

Finanční četnictví

Martin Maršík

Kristina Kabourková

Romana Píchová

Markéta Popílková

2017

České Budějovice

1. vydání

© Vysoká škola technická a ekonomická v Českých Budějovicích, 2016

Vydala: Vysoká škola technická a ekonomická v Českých Budějovicích, Okružní 10, 370 01 České Budějovice

Za obsahovou a jazykovou správnost odpovídají autoři a vedoucí příslušných kateder.

Cíl předmětu

Cílem je seznámit studenty se základními účetními metodami a postupy. Důraz je kladen na správné vymezení aktiv a pasív, nákladů a výnosů. Studenti pochopí princip podvojnosti a souvztažnosti, dokáží správně zaúčtovat základní účetní případy, sestavit rozvahu a výkaz zisku a ztráty.

Studenti při studiu tohoto předmětu porozumí základním principům účetnictví, získají široké znalosti z oblasti finančního účetnictví. Pochopí souvislosti, které platí při účtování jednotlivých hospodářských operací. Dokáží interpretovat jednotlivá data získaná z účetnictví tak, aby jich mohli využít při dalším rozhodování o směřování podniku. Seznámí se i s dalšími povinnostmi, které mají podniky, např. v oblasti inventarizace, archivace atd.

Výstupy z učení

Absolventi dokáží správně zaúčtovat základní hospodářské operace v podniku. Budou schopni správně interpretovat informace, které z jednotlivých účtů a výkazů získají. Dokáží sestavit rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Po úspěšném absolvování předmětu budou schopni dobře posoudit hospodářskou situaci podniku z údajů, které získají v účetnictví. Získají kompetenci k dalšímu studiu této disciplíny v navazujícím studiu i při případných změnách zákonů, které účetnictví upravují.

Základní okruhy studia

1. Podstata a význam účetnictví. Právní úprava účetnictví v ČR.
2. Účetní doklady, oběh účetních dokladů.
3. Rozvaha – majetek podniku a zdroje krytí.
4. Náklady, výnosy, výsledek hospodaření – základy účtování.
5. Metodické prvky účetnictví, účetní knihy, kontrolní systém v účetnictví.
6. Účtová osnova – práce s ní. Účtový rozvrh. Účty syntetické a analytické.
7. Základní účtování krátkodobého finančního majetku – pokladna, bankovní účty, peníze na cestě, úvěry.
8. Základy účtování zásob – členění, oceňování, účtování zásob metodou A.
9. Základy účtování zásob – členění, oceňování, účtování zásob metodou B.
10. Základní účtování dlouhodobého majetku – členění, oceňování, pořízení.
11. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek - odpisování, technické zhodnocení dlouhodobého majetku, vyřazování, inventarizační rozdíly.

12. Základní účtování mezd – výpočet mzdy, účtování, zúčtování se zaměstnanci a institucemi sociálního a zdravotního pojištění.

13. DPH – podstata, principy a postupy výpočtu, účtování.

Povinná literatura

LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

RYNEŠ, Petr. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2017. Anag. Olomouc. 2017. 1 150 stran. ISBN 978-80-7554-061-4.

Studijní průvodce



- Klíčové pojmy



- Cíle kapitoly



- Čas potřebný ke studiu kapitoly



- Výklad



- Úkoly k zamyšlení a diskuzi



- Klíč k řešení otázek



- Studijní materiály

Kapitola 1: Podstata a význam účetnictví. Právní úprava účetnictví v ČR.



Klíčové pojmy:

Účetnictví, účetní jednotka, zásady v účetnictví, účetní období, účetní závěrka



Cíle kapitoly:

- vysvětlit funkci a podstatu účetnictví,
- seznámit se s všeobecnými účetními zásadami a principy,
- naučit se správně používat zásady pro vedení účetnictví a pochopit jejich význam,
- vymezit právní úpravu účetnictví v České republice.



Čas potřebný ke studiu kapitoly: 10 hodiny



Výklad:

1.1 Funkce a podstata účetnictví

Účetnictví má informační funkci, což znamená poskytovat za vymezený subjekt a období informace o:

1. stavu a pohybu majetku a zdrojů jeho krytí,
2. nákladech, výnosech a výsledku hospodaření.

Účetnictví má též kontrolní funkci s úkoly, jako jsou

1. ochrana majetku vlastníků,
2. nástroj prokazování při daňovém řízení
3. prostředek prokazování při soudních sporech.

Podstatou účetnictví je:

1. sběr informací,
2. ověření informací,

Zpracování informací, příprava srozumitelných podkladů – výkazů pro uživatele,

4. kontrola a ověřování výstupů z účetnictví – výkazů.

Soubor pravidel, základních principů, pro vedení účetnictví a sestavování účetních výkazů představují obecně uznávané účetní zásady. Tyto zásady vyplývají z tradice a principů účetnictví a jsou dodržovány všemi účetními. Základním principem správného účtování je **akruální princip** – princip věcné a časové souvislosti.

Akruální princip

Naplnění akruálního principu znamená, že výsledky hospodářských operací a jiných událostí se vykazují v době, kdy k nim dochází, bez ohledu na období, kdy jsou vyplaceny peníze nebo jejich ekvivalenty. Účetní případy, které nezpůsobují pohyb peněžních prostředků, př. Spotřeba zásob, odpisy dlouhodobého majetku, se vykazují v účetním období, kdy vznikly. Při prodeji zboží, služeb nebo výrobků v hotovosti, kdy je výnos bezprostředně provázen příjmem peněžních prostředků, se událost vykáže v období svého vzniku. Při prodeji na fakturu, kde okamžik prodeje není bezprostředně následován peněžním tokem, se výnos vykáže v období vzniku, tzn. ještě před tím, než dojde k příjmu peněžních prostředků. Respektování akruálního principu znamená, že veškeré účetní případy jsou zaúčtovány a vykazovány s ohledem na věcnou a časovou souvislost. Účetní případ musí ovlivnit hospodářský výsledek toho účetního období, s nímž je svou podstatou svázán. Účetní výkazy sestavené na základě akruálního principu informují uživatele nejen o minulých hospodářských operacích, kde nastal příjem či výdej peněžních prostředků, ale i o očekávaných peněžních příjmech či výdajích, kde příjem a výdaj se odehraje až v budoucím období. Předpokladem je hospodářské operace časově rozlišovat. Oddělit vykazování výnosu od příjmu peněžních prostředků a nákladu od výdaje peněžních prostředků. Výsledkem je, že uživateli účetní závěrky sestavené na základě akruálního principu je umožněn objektivní pohled na výsledek hospodaření podniku.

Zásada účetní jednotky

Zásada účetní jednotky spočívá ve vymezení subjektu tj. podniku, za nějž se vede účetnictví, k němuž se vztahují dané účetní případy, a za který je sestavována účetní závěrka tj. Účetní výkazy. Účetní jednotka může být uvnitř rozdělena na jednotlivé organizační složky – střediska, provozovny, závody, divize apod. Důležitou zásadou je, že podnik vede účetnictví a sestavuje účetní závěrku za podnik jako celek.

Zásada neomezeného trvání účetní jednotky

Tato zásada předpokládá, že subjekt – podnik je schopen platit své dluhy k datu splatnosti a nezamýšlí ani nemusí ukončit svou činnost nebo ji významným způsobem omezit. Zásada se v běžném fungování podniku uplatňuje zejména při oceňování aktiv. Postupné odpisování, nebo-li zahrnování pořizovací ceny do nákladů, dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vychází z předpokladu, že podnik bude existovat neomezeně dlouhou dobu. Praktické uplatňování zásady spočívá např. ve zkoumání současného a budoucího vývoje hospodaření podniku:

1. dostatku platebních prostředků,
2. možnosti získávání úvěrů,
3. ziskovosti podniku,
4. možnosti odbytu produkce apod.

Zásada zjišťování výsledku hospodaření a v pravidelných intervalech

Konečný hospodářský výsledek podniku je možné zjistit až při ukončení její činnosti, kdy jí byly uhrazeny veškeré dluhy a všechna aktiva přeměněna na peníze. Pro řízení a hodnocení efektivnosti je nezbytné rozdělit neomezenou dobu trvání podniku na pravidelné intervaly, v nichž budeme zjišťovat výsledek hospodaření a finanční situaci podniku. Tato zásada je naplněna vymezením pravidelného intervalu tj. Účetního období, za jaký sestavujeme účetní závěrku. Předkládáním pravidelných účetních informací uživatelům při operativním rozhodování, srovnání informací v čase apod.

Zásada objektivity účetních informací

Všechny hospodářské operace, které mají vstoupit do účetnictví, musí být objektivně zjištěny. Platí zásada, že se musí vycházet z podstaty hospodářské operace, tj. přednost obsahu nad formou. Forma jejího prokazování nesmí zastírat skutečný stav. Podnik je povinen zkoumat objektivitu dané účetní informace. Účetnictví a účetní závěrka musí být věrným obrazem skutečnosti.

Zásada srovnatelnosti mezi účetními obdobími

Uživatelé účetních závěrek potřebují pro potřeby vyhodnocování finanční výkonnosti podniku srovnávat finanční informace v časovém vývoji. Je nutné provádět nejrůznější analýzy finanční situace daného podniku a odhadovat jeho budoucí vývoj. Proto je nezbytné, aby hospodářské operace, které se odehrávají v různých účetních obdobích, byly stejným způsobem oceňovány, měřeny a vykazovány. Naplnění zásady srovnatelnosti mezi účetními obdobími spočívá v neměnnosti (stálosti) používaných účetních metod. Pod účetní metodou

se rozumí způsob oceňování, účtování jednotlivých účetních případů, odpisování stálých aktiv apod. Účetní nesmí účetní metody měnit v žádném případě v probíhajícím účetním období. Vyžaduje-li objektivnější vykazání majetku a dluhů změnu účetní metody, je možné ji výjimečně provést pouze mezi jednotlivými účetními obdobími.

Zásada oceňování historickými cenami

Veškeré účetní případy se účtují v ocenění částkou doloženou dokladem o provedené hospodářské operaci. Ocenění vychází z podmínek platných v době vzniku účetního případu. Princip oceňování majetku a dluhů v historických cenách tedy nezohledňuje vlivy inflace, změny kupní síly apod. Výhodou je relativní jistota o hodnotě uváděných aktiv a pasiv, kdy je podnik musí odpovídajícím způsobem doložit. Nevýhodou je nesrovnatelnost finanční výkonnosti podniků, které významné položky svých aktiv pořídili v odlišných časech za výrazně odlišné ceny, způsobené zejména vlivem inflace.

Zásada významnosti

Úkolem účetních výkazů je poskytovat uživateli informace sloužící pro vytvoření správného úsudku o aktuálních situacích podniku a jeho očekávaném budoucím vývoji. Zajištění tohoto požadavku vyžaduje poskytovat v účetní závěrce takové informace, které jsou významné. Nevýznamné informace, které nejsou uživateli přínosem, není účelné poskytovat. Vyhodnocení informace zda je či není významná, je dáno její povahou a věcným obsahem. Za podstatnou lze obecně považovat takovou informaci, kdy její nevykázání nebo zkreslení by ovlivnilo ekonomické rozhodování uživatelů. Posuzování závažnosti je závislé na velikosti vykazované položky a odhadu chyby, která by mohla vzniknout při jejím neuvedení.

Zásada zákazu vzájemného zúčtování - zákaz kompenzace

Zásada zákazu vzájemného zúčtování spočívá v požadavku vykazovat aktiva, pasiva, náklady a výnosy bez vzájemného zúčtování - kompenzování. Například v případě, kdy podnik na fakturu nakoupil a prodal zboží a uvedené hodnoty zatím neuhradil ani neinkasoval, musí samostatně vykázat pohledávky za odběrateli a na druhé straně rozvahy samostatně dluhy vůči dodavatelům. Při prodeji musíme samostatně vykázat v nákladech pořizovací cenu zboží

Zásada opatrnosti

Princip zásady opatrnosti spočívá ve snížení výsledku hospodaření o veškeré známé i očekávané ztráty, rizika a znehodnocení majetku. Obdobně musíme zohlednit jako snížení

výsledku hospodaření i veškerá očekávaná zvýšení hodnoty dluhů. Naopak všechny zisky a zhodnocení majetku promítáme do období až v okamžiku jejich realizace. Zjednodušeně lze říci, že zásadu opatrnosti dodrží ta účetní v podniku, která zaúčtuje veškeré náklady v okamžiku, kdy tuší že mohou vzniknout, a výnos až tehdy, když má jistotu, že skutečně nastal. Majetek účetní vykazuje „ v co nejmenší výši“, tj. se zohledněním trvalého i přechodného snížení ocenění. V praxi to znamená, že i v případě přechodného snížení ocenění majetku, jsou účetní vytvářeny opravné položky upravující ocenění v rozvaze. Naopak dluhy vykazuje v co nejvyšším ocenění“, tj. př. včetně zohlednění očekávaných sankcí ze závazkových vztahů u dluhů po lhůtě splatnosti. Ve výši hrozících úroků z prodlení vytvoří účetní jednotka rezervy.

Účetní období

Zákon o účetnictví vymezuje účetní období jako interval, za který má podnik povinnost sestavovat účetní výkazy, tj. účetní závěrku. Stanovení účetního období je důležitý prvek akruálního principu. Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, není-li stanoveno jinak. Může jím být kalendářní rok, nebo hospodářský rok. Kalendářní rok lze označit jako „základní účetní období“. Vztahuje se na každý podnik a není třeba o něj žádat - vyplývá automaticky ze zákona. Jedná se tedy o období, za nějž je sestavována účetní závěrka. Toto období začíná 1. ledna a končí 31. prosince kalendářního roku. Kalendářní rok bude vhodným účetním obdobím pro subjekty, jejichž činnost není sezónního charakteru.

Hospodářský rok je takové účetní období, které začíná prvním dnem jiného měsíce než ledna. Podniky či podnikatelé oznámí svůj záměr na změnu účetního období kalendářního roku na hospodářský rok nebo naopak, příslušnému správci daně - finančnímu úřadu. Hospodářský rok může být vhodnou formou účetního období například pro podniky se sezónní činností, jako je stavebnictví či zemědělství. Hlediskem pro rozhodování o volbě účetního období bude hospodářský cyklus daného podniku.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

Správné je účetnictví tehdy, jestliže účetní vede účetnictví podniku tak, aby neodporovalo zákonu o účetnictví č. 563/1991 Sb. a ostatním souvisejícím právním předpisům.

Úplné je účetnictví tehdy, jestliže účetní zaúčtovala v daném účetním období do účetních knih všechny účetní případy, které s ním věcně a časově souvisí a nejpozději do konce tohoto

období za jemu bezprostředně předcházející účetní období sestavila účetní závěrku a vyhotovila výroční zprávu.

Průkazné je účetnictví tehdy, jestliže všechny účetní záznamy v účetnictví jsou průkazné (př. jsou-li zaúčtované účetní případy řádně podloženy účetními doklady a je provedena inventarizace).

Srozumitelné je účetnictví tehdy, jestliže umožňuje spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetního případu. Předpokladem srozumitelnosti je, že účetnictví je vedeno v českém jazyce podle příslušných účetních metod a s použitím účetních záznamů, s možností využití technických prostředků, nosičů informací a programového vybavení.

Trvalé je takové účetnictví, které umožní úschovu účetních záznamů v předepsaných lhůtách.

Zákon o účetnictví vymezuje tři možné formy účetního záznamu.

1. **Listinnou formu** - záznam je proveden rukopisem, na psacím stroji, tiskařskou technikou, tiskárnou výpočetní techniky. Dokumenty a doklady zaznamenané na termopapíře nesplňují tento požadavek, jelikož po krátkém čase uvedená data zcela zmizí a nelze z dokumentu poznat. V tomto případě se doporučuje vytvořit si kopii dokladu a originál i s kopií uschovat..

2. **Technickou formu** - záznam je proveden elektronickým, optickým či jiným způsobem, než je listinná forma, umožňující převod do formy, která je pro fyzickou osobu čitelná. Zde musí podnik po stanovenou dobu archivace disponovat příslušnými technickými prostředky, které převod do podoby čitelné pro fyzickou osobu umožní.

3. **Smíšenou formu** - záznam je jak v listinné formě, tak též obsahuje informace v technické formě, tj. je kombinací výše uvedených forem.

Zákon o účetnictví požaduje, aby podnik vedl pouze jedno účetnictví za účetní jednotku jako celek. Podnik, který má více předmětů podnikání nebo se člení na několik divizí, středisek musí zásadně vést jedno účetnictví za celý podnik. Uvedený požadavek samozřejmě nevylučuje možnost analytického tj. podrobného rozlišení účetních informací, ale týká se celkového vykazování účetních informací za podnik. Není možné, aby podniky účetnictví nevedly a jednotlivé účetní případy byly zachyceny v účetních knihách jiného podniku.

Účetní jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. Pro ocenění majetku a dluhů v cizí měně jsou podniky povinny použít v účetnictví současně i cizí měnu. Účetní jsou dále povinny vést účetnictví v českém jazyce.

Zákon o účetnictví umožňuje podnikům pověřit vedením svého účetnictví jinou právnickou či fyzickou osobu. Odpovědnost za vedení účetnictví má však sám podnik.

1.2 Právní úprava účetnictví v ČR

Nejdůležitějšími právními předpisy, kterými se musí každá účetní řídit lze zařadit:

- Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.,
- Zákon o dani z příjmů č. 586/1992 Sb.,
- Zákon o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb.,
- Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů č. 593/1992 Sb.,
- Zákon o dani silniční č. 16/1993 Sb.,
- Zákon o spotřebních daních č. 353/2003 Sb.,
- Zákon o dani z nemovitých věcí č. 338/1992 Sb.,
- Zákon o dani z nabytí nemovitých věcí, č. 340/2013 Sb.,
- Zákon o oceňování majetku č. 151/1997 Sb.,

? Úkoly k zamyšlení a diskuzi

1. Vysvětlete podstatu účetnictví.
2. Co rozumíme pod pojmem účetní období.

🔑 Klíč k řešení otázek

1. Podstatou účetnictví je sběr informací, ověření informací, zpracování informací, příprava výkazů pro uživatele a kontrola a ověřování výstupů z účetnictví. Je to soubor pravidel, podle nichž se účetnictví vede. Dává uživatelům podklady pro rozhodování, informace, které požaduje finanční úřad a další instituce. Informace z účetnictví slouží pro statistická šetření.

2. Účetním obdobím je dvanáct nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců. Za toto období je účetní jednotka povinna sestavovat účetní závěrku (rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu).

Studijní materiály:

LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. strana 21-33. ISBN 9788086716947.

RYNEŠ, Petr. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2017. Anag. Olomouc. 2017. 1 150 stran. Strana 35 – 45. ISBN 978-80-7554-061-4.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění. § 2.

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., v aktuálním znění. § 2 - § 8.

Kapitola 2: Účetní doklady, oběh účetních dokladů.



Klíčové pojmy:

Účetní doklady, archivace, skartace dokladů, oběh účetních dokladů



Cíle kapitoly:

- vymezení pojmu „účetní doklady“,
- seznámit s náležitostmi účetních dokladů, jejich obsahem, formou a druhy,
- objasnit pravidla oběhu účetních dokladů v podniku,
- seznámit s pravidly pro archivaci a skartaci dokladů.



Čas potřebný ke studiu kapitoly: 10 hodin



Výklad:

2. 1 Účetní doklady a jejich charakteristika

Účetní doklady, dle zákona o účetnictví § 11, lze charakterizovat jako průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat určité náležitosti. Účetní doklady jsou prvotním účetním záznamem, které poskytují větší prostor pro vysvětlení a popis daného účetního případu, než je k dispozici v účetních knihách. Účetní doklady prokazují obsah účetních případů zaznamenaných v účetnictví. Zákon o účetnictví ukládá povinnost vyhotovit účetní doklady bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které mají prokazovat. Účtování účetních případů lze provádět pouze na základě účetních dokladů. Ty musí obsahovat údaje zajišťující spojitost mezi zápisem v účetních knihách a patřičným dokladem. Náležitosti dokladu uvádí zákon o účetnictví.

Forma účetních dokladů

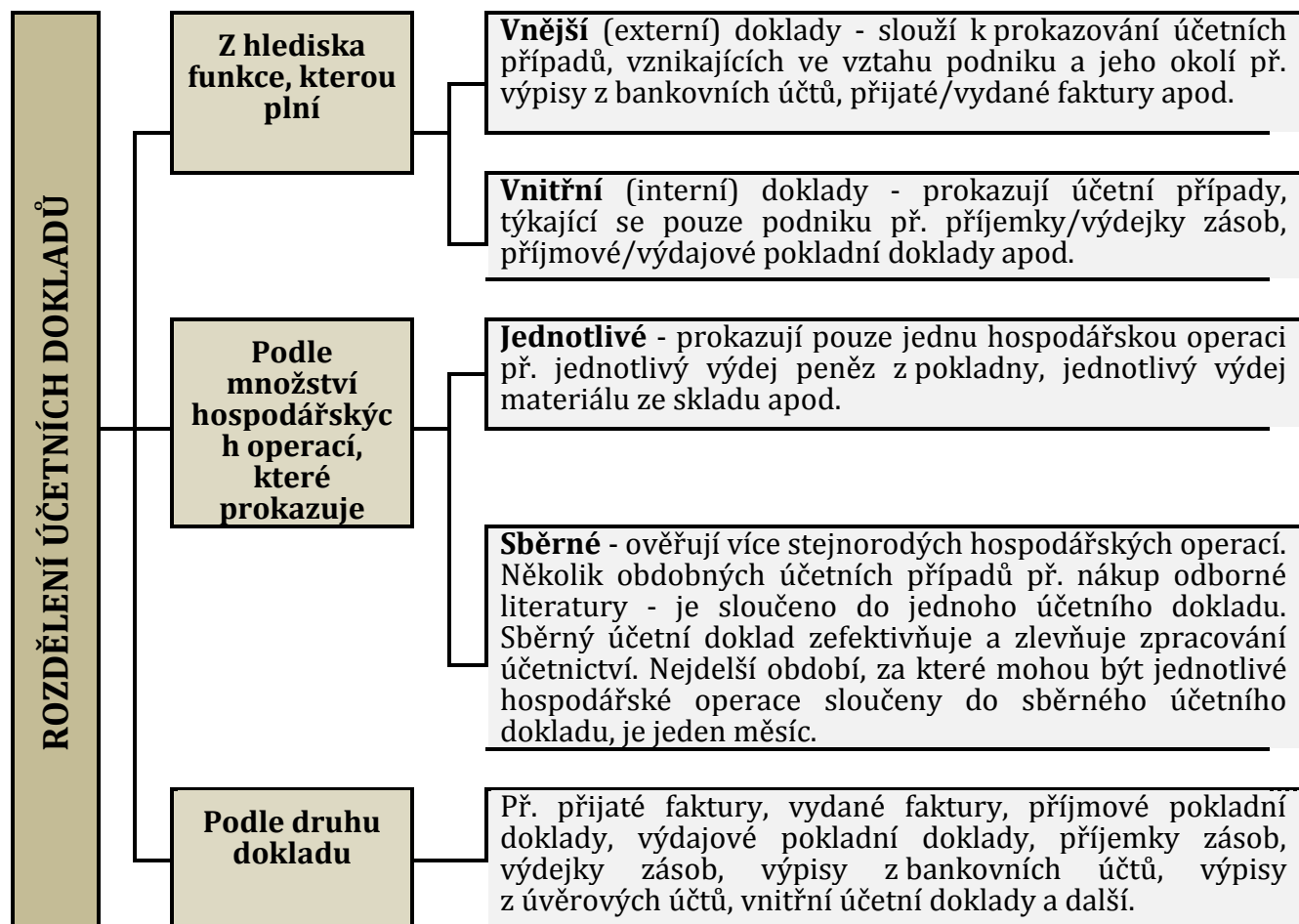
Formu účetních dokladů upravuje § 33 zákona o účetnictví. Dle tohoto zákona rozlišujeme tři možné formy účetních dokladů:

1. **listinná** - zpravidla doklad vyhotovený v písemné podobě tiskem, psacím strojem, rukopisem apod.
2. **technická** - většinou doklad zpracovaný v rámci účetního software, ve formátu „pdf“ atd.
3. **smíšená** - doklad v listinné formě obsahující také informace v technické formě, které jsou čitelné pouze za použití dalšího zařízení př. listinný doklad obsahující čárový kód, magnetický pásek apod.

Rozdělení účetních dokladů

Účetní doklady lze členit z několika hledisek, které znázorňuje následující schéma.

Obrázek 1: Rozdělení účetních dokladů



Zdroj: LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

Náležitosti účetních dokladů

Zákon o účetnictví § 11 předepisuje, co vše musí každý účetní doklad povinně obsahovat.

Mezi povinné náležitosti patří:

1. označení účetního dokladu,
2. obsah účetního případu a jeho účastníky,
3. peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
4. okamžik vyhotovení dokladu,
5. okamžik uskutečnění případu, není-li shodný s okamžikem vystavení účetního dokladu
6. podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osob odpovědné za jeho zaúčtování.

Označení dokladu

Označením dokladu se rozumí uvedení jeho druhu a pořadového čísla. Základní druhy dokladů můžeme dělit následovně:

1. **Přijatá faktura** - za dodávku dlouhodobého majetku, nákup zboží, nákup materiálu, přijetí nejrůznějších služeb apod.
2. **Vydaná faktura** - která slouží k vyúčtování prodaných výrobků, prodaného zboží, poskytnutých služeb a jiných plnění.
3. **Příjmový podkladní doklad** - dokumentuje transakce uskutečněné v hotovosti, např. prodej zásob za hotové, poskytnuté služby hrazené odběratelem v hotovosti.
4. **Výdajový pokladní doklad** - dokumentuje transakce uskutečněné v hotovosti, např. nákup zásob za hotové, úhrada přijatých služeb dodavateli hotově apod.
5. **Bankovní výpisy** - prokazují pohyb peněžních prostředků na běžných, spořicíh, kontokorentních, termínovaných a jiných bankovních účtech např. úhrada faktur, poskytnutí či splátka úvěru, připsané úroky, poplatky za vedení účtu apod.
6. **Výpisy z úvěrových účtů** - prokazují pohyb peněžních prostředků na úvěrových účtech např. poskytnutí úvěru, splátka úvěru apod.
7. **Příjemky zásob** - dokládají změny stavu skladovaných zásob tj. přírůstky zásob, např. přírůstky materiálu, zboží, zásob tvořených vlastní činností apod.
8. **Výdejky zásob** - dokládají změny stavu skladovaných zásob tj. úbytky zásob, např. úbytky materiálu, zboží, zásob tvořených vlastní činností apod.
9. **Další doklady** - zejména nejrůznější druhy vnitřních účetních dokladů, které slouží např. jako podklad pro prokazování zaúčtování odpisů u dlouhodobého odepisovaného majetku, pro zaúčtování mezd, pro nejrůznější převody v rámci podniku, pro zaúčtování opravy chyb a další.

Pro označení druhu účetního dokladu se používají většinou zkratky či číselné kódy, anebo obojí dohromady. Rozhodování o označení druhu odkladu zkratkou a číselným kódem je plně v pravomoci každé účetní. S ohledem na srozumitelnost účetnictví je nutné, aby používané zkratky a číselné kódy byly pospány ve vnitřním předpisu (směrnici). Důležitým faktorem pro rozhodování označení dokladu je též používaný účetní software, který někdy neumožní označovat doklady zkratkou tj. písmeny, ale pouze číselným kódem. Číslování dokladů je zpravidla provedeno chronologicky číselnou řadou, která většinou bývá pro každý druh dokladu a každé účetní období odlišná. Ve velkých firmách se často používá číslování samostatnou číselnou řadou pro každý měsíc zvlášť.

Tabulka 1: Ukázka možného označení druhu účetního dokladu, používané zkratky a číselného kódu

Druh dokladu	Příklad zkratky	Příklad číselného kódu
<i>Přijatá faktura</i>	PF, FP, DF, F	01, 2xxx/01, 10
<i>Vydaná faktura</i>	VF, FV, F	01, 2xxx/01, 20
<i>Příjmový pokladní doklad</i>	PPD, PD, P	01, 2xxx/01, 30
<i>Výdajový pokladní doklad</i>	VPD, VD, V	01, 2xxx/01, 40
<i>Bankovní výpisy</i>	VBÚ, VB, B	01, 2xxx/01, 50
<i>Výpisy z úvěrového účtu</i>	VÚÚ, VÚ, U	01, 2xxx/01, 60
<i>Výdejka</i>	VZ, V, VD-V	01, 2xxx/01, 70
<i>Příjemka</i>	PZ, P, VD-P	01, 2xxx/01, 80
<i>Vnitřní účetní doklad</i>	VÚD, VD	01, 2xxx/01, 90

Zdroj: vlastní zpracování

Obsah účetního případu a jeho účastníci

Obsah účetního případu by měl výstižně a srozumitelně charakterizovat účetní případ, který účetní doklad prokazuje. Účastníky účetního případu mohou být např. podniky a jejich obchodní partneři tj. dodavatel, odběratel, banka apod. Může se jedna také o účastníky účetního případu v rámci podniku, tj. účetní případ odehrávající se mezi jednotlivými organizačními složkami podniku př. závod, divize, středisko apod.

Tabulka 2: Ukázka popisu obsahu účetního případu a jeho účastníků.

Obsah účetního případu	Popis účastníků
Dotace pokladny z běžného účtu	podnik, banka
Vydaná faktura za prodej výrobků - dřevěné židle	podnik, odběratel
Nákup materiálu v hotovosti	podnik, prodejce
Vyúčtování manka ve skladu zboží	podnik, středisko zásobování

Zdroj: vlastní zpracování

Každý účetní doklad musí obsahovat **peněžní částku** - v české nebo cizí měně. Jako možnou variantu zákon připouští i množstevní údaj př. počet kusů, kilogramů, metrů apod. s uvedením jednotkové ceny za jeden kus, za jeden kilogram, za jeden metr apod.

