

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Mikro účetní jednotky – charakteristika, organizace a rozsah účetnictví v těchto jednotkách

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Marcela MORAVCOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Alena MRKVIČKOVÁ, MBA**

Znojmo, 2017

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Mikro účetní jednotky – charakteristika, organizace a rozsah účetnictví v těchto jednotkách“ vypracovala samostatně, na základě pokynů své vedoucí práce a s použitím uvedené literatury a pramenů.

V Úvalech, dne 2. 4. 2017

.....

Poděkování

Ráda bych poděkovala Ing. Aleně Mrkvičkové za vedení mé bakalářské práce. Dále bych ráda poděkovala své laskavé rodině, která mě v průběhu mého studia vřele psychicky i fyzicky podporovala.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Marcela MORAVCOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Mikro účetní jednotky - charakteristika, organizace a rozsah účetnictví v těchto jednotkách
Název (v angličtině)	Micro accounting units: their characteristics, organization and scope of accounting

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Hlavním cílem práce je na vybrané účetní jednotce stručně charakterizovat mikropodnik. Prezentovat účetní výkazy před zavedením mikropodniku a demonstrovat jaké změny nastanou v účetních výkazech od roku 2016. Poukázat na rozdíly, které mohou touto změnou vzniknout, případně jaký to bude mít daňový vliv. Dílčím cílem práce je seznámit s kategorizací účetních jednotek od 1.1.2016.

Postup práce:

1. Literární rešerše.
2. Analýza a porovnání účetních výkazů účetní jednotky před a po kategorizaci účetních jednotek.
3. Zjištění daňového vlivu na mikropodnik.
4. Závěry a doporučení pro mikropodnik.

Metody: Analýza, syntéza, porovnání, literární rešerše

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2016*. 14. vyd. Praha: Anag, 2016, 430s. ISBN 978-80-7554-001-0.
2. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony: úplná znění k 1. 1. 2016*. Praha: Grada, 2016, 288 s. ISBN 978-80-271-0022-4.
3. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů*. 2. 10. 2015. ISSN 1213-7235.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2016

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2017




Marcela MORAVCOVÁ
student


Ing. Alena MRKVIČKOVÁ, MBA
vedoucí bakalářské práce


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Bakalářská práce řeší zařazení kategorizace účetních jednotek do legislativy, a z toho vyplývající změnu rozsahu a zveřejnění účetních výkazů. Shrnuje nově vzniklou situaci pro mikro účetní jednotku pro společnost s ručením omezeným a nabízí řešení vzniklé situace v ukázce na výkazech před a po kategorizaci účetních jednotek. Vysvětluje účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016. Na vybraných účetních případech ve společnosti s ručením omezeným ukazuje správné řešení a účtování. A to pro změnu účtování u zřizovacích výdajů a složitější účtování vkladů, půjček a ukončení účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným. Vše je vysvětleno jak v teoretické rovině, tak i na praktických příkladech z praxe.

Klíčová slova: kategorizace účetních jednotek, mikro účetní jednotka, zkrácený rozsah účetních výkazů.

ABSTRACT

The bachelor thesis deals with integrating the classification of undertakings into legislation and the consequent modification of the extent and publishing obligation regarding financial statements. It summarizes the impact of it on the limited micro-undertaking and offers a solution to the new situation in an illustration of financial statements before and after the classification of undertakings. The paper defines accounting in a simplified extent and a comparable period for an accounting period begun in 2016. Using particular accounting cases in a limited company, it demonstrates the correct solution and posting. It is namely for the changes in posting start-up costs and the more complex posting of contributions, loans and termination of an associate's participation in a limited company. Everything is explained in theory as well as demonstrated on practical examples.

Key words: classification of undertakings, micro-undertaking, summarized financial statements

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA.....	10
3	TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1	Kategorie účetních jednotek.....	11
3.2	Obsah účetní závěrky v účetních jednotkách.....	13
3.3	Ověření účetní závěrky auditorem	14
3.4	Rozsah účetní závěrky.....	15
3.4.1	Rozvaha	17
3.4.2	Výkaz zisku a ztráty.....	17
3.4.3	Příloha k účetní závěrce	19
3.4.4	Výroční zpráva.....	20
3.5	Zveřejňování účetní závěrky	21
3.6	Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu	22
3.7	Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016	23
3.8	Vybrané účtování ve společnosti s ručením omezeným	23
3.8.1	Zřizovací výdaje	23
3.8.2	Vklady do společnosti.....	24
3.8.3	Půjčky ve společnostech s ručením omezeným	25
3.8.4	Ukončení účasti společníka ve společnosti.....	27
3.9	Shrnutí teoretické části	29
4	PRAKTICKÁ ČÁST	30
4.1	Zařazení do kategorií účetních jednotek	30
4.1.1	Mikro účetní jednotka neauditovaná – příklad	30
4.1.2	Malá účetní jednotka neauditovaná – příklad	30
4.1.3	Malá účetní jednotka auditovaná – příklad.....	31
4.2	Ukázková účetní závěrka mikropodniku před kategorizací	31

4.3	Ukázková účetní závěrka mikropodniku po kategorizaci	40
4.4	Ukázka účtování vybraných účetních operací v s.r.o.....	44
4.4.1	Zřizovací výdaje – účtování.....	44
4.4.2	Vklady do společnosti – účtování.....	45
4.4.3	Půjčky ve společnostech s ručením omezeným – účtování	47
4.4.4	Ukončení účasti společníka ve společnosti – účtování.....	48
5	ZÁVĚR	55
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY:	56
7	SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A ZKRATEK	58
7.1	Seznam obrázků	58
7.2	Seznam tabulek	58

1 ÚVOD

Pojem mikro účetní jednotka nebo mikropodnik byl použit v praxi ještě před uzákoněním tohoto pojmu v zákoně o účetnictví. A to především v evropské legislativě. Mikro podnikům a malým podnikům vděčíme za rozmanitost trhu a konkurenci, kterou vytváří ostatním podnikům. Z toho důvodu je velmi důležité, aby změny, ať už účetní, daňové nebo právní, které proběhly v minulých letech, byly pro tyto podniky srozumitelné a nebyly pro ně důvodem k ukončení činnosti. Tato práce se snaží přiblížit důležité změny pro mikro účetní jednotky, aby pro ně bylo jednodušší zařadit tyto změny do jejich podnikání. Proto jsou v práci obsaženy kapitoly zabývající se kategorizací účetních jednotek a následně ukázaný příklady zařazení společností do účetních kategorií. Pro srovnání jsou uvedeny i příklady na malé účetní jednotky. Velmi důležitý je rozsah, obsah a nutnost zveřejnění účetních výkazů pro mikro účetní jednotku, na které navazuje sestavení výkazů před kategorizací a po kategorizaci. Zde mikro účetní jednotka vidí změny, které nastaly, jejich velikost a případný daňový dopad. Tato práce také zmiňuje důležitost srovnatelného účetního období za rok 2016 a možnost účetnictví ve zkráceném rozsahu. Důležitou součástí této práce jsou vybrané účetní případy ve společnosti s ručením omezeným, ve kterých nastaly v minulých letech změny nebo jsou pro většinu účetních jednotek složitější. Řadí se mezi ně: zřizovací výdaje, vklady do společnosti, půjčky ve společnosti a ukončení účastníka ve společnosti s ručením omezeným. Tyto vybrané účetní případy jsou stručně vysvětleny po teoretické stránce věci a důsledně uvedeny na příkladech, kde je ukázáno správné účtování.

V bakalářské práci jsou všechny případy ukázány na společnosti s ručením omezeným, a to z důvodu převahy této společnosti v kategorii mikro účetních jednotek. Pravděpodobnost zařazení akciové společnosti do této kategorie je velmi malá, a to z důvodu hraničních hodnot pro kategorizaci. Důraz je kladen i na změnu názvosloví, které přišlo s novým občanským zákoníkem. Tím je především míněna změna půjčky na zápůjčku nebo názvosloví „příloha v účetní závěrce“ a „příloha k účetní závěrce“. V tabulkách s účtováním je uveden sloupec „řádek“ a to z důvodu lepší popsatelnosti dané problematiky v textu.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem práce je skrze literární rešerši seskupit dostatek informací o kategorizaci účetních jednotek. Tyto informace stručně prezentovat především podnikům, které se do této kategorie mikro účetních jednotek zařadí. Vymezit obsah a rozsah účetních výkazů, které budou pro mikro účetní jednotku povinnou součástí účetní závěrky za rok 2016 a definovat množství účetních výkazů, které budou muset zveřejnit. Dílčím cílem je přiblížit čeho se týká srovnatelné účetní období pro rok 2016 a které účetní jednotky mohou použít účetnictví ve zkráceném rozsahu. V neposlední řadě provést analýzu specifických účetních případů, v kterých v minulých letech proběhla změna nebo jsou svou povahou pro mikro účetní jednotky složité. Dílčím cílem této práce je tedy blíže rozebrat problematiku zřizovacích výdajů, které se rokem 2016 mění, definovat různé druhy vkladů do společnosti, podmínky, za kterých je možné poskytnout půjčky ve společnosti a blíže specifikovat různé druhy ukončení účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným.

Na praktických příkladech zobrazit zařazení do jednotlivých kategorií účetních jednotek. Poukázat na změny ve výkazech mezi roky 2015 a 2016 na konkrétní účetní jednotce a zjistit případný daňový vliv, který to na ukázkovou účetní jednotku bude mít. Vysvětlení, zda kategorizace účetních jednotek je pro podniky přínosná či nikoliv. Pro vybrané účetní případy shrnout jejich správné zaúčtování za různých situací a z různých pohledů, případně také vyčíslit daňový vliv těchto skutečností.

3 TEORETICKÁ ČÁST

3.1 Kategorie účetních jednotek

Kategorie účetních jednotek je nově definována zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. (§ 1b) podle čistých (netto) aktiv celkem, ročním úhrnem čistého obratu a průměrným počtem zaměstnanců v průběhu účetního období. Podle těchto třech kritérií jsou podniky rozděleny na mikro účetní jednotku, malou účetní jednotku, střední účetní jednotku a velkou účetní jednotku. V následující tabulce 1 jsou hraniční hodnoty shrnuty.

Tabulka 1 Kategorizace účetních jednotek

Kategorie	K rozvahovému dni	Aktiva (celkem)	Obrat	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro účetní jednotka	Nepřekračuje 2 z kritérií	9 mil. Kč	18 mil. Kč	10
Malá účetní jednotka	Nepřekračuje 2 z kritérií	100 mil. Kč	200 mil. Kč	50
Střední účetní jednotka	Nepřekračuje 2 z kritérií	500 mil. Kč	1 000 mil. Kč	250
Velká účetní jednotka	Překračuje 2 z kritérií	500 mil. Kč	1000 mil. Kč	250

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb.

Výše zmíněné členění má také podle Müllerové (2016) vliv na povinnosti, které má podnikatel s účetní závěrkou a jejím uveřejněním. Pro postoupení účetní jednotky o kategorii, musí překročit dvě z výše uvedených hraničních hodnot v tabulce 1, a to po dvou po sobě jdoucích účetních obdobích. První výjimky tvoří subjekt veřejného zájmu a vybrané účetní jednotky, které se vždy považují za velkou účetní jednotku, a to podle zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. (§ 1b). K prvnímu zařazení do roku 2016, podle kategorizace účetních jednotek, vezme jednotka stav k 31.12.2015, pokud jednotka používá kalendářní rok. Pro hospodářský rok se jednotka zařazuje do kategorie v roce, kdy začne rok 2016 a čerpá ze stavů předchozího hospodářského roku (Müllerová, 2016). Pro své úplně první účetní období po svém vzniku nebo zahájení činnosti, postupuje jednotka podle právní

úpravy v takové kategorii, pro kterou lze z určitých důvodů předpokládat, že naplní její podmínky k rozvahovému dni jejího prvního účetního období.

Jak napsala Müllerová (2016) o velkých účetních jednotkách, jsou jimi vždy subjekty veřejného zájmu, které jsou také definovány zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. (§ 1a). Řadí se mezi ně například obchodní společnosti s emitovanými investičními cennými papíry přijatými k obchodování na evropském regulovaném trhu, pojišťovny, zajišťovny, banky, penzijní společnosti nebo zdravotní pojišťovny. A jak je zmíněno Zlámalem (2016, s. 42) mezi vybrané účetní jednotky patří organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace, Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky a zdravotní pojišťovny.

Neméně důležitá je definice třech kritérií, podle kterých se do kategorií rozděluje. Hodnotou **aktiv celkem** se myslí zjištěná aktiva netto z rozvahy, tedy aktiva, která jsou v rozvaze snížena o oprávkami a opravné položky. **Ročním úhrnem čistého obrátu** se myslí výnosy, které jsou poníženy o slevy (např.: prodejní) a **průměrným počtem zaměstnanců** je myšleno ze zásad Českého statistického úřadu průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců. (Müllerová, 2016, Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., § 1d)

Z důvodu zamezení opakovaných změn v kategoriích účetních jednotek zákon č. 563/1991 Sb. (§ 1e odst. 2) říká, jestliže po dvou po sobě jdoucích obdobích účetní jednotka přesáhne nebo naopak nepřesáhne 2 hraniční hodnoty, změní svou kategorizaci. Tímto novela zákona brání v každoroční změně kategorie.

Díky kategorizaci účetních jednotek nemají jednotlivé kategorie stejná kritéria zejména v těchto oblastech (Zlámál, 2016, s. 42):

- v přijatelnosti vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu,
- v nutnosti sestavit cashflow (přehled o peněžních tocích),
- v nutnosti sestavit přehled o změnách vlastního kapitálu,
- v nutnosti ověření účetní závěrky auditorem,
- v nutnosti sestavit výroční zprávu a její obsah,
- v nutnosti zveřejňovat výkaz zisku a ztráty.

