

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

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

## **Vlastní kapitál, výkaz o změnách vlastního kapitálu.**

**BAKALÁŘSKÁ PRÁCE**

Autor: **Lenka BRYSCejNOVÁ**

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

**Znojmo, 2012**

Prohlašuji, že bakalářskou práci na téma „*Vlastní kapitál, změny ve výkazu vlastního kapitálu*“ jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v seznamu použitých zdrojů.

V Praze dne *29.11.2012*

*Bryscějnová Lenka*

Lenka Bryscějnová

### **Poděkování**

Ráda bych poděkovala vedoucí bakalářské práce Ing. Aleně Mrkvičkové, MBA za odbornou pomoc při psaní této práce.



## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	<b>Lenka BRYSCejNOVÁ</b>
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	<b>Vlastní kapitál, výkaz o změnách vlastního kapitálu.</b>
Název (v angličtině)	<b>Equity, statement of changes in equity.</b>

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Analýza problematiky vlastního kapitálu z hlediska účetního a problematiky výkazu o změnách vlastního kapitálu.

Postup práce:

1. Definování základních pojmů.
2. Účtování změn vlastního kapitálu.
3. Vlastní kapitál v analýze.
4. Výkaz o změnách vlastního kapitálu.

Metody: Analýza, syntéza, komparace a dedukce.

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. BLAHA, Zdeněk, Sid a JINDŘICHOVSKÁ, Irena. *Jak posoudit finanční zdraví firmy*. 3. vyd., Praha: Management Press, s.r.o., 2006. 194s., ISBN 80-7261-145-3
2. MIRVČEVSKÁ, Dalimila, *Kapitálové společnosti - daně, účetnictví, právo*. 1. vyd., Praha: GRADA Publishing a.s., 2009, 208 s., ISBN: 978-80-247-3000-4
3. SLÁDKOVÁ, Eva a Kolektiv. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd., Praha: ASPI, a.s., 2009, 452 s., ISBN: 978-80-7357-434-5
4. ŠEBESTÍKOVÁ, Viola, *Účetní operace kapitálových společností*. 2. vyd., Praha: GRADA Publishing a.s., 2008, 296 s., ISBN: 978-80-247-2760-8

Datum zadání bakalářské práce: duben 2011

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2012

L.S.

  
Lenka BRYSCEJNOVÁ  
autor

  
Prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.  
rektor SVŠE Znojmo

  
Ing. Alena MRKVIČKOVÁ  
vedoucí bakalářské práce

**Abstrakt:**

Tématem práce je pohled na vlastní kapitál z definice jeho podstaty včetně změn účtování platných od 1.1.2013

V teoretické části jsem vyšla ze základních definic zákonů o podnikání, obchodních společnostech s důrazem na společnost s ručeným omezeným. Především jsem se zaměřila na definici vlastního kapitálu z pohledu obchodního zákoníku a jeho jednotlivé složky ve výkazu rozvaha. V praktické části se věnuji dopadům změn účtování oprav chyb minulých období, a to podle nových postupů účtování od 1.1.2013 s přihlédnutím ke starým postupům účtování. Tyto změny řeším na příkladech situací, které budou muset společnosti nejvíce řešit.

**Abstract:**

The primary objective of the thesis is to study equity capital, focusing on its key features, including the changes in accounting legislation, valid from 1 st January 2013.

In the theoretical part I go through the basic definitions of laws about business and companies, with emphasis on companies of limited liability. As the main focus, I look into the definition of equity capital from the view of the commercial code and its sections on the balance sheet. In the practical part I write about the effects of the new law, valid from 1 st January, on correction of past mistakes in accounting, comparing it with the previous law. I demonstrate these changes using examples of situations which companies most often have to solve.

**Klíčová slova:**

vlastní kapitál, výkaz rozvaha, obchodní zákoník

**Keywords:**

Equity capital, balance sheet, commercial code.

## Obsah

1 Úvod.....	8
2 Cíl práce a metodika .....	9
3 Teoretická část .....	10
3.1 Základní definice .....	10
3.1.1 Podnikání .....	10
3.1.2 Právnícké osoby .....	11
3.1.3 Obchodní společnosti.....	11
3.2 Společnost s ručením omezeným a vlastní kapitál .....	12
3.2.1 Společnost s ručením omezeným.....	12
3.2.2 Vlastní kapitál společnosti s ručením omezeným z účetního pohledu .....	13
3.3 Vlastní kapitál - účtová skupina č. 41 .....	14
3.3.1 Základní kapitál .....	14
3.3.2 Kapitálové fondy společnosti.....	14
3.3.3 Ostatní kapitálové fondy .....	15
3.3.4 Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků .....	15
3.3.5 Oceňovací rozdíly při přeměnách .....	15
3.4 Vlastní kapitál účtová skupina 42 .....	15
3.4.1 Rezervní fondy.....	15
3.4.2 Ostatní fondy ze zisku.....	16
3.5 Vlastní kapitál účtová skupina 43 .....	16
3.5.1 Výsledek hospodaření .....	16
3.6 Výsledek hospodaření společnosti s ručením omezeným.....	16
3.6.1 Výsledek hospodaření běžného účetního období.....	16
3.6.2 Výsledek hospodaření minulých let.....	17
3.7 Změny vlastního kapitálu.....	18
3.7.1 Přehled o změnách vlastního kapitálu .....	18

3.7.2 Změny vlastního kapitálu – rozdělení výsledku hospodaření.....	19
3.8 Výsledek hospodaření ve finanční analýze.....	19
3.9 Novela vyhlášky č. 500/2002 Sb. s účinností od 1.1.2013 § 15a .....	21
3.10 Pohled managementu a věřitelů na vlastní kapitál společnosti.....	21
4 Praktická část .....	23
4.1 Definování modelové situace.....	24
4.2 Nejčastější příklady dané problematiky.....	27
4.2.1 Příklad: Oprava chyb minulého účetního období .....	27
4.2.2 Příklad: odložená daň.....	37
5 Závěr .....	44
6 Seznam použité literatury .....	45
Seznam tabulek .....	46

# 1 Úvod

Ve své bakalářské práci bych se chtěla zabývat vlastním kapitálem a dopady změn, které nastanou ve vykazování vlastního kapitálu a v přehledu o změnách vlastního kapitálu od roku 2013.

Vlastní kapitál je základním ukazatelem vnitřní účetní hodnoty podniku. Je významným zdrojem dat pro finanční analýzu podniku. Výsledky vybraných ukazatelů jsou často podkladem pro společníky, akcionáře, investory a manažery k rozhodování nebo provedení změn ve společnosti.

Vlastní kapitál je tvořen dvěma významnými složkami. První složku vloží do podniku jeho zakladatelé (majitelé, společníci) - základní kapitál, jako prvopočáteční majetkový vklad do podniku, někdy vytváří vlastníci další kapitálové fondy, které vznikají vkladem peněžních prostředků nebo majetku mimo základní kapitál (emisní ážio, příplatek mimo základní kapitál). Druhá složka vzniká vlastní činností podniku. V tomto případě jsou to povinné fondy tvořené ze zisku, které podnik je vytváří podle Obchodního zákoníku. Ostatní fondy, které jsou tvořeny na základě rozhodnutí vlastníků společnosti. Nedílnou součástí je nerozdělený výsledek hospodaření předchozích let a daného účetního období.

Vzhledem k tomu, že dochází ke zvýšení či snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny, má účetní jednotka povinnost sestavovat přehled o změnách vlastního kapitálu (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve zněních pozdějších předpisů). Jak již bylo uvedeno výše, jedná se o důležitý zdroj informací pro hodnocení ekonomické situace podniku, a tedy je třeba citlivě řešit dopad každé hospodářské operace, která má vliv na vlastní kapitál.