Tabulka 3: Ukázka záznamu peněžní částky

Obsah účetního případu	Peněžní částka
Dotace pokladny z běžného účtu	15 000 Kč
Vydaná faktura za prodej výrobků - dřevěné židle	1. 8 židlí 1 250 Kč/1 kus 2. 10 000 Kč
Nákup materiálu v hotovosti (na Slovensku)	521 €
Vyúčtování manka ve skladu zboží	2 856 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Okamžik vyhotovení účetního dokladu

Okamžik vyhotovení účetního dokladu bude zpravidla vymezen dnem, kdy byl účetní doklad vyhotoven. Účetní doklady musí být vyhotoveny bez zbytečného odkladu.

Okamžik uskutečnění případu

Okamžik uskutečnění účetního případu je den, kdy se uskutečnění případu odehrálo. Je-li vyhotoven účetní ve stejný den, kdy se uskutečnil účetní případ, postačí uvedení jednoho data. Okamžik uskutečnění účetního případu definuje Český účetní standard (ČÚS) pro podnikatele č. 001 bod 2.4.3. ČÚS stanoví okamžikem uskutečnění účetního případu den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, splnění peněžitého dluhu, inkasu pohledávku, postoupení pohledávky, vkladu pohledávky, poskytnutí či přijetí zálohy a závdavku, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř podniku.

Podpisový záznam

Zákon o účetnictví požaduje, aby účetní doklad obsahoval podpisový záznam

1. osoby odpovědné za účetní případ,
2. osoby odpovědné za zaúčtování účetního případu.

Osobou odpovědnou za účetní případ se rozumí osoba, která např. objednala dodávku, převzala dodávku apod. Osobou odpovědnou za zaúčtování je většinou příslušný pracovník účtárny. Podpisovým záznamem se rozumí

1. **vlastnoruční podpis** - používaný u listinné formy účetního záznamu,

2. **uznávaný elektronický podpis** - používaný u elektronické či jiné technické formy účetního záznamu,

3. **obdobný účetní záznam v technické formě.**

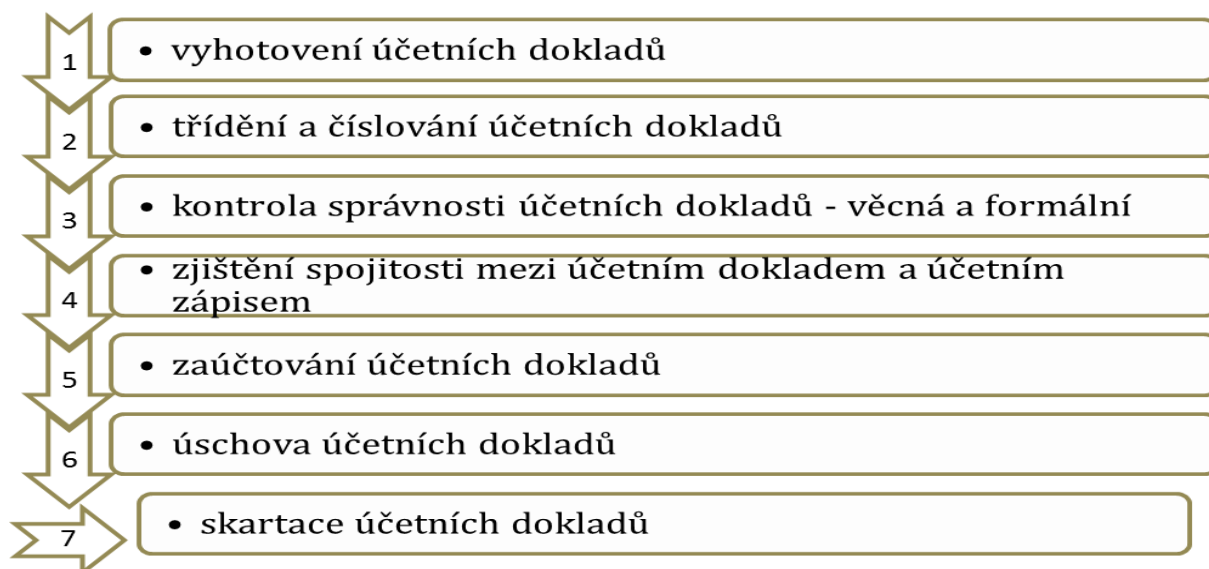
Pro smíšenou formu účetního záznamu stanovuje zákon o účetnictví pro listinnou část podepsání vlastnoručním podpisem a pro technickou část podepsání uznávaným elektronickým podpisem.

Podniky dle zákona o účetnictví mají povinnost stanovit vnitřním předpisem oprávnění, povinnosti a odpovědnost osob v daném podniku, vztahující se k připojování podpisového záznamu či identifikačního záznamu, a to takovým způsobem, aby bylo možno určit nezávisle na sobě odpovědnost jednotlivých osob za obsah účetního záznamu, ke kterému byly uvedené podpisové záznamy připojeny.

2. 2 Oběh účetních dokladů

Pod oběhem účetních dokladů se rozumí proces od vyhotovení účetního dokladu až po jeho skartaci. Oběh můžeme rozdělit do následujících kroků:

Obrázek 2: Oběh účetních dokladů



Zdroj: LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

Vyhotovení účetních dokladů

Vyhotovení účetního dokladu představuje vystavení patřičného účetního dokladu dle určitého účetního případu, a to bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které mají prokazovat. Účetní doklady musí být vyhotoveny v českém jazyce. V cizím jazyce mohou být účetní doklady vyhotoveny pouze tehdy, je-li splněna podmínka srozumitelnosti.

Třídění a číslování účetních dokladů

Účetní doklady jsou rozdělovány do jednotlivých skupin podle druhů. Doklady jsou dále označeny pořadovým číslem vyplývajícím z pravidel stanovených účetní v podniku.

Kontrola správnosti účetních dokladů

Kontrolu správnosti účetních dokladů lze rozdělit na věcnou kontrolu a formální kontrolu. Věcná kontrola spočívá v ověření, zda účetní doklad obsahuje informace o účetním případě, který skutečně nastal, tzn. kontroluje se, zda údaje o množství, ceně a další odpovídají smluvním podmínkám. Provádí se kontrola početní správnosti údajů na dokladu apod. Kontrolu věcné správnosti musí provádět pracovník, který dodávku objednal, převzal, kontroloval apod. Formální kontrola má za úkol ověřit náležitosti dokladu vyplývající z příslušných předpisů (zákon o účetnictví, zákon o dani z přidané hodnoty apod.) Formální kontrola dokladu patří zpravidla do pracovní náplně účetních případně administrativních pracovníků.

Zajištění spojitosti mezi účetním dokladem a účetním zápisem

V rámci účetního dokladu je nutné zajistit i spojitost mezi účetním dokladem a zápisem do účetních knih. Jedná se o naplnění požadavku zákona o účetnictví na srozumitelnost účetnictví. Spojitost mezi účetním dokladem a účetním zápisem zpravidla účetní zajišťují

1. využitím příslušného části používaného tiskopisu účetního dokladu,
2. zúčtovacím lístkem
3. otiskem razítka na doklad s rastrem obsahujícím kolonky pro doplnění potřebných údajů,
4. vnitřním předpisem/směrnicí.

Používaný tiskopis účetního dokladu umožňuje doplnit potřebné náležitosti, které předepisuje zákon o účetnictví pro účetní doklad, a dále údaje zajišťující spojitost se zápisy v účetních knihách.

Zaúčtování účetních dokladů

Po označení účetního dokladu, jeho věcné a formální kontrole, doplnění údajů pro zajištění spojitosti účetního dokladu a účetního zápisu zbývá doklad zaúčtovat do účetních knih.

Úschova účetních dokladů

Úschovu účetních dokladů musí účetní v podniku zajistit tak, aby po dobu stanovenou zákonem o účetnictví (§ 31 a § 32) a jinými předpisy zůstal účetní doklad čitelný pro fyzickou osobu, ať již přímo, anebo prostřednictvím technického prostředku.

Tabulka 4: Příklady archivačních lhůt

druh účetního záznamu	požadovaná doba úschovy
účetní závěrka, výroční zpráva	10 let
účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtový rozvrh, přehledy a ostatní účetní záznamy, kterými účetní dokládá formu vedení účetnictví	5 let
DPH	10 let
mzdové listy	30 let

Zdroj: RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2017. Anag. Olomouc. 2017. 1 150 stran. ISBN978-80-7554-061-4.

Archivační lhůty počínají koncem účetního období, kterého se týkají. Povinnosti spojené s uchováním účetních záznamů přecházejí při zániku účetní jednotky na právního nástupce či likvidátora, popřípadě insolvenčního správce. V ostatních případech je účetní jednotka povinna před svým zánikem zajistit povinnosti spojené s uschováním účetních záznamů a o způsobu tohoto zajištění prokazatelně informovat státní archiv.

Skartace účetních dokladů

Skartace účetních dokladů se může provádět až po uplynutí stanovených lhůt pro jejich úschovu, archivaci.

? Úkoly k zamyšlení a diskuzi

1. Vyjmenujte náležitosti účetních dokladů.
2. Co rozumíme pod pojmem skartace.

🔑 Klíč k řešení otázek

1. Mezi povinné náležitosti patří označení účetního dokladu, obsah účetního případu a jeho účastníci, peněžní částka, informace o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství, okamžik vyhotovení účetního dokladu, okamžik uskutečnění účetního případu, pokud není shodný s okamžikem vystavení účetního dokladu, podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za zaúčtování.
2. Skartací rozumíme fyzické zničení dokladů takovým způsobem, aby údajů na nich uvedených nebylo možno nijak zneužít.



Studijní materiály:

LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. strana 87 – 96. ISBN 9788086716947.

RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2017. Anag. Olomouc. 2017. 1 150 stran. Strana 58 – 65. ISBN978-80-7554-061-4.

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., v aktuálním znění. § 11 - § 12, § 31 a § 32.

Kapitola 3: Rozvaha



Klíčové pojmy:

Rozvaha, majetek, zdroje majetku, dlouhodobý majetek, oběžný majetek, ostatní aktiva



Cíle kapitoly:

- vysvětlit rozdělení majetku z hlediska účetnictví,
- vysvětlit členění zdrojů krytí majetku,
- pochopit význam základního účetního výkazu - rozvahy,
- objasnit formy sestavení rozvahy.



Čas potřebný ke studiu kapitoly: 10 hodin



Výklad:

Rozvaha je základním účetním výkazem, resp. základním prvkem účetní závěrky. Rozvahu můžeme charakterizovat jako soupis majetku daného podniku a zdrojů jeho krytí. Majetek podniku v účetnictví označujeme jako aktiva. Zdroje krytí majetku v účetnictví označujeme jako pasiva.

3.1 Funkce rozvahy

Základní funkcí rozvahy je poskytovat základní informace potřebné pro finanční řízení podniku, tzn. jaký je majetek podniku, jaká je jeho struktura - složení a dále z jakých zdrojů byl majetek pořízen - financován. Všeobecně se požaduje, aby rozvaha podávala informace

- o funkční skladbě aktiv, což vyžaduje odlišit stálá (dlouhodobá) aktiva od aktiv oběžných,
- o likviditě podniku, jež vypovídá o schopnosti podniku hradit své závazky,
- o finanční struktuře podniku, tj. o velikosti vlastních a cizích zdrojů a

- o struktuře vlastního kapitálu v rozčlenění na interní zdroje financování, jejichž původ spočívá v tvorbě zisku a na externí.

Rozvahu lze též označovat názvem **bilance**.

3.2 Formy sestavení rozvahy

Rozvahu lze sestavit v horizontální formě, tj. sestavení do tvaru písmene „T“. Na levé straně se zapisují aktiva – majetek podniku, na straně pravé pasiva – zdroje.

Druhou možností je sestavit rozvahu ve vertikální formě, tj. ve sloupcovém uspořádání.

Jednotlivá aktiva a pasiva uváděná v rozvaze označujeme jako rozvahové položky. Pro peněžní částky jednotlivých položek se používá výraz rozvahový stav. Celkové součty aktiv a pasiv se musí rovnat, jelikož v rozvaze zobrazujeme jeden majetek, ale ze dvou možných hledisek. V aktivech uvádíme majetek z pohledu jeho druhů tj. struktury. Druhý pohled na majetek umožňují pasiva, která zobrazuje z jakých finančních zdrojů je majetek pořízen. Hodnota vlastního kapitálu udává informaci, kolik z aktiv je financováno vlastníky podniku - společníky či akcionáři. Součet cizích zdrojů vyjadřuje, možných hledisek. V aktivech uvádíme majetek z pohledu jeho druhů tj. struktury. Druhý pohled na majetek umožňují pasiva, která zobrazuje z jakých finančních zdrojů je majetek pořízen. Hodnota vlastního kapitálu udává informaci, kolik z aktiv je financováno vlastníky podniku - společníky či akcionáři. Součet cizích zdrojů vyjadřuje, kolik z aktiv je financováno cizími zdroji, tj. pořízeno na dluh - kryto závazkem vzniklým vůči dodavatelům, bance apod. Oba pohledy, jak z pozice aktiv tak z pozice pasiv, jsou na sobě nezávislé. Pro rovnost součtů se používají výrazy bilanční rovnováha anebo bilanční rovnice. Zjednodušeně lze bilanční rovnováhu znázornit následovně.

Obrázek 3: Bilanční rovnováha

AKTIVA	ROZVAHA ke dni	PASIVA
Jaký majetek podnik vlastní?	Vlastní kapitál	550
	= Kolik z aktiv patří vlastníkům podniku?	
	Cizí zdroje	420
	= Kolik aktiv patří někomu jinému než vlastníkům podniku? (př. bance)	
AKTIVA celkem	970	PASIVA celkem
		970

Zdroj: LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

Snaha dohledat k příslušnému aktivu příslušný zdroj krytí není v reálné rozvaze však možná. Důvodem je neustálé přeskupování a změna aktiv a pasiv.

3. 3 Sestavování rozvahy

Rozvahu sestavujeme k určitému dni, případně k určitému okamžiku. Den, ke kterému je rozvaha sestavována se nazývá rozvahovým dnem. Rozvahu povinně musí sestavovat každý podnik ke konci účetního období, zpravidla k 31. prosinci. V praxi je však potřeba zjišťovat informace uváděné v rozvaze častěji, než-li pouze jednou ročně. Proto je rozvaha sestavována i v kratších časových intervalech. Většinou podniky sestavují rozvahu vždy k poslednímu dni každého měsíce, nebo pak alespoň k poslednímu dni každého měsíce, nebo pak alespoň k poslednímu dni čtvrtletí. Rozvahu samozřejmě lze sestavit k jakémukoliv dni. Výjimečně se rozvaha sestavuje k jinému okamžiku než je konec rozvahového dne, tj. „24:00“. Zde pak hovoříme o okamžiku, ke kterému je rozvaha sestavena.

Jak je výše uvedeno, při sestavování rozvahy se vždy musí dodržovat její stanovená struktura, jak na straně aktiv, tak též na straně pasiv.

Pravidla pro vykazování aktiv

Aktiva představují majetek podniku, který se člení podle druhů. V aktivech podnik uvádí majetek, který je pro něj podstatný, tzn. významný svojí hodnotou. Dalším důležitým hlediskem vykazování aktiv je právní vlastnictví majetku vykazovaného v rozvaze. V rozvaze je uváděn pouze takový majetek, který podniku patří a je jeho právním vlastníkem. Podniky velice často a rádi používají při své činnosti najatý majetek nejčastěji financovaný formou finančního leasingu. Takovýto majetek vykazuje ve své rozvaze pouze právní vlastník, v tomto případě pronajímatel.

Majetek, který s ohledem na malou významnost není v aktivech vykazován, anebo majetek, který je podnikem využíván, ale není jeho právním vlastníkem je vykazován a sledován na podrozvahových účtech.

Aktiva jsou v rozvaze uváděna podle své likvidnosti. Likvidnost je schopnost jednotlivých aktiv přeměnit se na peníze. V rozvaze nejdříve uvádíme majetek tj. aktiva nejméně likvidní, kterým je dlouhodobý majetek. Dále pak pokračujeme až k nejlikvidnějšímu majetku, kterými jsou oběžná aktiva. Nejlikvidnějším majetkem jsou peníze v pokladně.

Z výše uvedeného výkladu a ukázky struktury rozvahy sestavené v horizontální formě je zřejmé, že aktiva dělíme na dlouhodobý majetek (podrobnější charakteristika je uvedena v kapitole 10 a 11), krátkodobý majetek tj. oběžná aktiva (podrobnější charakteristika uvedena v kapitole 7, 8 a 9) a časové rozlišení. Za dlouhodobý majetek pokládáme majetek, který má podnik ve svém držení po dobu delší než jeden rok. Za krátkodobý majetek se považuje takový majetek, který je používán či držen po dobu nepřevyšující hranici jednoho roku.

Pravidla pro vykazování pasiv

Pasiva vyjadřují v rozvaze členění majetku z pohledu jeho vlastnictví, tj. struktura pasiv poskytuje informace o tom, čím je majetek sepsaný podle druhů v aktivech.

Pasiva jsou v rozvaze uváděna podle formy financování majetku. Z výše uvedeného výkladu a ukázky struktury rozvahy sestavené v horizontální formě je zřejmé, že pasiva rozdělujeme na vlastní kapitál, který zahrnuje veškeré vlastní zdroje financování majetku, závazky, které zahrnují veškeré cizí zdroje či cizí kapitál použité na financování majetku a časové rozlišení.

Z pohledu používaných konkrétních účtů při účtování jednotlivých položek v rozvaze, lze rozvahu rozčlenit následovně.

Obrázek 4: Struktura rozvahy včetně znázornění používaných účtových tříd a účtových skupin

AKTIVA	ROZVAHA ke dni	PASIVA
DLOUHODOBÝ MAJETEK účtová třída 0		VLASTNÍ KAPITÁL účtová třída 4
Dlouhodobý nehmotný majetek účtová skupina 01, 04, 05, 07, 09		Základní kapitál Kapitálové fondy účtová skupina 41
Dlouhodobý hmotný majetek účtová skupina 02, 03, 04, 05, 08, 09		Fondy ze zisku VH minulých let účtová skupina 42
Dlouhodobý finanční majetek účtová skupina 04, 05, 06, 09		VH běžného účetního období účtová skupina 43
OBĚŽNA AKTIVA účtová třída 1 - 3		CIZÍ ZDROJE účtová třída 3 a 4
Zásoby účtová skupina 11, 12, 13, 15, 19		Rezervy účtová skupina 45
Pohledávky <ul style="list-style-type: none"> • dlouhodobé účtová skupina 31		Závazky <ul style="list-style-type: none"> • dlouhodobé účtová skupina 47
<ul style="list-style-type: none"> • krátkodobé účtová skupina 31, 33, 35, 37, 39		<ul style="list-style-type: none"> • krátkodobé účtová skupina 32, 33, 34, 36, 37

Krátkodobý finanční majetek účtová skupina 21, 22, 23, 24, 25, 26, 29	Bankovní úvěry účtová skupina 46
CASOVĚ ROZLIŠENÍ účtová třída 3; účtová skupina 38	CASOVĚ ROZLIŠENÍ účtová třída 3; účtová skupina 38
AKTIVA	PASIVA

Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

S ohledem k rozmanitosti používaných účtů při účtování, jsou v rozvaze vymezeny pouze používané účtové třídy a skupiny.

Rozvaha je základním účetním výkazem a lze ji charakterizovat jako soupis majetku daného podniku a zdrojů jeho krytí. Majetek podniku v účetnictví označujeme jako aktiva. Zdroje krytí majetku v účetnictví označujeme jako pasiva.

Aktiva jsou v rozvaze uváděna podle své likvidnosti tj. od nejméně likvidního majetku (dlouhodobého majetku) po nejvíce likvidní majetek (peněžní prostředky). Pasiva jsou v rozvaze uváděna podle formy financování majetku, kdy nejdříve jsou uvedeny vlastní zdroje krytí (základní kapitál + hospodářský výsledek) a dále cizí zdroje krytí (závazky + bankovní úvěry)

Rozvaha se sestavuje k rozvahovému dni. Rozvahu povinně musí sestavovat každý podnik ke konci účetního období, zpravidla k 31. prosinci, kdy účetní má na výběr sestavení rozvahy buď v horizontální formě či ve vertikální formě.

? Úkoly

1. Sestavte rozvahu společnosti ABX s. r. o., a dopočítejte základní kapitál, jestliže společnost k 31. 12. 20xx vykazuje následující položky aktiv a pasiv.

Název položky	tis. Kč	Název položky	tis. Kč
stroj	120	rezervní fond	451
základní kapitál	?	bankovní účty	251
peníze	50	bankovní úvěry	489
pozemek	321	závazky vůči zaměstnancům	69
nerozdělený zisk minulých let	125	pohledávky vůči odběratelům	110
software	98	materiál na skladě	259

přijaté zálohy	50	budova	870
poskytnuté zálohy	36	pozemek	654
závazky vůči dodavatelům	169	rezervy	578

Klíč k řešení otázek

1.

AKTIVA	ROZVAHA ke dni 31. 12. 20xx v tis. Kč	PASIVA
DLOUHODOBÝ MAJETEK	2 063	VLASTNÍ KAPITÁL
software		základní kapitál
stroj		rezervní fond
pozemky		nerozdělený zisk minulých let
budova		
		838
OBĚŽNÁ AKTIVA	706	CIZÍ ZDROJE
materiál na skladě		rezervy
pohledávky vůči odběratelům		závazky vůči dodavatelům
poskytnuté zálohy		přijaté zálohy
bankovní účty		závazky vůči zaměstnancům
peníze		bankovní úvěry
AKTIVA	2 769 = 2 769	PASIVA

LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. Strana 34 – 59. ISBN 9788086716947.

Studijní materiály:

LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. Strana 34 – 59. ISBN 9788086716947.

RYNEŠ. P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2017. Anag, Olomouc. 1 150 stran. Strana 78. ISBN978-80-7554-061-4.

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., v aktuálním znění. § 18, § 19.

Kapitola 4: Náklady, výnosy, výsledek hospodaření – základy účtování



Klíčové pojmy:

Náklady, výnosy, zisk, ztráta, výsledek hospodaření, výsledovka (výkaz zisku a ztráty)



Cíle kapitoly:

- vysvětlit pojem náklady a výdaje a charakterizovat rozdíl mezi nimi,
- vysvětlit pojem výnosy a příjmy a charakterizovat rozdíl mezi nimi,
- charakterizovat výsledek hospodaření a jeho základní rozdělení,
- seznámit se se způsobem vykazování nákladů a výnosů ve výkazu zisků a ztrát,
- objasnit základy účtování nákladů a výnosů.



Čas potřebný ke studiu kapitoly: 10 hodin



Výklad:

4.1 Vymezení pojmu náklady

Náklad představuje hodnotovou kategorii, která je předmětem zachycení v účetnictví. Přesné vymezení se liší podle toho, zda jde o náklad v rámci účetnictví finančního, které poskytuje informace pro rozhodování především externím uživatelům účetních informací, nebo v manažerském účetnictví, které slouží pro rozhodování vedoucích pracovníků.

Tato kapitola bude zaměřena na vymezení pojmu náklady v rámci finančního účetnictví.

Náklady představují snížení ekonomického prospěchu během účetního období, jež se projevuje jako úbytek aktiv v peněžním i nepeněžním vyjádření nebo vznik závazků (přírůstek pasiv).

Úbytek aktiv představuje např. spotřeba materiálu, opotřebenění strojů nebo výdej zboží ze skladu. Vznik závazků představuje např. přijatá faktura za spotřebovanou energii nebo vyúčtování mezd.

Podstata nákladů tedy spočívá v peněžích vyjádřeném vynaložení ekonomických zdrojů na určitý předem vymezený účel. Příklady nákladů:

1. spotřeba cizích výkonů (nakoupené služby – energie, služby právníka),
2. spotřeba oběžného majetku (spotřebovaný materiál při výrobě, prodané zboží),
3. spotřeba dlouhodobého majetku (postupné opotřebenění strojů vyjádřené odpisy).

Pro správně pochopení a účtování nákladů je potřeba rozlišovat pojmy náklad a výdaj.

Výdaj představuje pouze úbytek peněžních prostředků, který nemusí znamenat snížení ekonomického prospěchu. Účetní jednotka nakoupí materiál, který uloží na skladě. Nákup materiálu nepředstavuje snížení ekonomického prospěchu (ubylý peněžní prostředky, ale přibyl materiál na skladě). Ke vzniku nákladů dojde až vydáním materiálu do výroby.

Naopak náklad je vždy spojen s úbytkem ekonomického prospěchu tedy úbytkem aktiv nebo vznikem závazku. Náklad vzniká i v případě, že není spojen s úbytkem peněžních prostředků. Přijetím faktury za energie nebo vyúčtováním mezd vzniká náklad, bez ohledu na to, kdy bude faktura zaplacená. Konkrétní příklady rozdílů mezi výdaji a náklady jsou uvedeny v tabulce č. 5

Tabu
lka
5:
Příkl
ady
rozdí
lů
mezi
nákl
ady
a
výda
ji

Úhrada faktury za nákup materiálu	Jedná se pouze o výdaj , došlo k úbytku peněžních prostředků, materiál zatím nebyl spotřebován
Nákup kolku za hotové a jeho výdej do spotřeby	Jedná se o výdaj , který je zároveň nákladem . Kolek byl použit (spotřebován) v rámci podnikatelské činnosti.
Předplatné časopisu na příští rok	Jedná se pouze o výdaj , náklad vznikne účetní jednotce až v období, kdy bude časopis vydán a používán
Pořízení služebního automobilu na fakturu	Jedná se pouze o vznik závazku . Výdaj vznikne v době úhrady faktury, náklad vzniká postupným opotřebením automobilu, které je vyjádřeno odpisy
Vyúčtování mezd k 31. 10.	Jedná se pouze o náklad , výdaj vznikne až výplatou mezd v následujícím měsíci
Splátka úvěru	Jedná se pouze o výdaj, došlo k úbytku peněžních prostředků a úbytku závazku
druh výdaje	charakteristika

Zdroj: LÍBAL, Tomáš., 2014. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd., Praha: Institut certifikace účetních, 414 stran. ISBN 9788086716947.

Přiřazování nákladů výnosům: dle principu věcné shody nákladů a výnosů se náklady zúčtovávají v tom období, v němž byl realizován výnos, na jehož dosažení byly vynaloženy. Ne všechny náklady lze jednoznačně přiřadit k určitým výnosům, a proto se takové náklady zúčtovávají v tom období, v němž byly vynaloženy.

4.2 Význam a struktura členění nákladů

Předpokladem účinného řízení nákladů i správného zaúčtování nákladů je jejich podrobnější rozčlenění do stejnorodých skupin. Náklady lze členit resp. klasifikovat podle různých kritérií.

Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů vychází z klasifikace vstupů výrobního procesu v podniku. Jedná se o náklady, které přicházejí z vnějšího okolí v prvotní podobě. Mezi základní nákladové druhy patří zejména:

1. spotřeba materiálu, energie a externích služeb,
2. osobní náklady (mzdy, sociální náklady,...),
3. odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku,
4. spotřeba externích prací a služeb,
5. finanční náklady.

Druhové členění nákladů je v našich podmínkách základem členění nákladů ve finančním účetnictví. Slouží jako informační podklad pro zajištění rovnováhy mezi potřebou zdrojů a jejich zajištěním. Sledování nákladových položek podle druhů je v České republice stále preferováno především pro jednoduchost sestavení výsledovky.

Účelové členění nákladů

České účetní předpisy umožňují účetní jednotce rozhodnout v oblasti provozních nákladů, zda bude používat členění podle druhu nebo podle účelu. Mnohem rozšířenější je první způsob účtování. Pokud se účetní jednotka rozhodne pro účelové členění nákladů, sestavuje i výkaz

zisků a ztrát v účelovém členění. Provádí se z důvodu schopnosti rozpoznat v rámci členění nákladů vztah nákladů k efektivnosti prováděných výkonů a také pro efektivní řízení celého transformačního procesu.

Toto členění je základem stanovení plánovaných nákladů k porovnání se skutečnou spotřebou pro posuzování hospodárnosti.

Při účelovém členění je sledován účel, na který byla určena spotřeba. Týká se provozních nákladů a je to např. členění na náklady prodeje, skladování, správní režii, odbytové náklady. Nevýhodou účelového členění je nejednoznačnost přiřazení nákladů konkrétnímu účelu, které může vést ke zkreslení skutečné struktury nákladů.

Z hlediska řízení hospodárnosti se náklady člení na:

1. Náklady technologické,
2. Náklady na obsluhu a řízení.

Náklady technologické souvisejí s hlavní činností podniku či s provozovanou technologií (náklady na jednicový materiál – spotřeba dřeva, mzdové náklady – mzda mistra, osvětlení dílny, odpisy strojů, pronájem výrobní haly, mzdy údržbářů).

Náklady na obsluhu a řízení jsou náklady na obslužné činnosti podniku, které nesouvisí s jeho hlavní činností (mzdy manažerů, účetních, náklady na výpočetní techniku pro administrativní pracovníky, náklady na informační systém)- zajišťují podmínky pro danou činnost

Tyto dvě skupiny nákladů se dále člení podle dalších kritérií. Například podle činností spojených s výrobou (na co byl náklad vynaložen – výroba, správa, skladování, doprava), nebo podle místa vzniku a odpovědnosti (např. členění podle hospodářských středisek)

Kalkulační členění nákladů – zvláštní typ účelového členění

1. Přímé náklady,
2. Nepřímé náklady.

Přímé náklady jsou náklady, které bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu (náklady na jednicový materiál, mzdové náklady výrobních dělníků, odpisy jednoúčelového stroje, náklady na přípravu manuálu k produktu)

Nepřímé náklady jsou takové, které se nevztrahují k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech (pronájem výrobní haly, mzdy údržbářů, manažerů, účetních, náklady na VT a IS, odpisy strojů)

Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů je vnímáno jako jedno z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů v současnosti.

