

Transpozice směrnice 2013/34/EU do národních účetních úprav zemí EU

Diplomová práce

**Vedoucí práce:
Ing. Milena Otavová, PhD.**

Bc. Anna Bušová

Brno 2017

Poděkování

Ráda bych poděkovala Ing. Mileně Otavové, PhD. za odborné vedení a cenné rady, které mi poskytla během psaní této diplomové práce, stejně jako za ochotu a čas, který mi věnovala. Poděkování patří i mojí rodině, která mi byla při psaní této závěrečné práce oporou.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Transpozice směrnice 2013/34/EU do národních účetních úprav zemí EU** vypracoval/a samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom/a, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmetná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 2. ledna 2017

Abstract

Bušovová, A. The transposition of the Directive 2013/34/EU into the national accounting regulations of EU Member States. Diploma thesis. Brno: Mendel University, 2017.

EU Member States were required to implement the Directive into national accounting regulations by 20 July 2015 at least during the year 2016. The results show that the most significant change in Czech accounting law is a new categorization of accounting entities. To quantify the possible impacts and to express the percentage distribution of accounting entities in the EU in the given categories Amadeus database is used. Change in the Accounting Act also requires changes in the implementing decree to this Act, where the most significant change is the reporting of changes in inventory and activation. Implementation of the Directive in EU Member States in terms of dates and content is different.

Keywords

European Directives, accounting harmonization, accounting principles, financial statements, changes in the Czech Accounting Act, categorization of accounting entities in EU, changes in the Czech Accounting Decree, changes in the Measure of Ministry of Finance in Slovakia, Amadeus database.

Abstrakt

Bušovová, A. Transpozice směrnice 2013/34/EU do národních účetních úprav zemí EU. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2017.

Členské státy EU měly povinnost implementovat směrnici do národních účetních úprav do 20. 7. 2015, případně v průběhu roku 2016. Výsledky ukazují, že nejvýznamnější změnou v českém zákoně o účetnictví je nová kategorizace účetních jednotek. Pro vyčíslení možných dopadů a pro vyjádření procentuálního rozložení účetních jednotek v EU v daných kategoriích je použita databáze Amadeus. Změna v zákoně o účetnictví si vyžádala i změny v prováděcí vyhlášce k tomuto zákonu, kde nejvýznamnější změnou je vykazování změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Implementace směrnice je v jednotlivých členských státech EU termínově i obsahově odlišná.

Klíčová slova

Evropské směrnice, harmonizace účetnictví, účetní principy, finanční výkazy, změny v českém zákoně o účetnictví, kategorizace účetních jednotek v EU, změny v prováděcích vyhláškách v České republice a na Slovensku, databáze Amadeus.

Obsah

1	Úvod a cíl práce	8
1.1	Úvod.....	8
1.2	Cíl práce.....	10
2	Metodika	11
3	Harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie	13
3.1	Směrnice Rady 78/660/EHS (4. směrnice EU).....	13
3.2	Směrnice Rady 83/349/EHS (7. směrnice EU).....	14
3.3	Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES (8. směrnice EU)	14
3.4	Nová směrnice - Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU	15
4	Implementace Směrnice č. 2013/34/EU a vyvolané změny v účetních předpisech v ČR	16
4.1	Postup implementace Směrnice	16
4.2	Hlavní změny v zákoně o účetnictví.....	16
4.2.1	Nová kategorizace účetních jednotek	17
4.2.2	Možnost sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu pro mikropodniky a malé podniky, rovněž zproštění od zveřejnění výsledovky pro tyto podniky.....	22
4.2.3	Upravení klasifikace konsolidačních skupin a názvosloví v oblasti konsolidace	23
4.2.4	Vymezení subjektů veřejného zájmu.....	24
4.2.5	Nová povinnost sestavovat a zveřejňovat Zprávu o platbách vládám v oblasti těžebního průmyslu.....	25
4.2.6	Definice významnosti	25
4.2.7	Úprava oceňování zásob vlastní výroby.....	26
4.2.8	Doplnění definice rezerv	26
4.2.9	Doplnění omezení vyplácení dividend v případě vykazování výsledků vlastního výzkumu a vývoje v rozvaze	27
4.2.10	Upravení a doplnění definice a použití reálné hodnoty	27

4.2.11	Povinnost sestavit výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu pro střední a velké podniky	27
4.2.12	Doplnění účelu účetní závěrky.....	28
4.2.13	Úprava definice událostí po rozvahovém dni.....	28
4.2.14	Znovuzavedení jednoduchého účetnictví.....	29
4.3	Změny ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví.....	31
4.3.1	Změny v rozsahu účetních výkazů a v informacích v příloze účetní závěrky	31
4.3.2	Změny v účtování a v účetních metodách.....	36
4.3.3	Změny v účetní osnově.....	38
4.3.4	Změny v předkontakcích	41
4.3.5	Změny v účetních výkazech	42
5	Implementace Směrnice a změny v ostatních právních normách v ČR	43
5.1	Změny v zákoně o daních z příjmů	43
5.1.1	Zřizovací výdaje	43
5.1.2	Přijaté dary	43
5.1.3	Zákaz oceňování aktiv reálnou hodnotu pro mikro účetní jednotky.	44
5.2	Změny v zákoně o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.....	45
5.2.1	Tvorba rezerv u poplatníka vedoucí jednoduché účetnictví.....	45
5.2.2	Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů	45
5.3	Změny v zákoně o auditorech.....	45
5.3.1	Náležitosti zprávy auditora.....	45
5.3.2	Výbor pro audit.....	46
5.3.3	Subjekt veřejného zájmu	46
6	Dopad do účetnictví podniků	48
6.1	Dopad na účetní závěrku a její ověření auditorem vč. vymezení dotčených podniků.....	48
6.2	Dopad Směrnice na vybrané účetní zásady	50
6.2.1	Zásada věrného a poctivého obrazu	50
6.2.2	Zásada opatrnosti - § 26 ZoÚ	51

6.2.3	Zásada stálosti metod (konzistentnosti a srovnatelnosti mezi účetními obdobími) - § 7 odst.4	54
7	Implementace Směrnice ve vybraných zemích EU	55
7.1	Implementace Směrnice v zemích V4.....	56
7.2	Implementace Směrnice v zemích zakládajících EU.....	58
7.3	Implementace Směrnice v ostatních vybraných zemích EU (vyjma zemí V4 a zemí zakládajících EU)	61
7.4	Implementace Směrnice v České republice vs. na Slovensku	63
7.4.1	Změny vyplývající z přijetí Směrnice.....	63
7.4.2	Změny v účtování a v účetních metodách od 1. 1. 2016.....	67
8	Shrnutí	70
9	Doporučení a návrhy	76
10	Závěr	79
11	Použitá literatura a zdroje dat	82
12	Seznam obrázků a tabulek	89
A	Seznam použitých zkratk	92
B	Vzorová rozvaha v plném rozsahu – srovnání k 31. 12. 2015 a k 1. 1. 2016	93
C	Vzorový výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu (druhovému členění) – srovnání k 31. 12. 2015 a k 1. 1. 2016	103
D	Vzorový účtový rozvrh v návaznosti na rozvahu a VZZ – srovnání k 31. 12. 2015 a k 1. 1. 2016	108

1 Úvod a cíl práce

1.1 Úvod

V rámci světové ekonomiky již řadu desetiletí probíhá proces globalizace. Stejný proces jako v ekonomice probíhá i v oblasti informačních systémů, které jsou významnou determinantou dalšího rozvoje celosvětové ekonomiky. Určujícími faktory dalšího vývoje účetnictví a účetního výkaznictví je potřeba sjednocení těchto informačních systémů, urychlení komunikace, zvýšení srovnatelnosti, všeobecné srozumitelnosti a spolehlivosti ekonomických informací.

Spolu s ekonomickou globalizací v Evropě probíhá i politické sjednocování v rámci Evropské unie. Z těchto důvodů neustále zesiluje potřeba harmonizace účetnictví.

V současné době existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace. Jedná se o mezinárodní účetní standardy IFRS, národní účetní standardy USA – US GAAP a účetní směrnice Evropské unie (Dvořáková, 2014).

Regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii existuje již od vydání prvních směrnic, které se týkaly účetnictví. Byly přijaty směrnice, které tvořily kodex účetní legislativy Evropské unie a staly se základním harmonizačním nástrojem Evropské komise pro oblast účetnictví. Jednalo se o:

- Čtvrtou směrnicí Rady Evropského společenství ze dne 25. června 1978 (78/660/EHS), která byla zaměřena především na obsah účetních závěrek velkých a středních kapitálových společností. Tato směrnice představovala v rámci Evropy nejvýznamnější pravidla v oblasti účetnictví a jejím úkolem bylo zabezpečit srovnatelnost účetních závěrek co do formy a obsahu.
- Sedmou směrnicí Rady ze dne 13. června 1983 (83/349/EHS), která byla věnována postupům při sestavování konsolidovaných účetních závěrek a jejich zveřejňováním.
- Osmou směrnicí Evropského parlamentu a Rady ze dne 10. dubna 1984 upravující kvalifikační požadavky na profesi auditora nezbytné pro kvalifikované ověření účetních závěrek.

První dvě výše uvedené směrnice Rady Evropského společenství (4. a 7.) byly v průběhu roku 2013 nahrazeny jedinou novou směrnicí, vydanou Evropským parlamentem a Radou, tj. Směrnicí č. 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2006/43/ES a o zrušení směrnic č. 78/660/EHS a č. 83/349/EHS (dále jen „Směrnice“). Členské státy EU měly povinnost implementovat tuto Směrnicí do národních úprav účetnictví do 20. 7. 2015, nejpozději v průběhu roku 2016. Důvodem vzniku Směrnice je ze strany Evropské unie snaha zvýšit konkurenceschopnost a výkonnost malých a středních podniků, což by mohlo velmi výrazně ovlivnit ekonomiku a hospodářský růst celé Evropské unie. Cílem Směrnice a jejích

ustanovení je harmonizovat požadavky pro mikro, malé a případně střední podniky, jež působí v rámci EU, a zároveň snížit jejich administrativní zátěž a tak zlepšit podnikatelské prostředí těchto podniků.

Směrnice vymezuje malý, střední a velký podnik dle vžitě praxe odlišením těchto kategorií podniků v závislosti na čistém obratu, bilanční sumě a počtu zaměstnanců. Zároveň je do Směrnice zakomponována směrnice 2012/6/EU o mikrosubjektech, která umožňuje těmto mikro účetním jednotkám sestavovat velmi jednoduchou rozvahu a výsledovku s prakticky nulovou přílohou k účetní závěrce. Směrnice totiž zjednodušuje pravidla pro sestavení účetní závěrky malých podniků a konsolidovanou účetní závěrku snížením počtu informací poskytnutých v příloze k účetní závěrce. Změny pro malé podniky jsou méně restriktivní než pro střední a velké podniky nebo pro skupiny velkých podniků (Žárová, 2013).

Nová Směrnice v některých svých ustanoveních umožňuje členským státům při jejich aplikaci do národních úprav projev vlastní vůle. Proto lze očekávat, že ne všechny státy EU budou aplikovat stejnou kategorizaci účetních jednotek, ta však vždy musí být za účelem dosažení cílů a požadavků Směrnice. Výhodiskem konkrétních ustanovení Směrnice jsou obecné účetní zásady. Významným konceptem Směrnice je zásada „podstata nad formou“ („substance over form“), kdy vykazování položek v účetních závěrkách má zohledňovat ekonomickou skutečnost či obchodní podstatu uskutečněné transakce či ujednání. Členské státy však mají možnost podniky od uplatňování této zásady osvobodit. Členskému státu je také dána možnost omezit povinné uplatňování zásady významnosti (materiality) pouze na vykazování a zveřejňování (Směrnice č. 2013/34/EU). Možnosti zjednodušení či osvobození se tedy týkají zejména uvádění údajů a informací v účetní závěrce a zveřejňování účetních závěrek, sestavování a zveřejňování výročních zpráv, ověřování účetních závěrek a výročních zpráv auditorem (Účetní zpravodaj, 2014). Pro mnoho výkazů udává Směrnice i standardizovanou formu (Mates, Hlaciuc, Ursachi, Maciuca, 2015).

S účinností od 1. ledna 2016 se mění v České republice zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, kterými bude do českých účetních předpisů implementována výše uvedená Směrnice. Dle Mejzlíka (2015) není novela zákona o účetnictví jen transpozicí evropského práva do národní legislativy, neboť návrh zákona obsahuje také i další úpravy, které souvisejí zejména s dokončením rekodifikace soukromého práva.

Jelikož je Směrnice evropského charakteru, je nutné sledovat dopad této Směrnice nejen na Českou republiku, ale i na ostatní země EU, přičemž z pohledu České republiky jsou nejdůležitější zejména země V4 a další sousední země.

1.2 Cíl práce

Hlavním cílem je identifikovat a následně vyhodnotit dopady transpozice Směrnice č. 2013/34/EU ze dne 23. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků do novelizované zákonné účetní úpravy České republiky.

V rámci hlavního cíle jsou zvoleny čtyři dílčí cíle.

Prvním dílčím cílem je identifikovat hlavní odlišnosti zákona o účetnictví a novely tohoto zákona platné od 1. 1. 2016 vyvolané povinnou implementací směrnice 2013/34/EU a dopad těchto odlišností do české národní úpravy účetnictví včetně dopadů do ostatních právních norem, zejména dopad do zákona o daních z příjmů, do zákona o rezervách a do zákona o auditorech.

Druhým dílčím cílem je uvést dopady těchto odlišností do účetní závěrky a do povinnosti ověřit účetní závěrku auditorem u jednotlivých kategorií účetních jednotek, a to na základě nové kategorizace účetních jednotek. Dále určit podniky, které budou aplikací směrnice nejvíce ovlivněny a následně zhodnotit dopady implementované směrnice na základní účetní zásady, zejména zásadu věrného a poctivého obrazu skutečnosti a zásadu opatrnosti.

Třetím dílčím cílem je identifikovat hlavní odlišnosti v prováděcí vyhlášce k zákonu o účetnictví před a po implementaci směrnice a určit nejvýznamnější změny v účtování a v účetních metodách v České republice.

Čtvrtým dílčím cílem je zhodnotit míru implementace směrnice 2013/34/EU do národních účetních úprav několika vybraných zemí EU, a to z hlediska nové kategorizace účetních jednotek. Dále identifikovat hlavní odlišnosti zákonů o účetnictví a prováděcích vyhlášek k těmto zákonům před a po implementaci směrnice 2013/34/EU v České republice a na Slovensku a určit hlavní rozdíly v účtování a účetních metodách v těchto dvou státech.

2 Metodika

Způsob řešení diplomové práce vychází ze stanovených dílčích cílů. Předpokladem pro zpracování práce je sběr informačních pramenů o dané problematice. Teoretické poznatky jsou získány studiem české a zahraniční odborné literatury vztahující se k danému tématu a zejména analýzou novel právních norem v oblasti účetnictví, které vznikaly na základě povinné implementace Směrnice. Informace byly získány rovněž z internetových zdrojů. Kromě vědeckých metod jako jsou metody deskripce, komparace a analýza jsou v práci použity i metody založené na principech logického myšlení, zejména metoda dedukce. Většina výsledků je následně uspořádána do tabulek a grafů a pro vyvození závěrů je využita metoda syntézy.

V *první části* diplomové práce (*kap. 3*) je za pomoci metod analýzy a deskripce a na základě dostupných zdrojů zpracována literární rešerše zabývající se harmonizací účetnictví v rámci Evropské unie, kde je naznačen vývoj směrnic majících vliv na vznik nové směrnice, Směrnice č. 2013/34/EU.

Analýza Směrnice je východiskem pro zpracování *druhé části* (*kap. 4*) práce, která se věnuje implementaci nové Směrnice do účetních předpisů v České republice, jimiž jsou zákon č. 563/1992 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) a s ním související vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „Vyhláška“). V této části je na základě metod analýzy a komparace zkoumán dopad Směrnice na výše uvedené účetní předpisy ve formě změn, které jsou přehledně znázorněny v tabulkách.

Ve *třetí části* (*kap. 5*) jsou na základě metod analýzy a komparace zkoumány změny v ostatních právních normách související s implementací Směrnice v České republice. Analýze jsou podrobeny tyto zákony: zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů o rezervách a nakonec zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech.

Čtvrtá část práce (*kap. 6*) zkoumá dopad novely zákona o účetnictví do účetnictví podniků a je zpracována za pomoci modelování. V první části této kapitoly je sestaven modelový příklad s cílem poukázat na změnu v účetních metodách týkajících se změny způsobu účtování aktivace a změny stavu zásob vlastní činnosti. Data podniků byla čerpána z webového portálu www.or.justice.cz. Na základě porovnávání let 2014 a 2015 byl stanoven možný dopad na rok 2016 pro jednotlivé kategorie účetních jednotek. Dále jsou s pomocí metody analýzy vymezeny dopady na ÚZ a její ověření auditorem vč. vymezení dotčených podniků.

Druhá část této kapitoly zkoumá dopady na vybrané účetní zásady a modelový příklad je znázorněn s ohledem na tvoření účetních a daňových OP. Následně jsou v tabulkách znázorněny dopady na DPPO (pro jednotlivé řádky DPPO), na VZZ a na rozvahu.

Pátá část práce (*kap. 7*) se věnuje implementaci Směrnice do zvolených skupin vybraných zemí EU, jimiž jsou země V4, země zakládající EU a další dvě vybrané země EU (Rakousko a Chorvatsko). U sledovaných zemí je zkoumána míra implementace Směrnice, a to podle způsobu implementace kategorií účet-

ních jednotek v jednotlivých zemích. Dále je u každé skupiny zemí sestaven graf rozložení účetních jednotek podle jejich velikosti. Data k těmto grafům byla získána v databázi Amadeus 13.01, aktualizované k 16. prosinci 2015, a která byla graficky zpracována.

V rámci páté části jsou také na základě metod analýzy a komparace zjištěny rozdíly implementace Směrnice v České republice a na Slovensku. Bližší komparace České republiky a Slovenska je zvolena z toho důvodu, že jsou si tyto dvě země historicky nejbližší. V České republice je zkoumán podroben zákon o účetnictví a Vyhláška, na Slovensku je to zákon č. 431/2002 Z.z., o účtovníctve a Opatrení Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, kterým sa ustanovujú podrobnosti o postupech účtovania v znení nehorších predpisov.

V poslední části práce (kap. 9) jsou pomocí metody dedukce formulovány možné návrhy a doporučení pro možný další výzkum, případně také k využití na úrovni Ministerstva financí ČR.

3 Harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie

Harmonizací účetnictví se rozumí přibližování účetních pravidel a účetních výkazů různých zemí tak, aby předkládané výkazy byly obecně srozumitelné. Tyto snahy probíhají ve světě v několika proudech, projevují se jako úsilí o celosvětovou harmonizaci účetnictví a nacházejí svůj odraz v tvorbě mezinárodních účetních standardů IFRS nebo jako harmonizace v rámci určitého společenství zemí, z nichž je nejzávažnější z pohledu České republiky snaha o sblížení účetnictví uvnitř Evropské unie.

Nástroji této harmonizace jsou direktivy ES, které jsou závazné pro všechny členské státy ve smyslu toho, že každá země musí zapracovat tyto direktivy do svého národního zákonodárství. Existuje ovšem poměrně velký prostor pro to, jak tomuto příkazu dostát, protože obsah direktiv ES není pro členské země EU ničím jiným, než určitým majákem, který jim vyznačuje směr. V jejich implementaci jsou tak v každé zemi značné rozdíly. Česká republika počínaje rokem 1993 – v té době jako přidružená země EU – rovněž implementovala příslušné direktivy do svého účetnictví (Kovanicová, Kovanic, 1997). Stejným tématem se zabývá i International (1977). Dle něj Rada ES přijala řadu směrnic v oblasti práva společností. Tyto směrnice nemají přímý právní účinek na členy Evropského společenství, ale členské státy mají zákonnou povinnost začlenit obsah každé směrnice do svých vnitrostátních právních předpisů v souladu s harmonogramem požadovaným směrnicí. Kromě povinných požadavků, které jsou požadované od všech členských států, a které mají být povinně implementovány do vnitrostátních právních předpisů, směrnice dávají mnoho možností členskému státu, které mohou být zahrnuty do vnitrostátních právních předpisů podle volby každého členského státu.

V této kapitole budou uvedeny pouze vybrané evropské směrnice, které souvisí se vznikem nové účetní Směrnice.

3.1 Směrnice Rady 78/660/EHS (4. směrnice EU)

První směrnice EU, která regulovala účetnictví, byla 4. směrnice o ročních účetních závěrkách určitých forem společností z roku 1978. Tato směrnice byla zaměřena na harmonizaci ročních účetních výkazů velkých a středních kapitálových společností (nikoliv na běžné účtování). Úkolem směrnice bylo zabezpečit srovnatelnost účetních závěrek co do formy a obsahu. Byla určitým kompromisem mezi členskými státy, z nichž nejdůležitější roli hrály Francie a SRN na jedné straně a Velká Británie na straně druhé, neboť v zemích ES do té doby nebyly ve větším rozsahu normalizovány prvky ovlivňující a předurčující ekonomického prostředí, zejména právo, obchod, clo, daně, finance, apod. Kompromisy se v této direktivě výrazně projevily zejména v těchto oblastech:

- struktura a forma účetních výkazů nebyla stanovena jednotně, ale ve více variantách
- určité položky účetních výkazů se vymezovaly alternativně
- metodické řešení se ponechávalo národním úpravám
- do účetnictví každého členského státu se promítala specifika vyplývající z odlišného ekonomického a právního prostředí toho státu.

I přesto se ve 4. direktivě podařilo sjednotit názory ohledně všeobecně uznávaných účetních zásad, jejichž dodržování je základem běžného účetnictví i výkaznictví (Kovanicová, Kovanic, 1997). Tato směrnice byla často a několikrát novelizovaná například v souvislosti s implementací IFRS.

3.2 Směrnice Rady 83/349/EHS (7. směrnice EU)

Druhou účetní směrnicí byla 7. směrnice EU o konsolidovaných účetních závěrkách z roku 1983. Týkala se účetních výkazů určitých skupin podniků, jež mají charakter koncernu, holdingu, apod. V takovém případě je třeba sestavovat konsolidované výkazy nejen za jednotlivé podniky v rámci seskupení, ale i za skupinu jako celek. Proto tato směrnice upravovala pravidla pro sestavení a zveřejnění konsolidovaných účetních závěrek. V době přijetí této direktivy byly konsolidované výkazy spíše výjimkou, proto byla členskými státy ponechána při zavádění 7. direktivy poměrně velká volnost a široký výběr (Kovanicová, Kovanic, 1997).

3.3 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES (8. směrnice EU)

Výše dvě uvedené směrnice byly následně pozměněny Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS. Pojednává o různých aspektech kvalifikace, jíž musí dosáhnout profesionál k tomu, aby mohl legálně ověřovat účetní výkazy, tedy provádět audit. Direktiva stanovuje minimální požadavky k získání kvalifikace auditora.

V této směrnici je také definován subjekt veřejného zájmu. Subjektem veřejného zájmu jsou společnosti, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu, úvěrové instituce a pojišťovny, přičemž členskými státy je umožněno označit další subjekty za subjekty veřejného zájmu, jestliže jsou tyto subjekty důležité z veřejného zájmu vzhledem k povaze své činnosti, své velikosti nebo počtu svých zaměstnanců. Česká republika tohoto práva využila a při transpozici této směrnice vložila rozšířenou definici subjektu veřejného zájmu do zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech (§2, písm. m.) (Wilhelm, 2011).

3.4 Nová směrnice - Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

Směrnice, která je předmětem této diplomové práce je Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS. Nová Směrnice respektuje ve svém znění ustanovení 8. směrnice a nahrazuje 4. a 7. směrnici.

Tato Směrnice vymezuje malý, střední a velký podnik dle vžitě praxe odlišným těchto kategorií v závislosti na třech kritériích (čistý obrat, bilanční suma a počet zaměstnanců). Zároveň je do této Směrnice zakomponována Směrnice 2012/6/EU o mikrosubjektech, která umožňuje těmto účetním jednotkám sestavovat velmi jednoduchou rozvahu a taktéž velmi jednoduchý výkaz zisku a ztráty s prakticky nulovou přílohou účetní závěrky.

Směrnice taktéž zjednodušuje pravidla pro sestavování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky mikro a malých podniků snížením a omezením množství informací poskytnutých v příloze účetní závěrky.

Kromě nové kategorizace podniků a nových definic Směrnice stanovuje, že roční účetní závěrka všech podniků musí obsahovat alespoň rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu účetní závěrky. Roční účetní závěrka musí podávat věrný a poctivý obraz jak o aktivech a pasivech, tak i o finanční situaci a výsledku hospodaření podniku. Výjimku z tohoto pravidla tvoří pouze situace, kdy uplatňování některého ustanovení je neslučitelné s povinností podávat věrný a poctivý obraz účetnictví a v takovém případě je porušení této zásady a důvody nutno uvést v příloze účetní závěrky.

Tato Směrnice se výrazně odlišuje od původních směrnic zejména svou filosofií a zavedením specifického režimu pro mikro a malé podniky, aby došlo k výraznému snížení administrativní zátěže při sestavování účetních závěrek. Členské státy by neměly uvalit na podniky další požadavky, čímž by mělo dojít ke snížení administrativní zátěže i k zabezpečení souladu s komunitárním právem (Žárová, 2013).

V České republice je tato Směrnice implementována (zejména) prostřednictvím novely zákona o účetnictví (Mejzlík, 2015).

4 Implementace Směrnice č. 2013/34/EU a vyvolané změny v účetních předpisech v ČR

4.1 Postup implementace Směrnice

Počátky implementace Směrnice sahají již do začátku roku 2014, kdy pod vedením náměstkyně ministra financí Simony Horňochové byla Ministerstvem financí ČR za účelem odborné diskuze o implementaci vytvořena pracovní skupina přizvaných odborníků.

Implementace byla prováděna odborem účetnictví na Ministerstvu financí ČR a byla zahájena přípravou seznamu potřebných úprav zákona o účetnictví a ideového záměru či alternativ jejich legislativního řešení. V dalších krocích byla postupně připravována konkrétní řešení jednotlivých úprav zákona. Výsledný návrh novely zákona prošel klasickým připomínkovým řízením, po kterém byl předán ke schválení vládě. Transpoziční lhůta pro nabytí platnosti byla do 20. července 2015 a předpokládaná účinnost novelizovaného zákona byla od 1. 1. 2016 (Mejzlík, 2015).

4.2 Hlavní změny v zákoně o účetnictví

V České republice je Směrnice implementována zejména prostřednictvím novely zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (Mejzlík, 2015). Dne 25. srpna 2015 prezident Miloš Zeman podepsal novelu zákona o účetnictví, která s účinností od 1. 1. 2016 přinesla řadu novinek a změn reagujících na povinnost transpozice Směrnice. Novela zákona o účetnictví je nyní dokončena a byla zveřejněna ve Sbírce zákonů dne 10. září 2015 pod číslem 221/2015 Sb. (Froschová, 2016).

Mezi hlavní a **věcné změny** v zákoně o účetnictví **vyplývající ze Směrnice** především patří:

1. Nová kategorizace účetních jednotek (rozlišení mikro, malých, středních a velkých podniků)
2. Možnost sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu pro mikropodniky a malé podniky, rovněž zproštění od zveřejnění výsledovky pro tyto podniky
3. Upravení klasifikace konsolidačních skupin a názvosloví v oblasti konsolidace
4. Vymezení subjektů veřejného zájmu
5. Nová povinnost sestavovat a zveřejňovat Zprávu o platbách vládám v oblasti těžebního průmyslu
6. Definice významnosti
7. Úprava oceňování zásob vlastní výroby
8. Doplnění definice rezerv

9. Doplnění omezení vyplácení dividend v případě vykazování výsledků vlastního výzkumu a vývoje v rozvaze
10. Upravení a doplnění definice a použití reálné hodnoty

Mezi ostatní **změny vyvolané na jednáních pracovní skupiny spočívající** především ve **zpřesnění ustanovení zákona** patří zejména:

11. Povinnost sestavit výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu pro střední a velké podniky
12. Doplnění účelu účetní závěrky – účetní závěrka by měla poskytovat informace pro ekonomická rozhodování externích uživatelů ÚZ
13. Úprava definice událostí po rozvahovém dni
14. Znovuzavedení jednoduchého účetnictví

4.2.1 Nová kategorizace účetních jednotek

Evropská komise již v roce 2003 vydala doporučení č. 2003/361/EC, které doporučovalo následující rozlišení podniků:

- mikropodniky s bilanční sumou a/nebo obratem nižším než 2 mil. EUR mající 10 a méně zaměstnanců
- malé podniky s bilanční sumou a/nebo obratem nižším než 10 mil. EUR mající 50 a méně zaměstnanců
- střední podniky s bilanční sumou a/nebo obratem nižším než 43 mil. EUR a/nebo obratem nižším než 50 mil. EUR mající 250 a méně zaměstnanců
- velké podniky s více než 250 zaměstnanci (Gläserová, 2015).

Výše uvedené rozdělení společností bylo používáno do doby, než Směrnice 2013/34/EU přinesla nové hranice rozlišení velikosti společností, které je znázorněno v Tab. 1.

Z následující tabulky Tab. 1 vyplývá, že mikro účetní jednotkou je takový podnik, který přesáhne maximálně 1 kritérium pro mikro účetní jednotku. Pokud přesáhne 2 a více kritérií pro mikropodniky, pak spadá do skupiny malých účetních jednotek. Malou účetní jednotkou je ten podnik, který přesáhne maximálně 1 kritérium pro malou účetní jednotku. Pokud přesáhne 2 a více kritérií pro malé podniky, pak se stává střední účetní jednotkou za podmínky, že přesáhne maximálně 1 kritérium pro střední účetní jednotku. Pokud přesáhne více než 1 kritérium pro střední podniky, pak se automaticky stává velkou účetní jednotkou.

Směrnice navíc umožňuje podnikům členských států EU stanovit si v případě mikropodniků a malých podniků vyšší hodnoty jednotlivých kritérií. V obou případech ale nesmí bilanční suma překročit 6 000 tis. EUR a obrat 12 000 tis. EUR.

Tab. 1 Kategorizace účetních jednotek dle Směrnice 2013/34/EU

Kategorie účetní jednotky	Bilanční suma aktiv (v tis. EUR)	Čistý obrat (v tis. EUR)	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců	Podmínka
Mikro	350	700	10	Pokud nepřekročí 2 ze 3 uvedených kritérií
Malá	4 000	8 000	50	Pokud nepřekročí 2 ze 3 uvedených kritérií
Střední	20 000	40 000	250	Pokud nepřekročí 2 ze 3 uvedených kritérií
Velká	20 000	40 000	250	Pokud překročí 2 ze 3 uvedených kritérií

Zdroj: Vlastní zpracování dle Směrnice

Novela zákona o účetnictví respektuje členění účetních jednotek dle Směrnice a poprvé v historii se tak výše uvedené rozlišení podniků implementovalo do účetně právních norem v České republice. Hodnoty kritérií jednotlivých účetních jednotek, které jsou uvedeny v novele zákona o účetnictví, jsou zobrazeny v následující tabulce Tab. 2.

Tab. 2 Kategorizace účetních jednotek implementovaná v zákoně o účetnictví ČR

Kategorie účetní jednotky	Bilanční suma aktiv (v tis. Kč)	Čistý obrat (v tis. Kč)	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců	Podmínka
Mikro	9 000	18 000	10	Pokud nepřekročí 2 ze 3 uvedených kritérií
Malá	100 000	200 000	50	Pokud nepřekročí 2 ze 3 uvedených kritérií
Střední	500 000	1 000 000	250	Pokud nepřekročí 2 ze 3 uvedených kritérií
Velká	500 000	1 000 000	250	Pokud překročí 2 ze 3 uvedených kritérií

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Novely zákona o účetnictví

Postup pro určení kategorie účetních jednotek je stejný jako postup uvedený pro Tab. 1. Mikro účetní jednotkou je takový podnik, který přesáhne maximálně 1 kritérium pro mikro účetní jednotku. Pokud přesáhne 2 a více kritérií, pak spadá do skupiny malých účetních jednotek, atd.

Zákon o účetnictví však zpřesňuje, které účetní jednotky se za velkou účetní jednotku považují vždy. Jedná se o:

- subjekty veřejného zájmu, viz kapitola 4.2.4
- vybrané účetní jednotky (organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny)

Při používání kalendářního roku je rozhodující stav k 31. 12. 2015. V účetním období, které započalo v roce 2016, postupuje účetní jednotka podle právní úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek a kategorii skupin účetních jednotek, jejíž podmínky naplnila k rozvahovému dni bezprostředně předcházejícího účetního období (Zákon o účetnictví, 2016).

Při vzniku nové účetní jednotky si účetní jednotka sama stanoví svoji kategorii podle očekávaných aktiv, obratu a počtu zaměstnanců k rozvahovému dni prvního účetního období (Šrámková, 2016).

Pokud ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek účetní jednotka překročí nebo přestane překračovat 2 hraniční hodnoty pro dané kategorie účetních jednotek, **změní od počátku bezprostředně následujícího účetního období kategorii účetní jednotky**, podle které je stanoven rozsah vedení účetnictví a rozsah a způsob sestavování účetní závěrky (Zralý, 2016).

Překročení podmínky k rozvahovému dni pro zatřídění podniku do kategorie vyjadřuje, jak bude účetní jednotka klasifikována v následujícím roce. V následující tabulce Tab. 3 je znázorněn modelový příklad určení kategorie účetní jednotky.

Předpokládá se, že kategorizace umožní lepší přizpůsobení povinností při vykazování a zveřejňování účetních informací. Dalším faktem je ochrana mikropodniků Směrnicí a jednotlivé členské státy EU jim nesmí přikládat žádné další administrativní povinnosti. Kategorizace souvisí také s povinností auditu účetních závěrek (Mejzlík, 2015), viz následující kapitola 4.2.3.