Nejpohyblivější složkou vlastního kapitálu je výsledek hospodaření. Svou práci jsem zaměřila právě na tuto pohyblivou složku i s ohledem na změnu v účtování oprav, chyb a omylů minulých období, o kterých se účtuje v daném účetním období, s jejich dopadem právě na výsledek hospodaření minulého období a následně tak do vlastního kapitálu.



## **2 Cíl práce a metodika**

Cílem této práce je porovnání platné metodiky vykazování změn vlastního kapitálu před platností a po platnosti vyhlášky č. 413/2011 Sb.. Vyhláška, kterou se mění 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, ve znění pozdějších předpisů. Cílem je nejen charakteristika jednotlivých složek vlastního kapitálu, ale především opravy účtování po uzavřené účetní závěrce, které mají vliv na výsledek hospodaření běžného období, které bude řešeno v praktické části této práce. Ve své práci budu uvádět účtování jednotlivých účetních operací souvisejících s danou problematikou, porovnávat rozvahu a přehled o změnách vlastního kapitálu, a to v metodice platné v roce 2012 a po účinnosti novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb.. Novelizace byla provedená vyhláškou č. 413/2011 Sb., která nabývá účinnosti od 1. ledna 2012. Přináší mimo jiné vložení nového paragrafu do vyhlášky: §15a Výsledek hospodaření minulých let, platné od roku 2013. Pro lepší znázornění je práce zaměřená na společnost s ručením omezeným.

## 3 Teoretická část

### 3.1 Základní definice

#### 3.1.1 Podnikání

Podnikání je definováno v obchodním zákoníku č. 513/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů:

*„Podnikání definuje samotný pojem podnikání, kterým se rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Podnikatelem na základě tohoto zákona je:*

- a) osoba zapsaná v obchodním rejstříku,*
- b) osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění,*
- c) osoba, která podniká na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních předpisů,*
- d) osoba, která provozuje zemědělskou výrobu a je zapsána do evidence podle zvláštního předpisu.“<sup>1</sup>*

*„Obchodní zákoník vymezuje dále podnik jako soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náleží věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo vzhledem k své povaze mají tomuto účelu sloužit.“<sup>2</sup>*

*„Zákon rozlišuje obchodní jmění fyzické a právnické osoby. V případě obchodního majetku právnické osoby se jedná o veškerý jeho majetek. Spojením obchodního majetku a vzniklých závazků vytvoříme obchodní jmění právnické společnosti. Dalším pojmem definovaným v obchodním zákoníku je čisté obchodní jmění, kterým se rozumí obchodní majetek snížený o veškeré závazky dané právnické osoby. Vlastní kapitál pak tvoří vlastní*

---

<sup>1</sup> § 2 obchodní zákoník

<sup>2</sup> § 5 obchodní zákoník

*zdroje financování obchodního majetku podnikatele a v rozvaze se vykazuje na straně pasiv.*“<sup>3</sup>

### **3.1.2 Právnícké osoby**

Pod definicí právnícké osoby rozumíme:

#### **Obchodní společnosti**

*„Obchodní společnost (dále jen „společnost“) je právníckou osobou založenou za účelem podnikání, nestanoví-li právo Evropských společenství či zákon jinak. Společnostmi jsou veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciová společnost, evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení. Evropské hospodářské zájmové sdružení a evropská společnost jsou upraveny též právem Evropských společenství a zvláštními právními předpisy. Společnost s ručením omezeným a akciová společnost mohou být založeny i za jiným účelem, pokud to zvláštní právní předpis nezakazuje.“*<sup>4</sup>

#### **Družstva**

*„Družstvo je společenství neuzavřeného počtu osob založeným za účelem podnikání nebo zajišťování hospodářských, sociálních nebo jiných potřeb svých členů. Družstvo musí mít nejméně pět členů; to neplatí, jsou-li jeho členy alespoň dvě právnícké osoby.“*<sup>5</sup>

#### **Státní podniky**

*„Státní podnik vyjadřuje základním jměním hodnotu majetku, který mu – při jeho založení – svěřil stát.“*<sup>6</sup>

### **3.1.3 Obchodní společnosti**

Obchodní společnosti lze dále rozdělit podle výše základního kapitálu a podle ručení zakladatelů za závazky:

---

<sup>3</sup> § 6 obchodní zákoník

<sup>4</sup> § 56 obchodní zákoník

<sup>5</sup> § 221 obchodní zákoník

<sup>6</sup> Poklady skryté v účetnictví díl 1 jak porozumět účetním výkazům str.40

### **Osobní společnosti:**

- a) Veřejná obchodní společnost – základní kapitál společnost netvoří povinně a jeho výše je daná společenskou smlouvou. Zakladatelé ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně celým svým majetkem. Veřejná obchodní společnost je zapsána v Obchodním rejstříku.
- b) Komanditní společnost – základní kapitál vkládají povinně jen komanditisté, a to minimálně ve výši 5 tis. Kč. Za závazky společnosti ručí komanditisté do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku. Komplementáři ručí celým svým majetkem. Komanditní společnost je zapsána v obchodním rejstříku.

### **Kapitálové společnosti:**

- a) Akciová společnost- základní kapitál alespoň 2.000 tis. Kč (neveřejná nabídka akcií), alespoň 20.000 tis. Kč (veřejná nabídka akcií). Akcionář neručí za závazky, společnost však ručí celým svým majetkem. Akciová společnost je zapsána v obchodním rejstříku.
- b) Společnost s ručením omezeným – základní kapitál činí alespoň 200 tis. Kč. Za závazky společnosti ručí společníci společně a nerozdílně jen dokud nebylo zapsáno splacení vkladů do obchodního rejstříku. Společnost ručí celým svým majetkem. Společnost s ručením omezeným je zapsána v obchodním rejstříku.

## **3.2 Společnost s ručením omezeným a vlastní kapitál**

### **3.2.1 Společnost s ručením omezeným**

Ve své bakalářské práci se dále zaměřím na společnost s ručením omezeným.

*„Společností s ručením omezeným je společnost, jejíž základní kapitál je tvořen vklady společníků. Společnost odpovídá za své závazky celým svým majetkem, společníci ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně do výše souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků podle stavu zápisu v obchodním rejstříku. Společnost může být založena jednou osobou. Společnost s ručením omezeným s jediným společníkem nemůže být jediným zakladatelem nebo jediným společníkem jiné společnosti s ručením omezeným.*

*Jinak fyzická osoba může být jediným společníkem nejvýše tří společností s ručením omezeným. Společnost může mít nejvíce padesát společníků.*<sup>7</sup>

Minimální výše základního kapitálu od roku 2001 činí 200 tis. Kč. Minimální vklad jednoho společníka musí být minimálně 20 tis. Kč. Valná hromada je nejvyšším orgánem společnosti. Statutárním orgánem je jeden nebo více jednatelů. Dozorčí rada se volí, pokud ji stanoví společenská smlouva.

### **3.2.2 Vlastní kapitál společnosti s ručením omezeným z účetního pohledu**

*„Vlastní kapitál tvoří vlastní zdroje financování obchodního majetku podnikatele a v rozvaze se vykazuje na straně pasiv.“*<sup>8</sup> Jeho hodnota se v účetnictví stanoví jako rozdíl mezi celkovými aktivy a celkovými závazky.

Platí bilanční rovnice: vlastní kapitál = aktiva - závazky

Výkaz rozvaha je považován za nejsouhrnnější výkaz, který podává obraz o celkové ekonomické situaci společnosti a spolu s výkazem zisku a ztrát by měl podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Účetní výkaz rozvaha musí společnost sestavit na základě vyhlášky č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů. Výkaz se sestavuje ve zkráceném rozsahu pro podnikatele nepodléhající auditu, kdy jsou vykázány jen souhrnné složky aktiv a pasiv společnosti. Druhou možností je jeho sestavení v plném rozsahu a povinnost ho sestavit v tomto rozsahu mají společnosti, které mají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem na základě vyhlášky č. 500/2002 Sb. o účetnictví. Ostatní účetní jednotky mají možnost volby mezi oběma typy sestavení rozvahy.

