

### Oddíl 3:

#### Účetní závěrka a účetní uzávěrka

Tyto dva pojmy je nezbytné rozlišit. Pod pojmem **účetní uzávěrka** se rozumí činnosti, které souvisejí s koncem účetního období a s uzavíráním účetních knih.

Do činností, které souvisejí s koncem účetního období a musí být vykonány, patří **inventarizace**.

Dle zákona o účetnictví účetní jednotky zjišťují skutečný stav svého majetku a závazků a ověřují, zda skutečně zjištěný stav souhlasí se stavem účetním. Inventarizace je proces, při němž se zjišťuje skutečný stav majetku a závazků a porovnává se stavem účetním. Vykonává se minimálně jednou ročně a to ke dni, k němuž účetní jednotky sestavují řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku.

Skutečné stavy majetku se zjišťují inventurou fyzickou nebo dokladovou. Zjištěné skutečnosti musí účetní jednotka ihned zaznamenat v inventurních soupisech.

Inventurní soupis se vyhotovuje dle míst uložení majetku a dle odpovědných osob. Je dokladem pro zaúčtování inventarizačních rozdílů. Musí obsahovat:

okamžik zahájení a ukončení inventury,

způsob zjišťování skutečných stavů,

ocenění majetku a závazků k okamžiku skončení inventury,

podpis osoby odpovědné za zjištění skutečnosti a osoby odpovědné za provedení inventarizace.

Inventarizační rozdíly jsou rozdíly vzniklé mezi skutečností a účetním stavem. Je-li skutečný stav nižší než stav účetní, mluvíme o manku, v případě hotovosti nebo cenin o schodku. Je-li skutečný stav vyšší než stav účetní, jedná se o přebytek.

Inventarizační rozdíly musí být proučtováno do toho účetního období, za které se inventarizace prováděla.

Je nezbytné mít stále na paměti, že do účetnictví v příslušném účetním období musí být zaúčtovány všechny náklady a výnosy, které s tímto účetním obdobím souvisejí. Vzhledem k tomu, že ne vždy však máme k dispozici všechny doklady, které jsou potřebné k zaúčtování, musíme na základě odborného odhadu zaúčtovat příslušné náklady a výnosy souvztažně s příslušným dohadným účtem. V případě pohledávky se použije **dohadný účet aktivní – 388**, v případě závazku pak **dohadný účet pasivní – 389**.

Náklady a výnosy se účtují do toho účetního období, se kterým časově a věcně souvisejí. V praxi se však stává, že v jednom období je výkon či spotřeba, úhrada je však v jiném účetním období. V tomto případě použijeme **účty časového rozlišení**. Jedná se o tyto účty:

381 náklady příštích období,

382 komplexní náklady příštích období,

383 výdaje příštích období,

384 výnosy příštích období a

385 příjmy příštích období.

U těchto účtů známe účel vynaložené částky, její výši a období. Všechny tři podmínky musejí být splněny současně. Účty časového rozlišení jsou účty rozvahové.

Časově nerozlišujeme pokuty, penále, manka a škody.

Časového rozlišení není nutno použít v případě, jedná-li se o nevýznamné částky a účetní jednotka prokazatelně nesleduje záměrné upravování hospodářského výsledku a dále v případě, jestliže se jedná o pravidelně se opakující příjmy či výdaje.

Účtování o časovém rozlišení by mělo být upraveno vnitřní směrnici.

Na konci účetního období se též stává, že účetní jednotka má fakturu došlou za materiál či zboží, avšak to však dosud nebylo dodáno. Protože účet 111 – pořízení materiálu a účet 131 pořízení zboží musí mít na konci účetního období hodnotu nula, účtuje se v tomto případě na účty rozvahové aktivní **119 – materiál na cestě** nebo **139 – zboží na cestě**.

Při ročních závěrečných pracích se též účtuje o rezervách a o opravných položkách.

Účtování o **opravných položkách** souvisí s důsledným uplatňováním zásady opatrnosti při poklesu hodnoty jednotlivých složek majetku. Důležité je zjistit, zda se jedná o trvalé či přechodné snížení hodnoty majetku.

V případě **trvalého snížení hodnoty majetku** se účtuje u dlouhodobého majetku odpisovaného o odpisech, v případě manka či škody se použije účet 549 – manka, škody a mimořádné provozní náklady.

V případě **přechodného snížení hodnoty majetku se použijí tzv. opravné položky**. Jedná se o účty ve skupinách 09, 19, 29 a 39. Opravné položky se účtují podle údajů zjištěných při inventarizaci majetku. Jsou vždy pasivní. Nedochozí přímo ke snížení hodnoty příslušného majetku, ale opravná položka se vytvoří souvztažně s nákladovým účtem.