Tab. 3 Modelový příklad určení kategorie podniku v následujících letech

Stav k rozvahovému dni	BS aktiv (v tis. Kč)	Čistý obrat (v tis. Kč)	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců	Kategorie účetní jednotky	Komentář
31. 12. 2015	70 000	170 000	65	žádná	Vstupní data pro určení kategorie v roce 2016. K rozvahovému dni překračuje hranice kritérií pro mikropodniky a zároveň nepřekračuje 2 ze 3 kritérií pro malý podnik -> od 1. 1. 2016 malý podnik
31. 12. 2016	80 000	210 000	75	malá	Kategorie určena podle stavu k 31. 12. 2015. K 31. 12. 2016 jsou překročena 2 kritéria (obrat a zaměstnanci) pro malý podnik -> pouze 1. překročení kritérií, podnik zůstává nadále malým (pro rok 2017)
31. 12. 2017	85 000	220 000	80	malá	Kategorie určena podle stavu k 31. 12. 2016. K 31. 12. 2017 jsou překročena 2 kritéria (obrat a zaměstnanci) pro malý podnik -> jelikož je to už 2. překročení kritérií malého podniku (po 2 po sobě jdoucích rozvahových dnech), tak je ÚJ pro rok 2018 klasifikována jako střední
31. 12. 2018	90 000	230 000	80	střední	

Zdroj: Vlastní zpracování na základě vyložení zákona

Níže uvedená tabulka Tab. 4 ilustruje rozložení podniků k 30. 4. 2014 dle velikostních kategorií. Dle důvodové zprávy budou mikro účetní jednotky tvořit 87,57 %

z celkového počtu registrovaných subjektů, malé budou tvořit 7,20 %, střední 1,14 % a velké budou tvořit pouze 0,36 % z celkového počtu registrovaných subjektů. Je třeba však podotknout, že do jednotlivých kategorií jsou zařazeny pouze obchodní společnosti (tj. společnosti s ručením omezeným, akciové, veřejné obchodní a komanditní) i přesto, že se v návrhu novely zákona o účetnictví kategorizace účetních jednotek vztahuje na všechny společnosti. Počty účetních jednotek a procentuální vyjádření počtu účetních jednotek je třeba brát pouze orientačně, jelikož celkový počet registrovaných subjektů (404572) nekoresponduje se součtem registrovaných subjektů v jednotlivých kategoriích. Do celkového počtu registrovaných subjektů byly zařazeny všechny aktivní společnosti, avšak ne všechny mohly být zařazeny z důvodu chybějícího atributu (výše aktiv, čistého obrátu nebo počtu zaměstnanců) do jednotlivé kategorie (Důvodová zpráva MF ČR k návrhu zákona o účetnictví, 2014).

Tab. 4 Stav účetních jednotek v ČR k 30. 4. 2014 dle velikostních kategorií

Právní forma podniků	Registrované subjekty celkem		Mikro ÚJ		Malé ÚJ		Střední ÚJ		Velké ÚJ	
	Počet	%	Počet	%	Počet	%	Počet	%	Počet	%
s.r.o.	371634	91,85	331228	93,49	25348	87,03	2860	61,93	738	51,14
a.s.	25251	6,24	15687	4,43	3623	12,44	1717	37,18	682	47,26
v.o.s.	6928	1,7	6805	1,92	82	0,28	9	0,19	4	0,28
k.s.	759	0,18	580	0,16	72	0,25	32	0,69	19	1,32
Celkem	404572	-	354300	100	29125	100	4618	100	1443	100

Zdroj: Důvodová zpráva MF ČR k návrhu zákona o účetnictví, 2014

Dále je nutno upřesnit, že výše aktiv celkem a čistého obrátu u jednotlivých registrovaných subjektů jsou vázány na statistické údaje z roku 2012, zatímco počet zaměstnanců je k březnu 2014 (novější data k datu sestavení tabulky nebyla k dispozici).

Z výše uvedeného vyplývá, že naprostá většina obchodních společností v ČR bude patřit do kategorie mikro a malých účetních jednotek. Z tohoto důvodu se navrhlo, aby kategorie malých účetních jednotek byla ještě dále rozčleněna. Podrobnější členění do „podkategorií“ se bude provádět podle toho, zda malá účetní jednotka má nebo nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem (viz zvláštní část důvodové zprávy k § 20). Jemnější členění podle povinnosti mít ÚZ ověřenou auditorem bude aplikováno i u mikropodniků, ale v tomto případě bude „podkategorie“ auditovaných mikropodniků velmi malá. Bude obsahovat pouze takové mikro účetní jednotky, kterým povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem stanovuje právní předpis (Důvodová zpráva MF ČR k návrhu zákona o účetnictví, 2014).

4.2.2 Možnost sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu pro mikropodniky a malé podniky, rovněž zproštění od zveřejnění výsledovky pro tyto podniky

Jak již bylo uvedeno, principem a cílem Směrnice a jejích ustanovení je harmonizovat požadavky pro mikro, malé a případně střední podniky, které působí v rámci EU, a zároveň snížit jejich administrativní zátěž, a tak zlepšit podnikatelské prostředí těchto podniků.

Směrnice v jednotlivých ustanoveních umožňuje, aby členský stát povolil mikro a malým účetním jednotkám určitá zjednodušení nebo dokonce úplné osvobození z některých povinností, které se jinak bez výhrady týkají středních a velkých účetních jednotek.

Česká republika princip přijala a v novele zákona o účetnictví se uvádí, aby osvobození od určitých účetních povinností byla poskytnuta všem účetním jednotkám, které nemají povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem. Jak již bylo naznačeno v předchozí kapitole 4.2.1, kategorie mikro a malých účetních jednotek je možno dále rozčlenit, a to na účetní jednotky s povinností a bez povinnosti ověřit ÚZ auditorem. Přesněji řečeno, lze rozlišovat mikro účetní jednotky bez povinnosti auditu, mikro s povinností auditu (Mikro A), malé bez povinnosti auditu, malé s povinností auditu (Malá A), střední a velké. U středních a velkých účetních jednotek je povinný audit vyžadován vždy (Bušová, Dřínovská, Gläserová, Otavová, 2016).

V následující tabulce Tab. 5 je přehledně uvedeno, jakých osvobození se mikro a malých účetních jednotek týká.

Tab. 5 Povinnosti účetních jednotek s ohledem na jejich kategorizaci

Kategorie ÚJ	POVINNOSTI							
	Rozvaha a VZZ v plném rozsahu	Zveřejnění VZZ	Sestavení Přehledu o změnách vlastního kapitálu	Sestavení výkazu o peněžních tocích	Sestavení výroční zprávy	Povinný audit	Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu	Účetní závěrka zkrácený rozsah
Mikro	NE	NE	NE	NE	NE	NE	ANO	ANO
Mikro A	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	NE	NE
Malá	NE	NE	NE	NE	NE	NE	ANO	ANO
Malá A	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	NE	NE
Střední	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	NE	NE
Velká	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	NE	NE

Zdroj: Bušová, Dřínovská, Gläserová, Otavová, 2016

Povinnost auditu u mikro ÚJ se bude týkat velmi malého počtu těchto jednotek a bude se týkat takových jednotek, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis, viz důvodová zpráva MF. Povinnost auditu u malých ÚJ může vzniknout, pokud splňuje podmínky pro povinný audit dle § 20 zákona o účetnictví nebo po-

kud ukládá povinnost ověření zvláštní právní předpis. Mikro a malé ÚJ, které nejsou založené za účelem zisku (viz § 9 ZoÚ), mohou vést jednoduché účetnictví a nemusí tedy vést podvojně účetnictví.

V této souvislosti je také třeba zmínit formulační změnu v novele zákona o účetnictví. Používaný pojem „zjednodušený rozsah účetní závěrky“ byl nahrazen pojmem „zkrácený rozsah účetní závěrky“ (Bušová, Dřínovská, Gläserová, Otavová, 2016).

Účetní jednotky zapisující se do veřejného rejstříku a **nemající povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem**, zveřejňují účetní závěrku a výroční zprávu za účetní období, které započalo:

- v roce **2014** uložení do Sbírek listin nejpozději do **31. 3. 2016**
- v roce **2015** uložení do Sbírek listin nejpozději do **30. 11. 2017**

V účetním období, které započalo v roce 2016, postupuje účetní jednotka podle právní úpravy pro kategorii účetních jednotek a kategorii skupin účetních jednotek, jejíž podmínky naplnila k rozvahovému dni bezprostředně předcházejícího účetního období (Levová, 2015).

U účetních jednotek, které jsou **povinně auditované**, nedochází ke změně ve lhůtě pro zveřejnění účetní závěrky a stále platí do 30 dnů od souběhu vydání auditorského výroku a schválení účetní závěrky valnou hromadou. Pro účetní jednotky, které **nejsou povinně auditované**, je stanovena lhůta 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky. Stejně podmínky pro zveřejnění účetní závěrky platí i pro zprávu o platbách vládám a konsolidovanou zprávu o platbách vládám.

Mikro a malé účetní jednotky bez povinnosti auditu nemusejí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty, jejich povinností je zveřejnit pouze rozvahu a přílohu účetní závěrky. Z tohoto pohledu se tedy jedná o určité zjednodušení pro účetní jednotky podnikatelského i nepodnikatelského charakteru (Levová, 2015).

4.2.3 Upravení klasifikace konsolidačních skupin a názvosloví v oblasti konsolidace

Se zavedením kategorizace účetních jednotek souvisejí úpravy v oblasti účetní závěrky a její konsolidace. Jednak došlo ke změně v názvosloví, kdy „konsolidační celek“ je nahrazen pojmem „konsolidační skupina“ a jednak došlo k novému členění těchto konsolidačních skupin. Klasifikaci konsolidačních skupin znázorňuje níže uvedená tabulka Tab. 6.

Zákon o účetnictví rozlišuje tři konsolidační skupiny, přičemž pro každou skupinu jsou stanovena rozdílná kritéria pro konsolidaci.

U všech tří konsolidačních skupin platí stejné podmínky jako u nové kategorizace účetních jednotek uvedené v kapitole 4.2.1. Při vzniku účetní jednotky si účetní jednotka sama stanoví svoji skupinu podle očekávaných aktiv, obrátu a počtu zaměstnanců k rozvahovému dni prvního účetního období. Pokud ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek skupina účetních jednotek překročí nebo přestane překračovat 2 hraniční hodnoty pro

dané skupiny účetních jednotek, **změní od počátku bezprostředně následujícího účetního období skupinu účetní jednotky**, podle které je stanoven rozsah vedení účetnictví a rozsah a způsob sestavování účetní závěrky (Koch, 2015).

Tab. 6 Přehled konsolidačních skupin

Konsolidační skupina	Bilanční suma aktiv (v mil. Kč)	Čistý obrat (v mil. Kč)	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců	Podmínka
Malá	100	200	50	Pokud nepřekračuje 2 ze 3 kritérií
Střední	500	1 000	250	Pokud nepřekračuje 2 ze 3 kritérií
Velká	500	1 000	250	Pokud překračuje 2 ze 3 kritérií

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zákona o účetnictví

Zatímco malá konsolidační skupina je osvobozena od konsolidace, pokud nezahrnuje subjekt veřejného zájmu, střední a velké konsolidační skupiny musí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku vždy. Nově od roku 2016 jsou vždy povinny sestavovat konsolidovanou účetní závěrku malé konsolidační skupiny, které jsou subjektem veřejného zájmu. Z uvedeného vyplývá, že se zvýší počet malých konsolidačních skupin, které budou mít povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Zároveň se ale předpokládá, že dojde ke snížení počtu středních a velkých konsolidačních skupin, protože došlo ke zvýšení limitů pro střední a velké konsolidační skupiny. Jak uvádí Mejzlík (2015), do konce roku 2015 byla totiž kritéria pro konsolidaci nižší (aktiva nad 350 mil. Kč, obrat nad 700 mil. Kč a více než 250 zaměstnanců), než jsou implementována v zákoně o účetnictví od začátku roku 2016.

4.2.4 Vymezení subjektů veřejného zájmu

Další změnou v souvislosti s implementací Směrnice je definice subjektu veřejného zájmu. Definice subjektu veřejného zájmu je od 1. 1. 2016 vyjmuta ze zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a přesunuta do zákona o účetnictví. Důvodem je veřejný zájem na informacích poskytovaných v účetní závěrce, a proto je logičtější, aby byla definice subjektu veřejného zájmu vymezena v zákoně o účetnictví. Zákon o auditorech má upravovat postupy při auditu subjektů veřejného zájmu, ale ne definovat, které to jsou (Mejzlík, 2015). Směrnice určuje minimální rozsah definice subjektů veřejného zájmu, ale česká definice je v zákoně o účetnictví o něco širší.

Dle § 1a zákona o účetnictví je subjektem veřejného zájmu účetní jednotka se sídlem v ČR, která je:

- obchodní společností, a zároveň emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu (používá pro účtování

a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem EU),

- bankou nebo spořitelním a úvěrním družstvem podle zákona upravujícího činnost bank/spořitelních a úvěrních družstev,
- pojišťovnou nebo zajišťovnou podle zákona upravujícího činnost pojišťoven a zajišťoven,
- penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové nebo doplňkové penzijní spoření,
- zdravotní pojišťovnou (např. VZP ČR) (Zákon o účetnictví, 2016)

Nutno poznamenat, že, vzhledem ke speciálnímu postavení, subjekty veřejného zájmu jsou vždy považovány za velké účetní jednotky, tzn., mají všechny povinnosti jako velké účetní jednotky (Koch, 2015).

4.2.5 Nová povinnost sestavovat a zveřejňovat Zprávu o platbách vládám v oblasti těžebního průmyslu

Zpráva o platbách vládám (v nezkrácené verzi Zpráva o platbách vládám členského státu Evropské unie nebo třetí země) je nová povinnost, kterou musí sestavovat velká účetní jednotka, vč. subjektů veřejného zájmu, s výjimkou vybrané účetní jednotky (vybraná účetní jednotka byla již definována v kapitole 4.2.1) z důvodu větší transparentnosti plateb odváděných vládám. Týká se to však pouze účetních jednotek **činných v těžebním průmyslu**, a které vykonávají činnost související s průzkumem, vyhledáváním, objevováním, rozvojem a těžbou ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu či jiných látek, nebo účetních jednotek **činných v odvětví těžby dřeva v původních lesích**, které vyvíjí činnosti uvedené v nařízení EU. Tato zpráva se zveřejňuje spolu s účetní závěrkou a výroční zprávou (Bartůšková, 2016a).

Ve zprávě se budou vykazovat pouze významné platby, které dotčené podniky odvádějí vládám zemí, ve kterých působí. Údaje ve zprávě se budou členit podle jednotlivých zemí a projektů. Do zprávy se však budou uvádět pouze ty platby, které za účetní období přesáhnou částku 100 000 EUR, což je přibližně 2 600 000 Kč. Za platbu je považováno peněžité i nepeněžité plnění. Zveřejňované údaje se uvádějí v českém jazyce a v korunách českých (Kadlec, 2014).

4.2.6 Definice významnosti

V souvislosti s transpozicí Směrnice došlo také k upravení definice významnosti (§ 19). Původní definice zněla následovně: Informace se považuje za významnou (závažnou), jestliže by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek osoby, která tuto informaci využívá. Od 1. 1. 2016 definice významnosti zní: Informace se považuje za významnou (závažnou), **jestliže je o ní možné předpokládat**, že by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek osoby, která tuto informaci využívá, **přičemž významnost jednotlivých informací se posuzuje v souvislosti s jinými obdobnými informacemi**. Upravená definice význam-

nosti tak zdůrazňuje, že při hodnocení významnosti informací se musí zvážit nejen velikost a povaha dané položky, ale také i návaznost na položky obdobné povahy (Šrámková, 2015).

4.2.7 Úprava oceňování zásob vlastní výroby

Další změnou, kterou vyvolala Směrnice, je změna způsobu oceňování zásob vlastní výroby.

Dle Bartůškové (2016a) bylo do konce roku 2015 zcela na účetní jednotce, zda použije pro oceňování zásob vlastní výroby pouze náklady na úrovni přímých nákladů nebo připočítá i oprávněné režie. Takové ustanovení dovovalo subjektivní volbu metody ocenění zásob, což prostřednictvím účtů „Změna stav zásob vlastní výroby“ ovlivňovalo výši výnosů, zisku i daňového základu. To celé způsobovalo nesrovnatelnost účetních závěrek navzájem (Mejzlík, 2015). Nově od začátku roku 2016 se ale při ocenění zásob vlastní výroby vychází z přímých nákladů a přiřaditelných nepřímých nákladů variabilních a fixních. Náklady na prodej výrobky, tzv. odbytová režie, se do ocenění zásob vlastní výroby nezahrnují (Bartůšková, 2016a).

Dle článku 2, odst. 7 Směrnice (2013), výrobními náklady je pořizovací cena surovin a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou položkou. Dále je ve Směrnici uvedeno, že členské státy povolí nebo vyžadují, aby do těchto nákladů byla zahrnuta přiměřená poměrná část fixních nebo variabilních režijních nákladů nepřímo přiřaditelných k dané položce, jestliže se vztahují k období výroby. Náklady na distribuci se do těchto nákladů nezahrnují.

V českém zákoně o účetnictví je výše zmíněné uvedeno v §25, odst. 5, písm. c). Vlastními náklady zásob vytvořených vlastní činností jsou přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, **případně** i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti, přičemž se do přímých nákladů nezahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady vzniklé v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností.

V souvislosti s novelizací zákona o účetnictví došlo od 1. 1. 2016 také k novelizaci Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „Vyhláška“). Touto problematikou se blíže zabývá kapitola 4.3.2, podkapitola 1 a s ní související podkapitoly 2 a 3.

4.2.8 Doplnění definice rezerv

Kromě výše uvedených změn došlo také k úpravě definice rezerv. Do konce roku 2015 se rezervami rozuměly rezervy na rizika a ztráty, na daň z příjmů, na důchody a podobné závazky, na restrukturalizaci, technické rezervy nebo jiné rezervy podle jiných zvláštních předpisů. Vlivem transpozice Směrnice zákon o účetnictví v § 26 odst. 3 od nového roku definuje rezervy jako rezervy určené k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni pravděpodobné nebo jisté že nastanou, ale jejich výše nebo

okamžik vzniku není známý. Rezervami mohou být také rezervy podle zvláštních právních předpisů a nemohou být použity k úpravám hodnot aktiv. K rozvahovému dni musí být rezerva stanovena jako nejlepší odhad nákladů, které jsou pravděpodobné, že nastanou a v případě závazků jako částka, která je zapotřebí k vypořádání (Zákon o účetnictví, 2016).

Stejný odstavec definuje také opravné položky jako přechodné snížení hodnoty majetku a odpisy jako trvalé snížení jeho hodnoty.

4.2.9 Doplnění omezení vyplácení dividend v případě vykazování výsledků vlastního výzkumu a vývoje v rozvaze

V souvislosti s implementací Směrnice došlo také k úpravě § 28 ZoÚ. Zákon **zakazuje** jakékoliv **vyplácení podílů na zisku v případě**, že jsou v **aktivech rozvahy vykázány náklady na vývoj** a jejich **neodepsaná výše by byla vyšší než disponibilní zdroje** (včetně nerozděleného zisku), ze kterých lze vyplácet podíly na zisku (Šrámková, 2015). Jinak řečeno, v rozvaze musí zůstat taková část nerozděleného zisku, kolik činí zůstatková hodnota neodepsaných výsledků vlastního výzkumu a vývoje (Mejzlík, 2015).

4.2.10 Upravení a doplnění definice a použití reálné hodnoty

Novela zákona o účetnictví v § 27 doplňuje možnost použití reálné hodnoty. Jako reálná hodnota se použije:

- tržní hodnota, *popřípadě tržní hodnota odvozená z tržní hodnoty jednotlivých složek aktiv a pasiv, nelze-li tržní hodnotu pro některé aktivum nebo pasivum zjistit, ale lze ji zjistit pro jednotlivé složky nebo podobné aktivum či pasivum*
- **hodnota vyplývající z obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik, pokud tyto oceňovací modely a techniky zajišťují přijatelný odhad tržní hodnoty**
- ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, *není-li tržní hodnota k dispozici nebo tato nedostatečně představuje reálnou hodnotu*
- ocenění stanovené dle zvláštních právních předpisů (Zákon o účetnictví, 2016)

Zároveň se v § 27 objevil nový odst. 7, který **zakazuje mikro účetním jednotkám oceňovat reálnou hodnotou**. Výjimku tvoří obchodníci s cennými papíry, platební instituce, investiční společnosti a fondy.

Mezi ostatní **změny vyvolané na jednáních pracovní skupiny spočívající** především ve **zpřesnění ustanovení zákona** patří zejména:

4.2.11 Povinnost sestavit výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu pro střední a velké podniky

Dle Mejzlíka (2015), v českých právních předpisech byla povinnost sestavovat výkaz o peněžních tocích již vypuštěna změnou formulace odpovídajícího ustanovení

z povinnosti na možnost. Nyní se však povinnost sestavit tyto výkazy vrací zpět do zákona pro střední a velké podniky.

Dle zákona o účetnictví platného od roku 2016 účetní závěrka obchodních společností musí zahrnovat i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. **Výkaz o peněžních tocích nesestavují** banky, spořitelny a úvěrní družstva, pojišťovny nebo zajišťovny a penzijní společnosti, což znamená, že tyto společnosti sestavují pouze přehled o změnách vlastního kapitálu. **Od povinnosti sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu jsou osvobozeny** mikro a malé účetní jednotky, avšak těmto účetním jednotkám možnost stále zůstala. **Povinnost sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu** mají takové účetní jednotky, které k rozvahovému dni účetního období a účetního období bezprostředně předcházejícího **překročily nebo dosáhly 40 mil. Kč celkových aktiv a zároveň jejich roční úhrn čistého obrátu byl 80 mil. Kč**. Z výše uvedeného vyplývá, že povinnost sestavit výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu mají střední a velké podniky.

4.2.12 Doplnění účelu účetní závěrky

Do konce roku 2015 v § 7 zákona o účetnictví bylo uvedeno, že účetní jednotka má povinnost vést účetnictví tak, aby sestavená účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace podniku. Na jednání pracovní skupiny bylo dohodnuto doplnění a upravení definice od roku 2016 následovně: Účetní jednotka je povinna vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena **srozumitelně** a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky **tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá** (dále jen uživatel) **činit ekonomická rozhodnutí** (Zákon o účetnictví, 2016). Jinak řečeno, účetní závěrka by měla poskytovat informace pro ekonomická rozhodování externích uživatelů ÚZ.

Ačkoliv by se mohlo zdát, že jde pouze o formální změnu, má tato definice praktické důsledky, protože je vodítkem pro účetní jednotky při volbě účetních metod a postupů a kritériem jejich správnosti (Mejzlík, 2015).

4.2.13 Úprava definice událostí po rozvahovém dni

Dle zákona o účetnictví platného do konce roku 2015 (§ 19, odst. 5) účetní jednotka neměla povinnost zohlednit v účetnictví běžného období u transakcí nastalých v tomto období dopad informací, které účetní jednotka získala až po skončení účetního období, ale před okamžikem sestavení účetní závěrky. V příloze účetní závěrky účetní jednotky měly povinnost uvést informace o skutečnostech poskytující další informace o podmínkách či situacích vč. nejistých, které existovaly ke konci rozvahového dne a jejichž důsledky měnily významným způsobem pohled na finanční situaci účetní jednotky.

Novela zákona o účetnictví upravuje definici a v § 19 odst. 5 a 6 rozlišuje mezi událostmi, které nastaly do konce rozvahového dne a významnými událostmi, které nastaly mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky.

Události, které **nastaly do konce rozvahového dne a ke kterým účetní jednotka získala informace mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky**, musejí být zohledněny tj. **zaúčtovány v účetnictví** běžného období. Typickým příkladem může být škoda způsobená vadným výrobkem zákazníkovi, ke které došlo před koncem účetního období, kdy dohoda o výši náhrady škody mezi výrobcem a zákazníkem byla uskutečněna až po skončení účetního období, ale před datem sestavení účetní závěrky. V tomto případě bude v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty vykázána skutečná výše náhrady škody (Šrámková, 2015).

Významné události, které **nastaly mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky**, musí být **kvantifikovány a popsány v příloze** účetní závěrky, z čehož vyplývá, že tyto události nejsou zachyceny v rozvaze a vykázány ve výkazu zisku a ztráty v běžném období. Typickým příkladem může být akvizice významného podniku po rozvahovém dni nebo zahájená restrukturalizace po rozvahovém dni (Šrámková, 2015).

Nezaúčtování podle odst. 5 nebo nezveřejnění podle odst. 6 těchto událostí, které jsou důležité pro hodnocení účetní a finanční pozice účetních jednotek, by mohlo ovlivnit schopnost uživatelů ÚZ provádět správné úsudky a rozhodnutí (Koch, 2015).

V souladu se Směrnicí se v § 19 odst. 7 zpřesňuje vymezení významnosti informace (tj. definice hladiny významnosti). Informace se považuje za významnou, jestliže je o ní možné předpokládat, že by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek (ekonomické rozhodnutí) uživatele účetní závěrky (Koch, 2015).

4.2.14 Znovuzavedení jednoduchého účetnictví

Přestože se možnost účtovat v rámci jednoduchého účetnictví již v zákoně o účetnictví a ve vyhlášce MF ČR č. 507/2002 Sb. dříve objevila, od 1. 1. 2004 bylo jednoduché účetnictví vyhláškou č. 437/2003 ze zákona o účetnictví vyřazeno. V účetní praxi se však stále využívala možnost podle § 38a zákona o účetnictví vést jednoduché účetnictví podle zrušeného prováděcího právního předpisu (vyhláška č. 507/2002 Sb.). Vlivem společenské poptávky se k 1. 1. 2016 znovu zavedlo a implementovalo jednoduché účetnictví do zákona o účetnictví. Jednoduché účetnictví mohou vést účetní jednotky, které jsou právními osobami, nebyly založeny za účelem podnikání a splňují určité podmínky. Jak je uvedeno v předkládací zprávě k novele zákona o účetnictví, jedná se zejména o velmi malé účetní jednotky, které nebyly založeny za účelem podnikání (např. malé spolky) a pro něž by vedení podvojného účetnictví bylo administrativně a finančně náročné.

Nová úprava jednoduchého účetnictví je upravena v § 1f, který nahradil § 38a. Zákon stanovuje okruh účetních jednotek, které mohou vést jednoduché účetnictví. Jedná se **nově o spolky a pobočné spolky, odborové organizace, organizace**

zaměstnavatelů, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce a honební společenstva, **kteří nejsou plátcí daně z přidané hodnoty**, jejich celkové **příjmy** za poslední uzavřené účetní období **nepřesáhují 3 000 000 Kč** a **hodnota jejich majetku nepřesáhne 3 000 000 Kč**. Přičemž všechna čtyři kritéria musí být splněna současně.

Na ustanovení zákona o účetnictví o jednoduchém účetnictví navazuje nová prováděcí vyhláška č. 325/2015 pro jednoduché účetnictví. Některá ustanovení zákona o účetnictví se s vedením jednoduchého účetnictví vylučují. Jedná se o právní úpravu týkající se výlučně podvojného účetnictví, například o směrnou účetní osnovu, některá ustanovení o účetní závěrce, odpisů, opravných položek, rezerv a reálné hodnoty. Dále účetní jednotky vedoucí jednoduché účetnictví **nemohou uplatňovat jako účetní období hospodářský rok**. Ostatní ustanovení zákona o účetnictví se použijí tak, aby to bylo v souladu s účelem, smyslem a metodami stanovenými pro jednoduché účetnictví (Mejzlík, 2015). V této souvislosti je třeba zmínit, že možnost vedení daňové evidence pro fyzické osoby nadále zůstává.

Dle § 13b účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví, **musí sestavovat přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích**. Přehledy účetní jednotka musí sestavit **nejpozději do 6-ti měsíců po skončení účetního období**. Přehledy mají poskytovat ucelené informace o příjmech, výdajích, stavu majetku a závazcích účetní jednotky a sestavují se k rozvahovému dni jako řádné a mimořádné (Mejzlík, 2015). Označení, členění a obsahové vymezení položek přehledů a metody v jednoduchém účetnictví stanovuje prováděcí právní předpis (Vyhláška MF ČR č. 504/2002 Sb.) (Zákon o účetnictví, 2016).

Účetní jednotky vedoucí jednoduché účetnictví musí vést účetní knihy jako je peněžní deník, kniha pohledávek a kniha závazků a pomocné knihy o ostatních složkách majetku (Zákon o účetnictví, 2016). V pomocných knihách o ostatních složkách majetku účetní jednotky evidují zejména dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, finanční majetek, zásoby a ceniny (Mejzlík, 2015).

Vedení jednoduchého účetnictví má však řadu nevýhod. Zejména zde chybí řada kontrolních vazeb, jednoduché účetnictví není použitelné pro kalkulace, vyžaduje vedení řady vedlejších evidencí, apod. (Koch, 2015).

Metoda (postup) přechodu z podvojného účetnictví na jednoduché účetnictví:

1. Opravné položky a účetní rezervy se rozpustí ve prospěch nákladů
2. Náklady příštích období se zaúčtují do nákladů a výnosy příštích období se zaúčtují do výnosů
3. Kursové rozdíly aktivní se zaúčtují do nákladů a kursové rozdíly pasivní se zaúčtují do výnosů

K rozvahovému dni se konečné zůstatky majetku a dluhů převedou do jednotlivých knih jednoduchého účetnictví jako počáteční zůstatky v následujícím účetním období (Skálová, 2015).

4.3 Změny ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví

Změny v zákoně o účetnictví se zákonitě musí promítnout i do prováděcího předpisu k tomuto zákonu, tj. vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen „Vyhláška“). Novela této Vyhlášky vyšla ve Sbírce zákonů dne 2. října 2015 pod č. 250/2015 Sb. Účetní jednotky (podnikatelé) účtující v soustavě podvojného účetnictví musejí od nového roku reflektovat také změny, které závazně nařizuje tento právní předpis. Cílem novely Vyhlášky je v souladu se zákonem o účetnictví upravit účetní metody a dále stanovit nové uspořádání, označení a obsahové vymezení položek účetních výkazů (Froschová, 2015).

Novela Vyhlášky zahrnuje jednak nové uspořádání účetních výkazů v plném a ve zkráceném rozsahu, dále také informace uváděné v příloze účetní závěrky podle kategorie podniků a v neposlední řadě také změnu v účtování nebo vykazování některých položek (Šrámková, 2015).

V následujícím textu je uveden přehled takovýchto změn.

4.3.1 Změny v rozsahu účetních výkazů a v informacích v příloze účetní závěrky

Do konce roku používaný termín „zjednodušený rozsah“ účetní závěrky je od nového roku nahrazen termínem „zkrácený rozsah“. Tato změna je dle Čížka (2015) změnou vítanou, protože odlišuje „zkrácený rozsah účetní závěrky“ od často zaměňovaného pojmu „vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu“.

V souvislosti s nově zavedenou kategorizací účetních jednotek (viz 4.2.1) se ve Vyhlášce objevil nový § 3a, který stanovuje, které účetní jednotky mají povinnost sestavovat rozvahu nebo výkaz zisku a ztráty v plném nebo zjednodušeném rozsahu (vč. obsahu) a dále také stanovuje povinné položky informací v příloze účetní závěrky (Froschová, 2015).

1. Rozvaha v plném nebo zkráceném rozsahu

Povinnost sestavovat rozvahu v plném rozsahu znamená povinnost řídit se písmeny, římskými číslicemi a čísly. Rozvaha v plném rozsahu platná do 31. 12. 2015 a rozvaha v plném rozsahu k 1. 1. 2016 jsou uvedeny v Příloze B.

V závislosti na zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie, která navazuje na nově vzniklou kategorizaci účetních jednotek v zákoně o účetnictví, má zkrácený rozsah rozvahy dvě formy (rozšířená a základní verze rozvahy). Nutno zdůraznit, že vzniklá kategorizace ÚJ je jednou z nejvýznamnějších změn, které novela zákona o účetnictví přinesla (Čížek, 2015).

Mikro účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, sestavují od nového roku rozvahu ve zkráceném rozsahu. V této rozvaze uvádějí položky označené pouze písmeny (základní verze). Malé účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem taktéž nemusejí sestavovat rozvahu v plném rozsahu, jejich rozva-

ha však musí obsahovat jak položky označené písmeny, tak i položky označené římskými číslicemi, s výjimkou položek „C.II.1. Dlouhodobé pohledávky“ a „C.II.2. Krátkodobé pohledávky“ (rozšířená verze rozvahy) (Čížek, 2015). Výše zmíněné je uvedeno v následující tabulce Tab. 7.

Tab. 7 Rozvaha v plném a zkráceném rozsahu dle kategorizace účetních jednotek

Kategorie ÚJ	Rozvaha v PLNÉM rozsahu	Rozvaha ve ZKRÁCENÉM rozsahu	
			Obsahové vymezení položek rozvahy ve zkráceném rozsahu
Mikro	Která má povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem	Která nemá povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem	Položky označené pouze písmeny (základní verze)
Malá			Položky označené písmeny a římskými číslicemi (rozšířená verze) s výjimkou položek „C.II.1. Dlouhodobé pohledávky“ a „C.II.2. Krátkodobé pohledávky“
Střední	Vždy bez výjimek	nikdy	x
Velká			

Zdroj: Vlastní zpracování dle § 3a odst. 1 a 2 Vyhlášky č.500/2002 Sb. (2016)

2. Výkaz zisku a ztráty v plném nebo zkráceném rozsahu

Vyhláška v § 3a odst. 3 a 4 definuje, kdo musí sestavovat výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu a jeho obsahové vymezení. Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu již však nerozlišuje mezi mikro a malou účetní jednotkou a obsahuje vždy položky, které jsou označeny římskými číslicemi (výnosy) nebo písmeny (náklady) (Čížek, 2015). Výkazy zisku a ztráty v plném rozsahu k 31. 12. 2015 a k 1. 1. 2016 jsou uvedeny v příloze C. Následující tabulka Tab. 8 uvádí stručný přehled kategorií účetních jednotek, které mají povinnost sestavovat výkaz zisku a ztráty v plném nebo zkráceném rozsahu.

Tab. 8 Výkaz zisku a ztráty v plném a zkráceném rozsahu dle kategorizace účetních jednotek

Kategorie ÚJ	Výkaz zisku a ztráty v PLNÉM rozsahu	Výkaz zisku a ztráty ve ZKRÁCENÉM rozsahu	
	Sestavuje účetní jednotka, která je obchodní společností a z ostatních ÚJ ta, která splňuje následující podmínky:		Obsahové vymezení položek VZZ ve zkráceném rozsahu
Mikro	Která má povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem	Která není obchodní společností a nemá povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem	Pouze položky označené římskými číslicemi, písmeny a výpočtové položky
Malá			
Střední	Vždy bez výjimek	nikdy	x
Velká			

Zdroj: Vlastní zpracování dle § 3a odst. 3 a 4 Vyhlášky č.500/2002 Sb. (2016)

3. Příloha účetní závěrky

Uspořádání a obsahovému vymezení, které vysvětlují a doplňují informace v příloze účetní závěrky, se věnuje Hlava IV Vyhlášky. Členění požadovaných informací se i v tomto případě liší podle kategorie účetní jednotky.