Výkaz rozvahy má u pasiv obecně definovány tyto složky:

- kapitálové fondy,
- rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku,
- výsledek hospodaření minulých let,

---

<sup>7</sup> § 105 obchodní zákoník

<sup>8</sup> § 6 (4) obchodní zákoník

- výsledek hospodaření běžného účetního období.

Vlastní kapitál je v rámci účetnictví účetní jednotky zařazen v účtové třídě č. 4 - Kapitálové účty, dlouhodobé závazky.

Účtovou třídu č. 4 Kapitálové účty, dlouhodobé závazky tvoří tyto účtové skupiny:

Účtová skupina 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy.

Do této účtové skupiny patří účty: Základní kapitál, Ostatní kapitálové fondy, Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků, Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách, Oceňovací rozdíly při přeměnách společností, Rozdíly z přeměn společností, Změny základního kapitálu.

Účtová skupina 42 – Rezervní fondy, Nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření.

Do této účtové skupiny patří účty: Zákonný rezervní fond, Nedělitelný fond, Statutární fondy, Ostatní fondy, Nerozdělený zisk minulých let, Neuhrazená ztráta minulých let.

Účtová skupina 43 – Výsledek hospodaření.

Do této účtové skupiny patří účty: Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

### **3.3 Vlastní kapitál - účtová skupina č. 41**

#### **3.3.1 Základní kapitál**

Je tvořen vklady společníků. Veškeré operace se základním kapitálem, jeho navyšování, snižování atd. musí být v souladu s obchodním zákoníkem. Základní kapitál je zapsán v obchodním rejstříku firem.

#### **3.3.2 Kapitálové fondy společnosti**

Kapitálové fondy společnosti – vlastní zdroje, které podnik získal jinak než jako výsledek své hospodářské činnosti. Vytvářejí se kapitálovým vkladem vlastníků či dárců. Nezvyšují základní kapitál a mohou být v peněžité i nepeněžité formě.

### **3.3.3 Ostatní kapitálové fondy**

Ostatní kapitálové fondy jsou v rozvaze vykázány v položce A.II kapitálové fondy. Jedná se o vklady do vlastního kapitálu v peněžité i nepeněžité povaze. Příkladem tohoto fondu je příplatek mimo základní kapitál.

### **3.3.4 Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků**

*„Obsahuje oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty při přeměně účetní jednotky. V zahajovací rozvaze nástupnické účetní jednotky může být tato položka nebo její část rozdělena na jednotlivé složky vlastního kapitálu v souladu se zvláštními právními předpisy a s příslušným projektem přeměny.“<sup>9</sup>*

### **3.3.5 Oceňovací rozdíly při přeměnách**

*„Položka obsahuje u nástupnických účetních jednotek rozdíly z rozvahových operací vzniklé například vyloučením vzájemných pohledávek a závazků nebo případné rozdíly plynoucí například vyloučení aktiv a pasiv, která se v souladu s vyhláškou a zákonem nevykazují. Tato položka neobsahuje rozdíly z rozvahových operací, které souvisejí se změnami ve vlastním kapitálu podle zvláštních právních předpisů.“<sup>10</sup>*

## **3.4 Vlastní kapitál účtová skupina 42**

### **3.4.1 Rezervní fondy**

Fond vytvořený podle obchodního zákoníku, společenské smlouvy, zakladatelské listiny. Někdy se může říci, že je kombinovaný. Jeho přiděl je ze zákona nebo může být tvořen již při vzniku společnosti kapitálovým vkladem vlastníků. Zákonný rezervní fond se používá při překonání ztrát společnosti nebo k opatření, které narovná špatné hospodaření firmy.

*„Rezervní fond vytváří povinně společnost s ručením omezeným ze zisku běžného účetního období po zdanění (dále jen „čistý zisk“) nebo z jiných vlastních zdrojů mimo čistý zisk, pokud to zákon nevyklučuje. Rezervní fond lze vytvořit i při vzniku společnosti*

---

<sup>9</sup> Vyhláška 500/2002 Sb.

<sup>10</sup> Vyhláška 500/2002 Sb.

*nebo při zvyšování základního kapitálu příplatky společníků nad výši vkladů nebo nad emisní kurs akcií.*<sup>11</sup>

### **3.4.2 Ostatní fondy ze zisku**

Tvorba a čerpání fondů se řídí společenskou smlouvou společnosti. Obvykle, mají podobu fondů kulturních a sociálních potřeb, kdy na příklad ve vazbě na dohodu s odbory zajišťují financování programů pro motivaci a odměňování a také rekreačních a kulturních aktivit zaměstnanců, jejich rodinných příslušníků (statutární fondy). Pro tvorbu ostatních fondů ze zisku neexistuje žádný interní právní předpis. Statutární orgán je může vytvářet dle svého uvážení.

## **3.5 Vlastní kapitál účtová skupina 43**

### **3.5.1 Výsledek hospodaření**

Jedná se o rozdíl mezi výnosy a náklady podniku, který představuje zisk nebo ztrátu podniku za účetní období.

V případě, kdy platí rovnice: Výnosy > Náklady hovoříme o zisku

V případě, kdy platí rovnice: Výnosy < Náklady hovoříme o ztrátě

## **3.6 Výsledek hospodaření společnosti s ručením omezeným**

### **3.6.1 Výsledek hospodaření běžného účetního období**

Výsledek hospodaření běžného účetního období vzniká jako rozdíl mezi výnosy a náklady společnosti v průběhu běžného účetního období. Účetním obdobím může být dle zákona o účetnictví kalendářní rok nebo 12 kalendářních měsíců, označovaných jako hospodářský rok. Výsledek hospodaření se zjišťuje v členění na výsledek hospodaření provozní, finanční a mimořádný. Součet provozního a finančního výsledku hospodaření se nazývá výsledek hospodaření z běžné činnosti. Tomuto členění odpovídá i struktura nákladových a výnosových účtů účtové třídy 5 a účtové třídy 6. Výsledek hospodaření běžného účetního období se při uzavírání účetních knih převede na základě směrné účtové osnovy v účtové třídě 7, na účet 710 - Účet zisků a ztrát. Zjišťujeme ho z výkazu zisku a ztráty (výsledovky).

---

<sup>11</sup> § 67 obchodní zákoník



K prvnímu dni následujícího účetního období je tento rozdíl přenesen prostřednictvím závěrkových operací na účet 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení. Na tomto účtu se eviduje rozdělení převedeného čistého zisku či vypořádání ztráty buď podle pravidel stanovených obchodním zákoníkem, nebo podle rozhodnutí orgánů účetní jednotky (valné hromady a podobně). Valná hromada rozhodne o jeho rozdělení (nejpozději však do konce běžného období), protože účet 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení by měl být ke konci následujícího běžného období nulový. Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení je možné rozdělit takto:

Rozdělení zisku:

- povinný příděl do zákonného rezervního fondu,
- úhrada ztráty minulého účetního období,
- příděl do ostatních fondů,
- výplata podílu na zisku společníkům,
- zvýšení základního kapitálu.

Převod nerozděleného zisku na účet nerozdělený zisk minulých let

- zúčtování ztráty,
- úhrada ztráty z fondů tvořených vklady mimo základní kapitál,
- úhrada ztráty z fondů tvořených ze zisku,
- úhrada ztráty společníky,
- úhrada ztráty z rezervního fondu,
- snížení základního kapitálu,
- převod neuhrazené ztráty na účet 429 - Neuhrazená ztráta minulých let.