Tvorba **rezerv** se účtuje na straně Má dáti příslušný nákladový účet a na straně Dal rezerva. Zrušení rezervy se účtuje opačným zápisem. Rezervy jsou vždy pasivní.

Při ročních účetních závěrečných pracích **se účtuje o zjištěné dani z příjmů**.

Příklad: Je zjištěno, že splatná daň z příjmu za uplynulé účetní období činí Kč 50 000,--. Zaúčtujte:

Účet 591 daň z příjmů z běžné činnosti splatná Kč 50 000,-- MD

Účet 341 daň z příjmů Kč 50 000,-- D

591	341
1) 50 000,-	1) 50 000,-

Všechny účty musí být na konci účetního období uzavřeny. Rozvahové účty se uzavírají souvztažně s účtem 702 konečný účet rozvažný. Výsledkové účty se uzavírají souvztažně s účtem 710 účet zisku a ztráty.

*Schéma účetního provedení uzavírání účtů:*

	<u>MD</u>	<u>Dal</u>
uzavření rozvahových aktivních účtů	702	účty ve třídě 0, 1, 2, 3 702
	účty ve třídě 2, 3, 4	
	710	účty ve třídě 5
	účty ve třídě 6	710

uzavření rozvahových pasivních účtů  
uzavření účtů výsledkových  
nákladových

uzavření účtů výsledkových  
výnosových

Při uzavírání účtů v případě zisku u akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezením a jejich otevírání k 1. dni nového účetního období je nutno do uzavíraného účetního období zaúčtovat daň z příjmu na toto období. Tato daň je finančním nákladem neboť snižuje disponibilní zisk a současně je závazkem společnosti.

Veřejná obchodní společnost nesmí vykázat hospodářský výsledek. Proto se zisk či ztráta rozdělí mezi společníky v souladu se společenskou smlouvou. Ti pak svůj podíl na hospodářském výsledku vykážou jako fyzické osoby.

V komanditní společnosti jsou 2 typy společníků, komplementáři a komanditisté. Za komplementáře se jejich podíl na hospodářském výsledku nevykazuje, rozdělí

se mezi ně podle společenské smlouvy. Za komanditisty se hospodářský výsledek vykáže, v případě zisku se vypočítá, zaúčtuje a zaplatí daň z příjmu. Komplementáři si každý za sebe zpracuje daňové přiznání jako fyzická osoba. Komplementáři se tedy účtují jako společníci veřejné obchodní společnosti, komanditisté se účtují jako akciová společnost nebo společnost s ručením omezeným.

K prvnímu dni dalšího účetního období se musí ty rozvahové účty, které byly na konci roku minulého uzavřeny, otevřít.

*Schéma účetního provedení otevírání rozvahových účtů:*

	<u>MD</u>	<u>Dal</u>
otevření rozvahových účtů aktivních	účty třídy 0, 1, 2, 3	701
otevření rozvahových účtů pasivních	701	účty třídy 2, 3, 4

Hospodářský výsledek za uplynulý rok se objeví k prvnímu dni dalšího účetního období na účtu **431 – výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení**.

**Účetní závěrka** je pak dokument, který je výsledkem účetní uzávěrky. Musí poskytnout daňovým orgánům akcionářům, společníkům, bankám, burzám, věřitelům informace o hospodářské situaci podniku. Účetní jednotky musí vést své účetnictví tak, aby závěrka sestavovaná na jeho základě podala věrný a poctivý obraz o finanční situaci podniku, o jeho majetku, závazcích, vlastním kapitálu, nákladech, výnosech a hospodářském výsledku. Obsah jednotlivých položek musí odpovídat skutečnosti a musí být v souladu se způsoby oceňování, odpisování, se zásadami, které vyplývají ze zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., s daňovými zákony apod.

Údaje v účetní závěrce musí být vykázány, sestaveny a zveřejněny způsobem, který umožňuje jejich srovnatelnost s předchozími účetními obdobími a s jinými účetními jednotkami. Údaje musí být pro zasvěceného uživatele srozumitelné.

Musí být uvedeny všechny významné údaje a souvislosti. Informace pokládáme za významné tehdy, jestliže jejich neuvedení či chybné uvedení by mohlo ovlivnit rozhodnutí uživatele.

Účetní závěrku tvoří **rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha**, která vysvětluje a doplňuje údaje z předchozích výkazů. Dalším dokumentem je přehled o peněžních tocích (cash flow) a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Účetní závěrku v plném rozsahu sestavují a předkládají ty účetní jednotky, které mají povinnost nechat si závěrku ověřit auditorem a zveřejnit údaje z ní.