Základní informace, které je nutné uvést v příloze účetní závěrky, **jsou uvedeny v § 39**. Tento paragraf je **společný pro všechny účetní jednotky**. Jedná o informace dle § 18 odst. 3 zákona o účetnictví (jméno, sídlo, IČO, právní forma ÚJ, předmět podnikání ÚJ, rozvahový den, okamžik sestavení ÚZ a podpisový záznam statutárního orgánu) a dále informace o:

- použitých obecných účetních zásadách, metodách a odchylkách od těchto metod s uvedením jejich vlivu na majetek, závazky, na finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky
- použitém oceňovacím modelu a technice při oceňování reálnou hodnotou
- výši pohledávek a dluhů mající k rozvahovému dni dobu splatnosti více než 5 let
- celkové výši pohledávek a dluhů krytých věcnými zárukami s uvedením povahy a formy těchto záruk
- celkové výši pohledávek a dluhů, podmíněných závazkových vztahů a poskytnutých věcných záruk nevykázaných v rozvaze s uvedením jejich povahy a formy

- výši záloh, závdavků, zápůjček a úvěrů poskytnutých členům řídicích, kontrolních a případně správních orgánů s uvedením úrokové sazby, hlavních podmínek a všech dosud splacených, odepsaných nebo prominutých částek a poskytnutá zajištění a ostatní plnění těmto osobám
- výši a povaze jednotlivých položek výnosů a nákladů mimořádných svým objemem nebo původem
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu běžného účetního období

Mikro nebo malá účetní jednotka nemající povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem musí v příloze účetní závěrky dále uvést informaci o získání vlastních akcií nebo podílů (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2016).

Další informace, které je nutné uvést v příloze účetní závěrky, řeší **§ 39a** Vyhlášky. Povinnost zveřejňování následujících informací **se však týká pouze mikro a malých účetních jednotek, které mají povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem**. Jedná se o:

- počáteční a konečný stav, přírůstky a úbytky v běžném účetním období, stejně tak počáteční a konečný stav opravných položek a oprávek vč. jejich zvýšení či snížení během účetního roku a dále výši úroků, pokud bylo účetní jednotkou rozhodnuto, že jsou součástí ocenění majetku
- název a sídlo účetní jednotky, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku
- povahu a obchodní účel ÚJ nezahrnutých v rozvaze (zahrnutých v podrozvaze a bez uvedení finančních dopadů)
- informace o transakcích se spřízněnou osobou neuzavřených za běžných tržních podmínek (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2016)

Další informace, které je nutné uvést v příloze účetní závěrky, řeší **§ 39b** Vyhlášky a **týká se pouze středních a velkých účetních jednotek**. Jedná se o:

- název a sídlo konsolidovaných účetních jednotek nebo přidružených účetních jednotek s uvedením výše podílu na základním kapitálu, výše vlastního kapitálu a výsledku hospodaření za poslední účetní období (výše VK a VH nemusí být zveřejněna, pokud se jedná o přidruženou ÚJ, která nemá povinnost zveřejňovat ÚZ)
- název, sídlo a právní formu ÚJ, ve kterých je ÚJ společníkem s ručením omezeným
- název a sídlo ÚJ sestavující konsolidovanou účetní závěrku a místo, kde je tuto konsolidovanou ÚZ možno získat
- počet a jmenovitou nebo účetní hodnotu vydaných akcií během účetního období (zvláště za každý druh akcií)

- informace o vyměnitelných dluhopisech či podobných cenných papírech
- jakékoliv informace doplňující průměrný přepočtený počet zaměstnanců
- výši odměn přiznaných za účetní období členům řídicích, kontrolních nebo správních orgánů z důvodu jejich funkce a dále také výši vzniklých nebo sjednaných penzijních závazků bývalých členů těchto orgánů
- návrh rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty
- počáteční a konečný stav, přírůstky a úbytky v běžném účetním období, stejně tak počáteční a konečný stav opravných položek a opravek vč. jejich zvýšení či snížení během účetního roku a dále výši úroků, pokud bylo účetní jednotkou rozhodnuto, že jsou součástí ocenění majetku¹
- výši odložené daně na konci účetního období vč. jejího vývoje
- povahu a obchodní účel ÚJ nezahrnutých v rozvaze (zahrnutých v podrozvaze a bez uvedení finančních dopadů)¹
- informace o transakcích se spřízněnou osobou neuzavřených za běžných tržních podmínek¹ (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2016)

Doplňující informace pro přílohu velké účetní jednotky uvádí § 39c.

- informace o rozčlenění tržeb z prodeje zboží, výrobků a služeb podle kategorií činností a podle zeměpisných trhů (tyto informace mohou být vynechány, pokud by uvedení těchto informací mohlo účetní jednotku vážně poškodit a v takovémto případě informace o vynechání musí ÚJ vždy uvést v ÚZ)
- odměny účtované auditorem za provedení auditu účetní závěrky, za jiné ověřovací služby, za daňové poradenství a jiné neauditorské služby (tyto informace nemusí být uvedeny v případě, že je ÚJ zahrnuta do konsolidované ÚZ a tyto informace jsou uvedeny v příloze ke konsolidované ÚZ) (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2016)

Pozn.: Informace je nutné do přílohy uvádět ve stejném pořadí, jak jsou položky uvedeny v rozvaze nebo výkazu a ztráty.

Výše zmíněné je přehledně shrnuto a znázorněno v následující tabulce Tab. 9.

¹ Stejně jako v § 39a pro mikro a malé účetní jednotky

Tab. 9 Příloha účetní závěrky v plném a zkráceném rozsahu dle kategorizace účetních jednotek

Kategorie ÚJ	Příloha účetní závěrky v PLNÉM rozsahu		Příloha účetní závěrky ve ZKRÁCENÉM rozsahu	
		Musí zahrnovat informace:		Musí zahrnovat informace:
Mikro	Která má povinnost ověřit ÚZ auditorem	Dle § 39 a § 39a	Která nemá povinnost ověřit ÚZ auditorem	x
Malá				
Střední	Vždy bez výjimek	Dle § 39 a § 39b	nikdy	x
Velká		Dle § 39 a § 39b a § 39c		

Zdroj: Vlastní zpracování dle Hlavy IV Vyhlášky č.500/2002 Sb. (2016)

4.3.2 Změny v účtování a v účetních metodách

Další změnou, ke které došlo vlivem transpozice Směrnice (skrže změnu zákona o účetnictví a prováděcí vyhlášky k tomuto zákonu), jsou změny v účtování a účetních metodách.

1. Oceňování zásob vytvořených vlastní činností (zásob vlastní výroby)

Změna v oceňování zásob vytvořených vlastní činností je ve Vyhlášce promítnuta do § 49, odst. 5, ve kterém se píše následující: Vlastní náklady zásob vytvořené vlastní činností se **oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby**, kterou si stanoví účetní jednotka. Vlastní náklady **zahrnují přímé náklady** a dále **mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů**, které jsou příčinně přiřaditelné k danému výkonu, a které se vztahují k období činnosti. Náklady na prodej se do těchto nákladů nezahrnují. Na závěr celého odstavce je uvedeno, že metodu ocenění účetní jednotka určí s ohledem na povinnosti stanovené zákonem, zejména na respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2016).

2. Účtování a vykazování změny stavu zásob

S ohledem na změnu v oceňování zásob vytvořených vlastní činností dochází i ke změně **účtování a vykazování změny stavu zásob**. Změna stavu zásob se do konce roku 2015 účtovala na účet „61x – Změna stavu zásob vlastní činnosti“. Od začátku roku 2016 se změna stavu zásob účtuje na účet „58x – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace“. Položka na tomto účtu může mít proto zápornou hodnotu (Bartůšková, 2016b).

3. Účtování a vykazování aktivace zásob a majetku

V souvislosti se změnou účtování o změně stavu zásob vlastní činnosti dochází také ke **změně účtování a vykazování aktivace**. Zatímco do konce roku

2015 se aktivace účtovala na účet „62x – Aktivace“, od roku 2016 se účtuje také na účet 58x. I v tomto případě má položka zápornou hodnotu (Bartůšková, 2016b).

4. Mimořádné náklady a výnosy

Novela Vyhlášky ruší samostatné vykazování mimořádných nákladů a výnosů ve skupině 58 a 68. Mimořádné náklady budou vykazovány dle svého charakteru jako Mimořádné provozní náklady na účtu 547 (položka F.5. Jiné provozní náklady) nebo jako Mimořádné finanční náklady na účtu 565 (položka K. Ostatní finanční náklady). Mimořádné výnosy budou taktéž vykazovány dle svého charakteru jako Mimořádné provozní výnosy na účtu 649 (položka III.3. Jiné provozní výnosy) nebo jako Mimořádné finanční výnosy na účtu 669 (položka VII. Ostatní finanční výnosy). Účty z účtové skupiny 58 jsou přejmenovány a použity pro vykazování změny stavu zásob a aktivaci (Froschová, 2015).

5. Zřizovací výdaje

Zřizovací výdaje jako souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku, tj. zápisu do obchodního rejstříku, byly do konce roku 2015 považovány za jednu ze složek dlouhodobého nehmotného majetku. Od 1. 1. 2016 však tato položka aktiv v rozvaze zcela zmizela. Vynakládaná suma v souvislosti se vznikem nové účetní jednotky je nyní považována za „obyčejný“ **náklad běžného období** (Procházková, Vlach, 2016).

Pokud má účetní jednotka v evidenci zřizovací výdaje vzniklé do 31. 12. 2015, bude tyto výdaje evidovat a odepisovat až do té doby, dokud je plně neodepíše. Přehled používaných účtů je znázorněn v Tab. 12.

6. Goodwill

Goodwill vyjadřuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem či přechodem za úplatu, v rámci přeměn obchodní korporace je to vklad či ocenění majetku a závazků anebo také souhrn jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženého o převzaté dluhy.

Podle původní právní úpravy byla doba odpisování goodwillu neomezená. Počínaje však 1. 1. 2016 nová právní úprava zavedla strop pro dobu odpisování goodwillu na 120 měsíců (10 let). Kladný goodwill se odpisuje do nákladů rovnoměrně do 60-ti měsíců od nabytí obchodního závodu a od rozhodného dne přeměny v případě přeměny obchodní korporace. Záporný goodwill se odpisuje do výnosů rovnoměrně do 60-ti měsíců od nabytí obchodního závodu a od rozhodného dne přeměny v případě přeměny obchodní korporace. Účetní jednotka může rozhodnout o době odpisování goodwillu delší než 60 měsíců, avšak **maximální doba odpisování je již zmíněných 120 měsíců**. Tuto skutečnost musí účetní jednotka zdůvodnit v příloze účetní závěrky. V případě následné změny kupní ceny obchodního závodu se upraví

hodnota goodwillu (kladného i záporného) beze změny doby odpisování (Bartůšková, 2016b).

7. Přijaté dary

Počínaje 1. 1. 2016 se mění také způsob účtování přijatých darů. Přijaté dary se již neúčtují na účet „413 – Ostatní kapitálové fondy“, ale do výnosů. Jsou tedy **účtovány výsledkově** jako součást účtu „648 – Ostatní provozní výnosy“ nebo účtu „668 – Ostatní finanční výnosy“ dle jejich charakteru. Příklad účtování je znázorněn v tabulce Tab. 14.

8. Rezervy

Viz 4.2.8.

9. Dotace

V nově vloženém § 47 odst. 6 Vyhlášky je definována dotace. Jedná se o bezúplatné plnění, které se poskytuje přímo nebo zprostředkovaně ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, ze státních fondů a z rozpočtů územních samosprávných celků vždy na stanovený účel. Může se také jednat o bezúplatné plnění z prostředků EU nebo z veřejných rozpočtů cizího státu a různé granty. Dále může být dotace chápána jako prominutí části poplatků, pokud to umožňuje právní předpis a příslušný orgán stanoví prominutou část poplatků za dotaci.

V téže paragrafu je rovněž stanoveno, že pokud je poskytnuta dotace na pořízení majetku nebo na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku, **sníží se o její hodnotu ocenění DNM a DHM a technického zhodnocení** (Vyhláška č.500/2002 Sb., 2016).

10. Vzájemné zúčtování (Kompenzace)

Vzájemnému zúčtování se věnuje § 58 Vyhlášky. Novinkou je, že účetní jednotka je povinna **uvést významné položky, které byly souhrnně vykázány, a jejich podrobnější členění v příloze účetní závěrky i přesto, že se nejedná o položky vzájemného zúčtování v účetní závěrce**. Jedná se například o kurzové rozdíly, zisky a ztráty z přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu, pohledávky a závazky vůči stejné osobě (s dobou splatnosti do 12-ti měsíců), emitované a zpětně získané vlastní dluhopisy, vykázání rezervy a uhrazených záloh na daň z příjmů, atd.

4.3.3 Změny v účetní osnově

Změny v účtování a účetních metodách se zákonitě musí odrazit ve změně v účetní osnově. V této souvislosti došlo k úplnému zrušení některých účtů anebo k jejich přečíslování. Rozdíly účetních osnov před implementací Směrnice a po ní jsou vidět v příloze D. Níže uvedené tabulky ilustrují základní změny v účetní osnově.

1. Změny ve vykazování změny stavu zásob a aktivace

První změnou v účetní osnově od 1. 1. 2016 je zrušení účtových skupin 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a 62 – Aktivace, které byly dříve pro daný účel používány. V této souvislosti je zcela pozměněna obsahová náplň skupiny 58 – Mimořádné náklady a skupina 58 je nyní nazvána Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. V této skupině byly zřízeny nové syntetické účty. Používané účty znázorňuje následující tabulka Tab. 10.

Tab. 10 Změny ve vykazování změny stavu zásob a aktivace

ZRUŠENÉ ÚČTY k 31. 12. 2015		NOVÉ (NOVĚ POUŽÍVANÉ) ÚČTY od 1. 1. 2016	
Číslo účtu	Název účtu	Číslo účtu	Název účtu
611	Změna stavu nedokončené výroby	581	Změna stavu nedokončené výroby
612	Změna stavu polotovarů vlastní výroby	582	Změna stavu polotovarů vlastní výroby
613	Změna stavu výrobků	583	Změna stavu výrobků
614	Změna stavu zvířat	584	Změna stavu zvířat
621	Aktivace materiálu a zboží	585	Aktivace materiálu a zboží
622	Aktivace vnitropodnikových služeb	586	Aktivace vnitropodnikových služeb
623	Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku	587	Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
624	Aktivace dlouhodobého hmotného majetku	588	Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

Zdroj: Vlastní zpracování dle Procházková, Vlach, 2016

2. Mimořádné náklady a mimořádné výnosy

Jak již bylo výše uvedeno, novelizací Vyhlášky byla zrušena účtová skupina 68 - Mimořádné výnosy a byla rovněž změněna obsahová náplň a název účtové skupiny 58 – Mimořádné náklady, která je nyní použita pro jiné účely. Mimořádné náklady a mimořádné výnosy se od 1. 1. 2016 účtují dle charakteru na účty provozních nákladů a výnosů a na účty finančních nákladů a výnosů. Konkrétní nově zřízené účty jsou zachyceny v následující tabulce Tab. 11.

Tab. 11 Mimořádné náklady a mimořádné výnosy

ZRUŠENÉ ÚČTY k 31. 12. 2015		NOVÉ (NOVĚ POUŽÍVANÉ) ÚČTY od 1. 1. 2016	
Číslo účtu	Název účtu	Číslo účtu	Název účtu
588	Mimořádné provozní náklady	547	Mimořádné provozní náklady
588	Mimořádné finanční náklady	565	Mimořádné finanční náklady
688	Mimořádné provozní výnosy	649	Mimořádné provozní výnosy
688	Mimořádné finanční výnosy	669	Mimořádné finanční výnosy

Zdroj: Vlastní zpracování dle Procházková, Vlach, 2016

3. Zřizovací výdaje

Jak již bylo výše naznačeno, účet zřizovacích výdajů byl zcela vyjmut z účetní osnovy. Konkrétní použití účtů znázorňuje následující tabulka Tab. 12.

Tab. 12 Zřizovací výdaje

ZRUŠENÉ ÚČTY k 31. 12. 2015		NOVÉ (NOVĚ POUŽÍVANÉ) ÚČTY od 1. 1. 2016	
Číslo účtu	Název účtu	Číslo účtu	Název účtu
011	Zřizovací výdaje	518,538	Ostatní služby, Ostatní daně a poplatky
071	Oprávký ke zřizovacím výdajům	x	x

Zdroj: Vlastní zpracování dle Procházková, Vlach, 2016

Má-li účetní jednotka na účtech „011 – Zřizovací výdaje“ nebo „071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům“ k 1. 1. 2016 zůstatky z období před 1. 1. 2016, pak bude tato účetní jednotka pokračovat v této evidenci až do vyřazení zřizovacích výdajů (Bartůšková, 2016b).

V souvislosti se zrušením účtů 011 a 071 je účetním jednotkám evidující zřizovací výdaje k 31. 12. 2015 jako první způsob doporučeno přeúčtovat tyto výdaje na účet „019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek“ a oprávký k těmto výdajům na účet „079 – Oprávký k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku“ a pokračovat v jejich odpisování (551/079). Druhý způsob je zachovat účet 011 spolu s účtem 071 a odpisovat jako v roce 2015 (551/071). V rozvaze je však nutné vykázat tyto položky v položce B.I.4 Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek (Procházková, Vlach, 2016).

4. Nově zřízené účty

V reakci na další změny v rozvaze byly vedle výše uvedených změn v účtové osnově zřízeny nové účty. Jedná se o dva účty uvedené v Tab. 13:

Tab. 13 Nově zřízené účty

NOVĚ ZŘÍZENÝ ÚČET	Název účtu	Návaznost na rozvahu od 1. 1. 2016
067	Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv	B.III.4 (Aktiva)
254	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	C.III.1 (Aktiva)

Zdroj: Procházková, Vlach, 2016

4.3.4 Změny v předkontacích

Tab. 14 Přehled změn v předkontacích

Účetní operace		Původní zaúčtování	Nové zaúčtování	Návaznost na VZZ od 1. 1. 2016	
Nedokončená výroba	Přírůstek	121/ 611	121/ 581	Položka B. Změna stavu zásob vlastní činností	
	Úbytek	611 /121	581 /121		
Polotovary	Přírůstek	122/ 612	122/ 582		
	Úbytek	612 /122	582 /122		
Výrobky	Přírůstek	123/ 613	123/ 583		
	Úbytek	613 /123	538 /123		
Zvířata	Přírůstek	124/ 614	124/ 584		
	Úbytek	614 /124	584 /124		
Aktivace materiálu a zboží		111, 112, 131, 132 / 621	111, 112, 131, 132 / 585		Položka C. Aktivace
Aktivace vnitropodnikových služeb		041, 042, 111, 131 / 622	041, 042, 111, 131 / 586		
Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností		01x, 041 / 623	01x, 041 / 587		
Aktivace dlouhodobého hmotného majetku vytvořeného vlastní činností		02x, 042 / 624	02x, 042 / 588		
Přijatý dar		0xx, 1xx / 413	0xx, 1xx / 648	III.3. Jiné provozní výnosy	
Přijatý finanční dar		211, 221 / 413	211, 221 / 668	VII. Ostatní finanční výnosy	

Zdroj: Vlastní zpracování

Změny v účtování a v účetních metodách se skrze zrušení anebo přečíslování účtů v účetní osnově promítají také do změn v předkontacích účetních operací.

Z tabulky Tab. 14 vyplývá, že přírůstky a úbytky nedokončené výroby, polotovárů, výrobků a zvířat a dále aktivace se nyní neodráží ve výnosech, nýbrž v nákladech.

4.3.5 Změny v účetních výkazech

V souvislosti s implementací Směrnice došlo také k nové podobě rozvahy a výkazu zisku a ztráty v plném a zkráceném rozsahu. Došlo ke změnám v uspořádání a pojmenování položek rozvahy a dále také ke změnám v uspořádání a pojmenování položek výkazu zisku a ztráty. Rozdíly rozvah a VZZ před a po implementaci Směrnice lze sledovat v přílohách B a C.

5 Implementace Směrnice a změny v ostatních právních normách v ČR

V souvislosti s implementací Směrnice zákon č. 221/2015 Sb., jehož primárním cílem byla (spolu s vyhláškou č. 250/2015 Sb. upravující Vyhlášku) novelizace účetních předpisů, zasáhl i do oblasti zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), do zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“) a do zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech (dále jen „zákon o auditorech“).

5.1 Změny v zákoně o daních z příjmů

5.1.1 Zřizovací výdaje

Jak již bylo v předchozích kapitolách uvedeno, zřizovací výdaje byly považovány za jednu ze složek dlouhodobého nehmotného majetku. Počínaje 1. 1. 2016 však tato složka v položkách aktiv rozvahy již neexistuje, protože částky vynakládané v souvislosti se vznikem nové účetní jednotky jsou nově pokládány jako běžný náklad příslušného období.

Výše uvedené má svůj odraz i v zákoně o daních z příjmů (§ 32a). **I v tomto zákoně byly zřizovací výdaje vpuštěny z kategorie nehmotného majetku.** Tyto věcné změny se však netýkají zřizovacích výdajů, o kterých bylo již účtováno jako o dlouhodobém nehmotném majetku a byly vykázány do 31. 12. 2015. Tyto již existující zřizovací výdaje jsou vykazovány jako dlouhodobý nehmotný majetek, avšak již jen jako součást položky B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek. **Rovněž** jsou tyto zřizovací výdaje považovány za dlouhodobý majetek i pro účely ZDP a až do jejich vyřazení jsou daňově odpisovány (po dobu 60-ti měsíců). **Vyjmutí zřizovacích výdajů z položek dlouhodobého nehmotného majetku (v případě ZoÚ) a nehmotného majetku (v případě ZDP) se tedy vztahuje až na výdaje nové, které jsou spojeny se vznikem účetní jednotky počínaje 1. 1. 2016** (Procházková, Vlach, 2016).

5.1.2 Přijaté dary

Do konce roku 2015 byly přijaté dary účtovány rozvahově, počínaje účetním obdobím začínajícím v roce 2016 se přijaté dary účtují výsledkově jako součást provozních nebo finančních výnosů dle jejich povahy (§ 25 a § 33 Vyhlášky).

Předmětná úprava má svůj odraz i v ZDP. U již zaúčtovaných darů u poplatníků daně z příjmů, u nichž nejsou dary od daně osvobozeny, nebude nutno provádět dřívější úpravy daňového přiznání spočívající ve zvýšení výsledku hospodaření dle §23 odst. 3 písm. a) bodu 16 ZDP. V tomto případě dochází tak ke značnému zjednodušení a **předmětné dary budou zdaněny jako součást výsledku hospodaření tvořícího i součást základu daně.**

Pozornost je však nutno věnovat **darům peněžním**, které jsou poskytnuty účelově na pořízení hmotného nebo nehmotného majetku, popřípadě na technické zhodnocení uvedeného majetku. Změna účtování přijatých darů totiž doléhá i na tyto dary, které nejsou zdaňovány v období jejich přijetí, ale snižují vstupní cenu majetku (a tím také základnu pro výpočet odpisů), na jehož pořízení či zhodnocení jsou určeny (§ 29 odst. 1 ZDP). Do konce roku 2015, a tedy v případě účtování rozvahově, u takto účelově přijatých darů nebylo nutno v podávaném daňovém přiznání provádět dodatečné úpravy, protože hodnota daru, jehož přijetí bylo účtováno rozvahově, netvořila součást výsledku hospodaření a do základu daně nevstoupila. Jelikož jsou od roku 2016 všechny dary účtovány výsledkově, je pro dosažení téhož efektu **nutno** tyto **dary** při transformaci výsledku hospodaření na základ daně **ze zdanění vyloučit snížením výsledku hospodaření** podle § 23 odst. 3 písm. c) bodu 9 ZDP (Procházková, Vlach, 2016).

5.1.3 Zákaz oceňování aktiv reálnou hodnotu pro mikro účetní jednotky

Dle § 27 ZoÚ jsou vybraná aktiva oceňována k rozvahovému dni (nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje) reálnou hodnotou (tržní hodnotou nebo jinou hodnotou stanovenou dle § 27 odst. 3 ZoÚ). Takto se oceňují i mimo jiné cenné papíry s výjimkou CP držených do splatnosti, dluhopisů, které nejsou určeny účetní jednotkou k obchodování, CP představujících účast v ovládané osobě nebo v osobě pod podstatným vlivem a CP, které jsou emitovány účetní jednotkou.

Předmětná úprava má pak i svůj odraz v ZDP, který na ZoÚ navazuje v otázce možného prominutí hodnoty cenného papíru do základu daně při jeho prodeji. Zda je či není cenný papír oceňován reálnou hodnotou má pak zásadní vliv při posouzení daňového režimu prodeje akcií. Do konce roku 2015 byla tato problematika upravena § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP. Zatímco hodnota akcie přeceňovaná dle § 27 ZoÚ, která je zachycená v účetnictví ke dni jejího prodeje, je plně daňově účinná, **nabývací cena akcie** stanovená dle § 24 odst. 7 ZDP neoceňována v souladu s účetními předpisy reálnou hodnotou **je považována za daňovou pouze do výše příjmů z jejího prodeje**, čímž do základu daně nelze zahrnout případnou ztrátu.

Zcela nově je doplněním § 27 odst. 7 ocenění reálnou hodnotou zakázáno mikro účetním jednotkám (s výjimkou obchodníků s cennými papíry, platebních institucí, investičních společností a fondů dle § 27 odst. 7 písm. a) až d)).

Na tento zákaz reaguje i ZDP a to přidáním do § 24 odst. 2 nové písmeno zy). Dle ZDP je **nabývací cena cenného papíru, který je prodáván poplatníkem daně z příjmů právnických osob, který je mikro účetní jednotkou, daňově uznatelnou** (s výjimkou § 24 odst. 2 písm. w) a zy) ZDP).

Z obsahu důvodové zprávy vyplývá, že by mělo docházet k zachování stejného daňového režimu pro mikro účetní jednotky, které jsou právníckými osobami a prodávají ty cenné papíry, které u ostatních účetních jednotek budou i nadále oceňovány reálnou hodnotou.

Na závěr je třeba dodat, že **změna režimu v oceňování se týká pouze těch aktiv, kterých nebyly před 1. 1. 2016 oceňovány reálnou hodnotou**. Pokud

byly před 1. 1. 2016 oceňovány reálnou hodnotou, budou tyto aktiva i nadále oceňovány reálnou hodnotou až do jejich vyřazení (čl. II bod 5 zákona č. 221/2015 Sb. a čl. II bod 5 Důvodové zprávy). Obdobně je postupováno i z hlediska ZDP, kdy **se ustanovení § 24 odst. 2 písm. zy) ZDP nepoužije na cenné papíry, které se oceňují reálnou hodnotou i nadále** (viz čl. IV bod 3 zákona č. 221/2015 Sb.) (Procházková, Vlach, 2016).

5.2 Změny v zákoně o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

5.2.1 Tvorba rezerv u poplatníka vedoucí jednoduché účetnictví

Od 1. 1. 2016 došlo ke znovuzavedení jednoduchého účetnictví při splnění nastavených kritérií pro určité účetní jednotky, které nejsou založené zpravidla za účelem podnikání. V této souvislosti se do zákona o rezervách vložil nový odstavec 4 v § 3 ZoR, který říká, že **poplatník vedoucí jednoduché účetnictví, pokud vede prokazatelnou evidenci rezerv, si může tvorbu rezerv uplatnit jako daňově uznatelný výdaj a to maximálně do výše stanovené v prokazatelné evidenci této rezervy.**

5.2.2 Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů

Významnou změnou v zákoně o rezervách je vložení nových paragrafů § 11a až § 11c zabývající se rezervami na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů. Vzhledem ale k tomu, že tato změna nesouvisí s implementací Směrnice, nebude zde proto dále rozebírána.

5.3 Změny v zákoně o auditorech

Změny v zákoně o auditorech reagují na skutečnost, že došlo k přesunu úpravy obsahu zprávy auditora z účetní směrnice do směrnice o auditorech (2006/43/ES), kam tato úprava logicky patří. Obsah a rozsah zprávy auditora je však definován v zákoně o auditorech. Dále reagují na změny v rozsahu povinného auditu, zejména z pohledu začlenění ověřování výroční zprávy do celkového konceptu povinného auditu, které přinesla Směrnice. Ostatní změny zákona o auditorech mají pouze legislativně-technický charakter (Pilátová, 2015).

5.3.1 Náležitosti zprávy auditora

Změny týkající se náležitostí zprávy auditora jsou legislativně-technického i věcného charakteru.

Novela zákona o auditorech přináší zásadní změnu v auditu výroční zprávy a auditorské ověření výroční zprávy nebude již obsaženo v samostatné zprávě, ale **dochází k návratu jedné zprávy auditora, která se bude vztahovat jak k účetní závěrce, tak i k výroční zprávě** (Levová, 2015). Stejně téma lze najít i

v časopise SP Audit (2015), kde se píše, že v důsledku přijatých změn již není možné nadále rozdělit zprávu auditora na ověření samotné účetní závěrky a na následný „dodatek“ s ověřením výroční zprávy. Dále se uvádí, že **změna se dotkne veškerých auditů, které nebyly dokončeny před 1. 1. 2016, což znamená, že se v praxi dotkne už i veškerých auditorských zpráv za účetní období roku 2015.** Nutno zmínit, že tato nová úprava **se týká zejména obchodních společností s povinným auditem** (SP Audit, 2015).

Do konce roku 2015 výrok o věrném a poctivém obrazu předmětu účetnictví měl být v souladu s „použitými právními předpisy a účetními standardy“. Od 1. 1. 2016 nově vyjadřuje soulad a „právními předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví, na jehož základě je účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka sestavena“ (§ 2 písm. a) a §20 odst. 1 písm. c)). Tato změna je změnou legislativně-technického charakteru.

Změnou věcnou je skutečnost, že auditor je nově povinen popsat skutečnosti, které nejsou obsaženy ve výroku auditora, ale auditor na ně upozornil a považuje takové upozornění za významné (Běhounek, 2016).

5.3.2 Výbor pro audit

Další změnou v zákoně o auditorech je to, že došlo ke zcela nové úpravě výboru pro audit. Původní § 44 byl nahrazen § 44 až § 44d.

Dle § 44a výbor pro audit sleduje zejména účinnost vnitřní kontroly a systému řízení rizik, sleduje účinnost vnitřního auditu a zajišťuje jeho funkční nezávislost. Dále sleduje postup sestavování účetní závěrky vč. konsolidované, doporučuje auditora kontrolnímu orgánu, posuzuje nezávislost statutárního auditora auditorské společnosti a v neposlední řadě sleduje celý proces povinného auditu.

Výbor pro audit zřizuje subjekt veřejného zájmu (s výjimkou § 44b odst. 1) nebo účetní jednotky, které jsou obchodními korporacemi, státním podnikem nebo Správa železniční dopravní cesty (§ 44c odst. 1 písm. a) až e)), přičemž výbor pro audit má nejméně 3 členy.

Dle úpravy do konce roku 2015, § 44 odst. 1, musela mít většina členů výboru pro audit nejméně tříleté praktické zkušenosti v oblasti účetnictví nebo v oblasti povinného auditu. Podle úpravy k 1. 1. 2016 dle § 44 odst. 3 a 4, **většina členů musí být nezávislá a odborně způsobilá** a členem tohoto výboru musí být **alespoň jedna osoba, která je statutárním orgánem nebo osoba s odpovídající účetní kvalifikací.**

5.3.3 Subjekt veřejného zájmu

Novinkou od roku 2016 je přesunutí vymezení subjektu veřejného zájmu ze zákona o auditorech do zákona o účetnictví.

Definice subjektu veřejného zájmu byla do konce roku 2015 uvedena v § 2 zákona o auditorech. Novelou tohoto zákona ve znění zákona č. 221/2015 Sb. byl tento paragraf vypuštěn a **definice subjektu veřejného zájmu je od 1. 1. 2016 přesunuta do zákona o účetnictví.** Nejde jen o formální změnu, **změnil se**

i obsah této definice. V zákoně o auditorech však zůstaly povinnosti auditorů v případě, pokud provádějí statutární audit u subjektů veřejného zájmu.

Co se týče samotné definice, subjekty veřejného zájmu zůstávají banky, pojišťovny a ostatní finanční instituce. Naopak **jimi už nejsou obchodní korporace nebo konsolidující účetní jednotky v případě, že průměrný přepočtený počet zaměstnanců obchodní korporace nebo konsolidačního celku za bezprostředně předcházející účetní období převýšil 4 tis. zaměstnanců.**

Subjekty veřejného zájmu se považují z hlediska kategorizace účetních jednotek za velké účetní jednotky (Müllerová, 2016).

Z výše uvedeného vyplývá, že změna zákona o auditorech nemá v podstatě žádný vliv na změnu chování podniků, neboť nemá vliv na účetnictví podnikatelských subjektů.

V souvislosti s implementací Směrnice a novelizací zákona o účetnictví došlo také k novele prováděcí vyhlášky a č. 501/2002 Sb. pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, prováděcí vyhlášky č. 502/2002 Sb. pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami a prováděcí vyhlášky č. 504/2002 Sb. pro nepodnikatelské subjekty. Zkoumání změn výše zmíněných vyhlášek však není předmětem této diplomové práce.

6 Dopad do účetnictví podniků

6.1 Dopad na účetní závěrku a její ověření auditorem vč. vymezení dotčených podniků

V kapitole 4.3.2 byly analyzovány změny v účtování a účetních metodách. Jednou z těchto změn byla změna účtování „Změny stavu zásob vlastní činnosti“ a „Aktivace“. Od roku 2016 se tyto položky neúčtují do výnosů, nýbrž do nákladů a s opačným znaménkem. Pro názornou ukázkou je níže v Tab. 15 znázorněn modelový příklad možného dopadu změn v účtování „Změny stavu zásob vlastní činnosti“ a „Aktivace, kdy je čerpáno z reálných dat. Z každé kategorie účetních jednotek je náhodně vybráno dvacet podniků, přičemž všechny podniky jsou výrobními podniky elektrických přístrojů a zařízení (NACE 27 – Výroba elektrických zařízení, podniky vybrány s pomocí databáze Amadeus). Průměrné hodnoty řádku 06 ve VZZ (za rok 2014 a 2015) jsou vynásobeny „minus jedničkou“ z důvodu, že se řádek 06 účtuje od nového roku 2016 nikoliv výnosově, ale nákladově. To stejné platí pro řádek 07 VZZ. Je potřeba zmínit, že podniků v této ekonomické kategorii NACE 27 byly tisíce, a proto nebylo možné získat data od všech podniků a jedná se tak pouze o orientační hodnoty.