### **3.6.2 Výsledek hospodaření minulých let**

Jedná se o kumulaci hospodářského výsledku, o kterém valná hromada nerozhodla. Nebo bylo valnou hromadou rozhodnuto o jeho ponechání ve společnosti.

Ve vlastním kapitálu se vykazuje buď jako kladná složka, jedná se o zisk minulých let nebo jako záporná složka, jde o ztrátu minulých let.

### **Nerozdělený zisk minulých let**

Je to zisk po zdanění (disponibilní zisk), který již byl rozdělen valnou hromadou a nebyl přidělen do žádného fondu, byl ponechán ve společnosti nerozdělený. Zisk minulých období zvyšuje vlastní kapitál podniku a může se kumulovat další roky. Vykazuje se na účtu 428 – Nerozdělený zisk minulých let. Může obsahovat též odložený daňový závazek nebo odloženou daňovou pohledávku v případě, že o odložené dani nebylo dosud účtováno a firma o ní účtuje poprvé.

### **Neuhrazená ztráta minulých let**

Ztráta snižuje vlastní kapitál podniku. Vykazuje se na účtu 429 – Neuhrazená ztráta minulých let. Pokud by byla vyšší než vlastní kapitál podniku, dostal by se podnik do předlužení a nejvyšší orgán společnosti by tuto situaci musel řešit.

## **3.7 Změny vlastního kapitálu**

### **3.7.1 Přehled o změnách vlastního kapitálu**

Přehled o změnách vlastního kapitálu definuje §44 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Znázorňuje stav vlastního kapitálu účetní jednotky mezi dvěma rozvahovými dny. Zobrazuje počáteční stav, zvýšení či snížení, konečný stav jednotlivých složek vlastního kapitálu.

Položky, které musí obsahovat přehled o změnách vlastního kapitálu jsou tyto:

- Zvýšení / snížení základního kapitálu,
- dary a dotace do kapitálu,
- zvýšení / snížení emisního ážia,
- výplata dividend,
- pohyby mezi fondy, nerozdělených ziskem, neuhrazenou ztrátou minulých let a výsledkem hospodaření minulého účetního období,

- změny při přeměnách společností,
- nerealizované zisky a ztráty.

### 3.7.2 Změny vlastního kapitálu – rozdělení výsledku hospodaření

Změny vlastního kapitálu upravuje především Český účetní standard pro podnikatele č. 012 – Změny vlastního kapitálu, který upravuje postupy účtování při vzniku společnosti podle jednotlivých typů a zvyšování, příp. snižování základního kapitálu.

Výše vlastního kapitálu při rozdělení hospodářského výsledku, s výjimkou rozdělení výsledku hospodaření výplatou společníkům, se neprojeví. Dochází k tomu, že o částku, o kterou se zvýší jedna položka rozvahy v oblasti vlastního kapitálu, se o tu samou částku sníží jiná položka rozvahy v oblasti vlastního kapitálu. Proto se na výši vlastního kapitálu nic nezmění. V jediném zmíněném případě, výplata podílu na zisku společníkům, dochází ke snížení vlastního kapitálu o stejnou hodnotu, která se rovná předpisu závazků vůči společníkovi. Rozdělením zisku nesmí klesnout výše vlastního kapitálu pod hodnotu základního kapitálu zvýšeného o zůstatek rezervního fondu. Při nesplnění této podmínky není možné podíly na zisku vyplatit. Společníkovi je příjem zdaněn srážkovou daní, ve výši 15%.

### 3.8 Výsledek hospodaření ve finanční analýze

„Jakékoli finanční rozhodování musí být podloženo finanční analýzou, na jejíchž výsledcích je založeno řízení majetkové i finanční struktury podniku, investiční a cenová politika, řízení zásob atd. Jejím hlavním úkolem je poskytovat informace o finančním zdraví podniku. Tuto finanční analýzu, co by součástí řízení podniku, provádí finanční manažeři a často celé vrcholové vedení podniku.“<sup>12</sup>

- EBITDA (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation) – zisk před odečtením úroků, daní, odpisů a amortizace.
- EBIT (Earnings before Interest and Tax ) - zisk před odečtením úroků a zdanění. Používá se také jako provozní zisk.

---

<sup>12</sup> Manažerská ekonomika, Miloslav Synek a kolektiv , str.338

*„Jinými slovy, EBIT je veškerým ziskem před proúčtování plateb úroků a daně z příjmů. Důležitým faktorem přispívajícím k širokému užití EBIT je způsob, kterým nuluje efekty použitých různých kapitálových struktur a rozdílných daňových sazeb používaných ve společnostech. Vyloučením daně a úrokových výdajů, výsledek zohledňuje pohled na schopnost společnosti vygenerovat zisk, a to pro snadnější mezifiremní srovnání.“<sup>13</sup>*

- EBT (Earnings before Tax) – zisk před odečtení daní.

### **Vlastní kapitál ve finanční analýze**

Rentabilita vlastního kapitálu (ROE - Return on Equity) je ukazatel vloženého kapitálu majitelů, akcionářů a dalších investorů, poskytuje jim informaci o rentabilitě jejich kapitálu. Ve vzorci ROE je v čitateli zisk (výsledek hospodaření) a ve jmenovateli vlastní kapitál.

$$\text{Rentabilita vlastního kapitálu} = (\text{zisk} / \text{vlastní kapitál}) * 100$$

Výpočet je důležitý pro majitele firmy a konkurenci, ale má také mnoho nedostatků.

- Výpočet počítá s hodnotami na základě výsledku z účetnictví nikoliv z tržních hodnot.
- Dále výpočet nezohledňuje jev inflace a náklady na vlastní kapitál.
- Výpočet ukazatele rentability by měl být také upraven o pohledávky vůči majitelům (ponížené o případné závazky), které svou povahou mají dlouhodobý charakter

Analýza zadluženosti posuzuje zdroje, které jsou ve firmě používány k financování aktivit – vlastní či cizí zdroje. V případě použití obou zdrojů financování, v jakém poměru jsou. Ve vzorci je v čitateli vlastní kapitál, ve jmenovateli cizí kapitál.

$$\text{Finanční nezávislost} = \text{vlastní kapitál} / \text{pasiva celkem.}$$

Tento ukazatel vyjadřuje, jak jsou aktiva podniku financována, zda z vkladů společníků či cizím kapitálem.

---

<sup>13</sup> <http://www.investopedia.com/terms/e/ebit.asp.ixzz2CwLxDODA>

### **3.9 Novela vyhlášky č. 500/2002 Sb. s účinností od 1.1.2013 § 15a**

Od 1. ledna 2013 legislativa – zákon o účetnictví, vyhláška pro podnikatele, české účetní standardy prochází určitými změnami. Tyto změny se týkají nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích, pokud jsou významné. Nový §15a zavádí položku výkazu rozvaha – Jiný výsledek hospodaření minulých let.

Tyto dopady budou vykázány v rámci účetního výkazu rozvaha v nové položce A.IV 3. Jiný výsledek hospodaření minulých let a zároveň bude nutné ji okomentovat v příloze k účetní závěrce.

### **3.10 Pohled managementu a věřitelů na vlastní kapitál společnosti**

V této souvislosti došlo také ke změně Českého účetního standardu č. 019 Náklady a výnosy, ze kterého byl odebrán postup účtování oprav chyb minulých let prostřednictvím mimořádných nákladů a výnosů. Od 1. ledna 2012 přichází změna, která zavádí povinnost manažerů podat insolvenční návrh i v případě skrytého úpadku. Do konce roku 2011 to bylo v případě zjevného úpadku – platební neschopnosti. Platební neschopností se rozumí situace, kdy má dlužník více věřitelů a není schopen platit své závazky po dobu delší než 30 dnů po lhůtě splatnosti.

Skrytý úpadek – jde o situaci, kdy má dlužník více věřitelů a souhrn jeho závazků převyšuje hodnotu jeho majetku.

