li> </ul>
§ 39 + 39b + 39c Vyhlášky	<ul style="list-style-type: none"> <li>• velké účetní jednotky.</li> </ul>

<b>Přehled o peněžních tocích:</b>	<b>Platí pro:</b>
Sestavují	<ul style="list-style-type: none"> <li>• všechny účetní jednotky (kromě výjimek uvedených dále)</li> </ul>
Sestavují (při splnění podmínky § 20 odst. 1 písm. c) body 1 a 2 zákona o účetnictví)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• vybrané účetní jednotky</li> </ul>
Nesestavují (není povinnost)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• malé účetní jednotky s povinností auditu</li> <li>• mikro účetní jednotky s povinností auditu</li> <li>• banky, spořitelny a úvěrní družstva</li> <li>• pojišťovny a zajišťovny</li> <li>• penzijní společnosti</li> </ul>

<b>Přehled o změnách vlastního kapitálu:</b>	<b>Platí pro:</b>
Sestavují	<ul style="list-style-type: none"> <li>• všechny účetní jednotky (kromě výjimek uvedených dále)</li> </ul>
Sestavují (při splnění podmínky § 20 odst. 1 písm. c) body 1 a 2 zákona o účetnictví)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• vybrané účetní jednotky</li> </ul>
Nesestavují (není povinnost)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• malé účetní jednotky s povinností auditu</li> <li>• mikro účetní jednotky s povinností auditu</li> </ul>

### 1.3.1 Rozvaha a výkaz zisku a ztráty

I nadále máme dvě možné verze (způsoby) sestavení účetní závěrky, a to v **plném rozsahu**, nebo ve **zkráceném rozsahu**. *Poznámka: do konce roku 2015 zákon o účetnictví definoval účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu!*

**Rozvaha v plném rozsahu** obsahuje všechny položky podle Přílohy č. 1 Vyhlášky. Musí ji sestavit:

- velká a střední účetní jednotka a
- malá a mikro účetní jednotka s povinným auditem.

**Rozvaha ve zkráceném rozsahu** obsahuje položky označené písmeny a římskými číslicemi podle Přílohy č. 1 Vyhlášky, včetně členění pohledávek na dlouhodobé a krátkodobé (hovoříme o položkách „C.II.1. Dlouhodobé pohledávky“ a „C.II.2. Krátkodobé pohledávky.“) Rozvahu ve zkráceném rozsahu může sestavit malá účetní jednotka bez povinného auditu.

Další varianta rozvahy se vztahuje na *mikro* účetní jednotky bez povinného auditu. Tyto účetní jednotky mohou sestavit rozvahu ve zkráceném rozsahu, která obsahuje položky označené písmeny podle Přílohy č. 1 Vyhlášky.

**Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu** obsahuje všechny položky podle Přílohy č. 2 (druhovému členění) nebo Přílohy č. 3 Vyhlášky (účelové členění) a musí jej sestavit:

- a) účetní jednotka, která je obchodní společností,
- b) velká a střední účetní jednotka a
- c) malá a mikro účetní jednotka s povinným auditem.

**Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu** obsahuje položky označené písmeny, římskými číslicemi a výpočtové položky podle Přílohy č. 2 nebo 3 Vyhlášky a může jej sestavit:

- a) účetní jednotka, která není obchodní společností nebo
- b) malá a mikro bez povinného auditu.

Je nezbytné upozornit na to, že pro akciové společnosti odpadá dosavadní výjimka vždy sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu. Znamená to tedy, že při rozhodování mezi sestavením účetní závěrky v plném, nebo zkráceném rozsahu již platí pro všechny účetní jednotky vazba na audit účetní závěrky (viz § 18 odst. 4 zákona o účetnictví).

V novelizovaných ustanoveních § 19 zákona o účetnictví dochází k úpravám ve vazbě na rozvahový den. V účetnictví běžného účetního období musí být zohledněn dopad událostí, které nastaly do konce rozvahového dne, i když se informace o těchto událostech staly účetní jednotce známými **až mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky**. Jako příklad této situace uveďme výsledky inventarizace (inventurní rozdíly) k datu rozvahového dne k 31. 12., zjištěné 15. ledna. Vedle toho novelizovaný zákon o účetnictví uvádí, že v případě významných událostí, které nastaly **mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky**, jsou důsledky těchto událostí popsány a jejich ekonomické dopady kvantifikovány **v příloze** v účetní závěrce. I zde příklad – požár skladu hotových výrobků účetní jednotky, ke kterému došlo 28. února.