Tab. 15 Modelový příklad dopadu změn v účtování na výkaz zisku a ztráty (v tis. Kč)

Kategorie ÚJ	Řádek 06 ve VZZ – Změna stavu zásob vlastní činnosti v roce 2014	Řádek 06 ve VZZ – Změna stavu zásob vlastní činnosti v roce 2015	Řádek 06 ve VZZ – Změna stavu zásob vlastní činnosti odhad v roce 2016	Řádek 07 ve VZZ – Aktivace v roce 2014	Řádek 07 ve VZZ – Aktivace v roce 2015	Řádek 07 ve VZZ – Aktivace odhad v roce 2016	Dopad na VH odhad v roce 2016
Mikro	1181,1 (výnosy)	771,95 (výnosy)	-976,525 (náklady)	0,15 (výnosy)	0,55 (výnosy)	-0,35 (náklady)	976,875
Malá	-66,9 (výnosy)	-2,1 (výnosy)	34,5 (náklady)	57,75 (výnosy)	140,5 (výnosy)	-99,125 (náklady)	64,625
Střední	3096,9 (výnosy)	480,9 (výnosy)	-1788,9 (náklady)	424,85 (výnosy)	359,95 (výnosy)	-392,4 (náklady)	2181,3
Velká	12306,8 (výnosy)	20920,4 (výnosy)	-16613,6 (náklady)	15193,2 (výnosy)	9838,05 (výnosy)	-12515,625 (náklady)	29129,2

Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních závěrek jednotlivých podniků

Z výše uvedené tabulky vyplývá následující. Za platnosti původního účtování o změně stavu zásob vlastní činnosti by bylo v roce 2016 u mikro účetních jednotek 976 875 Kč ve výnosech. Od nového roku však platí nová pravidla účtování a částka 976 875 Kč., stejně jako částky 64 625 Kč u malých ÚJ, 2 181 300 Kč u středních ÚJ a 29 129 200 Kč u velkých ÚJ budou vykázány v nákladech s opačným znaménkem, z čehož vyplývá, že o stejné částky bude u jednotlivých kategorií účetních jednotek zvýšen i výsledek hospodaření v 2016. V souvislosti s aktivací a zásobami vlastní činnosti byly v roce 2015 dotčeny výnosy, načež od roku 2016 jsou to pouze náklady. Nová úprava výše obratu neovlivní (výše obratu zůstane beze změn), ale v konečném důsledku dojde oproti roku 2015 ke změně výše obratu.

Dopad změny v účtování je tedy na **obrat**, který působí na:

- začlenění účetní jednotky v rámci nové kategorizace účetních jednotek
- povinnost ověření účetní závěrky auditorem
- povinnost zdaňovacího období (měsíční/kvartální) za předpokladu, že většina účetních jednotek již budou plátcí DPH a případně na registraci

Jak vyplývá ze Směrnice a jejích ustanovení, cílem je harmonizovat požadavky pro mikro, malé a případně střední podniky působící v EU, a zároveň snížit jejich administrativní zátěž. Tímto zjednodušením se zabývala kapitola 4.2.2 a tabulka Tab. 5, ze které vyplynulo, že Mikro a Malé účetní jednotky (s výjimkou Mikro A a Malých A účetních jednotek) nemají povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Mikro A a Malými A účetními jednotkami jsou převážně ty účetní jednotky, kterým povinnost auditu stanovuje zvláštní právní předpis. Dle Arens, Loebbecke (1988) audit účetní závěrky se provádí k tomu, aby se určilo, zda celkové finanční výkazy jsou uvedeny v souladu se stanovenými kritérii. Za normálních okolností jsou těmito kritérii všeobecně uznávané účetní zásady.

Povinností auditorského ověření se zabývá zákon o účetnictví, kde jsou stanovena kritéria pro audit účetní jednotek (viz Tab. 6) a dále zvláštní právní předpisy, kdy následující účetní jednotky jsou auditované vždy bez ohledu na kategorizaci účetních jednotek, ale s ohledem na jejich velikost, činnost nebo při překročení limitů (Pelikánová, 2016):

- nadace, pokud výše nadačního kapitálu nebo obratu převyšuje 5 mil. Kč nebo když se rozhoduje o zvýšení/snížení nadačního kapitálu nebo o přeměně (§ 341 NOZ)
- ústav, pokud výše čistého obratu převyšuje 10 mil. Kč (§ 415 NOZ)
- obecně prospěšné společnosti, pokud výše čistého obratu převyšuje 10 mil. Kč anebo tato jednotka přijme dotaci ze státního rozpočtu nebo fondu přesahující 1 mil. Kč (§ 19 zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech)
- účelová zařízení církví, pokud výše čistého obratu převyšuje 10 mil. Kč (§ 16a, odst. 5 zákona č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech)

- veřejné výzkumné instituce (§ 29 zákona č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích)
- politické strany (§ 19 zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích)

Z výše uvedeného vyplývá, že Mikro A a Malými A účetními jednotkami jsou převážně neziskové organizace a mají povinnost auditu bez ohledu na kategorizaci účetních jednotek (Malými A účetními jednotkami mohou ještě být ty účetní jednotky, pokud splní kritéria pro audit). Vzhledem k tomu, že se odhaduje, že právě tyto účetní jednotky (Mikro A a Malé A) tvoří 95% ze všech mikro a malých účetních jednotek a povinnost auditu jim převážně stanovuje zvláštní právní předpis, je možné konstatovat, že **nová kategorizace účetních jednotek nemá výrazný vliv na povinnost ověřit účetní závěrku auditorem pro mikro a malé účetní jednotky.**

Vlivem implementace došlo k určitému **zjednodušení povinností pro mikro a malé účetní jednotky**, ale po hlubším prozkoumání lze konstatovat, že ne výrazně. Což je na druhou stranu dobře, protože kdyby zjednodušení bylo pro účetní jednotky většího rázu, mělo by to zásadní vliv na účetní zásady.

6.2 Dopad Směrnice na vybrané účetní zásady

Základní účetní zásady představují soubor pravidel a základních principů účetnictví, které jsou dodržovány všemi účetními jednotkami při vedení účetnictví a sestavování výkazů. Tyto zásady nejsou vyhlášeny samostatným právním předpisem, ale většina z nich je zapracována do zákona o účetnictví nebo do prováděcí vyhlášky. Spolu s obecnými prvky metody účetnictví (bilanční princip, podvojnost, dokladovost, oceňování, inventarizace a soustava účtů) představují podstatu účetnictví (Ryneš, 2016).

V kapitole 4.2.2 byla uvedena tabulka Tab. 5, ze které vyplynulo, že mikro a malé účetní jednotky, které nemají povinnost auditu, nemusí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty a účetní závěrku mohou sestavovat ve zkráceném rozsahu. Zveřejňují tedy pouze zkrácenou rozvahu a přílohu k účetní závěrce, což snižuje vypovídací schopnost ÚZ a možnosti finančních analýz. Zároveň však pro tyto účetní jednotky dochází ke snížení administrativní zátěže.

Osvobození těchto účetních jednotek od výše uvedených povinností má však negativní dopady na základní účetní zásady. Zejména se jedná o **zásadu opatrnosti a zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví.**

6.2.1 Zásada věrného a poctivého obrazu

Dle § 7 zákona o účetnictví, účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby jejich účetní závěrka byla **sestavena srozumitelně** a podávala věrný a poctivý obraz účetní jednotky **tak, aby na základě této účetní závěrky mohla osoba využívající tyto informace činit ekonomická rozhodnutí.**

Zobrazení v účetní závěrce se považuje za věrné a poctivé tehdy, když obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu v souladu se způsobem oceňování, odpisování, tvorbou a použitím opravných položek a rezerv a dalšími účetními metodami stanovenými zákonem o účetnictví, Českými účetními standardy a jinými danými vyhláškami. Avšak tyto účetní metody a postupy účtování musí být použity způsobem, který vede k reálnosti vykazání a nevede k zastírání skutečného stavu. V případech, kdy si účetní jednotka může volit mezi metodami, zvolí metodu, která nejlépe vyjadřuje skutečnost (Ryneš, 2016).

Dle Směrnice (2013) odst. 9, roční účetní závěrky podniků by měly být sestaveny na základě zásady opatrnosti a měly by podávat věrný a poctivý obraz o aktivech a pasivech, finanční situaci podniku a výsledku hospodaření. Pouze ve výjimečných případech se může stát, že při uplatňování této Směrnice určitá účetní závěrka tento věrný a poctivý obraz podávat nebude, proto by se měl tento podnik od ustanovení této Směrnice odchýlit. Členské státy by měly mít možnost vymezit tyto výjimečné případy a stanovit určitá pravidla, která se mají v této situaci použít. Výjimečné případy by měly zahrnovat pouze neobvyklé transakce a situace a neměly by se týkat celých konkrétních odvětví.

Použití Českých účetních standardů účetními jednotkami se považuje za naplnění účetních metod a za naplnění věrného a poctivého předmětu účetnictví. Zákon o účetnictví v § 7 odst. 2 připouští výjimku z pravidla. Pokud dojde ve zcela výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod, které jsou stanoveny zákonem o účetnictví a prováděcími právními předpisy (např. Českými účetními standardy) bude v rozporu s povinností zobrazit a vykazat skutečnost věrně a poctivě, odchýlí se tato účetní jednotka od takto stanovených pravidel. Účetní jednotka, která bude postupovat odlišně, musí popsat důvody odchýleného postupu a zvolenou metodu v příloze účetní závěrky. Zároveň musí v příloze účetní závěrky vyčíslit případné hodnotové rozdíly mezi zvolenou účetní metodou a metodou stanovenou prováděcími právními předpisy (Ryneš, 2016).

Dle Ryneše (2016) jsou účetní jednotky navíc povinny vést účetnictví tak, aby bylo správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a trvalé.

Skálová a kol. (2016) uvádí, že jsou v zákoně o účetnictví předepsány náležitosti dokladů ověřujících účetní operace, lhůty archivace dokladů, možnosti oceňování aktiv, atd., přičemž všechna tato ustanovení podporují objektivnost účetnictví.

Dle Mrkosové (2015) tuto zásadu zajistíme správným oceňováním všech složek majetku a závazků a prosazováním principu opatrnosti.

6.2.2 Zásada opatrnosti - § 26 ZoÚ

Opatrností se rozumí rozumný odhad současných a budoucích skutečností s přihlédnutím k rizikům a možným ztrátám a jejich vlivu na následující období. Obecným pravidlem je, že se aktiva a výnosy nesmějí nadhodnocovat a pasiva a náklady podhodnocovat, protože by docházelo ke zkreslení hospodářského vý-

sledku. Tato zásada je realizována zejména tvorbou rezerv, opravných položek k majetku, použitím historických cen a účtováním o odloženém závazku.

Vlivem transpozice Směrnice došlo k doplnění definice rezerv. Jak již bylo uvedeno, zatímco v roce 2015 byly ještě rezervy definovány jako rezervy na rizika a ztráty, na daň z příjmů, na důchody a podobné závazky, na restrukturalizaci, technické rezervy nebo jiné rezervy podle jiných zvláštních předpisů, od nového roku zákon o účetnictví v § 26 odst. 3 definuje rezervy jako rezervy určené k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni pravděpodobné nebo jisté že nastanou, ale jejich výše nebo okamžik vzniku není známý. Rezervy nesmějí být použité k úpravám hodnot aktiv a k rozvahovému dni musejí představovat nejlepší odhad pravděpodobných nákladů a v případě závazků nejlepší odhad částky potřebné k vypořádání těchto závazků.

K úpravám hodnot aktiv se používají opravné položky (dočasné snížení hodnoty majetku) nebo odpisy (trvalé snížení hodnoty majetku).

Pro názornou ukázkou je uveden modelový příklad uplatňování daňově uznatelných a daňově neuznatelných opravných položek.

Modelový příklad:

Společnost Rosomák má pohledávku za společností Loskuták ve výši 80 000 Kč, která byla splatná do 15. března 2014. Ke dni 31. 12. 2016 však nebyla tato pohledávka uhrazena, proto společnost Rosomák vytvořila opravnou položku k této pohledávce (daňově uznatelnou) v souladu se zákonem o rezervách ve výši 50% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky a dále má společnost majetek (zásoby-zboží) ve výši 100 000 Kč, kdy na základě inventarizace zjistila, že hodnota zboží vykazuje dočasné snížení ve výši 30% hodnoty majetku. V této souvislosti lze uvažovat o tom, zda malá společnost, která není auditovaná, bude tvořit opravnou položku, která není daňově účinná? Výsledek hospodaření před vytvořením obou opravných položek je 1 mil. Kč.

Situace, pokud společnost vytvoří daňově uznatelnou OP k pohledávce ve výši 40 000 Kč a zároveň OP k zásobám (zboží) ve výši 30 000 Kč.

V Tab. 16 je znázorněn dopad vytvoření daňově účinné OP k pohledávce a zároveň daňově neúčinné OP k majetku (zboží) na daňové přiznání z příjmu právnických osob.

Vytvoření účetní opravné položky mění účetní výsledek hospodaření, který se sníží, což vede k vykazování nižší ziskovosti společnosti, což může mít dopad na pohled externího uživatele na tuto firmu. Vytvoření účetních OP ale také zvyšuje základ daně, což je pro společnost rovněž nevýhodné. Proto společnosti, které nemají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem, se tvořením účetních opravných položek mohou vyhýbat.

Tab. 16 Modelový příklad – Vytvoření daňově uznatelné OP k pohledávce a zároveň OP ke zboží – dopad na DPPO

	Účetní HV nesnížený o OP	1 000 000 Kč
	Tvorba OP k pohledávce ²	- 40 000 Kč
	Tvorba OP k zásobám ³	- 30 000 Kč
Řádek 10	Účetní HV	940 000 Kč
Řádek 40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů	+ 30 000 Kč
Řádek 200	ZD před úpravami	970 000 Kč
Řádek 280	Sazba daně (v %)	19
Řádek 290	Daň	184 300 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Vytvoření daňově neúčinné OP (OP k zásobám – zboží) je také vidět v rozvaze, kde snižuje stav majetku a znamená pokles jeho hodnoty viz Tab. 18. I v případě daňově uznatelných opravných položek k pohledávkám dochází ke snížení hodnoty pohledávek, což se odráží v rozvaze na řádku C.II.1.1. (dle úpravy platné od roku 2016).

Vzhledem k tomu, že již vytvoření daňově uznatelné OP k pohledávce snižuje účetní výsledek hospodaření, což může mít negativní důsledek pro společnost, nemusí mít účetní jednotka „potřebu“ účetní OP (např. OP k zásobám) vytvářet a výsledek hospodaření dále snižovat. Rozdíl mezi tvorbou daňově uznatelných OP k pohledávkám a mezi tvorbou účetních OP je ale ten, že daňově neuznatelné OP zvyšují daňovou povinnost. Výše zmíněné se však netýká jen tvorby opravných položek k zásobám, ale i tvorby opravných položek k ostatnímu majetku, tj. materiálu a výrobkům. Jinak řečeno, pokud by společnost Rosomák nevytvořila OP, které nejsou v souladu se zákonem o rezervách, nebo rezervy, které nejsou v souladu se zákonem o rezervách, tak je nadhodnocován výsledek hospodaření a záměrně snižován základ daně, což má za následek to, že je porušován věrný a poctivý obraz účetnictví.

Na základě výše uvedených skutečností lze předpokládat, že v souvislosti se zásadou opatrnosti **budou účetní jednotky vykazovat a zveřejňovat** jen takové **skutečnosti, které pro ně budou zároveň daňovým výdajem z titulu daně z příjmů**. Výše zmíněné způsobí, že **dotčené ÚJ nebudou** tak **opatrné** při předvídání rizikových situací, **což může vést k vykazování hospodářských výsledků v nižších hodnotách** v budoucích obdobích. Současně **účetnictví nebude podávat věrný a poctivý obraz skutečnosti**, což je základní požadavek na vedení účetnictví (Bušarová, Dřínovská, Gläserová, Otavová, 2016).

² Daňová

³ Nedaňová

Tab. 17 Modelový příklad – vytvoření daňově uznatelné OP k pohledávce a zároveň OP ke zboží – dopad na VZZ

Řádek E.2.	Úpravy hodnot zásob	30 000 Kč
Řádek E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	40 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 18 Modelový příklad - vytvoření daňově uznatelné OP k pohledávce a zároveň OP ke zboží – dopad na rozvahu

		BRUTTO	KOREKCE	NETTO
Řádek C.I.1.1	Zboží	100 000 Kč	30 000 Kč	70 000 Kč
Řádek C.II.1.1	Pohledávky z obchodních vztahů	80 000 Kč	40 000 Kč	40 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

6.2.3 Zásada stálosti metod (konzistentnosti a srovnatelnosti mezi účetními obdobími) - § 7 odst.4

Dle § 7 odst. 4 zákona o účetnictví **uspořádání a označování položek rozvahy a VZZ a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování použité v jednom účetním období nesmí účetní jednotka měnit v následujícím účetním období.** Zákon také uvádí, že změna je možná v případě změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodů zpřesnění věrného zobrazení a zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky za předpokladu uvedení této změny v příloze účetní závěrky. **Dopady případné změny metody se promítnou do hospodářského výsledku účetní jednotky až v následujícím účetním období,** pokud účetní předpisy nestanoví jiný postup (Ryneš, 2016).

V předchozích kapitolách bylo zmíněno, že došlo ke změnám jak v uspořádání a označování položek rozvahy a VZZ, tak i k jejich novému obsahovému vymezení. Proto by se mohlo jevit, že tato zásada v souvislosti s implementací Směrnice bude porušena.

V této souvislosti však Ministerstvo financí vydalo Český účetní standard č. 024 – Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016, kde je uveden **tzv. převodní můstek** a kde jsou také uvedeny srovnatelné položky s rokem 2015. Srovnatelné položky jsou taktéž uvedeny v tabulkách v rámci příloh B a C.

Lze předpokládat, že na další účetní zásady nebude mít Směrnice zásadní vliv.

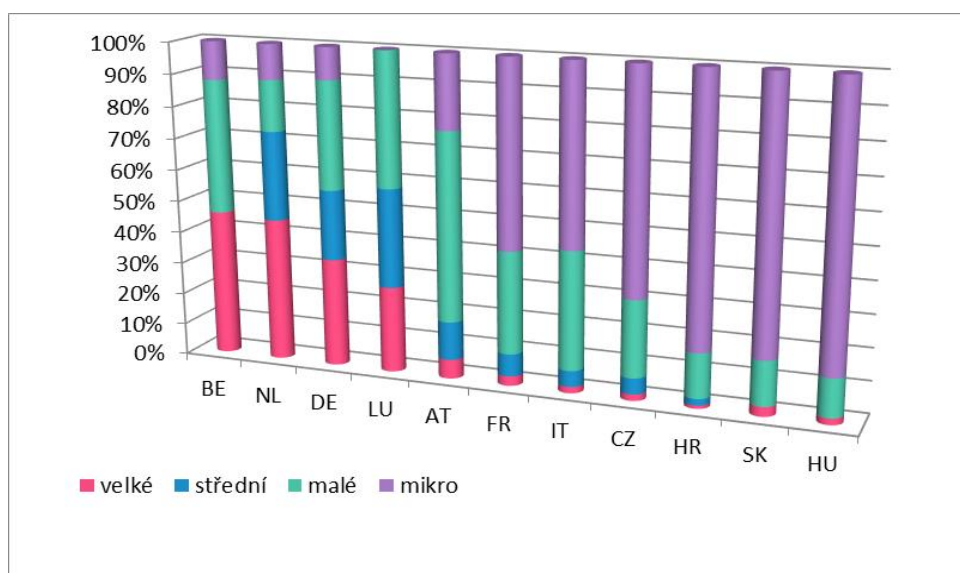
7 Implementace Směrnice ve vybraných zemích EU

Vzhledem k tomu, že má Směrnice evropský charakter, dopad této Směrnice je nutné sledovat nejen na Českou republiku, ale i na ostatní země EU, přičemž z pohledu České republiky jsou nejdůležitější zejména země V4 a další sousední země. Dle Deac (2014) lze celkově v Evropské unii očekávat, že přes 90 % podniků bude spadat do kategorie mikropodniků a kolem 99 % podniků bude spadat do kategorie mikro a malých podniků. Tyto podniky budou moci využívat výhody zjednodušení z přípravy a zveřejňování požadovaných výkazů. Zároveň však zdůrazňuje, že samotná kategorizace a také alternativy, které státy mají, znesnadňují srovnatelnost účetních závěrek. Jediné závěrky, které lze opravdu srovnávat, jsou závěrky velkých podniků, kterých je v Evropské unii procentuálně nejméně.

Země Evropské unie se liší také ve svých tradicích i svým přístupem k transpozicím směrnic. Některé země, jako například Německo či Maďarsko, jsou orientovány na kontrolu státem a nedávají velkou volnost, účetní zákony proto detailně popisují veškeré požadavky (Takáts, 2014).

Míra implementace bude vyhodnocena na základě implementované kategorizace účetních jednotek v jednotlivých zemích, protože právě kategorizaci účetních jednotek lze považovat za nejvýznamnější změnu v účetnictví v důsledku implementace Směrnice.

Zkoumání jsou podrobeny vybrané členské státy EU a jde konkrétně o státy vyobrazené na následujícím obrázku Obr. 1.



Obr. 1 Rozložení účetních jednotek ve sledovaných zemích EU podle jejich velikosti

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z databáze Amadeus

Z důvodu přehlednosti budou tyto státy zkoumány v rámci tří skupin, a to zemí V4, zemí zakládajících EU a dále skupiny obsahující dva státy (Rakousko a Chorvatsko).

7.1 Implementace Směrnice v zemích V4

Implementace Směrnice v zemích V4 se značně liší. V první řadě se jedná o datum transpozice této Směrnice do národních úprav. Zatímco v České republice, v Polsku a v Maďarsku si transpozice Směrnice vyžádala jednu novelizaci zákona o účetnictví účinnou od 1. ledna 2016, na Slovensku se rozhodli implementovat Směrnici do zákona č. 431/2002 Z.z., o účtovníctve (dále jen zákon o účtovníctve) v několika krocích, kdy byl tento zákon novelizovaný k 1. 1. 2014, 1. 1. 2015, 1. 7. 2015, 1. 1. 2016 a k 17. 6. 2016.

Hranice kritérií vyplývající ze Směrnice byly implementovány do národních účetních úprav zemí V4 v hodnotách, které uvádí tabulka Tab. 19. Hodnoty kritérií v jednotlivých zemích jsou přepočítány z domácích měn dle kurzu ČNB k 1. 1. 2016⁴.

Z tabulky Tab. 19 lze vyvodit následující závěry. Hodnoty kritérií přepočtené kurzy se blíží hodnotám, které doporučuje Směrnice. Česká republika je jedinou zemí V4, která dle Směrnice implementovala členění podniků v plném rozsahu na mikro, malé, střední a velké podniky. Ostatní země V4 do svých národních úprav nezahrnuly kategorii středních podniků. Z absence této kategorie vyplývá, že hodnoty kritérií pro velké podniky v České republice neodpovídají hodnotám kritérií pro velké podniky na Slovensku, v Polsku a v Maďarsku. Na Slovensku, v Polsku a v Maďarsku bude do skupiny velkých účetních jednotek patřit více podniků ve srovnání s Českou republikou. Rozdíl lze vysledovat také v počtu zaměstnanců, kdy pro velké podniky země V4 mají nastavenou hodnotu počtu zaměstnanců 50, což je podstatně méně než doporučuje Směrnice a zároveň než převzala Česká republika (250 zaměstnanců). Kritéria čistého obrátu pro mikropodniky u všech zemí V4 jsou ve srovnání se Směrnicí nižší. Tento rozdíl však nelze považovat za významný.

⁴ Použité kurzy k 1. 1. 2016: 1 EUR=27,025 CZK, 1 EUR=4,2638 PLN, 1 EUR=315,98 HUF

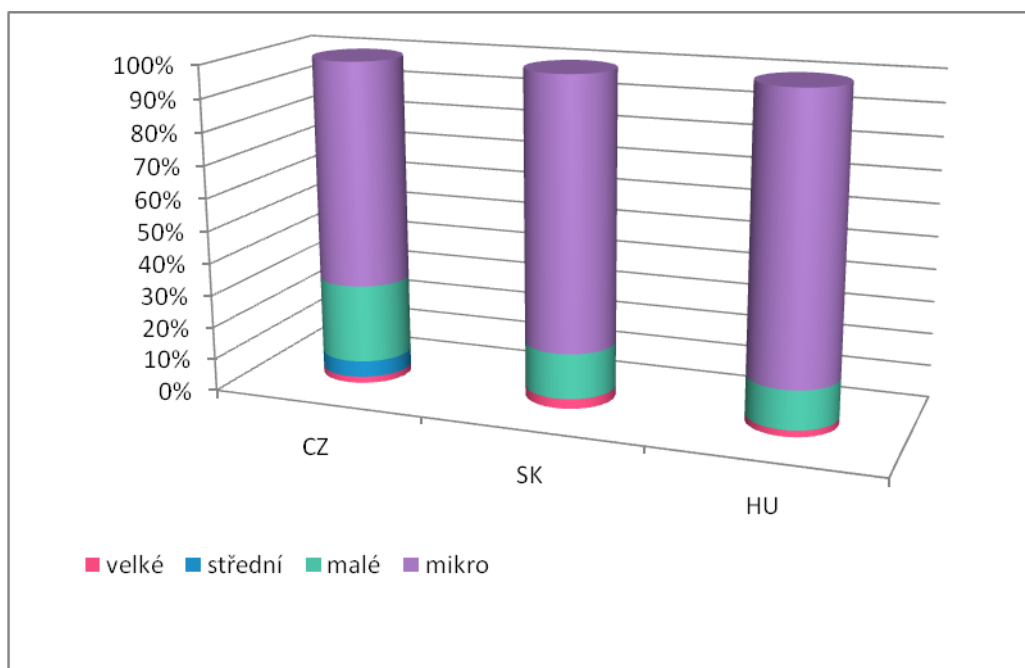
Tab. 19 Kategorizace účetních jednotek v zemích V4

Kategorie účetní jednotky	Kritérium ⁵	Česká rep. (CZ)	Slovensko (SK)	Polsko (PL)	Maďarsko (HU)	Směrnice
Mikro	Aktiva v EUR	333 025	350 000	351 799	316 476	350 000
	Čistý obrat v EUR	666 050	700 000	703 598	632 951	700 000
	Průměrný počet zaměstnanců	10	10	10	10	10
Malá	Aktiva v EUR	3 700 278	4 000 000	3 987 054	3 797 709	4 000 000
	Čistý obrat v EUR	7 400 555	8 000 000	7 974 108	7 595 417	8 000 000
	Průměrný počet zaměstnanců	50	50	50	50	50
Střední	Aktiva v EUR	18 501 388	x	x	x	20 000 000
	Čistý obrat v EUR	37 002 775	x	x	x	40 000 000
	Průměrný počet zaměstnanců	250	x	x	x	250
Velká	Aktiva v EUR	18 501 388	4 000 000	3 987 054	3 797 709	20 000 000
	Čistý obrat v EUR	37 002 775	8 000 000	7 974 108	7 595 417	40 000 000
	Průměrný počet zaměstnanců	250	50	50	50	250

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Zákona o účetnictví (2016), Zákona o účtovníctve (2016), Polish Accounting Act (2016), Kamieniecka (2015), RSM Hungary Intelligence (2016), 2000. évi C. törvény a számvitelről (2016)

Následující graf Obr. 2 ilustruje rozložení účetních jednotek zemí V4 v procentech podle jejich velikosti v souladu s národními účetními úpravami. Procentuální rozložení účetních jednotek (s výjimkou Polska) bylo zpracováno s využitím dat získaných v databázi Amadeus. Důvodem vyloučení Polska byla skutečnost, že v této databázi bylo málo účetních jednotek (pouze 1 529), u kterých byla zveřejněna potřebná kritéria.

⁵ Podmínka: K rozvahovému dni nepřekračuje více než 1 kritérium



Obr. 2 Rozložení účetních jednotek zemí V4 podle jejich velikosti
Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z databáze Amadeus

Lze konstatovat, že většina účetních jednotek spadá do kategorie mikro a malých. Z tohoto důvodu je možné usuzovat, že nová Směrnice byla velkým přínosem s ohledem na snížení administrativní zátěže pro tyto účetní jednotky. Dále lze konstatovat, že pouze Česká republika zavedla všechny kategorie účetních jednotek doporučených Směrnicí a co se týče procentuálního rozložení účetních jednotek podle jejich velikosti, se Česká republika podobá (pokud pomineme skutečnost, že pouze v ČR je zavedena kategorie středních podniků) jak Slovensku, tak i Maďarsku.

7.2 Implementace Směrnice v zemích zakládajících EU

Sledovanými zeměmi v této kapitole jsou země zakládající EU (Belgie, Nizozemsko, Německo, Lucembursko, Francie a Itálie), kdy všechny tyto země implementovaly Směrnici k 1. 1. 2016 (s výjimkou Francie k 30. 1. 2014 a k 17. 2. 2014, Nizozemsko k 30. 9. 2015 a Lucemburska, kdy Lucembursko se rozhodlo implementovat Směrnici ve dvou krocích k 1. 1. 2016 a druhý doposud nenastal).

V následující tabulce Tab. 20 jsou uvedena kritéria pro klasifikaci účetních jednotek po implementaci Směrnice v zemích zakládajících EU.

Tab. 20 Kategorizace účetních jednotek v zemích zakládajících EU (v EUR)

ÚJ	Kritérium ⁶	Belgie (BE)	Nizozemsko (NL)	Německo (DE)	Lucembursko (LU)	Francie (FR)	Itálie (IT)
Mikro	Aktiva v EUR	350 tis.	350 tis.	350 tis.		350 tis.	350 tis.
	Čistý obrát v EUR	700 tis.	700 tis.	700 tis.		700 tis.	700 tis.
	Průměrný počet zaměstnanců	10	10	10		10	10
Malá	Aktiva v EUR	4 500 tis.	6 000 tis.	6 000 tis.	4 400 tis.	4 000 tis.	4 000 tis.
	Čistý obrát v EUR	9 000 tis.	12 000 tis.	12 000 tis.	8 800 tis.	8 000 tis.	8 000 tis.
	Průměrný počet zaměstnanců	50	50	50	50	50	50
Střední	Aktiva v EUR	x	20 000 tis.	20 000 tis.	20 000 tis.	20 000 tis.	20 000 tis.
	Čistý obrát v EUR	x	40 000 tis.	40 000 tis.	40 000 tis.	40 000 tis.	40 000 tis.
	Průměrný počet zaměstnanců	x	250	250	250	250	250
Velká	Aktiva v EUR	4 500 tis.	20 000 tis.	20 000 tis.	20 000 tis.	20 000 tis.	20 000 tis.
	Čistý obrát v EUR	9 000 tis.	40 000 tis.	40 000 tis.	40 000 tis.	40 000 tis.	40 000 tis.
	Průměrný počet zaměstnanců	50	250	250	250	250	250

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Banque National de Belgique (2016), Pinte (2014), Guyot (2015), Deloitte (2016), Luxembourg Accounting Law dated 18 December 2015 (2016), Tax consultants international (2016), Ferdjallah-Chérel (2014), Provassi, Sottoriva (2015), Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (2016a), Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (2016b)

Z tabulky Tab. 20 vyplývá, že státy jako Německo a Nizozemsko implementovaly Směrnici ve stejných hodnotách. Stejně tak Francie a Itálie implementovaly stejné hodnoty. U mikro účetních jednotek využily všechny státy navrženou hranici ze Směrnice a nevyužily tedy možnosti změny hodnot kritérií. U malých jednotek se státy již rozcházejí – Německo a Nizozemsko zvolily vyšší hranici, než navrhovala Směrnice, a to o 50 % u aktiv a čistého obrátu. Počty zaměstnanců byly ponechány v kritériích, jaké navrhovala Směrnice. Belgie zvolila možnost navýšit krité-

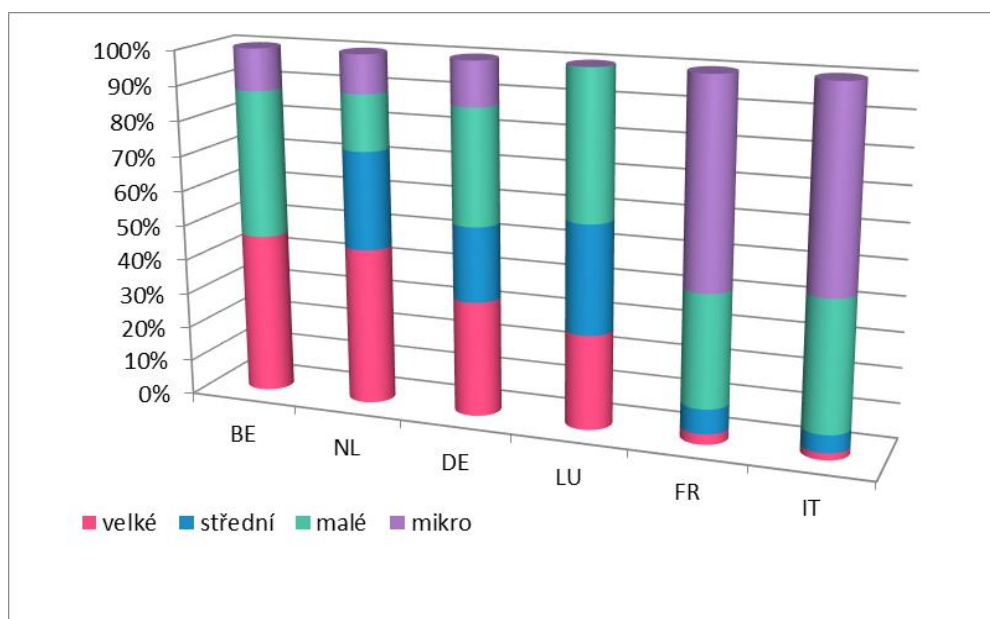
⁶ Podmínka: K rozvahovému dni nepřekračuje více než 1 kritérium

ria týkající se aktiv a čistého obrátu podniku a to o 12,5 % a jako jediná země ze zemí zakládajících EU nezavedla kategorii středních účetních jednotek. U středních a velkých účetních jednotek ostatní státy nevyužily možnosti změny kritérií a implementovaly je do svých národních úprav v totožných hodnotách.

Jistou výjimkou je však Lucembursko. To se rozhodlo Směrnicí implementovat ve dvou krocích. V prvním kroku implementovalo povinné body ze Směrnice, jedním z nich byla změna kritérií pro střední a velké podniky, kde je muselo zvýšit. Tato změna již byla implementována do lucemburského zákona o účetnictví s účinností od 1. 1. 2016. Směrnice však v některých případech hovoří o „možnosti“ a jednou z možností, nikoliv povinností členských států, je možnost implementace mikro a malých účetních jednotek. Implementace kritérií pro mikro a malé účetní jednotky tvoří část druhého kroku a tato kritéria nebyla doposud v Lucembursku implementována. Proto kritéria malých účetních jednotek u Lucemburska jsou původní a kategorie mikro účetních jednotek nebyla v Lucembursku stanovena doposud vůbec.

Z výše uvedeného vyplývá, že všechny zmíněné státy se vešly do minimálních a maximálních kritérií stanovených Směrnicí, a zároveň lze konstatovat, že všechny státy zakládající EU (s výjimkou Lucemburska, které čeká druhý krok implementace Směrnice a Belgie) člení účetní jednotky stejně (na mikro, malé, střední, velké) jako Česká republika.

Co se týče převzatých hodnotových kritérií, je Česká republika (ze zemí zakládajících EU) nejvíce srovnatelná s Francií a Itálií.



Obr. 3 Rozložení účetních jednotek zemí zakládajících EU podle jejich velikosti

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z databáze Amadeus

Výše uvedený obrázek Obr. 3 koresponduje s tvrzením, že Německo a Nizozemsko jsou si, co se týče nastavených hodnot u kritérií, velmi podobné ba dokonce stejné.

Jak lze rovněž vidět z obrázku, podobné je i rozložení účetních jednotek podle jejich velikosti v těchto zemích. Obrázek rovněž koresponduje s tvrzením, že Francie a Itálie přijaly stejné hodnoty kritérií, neboť i rozložení účetních jednotek podle velikosti v těchto zemích je téměř totožné.