Porušení povinnosti podat včas insolvenční návrh je spojeno s tvrdou odpovědností manažerů, protože musí sami ze svých prostředků nahradit věřiteli škodu, kterou jim tím způsobí a mohou nést také trestní odpovědnost. V souvislosti se skrytým firemním úpadkem musí jednatelé, členové představenstev, finanční ředitelé a další pracovníci v rozsahu svých pravomocí průběžně sledovat dvě hodnoty, a to aktiva a pasiva firmy. Pasiva představují souhrn vlastního a cizího kapitálu. Z toho vyplývá, že správně stanovená výše vlastního kapitálu je jedním z ukazatelů pro rozhodnutí, zda manažeri musí podle zákona podat insolvenční návrh. A jak postupovat v případě, kdy je jmenován nový management nebo společnost koupí nový vlastník a začne objevovat účetní chyby napáchané v minulosti? Nikdo nestojí o to, aby se opravy chyb způsobené někým jiným promítaly do běžného výsledku hospodaření, za které nyní odpovídá.

Od 1. ledna 2013, v reakci na IFRS, se postupy účtování oprav chyb minulých období mění na základě nového ustanovení §15a vyhlášky č. 413/2011 Sb. a to tak, že opravy chyb minulých období se budou účtovat proti jinému výsledku hospodaření minulých let.

V této souvislosti se od tohoto data do výkazu rozvaha zavádí nová položka A. IV 3. Jiný výsledek hospodaření minulých let. Touto problematikou se dále zabývám v praktické části.

## 4 Praktická část

Novelizace vyhlášky a České účetní standardy platná od 1.1.2013 která zavede do vyhlášky nový §15a, kterým se do účetního výkazu rozvahy se dostává položka jiný výsledek hospodaření minulých let. Tato položka by měla být využívána pro zaúčtování rozdílů ze změn účetních metod, např. pro zaúčtování části odložené daně, která se vztahuje k minulým účetním obdobím, pokud o ni účetní jednotka účtuje poprvé, dále také opravy v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích, pokud jsou významné.

Pro zaúčtování účetních případů týkajících se již uzavřeného a schváleného minulého účetního období existují dva možné přístupy. V českém účetním standardu č. 19 je jednoznačně určeno, že opravy výnosů a nákladů minulých let se účtují jako náklady a výnosy běžného období. Naproti tomu Národní účetní rada přistoupila k danému problému v rámci interpretace č. 11 tak, že opravy nákladů a výnosů minulých období je třeba účtovat proti nerozdělenému zisku minulých let.

Podíváme-li se na oba možné přístupy, lze za nejdůležitější argument uvést zkreslení výsledku hospodaření běžného roku, které mimo jiné způsobuje nesrovnatelnost údajů. Dochází tak k nesrovnatelnosti údajů uváděných v účetních závěrkách. Pokud se na tuto situaci podíváme z pohledu vedení společnosti, které odpovídá vlastníkově této firmy za dosažení hospodářské výsledky, v okamžiku, kdy dochází k chybám minulých období a jejich účtování do nákladů a výnosů v běžném účetním období celkový výsledek hospodaření nevykazuje skutečnost dosaženou v běžném účetním období. Hodnocení managementu na základě těchto ukazatelů tedy neodpovídá skutečnosti. Kdyby však tyto skutečnosti byly zaúčtovány proti hospodářskému výsledku minulého období, tak by běžný výsledek hospodaření nebyl žádným způsobem zkreslen.

Od 1. ledna 2013 se mění přístup vyhlášky č. 500/2002 Sb., novelizace vyhláškou č. 413/2011 Sb., a na základě §15a se opravy chyb minulých období budou účtovat proti nerozdělenému zisku. Touto opravou dochází zároveň ke sladění postupů oprav chyb u podnikatelů, u finančních institucí i u státu. Zároveň dochází ke změně postupů od tohoto data při účtování u změny metody v účetnictví, a to proti nerozděleným ziskům minulých let (doposud se tak dělo jen při zahájení účtování o odložené dani).

V rámci účetního výkazu rozvaha se zavádí nová položka A.VI 3 s názvem „Jiný výsledek hospodaření minulých let“, proti které se tyto opravy a změny metod budou účtovat. V rámci své bakalářské práce se budu zabývat novým přístupem účtování oprav z minulých let ve srovnání ke stávajícímu způsobu účtování.

#### **4.1 Definování modelové situace**

Obchodní firma: MBX s.r.o.,

Sídlo: Mladá Boleslav 29301, 17. listopadu 698

Identifikační číslo: 111 22 333

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání: zprostředkování činnosti v oblasti reklamy, poradenská činnost v oblasti reklamy.

Profil společnosti: MBX s.r.o., je reklamní agentura s celorepublikovou působností zajišťující komplexní služby v oblasti realizace reklamy, marketingové komunikace a podpory prodeje. Jsme na trhu od roku 2010. Pro naše klienty analyzujeme stávající situaci, navrhujeme konkrétní řešení a až poté zpracujeme studii přesně pro Vás. Náš tým tvoří zkušení profesionálové ve svém oboru. Naše společnost od roku 2011 je certifikována normou ISO 9001/2001 - Certifikát kvality.



Tabulka č. 1: Účtový rozvrh společnosti MBX s.r.o.

Účet	Název účtu	Aktivní/Pasivní	Nákladový / Výnosový
022	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	Aktivní	-
082	Oprávky k samostatným movitým věcem	Aktivní	-
221	Bankovní účet	Aktivní	-
378	Jiné pohledávky	Aktivní	-
341	Daň z příjmů	Aktivní/ Pasivní	-
411	Základní kapitál	Pasivní	-
421	Rezervní fond	Pasivní	-
423	Statutární fondy	Pasivní	-
425	Jiný výsledek hospodaření minulých let	Pasivní	-
428	Neuhrazený zisk minulých let	Pasivní	-
429	Neuhrazená ztráta minulých let	Pasivní	-
481	Odložený daňový závazek	Pasivní	-
549	Manka a škody	-	Nákladový
592	Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená	-	Nákladový
593	Předpis daně z příjmů z mimořádné činnosti	-	Nákladový
688	Mimořádné výnosy	-	Výnosový

Zdroj: vlastní zpracování

Pozn.: Pro praktický příklad jsem si ve své práci zvolila účtovou skupinu č. 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření. Konkrétně účet 425 – Jiný výsledek hospodaření minulých let. V praxi bude záležet na

každé účetní jednotce, který volný účet ze skupiny 42 (424,425,426) zadá do svého účtového rozvrhu.

Tabulka č. 2: Rozvaha (část výkazu) k 1.1.2012 aktiva(údaje v tis. Kč)

Označ	Aktiva	Běžné účetní období			Minulé účetní období
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	2020	-800	1220	1320
A	Pohledávky za upsaný základní kapitál				
B	Dlouhodobý majetek	1000	-800	200	400
B. II	Dlouhodobý hmotný majetek	1000	-850	150	400
3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	1000	-850	150	400
C. IV	Krátkodobý finanční majetek	1020		1020	920
2	Účty v bankách	1020		1020	920

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 3 Rozvaha (část výkazu) k 1.1.2012 - pasiva (údaje v tis. v Kč)

Označ	Pasiva	Běžné úč. období	Minulé úč. období
	PASIVA CELKEM	1220	1220
A	Vlastní kapitál	1030	1030
A.I	Základní kapitál	200	200
1	Základní kapitál	200	200
A.III	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	20	20
1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	20	20
A.V	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	810	810
B	Cizí zdroje	190	190

Zdroj: vlastní zpracování

## 4.2 Nejčastější příklady dané problematiky

### 4.2.1 Příklad: Oprava chyb minulého účetního období

Společnost MBX s.r.o. v prosinci roku 2012 vyřadila osobní automobil Škoda Octavia z důvodu totální škody osobního automobilu v zůstatkové hodnotě 150 tis. Kč.

