

Zákon o účetnictví platný od 1.1.2016

Bakalářská práce

Vedoucí práce:

Ing. Igor Pantůček

Radek Šalena

Poděkování

Děkuji pánům Ing. Igoru Pantůčkovi a Ing. Zdeňku Hromkovi za jejich cenné, odborné a věcné myšlenky a připomínky, které mi pomohly při tvorbě mé bakalářské práce. Také bych rád poděkoval společnosti Tax Consulting Brno, spol. s r.o. za poskytnutí studijních materiálů, které mi rovněž pomohly při zpracování mé práce. V neposlední řadě bych také rád poděkoval mé rodině, přítelkyni a přátelům, kteří mi byli oporou při studiu i při psaní bakalářské práce.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Zákon o účetnictví platný od 1.1.2016** vypracoval/a samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

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

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

V Brně dne 22. května 2017

Abstract

Šalena, R. The czech accounting law valid from the 1st of January 2016. Bachelor thesis. Brno: Mendel University, 2017.

This bachelor thesis deals with the Czech accounting law valid from the 1st of January 2016. The main goal of this thesis is to apprise a reader about the main changes in this law and after that to evaluate these changes in help with the data of real entities from the period before and after these changes.

In the teoretic part should be described a teoretic knowledge about examined parts which are in my thesis the change in bookkeeping of inventory of own production, the new system in the division of entities and groups of entities, the changes in the simple bookkeeping and the changes in the financial statements balance sheet and profit and loss statement.

In the practic part of my thesis are quantified the chosen changes and are mentioned the consequences which these changes in the accounting law means for entities.

Keywords

Accounting law, Entity, Amendment, Change, Bookkeeping

Abstrakt

Šalena, R. Zákon o účetnictví platný od 1.1.2016. Bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2017.

Tato bakalářská práce se zabývá českým zákonem o účetnictví účinným od 1.1.2016. Cílem je seznámit čtenáře o zásadních změnách v tomto zákoně a následně posoudit a vyhodnotit tyto změny za pomoci dat reálných účetních jednotek z období přecházejícího této změně a po této změně.

V teoretické části by měly být věcně popsány teoretické poznatky o zkoumaných oblastech, kterými jsou v této práci změna v účtování o zásobách vlastní výroby, nový systém členění účetních jednotek a skupin účetních jednotek, změny ve vedení jednoduchého účetnictví a změny v účetních výkazech rozvaha a výkaz zisku a ztráty.

V praktické části jsou vybrané změny kvantifikovány a jsou zde uvedeny důsledky, které tyto změny v zákoně o účetnictví znamenají pro účetní jednotky.

Klíčová slova

Zákon o účetnictví, Účetní jednotka, Novelizace, Změna, Účtování

Obsah

1	Úvod	11
2	Cíl práce	13
3	Metodika práce	14
4	Teoretický přehled a aplikace do praxe	15
4.1	Definice účetnictví, zákona o účetnictví, vedení účetnictví.....	15
4.2	Uživatelé účetnictví a jejich požadavky	16
4.3	Zásady pro vedení účetnictví	18
4.4	Zásoby vlastní výroby – nedokončená výroba	19
4.4.1	Vymezení pojmu nedokončená výroba.....	19
4.4.2	Oceňování zásob vlastní výroby	20
4.4.3	Aktivace zásob vlastní výroby	21
4.4.4	Metodika účtování zásob vlastní výroby	22
4.4.5	Systém účtování v průběhu roku	23
4.4.6	Smlouva o dílo a související náklady–problematika účtování nedokončené výroby	24
4.4.7	<i>Praktický příklad-aplikace změny v účtování nedokončené výroby na datech</i> 26	
4.5	Členění účetních jednotek.....	29
4.5.1	Nové rozčlenění účetních jednotek platné od 1.1.2016	29
4.5.2	Mikro účetní jednotka.....	31
4.5.3	Malá účetní jednotka	34
4.5.4	Střední účetní jednotka.....	36
4.5.5	Velká účetní jednotka	38
4.5.6	<i>Praktický příklad-zařazení vybraných účetních jednotek do příslušné kategorie účetních jednotek, určení povinnosti auditu</i>	40
4.6	Zavedení kategorií skupin účetních jednotek – konsolidace.....	43
4.6.1	Malá skupina účetních jednotek.....	44
4.6.2	Střední skupina účetních jednotek.....	45
4.6.3	Velká skupina účetních jednotek.....	45