Závěrem je potřeba zmínit, že novela zákona o účetnictví, která do sebe transponovala směrnici evropského parlamentu a rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 (Směrnice evropského parlamentu a rady 2013/34/EU, 2013), není prvním dokumentem, který zmiňuje kategorizaci účetních jednotek. Dřívější zmínka je uvedena v Doporučení Komise – definice mikropodniků, malých a středních podniků z roku 2003 (Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises, 2003). Zde jsou uváděny hraniční hodnoty v mírně odlišných výších, ale kritéria pro zařazení do kategorií jsou téměř stejná, a to následující: počet zaměstnanců společnosti, její roční obrat nebo výkaz aktiv a pasiv společnosti.

3.2 Obsah účetní závěrky v účetních jednotkách

Účetní závěrka je definována zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. (§ 18) a to následovně: „je nedílný celek a tvoří ji:

- a) rozvaha (balance),
- b) výkaz zisku a ztráty,
- c) příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v částech uvedených pod písmeny a) a b)“.

Části účetní závěrky má vyhláška č. 410/2009 Sb. (§ 3) rozšířeny, a to o přehled o peněžních tocích (cashflow) a o přehled o změnách vlastního kapitálu. Tyto dva finanční výkazy, nejsou povinny sestavovat všechny účetní jednotky. Jak je zmíněno Müllerovou (2016), mikro a malé účetní jednotky nemají povinnost sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Střední a velké účetní jednotky tuto povinnost stále mají a výkazy sestavují. Shrnutí je znázorněno na následující tabulce 2.

Tabulka 2 Povinnost sestavení finančních výkazů po kategorizaci účetních jednotek

Obchodní společnosti	Rozvaha	Výkaz Z/Z	Příloha	Výkaz CF	Výkaz o ZVK
Mikro	ano	ano	ano	-	-
Malá	ano	ano	ano	-	-
Střední	ano	ano	ano	ano	ano
Velká	ano	ano	ano	ano	ano

Zdroj: Müllerová, 2016

Pro subjekty veřejného zájmu je obsah účetní závěrky uzpůsoben v tabulce 3 (Müllerová, 2016), kde je udělena výjimka pro banky, pojišťovny, zajišťovny a penzijní společnosti.

Tabulka 3 Povinnost sestavení finančních výkazů pro subjekty veřejného zájmu

Subjekty	Rozvaha	Výkaz Z/Z	Příloha	Výkaz CF	Výkaz o ZVK
Emitenti CP	ano	ano	ano	ano	ano
Banky	ano	ano	ano	-	-
Pojišťovny nebo zajišťovny	ano	ano	ano	-	-
Penzijní společnosti	ano	ano	ano	-	-
Zdravotní pojišťovny	ano	ano	ano	ano	ano

Zdroj: Müllerová, 2016

Naprosto odlišná pravidla mají vybrané účetní jednotky, které jsou rozlišeny podle povinnosti ověřovat účetní závěrku auditorem. Detail znázorněn v tabulce 4.

Tabulka 4 Povinnost sestavení finančních výkazů pro vybrané účetní jednotky

Vybrané účetní jednotky	Rozvaha	Výkaz Z/Z	Příloha	Výkaz CF	Výkaz o ZVK
Nepovinný audit	ano	ano	ano	-	-
Povinný audit	ano	ano	ano	ano	ano

Zdroj: Müllerová, 2016

3.3 Ověření účetní závěrky auditorem

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. (§ 20) stanovuje, že povinnost sestavit řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku ověřenou auditorem musí mít:

- velká účetní jednotka vyjma vybrané účetní jednotky, která není subjektem veřejného zájmu,
- střední účetní jednotka,
- malá účetní jednotka, pokud je její právní forma akciovou společností nebo svěřeneckým fondem, a to za podmínek stanovených zákonem o účetnictví

č. 563/1991 Sb. (§ 20), pokud přesáhly nebo dosáhly na alespoň jednu z níže uvedených hodnot:

- aktiva celkem 40 000 000 Kč,
- roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období: 50.
- ostatní malé účetní jednotky, pokud ke konci účetního období, pro které se účetní závěrka ověřuje, a bezprostředně předcházejícího účetního období, přesáhly nebo dosáhly alespoň 2 hodnot výše zmíněných.

Výše vyjmenované účetní jednotky nemusí mít auditorem ověřenou účetní závěrku, a to za následujících podmínek:

- u účetní jednotky probíhá konkurz, za podmínek stanovených zákonem,
- z důvodu schválení reorganizačního plánu, za podmínek stanovených zákonem,
- zrušení konkurzu, za podmínek stanovených zákonem.

3.4 Rozsah účetní závěrky

Úpravou rozsahu účetní závěrky se u příslušných skupin účetních jednotek nezabývá zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., ale prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví. Přehledně shrnuté je to Müllerovou (2016) následovně:

- „vyhláška č. 500/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 501/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 502/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 503/2002 Sb., pro zdravotní pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 504/2002 Sb., pro účetní jednotky, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 410/2009 Sb., pro vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.“

Pro rozsah účetních závěrek pro jednotlivé kategorie účetních jednotek, je stěžejní

vyhláška č. 500/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Účetní jednotky, které spadají do této kategorie mohou podle výše zmíněné vyhlášky sestavovat účetní závěrku ve zkráceném nebo plném rozsahu. Definici plného a zkráceného rozsahu nalezneme ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. (§ 3a), také s uvedením, kterých kategorií účetních jednotek se rozsah týká. Zjednodušeně řečeno, zkrácený rozsah znamená menší detailnost u některých položek finančních výkazů a sníženou míru informací uváděných v příloze, jak zmiňuje i Müllerová (2016). Finanční výkazy cashflow a výkaz o změnách základního kapitálu žádnou zkrácenou formu nemají.

Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (§ 3a) je rozvaha v plném rozsahu závazná pro střední a velkou účetní jednotku a dále pro malou a mikro účetní jednotku s povinností mít ověřenou účetní závěrku auditorem. Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu je povinný pro všechny střední a velké účetní jednotky, **obchodní společnosti** a dále pro malé a mikro účetní jednotky s povinností mít ověřenou účetní závěrku auditorem. Ostatní účetní jednotky mohou sestavovat rozvahu a výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu. Shrnutí nalezneme v následující tabulce 5.

Tabulka 5 Plný nebo zkrácený rozsah rozvahy a výkazu zisku a ztráty

Kategorie		Rozvaha		Výkaz zisku a ztráty	
		plný rozsah	zkrácený rozsah	plný rozsah	zkrácený rozsah
Mikro ÚJ	bez auditu	-	ano	ano	-
	auditovaná	ano	-	ano	-
Malá ÚJ	bez auditu	-	ano	ano	-
	auditovaná	ano	-	ano	-
Střední ÚJ		ano	-	ano	-
Velká ÚJ		ano	-	ano	-

Zdroj: Müllerová, 2016

3.4.1 Rozvaha

V plném rozsahu obsahuje všechny položky podle přílohy č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. a musí ji sestavit velká a střední účetní jednotka, a také malá a mikro účetní jednotka s povinným auditem. Ve zkráceném rozsahu obsahuje položky označené písmeny a římskými číslicemi podle přílohy č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. a také členění pohledávek na dlouhodobé a krátkodobé, tj. položky C. II. 1 a C.II. 2. Může ji sestavit malá účetní jednotka bez povinného auditu. Ve zkráceném rozsahu obsahuje položky označené písmeny podle přílohy č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. a může ji sestavit mikro účetní jednotka bez povinného auditu. V následující tabulce 6 je názorně vidět ukázka zkráceného rozsahu rozvahy pro mikro účetní jednotky, bez povinného auditu.

Tabulka 6 Rozvaha mikro účetní jednotky bez povinného auditu

Označení	AKTIVA
	AKTIVA CELKEM
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál
B.	Dlouhodobý majetek
C.	Oběžná aktiva
D.	Časové rozlišení aktiv
Označení	PASIVA
	PASIVA CELKEM
A.	Vlastní kapitál
B. + C.	Cizí zdroje
B.	Rezervy
C.	Závazky
D.	Časové rozlišení pasiv

Zdroj: Vyhláška č. 500/2002 Sb., Příloha č. 1, 2002

3.4.2 Výkaz zisku a ztráty

V plném rozsahu obsahuje všechny položky podle přílohy č. 2 nebo č. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Musí ho sestavit účetní jednotka, která je obchodní společností, velká a střední účetní jednotka a malá a mikro účetní jednotka s povinným auditem. Ve zkráceném rozsahu obsahuje položky označené písmeny, římskými číslicemi a výpočtové položky podle

přílohy č. 2 nebo č. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Může ji sestavit malá a mikro účetní jednotka, která není obchodní společností a malá a mikro účetní jednotka bez povinného auditu. V následující tabulce 7 je příklad výkazu zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu.

Tabulka 7 Příklad výkazu zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu v druhovém členění

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

3.4.3 Příloha k účetní závěrce

Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39, § 39 a, § 39 b a § 39 c ukládá, co má být v příloze v účetní závěrce za uvedené informace. A to následující informace:

- o účetní jednotce,
- o použitých účetních zásadách a metodách a způsobech oceňování,
- o plnění členům řídicích, kontrolních a případně správních orgánů,
- doplňující informace o pohledávkách a závazcích, nákladech a výnosech,
- o průměrném přepočteném počtu zaměstnanců,
- malá a mikro účetní jednotka bez povinného auditu uvádí informaci o nabytí vlastních akcií nebo vlastních podílů,
- o dlouhodobých aktivech (počáteční a konečné zůstatky, přírůstky a úbytky atd.)
- o účetní jednotce, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, je-li její součástí,
- povahu a obchodní účel operací účetní jednotky, které nejsou zahrnuty v rozvaze,
- o transakcích se spřízněnou stranou,
- velká a střední účetní jednotka v příloze uvede název a sídlo konsolidovaných účetních jednotek a podíl na základním kapitálu za stanovených podmínek,
- o účetní jednotce v nichž je společníkem s neomezeným ručením,
- další informace související s konsolidovanou účetní závěrkou,
- doplňující k vydaným akciím,
- výši odměn přiznaných za účetní období členům správních, řídicích a dozorčích orgánů,
- o navrhovaném rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty,
- doplňující informaci o dlouhodobých aktivech (počáteční a konečné zůstatky, přírůstky a úbytky atd.)
- o odložené dani,
- o transakcích se spřízněnou stranou,
- o rozčlenění tržeb služeb podle kategorií činností a podle zeměpisných trhů, za stanovených podmínek a pokud by jejich uvedení nemohlo účetní jednotce vážně uškodit,

- celkové odměny účtované auditorem za povinný audit roční účetní závěrky a celkové odměny účtované auditorem za jiné ověřovací služby, za daňové poradenství a jiné neauditorské služby.

Stručně je níže v Tabulce 8 shrnuta vazba na plný nebo zkrácený rozsah přílohy k účetní závěrce, a to v závislosti na kategorii účetních jednotek, podle Müllerové (2016).

Tabulka 8 Rozsah přílohy podle kategorie ÚJ

Kategorie		Vyhláška č. 500/2002 Sb.	Rozsah přílohy
Mikro ÚJ	bez auditu	§ 39	Zkrácený rozsah
	auditovaná	§ 39 + § 39a	Plný rozsah
Malá ÚJ	bez auditu	§ 39	Zkrácený rozsah
	auditovaná	§ 39 + § 39a	Plný rozsah
Střední ÚJ		§ 39 + § 39b	Plný rozsah
Velká ÚJ		§ 39 + § 39b + § 39c	Plný rozsah

Zdroj: Müllerová, 2016

3.4.4 Výroční zpráva

Jak je zmíněno kolektivem autorů (2017, s. 383-384), povinnost vyhotovit výroční zprávu je definován v § 21 zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., který ukládá vyhotovení výroční zprávy následovně: „Účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, jsou povinny vyhotovit výroční zprávu, jejímž účelem je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji jejich výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení. Výroční zpráva se nevyhotovuje v případech uvedených v § 20 odst. 2.“

Vyjma informací, které výroční zpráva bezprostředně musí obsahovat kvůli svému významu, jsou součástí finanční a nefinanční informace, které shrnuje kolektiv autorů (2017, s. 384) následovně:

- „o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- o nabytí vlastních akcií nebo vlastních podílů,

- o aktivitách v oblasti životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- o tom, zda účetní jednotka má pobočku nebo jinou část obchodního závodu v zahraničí,
- požadované podle zvláštních právních předpisů.“

Výjimku v uvádění nefinančních informací ve výroční zprávě mají střední, malé a mikro účetní jednotky (Kolektiv autorů, 2017, s. 384).