1. doúčtování rozdílu zůstatkové ceny z důvodu totální škody 549/082 150 tis.Kč
2. vyřazení majetku 082/022 1.000 tis.Kč

Tabulka č. 4 Výkaz zisku a ztrát (část výkazu) k 31.12.2012 (v tis. Kč)

IV	Ostatní provozní výnosy	1150	1000
H	Ostatní provozní náklady	150	0
*	Provozní výsledek hospodaření	1000	1000
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost	190	190
1	Splatná	190	190
2	Odložená	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	810	810
***	Výsledek hospodaření za účetní období	810	810
****	Výsledek hospodaření před zdanění	1000	1000

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č.5 Rozvaha (část výkazu) k 31.12.2012 (v tis. Kč)

Označ	Aktiva	Běžné účetní období			Minulé účetní období
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	3030	-1000	2030	1220
A	Pohledávky za upsaný základní kapitál				
B	Dlouhodobý majetek	1000	-1000		400
B.II	Dlouhodobý hmotný majetek	1000	-1000		400
3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	1000	-1000		400
C.IV	Krátkodobý finanční majetek	2030		2030	820
2	Účty v bankách	2030		2030	820

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č.6 Rozvaha (část výkazu) k 31.12.2012 (v tis. Kč)

Označ	Pasiva	Běžné úč. období	Minulé úč. období
	<b>PASIVA CELKEM</b>	2030	1220
A	Vlastní kapitál	1840	1030
A.I	Základní kapitál	200	200
1	Základní kapitál	200	200
A.III	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	20	20
1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	20	20
A.IV	Výsledek hospodaření minulých let	810	
1	Nerozdělený zisk minulých let	810	
A.V	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	810	810
B	Cizí zdroje	190	190

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 7 Přehled o změnách vlastního kapitálu (část výkazu) k 31.12.2012 (v tis. Kč)

		Počáteční zůstatek	Zvýšení	Snížení	Konečný zůstatek
A	Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku	200			200
*	Součet A/B	200			200
*	Součet A/B/D	200			200
F	Rezervní fondy	20			20
J	Zisku minulých účetních období	810			810
M	Zisk/Ztráta za účetní období po zdanění		810		810
*	Celkem	1030	810		1840

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost MBX s.r.o. v roce 2013 obdržela od pojišťovny vyúčtování pojistné události, totální škoda firemního osobního automobilu. Chyba byla objevena pozdě, až po uzavření účetních knih roku 2012. Na bankovní účet v únoru 2013 byla připsána částka 200 tis. Kč od pojišťovny.

#### Účtování v roce 2013, metodika roku 2012

Společnost MBX s.r.o. v roce 2012 účtovala podle Českého účetního standardu č. 19 – opravy výnosů a nákladů minulých let. Náklady a výnosy z dané situace zaúčtovala následovně.

1	vyúčtování pojistné události	378/688	200 tis. Kč
2	BÚ připsána částka od pojišťovny	221/378	200 tis. Kč

Tabulka č. 8 Výkaz zisku a ztrát (část výkazu) k 31.12.2013 (v tis. Kč)

**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost		810
XIII.	Mimořádné výnosy	200	
S	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	38	
1	Splatná	38	
2	Odložená		
*	Mimořádný výsledek hospodaření	162	
***	Výsledek hospodaření za účetní období	162	810
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	200	1000

Zdroj: vlastní zpracování

Pro přehlednost a upozornění na tuto nestandardní situaci se výnos z pojistné události společnost rozhodla zaúčtovat jako mimořádný výnos. Související daň z příjmů je zaúčtována jako daň z příjmů z mimořádné činnosti.



Tabulka č. 9 Rozvaha ( část výkazu) k 31.12.2013 (v tis. Kč)

Označ	Pasiva	Běžné úč. období	Minulé úč. období
	PASIVA CELKEM	1230	1220
A	Vlastní kapitál	1192	1030
A.I	Základní kapitál	200	200
1	Základní kapitál	200	200
A.III	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	20	20
1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	20	20
A.IV	Výsledek hospodaření minulých let	810	
1	Nerozdělený zisk minulých let	810	
A.V	Výsledek hospodaření běžného účetního období	162	810
B	Cizí zdroje	38	190

Zdroj: vlastní zpracování

Výnos z pojistné události ovlivnil výsledek hospodaření běžného účetního období. Podle skutkové podstaty se však jedná o výnos patřící do roku 2012. A.IV 1 Nerozdělený zisk minulých let.

Tabulka č. 10 Přehled o změnách vlastního kapitálu (část výkazu) k 31.12.2013 (v tis. Kč)

		Počáteční zůstatek	Zvýšení	Snížení	Konečný zůstatek
AA	Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku	200			200
C	Součet A/B	200			
*	Součet A/B/D				200
F	Rezervní fondy	20			20
J	Zisku minulých účetních období	810			810
M	Zisk/Ztráta za účetní období po zdanění		162		
	Celkem	1030	162		1192

Zdroj: vlastní zpracování

Přehled o změnách vlastního kapitálu nedává přesný a správný obraz jednotlivých položek vlastního kapitálu. Výnos z pojistné události by měl být zobrazen v řádku J. Zisk minulých účetních období. Nyní se nám objevuje v řádku L. Zisk/ztráta za účetní období po zdanění.

Účtování v roce 2013, metodika roku 2013

1	vyúčtování pojistné události	378/425	200 tis. Kč
2	BÚ připsána částka od pojišťovny	221/378	200 tis. Kč
3	předpis daně z příjmů	425/341	38 tis. Kč

Tabulka č. 11 Příklad účtování

1.	Předpis pohledávky za pojišťovnou	378/425	200 tis. Kč
2.	BÚ připsána částka od pojišťovny	221/378	200 tis. Kč
3	Předpis daně z příjmů právnických osob	425/341	38 tis. Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Předpis pohledávky za pojišťovnou není předepsán jako výnos, ale jako Jiný výsledek hospodaření minulých období. Pokud by pohledávka vznikla z jiného titulu, než za pojišťovnou, mohla by se stát nedobytnou. V tomto případě by účetní jednotka k této nedobytné pohledávce mohla vytvářet pouze účetní opravné položky. Daňové opravné položky podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů by tvořit nemohla. Protože podle §2 tohoto zákona „*opravné položky lze tvořit pouze k pohledávkám, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech.*“<sup>14</sup>

Předpis daně z příjmů právnických osob se zaúčtuje jako snížení Jiného výsledku hospodaření minulých let přímo ve výkazu rozvaha a bude zobrazena na řádku A.IV 3. Jiný výsledek hospodaření minulých let.

Tabulka č. 12 Výkaz zisku a ztrát (část výkazu) k 31.12.2013 (v tis. Kč), metodika roku 2013

**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost		810
***	Výsledek hospodaření za účetní období		810
****	Výsledek hospodaření před zdaněním		1000

Zdroj: vlastní zpracování

Pro názornost příkladu, společnost nevykazuje žádnou činnost v roce 2013. Výsledek hospodaření v běžném účetním období i v mimořádné činnosti v roce 2013 je 0. Vykázání výsledku hospodaření je správné.

<sup>14</sup> §2 zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu

Tabulka č. 13 Rozvaha (část výkazu) k 31.12.2013 (v tis. Kč), metodika roku 2013

Označ	Pasiva	Běžné úč. období	Minulé úč. období
	PASIVA CELKEM	1230	1220
A	Vlastní kapitál	1192	1030
A.I	Základní kapitál	200	200
1	Základní kapitál	200	200
A.III	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	20	20
1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	20	20
A.IV	Výsledek hospodaření minulých let	972	
1	Nerozdělený zisk minulých let	810	
2	Neuhrazená ztráta minulých let		
3	Jiný výsledek hospodaření minulých let	162	
A.V	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)		810
B	Cizí zdroje	38	190

Zdroj: vlastní zpracování

### Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu zobrazuje stav vlastního kapitálu účetní jednotky a jeho jednotlivých složek k rozvahovému dni minulého účetního období, jeho zvýšení a snížení v průběhu běžného účetního období a stav k rozvahovému dni běžného účetního období

Důsledky úpravy vyhlášky č. 500/2002 Sb. – nové ustanovení §15a se musí promítnout i do přehledu o změnách vlastního kapitálu. Ještě není přesně tato změna definována, ale můžeme si ukázat příklad, jak by mohl být nový přehled o změnách vlastního kapitálu definován.