Poznání toho, jak budou náklady reagovat na změnu v objemu výkonů, se takto stává jedním ze základních nástrojů pro tvorbu manažerských rozhodnutí.

Dvě základní skupiny nákladů:

1. **Variabilní náklady**, jsou ty náklady, které se v závislosti na objemu výkonů mění
2. **Fixní náklady**, které při změnách v určitém rozpětí prováděných výkonů či využití kapacity zůstávají neměnné.

Členění podle struktury výsledku hospodaření

Z hlediska finančního účetnictví je důležité členění nákladů podle struktury výsledku hospodaření. O r. 2016 bylo zrušeno samostatné vykazování mimořádných nákladů a rozlišují se pouze dvě skupiny nákladů:

1. Provozní - účtové skupiny 50-55, 58
2. Finanční - spojené s peněžními prostředky nebo cennými papíry - účtové skupiny 56, 57 (např. prodané CP, úroky, kurzové ztráty, bankovní poplatky).

Pozor účty skupiny 59 – daně z příjmů nejsou součástí hospodářského výsledku

Položky mimořádných nákladů účetní jednotka zahrnuje do nákladů provozních, popř. do nákladů finančních

Tabulka 6: Klasifikace nákladů

Členění nákladů	Nákladové druhy	Konkrétní příklady nákladů
Druhové	Nákladové druhy podle směrné účtové osnovy Např. Účet 501 – Spotřeba materiálu	Materiál např. dřevo, vydaný do výroby k dalšímu zpracování na dřevěné desky
	Účet 522 – Mzdové náklady	Mzdy např. truhláře, ředitele podniku
	Účet 568 – Ostatní finanční náklady	Poplatky za vedení bankovního účtu

Účelové	Výrobní náklady	Náklady na prodané výrobky např. materiál, mzdy výrobních dělníků, výrobní režie
	Administrativní náklady	Platy administrativních zaměstnanců, spotřeba kancelářských potřeb, telefony
	Odbytové náklady	Náklady na reklamu, dopravu, odpisy nákladních automobilů
	Ostatní provozní náklady	Náklady na výzkum a další náklady a ztráty, které nelze přiřadit k předchozím druhům nákladů
V závislosti na objemu výroby	Fixní	Nájemné, odpisy, mzdy administrativních zaměstnanců
	Variabilní	Spotřeba materiálu, mzdy výrobních dělníků
Podle struktury výsledku hospodaření	Provozní	Spotřeba materiálu, mzdy, odpisy
	Finanční	Bankovní poplatky, kurzové ztráty
Z hlediska daně z příjmů	Daňově uznatelné	Spotřeba materiálu, mzdové náklady
	Daňově neuznatelné	Náklady na reprezentaci, dary

Zdroj: vlastní zpracování dle RYNEŠ, P., 2016. Podvojně účetnictví a účetní závěrka k 1. 1. 2016, Praha: ANAG. 1 164 stran. IBSN 978-80-7263-994-6.

4.3 Vymezení pojmu výnosy

Výnosy představují zvýšení ekonomického prospěchu během účetního období, které se projevuje přírůstkem aktiv v peněžním i nepeněžním vyjádření. Výnosy, kterých bylo dosaženo prodejem aktiv nebo služeb, nazýváme tržby.

Výnosy získává účetní jednotka především:

1. Z prodeje výrobků a služeb,
2. Z prodeje zboží,
3. Z využívání podnikových aktiv jinými subjekty (např. přijaté úroky, dividendy, nájemné),
4. Aktivace majetku se od roku 2016 účtuje prostřednictvím nákladových účtů účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace (účtujeme na straně Dal) a za výnos se nepovažuje.

Obdobně jako u pojmů náklad a výdaj je i pro správně pochopení a účtování výnosů potřeba rozlišovat pojmy výnos a příjem.

Příjem představuje pouze přírůstek peněžních prostředků, který nemusí znamenat

zvýšení ekonomického prospěchu. Účetní jednotka přijme v hotovosti peněžní prostředky od odběratele, který takto splatí fakturu za nakoupené výrobky. Přírůstek peněžních prostředků v pokladně nepředstavuje zvýšení ekonomického prospěchu (přibyly peněžní prostředky, ale zároveň se ve stejné výši snížila pohledávka vůči odběrateli). Ke vzniku výnosu dochází již vystavením faktury pro odběratele za prodané výrobky nezávisle na tom, kdy a jak bude faktura uhrazena.

Naopak **výnos** je vždy spojen s přírůstkem ekonomického prospěchu tedy přírůstkem aktiv nebo vznikem pohledávky. Výnos vzniká i v případě, že není spojen s přírůstkem peněžních prostředků. Vystavením faktury za poskytnuté služby vzniká výnos, bez ohledu na to, kdy bude faktura zaplacená. Konkrétní příklady rozdílů mezi výdaji a náklady jsou uvedeny v následující tabulce:

Tabulka 7: Příklady rozdílů mezi pojmy výnos a příjem

druh příjmu	charakteristika
Na bankovní účet byla připsána částka úhrady faktury od odběratelů za prodané výrobky	Jedná se pouze o příjem , došlo k přírůstku peněžních prostředků a zároveň snížení pohledávky vůči odběratelům
Příjem tržby za prodané zboží do pokladny	Jedná se o příjem , který je zároveň výnosem .
Dopředu přijaté nájemné na příští rok	Jedná se pouze o příjem , výnos vznikne účetní jednotce až v období, na které je sjednána nájemní smlouva tedy příští rok
Vystavení faktury odběratelům za poskytnuté služby	Jedná se pouze výnos . Příjem vznikne v době úhrady faktury.
Přijatá záloha za výrobky	Jedná se pouze o příjem , výnos vzniká až skutečným dodáním výrobků
Splátka půjčky poskytnuté zaměstnanci	Jedná se pouze o příjem, došlo k přírůstku peněžních prostředků a zároveň snížení pohledávky vůči zaměstnanci

Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš., 2014. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd., Praha: Institut certifikace účetních, 414 stran. ISBN 9788086716947.

Náklady a výnosy ovlivňují výsledek hospodaření účetní jednotky. Z toho důvodu je potřeba sledovat vývoj nákladů a výnosů nejen v celkovém úhrnu, ale i v podrobném členění. Stejně jako náklady je možné i výnosy klasifikovat podle různých hledisek.

Druhové členění výnosů

Druhové členění výnosů je využíváno především ve finančním účetnictví. Toto členění výnosů odpovídá jednotlivým účtovým skupinám účtové třídy 6 směrné účtové osnovy. Jedná se o výnosy v té podobě, ve které vystupují z podniku do vnějšího okolí.

Členění podle struktury výsledku hospodaření

1. **provozní** - účtové skupiny 60 – 64
2. **finanční** - účtová skupina 66 – výnosy související především s peněžními prostředky a cennými papíry (např. přijaté úroky, výnosy z prodeje cenných papírů, dividendy apod.)

Výnosy se člení z hlediska druhového podle směrné účtové osnovy (např. účty 601, 604), dále podle struktury hospodářského výsledku na výnosy provozní a finanční (provozní výnosy jsou např. tržby za prodané výrobky, finanční výnosy jsou z prodeje cenných papírů) a z hlediska daně z příjmů na výnosy do základu daně zahrnované a do základu daně nezahrnované (zahrnované jsou např., tržby, nezahrnované jsou výnosy z finančního majetku, které již byly zdaněny srážkovou daní).

Náklady a výnosy ovlivňují výsledek hospodaření účetní jednotky. Z toho důvodu je potřeba sledovat vývoj nákladů a výnosů nejen v celkovém úhrnu, ale i v podrobném členění. Stejně jako náklady je možné i výnosy klasifikovat podle různých hledisek.

4.4 Pravidla pro účtování nákladů a výnosů

Základy účtování budou vysvětleny v následující kapitole. Přesto je vhodné již nyní uvést základní pravidla pro účtování nákladů a výnosů. Účty, na kterých účtujeme o nákladech a výnosech, se nazývají účty výsledkové, vzhledem k tomu, že náklady a výnosy slouží ke zjištění hospodářského výsledku. Rozdělujeme je na účty nákladové a účty výnosové.

1. Náklady se účtují na účtech 5. účtové třídy, výnosy na účtech 6. účtové třídy.
2. Nákladové a výnosové účty mají nulový počáteční zůstatek. Účtujeme narůstajícím způsobem od začátku roku, vyplývá to z požadavku zjistit na konci účetního období hospodářský výsledek.
3. Na nákladových účtech se účtuje v průběhu účetního období na straně MD, na straně Dal se účtuje snížení nákladů, popř. aktivace a změna stavu zásob vlastní výroby

4. Na výnosových účtech se účtuje v průběhu účetního období na straně Dal, snížení výnosů na straně MD.
5. Náklady a výnosy se zásadně účtují do účetního období, s nímž časově a věcně souvisí. Časová a věcná souvislost nákladů a výnosů se v účetnictví zajišťuje prostřednictvím účtů časového rozlišení, dohadných účtů a rezerv.
6. Při účtování nákladů a výnosů platí zákaz jejich vzájemné kompenzace. Není možné např. náhradu škody účtovat jako snížení nákladů.
7. Opravy nákladů a výnosů minulých let se účtují do běžného účetního období a to na účtech nákladů a výnosů, kterých se opravy týkají.

4.5 Změny v účtování nákladů a výnosů s platností od 1. 1. 2016

O změně stavu zásob vytvořených vlastní činností se do konce roku 2015 účtovalo jako o výnosech na účtu účtové skupiny 61- Změna zásob vlastní činnosti. Novelizovaná vyhláška ruší tento účet a zavádí nový účet účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace.

V souvislosti se zrušením mimořádného výsledku hospodaření dochází rovněž k nové úpravě obsahu skupiny účtů 54 – Jiné provozní náklady, která nově obsahuje zejména poskytnuté dary, smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále, opis pohledávek, pojistné vztahující se k provozní činnosti, inventarizační rozdíly a škody v provozní oblasti.

Dále dochází ke změně účtování aktivace zásob a dlouhodobého majetku vytvořených vlastní činností. O aktivaci nebude účtováno jako o výnosech, ale bude o ní účtováno jako o snížení nákladů ve prospěch příslušného nákladového účtu účtové skupiny 58.

Změny v účtování darů

O přijatých darech nebude účtováno jako o zvýšení základního kapitálu, ale jako o jiných provozních výnosech. V účtové osnově vznikají nové účty 565 – Poskytnuté dary (669 – Přijaté dary), na které účetní jednotka účtuje dary poskytnuté (nebo přijaté) v hotovosti nebo na bankovní účty.

Účty 543 – Poskytnuté dary (643 – Přijaté dary) použije účetní jednotka na účtování darů nepeněžních, věcných.

4.6 Výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření za účetní jednotku jako celek se zjistí jako rozdíl mezi výnosy účtovanými v účtové třídě 6 a náklady účtovanými v účtové třídě 5. Matematicky může nabýt:

1. hodnoty větší než nula, potom hodnoty nula,
2. výsledek hospodaření nazýváme **zisk**,
3. hodnoty menší než nula, potom výsledek hospodaření nazýváme **ztráta**.

Takto zjištěný výsledek hospodaření se pro účely vykazování člení na sedm kategorií:

1. **Provozní výsledek hospodaření**

Používá se při druhovém členění nákladů a výnosů a získáme jej rozdílem mezi provozními výnosy a provozními náklady

2. **Finanční výsledek hospodaření** představuje při druhovém členění nákladů a výnosů rozdíl mezi finančním výnosy a finančními náklady

3. **Výsledek hospodaření před zdaněním,**

4. Daň z příjmu (splatná a odložená),

5. **Výsledek hospodaření po zdanění,**

6. Převod podílu na výsledku hospodaření (pouze u komanditních a veřejných obchodních společností),

7. **Výsledek hospodaření za účetní období.**

4.7 Výkaz zisku a ztráty - výsledovka

Výkaz zisku a ztráty je písemný přehled o nákladech, výnosech a hospodářském výsledku za určité období. Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty zobrazuje dvě základní stránky téhož ekonomického jevu a jedná se o dva nejdůležitější výkazu účetní závěrky.

Výsledovka obsahuje výsledky dosažené používáním majetku za určité období, jedná se o výkaz o finanční výkonnosti podniku.

Výsledovku sestavuje účetní jednotka v zákonné struktuře, tedy struktuře uvedené ve vyhlášce Ministerstva financí Přílohy č. 2 (druhové členění) a č. 3 (účelové členění) Vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.

Schéma struktury zkrácené výsledovky v druhovém členění:

I. Tržby z prodeje výrobků a služeb

- II. Tržby za prodej zboží
- A. Výkonová spotřeba
- A. Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)
- B. Aktivace (-)
- C. Osobní náklady
- D. Úpravy hodnot v provozní oblasti
- I. Ostatní provozní výnosy
- E. Ostatní provozní náklady
- * Provozní výsledek hospodaření (+/-)
- II. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly
- F. Náklady na prodané podíly
- III. Výnosy z ostatního finančního majetku
- G. Náklady související s ostatním finančním majetkem
- IV. Výnosové úroky a podobné výnosy
- H. Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti
- I. Nákladové úroky a podobné náklady
- V. Ostatní finanční výnosy
- J. Ostatní finanční náklady
- * Finanční výsledek hospodaření (+/-)
- ** Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)
- K. Daň z příjmů
- ** Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)
- L. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- *** Výsledek hospodaření za účetní období
- * Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.

Schéma struktury položek provozního výsledku hospodaření v účelovém členění:

- I. Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb
 - A. Náklady prodeje
 - * Hrubý zisk nebo ztráta
 - B. Odbytové náklady
 - C. Správní náklady

II. Ostatní provozní výnosy

D. Ostatní provozní náklady

* Provozní výsledek hospodaření (+/-)

Účetní jednotka provozující hospodářskou činnost vytváří výkony v podobě výrobků, zboží nebo služeb, které prodává za účelem dosažení zisku. Výnos představuje zvýšení ekonomického prospěchu podniku, vyjádřené v penězích a dosažené činností podniku. Nejčastějšími výnosy jsou tržby z prodeje. Náklad představuje v penězích vyjádřené vynaložení ekonomických zdrojů na určitý předem vymezený účel. Nejčastějšími nákladovými druhy jsou spotřeba materiálu, mzdy, odpisy, nakupované služby. Na konci účetního období účetní jednotka zjišťuje výsledek hospodaření, který se vypočítá jako rozdíl mezi výnosy a náklady. Písemný přehled o výnosech, nákladech a hospodářském výsledku za účetní období se nazývá výsledovka.

? Úkoly k zamyšlení a diskuzi

1. Co je to náklad?
2. Co je to výnos?
3. Co je to výsledovka?

🔑 Klíč k řešení otázek

1. Náklad představuje hodnotovou kategorii, která je zachycena v účetnictví. Vyjadřuje spotřebu účetní jednotky v penězích
2. Výnos vyjadřuje hodnotu výkonu účetní jednotky v penězích. Tržby jsou vždy výnosem.
3. Výsledovka - výkaz zisku a ztráty – je písemný přehled o nákladech, výnosech a hospodářském výsledku účetní jednotky za určité období.

📖 Studijní materiály:

Český účetní standard pro podnikatele č. 19.

LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. Strana 34 – 59. ISBN 9788086716947.

RYNEŠ, P., 2016. Podvojný účetnictví a účetní závěrka k 1. 1. 2016, Praha: ANAG. 1 164 stran. Strana 204 – 205. IBSN 978-80-7263-994-6.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění. § 20 – 26, §28 – 30, §32 -34.

Kapitola 5: Metodické prvky účetnictví a kontrolní systém v účetnictví



Klíčové pojmy:

Účet, účetní zápisy, rozvahové účty, výsledkové účty



Cíle kapitoly:

- vysvětlit podstatu, formu a účel účtu
- seznámit s druhy účtů, jejich členěním a vysvětlit způsob účtování na účtech
- seznámit s podmínkami provádění účetního zápisu
- charakterizovat a popsat druhy účetních knih, jejich náležitosti a obsah



Čas potřebný ke studiu kapitoly: 10 hodiny



Výklad:

5.1 Metodické prvky účetnictví

Účet

Účet (konto) je základním prvkem účetnictví. Umožňuje třídit jednotlivé hospodářské operace z hlediska věcného. Pro každou položku v rozvaze a výsledovce se zřizuje samostatná evidence na účtu. Na tomto účtu se zaznamenávají změny, přírůstky/úbytky, v příslušné položce aktiv/pasiv případně nákladů/výnosů. Pro volbu příslušného účtu při zaúčtování účetního případu je rozhodující charakter hospodářské operace.

Přírůstky a úbytky se nezaznamenávají na účtu s odlišným znaménkem tj. plus nebo minus, ale zaznamenávají se odděleně. Ke dni zpracování účetní závěrky se provádí na všech používaných účtech uzávěrka těchto účtů, která spočívá v součtu přírůstků a úbytků u dané položky (aktiv/pasiv anebo nákladů/výnosů) a vyčíslení jejího zůstatku. Proto rozdělujeme účet na dvě strany, které mají v účetnictví specifické pojmenování. Účet schematicky znázorňujeme v podobě tabulky ve tvaru velkého písmene „T“. V praxi se lze též setkat s názvem tzv. šibenice. Každý účet má své číslo a název dle doporučené metodiky.

Schéma 1: Účty a varianty označování stran účtu

Číslo a název účtu	
Strana účtu	Strana účtu
Má Dáti (MD)	Dal (D)
Debetní (debet)	Kreditní (kredit)
Zápisy na vrub účtu	Zápisy ve prospěch účtu

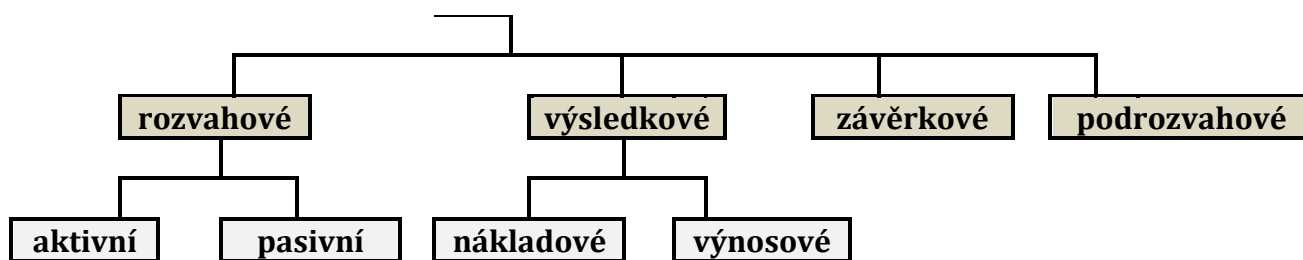
Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

Rozdělení účtů

Rozdělení účtů a způsob účtování na jednotlivých účtech vyplývá ze zákona o účetnictví a českých účetních standardů.

Schéma 2: Základní rozdělení účtů

účty



Zdroj: vlastní zpracování dle RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účení závěrka 2017. Anag Olomouc. 1 150 stran. ISBN 978-80-7554-061-4.

Na **účtech rozvahových** se sledují přírůstky a úbytky rozvahových položek, a stejně jako se rozděluje rozvaha na dvě strany - aktiva a pasiva, tak rovněž rozvahové účty rozdělujeme na účty aktivní a pasivní.

1. **Aktivní** - používají se k zachycení pohybu různých druhů aktiv a účtujeme na nich přírůstky a úbytky aktiv tj. majetku - př. dlouhodobého majetku, pohledávek, finančních prostředků atd.
2. **Pasivní** - používají se k zachycení pohybu různých druhů pasiv a účtujeme na nich přírůstky a úbytky pasiv tj. zdrojů krytí - př. základního kapitálu, závazků, bankovních úvěrů atd.

Výsledkové účty slouží k zaznamenávání přírůstku a úbytku nákladů a výnosů.

1. **Nákladové účty** - slouží k zachycení postupného narůstání výše nákladů př. spotřeba materiálu či zboží, cestovné, odpisy, poplatky za vedení účtů, mzdové náklady atd.
2. **Výnosové účty** - slouží k zachycení postupného narůstání výše výnosů př. tržby za prodej vlastních výrobků, zboží a služeb, připsané úroky z běžných účtů atd.

Porovnáním nákladových a výnosových účtů na konci účetního období (při roční účetní uzávěrce) podniky zjišťují svůj výsledek hospodaření, kterého dosáhly.

Účty závěrkové jsou účty technického typu, sloužící pro potřeby otevírání a uzavírání účetních knih. Účetní v podnicích je použijí pouze na počátku či na konci účetního

Porovnáním nákladových a výnosových účtů na konci účetního období (při roční účetní uzávěrce) podniky zjišťují svůj výsledek hospodaření, kterého dosáhly.

Účty závěrkové jsou účty technického typu, sloužící pro potřeby otevírání a uzavírání účetních knih. Účetní v podnicích je použijí pouze na počátku či na konci účetního období.

Podrozvahové účty slouží k zachycení účetních případů týkajících se majetku a závazků, který není vyjádřen v rozvaze a neúčtuje se tedy o nich na účtech rozvahových. Na podrozvahové účtu účtujeme např. najatý majetek, odepsané pohledávky, závazky z finančního leasingu apod.

Účetní zápisy

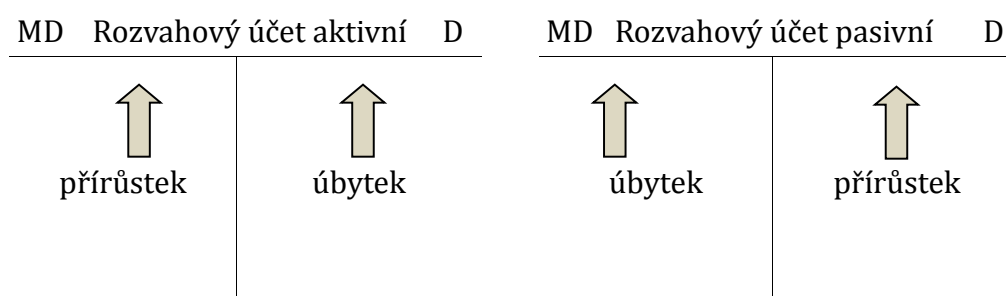
Účetní zápisy jsou účetní záznamy, které je účetní v podniku povinna ze zákona o účetnictví provádět průběžně, a to na podkladě účetního dokladu. K účetnímu záznamu je dále nutné připojit podpisový záznam odpovědné osoby, která za něj plně odpovídá. V případě, že se jedná o stejnou osobu, která odpovídá za účetní případ, postačí jeden podpisový záznam. Účetní záznamy musí být vyhotoveny:

1. trvalým způsobem – musí být zachycené na nosiči, který zajistí čitelnost a neměnnost účetního zápisu minimálně po dobu jeho povinné úschovy,
2. srozumitelně – musí být zaznamenány přehledným způsobem, který umožní snadnou orientaci v účetních zápisech interním i externím uživatelům účetnictví,
3. v českém jazyce.

Zásady účtování na rozvahových účtech

Pro účtování přírůstků a úbytků na účtech rozvahových je stanoveno závazné pravidlo. Na rozvahovém účtu aktivním účtujeme přírůstek na straně Má Dáti (MD) a úbytek na straně Dal (D). Na rozvahovém účtu pasivním je účtování naopak. Přírůstek účtujeme na straně Dal (D) a úbytek účtujeme na straně Má Dáti (MD).

Schéma 3: Účtování na rozvahových účtech



Zdroj: vlastní zpracování dle RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a učení závěrka 2017. Anag Olomouc. 1 150 stran. ISBN 978-80-7554-061-4.

Na konci účetního období vždy podniky sestavují účetní výkazy za uplynulé účetní období. Pro sestavení rozvahy je nezbytné, aby účetní nejprve uzavřela všechny účty, které vede k jednotlivým aktivům a pasivům. Uzávěrka rozvahových účtů má dva kroky. Nejprve vyčíslíme obraty účtů. Obratem se rozumí součet změn na jedné straně účtu za

dané období. Následně vypočteme konečný zůstatek účtu. Konečný zůstatek zohledňuje počáteční zůstatek účtu rozvahového a obrat na straně Má dáti (MD) a Dal (D), tj. změny na účtu.

Konečný zůstatek účtu rozvahového aktivního vypočteme jako součet počátečního zůstatku a obranu strany Má dáti. Od tohoto součtu odečteme obrat strany Dal (D). Počáteční a konečný zůstatek rozvahových účtů aktivních je na straně Má dáti (MD) účtu. Vyjadřuje kladnou hodnotu aktiva. Konečný zůstatek účtu rozvahového pasivního vypočteme jako součet počátečního zůstatku a obranu strany Dal (D). Od tohoto součtu odečteme obrat strany Má dáti (MD). Počáteční a konečný zůstatek rozvahových účtů pasivních je na straně Dal (D). Vyjadřuje kladnou hodnotu pasiva.

Schéma 4: Účtování na rozvahových účtech

MD Rozvahový účet aktivní	D	MD Rozvahový účet pasivní	D
PZ			PZ
O MD	O D	O MD	O D
KZ			KZ

KZ = PZ + obrat MD - obrat D	KZ = PZ + obrat MD - obrat D
-------------------------------------	-------------------------------------

Zdroj: vlastní zpracování dle RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a učení závěrka 2017. Anag Olomouc. 1 150 stran. ISBN 978-80-7554-061-4.

Princip účtování na rozvahových účtech aktivních a pasivních znázorňuje následující schéma.

Schéma 5: Aktivního a pasivního účtu se zachycenými účetními operacemi

Na rozvahovém aktivním účtu 211 - pokladna byly zachyceny tyto operace:

1. PZ 255
2. přírůstek 25
3. úbytek 187
4. úbytek 76
5. přírůstek 53

Na rozvahovém pasivním účtu 321 - závazky z obchodních vztahů (dodavatelé) byly zachyceny tyto operace:

1. PZ 12
2. přírůstek 111
3. přírůstek 27
4. úbytek 124
5. přírůstek 68

MD	211 - pokladna	D
1. PZ	255 3.	187

MD	321 - dodavatelé	D
4.	124 1. PZ	12

2.	25	4.	76
5.	53		
O MD	78	O D	263
KZ	70		

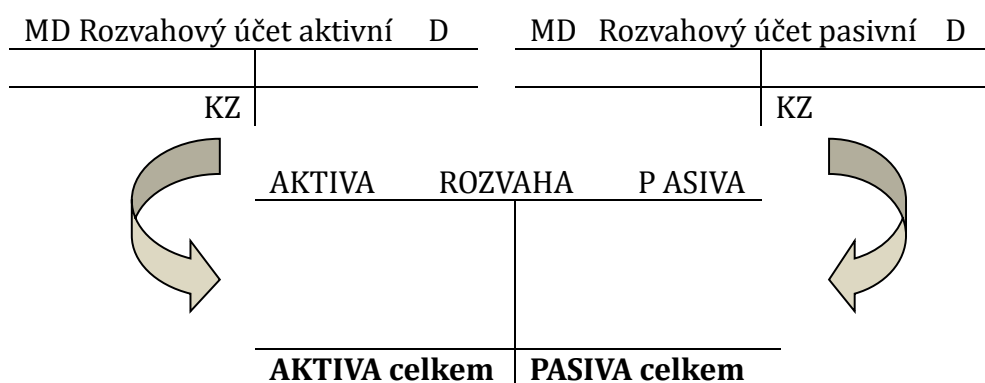
2.	111		
3.	27		
5.	68		
O MD	124	O D	206

Zdroj: vlastní zpracování dle RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účení závěrka 2017. Anag Olomouc. 1 150 stran. ISBN 978-80-7554-061-4.

U některých rozvahových účtů nelze jednoznačně určit, zda se jedná o účet rozvahový aktivní či rozvahový pasivní. Typickými představiteli jsou: účet - daň z přidané hodnoty (343), účet - peníze na cestě (261).

Konečné stavy účtů aktiv a pasiv se zanesou do rozvahy, a tím vznikne přehledná tabulka o majetku podniku a zdrojích jeho krytí k danému dni.

Schéma 6: Vazby rozvahových účtů a rozvahy



Zdroj: vlastní zpracování dle RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účení závěrka 2017. Anag Olomouc. 1 150 stran. ISBN 978-80-7554-061-4.

Účtování hospodářských operací tj. jednotlivých účetních případů na rozvahových účtech, které způsobují změny v rozvaze, mají vždy dopad na dvě položky v rozvaze naráz. Změny v rozvaze lze rozdělit na čtyři typy změn.

Tabulka 8: Typy změn v rozvaze

typy změny v rozvaze			příklad změny
1.	AKTIVA +	PASIVA +	nákup zboží na fakturu zboží na skladě + /dodavatelé + (132/321)
2.	AKTIVA -	PASIVA -	úhrada faktury dodavateli z bankovního účtu bankovní účet - / dodavatelé - (321/221)
3.	AKTIVA -	AKTIVA +	úhrada faktury odběratelem na bankovní účet

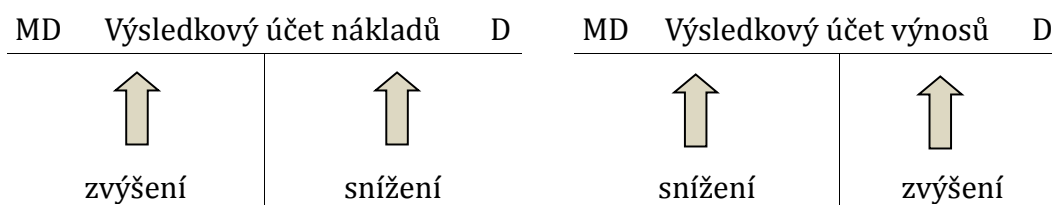
			odběratelé - / bankovní účet + (221/311)
4.	PASIVA -	PASIVA +	úhrada faktury dodavateli z bankovního úvěru dodavatelé - / bankovní úvěry + (321/461)

Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

Zásady účtování na výsledkových účtech

Pro účtování snížení a zvýšení na účtech výsledkových je též stanoveno závazné pravidlo. Na výsledkových účtech nákladových účtujeme zvýšení na straně Má Dáti (MD) a snížení na straně Dal (D). Na výsledkových účtech výnosových je to naopak. Zvýšení účtujeme na straně Dal (D) a snížení na straně Má dáti (MD).