Co se týče procentuálního rozložení účetních jednotek podle velikosti, se Česká republika (ze zemí zakládajících EU) nejvíce podobá Francii a Itálii. Lze tedy konstatovat, že Česká republika je ze zemí zakládajících EU nejvíce srovnatelná s Francií a Itálií, a to nejen díky stejným převzatým hodnotám kritérií, ale i rozložením účetních jednotek podle jejich velikosti.

7.3 Implementace Směrnice v ostatních vybraných zemích EU (vyjma zemí V4 a zemí zakládajících EU)

Vybranými zeměmi jsou Rakousko, jakožto sousedící stát České republiky a Chorvatsko, jakožto země s podobnými historickými zkušenostmi jako má Česká republika. Všechny tyto země implementovaly Směrnici k 1. 1. 2016.

V následující tabulce Tab. 21 jsou uvedena kritéria pro klasifikaci účetních jednotek po transpozici Směrnice v ostatních vybraných zemích EU (Rakousko a Chorvatsko). Kritéria v jednotlivých zemích jsou přepočítána z domácích měn dle kurzu ČNB k 1. 1. 2016⁷.

Z tabulky Tab. 21 lze vidět, že Rakousko přijalo hodnoty kritérií ve stejné výši jako Německo a Nizozemsko a u aktiv a čistého obratu zvolily tyto státy implementaci maximálních hodnot kritérií stanovených Směrnicí. Naproti tomu Chorvatsko se drží přesně doporučených kritérií ze Směrnice. Rozdíl lze však vysledovat v počtu zaměstnanců u středních a velkých jednotek, kde Chorvatsko implementovalo nižší hodnotu a to pouze 50 zaměstnanců místo doporučených 250.

⁷ Použité kurzy k 1. 1. 2016: 1EUR=7,638HRK

Tab. 21 Kategorizace účetních jednotek v ostatních vybraných zemích EU (vyjma zemí V4 a zemí zakládajících EU)

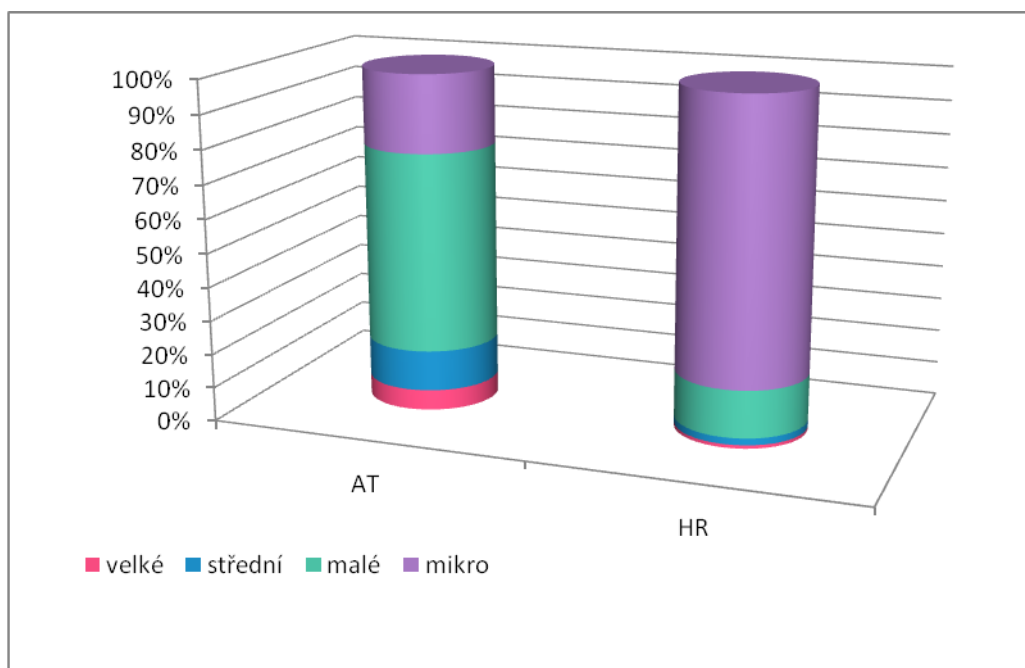
Kategorie ÚJ	Kritérium ⁸	Rakousko (AT)	Chorvatsko (HR)
Mikro	Aktiva v EUR	350 000	340 403
	Čistý obrat v EUR	700 000	680 806
	Průměrný počet zaměstnanců	10	10
Malá	Aktiva v EUR	6 000 000	3 927 730
	Čistý obrat v EUR	12 000 000	7 855 460
	Průměrný počet zaměstnanců	50	50
Střední	Aktiva v EUR	20 000 000	19 638 649
	Čistý obrat v EUR	40 000 000	39 277 298
	Průměrný počet zaměstnanců	250	50
Velká	Aktiva v EUR	20 000 000	19 638 649
	Čistý obrat v EUR	40 000 000	39 277 298
	Průměrný počet zaměstnanců	250	50

Zdroj: Vlastní zpracování na základě KPMG (2015) a Unternehmensgesetzbuch dRGBL. S 219/1897 (2016)

Dále lze konstatovat, že Česká republika je podobná Chorvatsku nejen ve smyslu přijatých hodnot kritérií (s výjimkou počtu zaměstnanců, kdy Chorvatsko zvolilo kritérium pro střední a velké ÚJ pouze 50 zaměstnanců), ale také v procentuálním rozložení účetních jednotek podle jejich velikosti, jak vyplývá z Obr. 4. Z odlišnosti v počtech zaměstnanců vyplývá, že v případě Chorvatska bude do skupiny velkých účetních jednotek patřit více podniků než v případě České republiky.

Přestože se Rakousko v přijatých hodnotách kritérií podobá Německu a Nizozemsku, v procentuálním rozložení účetních jednotek podle jejich velikosti se nepodobá žádnému státu.

⁸ Podmínka: K rozvahovému dni nepřekračuje více než 1 kritérium



Obr. 4 Rozložení účetních jednotek v ostatních vybraných zemích EU (vyjma zemí V4 a zemí zakládajících EU) podle jejich velikosti

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z databáze Amadeus

7.4 Implementace Směrnice v České republice vs. na Slovensku

Vzhledem k tomu, že Slovensko bylo historicky k České republice vždy nejbližší, následující část diplomové práce se věnuje rozdílům implementace Směrnice v České republice a na Slovensku, a to nejen rozdílům v kategorizaci účetních jednotek, ale i ostatním rozdílům včetně metod účtování.

7.4.1 Změny vyplývající z přijetí Směrnice

Nejvýznamnější změnou, kterou přinesla Směrnice je, jak již bylo uvedeno, **kategorizace účetních jednotek** podle jejich velikosti na základě kritérií (celková aktiva, čistý obrát a průměrný přepočtený počet zaměstnanců).

Jak v České republice, tak na Slovensku byla tato nová kategorizace účetních jednotek přijata, ale mezi přijatou kategorizací lze v těchto zemích pozorovat značné rozdíly. Zatímco v České republice existují čtyři typy účetních jednotek (mikro, malé, střední a velké), na Slovensku pouze tři (mikro, malé a velké). Slovensko se rozhodlo nepřijmout kategorii středních účetních jednotek, čímž se odklonilo od navrhovaných kategorií vycházejících ze Směrnice. Došlo tedy k tomu, že kategorie velkých účetních jednotek v České republice není srovnatelná s kategorií velkých účetních jednotek na Slovensku. Otázkou však zůstává, zda je vůbec potřebné kategorii středních účetních jednotek zavádět, jelikož velké účetní jednotky nemají oproti kategorii středních účetních jednotek téměř žádné další povinnosti. Dalším rozdílem je, že Česká republika zavedla novou kategoriza-

ci účetních jednotek s účinností od 1. 1. 2016, kdežto na Slovensku byla kategorizace účetních jednotek implementována postupně. Mikro účetní jednotky Slovensko zavedlo již v roce 2014 a ostatní kategorie byly zavedeny až v roce 2015.

Další odlišnost se týká nové **kategorizace konsolidačních skupin** účetních jednotek. Zatímco Česká republika zavedla nové kategorie účetních skupin (malé, střední a velké), Slovensko tuto kategorizaci konsolidačních skupin nezavedlo. V České republice se nahradil pojem „konsolidační celek“ pojmem „skupina účetních jednotek“ a v souladu s ustanovením Směrnice Česká republika využila možnost osvobodit malou skupinu účetních jednotek od sestavování konsolidované účetní závěrky, pokud žádná z účetních jednotek v této skupině není subjektem veřejného zájmu. Kritéria pro konsolidační skupiny jsou shodná jako pro kategorizaci účetních jednotek.

Tab. 22 Podmínky pro osvobození od povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku – Česká republika vs. Slovensko

Kategorie	Česká republika	Slovensko	
		Posouzení k rozvahovému dni na základě:	
Podmínka: Pokud k rozvahovému dni nepřekračuje 2 a více z uvedených kritérií	Konsolidovaného základu	Individuálních závěrek mateřské ÚJ a jejich dceřiných ÚJ	Po konsolidaci kapitálu, vzájemných vztahů mezi ÚJ, výsledku hospodaření, nákladů a výnosů
Celková aktiva	100 000 tis. Kč	24 000 tis. EUR	20 000 tis. EUR
Čistý obrat	200 000 tis. Kč	48 000 tis. EUR	40 000 tis. EUR
Průměrný počet zaměstnanců	50	250	250

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Krejčová, Otavová, Gläserová (2016)

Z výše uvedené tabulky Tab. 22 je patrné, že v případě České republiky jsou to opravdu malé skupiny účetních jednotek, které jsou osvobozeny od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, s výjimkou subjektů veřejného zájmu. V případě Slovenska jsou to nejen malé skupiny účetních jednotek, ale také střední skupiny účetních jednotek (i přesto, že kategorie konsolidačních skupin zde nejsou vymezeny) a povinnost konsolidace je nutné posuzovat na základě hodnot jednotlivých účetních závěrek ale také po konsolidaci kapitálu, vzájemných vztahů mezi účetními jednotkami, výsledku hospodaření, nákladů a výnosů. Z tabulky tak vyplývá, že mateřských účetních jednotek majících povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku bude na Slovensku méně než v České republice.

V souvislosti s implementací malých, středních a velkých konsolidačních skupin v České republice i na tomto místě vzniká otázka, zda vymezení středních konsolidačních skupin nebylo zbytečné, jelikož velkým skupinám nevznikají opro-

ti středním skupinám žádné další povinnosti, stejně jako to bylo mezi velkými a středními účetními jednotkami.

V souvislosti s novou kategorizací účetních jednotek má každá kategorie definované **požadavky na sestavení účetní závěrky**. V obou zemích je povinnost pro všechny kategorie účetních jednotek sestavovat v rámci účetní závěrky rozvahu, výkaz zisku a ztrát a přílohu (ČR), resp. poznámky (SK). Česká republika si navíc definuje pro obchodní společnosti s výjimkou mikro a malých účetních jednotek povinnosti sestavit také přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Na Slovensku mají povinnost sestavovat tyto dva přehledy velké účetní jednotky, což musí být uvedeno v poznámkách k účetní závěrce.

Další odlišnost lze spatřit v možnosti sestavování účetní závěrky ve zkráceném rozsahu. Zatímco v České republice zákon o účetnictví umožňuje sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu těm účetním jednotkám, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem, tj. mikro účetním jednotkám bez povinnosti auditu a malým účetním jednotkám bez povinnosti auditu, na Slovensku zákon o účtovníctve umožňuje účetní závěrku ve zkráceném rozsahu sestavit pouze mikro účetním jednotkám bez ohledu na audit. Výše zmíněné znázorňuje následující tabulka Tab. 23.

Na první pohled se může zdát, že Slovensko zvolilo přísnější kritéria pro sestavování účetní závěrky. Je však nutno podotknout, že v České republice mikro účetními jednotkami bez povinnosti auditu a malými účetními jednotkami bez povinnosti auditu čili jednotkami, které mohou sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu, jsou vesměs pouze ty účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis, což se jedná převážně o nestátní neziskové organizace. Obchodní společnosti v České republice musí tedy sestavovat účetní závěrku vždy v plném rozsahu.

Další odlišností mezi Českou republikou a Slovenskem jsou **kritéria pro povinný audit** účetní závěrky. Česká republika vychází ze Směrnice, kdy je dle Směrnice povinnost auditu uložena středním a velkým podnikům vč. subjektů veřejného zájmu. Novinkou je povinnost auditu nově vzniklých účetních jednotek hned od první účetní závěrky, pokud je pravděpodobné, že se stanou středními nebo velkými účetními jednotkami. Pokud tedy taková účetní jednotka vznikne v roce 2016, tak bude povinně auditovaná již za rok 2016 (Levová, 2015). Zároveň Směrnice povoluje audit malým a středním účetním jednotkám, pokud pro to existují důvody. Na druhou stranu na Slovensku je povinnost auditu uložena na základě zvolených hodnot, které jsou uvedeny v tabulce Tab. 24.

Tab. 23 Účetní závěrka ve zkráceném rozsahu – Česká republika vs. Slovensko

Účetní závěrka ve zkráceném rozsahu	Česká republika	Slovensko	Požadavky Směrnice
Rozvaha ve zkráceném rozsahu	Mikro ÚJ bez povinnosti auditu a malé ÚJ bez povinnosti auditu	Mikro ÚJ	Mikro a malé ÚJ
Výkaz zisků a ztrát ve zkráceném rozsahu	Mikro ÚJ bez povinnosti auditu a malé ÚJ bez povinnosti auditu, a zároveň které nejsou obchodními společnostmi	Mikro ÚJ	Mikro, malé a střední ÚJ
Příloha (ČR)/Poznámky (SK)	S velikostí ÚJ požadavky na informace uváděné v příloze ÚZ rostou	S velikostí ÚJ požadavky na informace uváděné v poznámkách k ÚZ rostou	Směrnice mění obsah informací zveřejňovaných v příloze/poznámkách, ale zjednodušení vykazování těchto informací neumožňuje.

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky Tab. 24 je patrné, že na Slovensku je kritérium aktiv pro povinný audit vyjádřeno v brutto hodnotě, zatímco aktiva v rámci kategorizace účetních jednotek jsou vyjádřena v netto hodnotě. Zajímavostí je, že i když má Slovensko zavedenou brutto hodnotu, po přepočtu na CZK se jedná o značně nižší hodnotu než v České republice. To stejné platí pro čistý obrat a průměrný přepočtený počet zaměstnanců. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že v České republice bude podléhat auditu menší procento malých účetních jednotek než na Slovensku.

Odlišnost lze spatřit i v zařazení **definice subjektu veřejného zájmu** v obou dvou zemích. V České republice byla definice subjektů veřejného zájmu vyjmuta ze zákona o auditorech a přesunuta do novelizovaného zákona o účetnictví. Nejedná se však pouze o formální změnu v zákoně o účetnictví od 1. 1. 2016, změnil se i obsah samotné definice. Naproti tomu na Slovensku byla definice subjektu veřejného zájmu zavedená do zákona o účtovníctve již od 1. 1. 2015. Definici SVZ lze najít jak v zákoně o účtovníctve, tak i v zákoně č. 423/2015 Z.z. o štatutárnom audite. Zajímavostí však je, že definice v těchto dvou slovenských právních úpravách je mírně odlišná. Důvod, proč tomu tak je, vidí KPMG (2014) v tom, že každý ze zákonů si tyto subjekty definuje pro svoje účely.

Tab. 24 Kritéria pro povinný audit – Česká republika vs. Slovensko

Kritéria	Kritéria pro malé ÚJ		Povinnost auditu	
	Česká republika	Slovensko	Česká republika	Slovensko
Celková aktiva	100 000 tis. Kč (netto)	4 000 tis. EUR (netto)	40 000 tis. Kč (netto)	1 000 tis. EUR (brutto)
Čistý obrat	200 000 tis. Kč	8 000 tis. EUR	80 000 tis. Kč	2 000 tis. EUR
Průměrný stav zaměstnanců	50	50	50	30

Zdroj: Vlastní zpracování

V souvislosti s implementací Směrnice je od 1. 1. 2016 do zákona o účetnictví v České republice zpět vrácené **jednoduché účetnictví** založené na příjmech a výdajích. Zákon umožňuje použít jednoduché účetnictví pro stanovené účetní jednotky za stanovených podmínek. I přesto, že jednoduché účetnictví bylo v České republice zrušeno k 1. 1. 2004, určité účetní jednotky mohly jednoduché účetnictví vést i po tomto zrušení. Z výjimky se však stalo trvale používané pravidlo a účetní jednotky tak jednoduché účetnictví používaly i přes neplatné zákony. Na Slovensku bylo jednoduché účetnictví předmětem účetnictví spolu s podvojným účetnictvím bez přerušení. Od 1. 1. 2016 mohou nově v soustavě jednoduchého účetnictví účtovat i občanská sdružení a jejich organizační složky, pokud nejsou subjektem veřejné správy.

Společnou změnou pro obě dvě země je nová povinnost **sestavovat zprávu o platbách vládám**, jež vyplývá ze Směrnice. Tuto povinnost zavedly obě dvě země od 1. 1. 2016 a v této zprávě musí vybrané účetní jednotky zveřejňovat významné platby, které účetní jednotka odvádí orgánům veřejné správy příslušnému státu, ve kterém působí.

7.4.2 Změny v účtování a v účetních metodách od 1. 1. 2016

Vlivem implementace Směrnice a následných změn v zákoně o účetnictví v České republice a v zákoně o účtovnictve na Slovensku došlo také ke změnám v prováděcích vyhláškách k těmto zákonům v obou dvou zemích. V České republice se jedná o již zmíněnou Vyhlášku a na Slovensku se jedná o Opatření Ministerstva financí Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, kterým sa ustanovujú podrobnosti o postupech účtovania v znení nehorších predpisov (dále jen „Postupy účtování v PU“). Směrnice tedy ovlivnila nejen zákony o účetnictví v jednotlivých zemích, ale má dopady také na změny v účtování a v účetních metodách.

V České republice od 1. 1. 2016 nejsou už **zřizovací výdaje** vykazované jako dlouhodobý nehmotný majetek a zřizovací výdaje u nově vzniklých účetních jednotek po 1. 1. 2016 budou účtovány do nákladů jako náklad běžného období.

Na Slovensku se zřizovací výdaje nepovažují za dlouhodobý nehmotný majetek již od novely zákona o účetnictve a postupů účtování účinných od 20. 3. 2009 a jsou účtovány rovněž do nákladů.

V souvislosti s implementací Směrnice došlo v České republice k zavedení horní hranice pro odpisování **goodwillu** na 120 měsíců. Účetní jednotka se však může rozhodnout o době odpisování. Horní hranice goodwillu se vztahuje aji na goodwill, o kterém je účtováno před novelou.

Na Slovensku je odpisování goodwillu upraveno v zákoně o účetnictve a zní následovně: Pokud účetní jednotka umí spolehlivě odhadnout životnost goodwillu a aktivovaných nákladů na vývoj, bude je odpisovat po tuto dobu. Pokud účetní jednotka není schopna tuto životnost odhadnout, musí goodwill a aktivované náklady na vývoj odepsat nejdéle do pěti let od jejich porřízení. Toto ustanovení je účinné od 1. 1. 2016.

Významnou změnou ve Vyhlášce v České republice je změna v účtování **zásob vlastní výroby** stejně tak **aktivace zásob a majetku**, avšak na Slovensku k žádným změnám v těchto oblastech nedošlo. Zatímco jsou v České republice zásoby vlastní výroby a aktiva zásob a majetku účtovány po nové legislativě do nákladů a to prostřednictvím příslušného účtu v nové účtové skupině nákladů „58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace“, na Slovensku zůstává zachováno účtování těchto skutečností do výnosů – účtuje se na příslušné účty účtové skupiny skupiny „61 – Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob.“ Tyto skutečnosti způsobují, že se už v České republice změna stavu zásob vytvořených vlastní činností nezahrnuje do obratu, na Slovensku však budou tyto skutečnosti i nadále **obrat** ovlivňovat. Pod obratem se totiž rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy. Obrat je však i jedno ze tří kritérií, podle kterých se zařazují účetní jednotky do kategorie. Výše zmíněné může způsobit, že účetní jednotky v České republice budou vykazovat nižší obrat, čímž můžou být tyto účetní jednotky zařazeny do nižší kategorie ÚJ, zatímco na Slovensku, tím, že i nadále bude změna stavu zásob vlastní výroby účtována do výnosů (a tedy součástí obratu), to způsobí, že účetní jednotka bude zařazena do kategorie vyšší. A tak snaha Směrnice o zlepšení srovnatelnost účetních informací napříč členskými státy Evropské unie, v případě účtování zásob vlastní výroby, nemusí být kvůli odlišnému účtování v České republice a na Slovensku dosažena.

V České republice dochází také ke změně **ocenění vlastních nákladů**. Vlastní náklady se oceňují dle skutečné výše anebo podle způsobu kalkulace výroby a současně je do ocenění potřebné zahrnout nejenom přímé náklady, ale také poměrnou část nepřímých nákladů, které je možné k danému výrobku přiřadit, a které se vztahují k období činnosti. Na Slovensku k žádným změnám tohoto typu od 1. 1. 2016 nedochází. Vlastní náklady při zásobách vytvořených vlastní činností se oceňují buď ve skutečné výši anebo ve výši vlastních nákladů podle operativních (plánovaných) kalkulací.

Rozdílné je i **zrušení samostatného vykazování mimořádných nákladů a mimořádných výnosů**. V České republice dochází této změně od 1. 1. 2016,

avšak na Slovensku byla mimořádná činnost zrušená již s účinností od 31. 12. 2014, místo toho se v poznámkách vyžaduje uvést popis a sumu nákladů a výnosů, které mají výjimečný rozsah nebo výskyt. Úplně tak zanikají například účtové skupiny „58 – Mimoriadne náklady“ a „68 – Mimoriadne výnosy“. Skutečnosti, které představovali mimořádnou činnost, se od tohoto okamžiku účtují v rámci hospodářské činnosti. Důvodová zpráva uvádí, že ke zrušení samostatného vykazování mimořádných nákladů a výnosů dochází z toho důvodu, že Směrnice nepožaduje samostatné vykazování těchto mimořádných nákladů a mimořádných výnosů. Stačí, pokud tyto údaje budou uvedeny v příloze/poznámkách účetní závěrky.

V České republice se novelou zákona o účetnictví mění i **úctování o přijatých darech**, které již nejsou úctovány jako zvýšení kapitálu ve prospěch účtu „413 – Ostatní kapitálové fondy“, ale jako „648 – Ostatní provozní výnosy“. Na Slovensku k žádným změnám nedošlo. Dary se i nadále účtují do výnosů, pouze v případě, že se jedná o dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek získaný nezúplatně od společníků anebo členů, kterým se nezvyšuje základní jmění, se účtuje na vrub účtové skupiny „04 – Obstaranie dlhodobého majetok“ a souvztažně ve prospěch účtu „413 – Ostatné kapitálové fondy“.

Rovněž **oblast dotací** prošla od 1. 1. 2016 v České republice změnou. Do zákona o účetnictví byl vložen nový odstavec zabývající se úctováním dotace a definováním toho, co se za dotaci vůbec považuje. Stanovuje se, že v případě dotace na pořízení majetku anebo úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku se musí hodnota této dotace snížit o ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a jeho technické zhodnocení. Na rozdíl od České republiky, oblast dotací na Slovensku neprošla od 1. 1. 2016 žádnými změnami.

8 Shrnutí

Nejvýznamnější změnou v českém zákoně o účetnictví v souvislosti s implementací Směrnice je bezpochyby **nová kategorizace účetních jednotek**, konkrétně rozlišení na mikro, malé, střední a velké podniky dle tří kritérií, jimiž jsou: aktiva netto, čistý obrat a průměrný počet zaměstnanců. S touto změnou souvisí i **upravení klasifikace konsolidačních skupin** (rozlišení na malé, střední a velké konsolidační skupiny) a **změna názvosloví v oblasti konsolidace**, kdy byl „konsolidační celek“ nahrazen pojmem „konsolidační skupina“. Další velmi významnou změnou je **možnost sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu pro mikro a malé podniky**. Tyto podniky nemusí zveřejňovat výkaz zisku a ztrát, přičemž používaný pojem „**zjednodušený rozsah účetní závěrky**“ byl nahrazen pojmem „**zkrácený rozsah účetní závěrky**“. V této souvislosti dochází v českém zákoně o účetnictví k jemnějšímu členění mikro a malých účetních jednotek na mikro ÚJ, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem a na „Mikro A“ a na „Malé A“ účetní jednotky, které tuto povinnost mají. „Mikro A“ a „Malými A“ účetními jednotkami jsou zejména ty účetní jednotky, kterým povinnost auditu nařizuje zvláštní právní předpis. V souvislosti s implementací Směrnice došlo také k **úpravě oceňování zásob vlastní výroby**. Nově se při ocenění zásob vlastní výroby vychází z přímých nákladů a přiřaditelných nepřímých nákladů variabilních a fixních. Náklady na prodej výrobků, tzv. odbytová režie, se do ocenění zásob vlastní výroby nezahrnují. Významnou změnou v českém zákoně o účetnictví je **znovuzavedení jednoduchého účetnictví** a vymezení okruhu účetních jednotek, které mohou toto účetnictví vést. Nově se jedná o spolky a pobočné spolky, odborové organizace, organizace zaměstnavatelů, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce a honební společenstva, kteří nejsou plátcí daně z přidané hodnoty, jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesahují 3 mil. Kč a hodnota jejich majetku nepřesáhne 3 mil. Kč. Přitom všechna čtyři kritéria musí být splněna současně.

Na změny v zákoně o účetnictví bylo nutno reagovat změnami v prováděcí vyhlášce k tomuto zákonu. Došlo ke **změnám v rozsahu účetních výkazů a v informacích v příloze účetní závěrky**, ke **změnám v účtování a v účetních metodách** a ke **změnám v účetní osnově**. Nejvýznamnější změnou v účtování a v účetních metodách je **účtování a vykazování změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace**. Od roku 2016 se již tyto položky neúčtují výnosově, nýbrž nákladově s opačným znaménkem. Účty účtové skupiny 58, které sloužily k vykazování mimořádných nákladů, jsou nově použity k vykazování změny stavu zásob a aktivaci. **Účtová skupina 68** sloužící pro vykazování mimořádných výnosů je **zrušena** a mimořádné výnosy jsou účtovány dle svého charakteru na účet 649 jako provozní nebo na účet 669 jako finanční. Mimořádné náklady jsou dle jejich charakteru účtovány na dva účty, a to na účet 547 v případě mimořádných provozních nákladů a na účet 565 v případě mimořádných finančních nákladů. **Zřizovací výdaje** již nejsou považovány za jednu ze složek dlouhodobého nehmotného majetku, ale tyto vynaložené výdaje v souvislosti se vznikem nové účetní jednotky jsou po-

važovány za náklad období. Novinkou je také skutečnost, že účetní jednotka může rozhodnout o **odpisování goodwillu v době delší než 60 měsíců**, přičemž maximální doba odpisování je 120 měsíců. Mění se taktéž **úctování přijatých darů**, které již nejsou účtovány na účet 413 – Ostatní kapitálové fondy, ale jsou účtovány výsledkově dle jejich charakteru na účet 648 – Ostatní provozní výnosy nebo na účet 668 – Ostatní finanční výnosy. V souvislosti se změnami v účtování a v účetních metodách se mění také účetní osnova (viz Příloha D) a rovněž také účetní výkazy (viz Přílohy B a C).

Změny v zákoně o účetnictví a v účetních metodách mají svůj odraz i ve změně jiných právních norem. V této diplomové práci je zkoumán dopad do zákona o daních z příjmů, do zákona o rezervách a do zákona o auditorech.

Ke **změnám v zákoně o daních z příjmů** patří oblast **zřizovacích výdajů**. Zákon reaguje na skutečnost, že zřizovací výdaje nejsou již považovány za dlouhodobý nehmotný majetek, a tak ani zákon o daních z příjmů je za dlouhodobý majetek nepovažuje. Přičemž zřizovací výdaje, o kterých bylo již účtováno jako o dlouhodobém nehmotném majetku a byly vykázány do 31. 12. 2015, jsou považovány za dlouhodobý majetek nejen pro účely ZoÚ, ale i pro účely ZDP a až do jejich vyřazení jsou daňově odpisovány (po dobu 60-ti měsíců). Vyjmutí zřizovacích výdajů z položek dlouhodobého nehmotného majetku (v případě ZoÚ) a nehmotného majetku (v případě ZDP) se tedy vztahuje až na výdaje nové, které jsou spojeny se vznikem účetní jednotky počínaje 1. 1. 2016. Další změněnou oblastí v ZDP je oblast týkající se **přijatých darů**. U již zaúčtovaných darů u poplatníků daně z příjmů, u nichž nejsou dary od daně osvobozeny, nebude nutno provádět dřívější úpravy daňového přiznání spočívající ve zvýšení výsledku hospodaření. Tím dochází tak ke značnému zjednodušení a předmětné dary budou zdaněny jako součást výsledku hospodaření tvořícího součást základu daně. Jelikož jsou od roku 2016 všechny dary účtovány výsledkově, je nutno tyto dary při transformaci výsledku hospodaření na základ daně ze zdanění vyloučit snížením výsledku hospodaření. ZDP reaguje i na **zákaz oceňování aktiv reálnou hodnotou pro mikro účetní jednotky**, a to přidáním do § 24 odst. 2 nového písmene zy). Dle ZDP je nabývací cena cenného papíru, který je prodáván poplatníkem daně z příjmů právnických osob, který je mikro účetní jednotkou, cenou CP daňově uznatelnou (s výjimkou § 24 odst. 2 písm. w) a zy) ZDP). Mělo by docházet k zachování stejného daňového režimu pro mikro účetní jednotky, které jsou právnickými osobami a prodávají ty cenné papíry, které u ostatních účetních jednotek budou i nadále oceňovány reálnou hodnotou. Změna režimu v oceňování se týká pouze těch aktiv, kterých nebyly před 1. 1. 2016 oceňovány reálnou hodnotou. Pokud byly před 1. 1. 2016 oceňovány reálnou hodnotou, budou tyto aktiva i nadále oceňovány reálnou hodnotou až do jejich vyřazení.

Změny v zákoně o rezervách nejsou významného charakteru, pouze došlo k **vložení nového odstavce v souvislosti se znovuzavedením jednoduchého účetnictví**, který říká, že poplatník vedoucí jednoduché účetnictví, prokazatelně vedoucí evidenci rezerv, může tvorbu rezerv uplatnit jako daňově uznatelný výdaj a to maximálně do výše stanovené v prokazatelné evidenci této rezervy.

Změny v zákoně o auditorech reagují na skutečnost, že došlo k přesunu úpravy obsahu zprávy auditora, a to z účetní směrnice do směrnice o auditorech (2006/43/ES). **Obsah a rozsah zprávy auditora** je však definován v zákoně o auditorech. Dále změny v zákoně o auditorech reagují na změny v rozsahu povinného auditu, zejména z pohledu začlenění ověřování výroční zprávy do celkového konceptu povinného auditu, které přinesla Směrnice. Ostatní změny zákona o auditorech mají pouze legislativně-technický charakter. Jednou z nich je skutečnost, že od roku 2016 je přesunuto **vymezení subjektu veřejného zájmu** ze zákona o auditorech do zákona o účetnictví. Nejde jen o formální změnu, změnil se i obsah této definice. Subjekty veřejného zájmu zůstávají banky, pojišťovny a ostatní finanční instituce. Naopak takovými subjekty už nejsou obchodní korporace nebo konsolidující účetní jednotky v případě, že průměrný přepočtený počet zaměstnanců obchodní korporace nebo konsolidačního celku za bezprostředně předcházející účetní období převýšil 4 tis. zaměstnanců. Závěrem lze říci, že **změna zákona o auditorech nemá v podstatě žádný vliv na změnu chování podniků**, neboť nemá vliv na účetnictví podnikatelských subjektů.

V práci je sestaven modelový příklad dopadu změn v metodě účtování na výkaz zisku a ztráty. Za použití reálných dat byl vyčíslen možný dopad na účetní jednotky, kdy za platnosti původního účtování o změně stavu zásob vlastní činnosti by bylo v roce 2015 u mikro účetních jednotek 976 875 Kč ve výnosech. Od nového roku však platí nová pravidla účtování a tato částka 976 875 Kč., podobně jako částky 64 625 Kč u malých ÚJ, 2 181 300 Kč u středních ÚJ a 29 129 200 Kč u velkých ÚJ budou vykázány v nákladech s opačným znaménkem. Z toho vyplývá, že o stejné částky bude u jednotlivých kategorií účetních jednotek zvýšen i výsledek hospodaření. Tato změna metody v účtování výši obrátu neovlivní, ale v konečném důsledku dojde oproti roku 2015 k ovlivnění výše obrátu. Dopad změny v účtování se projeví v obrátu, který bude oproti roku 2015 snížen nebo zvýšen a projeví se v začlenění účetní jednotky do příslušné kategorie účetních jednotek. Dále výše obrátu rozhoduje o povinnosti ověření účetní závěrky auditorem, o povinnosti zdaňovacího období (měsíční/kvartální) a případně o registraci.

Dále bylo zjištěno, že Mikro A účetními jednotkami jsou ty účetní jednotky, kterým povinnost auditu určuje zvláštní právní předpis. **Nejvíce zasaženými podniky jsou mikro a malé účetní jednotky bez povinnosti auditu v souvislosti s osvobozením od některých povinností.**

Dále je v práci zkoumán dopad na vybrané účetní zásady. **Osvobození mikro a malých účetních jednotek od povinností má negativní dopady na základní účetní zásady.** Zejména se jedná o zásadu opatrnosti a zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví. Na modelovém příkladu bylo demonstrováno, že v souvislosti se zásadou opatrnosti lze předpokládat, že účetní jednotky budou vykazovat a zveřejňovat jen takové skutečnosti, které pro ně budou zároveň daňovým výdajem z titulu daně z příjmů. Současně účetnictví nebude podávat věrný a poctivý obraz skutečnosti, což je základní požadavek na vedení účetnictví.

V souvislosti se změnami jak v uspořádání a označování položek rozvahy a VZZ, tak i s jejich novým obsahovým vymezením, Ministerstvo financí vydalo Český účetní standard č. 024, kde je uveden tzv. **převodní můstek**, kde jsou uvedeny srovnatelné položky výkazů za rok 2015 a rok 2016 z důvodu neporušení zásady stálosti metod (konzistentnosti a srovnatelnosti mezi účetními obdobími).

Lze konstatovat, že **většina účetních jednotek zemí V4 spadá do kategorie mikro a malých**. Z tohoto důvodu je možné usuzovat, že nová Směrnice je velkým přínosem s ohledem na snížení administrativní zátěže pro tyto účetní jednotky. Dále lze konstatovat, že **pouze Česká republika zavedla všechny kategorie účetních jednotek** doporučených Směrnicí a procentuálním rozložením účetních jednotek se podobá Slovensku i Maďarsku.