4.6.4	Konsolidovaná účetní závěrka	45
4.7	Vedení jednoduchého účetnictví.....	46
4.7.1	<i>Praktický příklad-dopad změn ve vedení jednoduchého účetnictví do praxe</i> 48	
4.8	Změny v účetních výkazech účinné od 1.1.2016.....	49
5	Závěr	51
6	Literatura	54
7	Seznam tabulek.....	57
8	Seznam obrázků.....	58
A	Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu – druhové členění, v podobě užívané do 31.12.2015.....	60
B	Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu – druhové členění, v podobě užívané od 1.1.2016.....	62
C	Účetní rozvaha v plném rozsahu, v podobě užívané do 31.12.2015	64
D	Účetní rozvaha v plném rozsahu, v podobě užívané od 1.1.2016.....	68

1 Úvod

Jako téma své bakalářské práce jsem si vybral Zákon o účetnictví platný od 1.1.2016, konkrétně vybrané změny v tomto zákoně platné od tohoto data. V této práci se zaměřím zejména na vybrané zásadní změny, které se pokusím posoudit a vyhodnotit. Jsou jimi změna účtování nedokončené výroby a s tím související změny v účetních výkazech podniku, dále je to pak nový způsob kategorizace účetních jednotek a skupin účetních jednotek a z toho plynoucí povinnosti jednotlivých podnikatelských subjektů co se týče výkaznictví, ověření účetní závěrky aj. a v neposlední řadě také změny v oblasti vedení jednoduchého účetnictví pro subjekty splňující zákonem stanovené podmínky.

V mé bakalářské práci se budu v první řadě snažit o definici samotného pojmu účetnictví, definici zákona o účetnictví a dát odpověď na otázku, proč je nutné vést účetnictví, v jaké formě, kdo je uživatelem účetnictví, co musí výkaznictví obsahovat aj. Následně se zaměřím na fungování zákona o účetnictví v České republice a shrnu nejpodstatnější změny s účinností od 1.1.2016.

Od obecného výkladu teorie poté přejdu ke konkrétní specifikaci jednotlivých změn, které zaznamenal zákon o účetnictví od 1.1.2016.

Začnu oblastí účtování zásob vlastní výroby, definuji pojem nedokončená výroba – co to je, proč o ní účtujeme, co vstupuje do ocenění nedokončené výroby a jakým způsobem se oceňuje. Zmíním se rovněž o problematice vzniku nedokončené výroby při realizování smlouvy o dílo. Zaměřím se zejména na podstatnou změnu, a to na změnu v účtování o nedokončené výrobě nákladově místo výnosově. Srovnám starý a nový model účtování a pokusím se odpovědět na otázky co tato změna přinese, jak mohl být v minulosti zkreslován obrat podniků s velkým podílem nedokončené výroby a jak může tato změna v účtování ovlivnit například financování podniku nebo soutěžení o zadávání zakázek.

Následně se v mé práci zaměřím na nové členění účetních jednotek na mikro, malé, střední a velké jednotky a s tím související povinnosti ve výkaznictví – zamýšlené zjednodušení pro menší účetní jednotky, a naopak zpřísnění a vyšší nároky na větší podniky, kdo spadá do kategorie firem, které musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem aj. Rozeberu zde také specifický příklad, na který tato novelizace nemyslela a představuje, dle mého názoru, určitý právní nedostatek. Zmíním se také o změně v členění konsolidačních skupin účetních jednotek na malé, střední a velké.

V další části mé práce se podívám na změny, které nastaly v oblasti vedení jednoduchého účetnictví. Toto téma je aktuální zejména pro ty nejmenší účetní jednotky, pro které je administrativně a finančně velmi náročné vést podvojně účetnictví. Postupně se v této kapitole podívám na to, jak se po novelizaci zákona změnil rozsah účetních jednotek, které mohou vést jednoduché účetnictví, jaké jsou jejich povinnosti a rozsah, proč byl tento systém znovu zcela legalizován a tím byla zrušena přechodná ustanovení.

V neposlední řadě se také zaměřím na změny v účetních výkazech, a to konkrétně na Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu-druhové členění a na Rozvahu

v plném rozsahu. Srovnám zde podoby výkazů používané do 31.12.2015 a od 1.1.2016. Popíšu zde, které řádky byly z výkazů odebrány, přesunuty v rámci výkazů nebo naopak nově přidány, uvedu účetní souvislosti s tím spojené a dle svého osobního pohledu shrnu tyto změny-zda tyto změny byly ku prospěchu věci a měly smysl, či nikoliv.