**Rozvaha** je bilančně uspořádaný přehled aktiv - majetku a pasív – zdrojů. Aktiva se zde vykazují v netto hodnotě, která je rozložená na brutto stav, což jsou vstupní ceny majetku a korekce k jednotlivým složkám aktiv. Korekce je tvořena oprávkami a opravnými položkami. Aktiva za srovnatelné minulé účetní období jsou uváděna v netto hodnotě. Pasíva se za běžné i srovnatelné minulé účetní období vykazují v účetní hodnotě. Majetek v rozvaze se člení na stálá a oběžná aktiva. Základní členění pohledávek a závazků závisí na době splatnosti, kdy mluvíme o krátkodobých či dlouhodobých pohledávkách nebo závazcích. Pohledávka z upsaného a nesplaceného vlastního kapitálu se uvádí bez ohledu na dobu splatnosti na samostatném řádku rozvahy.

**Výkaz zisku a ztráty (výsledovka)** je stupňovitě uspořádaný přehled nákladů a výnosů. Je rozdělen do stupňů, které charakterizují úroveň hospodaření v provozní hospodářské činnosti a ve finanční činnosti. Na samostatné řádce je provozní výsledek hospodaření a finanční výsledek hospodaření, dále pak daň z příjmů a výsledek hospodaření po zdanění.

**Příloha** podává informaci o těch záležitostech, které nejsou uvedeny v rozvaze nebo výsledovce. Základním požadavkem je významnost a užitečnost pro čitatele. Údaje jsou užitečné a významné, pokud neposuzují jednotlivé události jednostranně a je možné na jejich základě dělat ekonomická rozhodnutí. Významnost nezávisí vždy na výši částky, ale v některých případech vypovídá o důležitých procesech či situaci v účetní jednotce.

**Přehled o změnách vlastního kapitálu** podává informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. Malé a mikro účetní jednotky jej nemusí sestavovat.

**Přehled o peněžních tocích** je strukturovaná informace s rozpisem přírůstku a úbytků peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v členění na provozní, finanční a investiční činnosti během účetního období. Malé a mikro účetní jednotky jej nemusí sestavovat.

Účetní jednotky jsou povinny řádnou účetní závěrku zpracovat k 31. 12. běžného roku nebo k poslednímu dni hospodářského roku. Mimořádná účetní závěrka se zpracuje ke konkrétnímu rozvahovému dni.

#### **Účtování ve 4. účtové třídě**

Všechny účty ve 4. účtové třídě jsou pasivní. Vlastní zdroje zahrnují např. účet 411 – základní kapitál, 412 – emisní ážio, 413 – ostatní kapitálové fondy, 419 – změny základního kapitálu, dále pak fondy ve skupině 42. Patří sem i nerozdělený zisk minulých let – 428, 491 – účet individuálního podnikatele. Do cizích zdrojů se řadí např. účet 461 bankovní úvěry nebo rezervy ve skupině 45. Všechny cizí zdroje v této třídě jsou dlouhodobé.

#### **Příklady vlastních zdrojů:**

Základní kapitál obchodní společnosti je souhrnem všech vkladů. Je vyjádřen v Kč a stanovy nebo společenská smlouva obsahují jeho výši. U společnosti s ručením omezeným je tvořen souhrnem všech vkladů. U akciové společnosti je výše základního kapitálu minimálně 2 mil. Kč.

Peněžitý vklad do kapitálové obchodní společnosti se splácí na zvláštní účet u banky, který je zřízen správcem vkladů. Pokud je splacení peněžitých vkladů do základního kapitálu realizováno v cizí měně, nelze účtovat o kurzových rozdílech. Pokud jsou na splnění vkladové povinnosti použity nepeněžitě vklady, musí být ve společenské smlouvě uveden předmět nepeněžitě vkladu, jeho ocenění a částka, která se započítává na emisní kurz. Hodnotu nepeněžitě vkladu stanoví ve svém posudku znalec.

Účtuje se na **účet 419 – změny základního kapitálu** a po zápisu do obchodního rejstříku se částka převede na **účet 411 – základní kapitál**.

Nesplacená část vkladu je evidována na rozvahovém účtu aktivním **353 – pohledávky za upsaný základní kapitál**.

O zvýšení základního kapitálu může rozhodnout valná hromada. To může být provedeno z vlastních zdrojů:

- a) z fondů tvořených ze zisku: účty ve skupině 42 na straně Má dáti a účet 419, resp. 411 na straně Dal
- b) z kapitálových fondů: účet 413 – ostatní kapitálové fondy na straně Má dáti a účet 419, resp. 411 na straně Dal
- c) ze zisku: účet 431 – výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení na straně Má dáti a účet 419, resp. 411 strana Dal

Ke zvýšení základního kapitálu také může dojít upsáním nových akcií.

O snížení základního kapitálu rozhoduje valná hromada a ke snížení se použijí vlastní akcie, má-li je společnost v majetku. Snížit základní kapitál je možno též učinit snížením jmenovitých hodnot akcií, a to poměrně u všech akcií společnosti.