3.5 Zveřejňování účetní závěrky

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. stanoví každé účetní jednotce rozsah a obsah účetní závěrky a tyto informace jsou povinnou součástí odevzdání a zveřejnění účetní závěrky, přehledu o majetku a závazcích a výroční zprávy podle zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., § 21a. Jak je shrnuto Müllerovou (2016), všechny uvedené dokumenty jsou zveřejněny až po jejich úplném ověření auditorem a také příslušným orgánem účetní jednotky. Auditorem v rozsahu a znění, ve kterém byly dokumenty ověřeny a příslušným orgánem účetní jednotky, kterým je nejčastěji myšlena valná hromada. Lhůta pro zveřejnění je pro obě schválení stanovena do 30 dnů, nejpozději však zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. uvádí „do 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky bez ohledu na to, zda byly tyto účetní záznamy uvedeným způsobem schváleny“. Podle Müllerové (2016) je provedeno zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy způsobem uložení do sbírky listin obchodního rejstříku účetní jednotkou, která je zapsána v obchodním rejstříku. Tato účetní závěrka může být součástí výroční zprávy. Prostřednictvím České národní banky předávají účetní závěrku a výroční zprávu účetní jednotky, které podle zvláštního právního předpisu musí, uvedeno Müllerovou (2016). Zveřejnění v obou případech je prováděno elektronicky. (Müllerová, 2016)

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. § 21a odst. 6 uvádí: „Účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nesmí zveřejnit informace, které předtím nebyly ověřeny auditorem, způsobem, který by mohl uživatele uvést v omyl, že auditorem ověřeny byly.“

Pro mikro účetní jednotku a také malou účetní jednotku, jak je zmíněno Müllerovou (2016), které nemusí mít účetní závěrku ověřenou auditorem, neplyne povinnost zveřejňovat výkaz zisku a ztráty. Z toho vyplývá, že je zveřejněna pouze rozvaha a příloha. Rozsah zveřejnění

účetních výkazů podle kategorie účetních jednotek je zveřejněno v tabulce 9:

Tabulka 9 Rozsah zveřejnění účetních výkazů podle kategorií účetních jednotek

Kategorie		Rozvaha	Výkaz Z/Z	Příloha	Výkaz CF	Výkaz o ZVK
Mikro	bez auditu	ano	-	ano	-	-
	auditovaná	ano	ano	ano	-	-
Malá	bez auditu	ano	-	ano	-	-
	auditovaná	ano	ano	ano	-	-
Střední		ano	ano	ano	ano	ano
Velká		ano	ano	ano	ano	ano

Zdroj: Müllerová, 2016

3.6 Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

V zákoně o účetnictví č. 563/1991 Sb. je napsáno v § 9 odst. 3: „Vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, pokud dále není stanoveno jinak, může účetní jednotka, pokud

- a) tak u příspěvkové organizace rozhodne její zřizovatel, nebo
- b) je malou účetní jednotkou nebo mikro účetní jednotkou a nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.“

Zjednodušený rozsah účetnictví je specifikován níže zmíněnými body, jak uvádí Kolektiv autorů (2017) i Běhounek (2016):

- pro účtový rozvrh jsou závazné první dvě číslice v označení účtu, tedy na stupni účtové skupiny, které jsou specifikovány přílohou č. 4 k prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb.,
- je umožněno sjednocení účtování v hlavní knize a v účetním deníku, z tohoto bodu vyplývá, že může být účtováno manuálně, tedy bez účetního softwaru,
- výše zmíněné účetní jednotky evidují pouze zákonné opravné položky a zákonné rezervy podle zákona o rezervách č. 593/1992 Sb. (Marková, 2016), není jim umožněno účtovat o účetních opravných položkách a o účetních rezervách, které vyplývají ze zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb.,
- tyto účetní jednotky nepřeceňují svůj majetek na reálnou hodnotu,
- jejich účetní závěrka je sestavována pouze v zjednodušeném rozsahu.

Zmíněné body nenesou významné ulehčení pro velké množství účetních jednotek. V praxi nenajdou mnoho uplatnění u účetních jednotek, a to pro svoji vysokou specifickou.

3.7 Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016

Protože každý řádek rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přehledu o změnách vlastního kapitálu musí podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 4 odst. 5 obsahovat také informaci o hodnotě tohoto řádku za bezprostředně předcházející účetní období (jinak řečeno minulé období), jak také zmiňuje kolektiv autorů (2017), je vytvořen český účetní standard č. 024. Za předpokladu, že za dvě po sobě jdoucí období nejsou hodnoty srovnatelné, je účetní jednotka povinna hodnoty minulých účetních období upravit. Jak uvádí příklad kolektiv autorů (2017) v praxi se pro účetní závěrku roku 2015 do sloupce minulé období použil sloupec z účetní závěrky roku 2014 běžné účetní období, protože se struktura výkazů mezi těmito lety nezměnila. Pro rok 2016 tomu tak není, protože ke změně struktury došlo, proto účetní jednotka musí hodnoty některých řádků upravit. Aby uživatel účetní závěrky měl hodnoty za dvě bezprostředně za sebou jdoucí období a byly neohledě na čas srovnatelné, tedy vykazovaly stejný obsah hodnot.

Tedy pro účetní výkazy sestavené pro rok 2016, je vydán český účetní standard č. 024, který pomůže se sestavením sloupce minulé období pro účetní výkazy. Obsahuje velmi detailní převodový můstek, podle kterého má účetní jednotka postupovat. Jeho účinnost končí k 31.12.2016, ale je velmi pravděpodobné, že bude používán i v roce 2017 a 2018. (Kolektiv autorů, 2017)

3.8 Vybrané účtování ve společnosti s ručením omezeným

V následujících kapitolách bude rozebrána problematika vybraných účetních operací, které se nějakým způsobem změnily nebo jsou problematické v oblasti účetnictví pro společnost s ručením omezeným.

3.8.1 Zřizovací výdaje

Běžně se založením společnosti vznikají výdaje (např.: právní, soudní poplatky atd.), které musejí být uhrazeny ještě před vznikem společnosti. Tyto výdaje byly do 31.12.2015 klasifikovány jako zřizovací výdaje. Pokud tyto výdaje překročily hranici 60 000,- Kč bylo

s nimi dále účtováno jako o dlouhodobém nehmotném majetku, který se musel účetně odepsat do 5 let od vzniku společnosti (daňové odpisy byly na 60 měsíců), jak zmiňuje Štohl a Klička (2016). Pokud firma v účetnictví eviduje zřizovací výdaje, přeúčtuje je na účet ostatní dlouhodobý nehmotný majetek a dokončí odepisování podle stanovených lhůt.

Nyní od 1.1.2016 je tomu jinak, a to tak, že výdaje (náklady) se zaevidují do otevřeného účetnictví za podmínky, že společnost schválí tyto výdaje (Běhounek, 2016). Tyto náklady se založením společnosti je poté společnost povinna uhradit společníkům nazpět.

3.8.2 Vklady do společnosti

Vklady do společnosti mohou být různé, ať už se jedná o vklady při zakládání společnosti nebo jako příplatek mimo základní kapitál. Základní rozdělení uvádí Pilařová (2016, s. 13):

- „Vklady do základního kapitálu:
 - peněžní vklady do základního kapitálu,
 - specifický peněžní vklad do základního kapitálu, který je splacen započtením (tzv. kapitalizace pohledávek),
 - nepeněžní vklad do základního kapitálu.
- Příplatky mimo základní kapitál:
 - peněžní příplatek mimo základní kapitál,
 - peněžní příplatek mimo základní kapitál splacený započtením,
 - nepeněžní příplatek mimo základní kapitál.“

Definovat vklad společníka můžeme jako celkovou hodnotu předmětu vkladu do základního kapitálu společnosti (Pilařová, 2016). Je to hodnota, kterou společník chce a zároveň se zavazuje vložit do společnosti, za účelem získání či zvětšení podílu ve společnosti (Štohl a Klička, 2016). Tuto povinnost společník splní při splacení penězi (peněžitý vklad) nebo vložením jiné věci (nepeněžitý vklad), kterou je možné ocenit v peněžité hodnotě. Druh ocenění nepeněžitého vkladu musí být uveden ve společenské smlouvě. Při vkladové povinnosti je společník povinen splatit vklad do základního kapitálu do 5 let ode dne vzniku společnosti, tak jak uvádí zákon o obchodních korporacích, popřípadě jak v rámci zákona upravuje společenská smlouva. Při nepeněžitém vkladu může vzniknout tzv. vkladové ážio.

Vznikne například za předpokladu, že reálná hodnota vkládané věci je vyšší, než je vklad společníka. Pokud společník vloží nepeněžitý vklad, nemá právo (po dobu existence společnosti ani při zániku společnosti) na navrácení předmětu vkladu. Za nepeněžitý vklad se nepovažují služby ani práce (Kolektiv autorů, 2017).

Ve společnostech s ručením omezeným založených po roce 2013 došlo k důležité změně v návaznosti na změnu práva, tedy změny obchodního zákoníku č. 513/1991 Sb. na zákon o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb. Nově zákon o obchodních korporacích stanovil hodnotu minimálního vkladu (tedy minimální výše základního kapitálu, za předpokladu jednoho vkladatele) na formální 1 Kč. I když právo umožňuje založení společnosti s pouhou 1 Kč, jak uvádí Pilařová (2016) i kolektiv autorů (2017) nedoporučuje se takové založení. A to kvůli potřebě finančních prostředků na začátku života společnosti. V opačném případě při založení společnosti s minimálním vkladem je možné očekávat nedostatek finančních prostředků, které bude muset firma nahradit například bankovním úvěrem a zadlužením společnosti od jejího počátku.

3.8.3 Půjčky ve společnostech s ručením omezeným

Půjčky ve společnostech jsou nejčastěji dvojího typu. Prvním typem je, že společník půjčí společnosti a společnost je dlužníkem a druhý typ, že společnost půjčuje společníkovi, tedy společník je v roli dlužníka. Oba typy půjčky mají k řešení mnoho daňových problémů a dopadů.

Jak jinak vpravit finanční zdroje do společnosti, kromě dvou výše zmíněných půjček, uvádí Pilařová (2016, s. 51):

- „poskytnutí dalšího (jiného než zakladatelského) vkladu do základního kapitálu, případně s vkladovým áziem,
- poskytnutí příplatku mimo základní kapitál,
- poskytnutí vkladu tichého společníka,
- darování peněžních prostředků.“

Samotné poskytnutí peněz je velmi snadné, nejčastěji se jedná o převod z účtu na účet, co je ovšem nejpodstatnější je právní strana věci, která nesmí být v žádném případě zanedbána. A to z toho důvodu, že není možné účtovat jen o samotném převodu peněz, ale tento převod

peněz musí být náležitě podložen smlouvou, ze které následně vyplynou také daňové dopady. Záleží tedy na typu smlouvy, která je u daného úvěrového financování použita, a z které vyplyne především zaúčtování, úročení a následné vrácení finančních prostředků. (Pilařová, 2016)

Speciální druh půjčení peněz, které funguje pouze ve směru půjčení peněz společníkovi od společnosti (tedy společník je dlužník), a to pouze pro získání podílů ve společnosti s ručením omezeným se nazývá **finanční asistence**. Je to situace, za které se společnost chystá propůjčit zápůjčku, zálohu nebo úvěr současnému nebo novému společníkovi na nákup či zajištění podílů ve společnosti. Toto poskytnutí finančních prostředků má tedy jasně definovaný účel, na co jsou prostředky poskytnuty. Zákon o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb. § 40 odst. 1 uvádí základní pravidlo, které zní: „Obchodní korporace nesmí vyplatit zisk nebo prostředky z jiných vlastních zdrojů, ani na ně vyplácet zálohy, pokud by si tím přivodila úpadek podle jiného právního předpisu“. O akceptování poskytnutí finanční asistence rozhoduje nejvyšší orgán společnosti s ručením omezeným, tedy valná hromada. Za předpokladu, že společenská smlouva neobsahuje úpravu poskytnutí finanční asistence je zapotřebí k jejímu poskytnutí následujících podmínek, které uvádí Pilařová (2016, s. 66-67):

- „Finanční asistence je poskytnuta za spravedlivých podmínek, zejména pokud jde o úročení nebo zajištění finanční asistence ve prospěch společnosti.
- Jednatel vypracuje písemnou zprávu, ve které poskytnutí finanční asistence věcně zdůvodní, včetně uvedení výhod a rizik z toho pro společnost plynoucích, uvede podmínky, za jakých bude finanční asistence poskytnuta, a zdůvodní, proč poskytnutí finanční asistence není v konfliktu se zájmem společnosti.“ Tuto zprávu je nutné vložit do Sbírký listin, co nejdříve po schválení valnou hromadou. (Pilařová, 2016)

Společnost by si měla před poskytnutím finanční asistence zkontrolovat, zda nevykazuje neuhrazené ztráty minulých let nebo současnou ztrátu běžného období. A to kvůli jejímu cashflow, zda bude mít k dispozici dostatek peněžních zdrojů, které bude moci půjčit. Důležité je u finanční asistence úročení podle zásady obvyklých cen, a to kvůli dodržení podmínek pro poskytnutí finanční asistence a z toho plynoucího daňového dopadu. Který nebude nijak specifický za splnění daných podmínek.

3.8.4 Ukončení účasti společníka ve společnosti

Existuje mnoho způsobů ukončení účasti společníka ve společnosti za velmi rozdílných situací. Pokud se na ukončení účasti shodují všichni společníci (i odcházející společník), připadají v úvahu dvě nejčastější varianty. Tedy **převod podílů** (Zákon o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb. § 207) nebo **dohoda o ukončení účasti s výplatou vypořádacího podílu** (Zákon o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb. § 203), jak popisuje Štohl a Klička (2016). V praxi nastávají i takové situace, že společník se snaží ukončit svoji účast ve společnosti a ostatní společníci nesouhlasí nebo naopak, tedy ostatní společníci se snaží ukončit účast společníka navzdory jeho nesouhlasu nebo v návaznosti na nenadálou situaci, například smrt společníka (Běhounek, 2016). Pokud nastane situace, kdy jeden ze společníků chce ukončit svoji účast ve společnosti a ostatní společníci s tím nesouhlasí, může se domáhat svého práva soudní cestou (Zákon o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb. § 205), ale za předpokladu, že není nezbytně nutné, aby ve firmě setrval.