Přeformulace doznala i definice významnosti. Informace se nyní považuje za významnou, jestliže je o ní **možné předpokládat**, že by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek uživatele, přičemž **významnost jednotlivých informací se posuzuje v souvislosti s jinými obdobnými informacemi**. Významnost je poměrně důležitá i pro použití časového rozlišení. Důvodová zpráva k novele zákona o účetnictví k této problematice uvádí, že opomenutí nebo chybná uvedení položek jsou významná, pokud by mohla jednotlivě nebo společně ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů přijímaná na základě účetní závěrky. Významnost závisí

na velikosti a povaze opomenutí nebo chybného uvedení s ohledem na příslušné okolnosti. Rozhodujícím faktorem může být velikost nebo povaha položky nebo jejich kombinace. Při posuzování toho, zda opomenutí nebo chybná uvedení položek mohou ovlivnit ekonomická rozhodování uživatelů a být proto významná, je nutno vzít v úvahu charakter těchto uživatelů.

### 1.3.2 Příloha

Vyhláška v ustanovení § 3 odst. 4 uvádí, že **příloha** vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Informace v ní se uvádějí v tomtéž pořadí, v jakém jsou vykazány položky v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Jak již bylo uvedeno, účetní jednotky sestavují rozvahu a výkaz zisku a ztráty a **přílohu v účetní závěrce** v plném rozsahu, nebo ve zkráceném rozsahu.

§ 3a pak následně upřesňuje, že příloha v účetní závěrce **v plném rozsahu** zahrnuje informace podle § 39 a 39b a vyhotovuje ji účetní jednotka, která je:

1. velkou účetní jednotkou; tato účetní jednotka uvede i doplňující informace stanovené § 39c, nebo
2. střední účetní jednotkou,

b) podle § 39 a 39a a vyhotovuje ji účetní jednotka, která je:

1. malou účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo
2. mikro účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

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

A nyní si uvedeme, co jednotlivá ustanovení § 39 požadují jako doplňující informace v příloze v účetní závěrce.

#### **Základní informace (§ 39)**

Uvedené ustanovení ukládá povinnost uvádět základní informace o účetní jednotce, o použitých účetních zásadách a metodách a způsobech oceňování, o plnění členům řídicích, kontrolních a případně správních orgánů doplňující o pohledávkách a závazcích, nákladech a výnosech.

#### **Další informace v příloze v účetní závěrce některých malých účetních jednotek a mikro účetních jednotek (§ 39a)**

V novém ustanovení § 39a Vyhláška požaduje uvádět informace například o dlouhodobých aktivech (počáteční a konečné zůstatky, přírůstky a úbytky atd.), o účetní jednotce, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, je-li její součástí, povahu a obchodní účel operací účetní jednotky, které nejsou zahrnuty v rozvaze, a o transakcích se spřízněnou stranou.

#### **Další informace v příloze v účetní závěrce velké účetní jednotky a střední účetní jednotky (§ 39b)**

Toto ustanovení je závazné pro **velké a střední účetní jednotky** a požaduje uvést do přílohy název a sídlo konsolidovaných účetních jednotek a podíl na základním kapitálu za stanovených podmínek o účetních jednotkách, v nichž je společníkem s neomezeným ručením, a další informace související s konsolidovanou účetní závěrkou. Další požadované informace se týkají vydaných akcií, průměrného přepočteného počtu zaměstnanců, výše odměn přiznaných za účetní období členům správních, řídicích a dozorčích orgánů.

**Účetní jednotka** dále v příloze uvede doplňující informace o dlouhodobých aktivech, o odložené dani, o transakcích se spřízněnou stranou. V neposlední řadě se uvede návrh rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty

**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.

- **Poznámka 1:** informace o vlastním kapitálu a výsledku hospodaření nemusejí být uvedeny, pokud se týkají přidružené účetní jednotky, která nemá povinnost zveřejňovat účetní závěrku.
- **Poznámka 2:** účetní jednotka neuvádí tyto informace, pokud by tyto informace svou povahou vážně poškozovaly kteroukoliv účetní jednotku, jíž se týkají. Informace o vynechání těchto údajů se vždy uvede v příloze v účetní závěrce.
- **Poznámka 3:** účetní jednotka neuvádí tyto informace 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.