V aplikaci teorie do praxe se budu snažit pomocí vybraných příkladů nastítnit, jaké jsou nové souvislosti a dopady spojené s jednotlivými změnami v zákoně o účetnictví. Názorově se vymezím vůči těmto změnám a vyhodnotím ze svého pohledu, zda byly tyto změny ku prospěchu, či nikoliv. Pro kvantifikaci těchto poznatků budu využívat data firem získaná od vedoucího mé práce a z veřejně dostupných zdrojů.

2 Cíl práce

Cílem mé práce je shrnout zásadní změny, které přináší novelizace zákona o účetnictví s účinností od 1.1.2016 a pokusit se vysvětlit možné dopady v praxi, ve srovnání s předchozím fungováním zákona o účetnictví s účinností do 31.12.2015, tak aby měl čtenář po přečtení této práce přehled o této, mnou zkoumané, oblasti.

Je třeba zdůraznit, že tato práce je pouze mým subjektivním posouzením a vyhodnocením dané problematiky, v žádném případě by neměla být chápána jako jediná možná interpretace daného problému a přirozeně může tato práce obsahovat určité nedostatky, na kterých jsem ochoten po případném upozornění zapracovat a případně tuto práci později rozšířit například na diplomovou práci.

Teoretická část by měla čtenáře nejprve stručně seznámit se základními neměnnými principy fungování účetnictví. Poté se v práci zaměřím na vysvětlení konkrétních změn, shrnu teoretický výklad před a po novelizaci zákona. Zkoumané změny budou doplněny o praktické příklady, můj osobní pohled na věc a doporučení. Shrnu zde nastalé souvislosti a možné dopady působící na účetní jednotky.

3 Metodika práce

Co se týče metodiky práce, tak jsem postupoval následujícím způsobem. Definoval jsem obecné základní neměnné principy účetnictví, proč je důležité vést účetnictví a vést ho správně, co má účetnictví zachycovat aj. Poté jsem se zaměřil na jednotlivé zásadní změny v zákoně o účetnictví. Ke každé této změně jsem poskytl teoretický základ, ze kterého tato změna vychází a byl zde rozebrán stav před a po změně. Jako hlavní materiál byl, jak už naznačuje i název práce, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů – v mém případě konkrétně s účinností od 1.1.2016. Dále jsem také čerpal z odborných článků a periodik vydávaných daňovými poradci a jinými odborníky na toto téma tak, abych co nejlépe zachytil důvod těchto změn a co zhruba mohou tyto změny s sebou přinést.

Následně jsem se, ať už za pomoci dat poskytnutých od vedoucího mé práce nebo dat veřejně dostupných, pokusil vybrané změny vyjmenovat a na některých příkladech i empiricky kvantifikovat, aby bylo vidět, jak tyto změny v praxi zapůsobily, na co všechno mohou tyto změny mít vliv, jak dopady těchto změn hodnotím já ze svého pohledu a jestli byly tyto změny ku prospěchu věci, či nikoliv. Názvy jednotlivých firem, kterých se tato data týkají, jsou v mé práci zamlčena, jelikož nemám výslovný souhlas s použitím těchto dat, proto jsou firmy popsány co do povahy činnosti, právní formy podnikání, velikosti atd., ale jejich názvy nejsou uváděny.

4 Teoretický přehled a aplikace do praxe

4.1 Definice účetnictví, zákona o účetnictví, vedení účetnictví

Zákon č.563/1991 Sb. o účetnictví definuje účetnictví jako systém sledování informací o uskutečnění hospodářských operací, při kterém se jejich hodnota zapisuje vždy současně na dva účty, a to na jeden účet na stranu nazývanou Má dáti (MD), a na druhý účet na stranu nazývanou Dal (D). Proto je toto účetnictví nazýváno podvojně. Hospodářskou operací se rozumí uskutečnění takového skutku, při kterém dochází ke změně majetku či závazků, jiných aktiv či pasiv nebo k nákladům a výnosům. V účetnictví je používán název účetní případ.

Vedením účetnictví se rozumí vyhotovování účetních záznamů. To znamená, že vedením účetnictví jsou činnosti, které počínají vystavováním účetních dokladů, a dále souvisí s vedením účetních knih, jako jsou zápisy do účetních knih, jejich udržování a uzávěrka, sestavování účetní závěrky a výroční zprávy, včetně sestavování účetní závěrky pro účely konsolidace a konsolidované účetní závěrky a výroční zprávy. Do vedení účetnictví patří i zabezpečení průkaznosti účetních záznamů a jejich přenos. Vedením účetnictví není archivace. Osoby, které jsou účetní jednotkou, jsou povinny vést účetnictví a to tak, aby odpovídalo pravidlům předepsaným v Zákoně o účetnictví. Právnícká osoba a organizační složka státu je účetní jednotkou vždy, dále pak mohou osoby vést účetnictví i dle vlastního rozhodnutí a stávají se tak účetní jednotkou, která se musí řídit všemi ustanoveními zákona o účetnictví.