Novým druhem ukončení účasti společníka ve společnosti je od 1.1.2014 tzv. **jednostranné vystoupení společníka**, a to podle zákona o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb., § 202. Tento paragraf definuje, za jakých situací je možné svoji účast ve společnosti ukončit, tedy jak shrnuje Pilařová (2016, s. 158-159):

- „Pokud společník nesouhlasil s přijatým rozhodnutím valné hromady o změně převažující povahy podnikání společnosti nebo o prodloužení trvání společnosti (hlasoval proti valné hromadě),
- pokud společník nehlasoval pro příplatkovou povinnost,
- pokud příslušný orgán neudělí bez udání důvodu souhlas s převodem podílu na jiného společníka nebo je nečinný.“

Výčet zmíněných skutečností může podle Zákona o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb., § 164 odst. 5 vyloučit společenská smlouva, nemůže je však rozšířit (Běhounek, 2016).

Další možné ukončení účasti společníka ve společnosti lze tzv. **vyločením**. O vyloučení může rozhodnout valná hromada anebo soud, v návaznosti na skutečnosti. Aby mohla valná hromada ukončit účast jiného společníka musí dojít k těmto situacím:

- prodlení s úhradou vkladu do základního kapitálu, povinnost vyplývající

ze společenské smlouvy,

- prodlení s úhradou vkladové povinnosti k navýšení existujících vkladů nebo k dalšímu vkladu při navýšení základního kapitálu (Zákon o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb., § 216 odst. 1 písm. a)
- prodlení s úhradou příplatku mimo základní kapitál, pokud to umožňuje společenská smlouva. (Běhounek, 2016)

Pokud jsou výše zmíněné úhrady zaplacený se zpožděním, nemůže valná hromada společníka vyloučit ze společnosti. (Běhounek, 2016)

Pokud se chce společnost domáhat **vyloučení společníka pomocí soudu**, musí společník závažným způsobem porušit svou povinnost, která je definována zákonem o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb., § 204. Společnost se může domáhat vyloučení za předpokladu, že prostá většina přítomných společníků souhlasí (Zákon o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb., § 170) nebo za předpokladu, že dvoutřetinová většina všech společníků souhlasí (§ 171). Pro jasné stanovení je lepší definovat tuto situaci ve společenské smlouvě. Před podáním výzvy soudu, musí společníka společnost (ostatní společníci) upozornit výzvou k plnění povinností a písemně upozornit na možnost vyloučení. (Běhounek, 2016)

Poslední možnost ukončení účasti společníka ve společnosti je za **uskutečnění nenadálé situace**, tedy bez rozhodnutí odcházejícího společníka nebo ostatních společníků. Tyto situace stručně shrnuje Běhounek (2016, s. 253):

- „smrt společníka,
- zamítnutí insolvenčního návrhu pro nedostatek majetku společníka,
- zrušení konkursu pro nedostatek majetku společníka,
- při nařízení výkonu rozhodnutí postižením obchodního podílu podle § 320ab zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, pokud se nepodaří podíl prodat v dražbě,
- pravomocným vydáním exekučního příkazu k postižení (obchodního) podílu podle § 63 a následně zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád, ve znění pozdějších předpisů, a to po uplynutí lhůty ke splnění vymáhané povinnosti,
- pravomocným rozhodnutím o zastavení exekuce, není-li podíl převoditelný.“

3.9 Shrnutí teoretické části

Téměř celá polovina evropské pracovní síly je zaměstnána v mikropodnicích nebo v malých podnicích. Celkem 99 % evropských podniků je tvořeno mikropodniky a malými podniky (Evropská agentura pro bezpečnost a ochranu zdraví při práci, 2016), avšak literatury pro nově definovanou mikro účetní jednotku není mnoho. Dá se však v následujících letech očekávat nárůst způsobený právě kategorizací účetních jednotek. Literární řešerše v této práci dále pokračuje praktickou ukázkou v následující části práce. Praktická ukázka zobrazuje výkazy účetní jednotky před kategorizací a po kategorizaci.

Jak je vysvětleno Běhounkem (2016), původní obchodní zákoník v sobě obsahoval alespoň zmínku o účetnictví, na rozdíl od zákona o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb., který na předpisy zabývající se účetnictvím pouze navazuje. I když se v návaznosti práva a účetnictví nadále dělají pokroky, doposud není možné hovořit o dostatečném pokroku. Proto je v teoretické části zmíněna i právní stránka věci, která je důležitou součástí pro správné zaúčtování. Myšlena je tím především kapitola zabývající se vybranými účetními případy ve společnosti s ručením omezeným.

Pro svoji důležitost k sestavení účetních výkazů v praktické části je tu zmíněn český účetní standard č 024, avšak z důvodu jeho detailnosti a rozsáhlosti nemohl být dopodrobna vysvětlen.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

4.1 Zařazení do kategorií účetních jednotek

Pro názorné zařazení do jednotlivých kategorií účetních jednotek jsou v této kapitole uvedeny příklady, které jsou inspirovány Běhounkem (2016). Příklady jsou znázorněny na společnostech s ručením omezeným, kterých je převážná většina v kategorii mikro účetní jednotka. Jak již bylo zmíněno výše záleží na počtu zaměstnanců, hodnotě aktiv a výši čistého obratu. Jsou uvedeny i příklady pro malé účetní jednotky, a to kvůli praktickému zařazení do kategorií účetních jednotek.

4.1.1 Mikro účetní jednotka neauditovaná – příklad

Pro příklad je uvedena firma První, s.r.o., která za rok 2015 vykázala následující: hodnota aktiv 7.000.000,- Kč (zjištěno z rozvahy v řádku 001 - Aktiva celkem, ve sloupci netto) a čistý obrat 14.000.000,- Kč (roční výnosy upravené o slevy, tedy netto) a nespadá pod auditované společnosti. Z tohoto příkladu je zřejmé, bez ohledu na počet zaměstnanců, že společnost s ručením omezeným spadá do kategorie mikro účetní jednotka. Tyto hodnoty, jak uvádí Běhounek (2016), jsou nutné přepočítat podle zákona o účetnictví ve znění od 1. 1. 2016.

Tato společnost bude v roce 2016 a následně také v roce 2017 (za předpokladu nepřesáhnutí 2 ze 3 kritérií, ve dvou po sobě jdoucích obdobích) mikro účetní jednotkou. Vedení účetnictví má možnost evidovat ve zjednodušeném rozsahu, ve zkráceném rozsahu může sestavovat i účetní závěrku, nemá povinnost vyhotovit cashflow a výkaz o změně ve vlastním kapitálu, nemá povinnost ověření účetní závěrky auditorem a nemá povinnost uveřejnit výkaz zisku a ztráty (Běhounek, 2016).

4.1.2 Malá účetní jednotka neauditovaná – příklad

Společnost s ručením omezeným Druhá s.r.o. uvádí v účetní závěrce roku 2015 hodnotu netto aktiv 9.400.000,- Kč a netto roční obrat ve výši 18.100.000,- Kč. Podle zvláštního předpisu nemusí ověřovat účetní závěrku. Průměrný počet zaměstnanců není u této firmy nutný, protože dvě ze tří kritérií společnost Druhá s.r.o. nepřekročila a podle dostupných hodnot společnost spadá do kategorie malá účetní jednotka.

Výše zmíněná společnost bude v roce 2016 a také v roce následujícím malou účetní jednotkou (za předpokladu nepřekročení 2 ze 3 kritérií, ve dvou po sobě jdoucích období). Jak uvádí Běhounek (2016) pro společnost Druhá s.r.o. platí shodné povinnosti, jako u předchozího příkladu. Jediná výjimka nastane u rozvahy, kde bude detailněji členěna.

4.1.3 Malá účetní jednotka auditovaná – příklad

Třetí s.r.o. vykazuje v účetní závěrce roku 2015 hodnotu aktiv netto 99.000.000,- Kč a roční netto obrat ve výši 199.900.000,- Kč. Opět bez průměrného počtu zaměstnanců je klasifikována jednotka jako malá účetní jednotka.

Oproti předchozímu příkladu je jednotka povinna vést účetnictví v plném rozsahu (Běhounek, 2016), v plném rozsahu také připravuje účetní závěrku, sestavuje přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, musí ověřit účetní závěrku auditorem, zveřejňuje účetní závěrku spolu s výkazem zisku a ztráty.

4.2 Ukázková účetní závěrka mikropodniku před kategorizací

V této kapitole je představena ukázková účetní závěrka před kategorizací účetních jednotek, která obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu v účetní závěrce za rok 2015 pro ukázkovou společnost **Mikropodnik s.r.o.**, která přesahuje pouze jedno z výše zmíněných kritérií pro kategorizaci účetních jednotek, a tím je netto obrat. Čistý (netto) roční obrat zjistíme z výkazu zisku a ztráty, kde sečteme výnosy za příslušný rok a snížíme o prodejní slevy. Jinak řečeno sečteme hodnoty na účtech účetní třídy 6 za daný rok. Aktiva firmy i počet zaměstnanců jsou pod uvedenou hraniční hodnotou, tedy celková netto aktiva firmy, která nalezneme v řádku 001 níže na obrázku č. 1: Rozvaha aktiva – 1. část, představují 5.483.000,- Kč (jsou menší než hodnota 9.000.000,- Kč) a průměrný počet zaměstnanců je 9 (méně než 10 zaměstnanců). Údaj o počtu zaměstnanců je uveden v příloze účetní závěrky. Pro sestavení výkazů a přílohy v účetní závěrce byla její podnikatelská činnost specifikována jako květinářství.

Na obrázku 1 na následující stránce je vidět nejčastější model mikro účetní jednotky. Společnost s ručením omezeným vlastní stavbu (řádek č. 015), kterou odepisuje v majetku firmy (Korekce, sloupec 2). Vlastní vozidlo (řádek č. 016), které také postupně odepisuje.

Obrázek 1 Rozvaha aktiva - 1. část

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	6 603	-1 120	5 483	5 475
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	1 930	-1 120	810	653
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.05 až 12)	004	0	0	0	0
B. I. 1	Zřizovací výdaje	005	0	0	0	
2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0	0	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	1 930	-1 120	810	653
2	Stavby	015	213	-10	203	207
3	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	016	1 717	-1 110	607	446
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	0	0	0	0

Zdroj: Vlastní zpracování, na základě ukázkových hodnot

Obvyklé položky rozvahy znázorňuje také obrázek 2, kde můžeme vidět zboží, pohledávky z obchodních vztahů (detail nalezneme v příloze k účetní závěrce), krátkodobé poskytnuté zálohy, dohadné účty aktivní, peníze, účty v bankách a náklady příštích období. Rozvaha je detailně rozdělena na všechny příslušné řádky, i přestože u zmíněných obrázků jsou zobrazeny převážně nenulové řádky.

Obrázek 2 Rozvaha aktiva - 2. část

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	4 622	0	4 622	4 736
C. I.	Zásoby (ř.33 až 38)	032	2 197	0	2 197	1 975
5	Zboží	037	2 197	0	2 197	1 975
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	0	0	0	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	537	0	537	665
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	049	3	0	3	18
4	Pohledávky za společníky	052	0	0	0	
7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	505	0	505	486
8	Dohadné účty aktivní	056	29	0	29	161
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	1 888	0	1 888	2 096
C. IV. 1	Peníze	059	1 156		1 156	1 627
2	Účty v bankách	060	732		732	469
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	51	0	51	86
D. I. 1	Náklady příštích období	064	51		51	86

Zdroj: Vlastní zpracování na základě ukázkových hodnot

Obrázek 3 na řádce rozvahy č. 070 zobrazuje výši základního kapitálu, který je v tomto případě 200.000,- Kč. Tato výše byla povinným vkladem do společnosti do konce roku 2013. Dnem 1.1.2014 vstoupil v platnost zákon o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb., který uzákonil minimálním vklad 1,- Kč. Dále tento obrázek zobrazuje velmi častou situaci, a to na řádce č.084, nerozdělený zisk minulých let a jeho vyšší hodnotu. To by mohlo například znamenat nerozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku.

Obrázek 3 Rozvaha pasiva - 1. část

označ a	PASIVA b	řád c	Běžné úč. období 5	Min.úč. období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 88 + 121)	067	5 483	5 475
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 87)	068	2 386	2 206
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	200	200
1	Základní kapitál	070	200	200
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	073	0	0
A. III.	Fondy ze zisku (ř. 81 + 82)	080	0	0
A. IV.	Výsledek hospodářeni minulých let (ř. 84 až 86)	083	2 006	1 720
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	084	2 006	1 720
A. V. 1	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) /ř.01 - (+ 69 + 73 + 79 + 83 - 88 + 89 + 122)/	087	180	286
B.	Cizí zdroje (ř. 90 + 95 + 106 + 118)	089	3 069	3 244
B. I.	Rezervy (ř. 91 až 94)	090	0	0
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 96 až 105)	095	471	0
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů	096	471	

Zdroj: Vlastní zpracování na základě ukázkových hodnot

Poslední obrázek 4 rozvahy, zobrazuje obvyklé hodnoty mikro účetní jednotky. Tedy závazky z obchodních vztahů (detail závazků nalezneme v příloze k účetní závěrce), závazky k zaměstnancům, závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, daňové závazky a dotace vůči státu, dohadné účty pasivní, bankovní úvěry dlouhodobé (nejčastěji je úvěr čerpán na nový majetek – v tomto případě nákup vozidla) a výdaje příštích období. Co se týče závazků vůči zaměstnancům a závazkům ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, ten má ve většině případů každá společnost se zaměstnanci ke konci roku, a to plynoucí z prosincových mezd.