Na řádku L bude nově Jiný výsledek hospodaření minulých let, doplní se řádek M Zisk/ztráta za účetní období po zdanění. Řádek celkem bude obsahovat součty všech položek.

Tabulka č. 14 Přehled o změnách vlastního kapitálu (část výkazu) k 31.12.2013 (v tis. Kč)

		Počáteční zůstatek	Zvýšení	Snížení	Konečný zůstatek
aA	Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku	200			200
*	Součet A/B	200			
*	Součet A/B/D				200
F	Rezervní fondy	20			20
J	Zisku minulých účetních období	810			810
I.L	Jiný výsledek hospodaření minulých let		162		162
*	Celkem	1030	162		1192

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.2.2 Příklad: odložená daň

*„Odložená daň je účetním nástrojem, který slouží k dodržení zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetnictví. Účetnictví vychází ze zásady časové a věcné souvislosti, jejíž podstatou je přiřadit veškeré náklady a výnosy, tedy účetní operace do období, s nímž tato operace časově a věcně souvisí. Daňová povinnost k dani z příjmů je také účetním nákladem. Daňové dopady některých účetních operací však přicházejí v jiném období - se zpožděním, případně s předstihem. Úkolem odložené daně je eliminovat tyto časové rozdíly (tzv. přechodné rozdíly) a vyjádřit v účetnictví v aktuálním účetním období*

*výsledek dané účetní operace včetně souvisejících daňových dopadů, které buď již nastaly, nebo nastanou v budoucnosti.*“<sup>15</sup>

Účtování o odložené dani bude pravděpodobně nejčastějším případem použití nového ustanovení Novely Vyhlášky 500/2002 Sb. - §15a – Výsledek hospodaření minulých let.

Odložená daň může mít dvě varianty. První variantou je odložený daňový závazek, o kterém účtuje společnost vždy. Druhou variantou je odložená daňová pohledávka. O ní společnost účtuje jen v případě, že očekává dosažení dostatečného základu daně, aby mohla uplatnit odloženou daňovou pohledávku.

Společnost MBX s.r.o. za rok 2013 poprvé podléhá povinnosti statutárního auditu a tím i povinnosti účtovat o odložené dani. Výpočet odložené daně proběhne ve dvou krocích:

- a) Výpočet odložené daně za období od vzniku společnosti do konce roku 2012
- b) Výpočet změny stavu odložené daně za rok 2013

Prvotní výpočet činí částku 230 000 Kč (odložený daňový závazek)

Odložená daň z údajů roku 2013 činí 780 000 Kč (odložen daňový závazek)

Účtování v roce 2013 podle metodiky roku 2012 proběhne následovně:

- |                                  |                    |
|----------------------------------|--------------------|
| 1. Prvotní hodnota odložené daně | 423/481 230 000 Kč |
| 2. Změna stavu                   | 592/481 550 000 Kč |

V metodice platné do konce roku 2012 se účtovalo v prvním roce účtování o odložené dani, která se vztahuje k předchozímu účetnímu období na účet účtové skupiny 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku. Zpravidla na účet 423 – Statutární fondy, 427 – Ostatní fondy, 428 – Nerozdělený zisk minulých let.

---

<sup>15</sup> <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d4879v6873-odlozena-danova-povinnost-roku-2008/>

Tabulka č. 15 Rozvaha (část výkazu) k 31.12.2012 (v tis. Kč)

Označ	Pasiva	Běžné úč. období	Minulé úč. období
	PASIVA CELKEM	1230	1220
A	Vlastní kapitál	1192	1030
A.I	Základní kapitál	200	200
1	Základní kapitál	200	200
A.III	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	420	20
1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	20	20
2	Statutární fondy	400	0
A.IV	Výsledek hospodaření minulých let	410	0
1	Nerozdělený zisk minulých let	410	0
A.V	Výsledek hospodaření běžného účetního období	162	810
B	Cizí zdroje	38	190
B.II 10	Odložený daňový závazek	0	

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 16 Rozvaha (část výkazu) k 31.12.2013 (v tis. Kč) metodika roku 2012

Označ	Pasiva	Běžné úč. období	Minulé úč. období
	PASIVA CELKEM	1230	1220
A	Vlastní kapitál	962	1030
A.I	Základní kapitál	200	200
1	Základní kapitál	200	200
A.III	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	190	20
1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	20	20
2	Statutární fondy	170	0
A.IV	Výsledek hospodaření minulých let	410	0
1	Nerozdělený zisk minulých let	410	0
A.V	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	162	810
B	Cizí zdroje	268	190
B.II 10	Odložený daňový závazek	230	

Zdroj: vlastní zpracování

Jak je patrné z tabulky, došlo ke změně výše vlastního kapitálu, který se snížil proti minulému období o částku 230 tis. Kč, důvodem je snížení na řádku 81 výkazu rozvaha – Statutární fondy. V následné tabulce je situace znázorněna v přehledu o změnách vlastního kapitálu k 31.12.2013



Tabulka č. 17 Přehled o změnách vlastního kapitálu (část výkazu) k 31.12.2013

		Počáteční zůstatek	Zvýšení	Snížení	Konečný zůstatek
AA	Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku	200			200
*	Součet A/B	200			200
*	Součet A/B/D				
F	Rezervní fondy	20			20
G	Ostatní fondy ze zisku	400		230	170
J	Zisku minulých účetních období	410			410
L	Zisk/Ztráta za účetní období po zdanění		260		260
*	Celkem	1030	260	230	1060

Zdroj: vlastní zpracování

Účtování v roce 2013 podle metodiky 2013 proběhne následovně:

3. Prvotní hodnota odložené daně 425/481 230 000 Kč

4. Změna stavu 592/481 550 000 Kč

Tabulka č. 18 Výkaz zisku a ztrát (část výkazu) k 31.12.2013 (v tis. Kč)

**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	810	
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost	550	
1	Splatná		
2	Odložená	550	
***	Výsledek hospodaření za účetní období	260	
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	260	

Zdroj: vlastní zpracování

Základ daně roku 2013 bude zvýšen o 550 000 Kč a to na řádku 10 daňového přiznání tak, aby řádek 10 vykazoval účetní výsledek hospodaření před zdaněním.

Tabulka č. 19 Rozvaha (část výkazu) k 31.12.2013 (v tis. Kč)

Označ	Pasiva	Běžné úč. období	Minulé úč. období
	<b>PASIVA CELKEM</b>	1878	1220
A	Vlastní kapitál	1060	1030
A.I	Základní kapitál	200	200
1	Základní kapitál	200	200
A.III	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	420	20
1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	20	20
2	Statutární fondy	400	
A.IV	Výsledek hospodaření minulých let	180	
1	Nerozdělený zisk minulých let	410	
3	Jiný výsledek hospodaření minulých let	-230	
A.V	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	260	810
B	Cizí zdroje	818	190
B.II 10	Odložený daňový závazek	780	

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 20 Přehled o změně vlastního kapitálu (část výkazu) metodiky roku 2013 (v tis. Kč).