Dále **velká účetní jednotka a střední účetní jednotka** v příloze v účetní závěrce uvede informace o účetních jednotkách v konsolidačním celku a konsolidované účetní závěrce. 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.

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.

### **Doplňující informace v příloze v účetní závěrce velké účetní jednotky (§ 39c)**

**Velká účetní jednotka** uvede 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.

Dále účetní jednotka 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 povinna uvádět v případě, že je účetní jednotka zahrnuta do konsolidované účetní závěrky a stanovené informace jsou uvedeny v příloze v této konsolidované účetní závěrce.

## **1.4 Změny v minulém období**

Vzhledem k razantní změně výkazů bylo nezbytné přistoupit k transformaci údajů v „minulém účetním období“. Z tohoto důvodu byl vydán ČÚS č. 024.

Tento nový standard má za cíl stanovit základní postupy při sestavení účetní závěrky za účetní období započaté v roce 2016 k dosažení souladu používání účetních metod účetními jednotkami při:

- a) převodu konečných zůstatků rozvahových položek do počátečních zůstatků rozvahových položek a
- b) vykazování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty (v druhovém i účelovém členění) pro zajištění srovnatelnosti výše těchto položek za běžné a minulé účetní období podle § 4 odst. 5 Vyhlášky.

My se pokusíme vybrat z ČÚS č. 024 jenom ty položky, které jsou nesrovnatelné, a to s uvedením vysvětlivek a doplněním navrhovaných syntetických účtů vztahujících se k příslušné položce k 31. prosinci 2015 a k 1. lednu 2016 u rozvahy a výkazu zisku a ztráty – druhové členění.

## ROZVAHA

### Aktiva

#### • **Položka B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: B.I.6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek, „B.I.1. Zřizovací výdaje.*

Nová položka „B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek“ obsahuje stávající položku „B.I.6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek“ a stávající položku „B.I.1. Zřizovací výdaje“ podle bodu 2. Přejícných ustanovení vyhlášky č. 250/2015 Sb. Dle těchto přejícných ustanovení účetní jednotka, která vykazovala zřizovací výdaje v položce „B.I.1. Zřizovací výdaje“ podle § 6 odst. 3 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky, vyazuje tento majetek a účtuje o něm až do jeho vyřazení v položce „B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek“ podle § 6 odst. 5 vyhlášky, ve znění účinném ode dne účinnosti vyhlášky.

#### • **Položka B.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládací osoba**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: B.III.1. Podíly – ovládaná osoba, B.III.6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek (část položky).*

Nová položka „B.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládací osoba“ obsahuje stávající položku „B.III.1. Podíly – ovládaná osoba“ a část stávající položky „B.III.6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek“, která se týká pořizování podílů v ovládané nebo ovládací osobě.

#### • **Položka B.III.2. Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládací osoba**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: B.III.4. Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládací osoba, podstatný vliv (část položky).*

Nová položka „B.III.2. Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládací osoba“ obsahuje část stávající položky „B.III.4. Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládací osoba, podstatný vliv“, která se týká zápuček a úvěrů poskytnutých ovládané nebo ovládací osobě.

#### • **Položka B.III.3. Podíly – podstatný vliv**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: B.III.2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem, B.III.6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek (část položky).*

Nová položka „B.III.3. Podíly – podstatný vliv“ obsahuje:

- a) stávající položku „B.III.3. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem“ a
- b) část stávající položky „B.III.6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek“, která se týká pořizování podílů pod podstatným vlivem.

• **Položka B.III.4. Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: B.III.4. Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv (část položky).*

Nová položka „B.III.4. Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv“ obsahuje část stávající položky „B.III.4. Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv“, která není převedena do nové položky „B.III.2. Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba“.

• **Položka B.III.5. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: B.III.3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly, B.III.6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek (část položky).*

Nová položka „B.III.5. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly“ obsahuje:

- a) stávající položku „B.III.3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly“ a
- b) část stávající položky „B.III.6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek“, která se týká pořizování ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů.

• **Položka B.III.6. Zápůjčky a úvěry – ostatní**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: B.III.5. Jiný dlouhodobý finanční majetek (část položky).*

Nová položka „B.III.6. Zápůjčky a úvěry – ostatní“ obsahuje část stávající položky „B.III.5. Jiný dlouhodobý finanční majetek“, která se týká ostatních zápujček a úvěrů.