Schéma 7: Účtování na výsledkových účtech



Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

Pro sestavení výkazu zisku a ztráty (výsledovky), je nutné, aby byly nejprve uzavřeny všechny účty, které k jednotlivým nákladům a výnosům jsou zřízeny. Uzávěrka výsledkových účtů má také dva kroky, obdobně jako u účtů rozvahových. Nejdříve vyčíslíme obraty účtu (sečtení zaúčtovaných zvýšení a snížení na účtech) a následně vypočteme konečný stav účtu. Obratem se opět rozumí součet změn na jedné straně účtu za dané období. Konečný stav je rozdílem obratu na straně Má dáti (MD) a Dal (D), tj. rozdílem mezi zvýšením a snížením výsledkového účtu.

Oproti rozvahovým účtům nemají výsledkové účty na počátku účetního období žádné počáteční zůstatky. Jednotlivé výnosy a náklady předchozího účetního období byly již zúčtovány a jsou vykázány v rozvaze na počátku účetního období, jako výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení. To je důvodem, proč výslednou hodnotu výsledkového účtu nenazýváme konečným zůstatkem, jak je tomu u rozvahových účtů, ale konečným stavem.

Konečný stav účtu výsledkového nákladového zjistíme, když od obratu strany Má Dáti (MD) odečteme obrat strany Dal (D). Konečný stav účtu výsledkového výnosového zjistíme, když od obratu strany Dal (D) odečteme obrat strany Má Dáti (MD).

Schéma 8: Účtování na výsledkových účtech

MD výsledkový účet nákladů		D		MD výsledkový účet výnosů		D	
O MD		O D		O MD		O D	
KS						KS	

$$\text{KS} = \text{obrat MD} - \text{obrat D}$$

$$\text{KS} = \text{obrat D} - \text{obrat MD}$$

Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

Schéma 9: Nákladového a výnosového účtu se zachycenými účetními operacemi

Na výsledkovém nákladovém účtu 504 – prodané zboží byly zachyceny tyto operace:

1. spotřeba zboží z důvodu prodeje 45
2. spotřeba zboží z důvodu prodeje 74
3. spotřeba zboží z důvodu prodeje 115

Na výsledkovém výnosovém účtu 604 - tržby za zboží byly zachyceny tyto operace:

1. tržby za prodej zboží 62
2. tržby za prodej zboží 87
3. tržby za prodej zboží 129

MD	504 - prodané zboží		D
1.	45		
2.	74		
3.	115		
O MD	234	O D	0
KS	234		

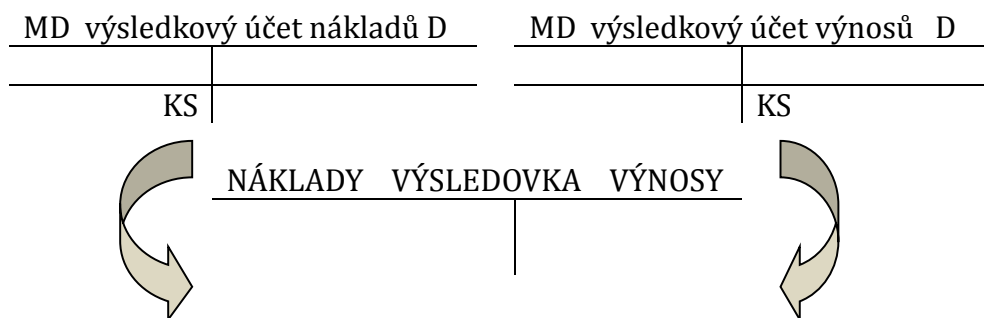
MD	321 - tržby za zboží		D
		1.	62
		2.	87
		3.	129
O MD	0	O D	278
		KS	278

Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

Konečné stavy jednotlivých výsledkových účtů jsou dále dosazeny do přehledu o nákladech a výnosech, tj. ve formě výsledovky. Porovnání výše celkových nákladů a výše celkových výnosů účetní zjistí výši hospodářského výsledku, který může mít kladnou hodnotu = zisk, či zápornou hodnotu = ztráta.

Porovnáním hodnot z předešlého schématu, kdy náklady jsou ve výši 234 a výnosy jsou ve výši 278 vyplývá, že by podnik vytvořil zisk 44.

Schéma 10: Vazby výsledkových účtů a výkazu zisku a ztrát (výsledovka)



Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

Formy účetních zápisů

Při účtování lze používat pouze dvě formy účetních zápisů, a to jednoduchý (podvojný) zápis a složený zápis. Podstatou **jednoduchého účetního zápisu** je, že účetní případ účtujeme na dvou účtech naráz, tak jak nám přikazuje **zásada podvojnosti**. Zásada podvojnosti dále stanovuje, že zápis se provede ve stejné částce na jednom účtu z vybrané dvojice na straně MD a na druhém účtu na straně Dal.

Tabulka 9: Ukázka jednoduchého účetního zápisu

datum	doklad	text	Účtovací předpis		Kč
			MD	D	
4. 8. 2xx5	FP	Přijatá faktura za nákup zboží cena celkem	132	321	9 850

Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

Podstatou **složeného účetního zápisu** je, že účetní případ neúčtujeme na dvou účtech, jako je tomu u jednoduchého účetního zápisu, ale na třech, případně i na více účtech. Způsob zaúčtování účetního případu složeným účetním zápisem mírně narušuje pravidla pro dodržení zásady podvojnosti tj. podvojného zápisu. Složený zápis nám umožní rozdělit účtování na jedné straně (Má dáti/Dal) na více účtů. Výsledná součtová hodnota účtovaná na straně Má dáti je shodná s účtovanou hodnotou na straně Dal. Standardním složeným účetním zápisem je účtování účetních případů, kdy je u plátce daně z přidané hodnoty součástí vyúčtování DPH.

Tabulka 10: Ukázka složeného účetního zápisu

datum	doklad	text	Účtovací předpis	Kč
-------	--------	------	------------------	----

			MD	D	
4. 8. 2xx5	FP	Přijatá faktura za úklidové služby	518	----	5 000
		cena bez daně	343	----	1 050
		DPH 21 %	----	321	6 050
		cena celkem			

Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

V tomto konkrétním účetním případě by jednoduchý účetní zápis měl následující podobu.

Tabulka 11: Ukázka jednoduchého účetního zápisu

datum	doklad	text	Účtovací předpis		Kč
			MD	D	
4. 8. 2xx5	FP	Přijatá faktura za úklidové služby	518	321	5 000
		cena bez daně	343	321	1 050
		DPH 21 %			

Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

Při rozhodování, zda bude účtování složeným zápisem anebo důsledným podvojným účtováním bude podstatné, jaký program účetní v podnicích používají pro vedení účetnictví. Většina software připouští pouze jednu z uvedených variant. Účetní zápisy se provádí do účetních knih.

5. 2 Účetní knihy

Zákon o účetnictví ukládá povinnost účtovat tzn. provádět účetní zápisy do účetních knih, kterými jsou:

1. deník,
2. hlavní kniha,
3. kniha analytických účtů,
4. kniha podrozvahových účtů.

Deník

Smyslem provedení účetního zápisu do deníku je seřadit hospodářské operace, neboli účetní případy z hlediska časového - chronologického, aby v deníku byly účetní případy seskupeny okamžik po okamžiku, tak jak nastaly. Deník zajišťuje vazbu mezi účetním dokladem a zápisem do hlavní knihy. Zákon o účetnictví umožňuje účetní zřídit více deníků podle jednotlivých druhů účetních případů - př. deník vydaných faktur, deník bankovního účtu, deník pokladních doklad apod., do kterých se budou sepisovat chronologicky účetní případy, dokumentované vymezenými řadami účetních dokladů.

Volba jednoho či více deníků je plně v pravomoci každé účetní v podniku. Každý deník by měl mít své jasné označení, aby nedocházelo k záměnám deníku. Stránky deníku musí být očíslovány, stejně tak jednotlivé řádky.

Úkolem deníku je prokázat zaúčtování všech účetních případů v daném účetním období. Náležitosti deníku nejsou obecnými předpisy stanoveny. Vedle základních údajů charakterizující podnik a účetní období se v deníku dále uvádí

1. datum účetního případu,
2. doklad, kterým se prokazuje účetní případ,
3. popis účetního případu,
4. účtovací předpis pro stranu Má dáti (MD) a Dal (D), který se prokazuje číselným kódem účtu, dle používaného účtového rozvrhu,
5. částku účetního případu.

Příklad 1: Deník

datum	doklad	text	Účtovací předpis		Kč
			MD	D	
2. 1. 2xxx	PPD 001	Výběr hotovosti z běžného účtu do pokladny	211	221	8 000
4. 1. 2xxx	FP 001	Faktura přijatá za nákup zboží	132	321	12 000
5. 1. 2xxx	FV 001	Faktura vydaná za prodej zboží	311	604	15 500
11. 1. 2xxx	B 001	Úhrada dodavateli FP 001	321	221	12 000
13. 1. 2xxx	B 002	Příjem platby od odběratele VF 001	221	311	15 500
21. 1. 2xxx	VZ 001	Výdej prodaného zboží ze skladu	504	132	9 000

Pozn.: postup účtování v příkladu je zjednodušený, závazný postup je vysvětlen a ukázán v následujících kapitolách
 Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

Hlavní kniha

Po zaúčtování do deníku je časově setříděný účetní případ zaúčtován do hlavní knihy. Hlavní knihu tvoří soubor všech syntetických účtů vedených účetní a uvedených v účtovém rozvrhu, který je v podstatě seznamem účtů hlavní knihy. Hlediskem pro zaúčtování účetního případu v hlavní knize je jeho věcný charakter. Při účtování třídíme účetní zápisy podle toho, zda způsobují změnu příslušné položky majetku, zdrojů jeho krytí, nákladů či výnosů. Zákonem o účetnictví jsou pro hlavní knihu předepsány tyto povinné náležitosti

1. zůstatky účtů ke dni, k němuž se otevírá hlavní kniha tj. počáteční zůstatky,

2. souhrnné obraty strany Má dáti (MD) a Dal (D), nejvýše za kalendářní měsíc,
3. zůstatky účtů ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka tj. konečné zůstatky.

Dále by hlavní kniha měla obsahovat identifikační údaje o podniku a účetního období, ve kterém se účtování provádí. S ohledem na průkaznost a srozumitelnost účetnictví jsou zpravidla povinné náležitosti hlavní knihy doplňovány o

1. datum účetního případu,
2. doklad, kterým je prokazován účetní případ,
3. popis účetního případu,
4. souvztažnost, tzn. číslo účtu podle účtového rozvrhu, na kterém je proveden podvojný zápis.

Příklad 2: Vazby zápisu v deníku a hlavní knize

132 - zboží na skladě					
datum	doklad	text	MD	D	souv.
4. 1. 2xxx	FP 001	Faktura přijatá za nákup zboží	12 000		321
21. 1. 2xxx	VZ 001	Výdej prodaného zboží ze skladu		9 000	504
211 - pokladna					
datum	doklad	text	MD	D	souv.
2. 1. 2xxx	PPD 001	Výběr hotovosti z běžného účtu do pokladny	8 000		221
221 - bankovní účty					
datum	doklad	text	MD	D	souv.
2. 1. 2xxx	PPD 001	Výběr hotovosti z běžného účtu do pokladny		8 000	211
11. 1. 2xxx	B 001	Úhrada dodavateli FP 001		12 000	321
13. 1. 2xxx	B 002	Příjem platby od odběratele VF 001	15 500		311
311 - odběratelé					
datum	doklad	text	MD	D	souv.
5. 1. 2xxx	FV 001	Faktura vydaná za prodej zboží	15 500		604
13. 1. 2xxx	B 002	Inkaso od odběratele VF 001		15 500	221
321 - dodavatelé					
datum	doklad	text	MD	D	souv.
4. 1. 2xxx	FP 001	Faktura přijatá za nákup zboží		12 000	132
11. 1. 2xxx	B 001	Úhrada dodavateli FP 001	12 000		221
504 - prodané zboží					
datum	doklad	text	MD	D	souv.
21. 1. 2xxx	VZ 001	Výdej prodaného zboží ze skladu	9 000		132
604 - tržby z prodeje zboží					
datum	doklad	text	MD	D	souv.
5. 1. 2xxx	FV 001	Faktura vydaná za prodej zboží		15 500	311

vysvětlivky: souv. – souvztažnost

Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

Kniha analytických účtů

Význam analytických účtů spočívá v podrobnějším rozdělení zápisů na syntetických účtech zaznamenaných v hlavní knize. Knihy analytických účtů mají za úkol poskytovat detailnější informaci k zápisům v hlavní knize. Peněžní částky uváděné na analytických účtech musí odpovídat příslušným souhrnným peněžním částkám na syntetických účtech hlavní knihy, ke kterým se vztahují. Způsob vedení analytických účtů může být nejen v podobě účtů, ale i jiným způsobem. Inventární karty dlouhodobého majetku, skladové karty zásob či mzdové listy nejsou ničím jiným, než analytikou k syntetickým účtům hlavní knihy.

Kniha podrozvahových účtů

Knihy podrozvahových účtů mohou být vedeny různým způsobem. Na podrozvahových účtech (dle směrné účtové osnovy v účtových skupinách 75-79) se může o vymezených účetních případech účtovat, stejně jako sledovat informace o majetku a dluhích, o kterých se neúčtuje na rozvahových účtech. Náplní podrozvahových účtů je poskytovat informace o využívání cizího majetku, ke kterému podnik nemá vlastnické právo, popřípadě právo hospodaření s majetkem státu, dále evidence práv, o kterých se neúčtuje na rozvahových účtech, nebo surovin, jejichž pořízení, uchování, udržování a sledování vyplývá z obecně platných právních předpisů. Informace evidované na podrozvahových účtech se většinou uvádí v příloze účetní závěrky. Na podrozvahových účtech podniky sledují například:

1. materiál specifického použití,
2. najatý majetek - včetně finančního leasingu,
3. směnky k inkasu použité k úhradě do doby jejich splatnosti,
4. odepsané pohledávky - do doby jejich zániku,
5. přísně zúčtovatelné tiskopisy - příkladně stravenky atd.

Záписы na podrozvahových účtech se zpravidla prování pouze na příslušný podrozvahový účet.

Formy vedení účetních knih

Formy vedení účetních knih lze rozdělit s ohledem na způsob, jakým je účetní v podniku zpracovávají, tj.

1. listinná (písemná) forma - účetní knihy jsou zpracovány bez využití výpočetní techniky
 2. technická forma - účetní knihy jsou zpracovány prostřednictvím výpočetní techniky a odpovídajícího programového vybavení, kdy výstupem je tisková sestava či prostřednictvím výpočetní techniky bez odpovídajícího programového vybavení př. s využitím tabulkových procesorů, kdy výstupem je tabulková sestava například z Excelu.
- Jakákoliv forma vedení účetních knih musí zajistit trvalost a neměnnost účetních záznamů minimálně po dobu jejich povinné úschovy.

5.3 Kontrolní systém v účetnictví

Při zpracování účetních informací může docházet k různým chybám formálním i věcné povahy. Jedním z charakteristických rysů a zároveň i předností účetnictví je, že má v sobě zabudován kontrolní systém napomáhající tomu, aby účetnictví bylo vedeno úplně, průkazně a věrohodně. Do tohoto systému lze zařadit

1. přezkušování účetních dokladů,
2. souběžné provádění účetních zápisů z hlediska časového a věcného,
3. kontrolní soupisky,
4. ověřování klíčových vazeb procesu zpracování účetních informací pomocí kontrolních čísel,
5. sestavování předvahy a
6. inventarizace aktiv a závazků.

Do formální kontroly správnosti zpracování účetních informací lze zahrnout přezkušování účetních dokladů, souběžné provádění účetních zápisů z hlediska časového a věcného, kontrolní soupisky, ověřování klíčových vazeb procesu zpracování účetních informací pomocí kontrolních čísel a sestavování předvahy. Do věcné kontroly správnosti zpracování účetních informací zahrnujeme inventarizaci aktiv a závazků.

Účet je základním prvkem soustavy účetnictví, který musí obsahovat název a číselné označení, které vychází z účtového rozvrhu sestaveného účetní. Strany účtu jsou nejčastěji pojmenovány Má Dáti (MD) a Dal (D).

Účty se rozdělují na rozvahové, na nichž se účtují přírůstky a úbytky aktiv a pasiv a výsledkové, které slouží k zachycení zvýšení či případně snížení nákladů a výnosů.

Každý účetní případ, který musí být podložen účetním dokladem, je následně účetním zápisem zaúčtován do účetních knih. Účetní případy se zaznamenávají do deníku, který soustřeďuje účetní údaje u časového hlediska, a následně jsou dále zaznamenávány do hlavní knihy, kde jsou účetní zápisy seřazeny z věcného hlediska.

Úkoly k zamyšlení a diskuzi

1. Uveďte základní členění účtů.

Klíč k řešení otázek

1. Účty se dělí na rozvahové a výsledkové. Rozvahové účty pak se dělí na aktivní a pasívní. Výsledkové účty se dělí na nákladové a výnosové. Zvláštní skupinou účtů jsou účty závěrkové a účty podrozvahové.



Studijní materiály:

LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. strana 72 – 73, 102 – 107. ISBN 9788086716947.

RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účtení závěrka 2017. Anag Olomouc. 1 150 stran. Strana 50 – 55. ISBN 978-80-7554-061-4.

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., v aktuálním znění, § 13.

Kapitola 6: Účtová osnova a účtový rozvrh. Účty syntetické a analytické



Klíčové pojmy:

Směrná účtová osnova, účtový rozvrh, syntetické účty, analytické účty



Cíle kapitoly:

- naučit se pracovat s účtovou osnovou,
- procvičit orientaci v účtové osnově,
- vyjasnit rozdíl mezi účtovou osnovou a účtovým rozvrhem,
- vyjasnit rozdíl mezi syntetickými a analytickými účty.



Čas potřebný ke studiu kapitoly: 10 hodin



Výklad:

6. 1 Směrná účtová osnova

Směrnou účtovou osnovu pro podnikatele stanovuje a vymezuje zákon o účetnictví, konkrétně § 14 a dále prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví v příloze č. 4. Systém směrné účtové osnovy je zpracován tak aby pokrýval celý předmět účetnictví. Závazně je stanovena pouze náplň a číslování účtových tříd a skupin, tzn. každá účetní si může sama stanovit konkrétní čísla používaných účtů při účtování.

Směrná účtová osnova stanovuje celkem deset účtových tříd. Třídy 0 - 7 jsou zaměřeny na finanční účetnictví a třídy 8 - 9 jsou zaměřeny na vnitropodnikové účetnictví. Každou účtovou třídu lze dále rozčlenit na deset účtových skupin. Uvedená možnost není využita ve všech účtových třídách, ale pouze tam, kde je uvedené podrobné rozvedení náplně účtové třídy potřebné. Další členění a číslování účtů - syntetických a analytických, si stanovuje podnik sám svým vnitřním předpisem - směrníci.

Struktura směrné účtové osnovy

Struktura směrné účtové osnovy zohledňuje zejména

1. likvidnost aktiv - tj. dobu přeměny jedné majetkové složky v jinou,
2. krátkodobost a dlouhodobost majetku a závazků,
3. funkci majetku v rámci ekonomické činnosti,
4. náklady a výnosy dle členění výsledku hospodaření na provozní, finanční a mimořádné.

Schéma 12: Členění účtové osnovy

SMĚRNÁ ÚČTOVÁ OSNOVA	ÚČTOVÉ TŘÍDY	FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	ÚČTOVÉ SKUPINY
		účtová třída 0 - dlouhodobý majetek účtová třída 1 - zásoby účtová třída 2 - krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky účtová třída 3 - zúčtovací vztahy účtová třída 4 - kapitálové účty a dlouhodobé závazky účtová třída 5 - náklady účtová třída 6 - výnosy účtová třída 7 - závěrkové a podrozvahové účty	01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09 11, 12, 13, 15, 19 21, 22, 23, 24, 24, 26, 29 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39 41, 42, 43, 45, 46, 47, 48, 49 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59 60, 64, 66, 69 70, 71 75 až 79 slouží k podrozvahové evidenci
		VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ	

účetvé třídy 8 a 9

Zdroj: vlastní zpracování dle RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2017. Anag Olomouc. 2017. 1 150 stran. ISBN 978-80-7554-061-4.

Směrná účetvá osnova

Směrná účetvá osnova je uvedena v příloze 4 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. a její rozdělení na účetvé třídy a dále na účetvé skupiny je následující.

účetvá třída 0 - dlouhodobý majetek

- 01 – dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 03 - dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 04 – nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 05 – poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 06 – dlouhodobý finanční majetek
- 07 – oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 - oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 – opravné položky k dlouhodobému majetku

- 5. náklady a výnosy dle členění výsledku hospodaření na provozní, finanční a mimořádné.

Schéma 13: Členění účetvé osnovy

SMĚRNÁ ÚČTOVÁ OSNOVA	ÚČTOVÉ TŘÍDY	FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	ÚČTOVÉ SKUPINY
		účetvá třída 0 - dlouhodobý majetek účetvá třída 1 - zásoby účetvá třída 2 - krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky účetvá třída 3 - zúčtovací vztahy účetvá třída 4 - kapitálové účty a dlouhodobé závazky účetvá třída 5 - náklady účetvá třída 6 - výnosy účetvá třída 7 - závěrkové a podrozvahové účty	01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09 11, 12, 13, 15, 19 21, 22, 23, 24, 24, 26, 29 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39 41, 42, 43, 45, 46, 47, 48, 49 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59 60, 64, 66, 69 70, 71 75 až 79 slouží k podrozvahové evidenci

VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ

účetní třídy 8 a 9

Zdroj: vlastní zpracování dle RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2017. Anag Olomouc. 2017. 1 150 stran.
ISBN 978-80-7554-061-4.

Směrná účtová osnova

Směrná účtová osnova je uvedena v příloze 4 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. a její rozdělení na účtové třídy a dále na účtové skupiny je následující.

účetní třída 0 - dlouhodobý majetek

- 01 – dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 03 - dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 04 – nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 05 – poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 06 – dlouhodobý finanční majetek
- 07 – oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 - oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 – opravné položky k dlouhodobému majetku

účetní třída 1 - zásoby

- 11 – materiál
- 12 – zásoby vlastní výroby
- 13 – zboží
- 15 – poskytnuté zálohy na zásoby
- 19 – opravné položky k zásobám

účetní třída 2 - krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky

- 21 – peněžní prostředky v pokladně
- 22 – peněžní prostředky na účtech
- 23 – krátkodobé úvěry
- 24 – krátkodobé finanční výpomoci
- 25 – krátkodobý finanční majetek
- 26 – převody mezi finančními účty

29 – opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

účtová třída 3 - zúčtovací vztahy

- 31 – pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
- 32 – závazky (krátkodobé)
- 33 – zúčtování se zaměstnanci a institucemi
- 34 – zúčtování daní a dotací
- 35 – pohledávky za společníky
- 36 – závazky ke společníkům
- 37 – jiné pohledávky a závazky
- 38 – přechodné účty aktiv a pasiv
- 39 – opravné položky k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

účtová třída 4 - kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- 41 – základní kapitál a kapitálové fondy
- 42 – fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
- 43 – výsledek hospodaření
- 45 - rezervy
- 46 – dlouhodobé bankovní úvěry
- 47 – dlouhodobé závazky
- 48 – odložený daňový závazek a pohledávka
- 49 – individuální podnikatel

účtová třída 5 - náklady

- 50 – spotřebované nákupy
- 51 – služby
- 52 – osobní náklady
- 53 – daně a poplatky
- 54 – jiné provozní náklady
- 55 – odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
- 56 – finanční náklady
- 57 – rezervy a opravné položky ve finanční oblasti
- 58 – změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

59 – daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

účtová třída 6 - výnosy

60 – tržby za vlastní výkony zboží

64 – jiné provozní výnosy

66 – finanční výnosy

69 – převodové účty

účtová třída 7 - závěrkové a podrozvahové účty

70 – účty rozvažné

71 – účet zisků a ztrát

75 – 79 Podrozvahové účty

účtové třídy 8 a 9 – vnitropodnikové účetnictví

6. 2 Účtový rozvrh

Účtový rozvrh je vnitřním předpisem - směrnici podniku, kterým jsou stanoveny účty, používané účetní pro zaúčtování všech účetních případů a sestavení účetní závěrky. Při sestavování účtového rozvrhu musí účetní vždy respektovat náplň účtové třídy a skupiny, jak ji vymezuje směrná účtová osnova v příloze č. 4 prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví.

Účtový rozvrh je seznam všech účtů, které účetní v podniku v daném účetním období používá. **Účtový rozvrh tudíž musí být sestaven na podkladě směrné účtové osnovy.** Účtový rozvrh je sestavován pro každé účetní období a může být v jeho průběhu doplňován. Na počátku účetního období samozřejmě nemůže žádná účetní předvídat, jaké účty bude u jednotlivých účetních případů používat. Pokud není nutná aktualizace účtového rozvrhu z předcházejícího účetního období, může jej účetní použít i pro následující účetní období.

Podle prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví účetní musí uvádět v účtovém rozvrhu **syntetické účty**. Pro praktické používání účtového rozvrhu při účtování jednotlivých účetních případů je vhodné či přímo spíše nutné uvádět i v něm analytické, podrozvahové popřípadě i závěrkové účty, pokud jsou používány. Uvedení veškerých používaných účtů v účtovém rozvrhu umožní lepší orientaci v účetních záznamech jak pracovníkům v podniku, tak i externím uživatelům účetnictví, př. auditorům, daňovým poradcům apod. Účtové rozvrhy se liší dle typů podniků, jejich činnosti, velikosti, organizačního uspořádání či používaných účetních metod a technik při účtování jednotlivých operací.

Při sestavování účetního rozvrhu by měla každá účetní vzít v úvahu dále následující kritéria:

- zohlednit organizační strukturu podniku,
 - zohlednit potřeby vnitropodnikového účetnictví,
 - zohlednit požadavky na evidenci daně z přidané hodnoty,
 - samostatně sledovat položky, které mají vliv na výpočet daně z příjmů právnické osoby,
 - zohlednit požadavky na zúčtování s institucemi zdravotního a sociálního zabezpečení,
 - na základě účtových skupin směrné účtové osnovy stanovit potřebné syntetické účty s trojmístným označením - viz. následující kapitola 6. 3 syntetické a analytické účty.
- Účetní v podnicích nesmějí zřizovat účty mimo svůj účtový rozvrh.

6. 3 Syntetické a analytické účty

Z hlediska podrobnosti údajů rozdělujeme účty na

1. **syntetické** - obsahující sumární údaje za podnik jako celek,
2. **analytické** - obsahující podrobné rozvedení zápisů na účtech syntetických.

Vazba syntetických a analytických účtů se provádí ke dni zpracování účetní závěrky, a to v rámci inventarizace pomocí kontrolních soupisek.

Volba systému analytických účtů plně závisí na každé účetní.

Účet je základním prvkem soustavy účetnictví, který musí obsahovat název a číselné označení, které vychází z účtového rozvrhu sestaveného účetní. Účtový rozvrh musí být zpracován dle směrné účtové osnovy, která je součástí vyhlášky, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. Účtový rozvrh je vnitropodnikový dokument každé účetní jednotky. Účtové rozvrhy se liší dle typů podniků, jejich činnosti, velikosti, organizačního uspořádání či používaných účetních metod a technik při účtování jednotlivých operací. Podle prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví účetní musí uvádět v účtovém rozvrhu syntetické účty. Pro praktické používání účtového rozvrhu při účtování jednotlivých účetních případů se doporučuje uvádět v něm též účty analytické.

Příklad 2:

Podnik má tři bankovní účty. O jednotlivých bankovních účtech účtuje na samostatných analytických účtech. Souhrnné údaje o všech bankovních účtech budou účtovány na syntetickém účtu.

Vzor účetního rozvrhu účtů

221 – bankovní účty (syntetický účet)

221/001 – běžný účet vedený u Komerční Banky, a. s.

221/002 – běžný účet vedený u MONETA Money Bank, a. s.

221/003 – kontokorentní účet vedený u České spořitelny, a. s.

Tabulka 10: Kontrolní soupiska konečných zůstatků analytických účtů k 31. 12. 2xxx

účet		zůstatek v Kč
221/001	Komerční Banka, a. s.	548 962,15
221/002	GE Money Bank, a. s.	212 541,66
221/003	České spořitelny, a. s.	- 321 897,91
221	bankovní účty	439 605,90

Zdroj: vlastní zpracování

? Úkoly k zamyšlení a diskuzi

1. Charakterizujte účet.

Klíč k řešení otázek

1. Účet je základním prvkem účetnictví. Umožňuje třídit jednotlivé hospodářské operace z věcného hlediska. Každý účet zaznamenává změny v příslušné položce majetku a zdrojů, spotřeby či výkonů. Každý účet má název, který je složen z čísla a ze slovního vyjádření. Název je závazný.



Studijní materiály:

LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. Strana 73 – 75. ISBN 9788086716947.

RYNEŠ, P. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2017*. Anag Olomouc. 2017. 1 150 stran. Strana 84 – 86. ISBN 978-80-7554-061-4.

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., v aktuálním znění, § 14.

Kapitola 7: Základy účtování krátkodobého finančního majetku



Klíčové pojmy:

Pokladna, bankovní účet, úvěry



Cíle kapitoly:

- seznámit se se základy účtování o pokladně a o bankovním účtu,
- procvičit účtování o úvěrech,
- vyjasnit používání účtu peníze na cestě.