Co se týče implementace Směrnice v zemích zakládajících EU, lze říci, že všechny tyto země se vešly do minimálních a maximálních kritérií stanovených Směrnicí a zároveň lze konstatovat, že všechny státy zakládající EU (s výjimkou Lucemburska, které čeká druhý krok implementace Směrnice a s výjimkou Belgie, která neimplementovala kategorii středních účetních jednotek) člení účetní jednotky stejně (na mikro, malé, střední, velké) jako Česká republika.

Česká republika přijala velmi podobná hodnotová kritéria účetních jednotek jako Francie a Itálie. Lze tedy konstatovat, že Česká republika je ze zemí zakládajících EU nejvíce srovnatelná s Francií a Itálií, a to nejen díky stejným převzatým hodnotám kritérií, ale i díky procentuálnímu rozložení účetních jednotek podle jejich velikosti.

Při zkoumání implementace ve dvou vybraných zemích EU, kterými bylo Rakousko, jakožto sousedící stát České republiky, a Chorvatsko, jakožto země s podobnou historickou zkušeností, bylo zjištěno, že Česká republika je velmi podobná Chorvatsku nejen ve smyslu přijatých hodnot kritérií (mikro, malé, střední, velké), ale i ve smyslu procentuálních hodnot rozložení podniků. Odlišnost těchto zemí lze však spatřit v počtu zaměstnanců, kdy Chorvatsko zvolilo u kritéria zaměstnanců jinou hodnotu, a to pro střední a velké ÚJ pouze 50 zaměstnanců. Z odlišnosti v počtech zaměstnanců vyplývá, že v případě Chorvatska by mělo do skupiny velkých účetních jednotek patřit více podniků než v případě České republiky. Přestože se Rakousko v přijatých hodnotách kritérií podobá Německu a Nizozemsku, v procentuálním rozložení účetních jednotek podle jejich velikosti se nepodobá žádnému státu.

Zatímco v České republice existují 4 typy účetních jednotek (mikro, malé, střední a velké), **Slovensko se rozhodlo nepřijmout kategorii středních účetních jednotek**, čímž se odklonilo od navrhovaných kategorií vycházejících ze Směrnice. Došlo tedy k tomu, že kategorie velkých účetních jednotek v České republice není srovnatelná s kategorií velkých účetních jednotek na Slovensku. Navíc Česká republika zavedla novou kategorizaci účetních jednotek s účinností od 1. 1. 2016, kdežto **na Slovensku byla kategorizace účetních jednotek implementována postupně**. Zatímco Česká republika zavedla nové kategorie účetních skupin (malé, střední a velké), **Slovensko tuto kategorizaci konsolidačních skupin nezavedlo**. V obou zemích je povinnost pro všechny kategorie účetních jednotek se-

stavovat v rámci účetní závěrky rozvahu, výkaz zisku a ztrát a přílohu (ČR), resp. poznámky (SK). Česká republika si navíc definuje pro obchodní společnosti (s výjimkou mikro a malých účetních jednotek) povinnosti sestavit také přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. V České republice zákon o účetnictví umožňuje sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu těm účetním jednotkám, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem, tj. mikro účetním jednotkám bez povinnosti auditu a malým účetním jednotkám bez povinnosti auditu. **Na Slovensku** zákon o účtovníctve umožňuje **účetní závěrku ve zkráceném rozsahu sestavit pouze mikro účetním jednotkám bez ohledu na audit**. V České republice je povinnost auditu uložena středním a velkým podnikům vč. subjektů veřejného zájmu. Na druhou stranu **na Slovensku je povinnost auditu uložena na základě zvolených hodnot**. V obou jmenovaných zemích byla vložena do zákonů o účetnictví **definice subjektu veřejného zájmu**. Zatímco do českého zákona o účetnictví byla vložena k 1. 1. 2016, **na Slovensku již k 1. 1. 2015**. Definice v obou jmenovaných zemích je **odlišná**. Zatímco v České republice bylo jednoduché účetnictví zrušeno k 1. 1. 2004 a znovuzavedeno k 1. 1. 2016, na Slovensku bylo možné jednoduché účetnictví vést bez přerušení. V obou jmenovaných zemích je k 1. 1. 2016 nová povinnost sestavovat zprávu o platbách vládám a v této zprávě musí vybrané účetní jednotky zveřejňovat významné platby, které účetní jednotka odvádí orgánům veřejné správy příslušnému státu, ve kterém působí.

Vlivem implementace Směrnice a následných změn v zákoně o účetnictví v České republice a v zákoně o účtovníctve na Slovensku došlo také ke změnám v prováděcích vyhláškách k těmto zákonům v obou dvou zemích. V České republice se jedná o Vyhlášku a na Slovensku se jedná o Postupy účtování v PU. Směrnice tedy ovlivnila nejen zákony o účetnictví v jednotlivých zemích, ale má dopady také na změny v účtování a v účetních metodách.

Zatímco v České republice jsou **zrušeny zřizovací výdaje** až od 1. 1. 2016 a do nákladů se účtují od tohoto data, **na Slovensku** se nepovažují za dlouhodobý nehmotný majetek **již od 20. 3. 2009** a rovněž se od tohoto data účtují do nákladů. Zatímco horní hranice pro odpisování goodwillu je v České republice stanovena na 120 měsíců, tedy 10 let, **na Slovensku** se musí **goodwill** a aktivované náklady na vývoj **odepsat nejdéle do 5-ti let** od data jejich pořízení. Významnou změnou ve Vyhlášce v České republice je **změna v účtování zásob vlastní výroby** stejně tak aktivace zásob a majetku, avšak **na Slovensku k žádným změnám v těchto oblastech nedošlo**. V České republice dochází také ke změně **ocenění vlastních nákladů**. Vlastní náklady se oceňují dle skutečné výše anebo podle způsobu kalkulace výroby a současně je do ocenění potřebné zahrnout nejenom přímé náklady, ale také poměrnou část nepřímých nákladů, které je možné k danému výrobku přiřadit, a které se vztahují k období činnosti. **Na Slovensku k žádným podobným změnám od 1. 1. 2016 nedochází**. Česká republika a Slovensko přistoupily odlišně i ke zrušení samostatného vykazování mimořádných nákladů a mimořádných výnosů. Zatímco v České republice dochází k této změně od 1. 1. 2016, **na Slovensku byla mimořádná činnost zrušená již s účinností**

od 31. 12. 2014, místo toho se v poznámkách vyžaduje uvést popis a sumu nákladů a výnosů, které mají výjimečný rozsah nebo výskyt. V České republice se novelou zákona o účetnictví mění i **úctování o přijatých darech**, které již nejsou účtovány jako zvýšení kapitálu ve prospěch účtu „413 – Ostatní kapitálové fondy“, nýbrž jako „648 – Ostatní provozní výnosy“. **Na Slovensku k žádným podobným změnám nedošlo**. Rovněž **oblast dotací** prošla od 1. 1. 2016 v České republice změnou, kdežto **na Slovensku** tato oblast **zůstala beze změn**.

9 Doporučení a návrhy

Nejvýznamnější změnou v zákonech o účetnictví byla bezpochyby kategorizace účetních jednotek. V případě České republiky se jeví **zavedení kategorie středních účetních jednotek jako zbytečné**, protože velké podniky oproti středním nemají v České republice v podstatě žádné další povinnosti. Na Slovensku, v Polsku, v Maďarsku ani v Belgii kategorii středních účetních jednotek neimplementovali vůbec. Avšak s ohledem na odlišnosti v dalších členských státech EU **nelze zavedení této kategorie hodnotit obecně jako zbytečnost**.

Naopak přijatelnou myšlenkou v případě České republiky je jemnější členění účetních jednotek na mikro bez povinnosti auditu, mikro s povinností auditu, malé bez povinnosti auditu a na malé s povinností auditu. V případě České republiky existují pro mikro a malé účetní jednotky bez povinnosti určitá omezení, tj. tyto účetní jednotky (což jsou ale převážně účetní jednotky neziskového charakteru, které se řídí zvláštními právními předpisy) mohou například sestavovat finanční výkazy ve zkráceném rozsahu, nemusí zveřejňovat VZZ, apod. V této souvislosti lze konstatovat, že v konečném důsledku nebyla Směrnice tak velkým přínosem pro podnikatelské subjekty, jak se původně se očekávalo. Podobná hodnocení uvádí Štarmanová (2015) a tvrdí, že přímých dopadů novely zákona o účetnictví, které menší firmy skutečně pocítí, není mnoho.

Jednotlivé členské státy EU implementovaly Směrnici odlišně, zejména obsahově (všechny státy neaplikovaly všechna doporučení Směrnice), existuje určitá **nesrovnalost mezi těmito státy, takže původní cíl Směrnice „harmonizovat kladené požadavky pro mikro, malé a případně střední podniky“ se může jevit jako cíl nesplněný. Na druhé straně**, v souvislosti se změnou v účetních metodách v České republice týkající se změny způsobu účtování změn stavu zásob vlastní činnosti a aktivace, kdy se tyto dvě položky účtují od roku 2016 nikoliv výnosově, ale nákladově, **se nový způsob účtování těchto položek více přiblížil způsobu účtování podle IFRS**. Změnu této metody v účtování nepřijaly všechny státy, například Slovensko i nadále účtuje tyto položky do výnosů.

Modelový příklad dopadu změn v účtování (změny zásob vlastní činnosti a aktivace) ukázal, že v případě mikro účetních jednotek částka cca 1 mil. Kč nebude zaúčtována ve výnosech, ale ocitne se podle nové metody v nákladech. U malých účetních jednotek lze zhruba odhadnout, že místo ve výnosech bude v nákladech cca 70 tis. Kč, u středních cca 2 mil. Kč a u velkých účetních jednotek cca 30 mil. Kč. Je potřeba zdůraznit, že výsledky byly získány ze vzorku jen dvaceti podniků v každé kategorii ÚJ, a to z ekonomické skupiny „**NACE 27 – Výroba elektrických zařízení**“. **Pro další výzkumy by bylo žádoucí, aby byl dopad změny metody vyčíslen na celou ekonomickou skupinu NACE 27, v lepším případě však na všechny výrobní podniky v České republice**.

Dále je potřeba zmínit, že jednotlivé členské státy EU si odlišně stanovily (kromě termínu a rozsahu implementace Směrnice) i hranice kritérií pro začlenění podniku do příslušné kategorie. Nizozemsko, Německo, Rakousko a Belgie si zvolily vyšší hranice u aktiv celkem a u obrátu pro malé účetní jednotky. Chor-

vatsko si zvolilo pro střední a velké podniky nižší hodnotu u kritéria pro počet zaměstnanců. Slovensko, Polsko, Maďarsko a Belgie neimplementovaly kategorii středních účetních jednotek vůbec. Přitom všechny zkoumané státy se vešly do hraničních hodnot kritérií stanovených Směrnicí. Z výše uvedeného by mohl vyplývat překvapující úsudek, že:

- Do kategorie velkých účetních jednotek v případě Slovenska, Polska, Maďarska a Belgie by mělo spadat procentuálně více podniků než v případě České republiky
- Do kategorie malých podniků v případě Nizozemska, Německa a Rakouska by mělo spadat procentuálně méně podniků než v případě České republiky

Avšak toto procentuální rozložení podniků dle uvedení úsudku nelze zobecnit. Důvodem může být skutečnost, že v databázi Amadeus nejsou zahrnuty všechny podniky daných států a navíc u jednotlivých zemí byl také různý počet zkoumaných podniků. Proto **absence dat byla jistým omezením pro získání reprezentativnějších výsledků zkoumání.** Dalším důvodem může být skutečnost, že výskyt většího počtu velkých účetních jednotek lze předpokládat ve vyspělejších zemích.

Otázkou však je, zda implementace Směrnice (a následně nastavené limity a kategorizace v jednotlivých zemích) nějakým způsobem ovlivní počet auditovaných jednotek. Z osobní konzultace s Ing. Jaroslavem Mitášem, ředitelem brněnské pobočky PwC, vyplynulo, že nová kategorizace nebude mít žádný vliv na počet auditovaných jednotek ve srovnání s předchozím rokem. Znamená to tedy, že implementace nové kategorizace účetních jednotek nebude mít vliv na změnu v počtu podniků, které budou nebo nebudou dodržovat obecně uznávané účetní zásady. Opak lze tvrdit při srovnání České republiky a Slovenska. Z tabulky Tab. 24 vyplynulo, že i když má Slovensko zavedenou brutto hodnotu u kritéria aktiv celkem, tak po přepočtu na české koruny se jedná o výrazně nižší hodnotu než v České republice. Totéž platí pro hodnotu čistého obrátu a pro průměrný přepočtený počet zaměstnanců. Lze tedy konstatovat, že na Slovensku bude podléhat povinně auditu větší procento malých účetních jednotek než v České republice. Na základě výše uvedeného lze tedy předpokládat, že **na Slovensku bude účetnictví malých podniků vedeno věrněji a poctivěji, než v České republice.** V této souvislosti lze rovněž předpokládat, že na Slovensku bude větší procento malých účetních jednotek, které nebudou v DPPPO uplatňovat pouze daňově uznatelné rezervy a OP, ale i účetní rezervy a OP, a to z důvodu povinného auditu.

Nedostatek českého účetnictví lze spatřovat v chybějícím „koncepčním rámci“ v oblasti účetnictví, zejména v absenci definic pojmů (aktiv, pasiv, pohledávek, závazků,...) v zákoně o účetnictví. Z tohoto důvodu se objevuje určitá nekonzistence ve vykazování a oceňování položek účetních výkazů. Proto by bylo vhodné na začátku zákona o účetnictví v Hlavě I **definovat všechny používané pojmy.**

Z vystoupení Davida Bauera (ředitele odboru 28 – Regulace a metodika účetnictví) z Ministerstva financí ČR na 7. ročníku odborného semináře Národní účetní rady vyplynulo, že v současné době existuje v České republice mnoho účetních

úprav. Ulehčení v orientaci pro účetní jednotky by přinesl jeden **jediný zákon o účetnictví**, který by spojoval zákon o účetnictví a patřičné účetní normy do jednoho zákona a zajišťoval by tak právní účetní úpravu celého účetnictví. Při zpracování tématu této diplomové práce jsem v závěru dospěla ke stejnému názoru.

10 Závěr

Hlavním cílem bylo identifikovat a následně vyhodnotit dopady transpozice Směrnice č. 2013/34/EU ze dne 23. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků do novelizované zákonné účetní úpravy České republiky.

V souladu s dílčími cíli uzavírám tuto práci následujícími dílčími závěry:

1. Implementace Směrnice přinesla do české účetní úpravy řadu změn. Nejvýznamnější změnou v zákoně o účetnictví v České republice byla **nová kategorizace účetních jednotek** na mikro, malé, střední a velké, a to dle tří kritérií (čistá aktiva celkem, čistý obrat, průměrný počet zaměstnanců). Dalšími významnými změnami v tomto zákoně byly například **úprava konsolidačních skupin** (rozlišení na malé, střední a velké konsolidační skupiny), možnost sestavovat **účetní závěrku ve zkráceném rozsahu** pro mikro a malé podniky nebo **znovuzavedení jednoduchého účetnictví** a s tím i vymezení účetních jednotek, které mohou vést toto jednoduché účetnictví. **Všechny další změny jsou podrobněji komentovány v kapitole Shrnutí.**

V souvislosti s implementací Směrnice byly upraveny i ostatní právní normy. Zkoumány byly změny v zákoně o daních z příjmů, v zákoně o rezervách a v zákoně o auditorech. Po hlubším prozkoumání bylo zjištěno, že tyto právní úpravy nabyly změn zejména legislativně-technického charakteru a změny v těchto zákonech nemají významný a přímý dopad na účetní jednotky.

2. Jednou ze změn v zákoně o účetnictví je také **možnost sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu pro mikro a malé podniky**. V této souvislosti došlo k jemnějšímu členění mikro a malých účetních jednotek, které nemají povinnost mít účetní závěrku auditorem na mikro a na malé účetní jednotky, které tuto povinnost mají. **Povinnost auditu u mikro ÚJ** se týká velmi malého počtu těchto jednotek a týká se takových účetních jednotek, **kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis. Povinnost auditu malým ÚJ** může vzniknout, **pokud splňují podmínky pro povinný audit dle § 20 zákona o účetnictví nebo pokud jim povinnost ověření účetní závěrky nařizuje zvláštní právní předpis. Střední a velké účetní jednotky** mají **povinnost** mít účetní závěrku ověřenou auditorem **vždy**. Nejvíce **dotčenými** účetními jednotkami v souvislosti s jejich osvobozením od určitých povinností **jsou mikro a malé účetní jednotky bez povinnosti auditu**, které například nemusejí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty a mohou sestavovat a zveřejňovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu. **Osvobození mikro a malých účetních jednotek** od povinností **má negativní dopady na základní účetní zásady**. Zejména se jedná o **zásadu opatrnosti a zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví**. V souvislosti se zásadou opatrnosti lze předpokládat, že účetní jednotky budou vykazovat a zveřejňovat jen takové skutečnosti, které pro ně budou zároveň daňovým výdajem z titulu daně z příjmů.

Současně lze předpokládat, že účetnictví nebude podávat věrný a poctivý obraz skutečnosti, což je základní požadavek na vedení účetnictví.

3. Změny v zákoně o účetnictví si vyžádaly změny v prováděcí vyhlášce k tomuto zákonu. Nejzásadnější změnou v účtování a v účetních metodách je **účtování a vykazování změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace**, kdy jsou tyto položky nově od roku 2016 účtovány **nákladově** s opačným znaménkem, nikoliv výnosově, čímž se tato metoda účtování přibližuje metodě používané dle IFRS. Za pomoci analýzy reálných dat bylo vyčísleno, že v roce 2016 částka cca 1 mil. Kč u mikro účetních jednotek nebude zaúčtována ve výnosech, ale tato částka se ocitne dle nové metody účtování v nákladech. U malých účetních jednotek lze zhruba odhadnout, že se ocitne v nákladech cca 70 tis. Kč, u středních ÚJ cca 2 mil. Kč a u velkých ÚJ bude v nákladech zaúčtována částka cca 30 mil. Kč. Tento závěr je však pouze orientační vzhledem k tomu, že vyplývá pouze z malého vzorku uvažovaných firem. Nové vykazování změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace má za následek, že bude oproti předešlému roku ovlivněna výše obratu účetních jednotek účtujících o těchto položkách. Obrat má dopad na začlenění účetních jednotek do nových kategorií účetních jednotek, na povinnost ověřit účetní závěrku auditorem, na povinnost zdaňovacího období a případně na registraci. **Účty účtové skupiny 58**, které sloužily k vykazování mimořádných výnosů, jsou **nově použity k vykazování změny stavu zásob a aktivaci**. **Účtová skupina 68** sloužící pro vykazování mimořádných výnosů **byla zrušena a mimořádné výnosy se nově účtují** dle svého charakteru jako provozní **na účet 649** nebo jako finanční **na účet 669**. Stejně tak **mimořádné náklady** jsou nově **účtovány** dle jejich charakteru jako provozní **na účet 547** nebo jako finanční **na účet 565**. V souvislosti se změnami v účetních metodách musely být **upraveny obsahově i formálně některé položky v účetních výkazech** (viz Přílohy B a C), stejně tak **v účetní osnově** (viz Příloha D). Změnou prošla například i oblast zřizovacích výdajů. Tyto výdaje vynaložené v souvislosti se vznikem nové účetní jednotky nejsou považovány za jednu ze složek dlouhodobého nehmotného majetku, ale tyto zřizovací výdaje jsou považovány za náklad období. **Další změny v účetních metodách jsou podrobně rozebírány v kapitole Shrnutí.**

4. Z důvodu povinné implementace Směrnice i v ostatních členských zemích EU byl zkoumán dopad této Směrnice i v dalších zemích. Zkoumáním byla podrobena implementace nové kategorizace účetních jednotek (jakožto nejvýznamnější změna vyvolaná implementací Směrnice). Tato kategorizace byla zkoumána při rozdělení vybraných států do tří skupin: země V4, země zakládající EU a dvě vybrané země EU, jimiž jsou Rakousko, jakožto sousední stát ČR, a Chorvatsko, jakožto země s historicky podobnou zkušeností. Bylo zjištěno, že **míra implementace Směrnice v různých státech EU je odlišná**, a to jak **s ohledem na termín implementace, tak i na obsah**. Česká republika je jedinou zemí ze zemí V4, která implementovala všechny čtyři kategorie účetních jednotek (mikro, malé, střední a velké). Slovensko, Polsko, Maďarsko ani Belgie neimplementovaly kategorii středních účetních jednotek vůbec. Většina zemí zakládajících

EU (Nizozemí, Německo, Lucembursko, Francie a Itálie) kategorii středních účetních jednotek přijalo. Určitou výjimku tvoří Lucembursko, které se rozhodlo implementovat Směrnici ve dvou krocích a jako jediná zkoumaná země dosud neimplementovala kategorii mikro účetních jednotek. Jednotlivé státy si odlišně stanovily i hranice kritérií pro začlenění podniku do příslušné kategorie. Nizozemsko, Německo, Rakousko a Belgie si zvolily vyšší hranice u aktiv celkem a u obrátu pro malé účetní jednotky. Chorvatsko si naproti tomu zvolilo pro střední a velké podniky nižší hodnotu v kritériu pro počet zaměstnanců. Nicméně, všechny zkoumané státy se vešly do maximálních hodnot kritérií stanovených Směrnicí.

Při bližším **srovnání České republiky a Slovenska** bylo možné dospět k závěru, že byť tyto dvě země mají k sobě historicky nejbližší, a měly by implementovat Směrnici podobně, **existují** mezi nimi **značné odlišnosti**, a to jak odlišnosti **v termínech** implementace Směrnice (kdy Česká republika implementovala Směrnici jednorázově, zatímco Slovensko v několika krocích), **tak odlišnosti v samotných účetních metodách**. Příkladem termínové odlišnosti může být například odlišnost vložení definice subjektu veřejného zájmu do zákonů o účetnictví v obou zemích nebo zrušení zřizovacích výdajů. Definice subjektu veřejného zájmu byla vložena do českého zákona o účetnictví k 1. 1. 2016, ale na Slovensku již k 1. 1. 2015. Zřizovací výdaje byly České republice zrušeny až od 1. 1. 2016, ale na Slovensku již od 20. 3. 2009. Příkladem obsahové odlišnosti může být oblast vykazování změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace, kdy Česká republika nově účtuje tyto položky do nákladů, zatímco na Slovensku k této změně nedošlo a nadále účtují tyto položky do výnosů. **Odlišností mezi Českou republikou a Slovenskem je mnoho dalších a jsou uvedeny v rámci kapitoly Shrnutí.**

11 Použitá literatura a zdroje dat

- ARENS, A. A., LOEBBECKE J. K. *Auditing, an integrated approach*. 4th ed. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall, c1988. ISBN 01-305-1814-X.
- Banque Nationale de Belgique*. Critères de taille [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <https://www.nbb.be/fr/centrale-des-bilans/etablir/comptes-statutaires/criteres-de-taille>
- BARTUŠKOVÁ, Z. Změny v účetnictví od 1. 1. 2016 [online]. 2016a [cit. 2016-08-03]. Dostupné z: <http://www.ucetnictvibezstarosti.eu/zmeny-v-ucetnictvi-od-1-1-2016/>
- BARTUŠKOVÁ, Z. Nové účty a účetní předkontace od 1. 1. 2016 [online]. 2016b [cit. 2016-07-29]. Dostupné z: <https://www.uctovani.net/clanek.php?t=Nove-ucety-a-ucetni-predkontace-od-1-1-2016&idc=259>
- BĚHOUNEK, P. Změny v účetnictví pro rok 2016 [online]. 2016 [cit. 2016-10-23]. Dostupné z: <http://www.behounek.eu/news/ucto2016/>
- Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz*. Handelsgesetzbuch: § 267a Kleinstkapitalgesellschaften [online]. Germany, 2016a [cit. 2016-11-29]. Dostupné z: https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/_267a.html
- Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz*. Handelsgesetzbuch: § 267 Umschreibung der Größenklassen [online]. Germany, 2016b [cit. 2016-11-29]. Dostupné z: https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/_267.html
- BUŠOVÁ, A., DŘINOVSKÁ, E., GLÁSEROVÁ, J., OTAVOVÁ, M. Will the Czech accounting entities benefit from the Directive 2013/34/EU? [online]. Elsevier. 2016 [cit. 2016-10-24]. Dostupné z: http://ac.els-cdn.com/S1877042816305729/1-s2.0-S1877042816305729-main.pdf?_tid=6e3f32ca-5734-11e6-9b35-00000aacb362&acdnat=1469979518_dc424be3a74838a245080382c41cc80a
- ČÍŽEK, L. *Novela vyhlášky č. 500/2002 Sb. jako reakce na novelu zákona o účetnictví*. Účetnictví, č. 10/2015 s. 2-7. ISSN 0139-5661. Wolters Kluwer, a.s. Praha 2015.
- Český účetní standard pro podnikatele č. 024. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2847v64211-ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednotky-ktere-uctuji-podle/?&docpage=28#heading46>
- DEAC, M. The New EU Accounting Directive – a Comparison of Reporting Requirements (May 1, 2014) [online]. Annals of "Constantin Brâncuși" University of Târgu-Jiu, 2014 [cit. 2016-11-11]. Dostupné z: http://www.utgiu.ro/revista/ec/pdf/2014-02/29_Deac%20Marius.pdf
- Deloitte*. Deloitte regulatory news alert: Update of Luxembourg Accounting Law - Implementation of the new Accounting Directive [online]. Deloitte, 2016 [cit. 2016-11-29]. Dostupné z:

- <https://www2.deloitte.com/lu/en/pages/tax/articles/update-luxembourg-accounting-law.html>
- Důvodová zpráva MF ČR k návrhu zákona o účetnictví [online]. 2014 [cit. 2016-09-26]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/2014/d-cj1788-21082014-219939608-1-duvodova-zprava-vpr.doc>
- DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2014. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 9788025136522.
- FERDJALLAH-CHÉREL, E. La transposition de la directive comptable unique a commencé. *Revue Francaise de Comptabilité* [online]. 2014, (476), 35-37 [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: https://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjUmeDWhc7QAhWpJcAKHbojCPcQFggaMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.focusifrs.com%2Fcontent%2Fdownload%2F9504%2F50313%2Fversion%2F1%2Ffile%2F35-37.pdf&usq=AFQjCNFGr2Ccu7UhfV0nzhSI0-30JR1s5A&sig2=Udqjdc1erU2RFPX_00j_CA
- FROŠCHOVÁ, L. Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro rok 2016 [online]. 2015 [cit. 2016-09-23]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d52176v63901-novela-provade-ci-vyhlasky-k-zakonu-o-ucetnictvi-pro-rok-2016/>
- GLÁŠEROVÁ, J. Dopad transpozice směrnice EU do účetnictví jednotlivých typů účetních jednotek v České republice od 1. 1. 2016 [online]. In *Acta Sting*. 2015. [cit. 2016-08-03]. Dostupné z: http://www.sting.cz/acta/acta1_2015_web.pdf
- GUYOT, C. *Transposition de la Directive comptable en droit belge – Modifications du Code des sociétés* [online]. 2015 [cit. 2016-11-29]. Dostupné z: <https://www.lexgo.be/fr/articles/droit-commercial-et-des-societes/droit-des-societes/transposition-de-la-directive-comptable-en-droit-belge-n-modifications-du-code-des-societes,100730.html>
- INTERNATIONAL, N. *The International handbook of financial reporting*. 2nd ed. London: International Thomson Business Press, 1997. ISBN 18-615-2242-8.
- KADLEC, M. Změny v zákoně o účetnictví od 1. 1. 2016 [online]. 2014 [cit. 2016-09-23] Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/zmeny-v-zakone-o-ucetnictvi-od-1-1-2016/>
- KAMIENIECKA, M. Changes in obligatory financial reporting of small and micro companies in the European Union in the opinion of stakeholders (on the example of Poland). In: *Managing Intellectual Capital and Innovation for Sustainable and Inclusive Society* [online]. 2015, s. 1437-1448 [cit. 2016-11-29]. Dostupné z: <http://www.toknowpress.net/ISBN/978-961-6914-13-0/papers/ML15-281.pdf>
- KOCH, J. Novela zákona o účetnictví od 1. 1. 2016. *Účetnictví v praxi. Účetní kavárna*, 2015, č. 9, s. 4-9.

- KOVANICOVÁ, D., KOVANIC, P. *Poklady skryté v účetnictví*. 4. aktualiz. vyd. Praha: POLYGON, 1997. ISBN 8085967472.
- KREJČOVÁ, M. -- OTAVOVÁ, M. -- GLÁŠEROVÁ, J. The Impacts of the Directive No. 2013/34/EU Transposition into National Accounting Modifications in the Czech and Slovak Republic. In *European Financial Systems 2016: Proceedings of the 13th International Scientific Conference*. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 392--399. ISBN 978-80-210-8308-0
- LEVOVÁ, J. Změny v povinném auditu a zveřejňování účetní závěrky od 2016. *Notia* [online]. 2015 [cit. 2016-11-27]. Dostupné z: <http://www.notia.cz/povinny-audit-a-zverejneni-ucetni-zaverky-2016.html>
- Luxembourg Accounting Law dated 18 December 2015 [online]. 2015 [cit. 2016-11-15]. Dostupné z: <http://www.hrt.lu/media/10026091/luxembourg-accounting-law-dated-18-december-2015.pdf>
- MATES, D., HLACIUC, E., URSACHI, A., MACIUCA, G. *Accounting convergences and divergences in the context of harmonization and the compliance of national regulations with Directive 2013/34/EU* [online]. Annals of the University of Craiova, Economic Sciences Series . 2015 [cit. 2016-10-23]. Vol. 1, p23-32. 10p.
- MEJZLÍK, L. Novela zákona o účetnictví 2016 [online]. Praha, 2015 [cit. 2016-08-25]. Dostupné z: <http://ffu.vse.cz/wp-content/uploads/2015/12/Mejzlik.pdf>
- MRKOSOVÁ, J. *Účetnictví 2015*. 1. vyd. Brno: Edika, 2015. 291s. Daně a účetnictví (Edika). ISBN 978-80-266-0623-9
- MÜLLEROVÁ, L. Definice subjektů veřejného zájmu. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály* [online]. 2016 [cit. 2016-10-24]. Dostupné z: http://www.du.cz/33/definice-subjektu-verejneho-zajmu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Erq2-Hv_aVjWg3qL2N_fCPE/?query=definice%20subjekt%F9%20ve%F8ejn%E9ho%20z%E1jmu&serp=1&justlogged=1
- KPMG. Novi Zakon o računovodstvu [online]. 2015, s. 1-7 [cit. 2016-11-29]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/10/tnf-croatia-oct28-2015.pdf>
- KPMG. Zmeny v účtovných predpisoch k 31. decembru 2014 a 1. januáru 2015 [online]. 2014 [cit. 2016-02-16]. Dostupné z: <https://www.kpmg.com/SK/sk/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/AAS-Alert-novela-PU-ZoU-1111-2014-SK.pdf>
- SP Audit. Od roku 2016 nutno ověřit výroční zprávu současně s ověřením účetní závěrky!. *Aktuálně z daňové a účetní legislativy* [online]. Praha: SP Audit, 2015, **2015**(08), 1-5 [cit. 2016-11-27]. Dostupné z: http://www.spaudit.cz/data/userfiles/files/08_2015.pdf
- Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného

- účetnictva v znení neskorších predpisov [online]. [cit. 2016-11-15]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=7482>
- Osobní konzultace s Ing. Jaroslavem Mitášem, ředitelem brněnské pobočky Pwc, na auditní akademii dne 30. 11. 2016 na Provozně ekonomické fakultě MENDELU v Brně.
- PELIKÁNOVÁ, A. Změny v auditu a zveřejňování účetní závěrky od 2016. *Účtujeme neziskovky* [online]. 2016 [cit. 2016-11-27]. Dostupné z: <http://www.uctujemeneziskovky.cz/clanky/zmeny-v-audit-u-a-zverejnovani-ucetni-zaverky-od-2016>
- PILÁTOVÁ, J. *Zákon o účetnictví s komentářem: s účinností od 1. 1. 2016*. První vydání. Praha: Grada Publishing, 2015. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5804-6.
- PINTE, L. Transposition de la nouvelle directive comptable en droit belge: ce qui DOIT changer, ce qui PEUT changer [online]. 2014. Dostupné z: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:JAfcbwm3jwQJ:www.ifa-belgium.eu/index.php/nl/congressen-en-voordrachten/item/download/191+&cd=13&hl=fr&ct=clnk&gl=cz>
- Polish Accounting Act of 29 September 1994 [online]. [cit. 2016-11-15]. Dostupné z: <http://polishtax.com/wp-content/uploads/2012/01/Polish-Accounting-Act.pdf>
- PROCHÁZKOVÁ, D. VLACH, P. *Vzorový účtový rozvrh, rozvaha a výsledovka 2015*. Sagit, a.s., 2015. ISBN 978-80-7488-090-2
- PROCHÁZKOVÁ, D. VLACH, P. *Vzorový účtový rozvrh, rozvaha a výsledovka 2016*. Sagit, a.s., 2016. ISBN 978-80-7488-141-1
- PROVASI, R., SOTTORIVA, C. Preliminary Considerations About the Transposition of Directive 2013/34/EU Into Italian Accounting System. *Journal of Modern Accounting and Auditing* [online]. 2015, **11**(6), - [cit. 2016-11-29]. DOI: 10.17265/1548-6583/2015.06.002. ISSN 15486583. Dostupné z: <http://www.davidpublisher.org/index.php/Home/Article/index?id=14818.html>
- RYNEŠ, P. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2016*. 16. aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 1167 s. ISBN 978-80-7263-994-6.
- RSM Hungary Intelligence*. Significant changes in the Accounting Act from 2016 [online]. 2016 [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: <http://rsm.hu/en/rsm-intelligence/significant-changes-in-the-accounting-act-from-2016>
- SKÁLOVÁ, J. *Nová ustanovení o jednoduchém účetnictví a prováděcí vyhláška*. 6. odborný seminář Národní účetní rady na VŠE v Praze. Národní účetní rada, Praha 2015.
- SKÁLOVÁ, J. a kol. *Podvojný účetnictví 2016: podle právního stavu k 1. 1. 2016*. Praha: Grada, 2016. 182 s. ISBN 978-80-271-0997-6.

- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS [online]. [cit. 2016-08-05]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/file/1598/http__new.eur-lex.europa_%C4%8Desky.pdf
- ŠRÁMKOVÁ, A. *Novela zákona o účetnictví a vyhlášky pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví*. Bulletin KDP ČR č.3/2015. 2015.
- ŠRÁMKOVÁ, A. *Novela zákona o účetnictví a souvisejících předpisů*. Seminář Komory auditorů dne 12. 2. 2016. Brno 2016.
- ŠTARMANOVÁ, B. *Novela o účetnictví: Menší firmy se na ni připravovat nemusí, auditori ano*. *Hospodářské noviny* [online]. 2015, 2015-07-28 [cit. 2016-11-29]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/podnikani/finance-ucetnictvi-a-controlling/c1-64349200-novela-o-ucetnictvi-mensi-firmy-se-na-ni-pripravovat-nemusi-auditori-ano>
- TAKÁTS, G. *Classification of the Hungarian accounting system*. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci*. 2014, Vol. 78 Issue 134, p197-209. 13p.
- Tax consultants international*. Dutch accounting and audit requirements [online]. 2016 [cit. 2016-11-29]. Dostupné z: <http://www.tax-consultants-international.com/read/3636?sublist=3274&parent2=3626&submenu=3626>
- Unternehmensgesetzbuch dRGl*. S 219/1897 [online]. [cit. 2016-11-28]. Dostupné z: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung/Bundesnormen/10001702/UGB%2c%20Fassung%20vom%2029.11.2016.pdf>
- Účetní zpravodaj 2014 [online]. Deloitte. Česká republika. 2014 [cit. 2016-09-26]. Dostupné z: http://edu.deloitte.cz/Upload/Newsletters/accounting/2014/accounting_news_cz_1401.pdf
- Vyhláška č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví [online]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2015-325>
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví [online]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>
- Vyhláška č. 504/2002 Sb. Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví [online]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-504>

- Vyhláška č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví [online]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-507>
- Vystoupení Davida Bauera, ředitele odboru 28 – Regulace a metodika účetnictví, na 7. odborném semináři Národní účetní rady dne 2. 12. 2016 na VŠE v Praze.
- WILHELM, David. Redukce informačních asymetrií v rámci Corporate Governance [online]. Brno, 2011 [cit. 2016-10-28]. Dostupné také z: https://is.muni.cz/th/206820/pravf_m/David_Wilhelm_DP_FINAL.txt. Diplomová práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity. Vedoucí práce Doc. JUDr. Josef Kotásek, Ph.D.
- Zákon č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-3>
- Zákon č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89>
- Zákon č. 93/2009 Sb. o auditorech. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-93>
- Zákon č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Dostupné na z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2015-221>
- Zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2005-341>
- Zákon č. 423/2015 Z.z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Dostupné z: http://www.skau.sk/data/12.1.2016%20423_2015%20%20uplne%20znenie.pdf
- Zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-424>
- Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve. Dostupné z: <http://www.epi.sk/zz/2002-431>
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/zakony/zakon-c-563-1991-sb-o-ucetnictvi/uplne/>
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586/>
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-593>
- ZRALÝ, Z. Nové kategorie účetních jednotek [online]. 2015 [cit. 2016-08-03]. Dostupné z: <http://www.money.cz/ucetni-a-danovy-servis/nove-kategorie-ucetnich-jednotek/>
- ŽÁROVÁ, M. *Zlepší nová účetní směrnice účetní výkaznictví v Evropě?* Český finanční a účetní časopis [online]. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2013 [cit. 2016-09-

28]. 8(3), 4-5. ISSN 18022200. Dostupné také z:
<https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=344.pdf>
2000. évi C. törvény a számvitelről [online]. 2016 [cit. 2016-09-28]. Dostupné z:
http://net.jogtar.hu/jr/gen/hjegy_doc.cgi?docid=A0000100.TV

12 Seznam obrázků a tabulek

Seznam obrázků

Obr. 1	Rozložení účetních jednotek ve sledovaných zemích EU podle jejich velikosti	55
Obr. 2	Rozložení účetních jednotek zemí V4 podle jejich velikosti	58
Obr. 3	Rozložení účetních jednotek zemí zakládajících EU podle jejich velikosti	60
Obr. 4	Rozložení účetních jednotek v ostatních vybraných zemích EU (vyjma zemí V4 a zemí zakládajících EU) podle jejich velikosti	63

Seznam tabulek

Tab. 1	Kategorizace účetních jednotek dle Směrnice 2013/34/EU	18
Tab. 2	Kategorizace účetních jednotek implementovaná v zákoně o účetnictví ČR	18
Tab. 3	Modelový příklad určení kategorie podniku v následujících letech	20
Tab. 4	Stav účetních jednotek v ČR k 30. 4. 2014 dle velikostních kategorií	21
Tab. 5	Povinnosti účetních jednotek s ohledem na jejich kategorizaci	22
Tab. 6	Přehled konsolidačních skupin	24
Tab. 7	Rozvaha v plném a zkráceném rozsahu dle kategorizace účetních jednotek	32
Tab. 8	Výkaz zisku a ztráty v plném a zkráceném rozsahu dle kategorizace účetních jednotek	33
Tab. 9	Příloha účetní závěrky v plném a zkráceném rozsahu dle kategorizace účetních jednotek	36
Tab. 10	Změny ve vykazování změny stavu zásob a aktivace	39
Tab. 11	Mimořádné náklady a mimořádné výnosy	40

Tab. 12	Zřizovací výdaje	40
Tab. 13	Nově zřízené účty	41
Tab. 14	Přehled změn v předkontacích	41
Tab. 15	Modelový příklad dopadu změn v účtování na výkaz zisku a ztráty (v tis. Kč)	48
Tab. 16	Modelový příklad – Vytvoření daňově uznatelné OP k pohledávce a zároveň OP ke zboží – dopad na DPPO	53
Tab. 17	Modelový příklad – vytvoření daňově uznatelné OP k pohledávce a zároveň OP ke zboží– dopad na VZZ	54
Tab. 18	Modelový příklad - vytvoření daňově uznatelné OP k pohledávce a zároveň OP ke zboží – dopad na rozvahu	54
Tab. 19	Kategorizace účetních jednotek v zemích V4	57
Tab. 20	Kategorizace účetních jednotek v zemích zakládajících EU (v EUR)	59
Tab. 21	Kategorizace účetních jednotek v ostatních vybraných zemí EU (vyjma zemí V4 a zemí zakládajících EU)	62
Tab. 22	Podmínky pro osvobození od povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku – Česká republika vs. Slovensko	64
Tab. 23	Účetní závěrka ve zkráceném rozsahu – Česká republika vs. Slovensko	66
Tab. 24	Kritéria pro povinný audit – Česká republika vs. Slovensko	67
Tab. 25	Vzorová rozvaha v plném rozsahu k 1. 1. 2016 a k ní srovnatelná vzorová rozvaha k 31. 12. 2015	93
Tab. 26	Vzorový výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu (druhé členění) k 1. 1. 2016 a k ní srovnatelný vzorový výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2015	103
Tab. 27	Vzorový účtový rozvrh v návaznosti na rozvahu a VZZ k 1. 1. 2016 a k ní srovnatelný vzorový účtový rozvrh v návaznosti na rozvahu a VZZ k 31. 12. 2015	108

Přílohy

A Seznam použitých zkratk

- AÚ Analytický účet
- BS Bilanční suma
- CP Cenné papíry
- ČR Česká republika
- ČÚS Český účetní standard
- CZK České koruna (měna)
- DFM Dlouhodobý finanční majetek
- DHM Dlouhodobý hmotný majetek
- DNM Dlouhodobý nehmotný majetek
- DPPO Daň z příjmu právnických osob / Daňové přiznání z příjmu právnických osob
- EHS Evropské hospodářské společenství
- ES Evropské společenství
- EU Evropská unie
- IFRS International Financial Reporting Standards
- K Korekce
- MF Ministerstvo financí
- SRN Spolková republika Německo
- SVZ Subjekt veřejného zájmu
- OP Opravné položky
- ÚJ Účetní jednotka
- ÚZ Účetní závěrka
- VZZ Výkaz zisku a ztráty
- ZDP Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb.
- ZoR Zákon o rezervách č. 593/1992 Sb.
- ZoÚ Zákon o účetnictví č.563/1991 Sb.

B Vzorová rozvaha v plném rozsahu – srovnání k 31. 12. 2015 a k 1. 1. 2016

Tab. 25 Vzorová rozvaha v plném rozsahu k 1. 1. 2016 a k ní srovnatelná vzorová rozvaha k 31. 12. 2015

Označení řádku	Položky aktiv rozvahy k 31. 12. 2015	Přiřazený BRUTTO účet	Přiřazený účet KOREKCE	Onačení řádku	Nové položky aktiv rozvahy k 1. 1. 2016	V ⁹	Přiřazený BRUTTO účet	Přiřazený účet KOREKCE
AKTIVA CELKEM				AKTIVA CELKEM				
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	353		A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál		353	
B.	Dlouhodobý majetek			B.	Dlouhodobý majetek			
	B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek				B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek			
	B.I.2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	012	072, 091AÚ		B.I.1. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje		012	072, 091AÚ
	Součet položek B.I.3. a B.I.4				B.I.2. Ocenitelná práva			
	B.I.3. Software	013	073, 091AÚ		B.I.2.1. Software		013	073, 091AÚ
	B.I.4. Ocenitelná práva	014	074, 091AÚ		B.I.2.2. Ostatní ocenitelná práva		014	074, 091AÚ
	B.I.5. Goodwill	(+/-)015	(+/-)075, 091AÚ		B.I.3. Goodwill		015	075, 091AÚ
	B.I.6. Jiný DNM	019	079, 091AÚ		B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	1.	019	079, 091AÚ
	B.I.1. Zřizovací výdaje	011	071, 091AÚ		B.I.5. Poskytnuté zálohy na DNM a nedokončený DNM			
	Součet položek B.I.8. a B.I.7.							

⁹V^{1.-16}. viz Český účetní standard pro podnikatele č. 024, vysvětlivky k rozvaze

		B.I.8.	Poskytnuté zálohy na DNM	051	095AÚ				B.I.5.1.	Poskytnuté zálohy na DNM	051	095AÚ	
		B.I.7.	Nedokončený DNM	041	093				B.I.5.2.	Nedokončený DNM	041	093	
	B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek						B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek				
		Součet položek B.II.1. a B.II.2						B.II.1.	Pozemky a stavby				
		B.II.1.	Pozemky	031	092AÚ				B.II.1.1.	Pozemky	031	092AÚ	
		B.II.2.	Stavby	021	081, 092AÚ				B.II.1.2.	Stavby	021	081, 092AÚ	
		B.II.3.	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	022	082, 092AÚ			B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory			022	082, 092AÚ
		B.II.9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	(+/-)097	(+/-)098			B.II.3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku			097	098
		Součet položek B.II.4. až B.II.6.						B.II.4.	Ostatní DHM				
		B.II.4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	025	085, 092AÚ				B.II.4.1.	Pěstitelské celky trvalých porostů	025	085, 092AÚ	
		B.II.5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	026	086, 092AÚ				B.II.4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	026	086, 092AÚ	
		B.II.6.	Jiný DHM	029, 032	089, 092AÚ				B.II.4.3.	Jiný DHM	029, 032	089, 092AÚ	
		Součet položek B.II.8. a B.II.7.						B.II.5.	Poskytnuté zálohy na DHM a nedokončený DHM				
		B.II.8.	Poskytnuté zálohy na DHM	052	095AÚ				B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na DHM	052	095AÚ	
		B.II.7.	Nedokončený DHM	042	094				B.II.5.1.	Nedokončený DHM	042	094	
	B.III.	Dlouhodobý finanční majetek						B.III.	Dlouhodobý finanční majetek				
		B.III.1.	Podíly – ovládaná osoba	061	096AÚ				B.III.1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	2.	061, 043AÚ	
		B.III.6.	Požizovaný DFM (část položky)	043									
		B.III.4.	Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba,	066	096AÚ			B.III.2.	Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba			3.	066

			podstatný vliv (část položky)									
		B.III.2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	062 043	096AÚ			B.III.3.	Podíly – podstatný vliv	4.	062, 043AÚ	096AÚ
		B.III.6.	Pořizovaný DFM (část položky)									
		B.III.4.	Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv (část položky)	066	096AÚ			B.III.4.	Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv	5.	067	096AÚ
		B.III.3.	Ostatní dlouhodobé CP a podíly	063,065 043	096AÚ			B.III.5.	Ostatní dlouhodobé CP a podíly	6.	063, 065, 043AÚ	096AÚ
		B.III.6.	Pořizovaný DFM (část položky)									
		B.III.5.	Jiný DFM (část položky)	067, 069	096AÚ			B.III.6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	7.	068	096AÚ
		Součet položek B.III.5. (část položky), B.III.6. (část položky) a B.III.7.						B.III.7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek			096AÚ
		B.III.5.	Jiný DFM (část položky)	067,069								
		B.III.6.	Pořizovaný DFM (část položky)	043	096AÚ			B.III.7.1.	Jiný DFM	8.	069, 043AÚ	096AÚ
		B.III.7.	Poskytnuté zálohy na DFM	053	095AÚ			B.III.7.2.	Poskytnuté zálohy na DFM		053	095AÚ
C.	Oběžná aktiva					C.	Oběžná aktiva					
	C.I.	Zásoby					C.I.	Zásoby				
		C.I.1.	Materiál	112, 119	191			C.I.1.	Materiál		112, 119	191
		C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	121, 122	192, 193			C.I.2.	Nedokončená výroba		121, 122	192, 193
		Součet položek C.I.3. a C.I.5.						C.I.3.	Výrobky a zboží			
		C.I.3.	Výrobky	123	194			C.I.3.1.	Výrobky		123	194
		C.I.5.	Zboží	132,139	196			C.I.3.2.	Zboží		132, 139	196
		C.I.4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	124	195			C.I.4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny		124	195

		C.I.6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	151, 152, 153	197, 198, 199			C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	151, 152, 153	197, 198, 199	
	Součet položek C.II. a C.III.							C.II.	Pohledávky			
	C.II.	Dlouhodobé pohledávky						C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky			
		C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	311AÚ, 313AÚ, 315AÚ	391AÚ				C.II.1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	311AÚ, 313AÚ, 315AÚ	391AÚ
		C.II.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	351AÚ	391AÚ				C.II.1.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	351AÚ	391AÚ
		C.II.3.	Pohledávky – podstatný vliv	352AÚ	391AÚ				C.II.1.3.	Pohledávky – podstatný vliv	352AÚ	391AÚ
		C.II.8.	Odložená daňová pohledávka	481AÚ					C.II.1.4.	Odložená daňová pohledávka	481AÚ	
	Součet položek C.II.4. až C.II.7.								C.II.1.5.	Pohledávky - ostatní		
		C.II.4.	Pohledávky za společníky	354AÚ, 355AÚ , 358AÚ	391AÚ				C.II.1.5.1.	Pohledávky za společníky	354AÚ, 355AÚ , 358AÚ	391AÚ
		C.II.5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	314AÚ	391AÚ				C.II.1.5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	314AÚ	391AÚ
		C.II.6.	Dohadné účty aktivní	388AÚ					C.II.1.5.3.	Dohadné účty aktivní	388AÚ	
		C.II.7.	Jiné pohledávky	335AÚ , 371AÚ, 373AÚ, 374AÚ, 375AÚ, 376AÚ, 378AÚ	391AÚ				C.II.1.5.4.	Jiné pohledávky	355AÚ , 371AÚ, 373AÚ, 374AÚ, 375AÚ, 376AÚ, 378AÚ	391AÚ

C.III.	Krátkodobé pohledávky				C.II.2.	Krátkodobé pohledávky			
	C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	311AÚ, 313AÚ, 315AÚ	391AÚ		C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	311AÚ, 313AÚ, 315AÚ	391AÚ
	C.III.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	351AÚ	391AÚ		C.II.2.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	351AÚ	391AÚ
	C.III.3.	Pohledávky – podstatný vliv	352AÚ	391AÚ		C.II.2.3.	Pohledávky – podstatný vliv	352AÚ	391AÚ
	Součet položek C.III.4. až C.III.9					C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní		
	C.III.4.	Pohledávky za společníky	354AÚ, 355AÚ, 358AÚ, 398AÚ	391AÚ		C.II.2.4.1.	Pohledávky za společníky	354AÚ, 355AÚ, 358AÚ, 398	391AÚ
	C.III.5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	336	391AÚ		C.II.2.4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	336	391AÚ
	C.III.6.	Stát – daňové pohledávky	341, 342, 343, 345	391AÚ		C.II.2.4.3.	Stát – daňové pohledávky	341, 342, 343, 345	391AÚ
	C.III.7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	314AÚ	391AÚ		C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	314AÚ	391AÚ
	C.III.8.	Dohadné účty aktivní	388AÚ			C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní	388AÚ	
	C.III.9.	Jiné pohledávky	335AÚ , 371AÚ, 373AÚ, 374AÚ, 375AÚ,	391AÚ		C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	355AÚ , 371AÚ, 373AÚ, 374AÚ, 375AÚ,	391AÚ

				376AÚ, 378AÚ								376AÚ, 378AÚ	
	Součet položek C.IV.3 a C.IV.4.						C.III.	Krátkodobý finanční majetek					
	C.IV.3. C.IV.4.	Krátkodobé CP a podíly (část položky) Pořizovaný KFM (část položky)	251,253,25 6,257 259	291AÚ			C.III.1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	9.	254, 259AÚ		291AÚ	
	C.IV.3. C.IV.4.	Krátkodobé CP a podíly (část položky) Pořizovaný KFM (část položky)	251,253,25 6,257 259	291AÚ			C.III.2.	Ostatní KFM	10.	251, 253, 256, 257, 259AÚ		291AÚ	
	Součet položek C.IV.1. a C.IV.2.						C.IV.	Peněžní prostředky					
	C.IV.1.	Peníze	211, 213, (+/-)261				C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně		211, 213, (+/-)261			
	C.IV.2.	Účty v bankách	221, (+/-)]261				C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech		221, (+/-)]261			
	D.I.	Časové rozlišení				D.	Časové rozlišení aktiv						
	D.I.1.	Náklady příštích období	381			D.1.	Náklady příštích období			381			
	D.I.2.	Komplexní náklady příštích období	382			D.2.	Komplexní náklady příštích období			382			
	D.I.3.	Příjmy příštích období	385			D.3.	Příjmy příštích období			385			

Označení řádku	Položky pasiv rozvahy k 31. 12. 2015			Přiřazený účet	Označení řádku	Nové položky pasiv rozvahy k 1. 1. 2016			Přiřazený účet
PASIVA CELKEM					PASIVA CELKEM				
A.	Vlastní kapitál				A.	Vlastní kapitál			
	A.I.	Základní kapitál				A.I.	Základní kapitál		
		A.I.1.	Základní kapitál	411 nebo 491			A.I.1.	Základní kapitál	411 nebo 491
		A.I.2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	(-)252			A.I.2.	Vlastní podíly (-)	(-)252
		A.I.3.	Změny základního kapitálu	(+/-)419			A.I.3.	Změny základního kapitálu	(+/-)419
	A.II.	Kapitálové fondy				A.II.	Ážio a kapitálové fondy		
		A.II.1.	Ážio	412			A.II.1.	Ážio	412
		Součet položek A.II.2. až A.II.6.					A.II.2.	Kapitálové fondy	
		A.II.2.	Ostatní kapitálové fondy	413			A.II.2.1.	Ostatní kapitálové fondy	413
		A.II.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	(+/-)414			A.II.2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	(+/-)414
		A.II.4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	(+/-)418			A.II.2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	(+/-)418
		A.II.5.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	(+/-)417			A.II.2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)	(+/-)417
		A.II.6.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	(+/-)416			A.II.2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	(+/-)416
	A.III.	Fondy ze zisku				A.III.	Fondy ze zisku		
		A.III.1.	Rezervní fond	421			A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	421
		A.III.2.	Statutární a ostatní fondy	423, 427			A.III.2.	Statutární a ostatní fondy	423, 427
	A.IV.	Výsledek hospodařen minulých let				A.IV.	Výsledek hospodařen minulých let (+/-)		
		A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	428			A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	428
		A.IV.2.	Neuhrazená ztráta minulých let	(-)429			A.IV.2.	Neuhrazená ztráta minulých let	(-)429

		A.IV.3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	(+/-)426			A.IV.3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	(+/-)426
		A.V.1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)			A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)		
		A.VI.2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku (-)	432		A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)	432	
B.	Cizí zdroje				B. + C.	Cizí zdroje			
	B.I.	Rezervy			B.	Rezervy			
		B.I.2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	459AÚ		B.1.	Rezerva na důchody a podobné závazky		459AÚ
		B.I.3.	Rezerva na daň z příjmů	453		B.2.	Rezerva na daň z příjmů		453
		B.I.1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	451		B.3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů		451
		B.I.4.	Ostatní rezervy	459AÚ		B.4.	Ostatní rezervy		459AÚ
	Součet položek B.II., B.III. a B.IV.				C.	Závazky			
	B.II.	Dlouhodobé závazky			C.I.	Dlouhodobé závazky			
		B.II.6.	Vydané dluhopisy			C.I.1.	Vydané dluhopisy		
		B.II.6.	Vydané dluhopisy (část položky)	473AÚ, (-)255AÚ			C.I.1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	11. 473AÚ, (-)255AÚ
		B.II.6.	Vydané dluhopisy (část položky)	473AÚ, (-)255AÚ			C.I.1.2.	Ostatní dluhopisy	12. 473AÚ, (-)255AÚ
		B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	461AÚ		C.I.2.	Závazky k úvěrovým institucím		461AÚ
		B.II.5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	475AÚ		C.I.3.	Dlouhodobé přijaté zálohy		475AÚ
		B.II.1.	Závazky z obchodních vztahů	478AÚ, 479AÚ		C.I.4.	Závazky z obchodních vztahů		479AÚ
		B.II.7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	478AÚ		C.I.5.	Dlouhodobé směnky k úhradě		478AÚ
		B.II.2.	Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	471AÚ		C.I.6.	Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba		471AÚ
		B.II.3.	Závazky – podstatný vliv	472AÚ		C.I.7.	Závazky – podstatný vliv		472AÚ
		B.II.10.	Odložený daňový závazek	481AÚ		C.I.8.	Odložený daňový závazek		481AÚ

	Součet položek B.II.4, B.II.8. a B.II.9.					C.I.9.	Závazky - ostatní		
	B.II.4.	Závazky ke společníkům	364AÚ, 365AÚ, 366AÚ, 367AÚ, 368AÚ			C.I.9.1.	Závazky ke společníkům		364AÚ, 365AÚ, 366AÚ, 367AÚ, 368AÚ
	B.II.8.	Dohadné účty pasivní	389AÚ			C.I.9.2.	Dohadné účty pasivní		389AÚ
	B.II.9.	Jiné závazky	372AÚ, 373AÚ, 377AÚ, 379AÚ, 474AÚ, 479AÚ			C.I.9.3.	Jiné závazky		372AÚ, 373AÚ, 377AÚ, 379AÚ, 474AÚ, 479AÚ
	B.III.	Krátkodobé závazky			C.II.	Krátkodobé závazky			
	B.III.9.	Vydané dluhopisy			C.II.1.	Vydané dluhopisy			
	B.III.9.	Vydané dluhopisy (část položky)	241AÚ, 473AÚ, (-)255			C.II.1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	13.	241AÚ, 473AÚ, (-)255AÚ
	B.III.9.	Vydané dluhopisy (část položky)	241AÚ, 473AÚ, (-)255			C.II.1.2.	Ostatní dluhopisy	14.	241AÚ, 473AÚ, (-)255AÚ
	B.IV.2.	Krátkodobé bankovní úvěry	221AÚ, 231, 232AÚ, 461AÚ			C.II.2.	Závazky k úvěrovým institucím		231, 232, 461AÚ
	B.III.8.	Krátkodobé přijaté zálohy	324, 475AÚ			C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy		324, 475AÚ
	B.III.1	Závazky z obchodních vztahů	321, 322, 325, 478AÚ, 479AÚ			C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů		321, 325, 479AÚ
	B.III.11.	Jiné závazky (část položky)	372AÚ, 373AÚ, 377AÚ, 379AÚ, 474AÚ, 479AÚ			C.II.5.	Krátkodobé směnky k úhradě	15.	322, 478AÚ
	B.III.2.	Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	361, 471AÚ			C.II.6.	Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba		361, 471AÚ
	B.III.3.	Závazky – podstatný vliv	362, 472AÚ			C.II.7.	Závazky – podstatný vliv		362, 472AÚ
	Součet položek B.III.4., B.IV.3., B.III.5 až B.III.7., B.III.10 a B.III.11 (část položky)					C.II.8.	Závazky ostatní		
	B.III.4.	Závazky ke společníkům	364AÚ, 365AÚ, 366, 367AÚ, 368AÚ, 398AÚ			C.II.8.1.	Závazky ke společníkům		364AÚ, 365AÚ, 366AÚ, 367AÚ,

										368AÚ, 398
		B.IV.3.	Krátkodobé finanční výpomoci	249				C.II.8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci	249
		B.III.5.	Závazky k zaměstnancům	331, 333, 479AÚ				C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	331, 333, 479AÚ
		B.III.6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	336, 479AÚ				C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	336
		B.III.7.	Stát – daňové závazky a dotace	341, 342, 343, 345, 346, 347				C.II.8.5.	Stát – daňové závazky a dotace	341, 342, 343, 345, 346, 347
		B.III.10.	Dohadné účty pasivní	389AÚ				C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	389AÚ
		B.III.11.	Jiné závazky (část položky)	372AÚ, 373AÚ, 377AÚ, 379AÚ, 474AÚ, 479AÚ				C.II.8.7.	Jiné závazky	16. 372AÚ, 373AÚ, 377AÚ, 379AÚ, 474AÚ, 479AÚ
	C.I.	Časové rozlišení			D.	Časové rozlišení pasiv				
		C.I.1.	Výdaje příštích období	383		D.1.	Výdaje příštích období			383
		C.I.2.	Výnosy příštích období	384		D.2.	Výnosy příštích období			384

Zdroj: Vlastní zpracování na základě ČÚS č. 024 (2016), Procházková, Vlach (2015) a Procházková, Vlach (2016)

C Vzorový výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu (druhovému členění) – srovnání k 31. 12. 2015 a k 1. 1. 2016

Tab. 26 Vzorový výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu (druhovému členění) k 1. 1. 2016 a k ní srovnatelný vzorový výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2015

Označení řádku	Položky VZZ k 31. 12. 2015	Přiřazené účty	Označení řádku	Nové položky VZZ k 1. 1. 2016	V ¹⁰	Přiřazené účty
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	601, 602	I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb		601, 602
I.	Tržby za prodej zboží	604	II.	Tržby za prodej zboží		604
Součet položek A., B.1. a B.2.			A.	<i>Výkonová spotřeba</i>		
	A. Náklady vynaložené na prodané zboží	504		A.1. <i>Náklady vynaložené na prodané zboží</i>		504
	B.1. Spotřeba materiálu a energie	501, 502, 503		A.2. <i>Spotřeba materiálu a energie</i>		501, 502, 503
	B.2. Služby	511, 512, 513, 518		A.3. <i>Služby</i>		511, 512, 513, 518
II.2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	611, 612, 613, 614	B.	<i>Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)</i>	1.	581, 582, 583, 584
II.3.	Aktivace	621, 622, 623, 624	C.	<i>Aktivace (-)</i>	2.	585, 586, 587, 588
C.	Osobní náklady		D.	<i>Osobní náklady</i>		
	C.1. Mzdové náklady	521, 522		D.1. <i>Mzdové náklady</i>		521, 522, 523
	C.2. Odměny členům orgánů obchodní korporace	523				
	Součet položek C.3. a C.4.			D.2. <i>Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady</i>		

¹⁰ V¹⁻²⁰, viz Český účetní standard pro podnikatele č. 024, vysvětlivky k výkazu zisku a ztráty (druhovému členění)

	C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	524, 525, 526		D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	524, 525, 526
	C. 4.	Sociální náklady	527, 528		D.2.2.	Ostatní náklady	527, 528
Součet položek E. a G. (část položky)				E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti		
Součet položek E. a G. (část položky)				E.1.	Úpravy hodnot DNM a DHM		
	E. .	Odpisy DNM a DHM	551, 557		E.1.1.	Úpravy hodnot DNM a DHM - trvalé	551, 557
	G. .	Změna stavu rezerv a OP v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (část položky)	(+/-)552, (+/-)554, (+/-)555, (+/-)558, (+/-)559		E.1.2.	Úpravy hodnot DNM a DHM - dočasné	3. 559AÚ
	G.	Změna stavu rezerv a OP v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (část položky)	(+/-)552, (+/-)554, (+/-)555, (+/-)558, (+/-)559		E.2.	Úpravy hodnot zásob	4. 559AÚ
	G.	Změna stavu rezerv a OP v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (část položky)	(+/-)552, (+/-)554, (+/-)555, (+/-)558, (+/-)559		E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	5. 558, 559AÚ
Součet položek III.1., III.2., IV., V.a XIII. (část položky)				III.	Ostatní provozní výnosy		
	III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	641		III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	641
	III.2.	Tržby z prodaného materiálu	642		III.2.	Tržby z prodaného materiálu	642
	IV. V. XIII.	Ostatní provozní výnosy Převod provozních výnosů Mimořádné výnosy (část položky)	644, 646, 648 (-)697 666		III.3.	Jiné provozní výnosy	6. 644, 646, 648, 649 , 697
Součet položek F.1., F.2., D. a G. (část položky)				F.	Ostatní provozní náklady		
	F.1.	ZC prodaného dlouhodobého majetku	541		F.1.	ZC prodaného dlouhodobého majetku	541
	F.2.	Prodaný materiál	542		F.2.	ZC prodaného materiálu	542
	D.	Daně a poplatky	531, 532, 538		F.3.	Daně a poplatky	531, 532, 538
	G.	Změna stavu rezerv a OP v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (část položky)	(+/-)552, (+/-)554, (+/-)555, (+/-)558,		F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	7. 552, 554, 555

			(+/-)559						
H.		Ostatní provozní náklady	543, 544, 545, 546, 548, 549					543, 544, 545, 546, 547, 548, 549, 597	
I.		Převod provozních nákladů	(-)597		F.5.	<i>Jiné provozní náklady</i>	8.		
R.		Mimořádné náklady (část položky)	582, (+/-)584, 588, (+/-)589						
PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ				PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+/-)					
Součet položek VII.1., VII.2. (část položky) a VI. (část položky)				IV.	Výnosy z DFM - podíly				
	VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	665AÚ		IV.1.	Výnosy z podílů – ovládaní nebo ovládající osoba	9.	661AÚ, 665AÚ	
	VI.	Tržby z prodeje CP a podílů (část položky)	661						
	VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	665AÚ		IV.2.	Ostatní výnosy z podílů	10.	661AÚ, 665AÚ	
	VII.2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých CP a podílů (část položky)	665AÚ						
	VI.	Tržby z prodeje CP a podílů (část položky)	661						
J.	Prodané CP a podíly (část položky)		561	G.	<i>Náklady vynaložené na prodané podíly</i>			11.	561AÚ
Součet položek VII.2. (část položky), VII.3. (část položky) a VI. (část položky)				V.	Výnosy z ostatního DFM				
	VII.2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých CP a podílů (část položky)			V.1.	Výnosy z ostatního DFM – ovládaná nebo ovládající osoba	12.	661AÚ, 665AÚ	
	VII.3.	Výnosy z ostatního DFM (část položky)							
	VII.2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých CP a podílů (část položky)	665AÚ		V.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	13.	661AÚ, 665AÚ	
	VII.3.	Výnosy z ostatního DFM (část položky)	665AÚ						
	VI.	Tržby z prodeje CP a podílů (část položky)	661						
J.	Prodané CP a podíly (část položky)		561	H.	<i>Náklady související s ostatním DFM</i>			14.	561AÚ, 566AÚ
K.	Náklady z finančního majetku (část položky)		566						
Součet položek X. a VII.2. (část položky)				VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy				
	X.	Výnosové úroky (část položky)	662		VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná	15.	662AÚ, 665AÚ	

	VII.2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých CP a podílů (část položky)	665AÚ			nebo ovládající osoba		
	X. VII.2.	Výnosové úroky (část položky) Výnosy z ostatních dlouhodobých CP a podílů (část položky)	662 665AÚ		VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	16.	662AÚ, 665AÚ
M.		Změna stavu rezerv a OP ve finanční oblasti	(+/-)574, (+/-)579	I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti			574, 579
N.		Nákladové úroky		J.	Nákladové úroky a podobné náklady			
	N.	Nákladové úroky (část položky)	562		J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba	17.	562AÚ
	N.	Nákladové úroky (část položky)	562		J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	18.	562AÚ
VI. VIII. IX. XI. XII. XIII.		Tržby z prodeje CP a podílů (část položky) Výnosy z KFM Výnosy z přecenění CP a derivátů Ostatní finanční výnosy Převod finančních výnosů Mimořádné výnosy (část položky)	661 666 664, 667AÚ 663, 667AÚ, 668 (-)698 688	VII.	Ostatní finanční výnosy		19.	661AÚ, 663, 664, 666, 667, 668, 669, 698
J. K. L. O. P. R.		Prodané CP a podíly (část položky) Náklady z finančního majetku (část položky) Náklady z přecenění CP a derivátů Ostatní finanční náklady Převod finančních nákladů Mimořádné náklady (část položky)	561 566 664, 667AÚ 563, 567AÚ, 568, 569 (-)598 582, (+/-)584, 588, (+/-)589	K.	Ostatní finanční náklady		20.	561AÚ, 563, 564, 565, 566AÚ, 567, 568, 569, 598
FINANČNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ				FINANČNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+/-)				
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM				VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM (+/-)				
Q. S.		Daň z příjmů za běžnou činnost Daň z příjmů z mimořádné činnosti		L.	Daň z příjmů			
	Q.1.	Daň z příjmů za běžnou činnost splatná	(+/-)591, (+/-)595,		L.1.	Daň z příjmů - splatná		591, 595, 599

	S.1.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti splatná	(+/-)599 (+/-)593				
	Q.2.	Daň z příjmů za běžnou činnost odložená	(+/-)592		L.2.	Daň z příjmů – odložená (+/-)	592
	S.2.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti odložená	(+/-)594				
				VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PO ZDANĚNÍ (+/-)			
T.		Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	596	M.		Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	596
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ (+/-)				VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ (+/-)			
				ČISTÝ OBRAT ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ =I. + II. +III. + IV. + V. + VI. + VII.			