• **Položka B.III.7.1. Jiný dlouhodobý finanční majetek**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: B.III.5. Jiný dlouhodobý finanční majetek (část položky), B.III.6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek (část položky).*

Nová položka „B.III.7.1. Jiný dlouhodobý finanční majetek“ obsahuje:

- a) část stávající položky „B.III.5. Jiný dlouhodobý finanční majetek“, která nebyl převedena do nové položky „B.III.6. Zápůjčky a úvěry – ostatní“ a
- b) část stávající položky „B.III.6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek“, která se týká pořizování jiného dlouhodobého finančního majetku.

• **Položka C.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: C.IV.3. Krátkodobé cenné papíry a podíly (část položky), C.IV.4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek (část položky).*

Nová položka „C.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba“ obsahuje:

- a) část stávající položky „C.IV.3. Krátkodobé cenné papíry a podíly“, která se týká krátkodobých podílů a v ovládaných nebo ovládajících osobách a
- b) část stávající položky „C.IV.4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek“, která se týká pořizování podílů v ovládaných nebo ovládajících osobách.

• **Položka C.III.2. Ostatní krátkodobý finanční majetek**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: C.IV.3. Krátkodobé cenné papíry a podíly (část položky), C.IV.4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek (část položky).*

Nová položka „C.III.2. Ostatní krátkodobý finanční majetek“ obsahuje:

- a) část stávající položky „C.IV.3. Krátkodobé cenné papíry a podíly“, která není obsahem nové položky „C.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba“ a
- b) část stávající položky „C.IV.4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek“, která není obsahem nové položky „C.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba“.



## **Pasiva**

### **• Položka C.I.1.1. Vyměnitelné dluhopisy**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: B.II.6. Vydané dluhopisy (část položky).*

Nová položka „C.I.1.1. Vyměnitelné dluhopisy“ obsahuje část stávající položky „B.II.6. Vydané dluhopisy“, která se týká vyměnitelných dluhopisů.

### **• Položka C.I.1.2. Ostatní dluhopisy**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: B.II.6. Vydané dluhopisy (část položky).*

Nová položka „C.I.1.2. Ostatní dluhopisy“ obsahuje část stávající položky „B.II.6. Vydané dluhopisy“, která není obsahem nové položky „C.I.1.1. Vyměnitelné dluhopisy“.

### **• Položka C.II.1.1. Vyměnitelné dluhopisy**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: B.III.9. Vydané dluhopisy (část položky).*

Nová položka „C.II.1.1. Vyměnitelné dluhopisy“ obsahuje část stávající položky „B.III.9. Vydané dluhopisy“, která se týká vyměnitelných dluhopisů.

### **• Položka C.II.1.2. Ostatní dluhopisy**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: B.III.9. Vydané dluhopisy (část položky).*

Nová položka „C. II.1.2. Ostatní dluhopisy“ obsahuje část stávající položky „B.III.9. Vydané dluhopisy“, která není obsahem nové položky „C.II.1.1. Vyměnitelné dluhopisy“.

### **• Položka C.II.5. Krátkodobé směnky k úhradě**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: B.III.11. Jiné závazky (část položky).*

Nová položka „C.II.5. Krátkodobé směnky k úhradě“ obsahuje část stávající položky.

### **• Položka C.II.8.7. Jiné závazky (část položky)**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: B.III.11. Jiné závazky (část položky).*

Nová položky „C.II.8.7. Jiné závazky“ obsahuje část stávající položky „B.III.11. Jiné závazky“, která není obsahem nové položky „C.II.5. Krátkodobé směnky k úhradě“.

## **VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY**

### **• Položka B. Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti.*

Podle § 22 vyhlášky se mění vykazování a účtování o změně stavu zásob vlastní činnosti. Pro srovnatelnost položek je nutno vykázat částku stávající výnosové položky „II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti“ s opačným znaménkem tak, aby stávající položka výnosů byla srovnatelná s novou položkou nákladů „B. Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)“. Stávající celkové výnosy se sníží (respektive zvýší) o změnu stavu zásob vlastní činnosti a zároveň se sníží (respektive zvýší) stávající celkové náklady; stávající výsledky hospodaření se nemění.