Zákon o účetnictví (ve znění pozdějších novelizací) zapracovává příslušný předpis Evropské unie, zároveň pak navazuje na přímo použitelný předpis Evropské unie a upravuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, rozsah a způsob zveřejňování informací z účetnictví a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu. Tento zákon se vztahuje na účetní jednotky, kterými v České republice jsou:

- a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- b) zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- c) organizační složky státu,
- d) fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- e) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- f) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,

- g) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h) až l)
- h) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,
- i) svěřenské fondy podle občanského zákoníku,
- j) fondy obhospodařované penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- k) investiční fondy bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, nebo
- l) ty, kterým povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu.

Ustanovení písmen d) až h) se použijí i pro zahraniční fyzické osoby. Tento zákon dále stanoví podmínky zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu. Zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu se rozumí soubor činností, které směřují ke shromažďování účetních záznamů od vybraných účetních jednotek a účetních jednotek, o kterých tak stanoví tento zákon nebo zvláštní právní předpis, v centrálním systému účetních informací státu a k sestavení účetních výkazů za Českou republiku. Vybranými účetními jednotkami jsou organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny. Zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu, včetně sestavování účetních výkazů za Českou republiku, provádí Ministerstvo financí, které též spravuje centrální systém účetních informací státu, zajišťuje jeho využívání v rámci monitorovacích, zjišťovacích a kontrolních činností orgánů veřejné správy podle zvláštního zákona a zajišťuje metodickou podporu vybraným účetním jednotkám v rámci zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu.

4.2 Uživatelé účetnictví a jejich požadavky

Strouhal, Židlická, Knapová (2009, s.15-16) vymezují základní skupiny uživatelů účetnictví a jejich požadavky na formu a obsah informací, které má účetnictví o účetní jednotce podat.

První skupinou je podnikový management, pro který jsou nejdůležitější informace, které lze využít pro finanční řízení podniku – například manažeři podle nich rozhodují o optimální majetkové a kapitálové struktuře, o uložení volných finančních prostředků, o dividendové politice, ocenění podniku a mnoha dalších věcech. Management účetní jednotky na základě účetních informací posuzuje hospodaření účetní jednotky, rozklíčuje silné a slabé stránky podniku „ruku v ruce“ s příležitostmi a hrozbami (tzv. SWOT analýza), které působí na podnik a

v neposlední řadě slouží účetní informace jako základ pro strategická rozhodnutí, týkající se budoucího vývoje podniku.

Druhou skupinou jsou vlastníci (akcionáři, společníci), které zajímá především fakt, jestli jsou jimi investované finanční prostředky výhodně uloženy a zúročovány, sledují tedy současně výnosnost akcií a snaží se určitým způsobem predikovat budoucí vývoj. Mezi priority zájmu vlastníků patří především výše vyplácených dividend.

Třetí skupinou uživatelů účetnictví jsou zaměstnanci účetní jednotky, které v první řadě zajímají zejména informace o současné i výhledové mzdové a sociální situaci podniku. Informace z účetnictví podniku mohou zaměstnancům a odborářům sloužit jako argumenty k vyjednávání s managementem a vedením podniku a také jako podklady k prognóze budoucího vývoje zaměstnanosti v podniku.

Čtvrtou skupinou jsou banky, které na základě účetních informací posuzují, zda je podnik vhodným kandidátem na čerpání úvěru, či nikoliv. Zkoumají zejména platby schopnost podniku a záruky, kterými může podnik úvěr zajistit. V krajním případě, kdy byl úvěr již poskytnut a podnik není schopen ho splácet, zajímá banku ocenění podniku k účelu uspokojení jejích pohledávek vůči podniku, například formou likvidační hodnoty.

Pátou skupinou jsou obchodní věřitelé (dodavatelé), kteří se zaměřují primárně (stejně jako banky) na informace týkající se solventnosti a likvidity podniku. Kromě toho sledují i předpoklady pro dlouhodobé obchodní vztahy.