Čas potřebný ke studiu kapitoly: 10 hodin



Výklad:

7. 1 Účtování na pokladně

Pokladna 211 je rozvahový účet aktivní. Tento účet slouží k účtování o hotových penězích v českých korunách, případně o valutách. Přírůstky hotovosti se evidují na základě **příjmového pokladního dokladu** na straně MD, úbytky se účtují na základě **výdajového pokladního dokladu** na straně Dal. Stav peněz v pokladně nelze nahrazovat stvrzenkami nebo úpisy. Obecným předpisem není stanoven limit pokladního zůstatku. Je vhodné, aby v účetní jednotce existovala vnitřní směrnice upravující pokladní službu a inventarizaci tohoto majetku.

Inventura pokladní hotovosti se vykonává v souvislosti se sestavením řádné nebo mimořádné účetní závěrky. Pokladní hotovost se zjistí fyzickým přepočtením mincí a bankovek a zjištěný stav se porovná se stavem v pokladní knize. Zjištěná skutečnost se následně zapíše do inventurního soupisu podle jednotlivých hodnot mincí a bankovek a vyčíslí se případný inventarizační rozdíl, kterým je buď schodek nebo přebytek. Tento inventarizační rozdíl zapíše inventarizační komise ihned do pokladní knihy s poznámkou o provedení inventarizace. Nesmějí chybět podpisy členů komise.

Za schodek v pokladně se pokládá i skutečnost, pokud výplata peněz není doložena pokladním výdajovým dokladem či pokud na dokladu chybí podpis. Pokladním přebytkem je zjištěná finanční hodnota, která není doložena příjmovým pokladním dokladem.

Je nezbytné vést analytickou evidenci v případě, že v pokladně je více druhů měn, pokud účetní jednotka má větší počet pokladen nebo pokud je organizaci více hmotně odpovědných osob za pokladní hotovost.

7. 2 Účtování na bankovním účtu

Účet 221 bankovní účty je rozvahový účet aktivní. Účtují se zde pohyby na běžném účtu, devizovém účtu, kontokorentním účtu, terminovaném účtu nebo na spořicímu účtu. Dokladem pro účtování je výpis z bankovního účtu. Přírůstky peněz na bankovním účtu se účtují na účtu 221 strana MD, úbytky na straně Dal. Peněžní ústavy si za vedení bankovních účtů strhávají poplatky, které se evidují na nákladovém účtu 568 ostatní finanční náklady strana MD. Přijatý úrok eviduje účetní jednotka na straně D výnosového účtu 662 úroky. Placený úrok v případě záporného zůstatku na bankovním účtu se účtuje na straně MD nákladového účtu 562 úroky.

Je nezbytné vést analytickou evidenci v případě, že účetní jednotka má více bankovních účtů.

Inventarizace peněžních prostředků na bankovních účtech se provádí k poslednímu dni účetního období. Přitom se ověřuje, zda konečný zůstatek bankovního účtu souhlasí s konečným stavem výpisu.

7.3 Účtování při převodu mezi finančními účty

Účet 261 peníze na cestě je účet rozvahový. Může mít charakter aktivního i pasivního účtu. Záleží na konkrétním účetním případě, který je účtován. Na konci účetního období je vhodné, aby zůstatek tohoto účtu měl hodnotu nula. Účet se používá v případě převodů mezi jednotlivými finančními účty, čímž se rozumí

1. převod mezi pokladnou a bankovním účtem v rámci jednoho podniku
2. převod mezi dvěma bankovními účty v rámci jednoho podniku
3. převod mezi dvěma pokladnami v rámci jednoho podniku
4. převody mezi bankovním a úvěrovým účtem – poskytnutí úvěru či jeho splácení.

Účet peníze na cestě pomáhá překlenout časový nesoulad při účtování o převodu peněz. Použití tohoto účtu umožňuje zaúčtovat dva doklady, které tyto přesuny dokladují, avšak s časovým odstupem, v jakém je má účetní pracovník k dispozici.

7.4 Účtování úvěrů

Účty 231 krátkodobé úvěry a 461 dlouhodobé úvěry jsou rozvahové účty pasivní. Slouží k účtování pohybu peněz na úvěrových účtech. Dokladem pro účtování jsou výpisy z úvěrů. Při účtování o úvěrech je nezbytné rozlišovat dobu jejich splatnosti. Účet 231 krátkodobé úvěry se použije v případě, že se jedná o úvěr splatný do jednoho roku. Účet 461 dlouhodobé úvěry je určen pro účtování úvěrů splatných v době delší jednoho roku. Poskytnutí úvěru se účtuje na příslušném úvěrovém účtu na straně Dal, jeho splátka na straně Má Dáti. Placený úrok se zaeviduje na nákladovém účtu 562 úroky na straně Má Dáti souvztažně s bankovním účtem 221 na straně Dal.

Samotné poskytnutí úvěru nebo jeho splátka neovlivní hospodářský výsledek účetní jednotky.

Krátkodobý finanční majetek - peníze na účtech, peníze v pokladně je nejvíce likvidní položkou oběžných aktiv, proto je v rozvaze vykazován na poslední pozici v oběžných aktivech. Finanční majetek v podobě úvěrů, dlouhodobých i krátkodobých, je považován za cizí zdroj krytí majetku, proto je vykazován v rozvaze v položce cizí zdroje.

Při převodu finančních prostředků mezi jednotlivými účty účetní používají účet - peníze na cestě, který je považován za rozvahovou položku, avšak může mít charakter aktivního i pasivního účtu. Záleží na konkrétním účetním případě, který je účtován. Na konci účetního období je vhodné, aby zůstatek tohoto účtu měl hodnotu nula.

VZOROVÉ PŘÍKLADY

Příklad 1:

1. tržba v hotovosti za služby Kč 18 000,-
2. za hotové nákup odborné literatury Kč 2 000,-
3. v hotovosti zapláceno školení zaměstnanců Kč 6 000,-
4. odvod hotovosti na bankovní účet Kč 5 000,-
5. výpis z bankovního účtu – vklad Kč 5 000,-
6. vyúčtování přijatého úroku Kč 2,-
7. vyúčtování bankovních poplatků Kč 200,-
8. dotace pokladny Kč 500,-
9. výpis z bankovního účtu – výběr Kč 500,-

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	PPD	tržba v hotovosti za poskytnuté služby	25 000	211	602
2.	VPD	nákup odborné literatury za hotové	500	501	211
3.	VPD	v hotovosti zapláceno školení zaměstnanců	3 000	518	211
4.	VPD	odvod hotovosti na bankovní účet	10 000	261	211
5.	VBÚ	vklad hotovosti peněz na účet	10 000	221	261
6.	VBÚ	vyúčtování přijatého úroku	1	221	662
7.	VBÚ	vyúčtování bankovních poplatků	100	568	221
9.	PPD	dotace pokladny	2 000	211	261
10.	VBÚ	výběr hotovosti z účtu	2 000	261	221

AKTIVA ROZVAHA v Kč PASIVA

211	13 500	zisk	21 401
221	7 901		
celkem	21 401	celkem	21 401

NÁKLADY VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v Kč VÝNOSY

501	500	602	25 000
518	3 000	662	1
568	100		

celkem	3 600	celkem	25 001
zisk	24 401		
celkem	25 001	celkem	25 001

Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

Příklad 2:

1. podnik si bere krátkodobý úvěr ve výši Kč 100 000,-, peněžní ústav částku připisuje na bankovní účet
2. podnik si bere dlouhodobý úvěr Kč 300 000,-, peněžní ústav částku připisuje na další bankovní účet

Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	VBÚ	připsání krátkodobého úvěru na bankovní účet	100 000	221/1	261
2.	VÚÚ	poskytnutí krátkodobého úvěru	100 000	261	231
3.	VBÚ	připsání dlouhodobého úvěru na bankovní účet	300 000	221/2	261
4.	VÚÚ	poskytnutí dlouhodobého úvěru	300 000	216	461

AKTIVA		ROZVAHA v Kč		PASIVA	
221/1	100 000	231	100 000		
221/2	300 000	461	300 000		
celkem	400 000	celkem	400 000		

Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

Příklad 3:

Počáteční stavy: bankovní účet Kč 500 000,- základní kapitál Kč 300 000,-
dlouhodobý úvěr Kč 150 000,- krátkodobý úvěr Kč 50 000,-

1. peněžní ústav si z bankovního účtu inkasuje úrok z krátkodobého úvěru Kč 4 000,-
2. peněžní ústav si z bankovního účtu inkasuje úrok z dlouhodobého úvěru Kč 7 000,-
3. peněžní ústav na účet připisuje úrok Kč 10,-
4. peněžní ústav si z účtu inkasuje poplatek za vedení účtu Kč 700,-
5. z bankovního účtu je splacen celý krátkodobý úvěr
6. z bankovního účtu je uskutečněna splátka dlouhodobého úvěru ve výši Kč 40 000,-

Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
----	-------	----------------	----	----	---

	VÚD	PZ bankovní účet	500 000	221	701
	VÚD	PZ základní kapitál	300 000	701	411
	VÚD	PZ dlouhodobý úvěr	150 000	701	461
	VÚD	PZ krátkodobý úvěr	50 000	701	231
1.	VBÚ	Strhnuté úroky z poskytnutého kr. úvěru	4 000	562	221
2.	VBÚ	Strhnuté úroky z poskytnutého dl. úvěru	7 000	562	221
3.	VBÚ	Připsané úroky na účet	10	221	662
4.	VBÚ	Poplatky za vedení účtu	700	568	221
5a	VBÚ	Splacení krátkodobého úvěru	50 000	261	221
5b	VÚÚ	Splacení krátkodobého úvěru	50 000	231	261
6a	VBÚ	Splátka dlouhodobého úvěru	40 000	261	221
6b	VÚÚ	Splátka dlouhodobého úvěru	40 000	461	261

AKTIVA		ROZVAHA v Kč		PASIVA		NÁKLADY VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v Kč		VÝNOSY	
221	398 310	411	300 000	562	11 000	662	10		
		461	110 000	568	700				
		ztráta	11 690	celkem	11 700	celkem	10		
celkem	398 310	celkem	398 310			ztráta	11 690		
				celkem	11 700	celkem	11 700		

Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

? Úkoly

1. Zaúčtujte:

- tržba v hotovosti za poskytnuté služby Kč 60 000,-
- odvod hotovosti z pokladny na účet Kč 20 000,-
- výpis z bankovního účtu - příjem hotovosti na účet
- peněžní ústav si z bankovního účtu inkasuje poplatek za jeho vedení Kč 600,-
- účetní jednotka si bere krátkodobý úvěr ve výši Kč 60 000,- - peněžní ústav částku poukazuje na další bankovní účet
- peněžní ústav si z účtu 1 inkasuje úrok z úvěru ve výši Kč 3 000,-

2. Zaúčtujte:

- účetní jednotka si bere dlouhodobý úvěr ve výši Kč 100 000,- - peněžní ústav částku poukazuje na bankovní účet
- dotace pokladny Kč 8 000,-
- výpis z účtu - výběr Kč 8 000,-

Klíč k řešení otázek

1. Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	PPD	Tržba v hotovosti za poskytnuté služby	60 000	211	602
2.	VPD	Odvod hotovosti z pokladny na účet	20 000	261	211
3.	VBÚ	Příjem hotovosti na účet	20 000	221/1	261
4.	VBÚ	Poplatek za vedení účtu	600	568	221/1
5a	VBÚ	Příjem kr. úvěru na účet	60 000	221/2	261
5b	VÚÚ	Poskytnutí kr. úvěru bankou	60 000	261	231
6.	VBÚ	Úrok z úvěru	3 000	562	221/1

2. Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1a	VBÚ	připsání dlouhodobého úvěru na bankovní účet	100 000	221	261
1b	VÚÚ	poskytnutí dlouhodobého úvěru	100 000	261	461
2.	PPD	Příjem peněz z účtu	8 000	211	261
3.	VBÚ	Převod peněz do pokladny	8 000	261	221

Studijní materiály:

Český účetní standard č. 016.

LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. Strana 175 - 178. ISBN 9788086716947.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. a její novela č. 250/2015 Sb. § 12, 12a.

Kapitola 8: Základy účtování zásob - metoda A



Klíčové pojmy:

Zásoby, oceňování zásob, metoda A, metoda B



Cíle kapitoly:

- vymezení pojmu zásoby, jejich rozdělení
- objasnění pojmů inventarizace, inventura, inventarizační rozdíly
- objasnit problematiku oceňování zásob
- charakterizovat účtování zásob podle metody A



Čas potřebný ke studiu kapitoly: 10 hodin



Výklad:

8. 1 Rozdělení zásob

Mezi položky zásob lze zařadit

1. **materiál**, což jsou suroviny přecházející přímo do výrobku a tvořící jeho podstatu, pomocné látky přecházející přímo do výrobku avšak netvořící jeho podstatu, provozovací látky (např. mazadla, čisticí prostředky), náhradní díly, obaly a obalové materiály,
2. **zboží**, kterým rozumíme ty zásoby, které byly nakoupeny za účelem dalšího prodeje, proto i realitní kanceláře, které nakupují stavby a pozemky s tím cílem, že budou bezprostředně prodány, účtují o tomto majetku jako o zboží,
3. **zásoby vlastní výroby** (nedokončené výrobky, polotovary a výrobky) a
4. **vybraná zvířata**, o kterých účtujeme jako o zásobách, jsou mladá a jatečná zvířata, hejna slepic, kachen, krůt, perliček, ryby, včelstva, kožešinová zvířata, hejno hus na výkrm, hlídací pes, (mohou to být jak zvířata nakoupená, tak zvířata z vlastní produkce).

Do zásob řadíme též drobný hmotný majetek, což jsou movité věci s dobou použitelnosti delší než jeden rok a s pořizovací cenou nižší než je limit, který si stanovila účetní jednotka pro dlouhodobý majetek. Jako o zásobách účtujeme i o nákupu vzrostlého lesa, který je určený k pokácení a dřevo k prodeji.

Při přijetí zásob na sklad musí být vyhotoven účetní doklad **příjemka**, při výdeji zásob ze skladu je nezbytné vypracovat účetní doklad **výdejku**.

8. 2 Inventura, inventarizace

Zákon o účetnictví nařizuje účetním jednotkám, aby prováděly inventarizaci majetku, tj. aby zjišťovaly jeho skutečný stav. V případě, že účetní jednotka inventarizaci neprovede, je její účetnictví neprůkazné. Inventarizace má být vykonána k okamžiku, k němuž účetní jednotky sestavují řádnou či mimořádnou účetní závěrku (rozhavový den).

V případě zásob lze vykonávat průběžnou inventarizaci, jejíž termín si stanoví sama účetní jednotka. Průběžná inventarizace se dělá v případě, kdy se o zásobách účtuje podle druhů či podle míst, kde jsou uloženy, případně podle hmotně odpovědných osob. Každý druh zásob musí být v tomto případě inventarizován minimálně jedenkrát za účetní období.

U zásob je možno též vykonávat periodickou inventarizaci, kterou lze zahájit nejdříve čtyři měsíce před rozhavovým dnem a ukončit nejpozději dva měsíce po rozhavovém dni. Při periodické inventarizaci si mohou účetní jednotky stanovit den, k němuž

skutečný stav zjišťují a který předchází rozvahovému dni. Takový den se nazývá „rozhodný“. V tomto případě pak jsou zohledňovány přírůstky a úbytky zásob podle příjmek a výdejků od rozhodného dne až k rozvahovému dni. V případě mimořádných událostí, např. krádeže ve skladu, je nutno vykonat mimořádnou inventarizaci.

Inventarizace zahrnuje několik kroků, kterými jsou:

1. **inventura** – zjištění skutečného stavu,
2. zpracování inventurních **soupisů**,
3. **porovnání skutečného stavu** majetku a závazků **se stavem účetním**,
4. **zjištění** inventarizačních **rozdílů**, jejich **vypořádání**, zjištění příčin a návrh na jejich odstranění,
5. **vyhotovení** inventarizačního **zápisu**.

Prvním krokem inventarizace je inventura, což je zjištění skutečného fyzického stavu zásob na skladě. U zásob se provádí inventura fyzická, tj. přepočítávání, vážení a měření. Ve výjimečných případech, kdy nelze takto zjistit skutečný stav zásob, lze inventuru vykonat i technických propočtem. Takto se inventura provádí např. u zásob písku apod.

Odhad je zakázán.

Ihned poté, co účetní jednotka zjistí skutečný stav zásob, musí být zjištěné skutečnosti zaznamenány v inventurních soupisech. Tyto dokumenty je nutno archivovat minimálně po dobu pěti let počínajíc koncem účetního období, kterého se týkají. Lhůta se začíná počítat od prvního dne dalšího účetního období. Inventurní soupisy jsou průkazné v případě, pokud jsou zde zaznamenány zjištěné skutečnosti tak, aby bylo možno příslušný majetek jednoznačně určit. Dále musí být uveden rozhodný den, pokud jej účetní jednotka stanovila, okamžik zahájení a ukončení inventury, ocenění majetku ke dni ukončení inventury či k rozhodnému dni nebo k rozvahovému dni a podpisový záznam osoby, která je odpovědná za provedení inventury. Musí být též popsán způsob, jak byly zjišťovány skutečné stavy. Stránky inventurních soupisů musí být očíslovány.

Inventurní soupisy lze vyhotovovat buď sepisováním nalezených zásob nebo odsouhlasováním zjištěného stavu se stavem účetním, který je uveden v sestavách.

Dalším krokem inventarizace je porovnání skutečného stavu zásob s účetnictvím. Inventarizační rozdíly, které mohou nastat, jsou:

1. **manko**, kdy skutečný stav je nižší než účetní, nebo

2. **přebytek**, kdy zásob je v skutečnosti více, než je evidováno v účetnictví.

Technologické a technické ztráty, které vznikly rozprachem, vyschnutím, ztratné v maloobchodě, nezaviněný úhyn zvířat apod. jsou pokládány za ztráty v rámci přirozených úbytků zásob. V tomto případě je ovšem nezbytné, aby v účetní jednotce existovala vnitřní směrnice, která stanovuje ekonomicky zdůvodněné množství této ztráty. **Tato ztráta se pak účtuje jako spotřeba a je i z hlediska zákona o dani z příjmů daňově uznatelná.**

Normy úbytků se nevztahují např. na zboží přejímané nebo vydávané v kusech (kromě zboží křehké povahy), na manka způsobená nedodržením předpisů o manipulaci se zásobami, na ztráty vzniklé v důsledku nehody či krádeže, zkažením, špatným balením apod.

I při pečlivé evidenci zásob může dojít k jejich záměně v důsledku velké podobnosti. Účetní jednotka může v takovém případě rozhodnout o vzájemném zúčtování inventarizačních rozdílů. Podmínkou ovšem je, že zásoby jsou evidovány podle druhů, manka a přebytky vznikly v jednom účetním období a v důsledku neúmyslné záměny.

Po zjištění inventarizačních rozdílů u zásob musí tyto údaje účetní jednotka proúčtovat. Postupuje se přitom tak, že účetnictví se opravuje na základě zjištěné skutečnosti.

Posledním krokem inventarizace je vyvození závěrů z výsledků inventarizace, případně i předpis náhrady odpovědným osobám.

8.3 Oceňování zásob

Způsob oceňování zásob je upraveno zákonem o účetnictví a vyhláškou, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. Při oceňování lze použít různé druhy cen.

1. pořizovací cena

Nakupované zásoby se oceňují pořizovací cenou, což je cena pořízení a vedlejší pořizovací náklady. Jsou to veškeré náklady s pořízením související, např. vlastní i cizí doprava, provize, pojistné apod. Cena pořízení je fakturační cena zásob.

2. vlastní náklady

Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady, a to buď skutečnými nebo na základě kalkulace, kterou si stanovila sama účetní jednotka.

Kalkulační vzorec zpravidla zahrnuje přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady, případně výrobní režii. Musí být do něho zahrnuty ty nepřímé náklady, které příčinně souvisejí s výrobou příslušného produktu.

V základní podobě by kalkulační vzorec mohl vypadat následovně:

	POLOŽKA
1.	Přímý materiál
2.	Přímé mzdy
3.	Ostatní přímé náklady
	Přímé náklady celkem
4.	Výrobní režie
	Vlastní náklady výroby
5.	Zásobovací režie
6.	Správní režie
	Vlastní náklady výkonu
7.	Odbytové náklady
	Úplné vlastní náklady výkonu
8.	Zisk
	Prodejní cena bez DPH

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

3. reprodukční pořizovací cena

Touto cenou se oceňují příchovky zvířat, pokud není možné zjistit vlastní náklady, dále zásoby získané bezplatně, inventarizační přebytky apod.

Při vyskladnění se zásoby oceňují buď metodou FIFO (First-in, First-out) nebo váženým aritmetickým průměrem.

Metoda FIFO spočívá v tom, že nejprve se účetně vyskladňují ty zásoby stejného druhu, které jsou ve skladu nejdéle.

Tabulka 14: Příklad ocenění úbytku zásoby metodou FIFO - skladová karta

datum	text	příjem v ks	výdej v ks	ocenění v Kč
PZ k 1.1.	PZ 2 500 ks po 15 Kč	2 500		37 500
3.1.	Příjem 1 800 ks po 14 Kč	1 800		25 200
12.1.	Výdej 2 000 ks		2 000	30 000
9.2.	Příjem 3 150 ks po 18 Kč	3 150		56 700
11.2.	Příjem 4 200 ks po 16 Kč	4 200		67 200
12.2.	Výdej 2 250 ks		2 250	32 000
1.3.	Výdej 3 500 ks		3 500	62 200

Výpočty:

výdej	množství v ks	výpočet	ocenění v Kč
12.1.	2 000	2 000 ks x 15 Kč	30 000
12.2.	2 250	(500 ks x 15 Kč) + (1 750 x 14 Kč)	32 000
1.3.	3 500	(50 ks x 14 Kč) + (3 150 ks x 18 Kč) + (300 ks x 16 Kč)	62 200

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

Při použití **váženého aritmetického průměru** se cena zásob neustále převažuje, přepočítává. Účetní jednotka musí mít vnitřní směrnici v níž si stanoví, v jakých časových intervalech bude toto přepočítávání prováděno. Přepočítávat se může nejdéle po uplynutí jednoho měsíce.

Tabulka 15: Příklad ocenění zásob váženým aritmetickým průměrem proměnlivým

datum	příjem ks	výdej ks	celkem ks	příjem Kč	výdej Kč	celkem Kč	Průměrná cena 1 ks v Kč
PZ k 1.1.			150			1 500	10,00
3.1.	200		350	3 000		4 500	12,86
12.1.	45		395	540		5 040	12,76
9.2.		100	295		1 276	3 764	12,76
11.2.	50		345	550		4 314	12,50
12.2.		80	265		1 000	3 314	12,50

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

V rámci jednoho analytického účtu je zakázáno kombinovat metodu váženého aritmetického průměru a FIFO.

Způsob ocenění LIFO (poslední cena pro ocenění přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění úbytku zásob) je u nás zakázán.

České účetní standardy stanovují, že účtovat o zásobách lze metodou A nebo metodou B. Účetní jednotka si sama může zvolit, jakou metodu bude používat. V rámci jednoho syntetického účtu je možno obě metody kombinovat. Při použití analytických účtů (evidence dle míst uskladnění nebo dle odpovědných osob) se může používat jen jeden způsob.

8. 4 Účtování zásob metodou A

Při použití metody A se pořízení zásob a jejich výdej do spotřeby účtují pomocí účtů ve třídě 1. Příjem zásob účtujeme na základě příjemky, výdej zásob účtujeme na základě výdejky. Při použití této metody lze kdykoliv zjistit, jaké množství zásob by mělo být na skladě.

Při účtování materiálu v metodě A pracujeme s rozvahovými účty aktivními 111 pořízení materiálu, 112 materiál na skladě, s výsledkovým nákladovým účtem 501 spotřeba materiálu. Manko nad normu se účtuje na nákladovém účtu 549 manka a škody z provozní činnosti. Přebytek ve skladu účtujeme na výsledkový výnosový účet 648 ostatní provozní výnosy. Pokud dojde ke škodě z mimořádných důvodů, zejména vlivem přírodní pohromy, vzniklá škoda se účtuje na nákladový účet 547 mimořádné provozní náklady.

Při účtování o zboží v metodě A se účtuje na rozvahovém účtu aktivním 131 pořízení zboží a 132 zboží na skladě a v prodejnách. Vyskladnění zboží se projeví na nákladovém účtu 504 prodané zboží, tržba se účtuje na výnosovém účtu 604 tržby za zboží.

Účty 111 pořízení materiálu a 131 pořízení zboží jsou tzv. účty kalkulační, neboť se na nich účtují veškeré náklady, které s pořízením zásob souvisejí (vlastní i cizí doprava, clo apod.).

Účty 111 pořízení materiálu a 131 pořízení zboží musí vykazovat ke dni zpracování roční účetní závěrky nulový zůstatek. V případě, že k tomuto datu jsou zásoby vyfakturovány, nejsou však fyzicky dodány, je nezbytné částky z účtu 111 či 131 převést na rozvahové účty aktivní 119 materiál na cestě nebo 139 zboží na cestě.

Pokud je materiál či zboží vyrobeno ve vlastní režii, pak příslušný majetkový účet má přírůstek na straně Má Dáti a na straně Dal se účtuje na nákladový účet 585 aktivace materiálu a zboží. Vnitropodniková doprava zásob navyšuje jejich pořizovací hodnotu. Proto v tomto případě cenu dopravy je nutno zaúčtovat na příslušný účet zásob na stranu Má Dáti a na stranu Dal použít nákladový účet 586 aktivace vnitropodnikových služeb.

Zásoby jsou nejméně likvidní položkou oběžných aktiv, proto je v rozvaze vykazujeme na první pozici v oběžných aktivech. Do položky zásob jsou zahrnovány – materiál, zboží, zásoby vlastní výroby, mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.

Způsoby oceňování zásob jsou upraveny zákonem o účetnictví a vyhláškou, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. Při oceňování používáme různé druhy cen – pořizovací cenu, reprodukční pořizovací cenu a vlastní náklady. Při vyskladňování lze používat oceňování zásob metodou FIFO, metodou aritmetického průměru a metodu LIFO, která je však v ČR zakázána.

České účetní standardy stanovují, že účtovat o zásobách lze metodou A nebo metodou B. Účetní jednotka si sama může zvolit, jakou metodu bude používat. V rámci jednoho syntetického účtu je možno obě metody kombinovat. Principem účtování metodou A je účtování pořízení zásob přes pořizovací účty 111 – pořízení materiálu a 131 pořízení zboží

VZOROVÉ PŘÍKLADY

Příklad 1.:

1. fa došla za materiál Kč 65 000,-
2. fa došla za jeho dopravu Kč 2 000,-
3. veškerý materiál je převzat na sklad
4. spotřeba materiálu ze skladu Kč 15 000,-

Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	DF	Pořízení materiálu	65 000	111	321
2.	DF	Doprava materiálu	2 000	111	321
3.	příjemka	Převzetí materiálu na sklad	67 000	112	111
4.	výdejka	Spotřeba materiálu	15 000	501	112

AKTIVA ROZVAHA v Kč PASIVA				NÁKLADY VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v Kč VÝNOSY			
112	52 000	321	67 000	501	15 000		0
		ztráta	15 000			celkem	0
celkem	52 000	celkem	52 000	celkem	15 000	ztráta	15 000
				celkem	15 000	celkem	15 000

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

Příklad 2.:

Počáteční stavy: materiál na skladě Kč 50 000,- základní kapitál Kč 50 000,-

1. při inventarizaci skladu u jednoho druhu materiálu zjištěno manko nad normu Kč 500,-
2. u dalšího druhu materiálu zjištěno nezaviněné manko do normy Kč 10,-
3. u posledního druhu materiálu zjištěn přebytek Kč 200,-

Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
	VÚD	Počáteční zůstatek materiálu	50 000	112	701
	VÚD	Počáteční zůstatek základního kapitálu	50 000	701	411

1.	VÚD	manko	500	549	112
2.	VÚD	nezaviněný úbytek v rámci normy	10	501	112
3.	VÚD	přebytek	200	112	648

AKTIVA ROZVAHA v Kč		PASIVA		NÁKLADY VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v Kč		VÝNOSY	
112	49 490	411	50 000	501	10	648	200
			ztráta 310	549	500		
celkem	49 690	celkem	49 690	celkem	510	celkem	200
						ztráta	310
				celkem	510	celkem	510

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

Příklad 3.:

1. fa došla za zboží Kč 85 000,-
2. zboží je dopraveno vlastním podnikovým vozidlem – cena dopravy je Kč 2 000,-
3. veškeré zboží bylo převzato na sklad
4. prodej zboží – vyskladněno za Kč 25 000, vydaná faktura činí Kč 32 000,-

Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	DF	Nákup zboží	85 000	131	321
2.	VÚD	Doprava zboží vlastními vozidly	2 000	131	586
3.	příjemka	Veškeré zboží bylo převzato na sklad	87 000	132	131
4a	výdejka	Spotřeba zboží	25 000	504	132
4b	VF	Prodej zboží	32 000	311	604

AKTIVA ROZVAHA v Kč		PASIVA		NÁKLADY VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v Kč		VÝNOSY	
132	62 000	321	85 000	504	25 000	604	32 000
311	32 000	zisk	9 000	586	- 2 000		
celkem	94 000	celkem	94 000	celkem	23 000	celkem	32 000
				zisk	9 000		
				celkem	23 000	celkem	32 000

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

Příklad 4.:

1. fa došla za materiál Kč 92 000,-
2. do posledního dne účetního období materiál nebyl dodán

Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	DF	Nákup materiálu	92 000	111	321

2.	VÚD	Materiál na cestě	92 000	119	111
----	-----	-------------------	--------	-----	-----

AKTIVA		ROZVAHA		v Kč	
PASIVA					
119	92 000	321	92 000		
celkem	92 000	celkem	92 000		

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

? Úkoly

Zaúčtujte v metodě A

1. fa došla za zboží Kč 55 000,-
2. zboží je dopraveno podnikovým vozidlem – cena dopravy je Kč 4 000,-
3. veškeré zboží je převzato na sklad
4. prodej zboží – vyskladněno za Kč 10 000,-, tržíme za něj v hotovosti Kč 13 000,-
5. při požáru skladu bylo zcela zničeno zboží v hodnotě Kč 20 000,-
6. pojišťovna závazně slibuje uznávacím dopisem, že veškeré zničené zboží uhradí

🔑 Klíč k řešení úkolu

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	DF	Nákup zboží	55 000	131	321
2.	VÚD	Doprava zboží vlastními pracovníky	4 000	131	586
3.	VÚD	Příjem zboží na sklad	54 000	132	131
4a	VÚD	Úbytek zboží ze skladu	10 000	504	132
4b	PPD	Prodej zboží za hotové	13 000	211	604
5.	VÚD	Manko zboží z důvodu požáru	20 000	547	132
6.	VÚD	Předpis náhrady škody pojišťovně	20 000	378	647

Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.