### **• Položka C. Aktivace (-)**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: II.3. Aktivace.*

Podle § 23 vyhlášky se mění vykazování a účtování o aktivaci. Pro srovnatelnost položek je nutno vykázat částku stávající výnosové položky „II.3. Aktivace“ se znaménkem mínus tak, aby stávající položka výnosů byla srovnatelná s novou položkou nákladů „C. Aktivace (-)“. Stávající celkové výnosy se sníží o aktivaci a zároveň se sníží stávající celkové náklady; stávající výsledky hospodaření se nemění.

- **Položka E.1.2. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (část položky).*

Nová položka „E.1.2. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné“ obsahuje část stávající položky „G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období“, která se týká opravných položek k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku.

- **Položka E.2. Úpravy hodnot zásob**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (část položky).*

Nová položka „E.2. Úpravy hodnot zásob“ obsahuje část stávající položky „G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období“, která se týká opravných položek k zásobám.

- **Položka E.3. Úpravy hodnot pohledávek**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (část položky).*

Nová položka „E.3. Úpravy hodnot pohledávek“ obsahuje část stávající položky „G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období“, která se týká opravných položek k pohledávkám.

- **Položka III.3. Jiné provozní výnosy**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: IV. Ostatní provozní výnosy, V. Převod provozních výnosů, XIII. Mimořádné výnosy (část položky).*

Nová položka „III.3. Jiné provozní výnosy“ obsahuje:

- a) stávající položky „IV. Ostatní provozní výnosy“, „V. Převod provozních výnosů“
- b) část stávající položky „XIII. Mimořádné výnosy“, která se týká mimořádných výnosů v provozní oblasti.

- **Položka F.4. Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (část položky).*

Nová položka „F.4. Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období“ obsahuje část stávající položky „G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období“, která není vykázána v nových položkách „E.1.2. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné“, „E.2. Úpravy hodnot zásob“ a „E.3. Úpravy hodnot pohledávek“.

- **Položka F.5. Jiné provozní náklady**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: H. Ostatní provozní náklady, I. Převod provozních nákladů, R. Mimořádné náklady (část položky).*

Nová položka „F.5. Jiné provozní náklady“ obsahuje:

- a) stávající položky „H. Ostatní provozní náklady“, „I. Převod provozních nákladů“ a
- b) část stávající položky „R. Mimořádné náklady“, která se týká mimořádných nákladů v provozní oblasti.

- **Položka IV.1. Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: VII.1. Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem (část položky), VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů (část položky).*

Nová položka „IV.1. Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba“ obsahuje:

- a) část stávající položky „VII.1. Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem“, která se týká výnosů z podílů v ovládané nebo ovládající osobě, a
- b) část stávající položky „VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů“, která se týká tržeb z prodeje akcií a podílů (dále jen „účástí“) v ovládané nebo ovládající osobě.

- **Položka IV.2. Ostatní výnosy z podílů**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: VII.1. Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem (část položky), VII.2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů (část položky), VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů (část položky).*

Nová položka „IV.2. Ostatní výnosy z podílů“ obsahuje:

- a) část stávající položky „VII.1. Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem“, která není vykázána v nové položce „IV.1. Výnosy z podílů – ovládané nebo ovládající osoba“,
- b) část stávající položky „VII.2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů“, která se týká výnosů z ostatních účastí, a

část stávající položky „VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů“, která se týká tržeb z prodeje účastí v účetní jednotce pod podstatným vlivem a prodeje ostatních účastí.

- **Položka G. Náklady vynaložené na prodané podíly**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: J. Prodané cenné papíry a podíly (část položky).*

Nová položky „G. Náklady vynaložené na prodané podíly“ obsahuje část stávající položky „J. Prodané cenné papíry a podíly“, která se týká nákladů na prodané účasti.

- **Položka V.1. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku – ovládaná nebo ovládající osoba**

*Srovnatelné označení položek do konce roku 2015: VII.2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů (část položky), VII.3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (část položky).*

Nová položka „V.1. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku – ovládaná nebo ovládající osoba“ obsahuje:

- a) část stávající položky „VII.2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů“, která se týká výnosů z dlouhodobých cenných papírů ovládané nebo ovládající osoby, a které nejsou výnosovými úroky u dluhopisů vykázané v nové položce „VI.1. Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba“, a
- b) část stávající položky „VII.3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku“, která se týká tržeb z prodeje ostatního dlouhodobého finančního majetku – ovládaná nebo ovládající osoba.