Zdroj: Vlastní zpracování na základě ČÚS č. 024 (2016), Procházková, Vlach (2015) a Procházková, Vlach (2016)

D Vzorový účtový rozvrh v návaznosti na rozvahu a VZZ – srovnání k 31. 12. 2015 a k 1. 1. 2016

Tab. 27 Vzorový účtový rozvrh v návaznosti na rozvahu a VZZ k 1. 1. 2016 a k ní srovnatelný vzorový účtový rozvrh v návaznosti na rozvahu a VZZ k 31. 12. 2015

Název účtu k 31. 12. 2015		Položka rozvahy		Položka VZZ	Název účtu k 1. 1. 2016		Položka rozvahy		Položka VZ Z
		Aktiva	Pasiva				Aktiva	Pasiva	
ÚČTOVÁ TŘÍDA 0-DLOUHODOBÝ MAJETEK									
01	Dlouhodobý nehmotný majetek				01	Dlouhodobý nehmotný majetek			
	011-Zřizovací výdaje	B.I.1.				↗			
	012-Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	B.I.2.				012-Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	B.I.1.		
	013-Software	B.I.3.				013-Software	B.I.2.1.		
	014-Ocenitelná práva	B.I.4.				014-Ostatní ocenitelná práva	B.I.2.2.		
	015-Goodwill	B.I.5.				015-Goodwill	B.I.3.		
	019-Jiný DNM	B.I.6.				019-Ostatní DNM	B.I.4.		
02	Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný				02	Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný			
	021-Stavby	B.II.2.				021-Stavby	B.II.1.2.		
	022-Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	B.II.3.				022-Hmotné movité věci a jejich soubory	B.II.2.		
	025-Pěstitelské celky trvalých porostů	B.II.4.				025-Pěstitelské celky trvalých porostů	B.II.4.1.		
	026-Dospělá zvířata a jejich skupiny	B.II.5.				026-Dospělá zvířata a jejich skupiny	B.II.4.2.		
	029-Jiný DHM	B.II.6.				029-Jiný DHM	B.II.4.3.		
03	Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný				03	Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný			
	031-Pozemky	B.II.1.				031-Pozemky	B.II.1.1.		
	032-Umělecká díla a sbírky	B.II.6.				032-Umělecká díla a sbírky	B.II.4.3.		
04	Nedokončený DNM a DHM a pořizovaný DFM				04	Nedokončený DNM a DHM			

	041-Pořízení DNM	B.I.7.				041-Nedokončený DNM	B.I.5.2.		
	042-Pořízení DHM	B.II.7				042-Nedokončený DHM	B.II.5.2.		
	043-Pořízení DFM	B.III.6.				043-Pořízení DFM	B.III.1., B.III.3., B.III.5., B.III.7.1.		
05	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek				05	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek			
	051-Poskytnuté zálohy a závdavky na DNM	B.I.8.				051-Poskytnuté zálohy a závdavky na DNM	B.I.5.1.		
	052-Poskytnuté zálohy a závdavky na DHM	B.II.8.				052-Poskytnuté zálohy a závdavky na DHM	B.II.5.1.		
	053-Poskytnuté zálohy a závdavky na DFM	B.III.7.				053-Poskytnuté zálohy a závdavky na DFM	B.III.7.2.		
06	Dlouhodobý finanční majetek				06	Dlouhodobý finanční majetek			
	061-Podíly – ovládaná osoba	B.III.1.				061-Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	B.III.1.		
	062-Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	B.III.2.				062-Podíly – podstatný vliv	B.III.3.		
	063-Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	B.III.3.				063-Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	B.III.5.		
	065-Dluhové cenné papíry držené do splatnosti	B.III.3.				065-Dluhové cenné papíry držené do splatnosti	B.III.5.		
	066-Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	B.III.4.				066-Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba	B.III.2.		
	067-Ostatní zápůjčky a úvěry	B.III.5.				067-Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv	B.III.4.		
						068-Zápůjčky a úvěry - ostatní	B.III.6.		
	069-Jiný dlouhodobý finanční majetek	B.III.5.				069-Jiný dlouhodobý finanční majetek	B.III.7.1.		
07	Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku				07	Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku			
	071-Oprávky ke zřizovacím výdajům	K/B.I.1.				↗			
	072-Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje	K/B.I.2.				072-Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje	K/B.I.1.		
	073-Oprávky k softwaru	K/B.I.3				073-Oprávky k softwaru	K/B.I.2.1.		
	074-Oprávky k ocenitelným právům	K/B.I.4				074-Oprávky k ostatním ocenitelným právům	K/B.I.2.2.		

	075-Oprávkvy ke goodwillu	K/B.I.5.				075-Oprávkvy ke goodwillu	K/B.I.3.		
	079-Oprávkvy k jinému DNM	K/B.I.6.				079-Oprávkvy k ostatnímu DNM	K/B.I.4.		
08	Oprávkvy k dlouhodobému hmotnému majetku				08	Oprávkvy k dlouhodobému hmotnému majetku			
	081-Oprávkvy ke stavbám	K/B.II.2.				081-Oprávkvy ke stavbám	K/B.II.1.2.		
	082-Oprávkvy k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí	K/B.II.3.				082-Oprávkvy k hmotným movitým věcem a jejich souborům	K/B.II.2.		
	085-Oprávkvy k pěstitelským celkům trvalých porostů	K/B.II.4.				085-Oprávkvy k pěstitelským celkům trvalých porostů	K/B.II.4.1.		
	086-Oprávkvy k dospělým zvířatům a jejich skupinám	K/B.II.5.				086-Oprávkvy k dospělým zvířatům a jejich skupinám	K/B.II.4.2.		
	089-Oprávkvy k jinému DHM	K/B.II.6.				089-Oprávkvy k jinému DHM	K/B.II.4.3.		
09	Opravné položky k dlouhodobému majetku				09	Opravné položky k dlouhodobému majetku			
	091-Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku	K/B.I.1. až 6.				091-Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku	K/B.I.1., K/B.I.2.1., K/B.I.2.2., K/B.I.3., K/B.I.4.		
	092-Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku	K/B.II.1. až 6.				092-Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku	K/B.II.1.1., K/B.II.1.2., K/B.II.2., K/B.II.4.1., K/B.II.4.2., K/B.II.4.3.		
	093-Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku	K/B.I.7.				093-Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku	K/B.I.5.2.		
	094-Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku	K/B.II.7.				094-Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku	K/B.II.5.2.		
	095-Opravná položka k poskytnutým zálohám a závdavkům na dlouhodobý majetek	K/B.I.8., K/B.II.8.,				095-Opravná položka k poskytnutým zálohám a závdavkům na dlouhodobý majetek	K/B.I.5.1., K/B.II.5.1.,		

		K/B.III.7.					K/B.III.7.2.		
	096-Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku	K/B.III.1. až 6.				096-Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku	K/B.III.1. až K/B.III.6., K/B.III.7.1.		
	097-Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	B.II.9.				097-Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	B.II.3.		
	098-Oprávkky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku	K/B.II.9.				098-Oprávkky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku	K/B.II.3.		
ÚČTOVÁ TŘÍDA 1-ZÁSoby					ÚČTOVÁ TŘÍDA 1-ZÁSoby				
11	Materiál				11	Materiál			
	111-Pořízení materiálu	Bez zůstatku				111-Pořízení materiálu	Bez zůstatku		
	112-Materiál na skladě	C.I.1.				112-Materiál na skladě	C.I.1.		
	119-Materiál na cestě	C.I.1.				119-Materiál na cestě	C.I.1.		
12	Zásoby vlastní výroby				12	Zásoby vlastní činnosti			
	121-Nedokončená výroba	C.I.2.				121-Nedokončená výroba	C.I.2.		
	122-Polotovary vlastní výroby	C.I.2.				122-Polotovary vlastní výroby	C.I.2.		
	123-Výrobky	C.I.3.				123-Výrobky	C.I.3.1.		
	124-Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	C.I.4.				124-Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	C.I.4.		
13	Zboží				13	Zboží			
	131-Pořízení zboží	Bez zůstatku				131-Pořízení zboží	Bez zůstatku		
	132-Zboží na skladě a v prodejnách	C.I.5.				132-Zboží na skladě a v prodejnách	C.I.3.2.		
	139-Zboží na cestě	C.I.5.				139-Zboží na cestě	C.I.3.2.		
15	Poskytnuté zálohy na zásoby				15	Poskytnuté zálohy na zásoby			
	151-Poskytnuté zálohy a závdavky na materiál	C.I.6.				151-Poskytnuté zálohy a závdavky na materiál	C.I.5.		
	152- Poskytnuté zálohy a závdavky na zvířata	C.I.6.				152- Poskytnuté zálohy a závdavky na zvířata	C.I.5.		
	153- Poskytnuté zálohy a závdavky na zboží	C.I.6.				153- Poskytnuté zálohy a závdavky na zboží	C.I.5.		
19	Opravné položky k zásobám				19	Opravné položky k zásobám			
	191-Opravná položka k materiálu	K/C.I.1.				191-Opravná položka k materiálu	K/C.I.1.		

	192-Opravná položka k nedokončené výrobě	K/C.I.2.				192-Opravná položka k nedokončené výrobě	K/C.I.2.		
	193-Opravná položka k polotovarům vlastní výroby	K/C.I.2.				193-Opravná položka k polotovarům vlastní výroby	K/C.I.2.		
	194-Opravná položka k výrobkům	K/C.I.3.				194-Opravná položka k výrobkům	K/C.I.3.1.		
	195-Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám	K/C.I.4.				195-Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám	K/C.I.4.		
	196-Opravná položka ke zboží	K/C.I.5.				196-Opravná položka ke zboží	K/C.I.3.2.		
	197-Opravná položka k zálohám a závdavkům na materiál	K/C.I.6				197-Opravná položka k zálohám a závdavkům na materiál	K/C.I.5.		
	198-Opravná položka k zálohám a závdavkům na zboží	K/C.I.6				198-Opravná položka k zálohám a závdavkům na zboží	K/C.I.5.		
	199-Opravná položka k zálohám a závdavkům na zvířata	K/C.I.6				199-Opravná položka k zálohám a závdavkům na zvířata	K/C.I.5.		
ÚČTOVÁ TŘÍDA 2-KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK a KRÁTKODOBÉ BANKOVNÍ ÚVĚRY					ÚČTOVÁ TŘÍDA 2-KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK a PĚNĚŽNÍ PROSTŘEDKY				
21	Peníze				21	Peněžní prostředky v pokladně			
	211-Pokladna	C.IV.1.				211-Pokladna	C.IV.1.		
	213-Ceniny	C.IV.1.				213-Ceniny	C.IV.1.		
22	Účty v bankách				22	Peněžní prostředky na účtech			
	221-Účty peněžních prostředků	C.IV.2.	B.IV.2.			221-Peněžní prostředky na účtech	C.IV.2.		
23	Krátkodobé bankovní úvěry				23	Krátkodobé úvěry			
	231- Krátkodobé bankovní úvěry		B.IV.2.			231-Krátkodobé dluhy k úvěrovým institucím		C.II.2.	
	232-Eskontní úvěry		B.IV.2.			232-Eskontní úvěry		C.II.2.	
24	Krátkodobé finanční výpomoci				24	Krátkodobé finanční výpomoci			
	241-Emitované krátkodobé dluhopisy		B.III.9.			241-Emitované krátkodobé dluhopisy		C.II.1.1., C.II.1.2.	
	249-Ostatní krátkodobé finanční výpomoci		B.IV.3			249-Ostatní krátkodobé finanční výpomoci		C.II.8.2.	
25	Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek				25	Krátkodobý finanční majetek			

	251-Majetkové cenné papíry k obchodování	C.IV.3.				251-Majetkové cenné papíry k obchodování	C.III.2.		
	252-Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly		A.I.2.			252-Vlastní podíly		A.I.2.	
	253-Dluhové cenné papíry k obchodování	C.IV.3.				253-Dluhové cenné papíry k obchodování	C.III.2.		
						254-Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	C.III.1.		
	255-Vlastní dluhopisy		B.II.6., B.III.9.			255-Vlastní dluhopisy		C.I.1.1., C.I.1.2., C.II.1.1., C.II.1.2.	
	256-Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti	C.IV.3.				256-Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti	C.III.2.		
	257-Ostatní cenné papíry	C.IV.3.				257-Ostatní cenné papíry	C.III.2.		
	259-Pořizování krátkodobého finančního majetku	C.IV.4.				259-Pořizování krátkodobého finančního majetku	C.III.1., C.III.2.		
26	Převody mezi finančními účty				26	Převody mezi finančními účty			
	261-Peníze na cestě	C.IV.1., C.IV.2.				261-Peníze na cestě	C.IV.1., V.IV.2.		
29	Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku				29	Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku			
	291-Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku	K/C.IV.3., K/C.IV.4.				291-Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku	K/C.III.1., K/C.III.2.		
ÚČTOVÁ TŘÍDA 3-ZÚČTOVACÍ VZTAHY					ÚČTOVÁ TŘÍDA 3-ZÚČTOVACÍ VZTAHY				
31	Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)				31	Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)			
	311-Pohledávky z obchodních vztahů	C.II.1., C.III.1.				311-Pohledávky z obchodních vztahů	C.II.1.1., C.II.2.1.		
	313-Pohledávky za eskontované cenné papíry	C.II.1., C.III.1.				313-Pohledávky za eskontované cenné papíry	C.II.1.1., C.II.2.1.		
	314-Poskytnuté zálohy a závdavky- dlouhodobé a krátkodobé	C.II.5., C.III.7.				314-Poskytnuté zálohy a závdavky- dlouhodobé a krátkodobé	C.II.1.5.2., C.II.2.4.4.		

	315-Ostatní pohledávky	C.II.1., C.III.1.				315-Ostatní pohledávky	C.II.1.1., C.II.2.1.		
32	Závazky (krátkodobé)				32	Závazky (krátkodobé)			
	321-Dluhy z obchodních vztahů		B.III.1.			321-Dluhy z obchodních vztahů		C.II.4.	
	322-Směnky k úhradě		B.III.1.			322-Směnky k úhradě		C.II.5.	
	324-Přijaté provozní zálohy a závdavky		B.III.8.			324-Přijaté provozní zálohy a závdavky		C.II.3.	
	325-Ostatní dluhy		B.III.1.			325-Ostatní dluhy		C.II.4.	
33	Zúčtování se zaměstnanci a institucemi				33	Zúčtování se zaměstnanci a institucemi			
	331-Zaměstnanci		B.III.5.			331-Zaměstnanci		C.II.8.3.	
	333-Ostatní dluhy vůči zaměstnancům		B.III.5.			333-Ostatní dluhy vůči zaměstnancům		C.II.8.3.	
	335-Pohledávky za zaměstnanci	C.II.7., C.III.9.				335-Pohledávky za zaměstnanci	C.II.1.5.4., C.II.2.4.6.		
	336-Zúčtování s institucemi sociální zabezpečení a zdravotního pojištění	C.III.5.	B.III.6.			336-Zúčtování s institucemi sociální zabezpečení a zdravotního pojištění	C.II.2.4.2.	C.II.8.4.	
34	Zúčtování daní a dotací				34	Zúčtování daní a dotací			
	341-Daň z příjmů	C.III.6.	B.III.7.			341-Daň z příjmů	C.II.2.4.3.	C.II.8.5.	
	342-Ostatní přímé daně	C.III.6.	B.III.7.			342-Ostatní přímé daně	C.II.2.4.3.	C.II.8.5.	
	343-Daň z přidané hodnoty	C.III.6.	B.III.7.			343-Daň z přidané hodnoty	C.II.2.4.3.	C.II.8.5.	
	345-Ostatní přímé daně	C.III.6.	B.III.7.			345-Ostatní přímé daně	C.II.2.4.3.	C.II.8.5.	
	346-Dotace ze státního rozpočtu		B.III.7.			346-Dotace ze státního rozpočtu		C.II.8.5.	
	347-Ostatní dotace		B.III.7.			347-Ostatní dotace		C.II.8.5.	
35	Pohledávky za společníky				35	Pohledávky za společníky			
	351-Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	C.II.2., C.III.2.				351-Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	C.II.1.2., C.II.2.2.		
	352-Pohledávky – podstatný vliv	C.II.3., C.III.3.				352-Pohledávky – podstatný vliv	C.II.1.3., C.II.2.3.		
	353-Pohledávky za upsaný základní kapitál	A.				353-Pohledávky za upsaný základní kapitál	A.		
	354-Pohledávky za společníky při úhradě ztráty obchodní korporace	C.II.4., C.III.4.				354-Pohledávky za společníky při úhradě ztráty obchodní korporace	C.II.1.2., C.II.2.2.		

	355-Ostatní pohledávky za společníky sdruženými ve společnosti	C.II.4., C.III.4.				355-Ostatní pohledávky za společníky sdruženými ve společnosti	C.II.1.3., C.II.2.3.		
	358-Pohledávky za společníky sdruženými ve společnosti	C.II.4., C.III.4.				358-Pohledávky za společníky sdruženými ve společnosti	C.II.1.5.1., C.II.2.4.1.		
36	Závazky ke společníkům				36	Závazky ke společníkům			
	361-Dluhy – ovládaná nebo ovládající osoba		B.III.2.			361-Dluhy – ovládaná nebo ovládající osoba	C.II.6.		
	362-Dluhy – podstatný vliv		B.III.3.			362-Dluhy – podstatný vliv	C.II.7.		
	364-Dluhy ke společníkům obchodní korporace při rozdělování zisku		B.II.4., B.III.4.			364-Dluhy ke společníkům obchodní korporace při rozdělování zisku	C.I.9.1., C.II.8.1.		
	365-Ostatní dluhy ke společníkům obchodní korporace		B.II.4., B.III.4.			365-Ostatní dluhy ke společníkům obchodní korporace	C.I.9.1., C.II.8.1.		
	366-Dluhy ke společníkům obchodní korporace ze závislé činnosti		B.II.4., B.III.4.			366-Dluhy ke společníkům obchodní korporace ze závislé činnosti	C.I.9.1., C.II.8.1.		
	367-Dluhy z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů		B.II.4., B.III.4.			367-Dluhy z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů	C.I.9.1., C.II.8.1.		
	368-Dluhy ke společníkům sdruženým ve společnosti		B.II.4., B.III.4.			368-Dluhy ke společníkům sdruženým ve společnosti	C.I.9.1., C.II.8.1.		
37	Jiné pohledávky a závazky				37	Jiné pohledávky a závazky			
	371-Pohledávky z prodeje obchodního závodu	C.II.7., C.III.9.				371-Pohledávky z prodeje obchodního závodu	C.II.1.5.4., C.II.2.4.6.		
	372-Dluhy z koupě obchodního závodu		B.II.9., B.III.11.			372-Dluhy z koupě obchodního závodu	C.I.9.3., C.II.8.7.		
	373-Pohledávky a dluhy z pevných termínových operací	C.II.7., C.III.9.	B.II.9., B.III.11.			373-Pohledávky a dluhy z pevných termínových operací	C.II.1.5.4., C.II.2.4.6.	C.I.9.3., C.II.8.7.	
	374-Pohledávky z pachtu obchodního závodu	C.II.7., C.III.9.				374-Pohledávky z pachtu obchodního závodu	C.II.1.5.4., C.II.2.4.6.		
	375-Pohledávky z emitovaných dluhopisů	C.II.7., C.III.9.				375-Pohledávky z emitovaných dluhopisů	C.II.1.5.4., C.II.2.4.6.		
	376-Nakoupené opce	C.II.7.,				376-Nakoupené opce	C.II.1.5.4.,		

		C.III.9.					C.II.2.4.6.		
	377-Prodané opce		B.II.9., B.III.11.			377-Prodané opce		C.I.9.3., C.II.8.7.	
	378-Jiné pohledávky	C.II.7., C.III.9.				378-Jiné pohledávky	C.II.1.5.4., C.II.2.4.6.		
	379-Jiné dluhy		B.II.9., B.III.11.			379-Jiné dluhy		C.I.9.3., C.II.8.7.	
38	Přechodné účty aktiv a pasiv				38	Přechodné účty aktiv a pasiv			
	381-Náklady příštích období	D.I.1.				381-Náklady příštích období	D.1.		
	382-Komplexní náklady příštích období	D.I.2.				382-Komplexní náklady příštích období	D.2.		
	383-Výdaje příštích období		C.I.1.			383-Výdaje příštích období		D.1.	
	384-Výnosy příštích období		C.I.2.			384-Výnosy příštích období		D.2.	
	385-Příjmy příštích období	D.I.3.				385-Příjmy příštích období	D.3.		
	388-Dohadné účty aktivní	C.II.6., C.III.8.				388-Dohadné účty aktivní	C.II.1.5.3., C.II.2.4.5.		
	389-Dohadné účty pasivní		B.II.8., B.III.10.			389-Dohadné účty pasivní		C.I.9.2., C.II.8.6.	
39	Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování				39	Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování			
	391-Opravná položka k pohledávkám	K/C.II.1. až 5. a 7., K/C.III.1. až 7. a 9.				391-Opravná položka k pohledávkám	K/C.II.1.1. až K/C.II.1.3., K/C.II.1.5.1., K/C.II.1.5.2., K/C.II.1.5.4., K/C.II.2.1. až K/C.II.2.3., K/C.II.2.4.1.		

							až K/C.II.2.4.4., K/C.II.2.4.6.		
	395-Vnitřní zúčtování	Bez zůstatku				395-Vnitřní zúčtování	Bez zůstatku		
	398-Spojovací účet při společnosti	C.III.4	B.III.4.			398-Spojovací účet při společnosti	C.II.2.4.1.	C.II.8.1.	
ÚČTOVÁ TŘÍDA 4-KAPITÁLOVÉ ÚČTY a DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY					ÚČTOVÁ TŘÍDA 4-KAPITÁLOVÉ ÚČTY a DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY				
41	Základní kapitál a kapitálové fondy				41	Základní kapitál a kapitálové fondy			
	411-Základní kapitál		A.I.1.			411-Základní kapitál		A.I.1.	
	412-Ážio		A.II.1.			412-Ážio		A.II.1.	
	413-Ostatní kapitálové fondy		A.II.2.			413-Ostatní kapitálové fondy		A.II.2.1.	
	414-Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a dluhů		A.II.3.			414-Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a dluhů		A.II.2.2.	
	416-Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací		A.II.6.			416-Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací		A.II.2.5.	
	417-Rozdíly z přeměn obchodních korporací		A.II.5.			417-Rozdíly z přeměn obchodních korporací		A.II.2.4.	
	418-Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací		A.II.4.			418-Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací		A.II.2.3.	
	419-Změny základního kapitálu		A.I.3.			419-Změny základního kapitálu		A.I.3.	
42	Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření				42	Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření			
	421-Rezervní fond		A.III.1.			421-Rezervní fond		A.III.1.	
	423-Statutární fondy		A.III.2.			423-Statutární fondy		A.III.2.	
	426-Jiný výsledek hospodaření		A.IV.3.			426-Jiný výsledek hospodaření		A.IV.3.	
	427-Ostatní fondy		A.III.2.			427-Ostatní fondy		A.III.2.	
	428-Nerozdělený zisk minulých let		A.IV.1.			428-Nerozdělený zisk minulých let		A.IV.1.	
	429-Neuhrazená ztráta minulých let		A.IV.2.			429-Neuhrazená ztráta minulých let		A.IV.2.	
43	Výsledek hospodaření				43	Výsledek hospodaření			
	431-Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	Bez	Bez			431-Výsledek hospodaření ve schvalovacím	Bez zůstatku	Bez	

		zůstatku	zůstatku		řízení		zůstatku	
	432-Zálohy na podíly na zisku		A.V.2.		432-Zálohy na podíly na zisku		A.VI.	
45	Rezervy			45	Rezervy			
	451-Rezervy podle zvláštních právních předpisů		B.I.1.		451-Rezervy podle zvláštních právních předpisů		B.3.	
	453-Rezerva na daň z příjmů		B.I.3.		453-Rezerva na daň z příjmů		B.2.	
	459-Ostatní rezervy		B.I.2., B.I.4.		459-Ostatní rezervy		B.1., B.4.	
46	Dlouhodobé bankovní úvěry			46	Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím			
	461-Bankovní úvěry		B.IV.1., B.IV.2.		461-Dlouhodobé dluhy k úvěrovým institucím		C.I.2., C.II.2.	
47	Dlouhodobé závazky			47	Dlouhodobé závazky			
	471-Dlouhodobé dluhy – ovládaná nebo ovládající osoba		B.II.2., B.III.2.		471-Dlouhodobé dluhy – ovládaná nebo ovládající osoba		C.I.6., C.II.6.	
	472-Dlouhodobé dluhy – podstatný vliv		B.II.3., B.III.3.		472-Dlouhodobé dluhy – podstatný vliv		C.I.7., C.II.7.	
	473-Emitované dluhopisy		B.II.6., B.III.9.		473-Emitované dluhopisy		C.I.1.1., C.I.1.2., C.II.1.1., C.II.1.2.	
	474-Dluhy z pachtu obchodního závodu		B.II.9., B.III.11.		474-Dluhy z pachtu obchodního závodu		C.I.9.3., C.II.8.7.	
	475-Dlouhodobé přijaté zálohy a závdavky		B.II.5., B.III.8.		475-Dlouhodobé přijaté zálohy a závdavky		C.I.3., C.II.3.	
	478-Dlouhodobé směnky k úhradě		B.II.1., B.II.7., B.III.1.		478-Dlouhodobé směnky k úhradě		C.I.5., C.II.5.	
	479-Jiné dlouhodobé dluhy		B.II.1., B.II.9.,		479-Jiné dlouhodobé dluhy		C.I.4., C.I.9.3.,	

			B.III.1., B.III.5., B.III.6., B.III.11.					C.II.4., C.II.8.3., C.II.8.7.	
48	Odložený daňový závazek a pohledávka				48	Odložený daňový závazek a pohledávka			
	481-Odložený daňový dluh a pohledávka	C.II.8.	B.II.10.			481-Odložený daňový dluh a pohledávka	C.II.1.4.	C.I.8.	
49	Individuální podnikatel				49	Individuální podnikatel			
	491-Účet individuálního podnikatele		A.I.1.			491-Účet individuálního podnikatele		A.I.1.	
ÚČTOVÁ TŘÍDA 5-NÁKLADY					ÚČTOVÁ TŘÍDA 5-NÁKLADY				
50	Spotřebované nákupy				50	Spotřebované nákupy			
	501-Spotřeba materiálu			B.1.		501-Spotřeba materiálu			A.2.
	502-Spotřeba energie			B.1.		502-Spotřeba energie			A.2.
	503-Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek			B.1.		503-Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek			A.2.
	504-Prodané zboží			A.		504-Prodané zboží			A.1.
51	Služby				51	Služby			
	511-Opravy a udržování			B.2.		511-Opravy a udržování			A.3.
	512-Cestovné			B.2.		512-Cestovné			A.3.
	513-Náklady na reprezentaci			B.2.		513-Náklady na reprezentaci			A.3.
	518-Ostatní služby			B.2.		518-Ostatní služby			A.3.
52	Osobní náklady				52	Osobní náklady			
	521-Mzdové náklady			C.1.		521-Mzdové náklady			D.1.
	522-Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti			C.1.		522-Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti			D.1.
	523-Odměny členům orgánů obchodní korporace			C.2.		523-Odměny členům orgánů obchodní korporace			D.1.
	524-Zákonné sociální a zdravotní pojištění			C.3.		524-Zákonné sociální a zdravotní pojištění			D.2.1.
	525-Ostatní sociální pojištění			C.3.		525-Ostatní sociální pojištění			D.2.1.
	526-Sociální náklady individuálního podnikatele			C.3.		526-Sociální náklady individuálního			D.2.1.

					podnikatele			
	527-Zákonné sociální náklady		C.4.		527-Zákonné sociální náklady			D.2.2.
	528-Ostatní sociální náklady		C.4.		528-Ostatní sociální náklady			D.2.2.
53	Daně a poplatky				53	Daně a poplatky		
	531-Daň silniční		D.		531-Daň silniční			F.3.
	532-Daň z nemovitých věcí		D.		532-Daň z nemovitých věcí			F.3.
	538-Ostatní daně a poplatky		D.		538-Ostatní daně a poplatky			F.3.
54	Jiné provozní náklady				54	Jiné provozní náklady		
	541-Zůstatková cena prodaného DNM a DHM		F.1.		541-Zůstatková cena prodaného DNM a DHM			F.1.
	542-Prodáný materiál		F.2.		542-Prodáný materiál			F.2.
	543-Dary		H.		543-Dary			F.5.
	544-Smluvní pokuty a úroky z prodlení		H.		544-Smluvní pokuty a úroky z prodlení			F.5.
	545-Ostatní pokuty a penále		H.		545-Ostatní pokuty a penále			F.5.
	546-Odpis pohledávky		H.		546-Odpis pohledávky			F.5.
	548-Ostatní provozní náklady		H.		547-Mimořádné provozní náklady			F.5.
	549-Manka a škody z provozní činnosti		H.		549-Manka a škody z provozní činnosti			F.5.
55	Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti				55	Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti		
	551-Odpisy DNM a DHM		E..		551-Odpisy DNM a DHM			E.1.1.
	552-Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů		G.		552-Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů			F.4.
	554-Tvorba a zúčtování ostatních rezerv		G.		554-Tvorba a zúčtování ostatních rezerv			F.4.
	555-Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období		G.		555-Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období			F.4.
	557-Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku		E.		557-Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku			E.1.1.
	558-Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti		G.		558-Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti			E.3.
	559-Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní		G.		559-Tvorba a zúčtování ostatních			E.1.2., E.2.,

	činnosti					opravných položek v provozní činnosti			E.3.
56	Finanční náklady				56	Finanční náklady			
	561-Prodané cenné papíry a podíly			J.		561-Prodané cenné papíry a podíly			G., H., K.
	562-Úroky			N.		562-Úroky			J.1., J.2.
	563-Kurové ztráty			O.		563-Kurové ztráty			K.
	564-Náklady z přecenění kursových rozdílů			L.		564-Náklady z přecenění kursových rozdílů			K.
						565-Mimořádné finanční náklady			K.
	566-Náklady z finančního majetku			K.		566-Náklady z finančního majetku			K., H.
	567-Náklady z derivátových operací			L. a O.		567-Náklady z derivátových operací			K.
	568-Ostatní finanční náklady			O.		568-Ostatní finanční náklady			K.
	569-Manka a škody na finančním majetku			O.		569-Manka a škody na finančním majetku			K.
57	Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti				57	Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti			
	574-Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti			M.		574-Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti			I.
	579-Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční oblasti			M.		579-Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční oblasti			I.
58	Mimořádné náklady				58	Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace			
						581-Změna stavu nedokončené výroby			B.
	582-Škody			R.		582-Změna stavu polotovarů vlastní výroby			B.
						583-Změna stavu výrobků			B.
	584-Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv			R.		584-Změna stavu zvířat			B.
						585-Aktivace materiálu a zboží			C.
						586-Aktivace vnitropodnikových služeb			C.
						587-Aktivace DNM			C.
	588-Ostatní mimořádné náklady			R.		588-Aktivace DHM			C.
	589-Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti			R.		↗			

59	Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů				59	Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů			
	591-Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná			Q.1.		591-Daň z příjmů – splatná			L.1.
	592-Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená			Q.2.		592-Daň z příjmů - odložená			L.2.
	593-Daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná			S.1.		↗			
	594-Daň z příjmů z mimořádné činnosti - odložená			S.2.		↗			
	595-Dodatečné odvody daně z příjmů			Q.1.		595-Dodatečné odvody daně z příjmů			L.1.
	596-Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům obchodní korporace			T.		596-Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům obchodní korporace			M.
	597-Převod provozních nákladů			I.		597-Převod provozních nákladů			F.5.
	598-Převod finančních nákladů			P.		598-Převod finančních nákladů			K.
	599-Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů			Q.1.		599-Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů			L.1.
ÚČTOVÁ TŘÍDA 6-VÝNOSY					ÚČTOVÁ TŘÍDA 6-VÝNOSY				
60	Tržby za vlastní výkony a zboží				60	Tržby za vlastní výkony a zboží			
	601-Tržby za vlastní výroby			II.1.		601-Tržby za vlastní výroby			I.
	602-Tržby z prodeje služeb			II.1.		602-Tržby z prodeje služeb			I.
	604-Tržby za zboží			I.		604-Tržby za zboží			II.
61	Změny stavu zásob vlastní činnosti					↗			
	611-Změna stavu nedokončené výroby			II.2.		↗			
	612-Změna stavu polotovarů vlastní výroby			II.2.		↗			
	613-Změna stavu výrobků			II.2.		↗			
	614-Změna stavu zvířat			II.2.		↗			
62	Aktivace					↗			
	621-Aktivace materiálu a zboží			II.3.		↗			
	622-Aktivace vnitropodnikových služeb			II.3.		↗			
	623-Aktivace DNM			II.3.		↗			
	624-Aktivace DHM			II.3.		↗			
64	Jiné provozní výnosy				64	Jiné provozní výnosy			

	641-Tržby z prodeje DNM a DHM			III.1.		641-Tržby z prodeje DNM a DHM			III.1.
	642-Tržby z prodeje materiálu			III.2.		642-Tržby z prodeje materiálu			III.2.
	644-Smluvní pokuty a úroky z prodlení			IV.		644-Smluvní pokuty a úroky z prodlení			III.3.
	646-Výnosy z odepsaných pohledávek			IV.		646-Výnosy z odepsaných pohledávek			III.3.
	648-Ostatní provozní výnosy			IV.		648-Ostatní provozní výnosy			III.3.
						649-Mimořádné provozní výnosy			III.3.
66	Finanční výnosy				66	Finanční výnosy			
	661-Tržby z prodeje cenných papírů a podílů			VI.		661-Tržby z prodeje cenných papírů a podílů			IV.1., IV.2., V.1., V.2., VII.
	662-Úroky			X.		662-Úroky			VI.1., VI.2.
	663-Kursově zisky			XI.		663-Kursově zisky			VII.
	664-Výnosy z přecenění cenných papírů			IX.		664-Výnosy z přecenění cenných papírů			VII.
	665-Výnosy z dlouhodobého finančního majetku			VII.1., 2., 3.		665-Výnosy z dlouhodobého finančního majetku			IV.1., IV.2., V.1., V.2., VI.1, VI.2.
	666-Výnosy z krátkodobého finančního majetku			VIII.		666-Výnosy z krátkodobého finančního majetku			VII.
	667-Výnosy z derivátových operací			IX. a XI.		667-Výnosy z derivátových operací			VII.
	668-Ostatní finanční výnosy			XI.		668-Ostatní finanční výnosy			VII.
						669-Mimořádné finanční výnosy			VII.
68	Mimořádné výnosy					↗			
	688-Ostatní mimořádní výnosy			XIII.		↗			
69	Převodové účty				69	Převodové účty			
	697-Převod provozních výnosů			V.		697-Převod provozních výnosů			III.3.
	698-Převod finančních výnosů			XII.		698-Převod finančních výnosů			VII.
ÚČTOVÁ TŘÍDA 7-ZÁVĚRKOVÉ a PODROZVAHOVÉ ÚČTY					ÚČTOVÁ TŘÍDA 7-ZÁVĚRKOVÉ a PODROZVAHOVÉ ÚČTY				
70	Účty rozvázné				70	Účty rozvázné			
	701-Počáteční účet rozvázný					701-Počáteční účet rozvázný			

	702-Konečný účet rozvážný					702-Konečný účet rozvážný			
71	Účet zisků a ztrát				71	Účet zisků a ztrát			
	710-Účet zisků a ztrát					710-Účet zisků a ztrát			
	PODROZVAHOVÉ ÚČTY					PODROZVAHOVÉ ÚČTY			
	75x-Majetek					75x-Majetek			
	76x-Pohledávky					76x-Pohledávky			
	77x-Závazky					77x-Závazky			
	78x-Finanční nástroje					78x-Finanční nástroje			
	79x-Evidenční účty					79x-Evidenční účty			
ÚČTOVÉ TŘÍDY 8 a 9-VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ					ÚČTOVÉ TŘÍDY 8 a 9-VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ				

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Procházková, Vlach (2015) a Procházková, Vlach (2016)