Studijní materiály:

Český účetní standard pro podnikatele č. 015.

Ryneš, P.: 2016. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran.
Strana 151 – 160. ISBN 978-80-7263-994-6.

Svobodová, J.: 2013. Inventarizace – praktický průvodce. Olomouc: Anag. 407 stran.
Strana 57 – 132, 145-164 222-233. ISBN 978-80-7263-783-6.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. a její novela č. 250/2015 Sb. § 9.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a jeho novela č. 377/2015 Sb. § 24 až 29.

Kapitola 9: Základy účtování zásob - metoda B



Klíčové pojmy:

Zásoby, oceňování zásob, metoda A, metoda B



Cíle kapitoly:

- objasnění postup při účtování zásob metodou B
- seznámit s odlišnostmi oproti metodě A
- objasnit postup na konci účetního období



Čas potřebný ke studiu kapitoly: 10 hodin



Výklad:

9. 1 Účtování zásob metodou B

O zásobách lze účtovat způsobem „A“ či způsobem „B“. Způsob účtování si zvolí každá účetní jednotka sama. Způsoby lze i kombinovat u jednoho druhu zásob, ale musí se potom o nich účtovat na samostatných analytických účtech.

Účtujeme-li o zásobách v metodě B, pak se veškeré položky související s jejich pořízením účtují v průběhu účetního období rovnou do spotřeby na účty v páté účtové třídě.

Při účtování v metodě B se vůbec nepoužívají účty 111 pořízení materiálu, 131 pořízení zboží. V průběhu účetního období se nepoužívají účty 112 materiál na skladě a 132 zboží na skladě.

Podmínkou použití této metody je, že podnik řádně, pečlivě a průběžně vede skladovou evidenci.

Na konci účetního období se skutečné stavy zásob, které byly zjištěny při inventarizaci, převedou na příslušné rozvahové účty zásob a o zjištěné hodnoty zásob se pak sníží náklady. Pokud k prvnímu dni účetního období měla účetní jednotka na jednotlivých účtech zásob počáteční stavy, na konci účetního období se tyto částky odúčtují na nákladové účty.

Manka nad normu a škody, které účetní jednotka zjistila při inventarizaci, se účtují na stranu Má Dáti účtu 549 manka a škody. Přebytky zásob se účtují na stranu Dal účtu 648 ostatní provozní výnosy.

Při rozhodování o volbě způsobu účtování zásob je nutné zvážit klady a zápory jednotlivých způsobů účtování.

Tabulka 15: Porovnání metod A a B

Způsob účtování	klady	zápory
„A“	Účtování zásob tímto způsobem je přesnější, tj. poskytuje operativní přehled o výši zásob a nákladech - spotřebě zásob.	Obvykle je tento způsob účtování pracnější a tudíž i dražší. Vhodným použitím výpočetní techniky lze pracnost minimalizovat.
„B“	Účtování zásob tímto způsobem je nejen méně pracný, ale většinou i levnější.	Nevýhodou toho způsobu účtování je jeho nižší přesnost. Tento způsob neposkytuje operativní přehled o výši zásob a nákladech souvisejících se jeho spotřebou.

Zdroj vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

Účtování zásob metodou B je vhodné pouze pro ty účetní jednotky, u nichž je dobře zorganizované skladové hospodářství a vnitropodnikové účetnictví.

České účetní standardy stanovují, že účtovat o zásobách lze metodou A nebo metodou B. Účetní jednotka si sama může zvolit, jakou metodu bude používat. V rámci jednoho syntetického účtu je možno obě metody kombinovat. Principem účtování zásob metodou B, je účtování pořízení zásob přímo do spotřeby, včetně vedlejších pořizovacích nákladů. Používají se účty - 501 spotřeba materiálu a 504 prodané zboží. Při účtování zásob metodou B se vůbec nevyužívají pořizovací účty, jako je tomu u metody A (111 pořízení materiálu a 131 pořízení zboží).

VZOROVÉ PŘÍKLADY

Příklad 1:

1. fa došla za materiál Kč 35 000,-
2. fa došla za jeho dopravu Kč 1 000,-
3. vystavená faktura za služby Kč 150 000,-
4. odběratelé platí na bankovní účet Kč,-
5. tržba v hotovosti za služby Kč 15 000,-
6. zaúčtujte roční závěrečné operace s tím, že v poslední den účetního období je na skladě materiál za Kč 16 000,-

Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	DF	Nákup materiálu	35 000	501	321
2.	DF	Doprava materiálu	1 000	501	321
3.	VF	Poskytnuté služby	150 000	311	602
4.	VBÚ	Uhrada faktury odběratelem	150 000	221	311
5.	PPD	Tržby za služby	15 000	211	602
6.	VÚD	Zúčtování konečného stavu materiálu	16 000	112	501

AKTIVA		ROZVAHA v Kč		PASIVA		NÁKLADY VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v Kč		VÝNOSY	
112	16 000	321	36 000	501	20 000	602	165 000		
221	15 000								
221	150 000	zisk	145 000	celkem	20 000	celkem	165 000		
celkem	181 000	celkem	181 000	zisk	145 000				
				celkem	165 000	celkem	165 000		

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

Příklad 2:

1. fa došla za zboží Kč 210 000,--

2. doprava zboží vlastními pracovníky 1 200
2. prodej zboží – tržíme za něj v hotovosti Kč 240 000,-
3. zaúčtujte roční závěrečné operace s tím, že v poslední den účetního období je na skladě zboží za Kč 23 000,-

Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	DF	Nákup zboží	210 000	504	321
2.	VÚD	Doprava zboží vl. pracovníky	1 200	504	586
3.	PPD	Prodej zboží	240 000	211	604
4.	VÚD	Zúčtování konečného stavu zboží	23 000	132	504

AKTIVA	ROZVAHA v Kč	PASIVA	NÁKLADY	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v Kč	VÝNOSY	
132	23 000	321	504	188 200	604	240 000
211	240 000	zisk	586	- 1 200		
celkem	263 000	celkem	celkem	187 000	celkem	240 000
			zisk	53 000		
			celkem	240 000	celkem	240 000

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

Příklad 3:

1. tržba v hotovosti za služby Kč 110 000,-
2. za hotové nákup zboží Kč 55 000,-
3. zboží je dopraveno podnikovým vozidlem – cena dopravy je Kč 2 000,-
4. prodej zboží – fakturujeme za něj Kč 62 000,-
5. zaúčtujte roční závěrečné operace s tím, že v poslední den účetního období je na skladě zboží za Kč 10 000,-

Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	PPD	Tržba za poskytnuté služby	110 000	211	602
2.	VPD	Nákup zboží	55 000	504	211
3.	VÚD	Doprava zboží vl. pracovníky	2 000	504	586
4.	VF	Prodej zboží	62 000	311	604
5.	VÚD	Zúčtování konečného stavu zboží	10 000	132	504

AKTIVA	ROZVAHA v Kč	PASIVA	NÁKLADY	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v Kč	VÝNOSY	
132	10 000		504	47 000	602	110 000
311	62 000		586	- 2 000	604	62 000
211	55 000	zisk	celkem	45 000	celkem	172 000
celkem	127 000	celkem	zisk	127 000		
			celkem	172 000	celkem	172 000

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

Příklad 4:

Počáteční stavy: zboží na skladě Kč 20 000,- základní kapitál Kč 20 000,-

1. fa došla za zboží Kč 290 000,-
2. prodej zboží – tržíme za něj hotově Kč 340 000,-
3. za hotové nákup odborné literatury Kč 2 000,-
4. v hotovosti zapláceno školení zaměstnance Kč 5 000,-
5. zaúčtujte roční závěrečné operace s tím, že v poslední den účetního období bylo na skladě zboží za Kč 30 000,-

Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
	VÚD	PZ zboží	20 000	132	701
	VÚD	PZ základní kapitál	20 000	701	411
1.	DF	Nákup zboží	290 000	504	321
2.	PPD	Prodej zboží	340 000	211	604
3.	VPD	Nákup odborné literatury	2 000	501	211
4	VPD	Školení zaměstnanců	5 000	518	211
5a	VÚD	Zúčtování konečného stavu zboží – převod	20 000	504	132
5b	VÚD	počátečního zůstatku Zúčtování konečného stavu zboží	30 000	132	504

AKTIVA		ROZVAHA v Kč		PASIVA		NÁKLADY VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v Kč		VÝNOSY	
132	30 000	411	20 000	501	2 000	604	340 000		
211	333 000	321	290 000	504	280 000				
		zisk	53 000	518	5 000				
celkem	363 000	celkem	363 000	celkem	287 000	celkem	340 000		
				zisk	53 000				
				celkem	340 000	celkem	340 000		

Zdroj:vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

? Úkoly

Zaúčtujte v metodě B

Počáteční stavy: materiál na skladě Kč 50 000,- základní kapitál Kč 50 000,-

1. fa došla za materiál Kč 80 000,-
2. doprava materiálu vlastními pracovníky 5 000
2. vystavené faktury za služby Kč 280 000,-
3. při inventarizaci materiálu bylo zjištěno manko nad normu Kč 1 000,-

4. zaúčtujte roční závěrečné operace s tím, že v poslední den účetního období byl na skladě materiál za Kč 60 000,-

Klíč k řešení úkolu

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
	VÚD	PZ materiál	50 000	112	701
	VÚD	PZ základní kapitál	50 000	701	411
1.	DF	Nákup materiálu	80 000	501	321
2.	VÚD	Doprava materiálu vlastními pracovníky	5 000	501	568
3.	VF	Za poskytnuté služby	280 000	311	602
4	VÚD	Manko materiálu	1 000	549	501
5a	VÚD	Zúčtování konečného stavu zboží – převod	50 000	501	112
5b	VÚD	počátečního zůstatku Zúčtování konečného stavu zboží	60 000	112	501

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

Studijní materiály:

Český účetní standard č. 015.

Ryneš, P.: 2016. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran.
Strana 151 – 160. ISBN 978-80-7263-994-6.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. a její novela č. 250/2015 Sb. § 9.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a jeho novela č. 377/2015 Sb. § 24

Kapitola 10: Základní účtování dlouhodobého majetku – členění, oceňování, pořízení



Klíčové pojmy:

Dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý finanční majetek, oceňování dlouhodobého majetku



Cíle kapitoly:

- charakterizovat dlouhodobý majetek, seznámit s jeho dělením
- seznámit s problematikou oceňování dlouhodobého majetku
- objasnit způsoby pořízení dlouhodobého majetku
- objasnit postup při účtování o pořízení dlouhodobého majetku



Čas potřebný ke studiu kapitoly: 10 hodin

Výklad:

10. 1 Dlouhodobý majetek a jeho dělení

Dlouhodobý majetek zahrnuje majetek hmotný, nehmotný a finanční. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek vykazujeme jako nejméně likvidní aktivum v položce dlouhodobého majetku. V hospodářském procesu se spotřebovává postupně, proto jeho hodnotu zahrnujeme do nákladů postupně, a to formou odpisů.

Rozdělení dlouhodobého majetku vymezuje prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb. v pozdějším znění. Obsahové vymezení jednotlivých položek dlouhodobého majetku je uvedeno v § 6 - § 8.

Do **dlouhodobého hmotného majetku** patří bez ohledu na ocenění a dobu použitelnosti pozemky, stavby, ložiska nevyhrazeného nerostu, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky a předměty z drahých kovů, byty a nebytové prostory a technické rekultivace.

Dále do dlouhodobého hmotného majetku zařazujeme hmotné movité věci a jejich soubory, které mají samostatné technicko-ekonomické určení, dobu použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění, které určila účetní jednotka a předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění.

Těž sem patří pěstitelské celky trvalých porostů, které mají dobu plodnosti delší tří let (ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně aspoň 90 stromů na jeden ha, ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1000 keřů na jeden ha, dále trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí).

Další položkou dlouhodobého hmotného majetku jsou dospělá zvířata a jejich skupiny s dobou použitelnosti delší jednoho roku a od výše ocenění, které určila účetní jednotka (např. základní stádo skotu, koní, ovcí, koz, prasat, hejna chovných hus, tažní a závodní koně, případně stáda ostatních hospodářsky využívaných chovů – mufloni, daňci, jeleni, pštrosi).

Do kategorie dlouhodobého hmotného majetku též patří technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku, nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, poskytnuté zálohy na jeho pořízení a oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Účetní jednotka by si měla ve vnitřní směrnici stanovit, od jaké výše ocenění hmotného movitého majetku a jeho souborů bude tento majetek řadit jako dlouhodobý hmotný majetek. Je praktické v této souvislosti sladit účetní pravidla se zákonem o dani z příjmů, který stanovuje tuto hranici na částce Kč 40 000,-.

Drobný dlouhodobý hmotný majetek, který má nižší pořizovací cenu, než je výše uvedená hodnota Kč 40 000,-, může být pak po uvedení do používání ihned zcela odepsán.

Příklady rozdělení samostatně hmotných movitých věcí s jejich souborů a dospělých zvířat dle výše pořizovací ceny. Ocenění v Kč.

0,01 - 9 999,99	10 000,00 - 39 999,99	40 000 a více
Drobný hmotný majetek (DrHM)	Drobný dlouhodobý hmotný majetek (DDHM)	Dlouhodobý hmotný majetek (DHM)

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

Dlouhodobý nehmotný majetek má dobu použitelnosti delší jednoho roku a jeho ocenění určuje účetní jednotka. Opět je vhodné ve vnitřní směrnici účetní jednotky sladit toto ocenění se zákonem o dani z příjmů, který stanovuje pořizovací cenu u tohoto majetku nad 60 000,- Kč. Do dlouhodobého majetku nehmotného patří nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, povolenky na emise a jednotky snížení emisí a preferenční limity (bez ohledu na výši jejich ocenění).

Příklady rozdělení nehmotného majetku dle výše pořizovací ceny. Ocenění v Kč.

0,01 - 19 999,99	20 000,00 - 59 999,99	60 000 a více
Drobný nehmotný majetek (DrNM)	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek (DDNM)	Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM)

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

Dlouhodobý finanční majetek zahrnuje majetkové účasti (cenné papíry a podíly v podnicích ovládaných a řízených nebo pod podstatným vlivem), ostatní cenné papíry a podíly, dluhové cenné papíry držené do splatnosti, kdy splatnost je delší dvanácti měsíců od data pořízení. Předpokládaná doba držení, realizace nebo splatnosti dlouhodobého finančního majetku přesahuje dobu 12 měsíců. Zásadní je zde záměr investora, jeho předpoklad, že cenný papír či podíl bude mít ve svém majetku po dobu delší 12 měsíců.

10. 2 Pořízení dlouhodobého majetku hmotného a nehmotného

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek může být pořízen koupí, darováním, vkladem, převodem, nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti nebo vytvořen vlastní činností.

Proces pořízení tohoto majetku se eviduje prostřednictvím účtů ve skupině 04, které jsou rozvahové aktivní. Na těchto účtech se evidují jednotlivé složky pořizovací ceny až do okamžiku, kdy je majetek zařazen do používání. Při pořízení dlouhodobého majetku ve vlastní režii se náklady, které souvisejí s pořízením, běžně účtují na účty v páté účtové třídě a nejpozději k poslednímu dni účetního období se aktivují pomocí účtu 588 aktivace dlouhodobého hmotného majetku nebo 587 aktivace dlouhodobého nehmotného majetku na straně Dal souvztažně s účty 042 pořízení dlouhodobého hmotného majetku či 041 pořízení dlouhodobého nehmotného majetku na straně Má Dáti.

Ve chvíli, kdy je tento majetek připraven k tomu, aby mohl být používán, vyhotoví se zařazovací protokol a majetek se zařadí do používání. Po zaúčtování na příslušný účet ve skupině 01, 02 nebo 03 se pořízený majetek odúčtuje z účtu 041 pořízení dlouhodobého nehmotného majetku či 042 pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Musí být vyhotovena inventární karta, na níž je uvedeno, o jaký majetek se jedná, jakým způsobem byl pořízen, pořizovací cena, datum pořízení a zařazení do používání, útvar, do něhož byl majetek zařazen a inventární číslo.

10. 3 Poskytování záloh na pořízení dlouhodobého majetku

Podniky někdy mohou dodavatelům poskytnout zálohy na pořízení dlouhodobého majetku. K zaúčtování **poskytnutých záloh na pořízení dlouhodobého majetku**

používáme **úctovou skupinu 05**. Poskytování záloh na pořízení dlouhodobého majetku vykazujeme v rozvaze v dlouhodobém majetku. **Účty úctové skupiny 05** jsou **rozvahové aktivní**.

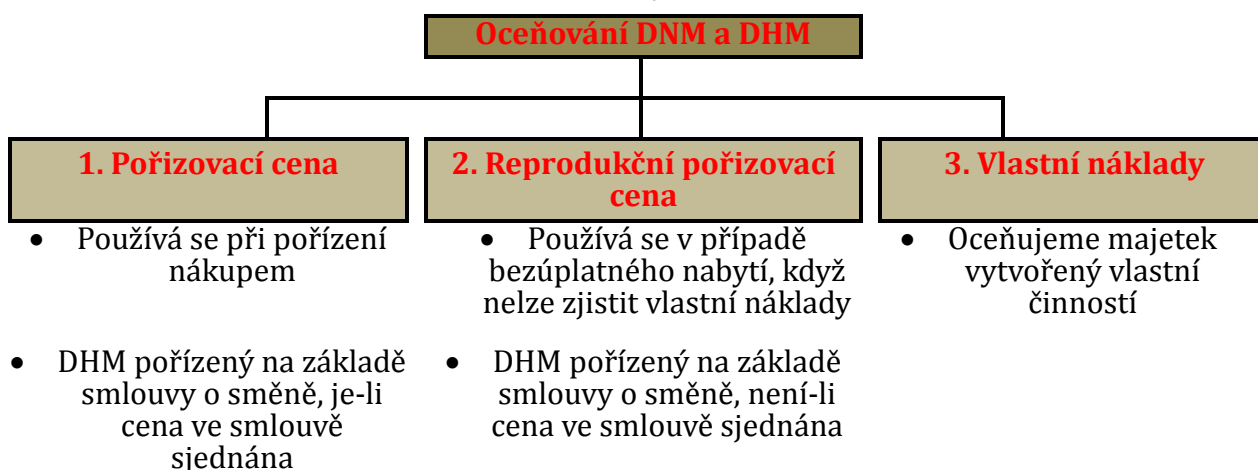
Poskytnutá záloha se účtuje na **stranu Má Dáti** souvztažně se zápisem na **stranu Dal** příslušného **úctu peněžních prostředků**. Poskytnutí zálohy se účtuje nejčastěji na

základě **výpisu z účtu** či **výdajového pokladního dokladu**. **Vyúčtování zálohy** účtujeme zpravidla na základě **přijaté faktury** na **stranu Dal** se souvztažným zápisem na **stranu Má Dáti** účtu **321** - dodavatelé. **Vyúčtování zálohy** lze též provést na základně vnitřního účetního dokladu.

10. 4 Oceňování dlouhodobého majetku hmotného a nehmotného

Možné způsoby oceňování dlouhodobého majetku - hmotného a nehmotného, upravuje zákon o účetnictví, kdy této problematice se věnují § 25 až 28 tohoto zákona. Mezi způsoby oceňování zahrnujeme pořizovací cenu, reprodukční pořizovací cenu anebo vlastní náklady.

Schéma 14: Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku



Zdroj: vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

Podrobnější úprava oceňování dlouhodobého majetku je uvedena v prováděcí vyhláška zákona o účetnictví, konkrétně § 47. Součástí ocenění dlouhodobého majetku, hmotného i nehmotného, nebo jeho části a technického zhodnocení, s ohledem na povahu pořizovaného majetku a způsob jeho pořízení do okamžiku uvedení do užívání, **je cena**, za kterou byl majetek pořízen a **náklady spojené s pořízením**.

1. pořizovací cena

Je to cena, za níž byl tento majetek pořízen včetně vedlejších pořizovacích nákladů. Patří sem cena fakturovaná dodavatelem, což je cena pořízení. Do vedlejších pořizovacích nákladů patří např. doprava vlastním i cizím vozidlem, odborná montáž, clo, u neplátce daně z přidané hodnoty i DPH. Dále se do vedlejších pořizovacích nákladů zahrnují správní poplatky, odměny za poradenské služby a zprostředkování, odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy či lesní půdy, umělecká díla, která jsou součástí stavebních objektů v souladu s projektem, zařízení staveniště, odstranění porostu, úpravy terénu apod.

U pozemku se do této ceny zahrnuje i lesní porost, stromy nebo keře, pokud nejsou evidovány jako pěstitelské celky trvalých porostů.

2. reprodukční pořizovací cena

Je to cena, kterou by majetek měl v době, kdy se o něm účtuje. Takto se oceňuje majetek nabytý darováním, nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený, vklad podnikatele. Z účetního hlediska je dostačující odborný odhad, ovšem pro účely daně z příjmů je nutno, aby tento odhad vykonal soudní znalec.

3. ocenění vlastními náklady

Takto se oceňuje dlouhodobý hmotný či nehmotný majetek, který byl vytvořen ve vlastní režii. Do vlastních nákladů patří přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady. Součástí této ceny je též výrobní režie.

Mezi náklady, které **nesmí být zahrnuty do ocenění** dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku jsou

1. opravy a údržba,
2. kurzové rozdíly,
3. smluvní pokuty a úroky z prodlení, případně další jiné sankce ze smluvních vztahů,
4. nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
5. náklady na zaškolení pracovníků,
6. náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,
7. náklady na biologickou rekultivaci,

8. náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání,
9. do ocenění pozemku se nezahrnuje ocenění stavby, pěstitelského celku trvalých porostů a jiného dlouhodobého majetku.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je nejméně likvidní položkou aktiv, proto je v rozvaze vykazujeme na první pozici v aktivech v položce - Dlouhodobý majetek. Do dlouhodobého hmotného majetku se nejčastěji zařazuje - pozemky, stavby, hmotné movité věci a jejich soubory a dospělá zvířata a jejich skupiny. Do dlouhodobého nehmotného majetku se nejčastěji zařazuje - nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, povolenky na emise a jednotky snížení emisí a preferenční limity.

Způsoby oceňování dlouhodobého majetku je upraveno zákonem o účetnictví a vyhláškou, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. Při oceňování používáme různé druhy cen - pořizovací cenu, reprodukční pořizovací cenu a vlastní náklady.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek může být pořízen koupí, darováním, vkladem, převodem, nebo vytvořen vlastní činností. Proces pořízení tohoto majetku se eviduje prostřednictvím účtů ve skupině 04, které jsou rozvahové aktivní (041 - pořízení dlouhodobého nehmotného majetku, 042 - pořízení dlouhodobého hmotného majetku). Na těchto účtech se evidují jednotlivé složky pořizovací ceny až do okamžiku, kdy je majetek zařazen do používání.

VZOROVÉ PŘÍKLADY

Příklad 1:

1. fa došla za stroj Kč 60 000,-
2. fa došla za jeho dopravu Kč 5 000,-
3. fa došla za jeho montáž Kč 20 000,-
4. zařazen do používání v ceně, za níž byl pořízen

Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	DF	Nákup stroje	60 000	042	321
2.	DF	Doprava stroje	5 000	042	321

3.	DF	Montáž stroje	20 000	042	321
4	VÚD	Stroj zařazen do užívání	85 000	022	042

Příklad 2:

1. ve vlastní režii postavena výrobní hala - zpracování projektu Kč 75 000,-
2. ve vlastní režii postavena výrobní hala - výstavba Kč 3 000 000,-
4. zařazení výrobní haly do používání v ceně, za níž byla pořízena

Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	VÚD	Za projekt k výrobní hale	75 000	042	586
3.	VÚD	Výstavba výrobní haly vlastními pracovníky	3 000 000	042	586
4.	VÚD	Zařazení výrobní haly do užívání	3 075 000	021	042

Příklad 3:

1. fa došla za software 85 000,-
Doprava software
Instalace software vlastními pracovníky
2. zařazen do používání v ceně, za níž byl pořízen

Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	DF	Nákup software	85 000	041	321
2.	VPD	Doprava software	3 500	041	211
3.	VÚD	Instalace software vlastními pracovníky	2 100	041	586
4	VÚD	Zařazení software do užívání	90 600	013	041

Příklad 4:

1. z bankovního účtu byla zaplacená záloha na automobil Kč 50 000,-
2. po dodání automobilu dodavatel vystavil fakturu na Kč 200 000,-
3. vyúčtování zálohy
4. finanční vyrovnání
5. automobil zařazen do používání v ceně, za níž byl pořízen

Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	VBÚ	Úhrada zálohy na automobil	50 000	052	221
2.	DF	Nákup automobilu	200 000	042	321
3.	VÚD	Vyúčtování zálohy	50 000	321	052

4	VBÚ	Doplatek zálohy	150 00	321	221
5.	VÚD	Zařazení automobilu do užívání	200 000	022	042

? Úkoly

Zaúčtujte

1. fa došla za projekt domu pro podnikání Kč 100 000,-
2. fa došla za projekt domu od jiné projektové kanceláře Kč 130 000,-
3. fa došla za geologický průzkum Kč 20 000,-
4. fa došla za stavební práce Kč 1 000 000,-
5. na základě kolaudace dům zařazen do používání v ceně, za kterou byl pořízen

🔑 Klíč k řešení úkolu

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	DF	Zpracování projektu I	100 000	042	321
2.	DF	Zpracování projektu II	130 000	042	321
3.	DF	Zpracování geologického průzkumu	20 000	042	321
4	DF	Stavební práce	1 000 000	042	321
5.	VÚD	Zařazení domu do užívání	1 250 000	021	042

📖 Studijní materiály:

Český účetní standard č. 013.

Ryneš, P.: 2016. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran.
Strana 108 – 120, 128 – 133. ISBN 978-80-7263-994-6.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. a její novela č. 250/2015 Sb. § 6, 7.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a jeho novela č. 377/2015 Sb. § 24, 25, 29,30

Kapitola 11: Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek – odpisování, technické zhodnocení dlouhodobého majetku, vyřazování, inventarizační rozdíly



Klíčové pojmy:

Dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek, odpisy daňové a účetní, technické zhodnocení, inventarizace dlouhodobého majetku



Cíle kapitoly:

- **charakterizovat účetní a daňové odpisy, seznámit se způsobem jejich výpočtu a s jejich účtováním**
- **seznámit s postupy účtování při vyřazení dlouhodobého majetku**
- **objasnit pojem technické zhodnocení**
- **objasnit inventarizační rozdíly u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, postupy při vypořádání těchto rozdílů**



Čas potřebný ke studiu kapitoly: 10 hodin



Výklad:

11. 1 Odpisování dlouhodobého majetku

Odpis vyjadřuje opotřebení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku za účetní období. Opotřebení je fyzické a morální. Fyzické opotřebení je důsledkem používání majetku, morální opotřebení vzniká jako důsledek rozvoje vědy a techniky. Odpisováním se snižuje zůstatková účetní hodnota dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, přičemž lze odepisovat až do nulové účetní hodnoty. **Odpisy jsou účetní a daňové.**

Účetní odpisy zobrazují skutečné opotřebení příslušného majetku a jsou sestaveny do odpisového plánu. Ten by měla účetní jednotka zpracovávat pro každý jednotlivý předmět či skupinu předmětů. Soubor hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se odepisuje jako jeden celek i v případě, pokud je známo ocenění jednotlivých věcí. Zvolený postup i sazby by měly být popsány na inventární kartě příslušného majetku.

Účtování odpisů

Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku **účtujeme na základě vnitřního účetní dokladu** a obvykle měsíčně. Hodnota odpisu se zaúčtuje **na stranu MD účtu 551** - odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Smyslem tohoto účetního zápisu je promítnout opotřebení daného majetku jako zvýšení nákladů a tím tak zároveň snížit o odpis výsledek hospodaření. Souvztažný zápis zaúčtujeme **na stranu D účtu oprávek. Podle druhu majetku** volíme pro účetní zápis příslušný **účet oprávek** v účtové skupině **07** - oprávký k dlouhodobému **nehmotnému majetku** a **08** - oprávký k dlouhodobému **hmotnému majetku**. Zápis na stranu D účtu oprávek způsobuje jejich zvýšení. Následující tabulka uvádí nejčastější příklady účtování odpisů dle jednotlivých používaných druhů majetku.

Příklady účtování odpisů

Odpisy dle druhu majetku	Účetní předpis	
	MD	D
Odpis dlouhodobého nehmotného majetku - př. software	551	073

Odpis dlouhodobého hmotného majetku nemovitého - př. budovy	551	081
Odpis dlouhodobého hmotného majetku nemovitého - př. stroje,	551	082

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

Daňové odpisy vycházejí ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v pozdějších zněních. Zákon o dani z příjmů umožňuje volit mezi

1. rovnoměrnými odpisy - upravující § 31 zákona o dani z příjmů,
2. zrychlenými odpisy - upravující § 32 zákona o dani z příjmů. Zvolený způsob však již dodatečně nemůže změnit.