Obrázek 4 Rozvaha pasiva - 2. část

označ a	PASIVA b	řád c	Běžné úč. období 5	Min.úč. období 6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 107 až 117)	106	1 519	1 796
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	107	441	927
5	Závazky k zaměstnancům	111	308	284
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	112	175	150
7	Stát - daňové závazky a dotace	113	157	173
10	Dohadné účty pasivní	116	438	262
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 119 až 121)	118	1 079	1 448
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé	119	1 079	1 448
C. I.	Časové rozlišení (ř. 123 + 124)	122	28	25
C. I. 1	Výdaje příštích období	123	28	25

Zdroj: Vlastní zpracování na základě ukázkových hodnot

Obrázek 5 zobrazuje výkaz zisku a ztráty, jinak řečeno výsledovky. Tento výkaz zobrazuje účtovou třídu 5 a 6, tedy náklady a výnosy společnosti. V řádku 1 nalezneme tržby za prodej zboží a v řádku pod ním, tedy v řádku 2 poté náklady vynaložené na prodané zboží. Rozdíl mezi těmito řádky tvoří takzvanou obchodní marži, která se zobrazuje v řádku 3 na obrázku 5. Dále můžeme na obrázku vidět tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb (řádek 5), který je v řádku 4 sečten jako výkony. Výkonová spotřeba na řádku 8 je součtem spotřeby materiálu a energie a služeb (řádek 9 a 10). Přidaná hodnota na řádku 11 zobrazuje hodnotu, která se skládá z obchodní marže a výkonů sníženou o výkonovou spotřebu. Dále jsou tam uvedeny osobní náklady, mzdové náklady, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, sociální náklady, daně a poplatky, odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, které jsou uvedeny za celý kalendářní rok. Ostatní provozní náklady a výnosy jsou uvedeny v řádku 26 a 27 na obrázku 5. Provozní výsledek hospodaření je hodnota, která se v této účetní jednotce skládá z přidané hodnoty (řádek 11) snížené o osobní náklady, daně a poplatky, odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, ostatní provozní náklady a zvýšené o ostatní provozní výnosy. Na níže zmíněném výkazu zisku a ztráty není uvedena například aktivace, odměny členům orgánů společnosti, změna stavu zásob nebo tržby z prodeje dlouhodobého majetku, a to z důvodu, že tyto řádky výkazu jsou v mikro účetních jednotkách používány velmi zřídka nebo u specifických mikro účetních jednotek.

Obrázek 5 Výkaz zisku a ztráty - 1. část

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	20 100	18 583
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	11 066	10 583
+	Obchodní marže (ř. 01-02)	03	9 034	8 000
II.	Výkony (ř. 05+06+07)	04	0	92
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	0	92
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	08	3 209	2 804
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	09	599	687
B. 2	Služby	10	2 610	2 117
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	11	5 825	5 288
C.	Osobní náklady	12	5 792	4 998
C. 1	Mzdové náklady	13	4 238	3 676
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	1 369	1 174
C. 4	Sociální náklady	16	185	148
D.	Daně a poplatky	17	6	6
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	287	229
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	777	519
H.	Ostatní provozní náklady	27	60	60
*	Provozní výsledek hospodaření /(ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29)/	30	457	514

Zdroj: Vlastní zpracování na základě ukázkových hodnot

Nákladové úroky na řádku 43 na obrázku 6 plynou nejčastěji z úvěrového financování. Dále na řádku 45 můžeme vidět ostatní finanční náklady, které zahrnují bankovní poplatky. Finanční výsledek hospodaření je v tomto případě složen z odečtených nákladových úroků a ostatních finančních nákladů, výsledek je tedy záporný. Daň z příjmů za běžnou činnost je tedy v tomto případě na obrázku 6 vyčíslena jako nulová. Výsledek hospodaření za běžnou činnost je složen z provozního výsledku hospodaření (obrázek 5, řádek 30) navýšeného o finanční výsledek hospodaření a snížený o daň z příjmů za běžnou činnost, která je v našem případě nulová. A protože daň z příjmů z mimořádné činnosti je nulová je i mimořádný výsledek hospodaření nulový (nebyly zde žádné mimořádné výnosy ani náklady). Následně výsledek hospodaření za účetní období i výsledek hospodaření před zdaněním činí stejnou výši jako výsledek hospodaření za běžnou činnost.

Obrázek 6 Výkaz zisku a ztráty - 2. část

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 + 35 + 36)	33	0	0
N.	Nákladové úroky	43	50	55
O.	Ostatní finanční náklady	45	227	173
*	Finanční výsledek hospodaření /(ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45-(-46)+(-47))	48	180	286
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	180	286
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	180	286
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	180	286

Zdroj: Vlastní zpracování na základě ukázkových hodnot

Příloha v účetní závěrce před kategorizací účetních jednotek pro výše zmíněnou účetní jednotku obsahuje obecné vysvětlivky k příloze, obecné údaje, informace o použitých účetních metodách, obecných účetních zásadách a způsobech oceňování, doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty, pohledávky, vlastní kapitál, závazky, rezervy, výnosy a výdaje na výzkum a vývoj. Níže budou položky přílohy rozebrány podrobněji.

Obecné vysvětlivky k příloze obsahují například: Tato příloha v účetní závěrce je sestavena v souladu s opatřením ministerstva financí čj. 281/71 701/1995 ze dne 21. prosince 1995, kterým se stanoví obsah účetní závěrky pro podnikatele, jak vyplývá ze změn a doplnění provedeným opatřením FM čj. 281/80 380/1996. Peněžní údaje jsou uvedeny v tisících Kč, pokud není uvedeno jinak.

Obecné údaje se týkají popisu účetní jednotky, zaměstnanců a poskytnutých půjček, záruk či jiných plnění. V popisu účetní jednotky je uveden název účetní jednotky (Mikropodnik, s.r.o.), sídlo účetní jednotky (Levá 123, 111 00, Praha), právní forma (společnost s ručením omezeným) a hlavní předmět činnosti (specializovaný maloobchod), datum vzniku (1.1.2005). Dále zda došlo ke změnám v obchodním rejstříku (V uplynulém účetním období nedošlo ke změně v obchodním rejstříku). Popis organizační struktury podniku: statutární orgány v účetním období – Marcela Moravcová, Slavíčková 1551, 250 82, Úvaly, jednatel od roku 2005 do dosud. O zaměstnancích by měla být uvedena hodnota průměrného počtu a osobních nákladů, viz tabulka 10.

Tabulka 10 Příloha v účetní závěrce – zaměstnanci

	Průměrný počet		Osobní náklady	
	Běžné období	Minulé období	Běžné období	Minulé období
Zaměstnanci	8	7	5792	4998
Statutární orgány	1	1	0	0
Celkem	9	8	5792	4998

Zdroj: Vlastní zpracování na základě ukázkových hodnot

Informace o poskytnutých půjčkách, zárukách či jiných plnění se v našem případě nevyskytují.

Informace o použitých účetních metodách, obecných účetních zásadách a způsobech oceňování vysvětlují především pro ostatní uživatele účetní závěrky jaké metody a způsoby daný podnik používá. Pro náš Mikropodnik, s.r.o. je shrnutím následující popis: Společnost používá pouze účetní metody a stanovené postupy účtování pro podnikatele. Společnost nepoužívá zvláštní metody, které by nebyly popsány níže a měly vliv pro posouzení situace podniku. O zásobách společnost účtuje metodou B. Nakoupené zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou. Zásoby zboží jsou oceněny v pořizovací ceně, součástí pořizovací ceny jsou i náklady spojené s pořízením zboží. V roce 2015 účetní jednotka netvořila žádné zásoby ve vlastní režii. Účetní jednotka v roce 2015 nevytvořila vlastní činností hmotný ani nehmotný dlouhodobý majetek. Cenné papíry a majetkové účasti jsou oceňovány pořizovací cenou. V roce 2015 nebyly pořizovány žádné cenné papíry a majetkové účasti. Společnost nemá příchovky a přírůstky zvířat. Způsob stanovení reprodukční pořizovací ceny u majetku oceněného v této ceně v průběhu účetního období – společnost nemá tento majetek. Společnost se nezabývá výrobou, tedy nemá různé druhy nákladů zahrnovaných do cen zásob stanovených na úrovni vlastních nákladů. V roce 2015 pořídila účetní jednotka nový dlouhodobý majetek v hodnotě 445 tis. Kč. Účetní odpisy jsou shodné s daňovými. Účetní jednotka používala pro přepočtení údajů v cizích měnách kurzovní lístek ČNB. Účetní jednotka používá pro přepočtení cizích měn měsíční kurz.

Doplňující informace k rozvaze a výkazu zisků a ztrát obsahuje významné položky rozvahy nebo výkazu zisku a ztrát, významné události mezi datem účetní závěrky a datem ke kterému jsou výkazy schváleny k předání mimo účetní jednotku, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Příloha Mikropodniku, s.r.o. eviduje následující: Nejsou žádné významné položky.

Nejsou žádné významné události. Účetní jednotka vlastní dlouhodobý hmotný majetek ve výši 1 931 tis. Kč. Společnost nemá krátkodobé cenné papíry.

Pohledávky by měli být v příloze k účetní závěrce rozděleny podle lhůt splatnosti. Mikropodnik s.r.o. vyčísluje pohledávky podle lhůt splatnosti v tabulce 11 níže. Pohledávky kryté zástavním právem či jinak ručené účetní jednotka nemá.

Tabulka 11 Pohledávky podle lhůt splatnosti

Termíny splatnosti	Brutto hodnota	
	Běžné období	Minulé období
Pohledávky před splatností	0	0
Od 0 do 3 měsíců	3	18
Od 3 do 6 měsíců	0	0
Od 6 do 12 měsíců	0	0
Od 12 do 18 měsíců	0	0
Nad 18 měsíců	0	0
Celkem	3	18

Zdroj: Vlastní zpracování na základě ukázkových hodnot

V příloze k účetní závěrce by měl být zobrazen popis změn vlastního kapitálu, který u účetní jednotky Mikropodnik, s.r.o. zobrazuje tabulka 12.

Tabulka 12 Popis změn vlastního kapitálu

Popis změn	Částka	
	Běžné období	Minulé období
Základní kapitál	200	200
Hospodářský výsledek běžného období	150	286
Vlastní jmění na konci období	2 206	1 920

Zdroj: Vlastní zpracování na základě ukázkových hodnot

Závazky v příloze účetní závěrky by měli, stejně jako pohledávky, zobrazovat závazky podle lhůt splatnosti. Pro Mikropodnik, s.r.o. toto blíže určuje tabulka 13 níže. Závazky k podnikům ve skupině a závazky kryté podle zástavního práva Mikropodnik, s.r.o. neevduje.

Tabulka 13 Závazky podle lhůt splatnosti

Termíny splatnosti	Částka	
	Běžné období	Minulé období
Závazky před splatností	435	377
Od 0 do 6 měsíců	6	550
Od 6 do 12 měsíců	0	0
Nad 12 měsíců	0	0
Celkem	441	927

Zdroj: Vlastní zpracování na základě ukázkových hodnot

Rezervy v příloze k účetní závěrce, kde se evidují významné potenciální ztráty, na které nebyla vytvořena rezerva, zákonné (daňové) a účetní rezervy v Mikropodniku, s.r.o. nejsou evidovány.

Příloha v účetní závěrce dělí výnosy na tuzemské a zahraniční, ukázková účetní jednotka zahraniční výnosy nemá, tedy v tabulce 14 je ukázán pouze rozpis tuzemských výnosů.

Tabulka 14 Výnosy – tuzemské detail

Druh výnosu	Částka	
	Běžné období	Minulé období
Výnosy z běžné činnosti celkem	20 877	19 195
Z toho rozbor tržeb z významných činností		
Tržby z prodeje služeb	0	92
Tržby z prodeje zboží	20 877	18 988
Ostatní provozní výnosy	0	105

Zdroj: Vlastní zpracování na základě ukázkových hodnot

Výdaje na výzkum a vývoj, které zobrazuje účetní závěrka ukázkový Mikropodnik, s.r.o. nemá.

Posledním bodem přílohy v účetní závěrce je, kde a kdy byla sepsána (V Praze 14.2.2016) a podpisy statutárního orgánu a případně toho, kdo přílohu vypracoval.

4.3 Ukázková účetní závěrka mikropodniku po kategorizaci

V této kapitole jsou nasazeny stejné hodnoty mikro účetní jednotky jako v předchozí kapitole, ale jsou evidovány ve zkráceném rozsahu, tak jak je umožněno po kategorizaci účetních jednotek. Pro výkaz zisku a ztráty je **ukázán zkrácený rozsah**, který je možný pro účetní jednotky, které **nejsou obchodní společnostmi** (pro ukázkou opomenuta obchodní společnost). Pro sestavení nových (zkrácených) výkazů je důležitý Český účetní standard č. 024 Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016, který v plném znění zmiňuje i kolektiv autorů (2017). Stejně jako u účetních výkazů před kategorizací účetních jednotek není účetní jednotka auditovaná, protože nepřekročila 2 z výše určených hodnot v kapitole 3.3.

Rozvaha ve zkráceném rozsahu je představena obrázkem 7 níže, který zobrazuje aktiva mikro účetní jednotky. Je zde znázorněno, že rozvaha ztratí detailnost, co za druh dlouhodobého majetku účetní jednotka odepisuje, co za druh majetku se v řádku dlouhodobého majetku skrývá, zda finanční, nehmotný či hmotný. Také rozdělení aktiv postrádá, například jaká výše je zboží, pohledávek, peněz v hotovosti či na účtu.