		Počáteční zůstatek	Zvýšení	Snížení	Konečný zůstatek
AA	Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku	200			200
*	Součet A/B	200			200
*	Součet A/B/D				
F	Rezervní fondy	20			20
G	Ostatní fondy ze zisku	400			400
J.1	Zisku minulých účetních období	410			410
J.2	Jiný výsledek hospodaření minulých let			230	-230
L	Zisk/Ztráta za účetní období po zdanění		260		260
*	Celkem	1030	260	230	1060

Zdroj: vlastní zpracování

Přehled o změnách vlastního kapitálu udává přehlednou strukturu změn Vlastního kapitálu za účetní období roku 2013. Doplněný řádek – J2 – Jiný výsledek hospodaření minulých let se nám snížil o 230 tis. Kč a jeho výsledek je vykázán v záporné hodnotě. Otázkou zůstává, jak se k této záporné hodnotě postaví účetní jednotka. Předpokládám, že jiný výsledek hospodaření bude mít stejnou metodiku účtování jako Výsledek hospodaření minulých let. Valná hromada v následující účetním období rozhodne, jak se záporný Jiný výsledek hospodaření minulých let uhradí. Pravděpodobně rozdělením Výsledku hospodaření běžného účetního období vykazaného jako zisk ve Výkazu Zisku a ztrát.

## 5 Závěr

Podle názoru Národní účetní rady se nejedná o žádnou novinku v účtování, protože opravit chyby a účtovat změnu metod proti nerozdělenému zisku bylo možné již dříve. Lze však předpokládat, že od 1.1.2013 se řada společností začne potýkat s novým problémem. Nejde jen o to, že se změní výkazy – rozvaha, přehled o změnách vlastního kapitálu, ale pamatuje na tuto změnu obchodní zákoník?

Účtování oprav chyb minulých let do zisku běžného období má jednu velikou výhodu, pokud se v zisku omylem něco neobjeví v jednom roce, objeví se to tam někdy později. S touto „samoopravovací“ vlastností zisku počítá obchodní zákoník. Pokud například obchodní zákoník trvá na přidělení do rezervního fondu ze zisku, který je v důsledku chyby menší, než by měl být, dojde k automatické nápravě po roce, kdy je chyba objevena, zisk je o chybu navýšen a přiděl do rezervního fondu zachráněn.

Společnosti účtující podle IFRS účtují opravy chyb proti nerozdělenému zisku již řadu let a žádný podstatný problém to nepřineslo. Z toho lze dovodit, že ani tato metodická změna účtování na Jiný výsledek hospodaření minulých let nepřinese v praxi velké problémy. Definice zisku je velice široká a dá se tedy říci, že zisk je zisk, ať už v účetnictví se nazývá jako výsledek hospodaření běžného účetního období, nerozdělený zisk minulých let, neuhrazená ztráta minulých let, jiný výsledek hospodaření minulých let. Ne vždy se však bude jednat o zisk. V případě ztráty (jiný výsledek hospodaření minulých let – záporné číslo) bude nutné v zákoně doplnit, jak se tato ztráta vyrovná, zda se na ní bude dle obchodního zákoníku přihlížet jako na neuhrazenou ztrátu minulých let se všemi důsledky, které obchodní zákoník zná.

Vyvstávají však další otázky, které vyplývají z dalších právních norem:

Bude tato položka podléhat schválení valné hromady?

Lze jí v budoucnu použít pro výplatu podílu na zisku?

Na jaký účet bude účetní jednotka účtovat?

## 6 Seznam použité literatury

### Monografie a knižní publikace:

BĚHOUNEK, Pavel. *Společnost s ručením omezeným*. 10. vyd., Olomouc: ANAG, spol. s.r.o., 2011/2012. 359 s., ISBN: 978-80-7263-659-4.

BLAHA, Zdeněk, Sid a JINDŘICHOVSKÁ, Irena. *Jak posoudit finanční zdraví firmy*. 3 vyd., Praha: Management Press, s.r.o., 2006. 194s., ISBN 80-7261-145-3.

FIŠEROVÁ, Eva a Kolektiv. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 7 vyd., Olomouc: ANAG, spol. s.r.o., 2009, 455 s., ISBN: 978-80-7263-522-1.

MIRVČEVSKÁ, Dalimila. *Kapitálové společnosti - daně, účetnictví, právo*. 1. vyd., Praha: GRADA Publishing a.s., 2009, 208 s., ISBN: 978-80-247-3000-4.

PILAŘOVÁ, Ivana a PILÁTOVÁ, Jana. *Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza*. 1. vyd., Praha: WOX, a.s., 179 s., ISBN: 978-80-86324-92-0.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Finanční analýza podniku* 1.vyd., Brno: Computer Press, a.s., 2007, 154 s., ISBN:978-80-251-1830-6.

SKÁLOVÁ, Jana a ČOUKOVÁ, Pěva. *Účetní a daňové dopady transakcí kapitálové společnosti*. 2. vyd., Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 430 s., ISBN: 978-80-7357-485-7.

SLÁDKOVÁ, Eva a Kolektiv. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd., Praha: ASPI, a.s., 2009, 452 s., ISBN: 978-80-7357-434-5.

ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností*. 2. vyd., Praha: GRADA Publishing a.s., 2008, 296 s., ISBN: 978-80-247-2760-8.

### Ostatní zdroje:

PELÁK, Jiří. *Nový způsob oprav chyb a od roku 2013*. [online].2012, č 2 [cit. 21. února 2012]. Dostupný na World Wide Web: <http://www.kacr.cz/auditor-22012>.

## Seznam tabulek

Tabulka č. 1 Účtový rozvrh společnosti MBX s.r.o. ....	25
Tabulka č. 2 Rozvaha (část výkazu) k 1.1.2012 aktiva(údaje v tis. Kč).....	26
Tabulka č. 3 Rozvaha (část výkazu)k 1.1.2012 - pasiva (údaje v tis. v Kč).....	27
Tabulka č. 4 Výkaz zisku a ztrát (část výkazu) k 31.12.2012 (v tis. Kč).....	28
Tabulka č. 5 Rozvaha (část výkazu) k 31.12.2012 (v tis. Kč).....	29
Tabulka č. 6 Rozvaha (část výkazu) k 31.12.2012 (v tis. Kč).....	30
Tabulka č. 7 Přehled o změnách vlastního kapitálu (část výkazu) k 31.12.2012 (v tis. Kč).....	31
Tabulka č. 8 Výkaz zisku a ztrát (část výkazu) k 31.12.2013 (v tis. Kč).....	32
Tabulka č. 9 Rozvaha ( část výkazu) k 31.12.2013 (v tis. Kč).....	33
Tabulka č. 10 Přehled o změnách vlastního kapitálu (část výkazu) k 31.12.2013 (v tis. Kč).....	34
Tabulka č. 11 Příklad účtování.....	35
Tabulka č. 12 Výkaz zisku a ztrát (část výkazu) k 31.12.2013 (v tis. Kč), metodika roku 2013.....	36
Tabulka č. 13 Rozvaha (část výkazu) k 31.12.2013 (v tis. Kč), metodika roku 2013.....	36
Tabulka č. 14 Přehled o změnách vlastního kapitálu (část výkazu) k 31.12.2013 (v tis. Kč).....	37
Tabulka č. 15 Rozvaha (část výkazu) k 31.12.2012 (v tis. Kč).....	39
Tabulka č. 16 Rozvaha (část výkazu) k 31.12.2013 (v tis. Kč) metodika roku 2012.....	40
Tabulka č. 17 Přehled o změnách vlastního kapitálu (část výkazu) k 31.12.2013.....	41
Tabulka č. 18 Výkaz zisku a ztrát (část výkazu) k 31.12.2013 (v tis. Kč).....	41
Tabulka č. 19 Rozvaha (část výkazu) k 31.12.2013 (v tis. Kč).....	42

Tabulka č. 20 Přehled o změně vlastního kapitálu (část výkazu) metodiky roku 2013 (v tis. Kč).....	43
--	----