Výpočet daňových odpisů závisí na zvolené metodě odpisování. Rozdíl mezi způsoby odpisování není v době odpisování, ta je pro oba způsoby odpisu přesně daná, jelikož vychází ze zařazení majetku do odpisové skupiny. Odlišnost spočívá v částce odpisů uplatňovaných v jednotlivých letech odpisování. Způsob zrychleného odpisování umožní v počátku odpisování uplatnit si vyšší částku a ke konci odpisování se částky odpisů postupně snižují. Rovnoměrný způsob odpisování umožní v jednotlivých letech odpisování uplatňovat rovnoměrnou tj. stejnou částku odpisů.

Výpočet daňových odpisů

Odpisové skupiny upravuje § 30 zákona o dani z příjmů, který udává minimální dobu odpisování dlouhodobého majetku - viz. tabulka odpisové skupiny.

Odpisové skupiny

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v pozdějších zněních.

Výpočet daňových odpisů rovnoměrných

Postup při výpočtu rovnoměrných odpisů upravuje § 31 zákona o dani z příjmů. Při rovnoměrném odpisování dlouhodobého hmotného majetku jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny maximální roční odpisové sazby, které musíme při výpočtu odpisů používat. Obecný vzorec pro výpočet rovnoměrných odpisů je:

$$\frac{PC * \text{odp. sazba}}{100}$$

Vysvětlivky: PC - pořizovací cena; odp. sazba - odpisová sazba

$$\text{1. rok odpisování} \quad \frac{\text{PC} * \text{odp. sazba (pro 1. rok)}}{100}$$

$$\text{2. a další roky} \quad \frac{\text{PC} * \text{odp. sazba (pro další roky)}}{100}$$

Vysvětlivky: PC - pořizovací cena; odp. sazba - odpisová sazba

Maximální roční odpisové sazby rovnoměrných odpisů

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v pozdějších zněních.

Výpočet daňových odpisů zrychlených

Postup při výpočtu zrychlených odpisů upravuje § 32 zákona o dani z příjmů. Při zrychleném odpisování dlouhodobého hmotného majetku jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny koeficienty, které musíme při výpočtu odpisů používat. Postup při výpočtu zrychlených odpisů a používané vzorce jsou následující:

$$\text{1. rok odpisování} \quad \frac{\text{PC}}{\text{koef. pro 1. rok}}$$

$$\text{2. a další roky} \quad \frac{2 * \text{ZC}}{\text{koef. pro další roky - počet již odpisovaných let}}$$

Vysvětlivky: PC - pořizovací cena; ZC - zůstatková cena; koef. - koeficient používaný při odpisování

Maximální roční odpisové sazby zrychlených odpisů

Odpisová skupina	KOEFIČIENT PRO ZRYCHLENÉ ODPIŠOVÁNÍ		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v pozdějších zněních.

Příklad daňových odpisů rovnoměrných

Podnik si pořídil výrobní stroj v pořizovací ceně 125 000 Kč. Stroj byl zařazen do používání 12. 5. 2016. Podle zákona o dani z příjmů je výrobní stroj zařazen do druhé odpisové skupiny.

rok	odpis - roční v Kč	Oprávký v Kč	zůstatková cena v Kč
2016	27 500	27 500	222 500
2017	55 625	83 125	166 875
2018	55 625	138 750	111 250
2019	55 625	194 375	55 0625
2020	55 625	250 000	0

pozn.: výpočet ročního odpisů pro jednotlivé roky

r. 2016 $125\,000 * 11/100 = 27\,500$ Kč; r. 2017 až r. 2020 $125\,000 * 22,25/100 = 55\,625$ Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v pozdějších zněních.

Příklad daňových odpisů zrychlených

Podnik si pořídil výrobní stroj v pořizovací ceně 125 000 Kč. Stroj byl zařazen do používání 12. 5. 2015. Podle zákona o dani z příjmů je výrobní stroj zařazen do druhé odpisové skupiny.

rok	odpis - roční v Kč	Oprávký v Kč	zůstatková cena v Kč
2016	50 000	50 000	200 000
2017	80 000	130 000	120 000
2018	60 000	190 000	60 000
2019	40 000	230 000	20 000
2020	20 000	250 000	0

pozn.: výpočet ročního odpisů pro jednotlivé roky

r. 2016 $125\,000/5 = 50\,000$ Kč; r. 2017 $(2 * 200\,000) / (6-1) = 80\,000$ Kč;

r. 2018 $(2 * 120\,000) / (6-2) = 60\,000$ Kč; r. 2019 $(2 * 60\,000) / (6-3) = 40\,000$ Kč;

r. 2020 $(2 * 20\,000) / (6-4) = 20\,000$ Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v pozdějších zněních.

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Daňové odpisy ovlivňují daňový hospodářský výsledek a tím i výši daně z příjmů účetní

jednotky. Na rozdíl od účetních odpisů jsou daňové odpisy právem každého poplatníka, tzn. nemusí být uplatněny. Nikdo a nic poplatníka nenutí, aby si snižoval svou daňovou povinnost.

Nelze odepisovat pozemky, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, nedokončený dlouhodobý majetek a nedokončené technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání, najatý dlouhodobý hmotný majetek, pokud nájemce není oprávněn účtovat a odepisovat tento majetek v rámci najatého podniku a povolenky na emise skleníkových plynů.

Odepisovat majetek může osoba, která má vlastnické právo k majetku, která hospodář s majetkem státu nebo s majetkem územně samosprávného celku nebo která jej používá na základě smlouvy o výpůjčce apod. Odepisovat majetek může jiná osoba než vlastník též v případě, kdy se jedná o technické zhodnocení provedené nájemcem se souhlasem pronajímatele nebo o technické zhodnocení majetku pořizovaného formou finančního leasingu, a to se souhlasem leasingové společnosti.

Celkový součet odpisů jsou **oprávky**. Hodnota opravek u konkrétního dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku nikdy nemůže převýšit jeho pořizovací cenu nebo zvýšenou pořizovací cenu.

Zůstatková cena dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je rozdílem mezi jeho pořizovací cenou a opravkami v případě dlouhodobého majetku odepisovaného.

11. 2 Technické zhodnocení

Technickým zhodnocením se rozumí takové zásahy do majetku, který je již uveden do užívání, jejichž důsledkem je změna účelu, změna technických parametrů, rozšíření vybavenosti nebo rozšíření použitelnosti majetku. Podle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v pozdějších zněních se technickým zhodnocením rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud u jednotlivého majetku převýšily za zdaňovací období celkem částku Kč 40 000,-. Technickým zhodnocením se takového výdaje stávají až v okamžiku dokončení nástavby, přístavby, stavebních úprav apod. Pokud za účetní období částky tuto hranici nepřesáhnou, je zcela v pravomoci účetní jednotky, zda je bude evidovat jako náklady běžného období nebo zda o ně zvýší cenu dlouhodobého majetku.

Technické zhodnocení zvyšuje vstupní, případně zůstatkovou cenu majetku v tom zdaňovacím období, kdy bylo zařazeno do používání.

Veškeré náklady, které byly vynaloženy v souvislosti s technickým zhodnocením až do okamžiku jeho uvedení do užívání, se evidují na účtech ve skupině 04 nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. V okamžiku uvedení do užívání se zruší zápisy na těchto účtech a hodnota technického zhodnocení se převede na příslušné účty ve skupinách 01 - dlouhodobý majetek nehmotný a 02 - dlouhodobý majetek hmotný.

Stavební úpravy charakteru technického zhodnocení představují změny, při kterých se zachová vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby. Dojde tedy v tomto případě k podstatným změnám ve vzhledu stavby, ve vnitřním zařízení, apod. Nástavbou se rozumí zvýšení stavby o přístavěná patra. Přístavba je takový zásah do dokončené stavby, kdy se tato půdorysně rozšíří, přičemž přístavba je propojena s původní stavbou. Při rekonstrukci dochází ke změně účelu nebo technických parametrů, modernizace je rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

O technickém zhodnocení nelze účtovat u pěstitelských celků trvalých porostů, zvířat základního stáda, tažných zvířat a u neodepisovaného majetku.

Technické zhodnocení u dlouhodobého majetku nehmotného se týká zejména software. Zde však je nezbytné přesně odlišit pojmy update a upgrade.

Update je aktualizace programů, kdy nedojde ke změně ani k rozšíření funkcí. Program je uveden do stavu, kdy je možno jej používat. Příkladem může být aktualizace programu v souvislosti se změnami daňových zákonů. Update tedy není v žádném případě technické zhodnocení, účtuje se jako náklad.

Naproti tomu upgrade znamená, že byly rozšířeny funkce programu, byly vylepšeny technické parametry apod. V tomto případě se tedy jedná o technické zhodnocení.

Je nutno upozornit, že hranice technického zhodnocení u dlouhodobého nehmotného majetku je podle zákona o dani z příjmů též v částce Kč 40 000,-.

Pokud je technické zhodnocení provedeno ve stejném roce, kdy došlo k pořízení majetku, vstupuje částka technického zhodnocení do jeho pořizovací ceny.

Technické zhodnocení by účetní jednotka měla mít definováno ve vnitřní směrnici.

Technické zhodnocení na pronajatém majetku lze vykonat v případě, že nájemce má souhlas pronajímatele. Doporučuje se, aby souhlas byl dán písemnou formou, aby bylo stanoveno předem, zda se jedná o výdaje, které představují úhradu nájemného či zda jde o výdaje nad rámec smlouveného nájemného.

11. 3 Inventarizace dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Fyzickou inventurou se zjišťují skutečné stavy majetku hmotné povahy, případně nehmotné povahy, pokud to připouští jejich povaha a nebrání tomu místo, kde se tento majetek nachází. Tato inventura se provádí přepočtením, přeměřením apod. Dokladová inventura se vykonává tehdy, pokud povaha majetku neumožňuje provést fyzickou inventuru. V tomto případě se skutečný stav příslušného druhu majetku prokazuje pomocí účetních dokladů, listin, smluv a dalších dokumentů.

Skutečný stav pozemků se zjišťuje fyzickou inventurou. Kontroluje se přitom skutečný stav pozemků, způsob jejich využívání, případné zalesnění, zamokření, devastace, jakým způsobem je zajištěna ochrana pozemku (např. oplocení), zjišťuje se rozsah škod, které vznikly jako důsledek živelné pohromy apod. Současně musí být zjištěno, zda záznamy účetní jednotky v její evidenci pozemků jsou ve shodě s údaji na listu vlastnictví podle evidence katastru. Případné rozdíly je nutno prošetřit a v inventarizačním soupisu je třeba uvést návrh na odstranění zjištěných rozdílů.

Stavbou se rozumí objekt, na který bylo vydáno kolaudační rozhodnutí nebo stavba kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívaná. Při inventarizaci staveb inventarizační komise na místě prohlédne jednotlivé objekty, posoudí jejich celkový stav, zjistí, zda jsou používány k činnosti účetní jednotky a v souladu se stavebním povolením. Do inventurních soupisů zapíše jejich charakteristické technické ukazatele, stanoví, jaké bude třeba vykonat opravy. Inventarizované stavby se zapisují do inventurních soupisů jednotlivě.

Při inventuře strojů, přístrojů, zařízení, dopravních prostředků a inventáře se zjišťuje, zda jsou jednotlivé předměty označeny inventárnými čísly, řádně udržovány a využívány. Do inventarizačních soupisů mají být zaznamenány všechny údaje potřebné k tomu, aby identifikace předmětů byla zaručena (výrobce, rok výroby, výrobní číslo apod.). U automobilů se též zjišťuje skutečný stav pohonných látek v nádržích a skutečný stav

ujetých kilometrů dle tachometru. Má se též ověřit, zda jsou tachometry řádně zaplombované. U nákladních automobilů s tachografem se prověřuje jeho provozuschopnost.

Při inventuře základního stáda a tažných zvířat se dospělá zvířata a chovatelsky cenné kusy inventarizují jednotlivě a zjištěný stav se zaznamenává v inventurních soupisech.

Inventura nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku se vykonává zejména dokladově, a to na podkladě dodavatelských faktur. Na místě se pak ověřuje, zda stav a rozsah nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku je v souladu s projektem, profinancovanou částkou, rozpočtem, zda naběhlé náklady odpovídají postupu prací, zda je tento majetek již skutečně využíván, zda je zabezpečen proti nepříznivým povětrnostním vlivům atd. Všechny důležité informace je též nutno zaznamenat do inventurních soupisů.

Inventura pronajatého dlouhodobého majetku se u pronajímatele provádí dokladově. U nájemce se stav tohoto majetku zjišťuje fyzickou inventurou.

Inventura dlouhodobého nehmotného majetku se vykonává dokladově.

Podle zákona o účetnictví se zjištěné stavy zaznamenávají v inventurních soupisech. To jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat zjištěné skutečnosti, podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventury, způsob zjišťování skutečných stavů, ocenění majetku k rozvahovému dni nebo k rozhodnému dni, okamžik, ke kterému se stanovuje účetní závěrka, rozhodný den, pokud jej účetní jednotka stanovila a okamžik zahájení a ukončení inventury.

Po zjištění skutečnosti prostřednictvím inventury se zjištěné údaje porovnávají s účetní evidencí a stanovují se inventarizační rozdíly. Rozhodující je vždy skutečný stav. Zjištění inventarizačních rozdílů a jejich vypořádání je zásadní z hlediska věrohodnosti účetnictví. Inventarizační rozdíly mají buď podobu manka, a to v případě, kdy skutečný stav majetku je nižší než stav účetní. Opakem je přebytek, kdy skutečný stav majetku je vyšší než stav účetní. Účetní jednotka je povinna zjistit příčiny, proč vznikly inventarizační rozdíly, proč došlo k případnému poškození majetku, stanovit potřebu vykonat opravy atd. Inventarizační rozdíly je nutno proúčtovat do toho účetního období, ve kterém se inventarizace konala. Chybějící dlouhodobý hmotný či nehmotný majetek odepisovaný se proúčtuje na nákladovém účtu 549 manka a škody z provozní činnosti,

případně 547 mimořádné provozní náklady v zůstatkové účetní hodnotě. Účet 547 se použije v případě, došlo-li ke škodní události z příčin, které jsou pro účetní jednotku mimořádné, zejména pak v případě živelných pohrom. Poté se majetek vyřadí v pořizovací ceně z příslušného majetkového účtu a z oprávek. Jedná-li se o dlouhodobý majetek neodepisovaný, pak se v případě manka vyřadí v pořizovací hodnotě z příslušného majetkového účtu souvztažně s nákladovým účtem ve skupině 54 jiné provozní náklady. V případě přebytku je třeba dlouhodobý majetek odepisovaný ocenit reprodukční pořizovací cenou a zaúčtovat na příslušný majetkový účet souvztažně s oprávkami. Jedná-li se o dlouhodobý majetek neodepisovaný, pak se přebytek zaúčtuje na příslušný majetkový účet souvztažně s účtem ve skupině 41 základní kapitál a kapitálové fondy.

11. 4 Vyřazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek může být vyřazen likvidací, prodejem, darováním, vkladem do jiného subjektu nebo převodem. Dokladem pro účtování je protokol o vyřazení. Vyřazuje se vždy v pořizovací nebo v reprodukční pořizovací ceně.

Není-li dlouhodobý majetek zcela odepsán, musíme nejdříve odepsat do nákladů jeho zůstatkovou cenu. Pro volbu vyúčtování zůstatkové ceny je rozhodující důvod vyřazení dlouhodobého majetku. Následující tabulka ukazuje nejčastější důvody vyřazení majetku a výsledkové (nákladové) účty, kam bude zůstatková cena účtována.

Důvody vyřazení dlouhodobého majetku

důvod vyřazení dl. majetku	úctování zůstatkové ceny do nákladů
likvidace - fyzicky opotřebený majetek	551 - odpisy dlouhodobého majetku
prodej	541 - zůstatková cena prodaného dl. majetku
manko anebo škoda	549 - manka a škody
škoda vzniklá z mimořádných příčin - př. požár	547 - mimořádné provozní náklady
poskytnuté bezúplatné plnění - darování	543 - poskytnuté bezúplatné plnění

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

Zůstatkovou cenu dle jednotlivého případu zaúčtujeme na stranu Má Dáti příslušného výsledkového nákladového účtu. Souvztažný zápis provádíme na stranu Dal příslušného účtu oprávek k dlouhodobému majetku zařazených v účtových skupinách 07 a 08.

Pro další správné účtování při vyřazení dlouhodobého majetku je nezbytné správné zaúčtování i navazujících účetních případů. Na vyúčtování zůstatkové ceny do nákladů a vyřazení majetku z evidence dále navazuje i související účtování ve výnosech.

Výnosový účet 641 použijeme při účtování prodeje vyřazeného majetku. Srovnání zůstatkové ceny na účtu 541 a částky, za jakou byl majetek prodán na účtu 641, umožní zjistit ve výsledovce výsledek hospodaření z prodeje.

S účtováním o škodě či manku obvykle souvisí vyúčtování náhrady škody, která je předepsaná zaměstnanci, který za škodu zodpovídá, anebo pojišťovně. Požadovanou náhradu od zaměstnance účtujeme na účet 335 - pohledávky za zaměstnanci. Požadovanou náhradu od pojišťovny účtujeme na účet 378 - jiné pohledávky. Pro účtování těchto náhrad nejčastěji volíme účtování na účet 648. Je vhodné si pro tyto případy stanovit k syntetickému účtu 648 účet analytický, kam budeme náhrady škod účtovat.

Je-li škoda vyhodnocena jako mimořádná, často účtujeme tuto škodu k náhradě pojišťovně. Požadovanou náhradu od pojišťovny účtujeme na účet 378 - jiné pohledávky. Přijatá náhrada od pojišťovny tak bude účtována na mimořádný výnosový účet 647.

Charakteristickým znakem dlouhodobého majetku je fakt, že se spotřebovává postupně. Tato spotřeba je vyjádřena formou odpisů. Odpis tudíž vyjadřuje opotřebení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku za účetní období. Odpisy lze dělit na účetní a daňové. Hodnota odpisu se zaúčtuje na účet 551 - odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Smyslem tohoto účetního zápisu je promítnout opotřebení daného majetku jako zvýšení nákladů a tím tak zároveň snížit o odpis výsledek hospodaření. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Po skončení životnosti dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek musí být vyřazen z evidence majetku, a to v pořizovací ceně. Dlouhodobý majetek lze vyřadit z důvodu fyzické likvidace, z důvodu prodeje, z důvodu škody či z důvodu darování. Není-li

dlouhodobý majetek zcela odepsán, musí se nejdříve odepsat do nákladů jeho zůstatková cena. Pro volbu vyúčtování zůstatkové ceny je rozhodující důvod vyřazení dlouhodobého majetku. Při vyřazení dlouhodobého majetku z důvodu fyzické likvidace se zůstatková cena zaúčtuje na nákladový účet 551 - odpisy dlouhodobého majetku, při

vyřazení dlouhodobého majetku z důvodu prodeje se zůstatková cena zaúčtuje na nákladový účet 541 - zůstatková cena prodaného dl. majetku, při vyřazení dlouhodobého majetku z důvodu škody se zůstatková cena zaúčtuje na nákladový účet 549 - manka a škody či 547 - mimořádné provozní náklady a při vyřazení dlouhodobého majetku z důvodu darování se zůstatková cena zaúčtuje na nákladový účet 543 - poskytnuté bezúplatné plnění.

VZOROVÉ PŘÍKLADY

Příklad 1:

1. fa došla za stroj Kč 80 000,--
2. doprava stroje vlastními pracovníky Kč 15 000,--
3. v hotovosti zapláceno za školení zaměstnanců Kč 7 500,--
4. zařazení stroje do používání
5. odpisy Kč 15 000,--
6. vyřazení stroje prodejem, doodepsán, fakturace v zůstatkové ceně
7. stroj byl prodán v ceně Kč 87 000,--

Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	DF	Pořízení stroje	80 000	042	321
2.	VÚD	Doprava stroje	15 000	042	586
3.	VPD	Úhrada za školení zaměstnanců	7 500	518	211
4	VÚD	Zařazení stroje do užívání	95 000	022	042
5.	VÚD	Odpis stroje	15 000	551	082
6a	VÚD	Vyřazení stroje v pořizovací ceně	95 000	082	022
6b	VÚD	Vyřazení stroje v zůstatkové ceně	80 000	541	082
7.	VF	Prodej stroje	87 000	311	641

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran.
ISBN 978-80-7263-994-6

Příklad 2:

1. ve vlastní režii byla postavena administrativní budova pro podnikání Kč 4 000 000,-
2. zařazen do používání
3. odpisy 100 000,-
4. při povodni zcela zničen a vyřazen
5. pojišťovna závazně slibuje, že uhradí zůstatkovou cenu
6. příjem náhrady od pojišťovny na účet

Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	VÚD	Postavení administrativní budovy	4 000 000	042	588
2.	VÚD	Budovy zařazena do užívání	4 000 000	021	042
3.	VÚD	Roční odpis budovy	100 000	551	081
4a	VÚD	Vyřazení budovy v pořizovací ceně	4 000 000	081	021
4b	VÚD	Vyřazení budovy v zůstatkové ceně	3 900 000	547	081
5.	VÚD	Předpokládaná náhrada od pojišťovny	3 900 000	378	647
6.	VBÚ	Příjem náhrady od pojišťovny	3 900 000	221	378

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryněš, P.: 2016. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

Příklad 3:

1. z bankovního účtu je zaplacená záloha na software Kč 20 000,-
2. po dodání software dodavatel fakturuje Kč 65 000,-
3. vyúčtování zálohy
4. doplatek
5. software zařazen do používání
6. odpisy Kč 15 000,-
7. vyřazení prodejem, doodepsán, fakturace v zůstatkové ceně

Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	VBÚ	Úhrada zálohy na nákup software	20 000	051	221
2.	DF	Nákup software	65 000	041	321
3.	VÚD	Vyúčtování zálohy	20 000	321	051
4	VBÚ	Doplatek za software	45 000	321	221
5.	VÚD	Software zařazen do užívání	65 000	013	041
6.	VÚD	Roční odpis software	15 000	551	073
7a	VÚD	Vyřazení software v pořizovací ceně	65 000	073	013
7b	VÚD	Vyřazení software v zůstatkové ceně	50 000	541	073
7c	VF	Prodej software	50 000	311	641

Zdroj: vlastní zpracování dle: 2016. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran. ISBN 978-80-7263-994-6

? Úkoly

1. Spočítejte:

Podnik koupil 2. 9. 2015 stroj v hodnotě 364 000 Kč. Spočítejte daňové odpisy rovnoměrné i zrychlené, jestliže stroj byl zařazen do druhé odpisové skupiny.

2. Zaúčtujte:

– fa došla za automobil Kč 350 000,-

- automobil zařazen do používání
- odpisy Kč 70 000,-
- při dopravní nehodě automobil zcela zničen a vyřazen

Klíč k řešení úkolů

1. Spočítejte

rovnoměrné odpisy				zrychlené odpisy			
rok	odpis	oprávky	ZC	rok	odpis	oprávky	ZC
2015	40 040	40 040	323 960	2015	72 800	72 800	291 200
2016	80 990	121 030	242 970	2016	116 480	189 280	174 720
2017	80 990	202 020	161 198	2017	87 360	276 640	87 360
2018	80 990	283 010	80 990	2018	58 240	334 880	29 120
2019	80 990	364 000	0	2019	29 120	364 000	0

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v pozdějších zněních.

2. Zaúčtujte

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	DF	Nákup automobilu	350 000	042	321
2.	VÚD	Zařazení automobilu do užívání	350 000	022	042
3.	VÚD	Odpis automobilu	70 000	551	082
4a	VÚD	Vyřazení automobilu v pořizovací ceně	350 000	082	022
4b	VÚD	Vyřazení automobilu v zůstatkové ceně	280 000	549	082

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryneš, P.: 2016. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran.
ISBN 978-80-7263-994-6.

Studijní materiály:

Český účetní standard č. 013.

Ryneš, P.: 2016. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc: Anag. 1 164 stran.

Strana 108 – 120, 128 – 133. ISBN 978-80-7263-994-6.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. a její novela č. 250/2015 Sb. § 6, 7, 56.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a jeho novela č. 377/2015 Sb. § 24, 25, 29,30.

Kapitola 12: Základní účtování mezd



Klíčové pojmy:

Mzda, plat, slevy na dani, důchodové, sociální a zdravotní pojištění, daň z příjmů fyzických osob



Cíle kapitoly:

- seznámit s pojmy, mzda plat, minimální mzda, zaručená mzda, závislá práce
- seznámit s postupem při výpočtu mzdy
- charakterizovat odvody z mezd
- seznámit se slevami na dani, které si zaměstnanci mohou uplatnit



Čas potřebný ke studiu kapitoly: 10 hodin

Výklad:

12. 1 Vymezení základních pojmů

Mzdu nebo **plat** dostávají zaměstnanci za svoji práci s ohledem na její složitost, odpovědnost, namáhavost, podle obtížnosti pracovních podmínek, podle své výkonnosti a pracovních výsledků. Zaměstnanci státu, územních samosprávných celků, státních fondů, příspěvkových organizací a školských právnických osob dostávají plat, zaměstnanci ostatních zaměstnavatelů jsou odměňováni mzdou.

Výše **minimální mzdy** je stanovena nařízením vlády. Její hodinová sazba je stanovena pro pracovní dobu 40 hodin týdně. Při zkrácené délce stanovené týdenní pracovní doby se sazba minimální mzdy úměrně zvýší. V případě, že celková mzda zaměstnance nedosáhne minimální mzdy, musí obdržet doplatek do minimální mzdy. Od 1. 1. 2016 činí základní sazba minimální mzdy Kč 9 900,- měsíčně, resp. 58,70 Kč za hodinu. Pro poživatele invalidních důchodů činí měsíční sazba Kč 9 300,-, resp. Kč 55,10 za hodinu. Využíváním zvláštní sazby pro invalidní osoby však nesmí být porušena zásada rovnosti v odměňování, pokud pracují společně s jinými zaměstnanci.

Nedosáhne-li celková mzda zaměstnance výše minimální mzdy, náleží mu doplatek do minimální mzdy. Do dosažené mzdy se v tomto případě nezahrnuje mzda za práci přesčas, příplatek za práci ve ztíženém pracovním prostředí, za práci v noci, ve svátek a příplatek za práci v sobotu a v neděli. To samé platí i pro plat.

Zaručená mzda je mzda nebo plat, na kterou zaměstnanci vznikl nárok. Nejnižší úrovně zaručené mzdy jsou stanoveny v nařízení vlády. Vztahují se na zaměstnance, jejichž mzda není sjednána v kolektivní smlouvě a také na zaměstnance zaměstnavatelů odměňujících platem. Nevztahují se na odměny z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr. Práce jsou zde odstupňovány podle složitosti, odpovědnosti a namáhavosti do osmi skupin. Pokud je mzda zaměstnance sjednána v kolektivní smlouvě, není nutné respektovat nejnižší úroveň zaručené mzdy.

Závislá práce je taková práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele a podle jeho pokynů. Zaměstnanec ji musí vykonávat osobně. Může být vykonávána pouze

v pracovněprávním vztahu podle zákoníku práce. Je též upravena zvláštními právními předpisy v případě služebních poměrů.

Mimo práce vykonávané formou pracovního poměru existují ještě tzv. dohoda o provedení práce a dohoda o pracovní činnosti. Pracovníci zde dostávají odměnu za vykonanou práci.

Ze mzdy a platu se sráží **záloha na daň z příjmů** ze závislé činnosti. Pro výpočet této zálohy je rozhodující, zda zaměstnanec podepsal u zaměstnavatele - **Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti**. To může být podepsáno v jednom měsíci pouze u jednoho zaměstnavatele. Tímto podpisem zaměstnanec uplatňuje slevu na dani na sebe, na své děti atd.

12. 2 Princip uplatňování slev na dani

Pokud zaměstnanec splní zákonné podmínky, má nárok na slevu na dani na sebe tj. sleva na poplatníka. Slevu na manžela (manželku) ve společně hospodařící domácnosti. Slevu na invaliditu, pobírá-li patřičný invalidní důchod (1. a 2. stupně či 3. stupně). Slevu na držitele průkazu ZTP/P, je-li držitelem tohoto průkazu. Slevu na studenta je-li stále student, a to pouze po dobu, po kterou se soustavně připravuje na budoucí povolání, a to až do dovršení věku 26 let. Slevu za umístění vyživovaného dítěte poplatníka v daném zdaňovacím období v předškolním zařízení. Dále může uplatnit daňové zvýhodnění na dítě. Podmínkou je, že dítě žije se zaměstnancem ve společné domácnosti na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor. Musí se jednat o dítě vlastní, osvojené, dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů, dítě druhého z manželů, vlastního vnuka nebo vnuka druhého z manželů v případě, pokud jeho rodiče nemají dostatečné příjmy, z nichž by mohli daňové zvýhodnění uplatnit. Sleva se může uplatnit do věku dítěte 26 let, pokud se soustavně připravuje na budoucí povolání nebo se nemůže soustavně připravovat na budoucí povolání pro nemoc či úraz nebo z důvodu dlouhodobě nepříznivého zdravotního stavu je neschopno vykonávat soustavnou výdělečnou činnost.

Některé slevy na dani se zohledňují při měsíčním výpočtu zálohy na daň z příjmů, jiné až při ročním vyúčtování daně. Problematika daně z příjmů ze závislé činnosti je podrobně upravena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v pozdějších zněních.

Zaměstnanec si slevy může uplatnit až do výše daňové povinnosti vypočtené za příslušné zdaňovací období.