Obrázek 7 Rozvaha po kategorizaci – Aktiva

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	001	6 603	-1 120	5 483	5 475
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	
B.	Dlouhodobý majetek	003	1 930	-1 120	810	653
C.	Oběžná aktiva	004	4 622	0	4 622	4 736
D.	Časové rozlišení	005	51	0	51	86

Zdroj: Vlastní zpracování na základě ukázkových hodnot

Na obrázku 8 je zobrazena rozvaha, část pasiva po kategorizaci účetních jednotek. Z obrázku je vidět, že už se ve výkaze nemusí zobrazovat rozdělení vlastního kapitálu na základní kapitál a výsledek hospodaření minulých let, tedy nerozdělenou ztrátu (zisk) z minulých let a ani výsledek hospodaření běžného období. Závazky už nemusí být rozděleny na závazky z obchodních vztahů, závazky vůči státu či závazky vůči zaměstnancům. Nemusí zde být vidět ani částka bankovních úvěrů.

Obrázek 8 Rozvaha po kategorizaci – Pasiva

označ a	PASIVA b	řád c	Běžné úč. období 5	Min.úč. období 6
	PASIVA CELKEM	006	5 483	5 475
A.	Vlastní kapitál	007	2 386	2 206
B. + C.	Cizí zdroje	008	3 069	3 244
B.	Rezervy	009	0	0
C.	Závazky	010	3 069	3 244
D.	Časové rozlišení pasiv	011	28	25

Zdroj: Vlastní zpracování na základě ukázkových hodnot

První část výkazu zisku a ztráty po kategorizaci účetních jednotek je vidět na obrázku 9. Pro účetní jednotku je výše zmíněný český účetní standard č. 024 důležitý především pro sestavení správného výkazu zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu, který je porovnatelný s minulým rokem i přes změny ve výkazu. Pro níže zmíněný výkaz zisku a ztráty je hlavní rozdíl v řádku výkonová spotřeba, kde mimo spotřeby materiálu a energií a služeb jsou také přičteny náklady vynaložené na prodané zboží. Řádek úpravy hodnot v provozní oblasti obsahuje odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku z předešlých výkazů. A nakonec ostatní provozní náklady obsahují nově i řádek daně a poplatky. Po těchto úpravách se dostaneme na stejný provozní výsledek hospodaření jako v roce 2015.

Obrázek 9 Výkaz zisku a ztráty po kategorizaci - 1. část

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	0	92
II.	Tržby za prodej zboží	02	20 100	18 583
	A. Výkonová spotřeba	03	14 275	13 387
	B. Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	04	0	0
	C. Aktivace (-)	05	0	0
	D. Osobní náklady	06	5 792	4 998
	E. Úpravy hodnot v provozní oblasti	07	287	229
III.	Ostatní provozní výnosy	08	777	519
	F. Ostatní provozní náklady	09	66	66
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	10	457	514

Zdroj: Vlastní zpracování na základě ukázkových hodnot

Druhá část výkazu zisku a ztráty nezaznamenala v našem případě žádné změny, co se týče zasazování hodnot do jiných (nových) řádků výkazu. Tedy na obrázku 10 můžeme vidět poslední část výkazu zisku a ztráty.

Obrázek 10 Výkaz zisku a ztráty po kategorizaci - 2. část

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v	
			sledovan ém 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly	11	0	0
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	12	0	0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	13	0	0
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	14	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	15	0	0
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	16	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	17	50	55
VII.	Ostatní finanční výnosy	18	0	0
K.	Ostatní finanční náklady	19	227	173
*	Finanční výsledek hospodaření	20	180	286
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	21	180	286
L.	Daň z příjmu	22	0	0
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	23	180	286
M.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	24	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	25	180	286
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	26	20 877	19 194

Zdroj: Vlastní zpracování na základě ukázkových hodnot

Příloha k účetní závěrce pro mikro účetní jednotku, bez povinnosti auditu, tedy v našem případě Mikropodnik, s.r.o., se po kategorizaci účetních jednotek řídí vyhláškou č. 500/2002 Sb., § 39. Příloha obsahuje úvodní informace o účetní jednotce, použité účetní zásady a účetní metody, použité oceňovací modely a informace doplňující a rozvádějící informace v účetních výkazech, jak uvádí kolektiv autorů (2017, s. 354-355).

Jako úvodní informace o účetní jednotce je uvedeno následující: obchodní firma (Mikropodnik, s.r.o.) a sídlo účetní jednotky (Levá 123, 111 00, Praha), identifikační číslo (IČ: 123 45 678), informace o zápisu do veřejného rejstříku (Zapsáno v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze, spisová značka. A 1111), právní forma účetní jednotky (společnost s ručením omezeným). Pokud by byla účetní jednotka v likvidaci, pak by to bylo zapsané právě v úvodních informacích. Dále součástí úvodních informací je předmět podnikání (specializovaný maloobchod), rozvahový den, ke kterému se účetní závěrka sestavuje (31.12.2016) a okamžik sestavení účetní závěrky (1.2.2017) následovaný

podpisem statutárního orgánu účetní jednotky, díky kterému se účetní závěrka mikro účetní jednotky považuje za sestavenou.

Následují použité obecné účetní zásady a účetní metody, které obsahují informace o těchto metodách s uvedením případného vlivu na dlouhodobý majetek a závazky. Mikropodnik s.r.o. uvede stejné informace jako v předchozím roce. Případně by účetní jednotka mohla shrnout pouze do čtyř kategorií, jak uvádí kolektiv autorů (2017, s. 354):

- „Způsob oceňování majetku a závazků,
- způsob stanovení úprav hodnot majetku (odpisy a opravné položky),
- způsob uplatněný při přepočtu údajů v cizích měnách na českou měnu,
- způsob stanovení reálné hodnoty příslušného majetku a závazků.“

Shrnutí do čtyř bodů by mohlo vypadat následovně: Majetek společnosti je oceňován na úrovni pořizovací ceny a závazky jsou oceněny na úrovni jmenovité hodnoty. V roce 2016 pořídila účetní jednotka nový dlouhodobý majetek v hodnotě 445 tis. Účetní odpisy jsou shodné s daňovými. Účetní jednotka používá pro přepočet údajů v cizích měnách kurzovní lístek ČNB. Účetní jednotka používá pro přepočet cizích měn měsíční kurz. Stanovení reálné hodnoty příslušného majetku a závazků mikro účetní jednotka nepoužívá (ZoÚ § 27).

V použitých oceňovacích modelech jednotka stanovuje postup, který použila při ocenění reálnou hodnotou. Toto ocenění Mikropodnik, s.r.o. v roce 2016 nepoužil, tedy uvádí: Účetní jednotka v roce 2016 nepoužila žádný oceňovací model pro ocenění reálnou hodnotou.

V části informací doplňujících a rozvádějících informace v účetních výkazech účetní jednotka uvádí stejnou tabulku závazků a pohledávek, jako je tabulka 13 a 11 ve výkazech před kategorizací účetních jednotek. Pokud by byly některé závazky nebo pohledávky nějakým způsobem kryty zárukami, uvedl a popsal by tuto skutečnost v této části přílohy. U Mikropodniku, s.r.o. žádná taková skutečnost nenastala. Za předpokladu, že by společnost evidovala právě nějakou zápůjčku či úvěr vůči společníkovi, uvedlo by se to v této části přílohy k účetní závěrce. Uvedly by se tu skutečnosti jako výše úrokové sazby, podmínky zápůjčky či úvěru a platební kalendář, kde by byla vidět výše splacených či jiných hodnot k rozhodnému dni. Mikropodnik, s.r.o. může ponechat tabulku 14, kde je zobrazen detail tuzemských výnosů. To poskytuje uživateli účetní závěrky informaci, pokud by nějaký

výnos byl mimořádný například svou vysokou hodnotou. Příloha k účetní závěrce by také měla obsahovat závazky vůči penzijním společnostem nebo účetním jednotkám v konsolidačním celku, které v naší mikro účetní jednotce nejsou. Poslední informace je věnována průměrnému přepočtenému počtu zaměstnancům, tedy Mikropodnik, s.r.o. použije stejnou tabulku jako je tabulka 10.

Mikropodnik, s.r.o. zveřejňuje pro rok 2016 pouze rozvahu ve zkráceném rozsahu a přílohu k účetní závěrce. Nemá již povinnost zveřejnění výkazu zisku a ztráty.

4.4 Ukázka účtování vybraných účetních operací v s.r.o.

V této kapitole bude na praktických příkladech ukázáno účtování vybraných účetních operací ve společnosti s ručením omezeným. A to z důvodu změn a častých chyb v této problematice.

4.4.1 Zřizovací výdaje – účtování

Ukázková společnost **Zřizovací, s.r.o.**, před zapsáním do veřejného rejstříku, tedy před svým vznikem, vytvořila náklady (nájemné) související se vznikem společnosti, které hradil společník A. Tyto náklady překročily hranici 60 tis. Kč. Společník A po schválení těchto nákladů valnou hromadou náklady nárokoval po společnosti Zřizovací, s.r.o., která mu náklady následně vrátila na účet. Účtování v hlavní knize se liší pro rok založení 2015 a pro rok založení 2016, a je zobrazeno v následující tabulce 15.

Tabulka 15 Zřizovací výdaje – účtování

Rok založení společnosti 2015				
Řádek	Text	Hodnota v Kč	MD	D
1.	INT – vyúčtování zřizovacích výdajů	85 000,-	011	365
2.	VBU – úhrada zřizovacích výdajů	85 000,-	365	221
Rok založení společnosti 2016				
Řádek	Text	Hodnota v Kč	MD	D
1.	INT – vyúčtování zřizovacích výdajů	85 000,-	518	365
2.	VBU – úhrada závazku za společníkem	85 000,-	365	221

Zdroj: Vlastní zpracování inspirované příklady z přednášek Účetnictví

S účtováním před rokem 2016 samozřejmě souvisí i účet 071 – oprávky k zřizovacím výdajům. Protože zřizovací výdaje byly odepisovány po dobu 60 měsíců. Pro rok 2016 účet oprávky k zřizovacím výdajům společnost nepoužije a tyto výdaje jsou účtovány rovnou do nákladů společnosti, jak vidíme v tabulce 15.

4.4.2 Vklady do společnosti – účtování

Při účtování vkladů do společnosti je důležité, zda je to **vklad v průběhu existence podniku** nebo **při zakládání společnosti**. Také je potřeba rozlišit **účtování u společnosti a společníka**. V tabulce 16 je vidět účtování při vzniku společnosti u společníka. V příkladu je uveden zaplacený peněžítý vklad před vznikem společnosti v hodnotě 100.000,- Kč.

Tabulka 16 Peněžítý vklad do společnosti – účtování společníka

Řádek	Text	Hodnota v Kč	MD	D
1.	Úhrada peněžitého vkladu	100 000,-	378	221
2.	Obchodní podíl – vznik společnosti	100 000,-	061	367
3.	Úhrada závazku pohledávkou z vkladu	100 000,-	367	378

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Pilařové, 2016, s. 14

Pro účet 378 – jiné pohledávky, je v případě účtování i ostatních věcí důležité vytvořit si správnou analytickou evidenci účtu. V případě účtování v tabulce 16 je stěžejní řádek 3, kde společník započítá pohledávku za splacený vklad (378) se závazkem při vzniku obchodního podílu, který je zaúčtován na účtu 367 – závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů. Obchodní podíl je v řádku 2 v tabulce 16 zaúčtován na účet 061 – podíly v ovládaných a řízených osobách.

Účtování u společnosti se bude lišit o počáteční stavy a o otevření účetních knih. V účtování v tabulce 17 je tedy vidět účet 701 – počáteční účet rozvažný a 411 – základní kapitál, na tyto dva účty se zaúčtuje hodnota vkladu ve výši 100.000,- Kč. A na bankovní účet – 221 proti počátečnímu účtu rozváznému – 701 se pak zaúčtují peníze z vkladu. Protože byl vklad zaplacen před vznikem společnosti jsou úroky z vkladu, které vznikly na bankovním účtu výnosem společnosti, a ne výnosem společníka. Zaúčtované mohou být ale až ke dni vzniku společnosti. Totéž platí pro bankovní poplatky, které si strhne banka za vedení účtu před vznikem společnosti.

Tabulka 17 Peněžítý vklad do společnosti – účtování u společnosti

Řádek	Text	Hodnota v Kč	MD	D
1.	Základní kapitál	100 000,-	701	411
2.	Peníze na bankovním účtu	100 000,-	221	701
3.	Úroky z přijatého vkladu	2 500,-	221	662
4.	Bankovní poplatky	500,-	568	221

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Pilařové, 2016, s. 14-15

Na následujícím příkladu je vidět účtování vkladu v průběhu existence podniku. Účtování u společníka je naprosto stejné jako u předchozího příkladu, v tabulce 16. Účtování u společnosti se ale liší, a to hlavně o skutečnost, že na účet 411 – základní kapitál se může účtovat o kapitálu, který už je evidován v obchodním rejstříku. Změny základního kapitálu, před jeho zápisem do obchodního rejstříku eviduje společnost na účtu 419 – změny základního kapitálu. Ukázkové účtování je vidět v tabulce 18 níže. (Pilařová, 2016)

Tabulka 18 Peněžítý vklad v průběhu existence podniku – účtování u společnosti

Řádek	Text	Hodnota v Kč	MD	D
1.	Splacený vklad do základního kapitálu	100 000,-	221	419
2.	Zapsání vkladu do obchodního rejstříku	100 000,-	419	411

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Pilařové, 2016, s. 15

Na následujícím příkladu v tabulce 19 je ukázáno účtování **nepeněžitého vkladu**, který musí být vložen před vznikem společnosti. První s.r.o. vkládá automobil do společnosti Druhá s.r.o. před jejím vznikem. Společnost První s.r.o. eviduje v účetnictví následující: účet 022 – dlouhodobý hmotný majetek, který má zůstatek 1.200.000,- Kč a účet 082 – oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku činí 550.000,- Kč. Účetní zůstatková cena tedy činí 650.000,- Kč, avšak **daňová zůstatková cena je 533.000,-**. Odhad znalce na vkládané auto je 700.000,- Kč. Správné účtování u společnosti První, s.r.o., která automobil vkládá je uvedeno v tabulce 19 na následující straně. Zúčtování účetní zůstatkové ceny spočívá ve vytvoření jiné pohledávky na účet 378 a proti tomu účet oprávek k dlouhodobému hmotnému majetku – 082. Vyřazení automobilu probíhá standardně, stejně tak zápis vkladu do obchodního rejstříku a následný zápočet pohledávky se závazkem z vkladu. Tedy stejně jako v předchozích příkladech u peněžitého vkladu.