### **Účet 412 – emisní ážio**

Je většinou tvořeno přebytkem emisní ceny nad nominální hodnotou akcie. Zpravidla vzniká v průběhu činnosti obchodní společnosti při zvyšování základního kapitálu a vyjadřuje podíl vytvořeného vlastního kapitálu společnosti v minulém období na výši základního kapitálu. Jeho prostřednictvím se stávající vlastníci „brání“ zředění kapitálu a noví akcionáři platí za přístup k fondům a nerozděleným hospodářským výsledkům minulých let.

**Účet 413 – ostatní kapitálové fondy** – účtuje se sem vklady společníků, které nezvyšují základní kapitál.

**Fondy tvořené ze zisku - účetní skupina 42** - představují jednu ze složek vlastního kapitálu. Účelem je krýt z vlastních zdrojů budoucí potřeby účetní jednotky. Podstata jejich vytváření spočívá v tom, že část disponibilního zisku, tj. zisku po zdanění se nerozdělí ve formě podílů na zisku mezi společníky, ale je převedena na krytí jiných potřeb. Význam těchto fondů spočívá v tom, že účelově předurčují užití zdrojů financování, tyto prostředky nemohou být užity k financování jiných než definovaných účelů, nesmí být například rozděleny na dividendách.



## Účet individuálního podnikatele – 491

Rozumí se jím tuzemská či zahraniční fyzická osoba – podnikatel. Účtuje podvojně, avšak zdaňován je podle daně z příjmů fyzických osob. Nelze důsledně oddělit obchodní majetek od majetku soukromého. O vykázaném hospodářském výsledku rozhoduje individuální podnikatel osobně, netvoří se fondy. Výše základního kapitálu se nezapisuje do obchodního rejstříku. Účet 491 může nabýt i aktivního zůstatku.

Příklad:

Individuální podnikatel vkládá vlastní peněžní prostředky na bankovní účet svého podniku:

221 – bankovní účty na straně Má dáti a 491 – účet individuálního podnikatele na straně Dal

### Příklady cizích zdrojů:

**Účet 461 – bankovní úvěry** – jedná se o úvěry se splatností delší jednoho roku.

### Rezervy:

Jsou určeny k pokrytí závazků či nákladů, u kterých je velmi pravděpodobné, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik vzniku. Slouží k zahrnování nákladů do období, se kterým časově i věcně souvisejí. Většinou je znám jejich účel, ale hodnota a období se pouze odhadují.

Rezervy jsou **účetní**, kdy jejich tvorba se nepovažuje za daňový náklad (např. rezerva na rizika a ztráty, na daň z příjmů atd.) a **zákonné**, které při své tvorbě a rozpouštění ovlivňují základ daně z příjmů (např. rezerva na opravy, na pěstební činnost, odbahnění rybníka, technické rekultivace atd.).

Pro rezervy jsou vyhrazeny účty ve skupině 45. Tvorba rezerv se účtuje na účtu 552 – tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních předpisů na straně Má dáti a účtu 451 – rezervy podle zvláštních právních předpisů na straně Dal v případě rezerv zákonných. U rezerv ostatních se účtuje 554 – tvorba a zúčtování ostatních rezerv na straně Má dáti a na straně Dal jsou účty 452, 453, resp. 459. Při rozpouštění rezerv se postupuje opačně.

### **Rezerva na opravy dlouhodobého hmotného majetku:**

Lze ji vytvářet pouze u majetku, který je daňově odepisován 5 a více let. Jedná se o majetek ve vlastnictví, pronajatý, kdy k opravám je nájemce smluvně písemně zavázán, nebo o majetek s právem hospodaření.

Tato rezerva se nesmí vytvářet na plánované modernizace a rekonstrukce, na majetek určený k likvidaci, na opravy v souvislosti se škodami a jinými nahodilými událostmi, na pravidelně každoročně se opakující opravy a na majetek, k němuž má vlastnické právo poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkurzu.

Výše rezervy se stanoví individuálně na základě rozpočtu. Tvorba této rezervy je uznána pouze za předpokladu, že jsou uloženy peněžní prostředky ve výši vytvořené rezervy na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, tento účet je veden v Kč nebo v eurech a je určen výhradně k ukládání prostředků příslušné rezervy.

Pokud plánovaná oprava nebude zahájena nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém tato oprava měla být zahájena, pak se celá rezerva zruší.

### **Rezerva na pěstební činnost:**

Pěstební činností se rozumí obnova lesa a veškeré výchovné činnosti prováděné v porostech do 40 let jejich věku, ochrana lesa a opatření k obnově porostů s nevhodnou dřevinnou skladbou.