Výše uplatňovaných slev na dani z příjmů fyzických osob pro rok 2016

měsíční slevy na dani	Kč/měs	Kč/rok
Sleva na poplatníka	2 070	24 840
Invalidita 1. a 2. stupně	210	2 520
Invalidita 3. Stupně	420	5 040
Držitel průkazu ZTP/P	1 345	16 140
Sleva na studenta	335	4 020

Daňové zvýhodnění si zaměstnanec může uplatnit v plné výši, která mu náleží a může tak dosáhnout tzv. daňového bonusu. Daňovým bonusem nazýváme rozdíl v případě, je-li nárok zaměstnance na daňové zvýhodnění vyšší než daňová povinnost vypočtená za příslušné zdaňovací období. Daňový bonus lze uplatnit, pokud jeho výše činí **minimálně 100 Kč, maximálně však do výše 60 300 Kč ročně.**

Výše daňového zvýhodnění na dani z příjmů fyzických osob pro rok 2016

měsíční daňové zvýhodnění	Kč/měs	Kč/rok
1. dítě	1 117	13 404
2. dítě	1 317	15 804
3. dítě a každé další	1 417	17 004
1. dítě, které je držitelem průkazu ZTP/P	2 234	26 808
2. dítě, které je držitelem průkazu ZTP/P	2 634	31 608
3. dítě, které je držitelem průkazu ZTP/P	2 834	34 008

Výše jednotlivých slev se v průběhu let mění, proto je důležité sledovat aktualizace zákona o dani z příjmů.

12. 3 Odvody zdravotního a sociálního pojištění

Dále se zaměstnanci sráží z hrubé mzdy 6,5 % na **důchodové a sociální zabezpečení**. Zaměstnavatel tyto částky odvádí na účet příslušné Okresní správy sociálního zabezpečení. Na **zdravotní pojištění** se zaměstnanci sráží 4,5 % z hrubé mzdy. Tyto částky zaměstnavatel odvádí do zdravotní pojišťovny, v níž je zaměstnanec registrován.

Zaměstnavatel je povinen kromě toho platit za své zaměstnance v klasickém pracovním poměru **zákoně důchodové a sociální pojištění** ve výši 25 % z hrubé mzdy a

zákonné zdravotní pojištění ve výši 9 % z hrubé mzdy. Částky sociálního pojištění zaměstnavatel odvádí na účet příslušné Okresní správy sociálního zabezpečení, zdravotní pojištění do té zdravotní pojišťovny, u níž je zaměstnanec evidován. Ze sociálního pojištění jsou hrazeny důchody, dávky v nemoci a v mateřství a financuje se státní politika zaměstnanosti. Ze zdravotního pojištění jsou hrazeny výkony lékařů, nemocnic a úhrady vybraných léků.

12. 4 Výpočet mezd

Součtem hrubé mzdy zaměstnance a sociálního a zdravotního pojištění, které za zaměstnance hradí zaměstnavatel, vznikne tzv. **superhrubá mzda**. Koncept superhrubé mzdy je uplatňován od roku 2008 a slouží jako základ pro výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti. V současné době je užívána jednotná sazba daně, která je ve výši 15 %, a která je platná od roku 2008.

Čistá mzda zaměstnance se vypočte tak, že od hrubé mzdy se odečte zákonné sociální a zdravotní pojištění, které se mu sráží a odvádí na účet příslušných institucí a odečte se vypočtená záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti.

Základní model postupu výpočtu čisté mzdy

1.	Stanovení hrubé mzdy
2.	Sociální pojištění hrazené zaměstnancem
3.	Zdrav. poj. - zaměstnanec
4.	Soc. poj. - zaměstnavatel
5.	Zdrav. poj. - zaměstnavatel
6.	SHM (superhrubá mzda)
7.	Zaokrouhlení ZD
8.	Daň před slevami
9.	Sleva poplatník
10.	Ostatní slevy na dani
11.	Daň po slevě
12.	Daňové zvýhodnění na děti
13.	Daň / daňový bonus
14.	Čistá mzda

Zdroj: vlastní zpracování dle Šubrt, B.: 2016. Abeceda mzdové účetní 2016. Olomouc: Anag. 629 stran. ISBN 978-80-7263-990-8.

Účtování mezd

Základním dokladem, na jehož základě se účtuje o mzdách, je mzdová a výplatní listina, kterou vyhotovuje mzdová účtárna. O výplatě mezd v hotovosti se účtuje na základě výdajového pokladního dokladu, o výplatě bezhotovostním způsobem a o realizaci odvodů se účtuje na základě výpisu z bankovního účtu.

Doklady, které se týkají mezd zaměstnanců a odvodů je nutno archivovat. Mzdové listy nebo účetní záznamy, které jsou potřebné pro důchodové pojištění, musí zaměstnavatel archivovat po dobu 30 kalendářních roků po roce, kterého se týkají. Jedná-li se o dokumenty vztahující se k poživatelům starobních důchodů, pak zaměstnavatel musí tyto doklady archivovat po dobu 10 kalendářních roků, které následují po roce, kterého se týkají. Účetní záznamy o údajích potřebných pro stanovení a odvod pojistného je třeba uchovávat po dobu 10 kalendářních roků následujících po roce, kterého se týkají. Povinnost archivovat příslušné doklady přechází na právního nástupce zaměstnavatele, na likvidátora či správce konkursní podstaty nebo dědice. Pokud dědictví připadne státu, pak přechází povinnost archivace na příslušnou organizační složku státu, která vyrozumí státní archiv.

Hrubá mzda, zákonné sociální a zdravotní pojištění, které za zaměstnance hradí zaměstnavatel, jsou pro něho nákladem. Hrubé mzdy jsou účtovány na účtu 521 mzdové náklady, zákonné pojištění, které hradí podnik za zaměstnance se účtuje na účtu 524 zákonné sociální a zdravotní pojištění. Je vhodné, aby účet 524 byl analyticky členěn. Dlužné mzdy se evidují na rozvahovém účtu pasívním 331 zaměstnanci, neodvedené sociální a zdravotní pojištění na rozvahovém účtu pasívním 336 zúčtování s institucemi sociálního a zdravotního pojištění. Analytické účty k účtu 331 se vedou dle jednotlivých zaměstnanců na mzdových listech. K účtu 336 je nezbytná analytická evidence podle příslušných institucí. Evidence daně z příjmů ze závislé činnosti je na rozvahovém účtu 342 ostatní přímé daně. Zaměstnancům mohou být strhávány ze mzdy i další různé položky, jako je například výživné, různé půjčky, různé spoření apod. Tyto srážky účtujeme jako ostatní závazky ke třetím osobám na účet 379 - jiné závazky.

Každý zaměstnanec za svou vykonanou práci získává odměnu v podobě mzdy (platu). Výše mzdového ohodnocení se odvíjí od - složitosti a namáhavosti vykonávané práce, odpovědnosti, obtížnosti pracovních podmínek, výkonnosti a pracovních výsledků apod. Ze mzdy (platu) se zaměstnanci sráží záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti. Pro výpočet této zálohy je rozhodující, zda zaměstnanec u zaměstnavatele podepsal

formulář - Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Podpisem tohoto prohlášení zaměstnanec může uplatit slevu na dani na poplatníka a na své děti. Pro stanovení základu pro výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti se užívá koncept superhrubé mzdy, který je uplatňován od roku 2008. V současné době je užívána jednotná sazba daně, která je ve výši 15 %, a která je platná od roku 2008.

Při účtování mezd jsou využívány nákladové účty - 521 mzdové náklady, 524 zákonné sociální a zdravotní pojištění; rozvahové účty - 331 zaměstnanci, 336 zúčtování s institucemi sociálního a zdravotního pojištění, 342 ostatní přímé daně, 379 jiné závazky.

VZOROVÉ PŘÍKLADY

Příklad 1:

Počáteční stavy: pokladna Kč 50 000,- bankovní účet Kč 250 000,- ostatní fondy ze zisku Kč 150 000,- výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení Kč 150 000,-

1. hotově vyplacena zaměstnancům záloha na mzdu Kč 4 000,-
2. hrubé mzdy Kč 60 000,-
3. nárok pracovníka na odměnu z fondu Kč 5 000,-
4. nárok pracovníka na podíl na zisku Kč 8 000,-
5. předpis zákonného pojištění, které za zaměstnance hradí zaměstnavatel Kč 20 400,-
6. předpis zákonného pojištění, které je sražené ze mzdy Kč 6 600,-
7. sražena záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti Kč 9 000,-
8. sraženo ve prospěch třetích osob (alimenty, exekuce apod.) Kč 7 000,-
9. zaúčtujte, že z bankovního účtu jsou uhrazeny všechny závazky, které vyplývají z předchozích bodů

Řešení:

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	VBÚ	Vyplacena záloha na mzdu	4 000	331	221
2.	VÚD	Zúčtování hrubé mzdy	60 000	521	331
3.	VÚD	Odměna z fondu	5 000	424/427	331
4.	VÚD	Podíl na zisku	8 000	431	331
5.	VÚD	Zákonné pojištění - zaměstnavatel	20 400	524	336
6.	VÚD	Zákonné pojištění - zaměstnanec	6 600	331	336
7.	VÚD	Záloha na daň z příjmů	9 000	331	342
8.	VÚD	Srážky vůči třetím osobám	7 000	331	379
9a	VBÚ	Výplata mzdy	46 400	331	221
9b	VBÚ	Úhrada zákonných pojištění	27 000	336	221
9c	VBÚ	Úhrada daně z příjmů	9 000	342	221

9d	VBÚ	Úhrada závazků vůči třetím osobám	7 000	379	221
----	-----	-----------------------------------	-------	-----	-----

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryněš, P.: 2017. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2017. Olomouc: Anag. 1 151 stran.
ISBN 978-80-7554-061-4.

? Úkoly

1. Zaúčtujte:

1. hrubé mzdy Kč 55 000,-
2. předpis zákonného pojištění, které za své zaměstnance hradí zaměstnavatel Kč 18 700,-
3. předpis zákonného pojištění, které je zaměstnanci sraženo ze mzdy Kč 6 050,-
4. sražena záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti Kč 2 200,-

2. Vypočítejte čistou měsíční mzdu zaměstnance a veškeré související odvody. Pracovník má uzavřenu pracovní smlouvu, podepsal Prohlášení. Uplatňuje slevu na dani na sebe. Jeho měsíční hrubá mzda činí Kč 19 500,-

🔑 Klíč k řešení úkolu

1.

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	VÚD	Zúčtování hrubé mzdy	55 000	521	331
2.	VÚD	Zákonného pojištění, které hradí zaměstnavatel	18 700	524	336
3.	VÚD	Zákonného pojištění, které hradí zaměstnanec	6 050	331	336
4.	VÚD	Daň z příjmů ze závislé činnosti	2 200	331	342

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryněš, P.: 2017. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2017. Olomouc: Anag. 1 151 stran.
ISBN 978-80-7554-061-4.

2.

1. Zákonné sociální pojištění placené podnikem – 25 % z hrubé mzdy Kč 4 875,-
2. Zákonné zdravotní pojištění placené podnikem – 9 % z hrubé mzdy Kč 1 755,-
3. Superhrubá mzda: $19\,500 + 4\,875 + 1\,755 = 26\,130,-$ - zaokrouhluje se na stokoruny nahoru tj. na Kč 26 200,-. Z toho záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti ve výši 15 % je 3 930,-. Měsíční sleva činí na zaměstnance Kč 2 070,-. Sraženo tedy bude Kč 1 860,-.
4. Zákonné sociální pojištění sražené ze mzdy – 6,5 % z hrubé mzdy Kč 1 268,-

5. Zákonné zdravotní pojištění sražené ze mzdy – 4,5 % z hrubé mzdy Kč 878,-
Čistá měsíční mzda zaměstnance: $19\,500 - 1\,860 - 1\,268 - 878 = 15\,494,-$ Kč
Na důchodové a sociální pojištění bude celkem odvedeno: $4\,875 + 1\,268 =$ Kč 6 143,-
Na zdravotní pojištění bude celkem odvedeno: $1\,755 + 878 = 2\,633,-$ Kč
Na finanční úřad bude odvedeno Kč 1 860,-

Studijní materiály:

Český účetní standard č. 017.

Ryneš, P.: 2017. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2017. Olomouc: Anag. 1 151 stran.
Strana 177-179. ISBN 978-80-7554-061-4.

Šubrt, B.: 2016. Abeceda mzdové účetní 2016. Olomouc: Anag. 629 stran. Strana 213 – 238, 249 -254, 352 – 354, 417- 430. ISBN 978-80-7263-990-8.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. a její novela č. 250/2015 Sb. § 18.

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., v aktuálním znění. § 29 a 30.

Kapitola 13: Daň z přidané hodnoty



Klíčové pojmy:

Daň z přidané hodnoty, základní sazba DPH, snížené sazby DPH



Cíle kapitoly:

- **charakterizovat daně, jejich rozdělení**
- **charakteristika daně z přidané hodnoty, určení látky daně z přidané hodnoty**
- **objasnit postup při výpočtu daně z přidané hodnoty a její účtování**



Čas potřebný ke studiu kapitoly: 10 hodin



Výklad:

13. 1 Charakteristika daně

Daň lze obecně charakterizovat jako

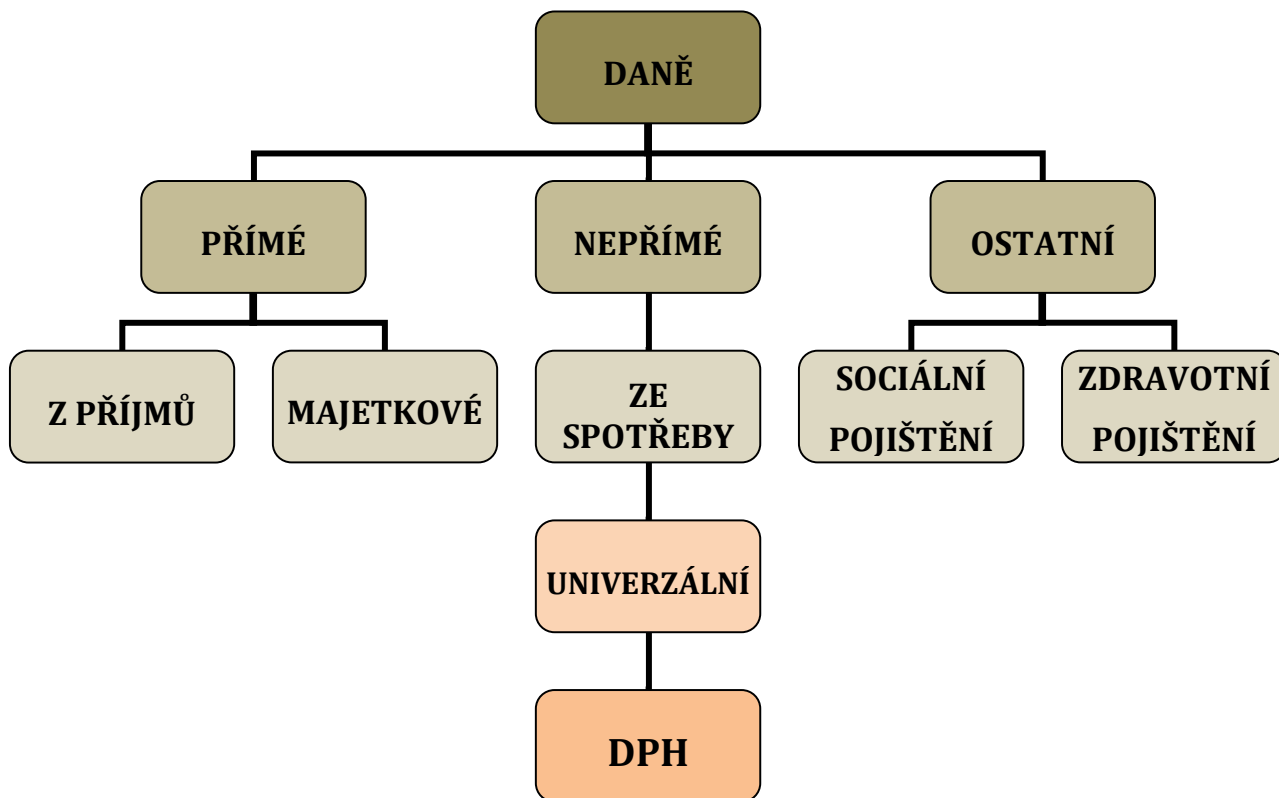
1. **povinnou** - daň je stanovena zákonem,
2. **pravidelnou** - daň je opakovaně vyměřena a hrazena v určitých intervalech (měsíčních, čtvrtletních, ročních),
3. **platbu státu** - příjemcem vybraných daní je stát,
4. **určenou do státního rozpočtu** - daně tvoří příjem peněz, které se dále přerozdělují.

Při použití jiné charakteristiky lze o dani říci, že je

1. **neekvivalentní** - neexistuje nárok na adekvátní protihodnotu za daň, která byla zaplacená,
2. **neúčelová** - plátce daně nemůže nikdy ovlivnit, kam peníze z vybrané daně plynou,
3. **vynutitelná** - je vymezena zákony, které musí plátce dodržovat a při nedodržení pravidel hrozí plátcí sankce,
4. **většinou opakovaná** - pravidelně se opakující.

V České republice lze základní členění daní rozdělit tak, jak je znázorněno na následujícím schématu.

Základní schéma členění daní v ČR se zaměřením na DPH



Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

13. 2 Charakteristika daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty se v ČR zavedla od **1. 1. 1993**, do té doby působila daň z obratu a je upravována zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. **Daň z přidané hodnoty** je charakterizována jako daň

1. **nepřímá** - plátcí DPH nejsou subjekty, na které daň dopadá,
2. **všeobecná** - jedním systémem zdaníme dodání zboží, nemovitosti a poskytnutí služeb se zachycením dovozu i vývozu,
3. **vícestupňová** - znamená zdanění každého stupně při výrobě a dodání výrobků, zboží a služeb,
4. **ze spotřeby** - touto daní je zatížena spotřeba zboží a služeb.

Plátce daně z přidané hodnoty

Dle zákona o dani z přidané hodnoty - § 6 se plátcem stává osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne částku 1 000 000 Kč.

Sazby daně z přidané hodnoty

Výše sazeb z přidané hodnoty se stanovují na základě Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, kdy základní sazby nesmí být nižší než hodnota 15 % a snížená sazba nesmí být nižší než 5 %. Členské státy EU mohou používat jednu či dvě snížené sazby. V praxi se lze setkat až s 5 možnými užívanými druhy sazeb, mezi něž patří

1. ZÁKLADNÍ SAZBA (STANDARD RATE), tato sazba nesmí být nižší než 15 %; státy v EU si můžou uplatnit pouze jednu základní sazbu
2. SNÍŽENÁ SAZBA (REDUCED RATE), tato sazba nesmí být nižší než 5 %; státy v EU si můžou uplatnit i dvě snížené sazby
3. SUPER SNÍŽENÁ SAZBA (SUPER-REDUCED RATE), tato sazba má nižší hodnotou než 5 %
4. MEZISAZBA (PARKING RATE), sazba která plní funkci opatření zmírňující přechod ze snížené sazby DPH na sazbu základní
5. NULOVÁ SAZBA (ZERO RATE), kdy některé zboží a služby jsou od DPH plně osvobozeny tj. DPH = 0 %

Sazby DPH v ČR a jejich vývoj

V tomto roce 2015 v ČR se setkáváme s užíváním třech sazeb DPH, a to jednou základní sazbou ve výši 21 % a dvěma sníženými sazbami, první snížená sazba je 15 % a druhá snížená sazba je 10 %. Mezi zboží a služby podléhající první snížené sazbě lze zařadit například: potraviny, zdravotnické prostředky, knihy a brožury, ubytovací služby, provoz kin, provoz posiloven, sociální péče, úklidové služby a jiné. Mezi zboží podléhající druhé snížené sazbě lze zařadit například: kojenecká výživa, léky, očkovací látky, obrázkové knihy pro děti, mlýnské výrobky z brambor a jiné. Od roku 1993, kdy se poprvé začala daň z přidané hodnoty používat, se sazby daně z přidané hodnoty několikrát změnilo. Jejich změny jsou zachyceny v následující tabulce.

Vývoj sazeb DPH v ČR

OBDOBÍ	ZÁKLADNÍ SAZBA DPH	SNÍŽENÁ SAZBA DPH
1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	23 %	5 %
1. 1. 1995 – 30. 4. 2004	22 %	5 %
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19 %	5 %
1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	19 %	9 %

1. 1. 2010 – 31. 12. 2011	20 %	10 %
1. 1. 2012 – 31. 12. 2012	20 %	14 %
1. 1. 2013 – 31. 12. 2014	21 %	15 %
1. 1. 2015 - ?	21 %	15 % a 10 %

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákon o dani z přidané hodnoty 235/2004 Sb., v aktuálním znění.

Účtování daně z přidané hodnoty

Pro účtování daně z přidané hodnoty používáme účet **343 - daň z přidané hodnoty**. Tento účet může být **rozvahový aktivní i rozvahový pasivní**. Záleží na konkrétní situaci, která při vyúčtování daně z přidané hodnoty nastane, tj. zda plátce daně má vlastní daňovou povinnost a daň musí finančnímu úřadu odvést a zaplatit nebo naopak nadměrný odpočet a daň mu bude finančním úřadem vrácena.

Při účtování o dani z přidané hodnoty si vždy účetní musí ujasnit, zda jde o **daň na vstupu**, nebo naopak zda jde o **daň na výstupu**. O **dani na vstupu** účtujeme ve chvíli, kdy **nakupujeme** různé statky a služby. O **dani na výstupu** účtujeme ve chvíli, kdy statky a služby **prodáváme**. Schéma principu účtování DPH znázorňuje postup účtování.

Schéma principu účtování DPH

MD 343 - daň z přidané hodnoty D	
daň na vstupu za zdaňovací období	daň na výstupu za zdaňovací období
„daň z nákupu“	„daň z prodeje“

Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

Z výše uvedeného schématu je patrné, že **DPH na vstupu** účtujeme na stranu **MD účtu 343 při koupi** př. zboží či dodání služeb. **Výše DPH** v případě nákupu na **fakturu** bude účtována souvztažně na stranu **D účtu 321** - dodavatelé, jako **zvýšení dluhu** vůči dodavateli. V případě **nákupu za hotové** bude **výše DPH**, na základě **výdajového pokladního dokladu**, účtována souvztažně na stranu **D účtu 211** - pokladna, jako **úbytek peněz**.

DPH na výstupu účtujeme na stranu **D účtu 343 při prodeji** př. výrobku a poskytnutí služeb. V případě **prodeje na fakturu** bude **výše DPH** účtována souvztažně na stranu **MD účtu 311** - odběratelé, jako **zvýšení pohledávky** vůči odběrateli. Při **prodeji**

v hotovosti bude výše DPH, na základě příjmového pokladního dokladu, účtována souvztažně na stranu MD účtu 211 - pokladna, jako přírůstek peněz.

Každá účetní si sama zvolí, zda při účtování bude používat jednoduchý či složený zápis.

Následující příklad poukáže na rozdíly účtování při použití jednoduchého a složeného zápisu.

Příklad účtování DPH - jednoduchý zápis

C.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	DF	Nákup odborné literatury Cena bez daně DPH 15 %	2 500 375	501 343	321 321
2.	VF	Prodej zboží Cena bez daně DPH 21 %	9 800 2 058	311 311	604 343
3.	VPD	V hotovosti zapláceno za opravu strojů Cena bez daně DPH 21 %	11 200 2 352	511 343	211 211
4.	PPD	Příjem hotovosti - poskytnutí poradenských služeb Cena bez daně DPH 21 %	8 680 1 823	211 211	602 343

Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

Při používání jednoduchého účetního zápisu nemusíme uvádět cenu celkem, tj. cenu bez daně + výši DPH, jelikož cenu celkem v tomto případě neúčtujeme. Naopak při používání složeného zápisu, jak je uvedeno dále, účtujeme veškeré položky tj. cenu bez daně, DPH a cenu celkem. Každá účetní volí účetní zápis dle svého uvážení.

Příklad účtování DPH - složený zápis

C.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
1.	DF	Nákup odborné literatury Cena bez daně DPH 15 % Cena celkem	2 500 375 2 875	501 343 --	-- -- 321
2.	VF	Prodej zboží Cena bez daně DPH 21 % Cena celkem	9 800 2 058 11 858	-- -- 311	604 343 ---
3.	VPD	V hotovosti zapláceno za opravu strojů Cena bez daně DPH 21 % Cena celkem	11 200 2 352 13 552	511 343 ---	-- -- 211
4.	PPD	Příjem hotovosti - poskytnutí poradenských služeb Cena bez daně DPH 21 % Cena celkem	8 680 1 823 10 503	-- -- 211	602 343 --

DPH - postupy výpočtu DPH

Při výpočtu hodnoty DPH musíme zvolit postup podle toho, zda máme na dokladu vyčíslený základ daně, tj. cenu bez DPH, či zda máme vyčíslenou cenu celkovou, tj. cenu včetně DPH. Následující obecný vzorec nám udává, jak postupovat v případě, kdy na dokladu máme zadanou cenu bez DPH.

Obecný vzorec pro výpočet DPH ze základu daně

$$\text{základ daně} \times \% \text{ DPH} / 100$$

Obecný vzorec nám udává, jak budeme při výpočtu hodnoty DPH vždy postupovat. Jelikož pro letošní rok - 2015 máme stanoveny tři sazby DPH, jednu základní (21 %) a dvě snížené (15 % a 10 %), následující postup ukazuje, jak konkrétně postupovat při výpočtu konkrétních sazeb.

Postup při výpočtu DPH u jednotlivých sazeb

základ daně	10 000 Kč
základní sazba 21 %	x 0,21
výše DPH	2 100 Kč

základ daně	10 000 Kč
první snížená sazba 15 %	x 0,15
výše DPH	1 500 Kč

základ daně	10 000 Kč
druhá snížená sazba 10 %	x 0,10
výše DPH	1 000 Kč

Další následující obecný vzorec udává, jak postupovat v případě, kdy na dokladu máme zadanou cenu celkem tj. cenu včetně DPH. Hodnotu DPH zjišťujeme pomocí výpočtu koeficientu.

Obecný vzorec pro výpočet DPH z ceny včetně DPH

cena celkem (včetně DPH)

x koeficient dané sazby DPH

I zde samozřejmě musíme přepočtový koeficient měnit podle toho, jaká je stanovená sazba DPH.

Obecný koeficient

Obecný postup pro zjištění hodnoty koeficientu je stanoven v zákoně o dani z přidané hodnoty a lze jej stanovit, spočítat následujícím způsobem

sazba DPH v %

sazba DPH v % + 100

Dle zákona o dani z přidané hodnoty koeficient zaokrouhluje matematicky s přesností na čtyři desetinná místa. Konkrétní koeficienty jsou následující.

Koeficienty sazeb DPH

Sazba DPH	koeficient	výpočet
koeficient pro základní sazbu 21 %	0,1736	21 121
koeficient pro první sníženou sazbu 15 %	0,1304	15 115
koeficient pro druhou sníženou sazbu 10 %	0,0909	10 110

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákon o dani z přidané hodnoty 235/2004 Sb., v aktuálním znění.

V následujícím příkladu uvádíme příklad účtování složeným zápisem. Předností složeného zápisu je fakt, že ihned na první pohled poznáme, jaká je výše závazku vůči dodavatelům či naopak jaká je výše pohledávky vůči odběratelům.

VZOROVÉ PŘÍKLADY

Příklad: 1.

Deník

Č.	Dokl.	Účetní případy	Kč	MD	D
----	-------	----------------	----	----	---

1.	DF	Nákup stroje DPH 21 % Cena celkem	90 000 18 900 108 900	042 343 --	-- -- 321
2.	DF	Doprava stroje DPH 15 % Cena celkem	18 000 2 700 20 700	042 343 ---	-- -- 321
3.	VÚD	Montáž stroje vlastními pracovníky	12 000	042	622
4.	DF	Školení pracovníků pro práci na novém stroji DPH 10 % Cena celkem	11 000 1 100 12 100	518 343 --	-- -- 321
5.	VÚD	Zařazení stroje do užívání	120 000	022	042
6.	VF	Za prodej výrobků DPH 21 % Cena celkem	32 500 6 825 39 325	-- -- 311	601 343 --

Vysvětlivky: DF - došlá faktura; VÚD - vnitřní účetní doklad; VF - vydaná faktura

AKTIVA		ROZVAHA v Kč		PASIVA		NÁKLADY VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v Kč VÝNOSY			
022	120 000	321	141 700	518	11 000	601	32 500		
311	39 325	zisk	33 500			622	12 000		
343	15 875			celkem	11 000	celkem	44 500		
celkem	175 200	celkem	175 200	zisk	33 500				
em				celkem	44 500	celkem	44 500		

Zdroj: vlastní zpracování dle LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. ISBN 9788086716947.

Daň z přidané hodnoty se v ČR zavedla od 1. 1. 1993, do té doby působila daň z obratu. Daň z přidané hodnoty je upravována zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty je charakterizována jako daň - nepřímá, všeobecná, víceetapňová a ze spotřeby.

Plátcem daně z přidané hodnoty se stává osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne částku 1 000 000 Kč.

Pro účtování daně z přidané hodnoty používáme rozvahový účet 343 - daň z přidané hodnoty. Tento účet může být rozvahový aktivní i rozvahový pasivní. Záleží na konkrétní situaci, která při vyúčtování daně z přidané hodnoty nastane, tj. zda plátce daně má vlastní daňovou povinnost a daň musí finančnímu úřadu odvést a zaplatit nebo naopak nadměrný odpočet a daň mu bude finančním úřadem vrácena.

? Úkoly

1. Jak dlouho se minimálně musí archivovat daňové doklady daně z přidané hodnoty?
2. Jaké jsou v ČR v současnosti sazby DPH?
3. Na jakém účtu se účtuje o dani z přidané hodnoty?

Klíč k řešení úkolu

1. Minimální archivační lhůta je 10 let.
2. V ČR existuje v současnosti základní sazba 21 %, a dvě snížené sazby, a to 15 % a 10 %.
3. O dani z přidané hodnoty se účtuje na rozvahovém účtu 343 daň z přidané hodnoty.

Studijní materiály:

Český účetní standard č. 001, 017.

LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014, 414 s. str. 205. ISBN 9788086716947.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění. § 18.

Zákon o dani z přidané hodnoty 235/2004 Sb., v aktuálním znění. § 2, 5, 26, 28, 29, 35, 36, 47, 51, 72, 99, 99a, 101, 101e.

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., v aktuálním znění. § 29 a 30.