Tabulka 19 Nepeněžitý vklad do společnosti – účtování u vkladatele

Řádek	Text	Hodnota v Kč	MD	D
1.	Splacení vkladu – zúčtování účetní ZC	650 000,-	378	082
2.	Vyřazení automobilu	1 200 000,-	082	022
3.	Zapsání vkladu do obchodního rejstříku	650 000,-	061	367
4.	Zápočet pohledávky se závazkem z vkladu	650 000,-	367	378

Zdroj: Pilařová, 2016, s. 19

Pro účely účetnictví se vklad na účtu 061 – podíly v ovládaných a řízených osobách eviduje v účetní zůstatkové ceně, ale pro účely daně z příjmu, jak uvádí Pilařová (2016), se podíl eviduje v daňové zůstatkové ceně, tedy v hodnotě 533.000,- Kč. V tabulce 20 je uvedeno účtování u společnosti Druhá, s.r.o., která automobil vkládá do svého majetku dnem vzniku společnosti. Účetní hodnota vkládaného automobilu je pro společnost Druhá, s.r.o. hodnota odhadnutá znalcem, tedy 700.000,- Kč. Společnost Druhá, s.r.o. ale pokračuje v daňovém odpisování stejně jako společnost První, s.r.o., tedy si může uplatnit druhou polovinu daňového odpisu.

Tabulka 20 Nepeněžitý vklad do společnosti – účtování u nabyvatele

Řádek	Text	Hodnota v Kč	MD	D
1.	Základní kapitál	700 000,-	701	411
2.	Splacený vklad	700 000,-	022	701

Zdroj: Pilařová, 2016, s. 19

4.4.3 Půjčky ve společnostech s ručením omezeným – účtování

Jako první je uvedena půjčka do společnosti, tedy že společnost je dlužník. Nejdůležitější je ve smlouvě informace, zda je půjčka úročena či je považována za bezúročnou. Pro ukázkovou společnost je nejvýhodnější úrok obvyklý. Účtování ve společnosti s ručením omezeným je zobrazeno v tabulce 21 na následující straně, a to z pohledu společnosti jako dlužníka. Pro následující příklad je úrok uvedený ve smlouvě, brán jako obvyklý. Účet, který se používá při poskytnutí půjčky od společníka je 365 – ostatní závazky ke společníkům a členům družstva, pokud je půjčka krátkodobá a za předpokladu dlouhodobé půjčky se eviduje na účtu 479 – ostatní dlouhodobé závazky. V příkladu v tabulce 21 je uvedena krátkodobá půjčka, která je evidována na účtu 365 a úroky z půjčky na účtu 562 – úroky.

Tabulka 21 Přijatá půjčka společností od společníka – účtování

Řádek	Text	Hodnota v Kč	MD	D
1.	Přijatá půjčka společnosti od společníka	100 000,-	221	365
2.	Úroky z přijaté půjčky	8 000,-	562	365
3.	Splacení půjčky	108 000,-	365	221

Zdroj: Vlastní zpracování na základě přednášek z Účetnictví

U půjčky, kdy společnost půjčuje společníkům společnost používá účet 355 – ostatní pohledávky za společníky. Účtování je shrnuto v tabulce 22 níže, kde úroky, které jsou pro společnost výnosem jsou evidovány na účtu 662 – úroky. Úrok je ve výši obvyklé pro následující příklad v tabulce 22.

Tabulka 22 Poskytnutá půjčka společností pro společníka – účtování

Řádek	Text	Hodnota v Kč	MD	D
1.	Poskytnutá půjčka společníkovi	100 000,-	355	221
2.	Úroky z poskytnuté půjčky	8 000,-	355	662
3.	Splacení poskytnuté půjčky společníkem	108 000,-	221	355

Zdroj: Vlastní zpracování na základě přednášek z Účetnictví

4.4.4 Ukončení účasti společníka ve společnosti – účtování

V následujícím ukázkovém příkladu bude zobrazeno účtování ukončení účasti společníka s vypořádacím podílem. Společnost Alfa, s.r.o. přijala při vzniku společnosti tři peněžité vklady od společníků, každý ve výši 100.000,- Kč (základní kapitál = 300.000,- Kč). Společník Novotný ukončil svoji účast ve společnosti s ručením omezeným ke dni 18.3.2016. Ve společenské smlouvě nejsou definovány postupy pro situace, které nastanou z důvodu ukončení účasti společníka ve společnosti, postup tedy bude podle zákona o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb. Nabývací cena podílu činí 150.000,- Kč, poskytl kromě vkladu při zakládání společnosti tzv. příplatek mimo základní kapitál ve výši 50.000,- Kč. Náklady spojené s prodejem podílu jsou v hodnotě 50.000,- Kč a odpovídající cena podílu byla určena mezi 2.000.000,- až 2.500.000,- Kč Společnost eviduje za společníkem pohledávku za způsobenou škodu ve výši 30.000,- Kč. Účtování v případě prodeje obchodního podílu třetí osobě (ne současnému společníkovi) je zobrazeno v tabulce 23 na následující straně. (Pilařová, 2016, s. 162)

Tabulka 23 Ukončení účasti společníka ve společnosti a prodej jeho podílu – účtování

Řádek	Text	Hodnota v Kč	MD	D
	Počáteční stav – základní kapitál	300 000,-	-	411
	Počáteční stav – nerozdělený zisk minulých let	5 000 000,-	-	428
	Počáteční stav – náhrada škody	30 000,-	355	-
1.	Ocenění hodnoty podílu znalcem	50 000,-	518	321
2.	Prodej obchodního podílu	2 100 000,-	221	379
3.	Přeúčtování znaleckého posudku společníkovi	50 000,-	315	518
4.	Započtení pohledávky na vypořádací podíl	50 000,-	379	315
5.	Srážková daň – předpis	285 000,-	379	342
6.	Započtení pohledávky z náhrady škody	30 000,-	379	355
7.	Čistý podíl společníka (Novotný)	1 885 000,-	379	221
8.	Platba srážkové daně	285 000,-	342	221
9.	Úhrada faktury za znalecký posudek	50 000,-	321	221

Zdroj: Pilařová, 2016, s. 162

První tři neočíslované řádky jsou pouhým nasazením počátečních stavů základního kapitálu, nerozděleného zisku minulých let a náhrady škody, kterou chce uhradit společnost po společníkovi Novotném. Tato náhrada je evidována na účtu 355 – ostatní pohledávky za společníky a členy družstva. První účetní případ, který obsahuje ocenění hodnoty podílu znalcem je zaúčtovaný jako náklad a závazek pro společnost. Ale v řádku 3 je vidět následné přeúčtování znaleckého posudku na odcházejícího společníka Novotného na účet 315 – ostatní pohledávky a odstranění z nákladů společnosti Alfa, s.r.o. Samotný prodej obchodního podílu je zaúčtován na řádku 2 jako příjem peněžních prostředků proti jinému závazku na účtu 379. V řádku 4 je zaúčtováno započtení pohledávky na vypořádací podíl, tedy snížení závazku z prodeje obchodního podílu o výši znaleckého posudku, tedy účet 379 proti 315 ve výši 50.000,- Kč. Výše srážkové daně na řádku 5 se skládá z částky prodeje podílu (2.100.000,-) sníženého o pohledávku ze znaleckého posudku (-50.000,-), o vklad do základního kapitálu ve výši (-100.000,-) a o příplatek mimo základní kapitál ve výši (-50.000). Tuto celkovou částku 1.900.000,- Kč vynásobíme sazbou srážkové daně, která je 15 %, tedy výše srážkové daně je 285.000,- Kč. O srážkovou daň je snížen závazek z prodeje obchodního podílu a zvýšen účet 342 – ostatní přímé daně. V řádku 6 je snížen

závazek z prodeje obchodního podílu o neuhrazenou škodu společníka Novotného, tedy účet 379 proti 355. Výpočet čistého podílu je zaúčtován na účtu 379, tedy prodej obchodního podílu (2.100.000,-) ponížený o pohledávku z titulu přeúčtování znaleckého posudku (- 50.000,-), o srážkovou daň (-285.000,-) a o nezaplacenou náhradu škody (-30.000,-). Čistý vypořádací podíl společníkovi Novotnému činí 1.735.000,- Kč. Řádek 8 a 9 zahrnuje prosté zaplacení srážkové daně a faktury za znalecký posudek.

Pro bývalého společníka Novotného je příjem ve výši 1.735.000,- zdaněný zvláštní sazbou daně, tedy už částku neuvádí ve svém daňovém přiznání. Společnost Alfa, s.r.o. nyní eviduje stejný počet společníků, se stejným procentem na ZK, ale hodnota prodaného podílu činí 2.100.000,- Kč. Tuto výši si nový společník bude evidovat na účtu 062 – podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem. (Pilařová, 2016, s. 163)

Při stejných skutečnostech zadaných k předchozímu příkladu je vytvořeno jiné řešení, a to za předpokladu přechodu obchodního podílu společníka Novotného na zbylé dva společníky. Za této situace společnost Alfa, s.r.o. musí sestavit mezitímní závěrku, která stanovuje výši základního kapitálu ve výši 4.950.000,- Kč. Hodnota obchodního podílu společníka Novotného je tedy poměrná část, v tomto případě jedna třetina ze základního kapitálu, tedy 1.650.000,- Kč. Uvolněný podíl si poměrnou částí úplatou odkoupí zbylí společníci. Účtování u společnosti Alfa, s.r.o. takového řešení je znázorněno v tabulce 24 níže.

Tabulka 24 Ukončení účasti společníka a převod jeho podílu na společníky – účtování

Řádek	Text	Hodnota v Kč	MD	D
	Počáteční stav – základní kapitál	300 000,-	-	411
	Počáteční stav – nerozdělený zisk minulých let	5 000 000,-	-	428
	Počáteční stav – náhrada škody	30 000,-	355	-
1.	Započtení pohledávky z náhrady škody	30 000,-	378	355
2.	Srážková daň – předpis	225 000,-	378	342
3.	Čistý podíl společníka (Novotný)	1 395 000,-	378	221
4.	Úhrada srážkové daně	225 000,-	342	221
5.	Úhrada obchodního podílu	1 650 000,-	221	378

Zdroj: Pilařová, 2016, s. 163

První tři neočíslované řádky jsou stejné jako u předchozí tabulky 23. V řádku se započítává pohledávka za společníkem za neuhrazenou škodu se závazkem vyplacení vypořádacího podílu společníkovi Novotnému. To je evidováno na účtu jiných pohledávek – 378. Srážková daň je vypočtena z třetiny vlastního kapitálu (1.650.000,-) poníženého o základní kapitál (-100.000,-) a o příplatek mimo základní kapitál (-50.000,-). Tato částka ve výši 1.500.000,- Kč je vynásobena sazbou srážkové daně ve výši 15 % a daň činí 225.000,- Kč. Daň je zaúčtována jako snížení ostatní pohledávky a zvýšení účtu 342. Výplata čistého podílu je poté vypočtena jako třetina vlastního kapitálu společnosti (1.650.000,-) poníženého o srážkovou daň (-225.000,-) a o neuhrazenou škodu (-30.000,-), tedy částkou 1.395.000,- Kč. Účetní případ 4 je úhrada srážkové daně. Poslední účetní případ zaúčtovaný v tabulce 24 je samotná úhrada obchodního podílu po panu Novotném na společníky ve výši jedné třetiny vlastního kapitálu. Po těchto účetních operacích má účetní jednotka pouze dva společníky, kde oba mají 100.000,- Kč původní vklad při založení společnosti a nově nabytý vklad v hodnotě 825.000,- Kč. Tato částka byla vypočtena rovnoměrným rozpůlením uvolněného podílu na dva společníky, tedy 1.650.000,- Kč podělené dvěma.

Jiný způsob řešení předchozího příkladu by vznikl za podmínek snížení vlastního kapitálu o hodnotu podílu. Účtování tohoto případu zobrazuje tabulka 25.

Tabulka 25 Ukončení účasti společníka a snížení vlastního kapitálu o hodnotu podílu

Řádek	Text	Hodnota v Kč	MD	D
	Počáteční stav – základní kapitál	300 000,-	-	411
	Počáteční stav – nerozdělený zisk minulých let	5 000 000,-	-	428
	Počáteční stav – příplatek od společníka	50 000,-	-	413
	Počáteční stav – náhrada škody	30 000,-	355	-
1.	Zápočet náhrady škody	30 000,-	378	355
2.	Srážková daň 15 %	225 000,-	378	342
3.	Čistý podíl – úhrada	1 395 000,-	378	221
4.	Úhrada srážkové daně	225 000,-	342	221
5.	Ponížení základního kapitálu	100 000,-	411	378
6.	Snížení příplatku společníka Novotného	50 000,-	413	378
7.	Ponížení nerozděleného zisku	1 500 000,-	428	378

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Pilařové, 2016, s. 164

K tomuto řešení je zapotřebí také sestavení mezitímní účetní závěrky, která stejně jako v předchozím řešení stanovuje základní kapitál na hodnotu 4.950.000,- Kč, tedy výše podílu společníka Novotného, který ukončuje svoji účast ve společnosti Alfa, s.r.o. je vypočtena jako třetinový podíl vlastního kapitálu společnosti Alfa, s.r.o. Tedy činí 1.650.000,- Kč. Toto řešení se liší v rozhodnutí nejvyššího správního orgánu společnosti Alfa, s.r.o., tedy valné hromady, že o vypořádací podíl odcházejícího společníka bude ponížena vlastní kapitál společnosti.

První neočíslované řádky opět nasazují počáteční stavy společnosti Alfa, s.r.o., tedy základní kapitál, nerozdělený zisk minulých let, příplatek společníka Novotného a náhradu škody. V řádku 1 je stejně jako u přechodného řešení přeúčtována pohledávka za společníka – 355 na účet 378 – jiné pohledávky. Opět je vypočtena srážková daň, která je v tomto řešení vypočtena následovně: třetinový podíl ve výši 1.650.000,- Kč je ponížena o vklad společníka Novotného (-100.000,- Kč) a o jeho příplatek mimo základní kapitál (-50.000,- Kč). Částka 1.500.000,- je následně vynásobena sazbou srážkové daně 15 %, tedy srážková daň činí 225.000,- Kč. Částka čistého podílu je složena z třetinového podílu (1.650.000,- Kč) ponížena o srážkovou daň (-225.000,- Kč) a o neuhrazenou náhradu škody (-30.000,- Kč), tedy částka 1.395.000,- Kč je součtem částek na účtu 378. V řádku 4 je zaúčtována úhrada srážkové daně. Ponížení základního kapitálu je vidět v řádku 5, kdy proběhne pouze ve výši skutečného vkladu od společníka Novotného, tedy v částce 100.000,- Kč. A zaúčtován bude základní kapitál proti jiné pohledávce. Poté musí být snížen příplatek mimo základní kapitál, který bude také ponížena o skutečnou výši příplatku, v našem případě ve výši 50.000,- Kč. A zaúčtování proběhne skrze ostatní kapitálové fondy. V řádku 7 je poté ponížena nerozděleného zisku o zbývajících 1.500.000,- Kč, které zbývají do částky třetinového podílu ve výši 1.650.000,- Kč.

V tomto řešení ve společnosti Alfa, s.r.o. zůstali dva společníci, jejichž podíl na základním kapitálu je pro každého 100.000,- Kč, tedy skutečný vklad, který vložili do společnosti. A výše podílu v procentech je pro každého 50 %.

V tabulkách 23, 24 a 25 je vidět, že výše vypořádacího podílu se liší v návaznosti na jeho odlišném způsobu vypočtení a na základě ostatních skutečností. Také se u jednotlivých řešení liší výše výplat čistého vypořádacího podílu společníkovi Novotnému.

Účtování ze strany odcházejícího společníka je naznačeno v tabulce 26. Kde výnos z vypořádacího podílu se nezobrazí v dani z příjmu, protože jak už je zmíněno výše, je zdaněn srážkovou daní. Náklad, který vznikl ze zúčtování podílu, je daňově neúčinný (Pilařová, 2016, s. 165).

Tabulka 26 Ukončení účasti společníka – účtování ze strany společníka Novotného

Řádek	Text	Hodnota v Kč	MD	D
	Počáteční stav – cena podílu v Alfa, s.r.o.	150 000,-	062	-
	Počáteční stav – neuhrazená náhrada škody	30 000,-	-	379
1.	Čistý vypořádací podíl z Alfa, s.r.o.	1 425 000,-	378	668
2.	Zúčtování podílu ze společnosti Alfa, s.r.o.	150 000,-	568	062
3.	Zápočet závazku s pohledávkou	30 000,-	379	378
4.	Příjem čistého vypořádacího podílů	1 395 000,-	221	378

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Pilařové 2016, s. 165

V tabulce 26 jsou v prvních neočíslovaných řádcích nasazeny počáteční stavy, které jsou nastaveny podle předchozího příkladu, posledního řešení – tedy ukončení účasti společníka Novotného ve společnosti Alfa, s.r.o., kde účtování proběhlo pomocí snížení vlastního kapitálu společnosti. Cena podílu ve společnosti Alfa, s.r.o. je pro společníka Novotného 150.000,- Kč (100.000,- Kč + 50.000,- Kč), kde je počáteční vklad do společnosti a příspěvek mimo základní kapitál zaúčtován na účtu 062 – podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem. Neuhrazená náhrada škody je ve výši 30.000,- Kč na účtu ostatních závazků – 379. První účetní případ se zabývá čistým vypořádacím podílem, jehož výši spočteme skrz třetinovou částku vlastního kapitálu společnosti Alfa, s.r.o. (1.650.000,- Kč) poníženou o srážkovou daň (-225.000,- Kč), tedy 1.425.000,- Kč. To je skutečná hodnota vypořádacího podílu, kterou má obdržet společník Novotný, proto je také zaúčtována na účtu ostatní pohledávky – 378 proti ostatním finančním výnosům – 668. Následující účetní případ 2 přesune podíl ve společnosti Alfa, s.r.o. z účtu 062 – podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem na nákladový účet 568 – ostatní finanční náklady. Tedy v řádku 2 přesuneme podíl společnosti Alfa, s.r.o. z majetku společníka Novotného do nákladů, kde následně můžeme porovnat účty 568 a 668. Řádek 3 v tabulce 26 započítává neuhrazenou náhradu škody s vypořádacím podílem ve výšce 30.000,- Kč. V posledním řádku 4 je vidět skutečný příjem společníka Novotného z vypořádacího podílu ve společnosti

Alfa, s.r.o. Částka čistého vypořádacího podílu 1.425.000,- Kč je ponížena o započtenou náhradu škody (-30.000,- Kč).

Společník Novotný potřebuje informace z účetnictví společnosti Alfa, s.r.o. aby mohl správně zaúčtovat ve svém účetnictví výši vypořádacího podílu.

5 ZÁVĚR

Cílem práce bylo seskupení informací o nové kategorizaci účetních jednotek. Toto proběhlo v kapitole 3.1, která definuje a shrnuje informace k tomuto tématu. Následující cíl vymezení obsahu a rozsahu účetních výkazů bylo provedeno v kapitolách 3.2 až 3.4. Následné povinné zveřejňování výkazů bylo analyzováno v kapitole 3.5. Dílčí cíle bakalářské práce týkající se srovnatelného období pro rok 2016 a definování účetních jednotek, které mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu bylo specifikováno v kapitolách 3.6 a 3.7. Vybrané účetní případy jsou teoreticky popsány v kapitole 3.8.

V praktické části došlo k uvedení teoretických poznatků z bakalářské práce do praxe. Tedy zařazení ukázkových firem do jednotlivých kategorií podle zákona o účetnictví. Ukázková účetní závěrka podniku před kategorizací a po kategorizaci ukazuje v praxi použití srovnatelného období pro rok 2016. Na tomto příkladu je vidět, že došlo sice k velkým změnám v účetnictví, ale na mnoho firem to velký dopad mít nebude. K žádnému daňovému vlivu v našem případě nedošlo. Tato ukáзка výkazů před a po kategorizaci je velkým přínosem pro společnosti, které se do této kategorie zařadí.

Vybrané účetní případy ve společnosti s ručením omezeným jsou praktickým návodem i pro méně zkušené účtaře, kteří se s vybraným účtováním ještě nesetkali. Ukazuje na praktických příkladech, různá rozhodnutí valné hromady a s tím související správné účtování zřizovacích výdajů, vkladů do společnosti, půjčování peněžních prostředků ve společnosti a ukončení účasti společníka ve společnosti.

Věřím, že tato práce bude jakýmsi stručným shrnutím a návodem pro mikro účetní jednotky.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY:

BĚHOUNEK, Pavel, 2016. *Společnost s ručením omezeným: prakticky včetně účetnictví a daní*. 12. vyd. Olomouc: Anag, 367 s. ISBN 978-80-7554-039-9.

Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises. *EUR-Lex: Access to European Union Law* [online]. European Union: EUR-Lex, 2003-5-6 [cit. 2016-12-9]. Available from: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex:32003H0361>

KOLEKTIV AUTORŮ, 2017. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2017*. 15. vyd. Olomouc: Anag, 446 s. ISBN 978-80-7554-068-3.

MARKOVÁ, Hana, 2016. *Daňové zákony: úplná znění k 1.1.2016*. Praha: Grada, 288 s. ISBN 978-80-271-0022-4.

MÜLLEROVÁ, Libuše, 2016. Vliv kategorizace účetních jednotek na účetní závěrku. *Účetnictví v praxi* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, č. 4, 1.4.2016 [cit. 2016-11-25]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/dokument/nahled-dokumentu/doc-d53379v65232p1-vliv-kategorizace-ucetnich-jednotek-na-ucetni-zaverku/?query=kategorizace+%C3%BA%C4%8Detn%C3%ADch+jednotek>

PILAŘOVÁ, Ivana, 2016. *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.* 5. aktualizované vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 184 s. ISBN 978-80-7552-153-8.

Problematika bezpečnosti a ochrany zdraví v mikropodnicích a malých podnicích: co lze udělat? *Evropská agentura pro bezpečnost a ochranu zdraví při práci*, 2016 [online]. Bilbao: Evropská agentura pro bezpečnost a ochranu zdraví při práci, 28. 6. 2016 [cit. 2016-12-9]. Dostupné z: <https://osha.europa.eu/cs/about-eu-osha/press-room/challenge-safety-and-health-micro-and-small-enterprises-what-can-be-done>

Směrnice evropského parlamentu a rady 2013/34/EU. *EUR-Lex: Access to European Union Law* [online]. European Union: EUR-Lex, 2013-6-29 [cit. 2016-9-12-9]. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2013.182.01.0019.01.CES&toc=OJ:L:2013:182:TOC

ŠTOHL, Pavel a Vladislav KLIČKA, 2016. *MATURITNÍ OKRUHY Z ÚČETNICTVÍ 2016: pro maturanty obchodních akademií a středních odborných škol s výukou účetnictví*. 9. upravené vyd. Znojmo: Ing. Pavel Štohl, 241 s. ISBN 978-80-87237-90-8.

Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. In: *Sbírka zákonů*. 25.11.2009. ISSN 1211-1244.

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. In: *Sbírka zákonů*. 5.12.2002.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. In: *Sbírka zákonů*. 22.3.2012. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů*. 2.10.2015. ISSN 1213-7235.

Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: *Sbírka zákonů*. 21.12.1992.

ZLÁMAL, Jaroslav, 2016. Audit. *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer, roč. XXI, č. 7/8, s. 42-48. ISSN 1211-7293. Dostupné také z: <http://www.danarionline.cz/dokument/nahled-dokumentu/doc-d54163v66134p1-audit/?query=audit+zl%C3%A1mal>

7 SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A ZKRATEK

7.1 Seznam obrázků

Obrázek 1 Rozvaha aktiva - 1. část.....	32
Obrázek 2 Rozvaha aktiva - 2. část.....	32
Obrázek 3 Rozvaha pasiva - 1. část	33
Obrázek 4 Rozvaha pasiva - 2. část	34
Obrázek 5 Výkaz zisku a ztráty - 1. část.....	35
Obrázek 6 Výkaz zisku a ztráty - 2. část.....	36
Obrázek 7 Rozvaha po kategorizaci – Aktiva	40
Obrázek 8 Rozvaha po kategorizaci – Pasiva	41
Obrázek 9 Výkaz zisku a ztráty po kategorizaci - 1. část	41
Obrázek 10 Výkaz zisku a ztráty po kategorizaci - 2. část	42

7.2 Seznam tabulek

Tabulka 1 Kategorizace účetních jednotek	11
Tabulka 2 Povinnost sestavení finančních výkazů po kategorizaci účetních jednotek	13
Tabulka 3 Povinnost sestavení finančních výkazů pro subjekty veřejného zájmu.....	14
Tabulka 4 Povinnost sestavení finančních výkazů pro vybrané účetní jednotky	14
Tabulka 5 Plný nebo zkrácený rozsah rozvahy a výkazu zisku a ztráty.....	16
Tabulka 6 Rozvaha mikro účetní jednotky bez povinného auditu.....	17
Tabulka 7 Příklad výkazu zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu v druhovém členění.....	18
Tabulka 8 Rozsah přílohy podle kategorie ÚJ	20
Tabulka 9 Rozsah zveřejnění účetních výkazů podle kategorií účetních jednotek	22
Tabulka 10 Příloha v účetní závěrce – zaměstnanci	37
Tabulka 11 Pohledávky podle lhůt splatnosti	38
Tabulka 12 Popis změn vlastního kapitálu	38
Tabulka 13 Závazky podle lhůt splatnosti	39
Tabulka 14 Výnosy – tuzemské detail	39
Tabulka 15 Zřizovací výdaje – účtování.....	44
Tabulka 16 Peněžitý vklad do společnosti – účtování společníka.....	45
Tabulka 17 Peněžitý vklad do společnosti – účtování u společnosti.....	46

Tabulka 18 Peněžitý vklad v průběhu existence podniku – účtování u společnosti.....	46
Tabulka 19 Nepeněžitý vklad do společnosti – účtování u vkladatele	47
Tabulka 20 Nepeněžitý vklad do společnosti – účtování u nabyvatele	47
Tabulka 21 Přijatá půjčka společností od společníka – účtování	48
Tabulka 22 Poskytnutá půjčka společností pro společníka – účtování.....	48
Tabulka 23 Ukončení účasti společníka ve společnosti a prodej jeho podílu – účtování....	49
Tabulka 24 Ukončení účasti společníka a převod jeho podílu na společníky – účtování ...	50
Tabulka 25 Ukončení účasti společníka a snížení vlastního kapitálu o hodnotu podílu	51
Tabulka 26 Ukončení účasti společníka – účtování ze strany společníka Novotného	53