Šestou skupinou jsou odběratelé, které zajímá stabilita podniku a možnosti jeho dalšího rozvoje. Důležité je pro ně vědět, že je podnik stabilní a nehrozí mu finanční obtíže, které mohou nepříznivě ovlivnit kvalitu či dochvilnost dodávek. Zvláštní význam mají tyto informace například pro ty podniky, které nakupují materiál, jehož je sledovaná firma jediným dodavatelem na trhu.

Sedmou skupinou jsou konkurenti, kteří porovnávají podle veřejně dostupných účetních výkazů své výsledky s výsledky svých soupeřů a na základě tohoto srovnání pak přizpůsobují své chování na trhu a obchodní strategie.

Osmou skupinou jsou skupiny držitelů dluhových cenných papírů, kteří mají obdobný zájem jako dodavatelé a banky, a tedy získat informace o finanční stabilitě a likvidity podniku v horizontu splatnosti dluhu.

Devátou skupinu tvoří potenciální investoři a obchodníci s cennými papíry, kteří sledují celkové finanční zdraví a hospodaření podniku. Tyto získané informace poté využijí při rozhodování, jestli do podniku zařadit do svého investičního portfolia, či nikoliv.

Poslední, desátou, významnou skupinou jsou státní orgány, které patří k nejdůležitějším uživatelům účetnictví. Díky informacím z účetních výkazů mohou státní orgány formulovat racionální finanční politiku státu vůči podnikovému sektoru i jednotlivým odvětvím národního hospodářství, jelikož podnikový sektor tvoří „srdce“ ekonomiky každého státu. Například orgány finanční správy se zaměřují na faktory ovlivňující výši rozpočtových příjmů státu, jako jsou přímé a nepřímé daně plus cla, na jejichž výběr bedlivě dohlíží. Za pomoci zákona o

účetnictví a ostatních právních předpisů se snaží o větší průhlednost finančních informací a o jejich snadnější výklad z hlediska daňové způsobilosti plátců daně.

Dále zde evidujeme také specifické skupiny uživatelů účetnictví jako jsou například daňoví poradci, auditoři, účetní znalci a odhadci, finanční analytici a ekonomičtí poradci, burzovní makléři, univerzity, odborové svazy, novináři a v neposlední řadě také široká veřejnost.

4.3 Zásady pro vedení účetnictví

Paragraf 8 zákona o účetnictví uvádí, že hlavní zásadou účetnictví, která by měla být naplněna dodržováním níže uvedených zásad, je věrné a pravdivé zobrazení.

Vedení podvojného účetnictví je založeno na dvou základních předpokladech, kterými je předpoklad aktuální báze a předpoklad neomezeného trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti.

Předpoklad aktuální báze znamená to, že výsledky transakcí a ostatních událostí jsou uznány v období, kdy k nim dojde (ne v okamžiku příjmu či výdeje peněz), jsou zaznamenány v účetních knihách a zohledněny v účetních závěrkách, ke kterým se skutečně vztahují. To znamená, že například výnos uznáváme a zachycujeme v účetnictví již k okamžiku jeho realizace, nikoli až k okamžiku příjmu peněz (z tohoto principu vychází i tzv. aktuální princip).

Předpoklad neomezeného trvání podniku je založen na očekávání, že účetní jednotka bude v dohledné době pokračovat ve své obchodní činnosti a nemá tedy v úmyslu ani není nucena likvidovat či podstatně omezit rozsah jí vykonávaných činností.

Dále zde máme, kromě dvou výše uvedených základních pilířů účetnictví, celou řadu dalších zásad, na nichž je vedení podvojného účetnictví založeno. Jsou jimi především:

- a) zásada účetní jednotky předpokládající, že informace zobrazené v účetnictví se týkají jedné konkrétní účetní jednotky, což má pro uživatele zásadní význam. Konkrétní aplikací této zásady v praxi je uvedení názvu účetní jednotky v záhlaví účetních dokladů a výkazů.
- b) Zásada měření (oceňování) v peněžních jednotkách, která vychází z předpokladu, že předmětem účetnictví mohou být pouze takové činnosti účetní jednotky, které lze změřit pomocí peněžních jednotek. Dodržením této zásady je účetní jednotka schopná sčítat jednotlivé složky majetku a taktéž zjišťovat její finanční situaci.
- c) Zásada oceňování v historických cenách, podle které by měl být majetek účetní jednotky v účetnictví zachycen v ceně, za kterou byl pořízen. V současnosti už se ale setkáme i s jiným způsobem ocenění, a to zejména v oblasti ocenění finančních instrumentů, u nichž se standardně využívá ocenění v aktuální tržní ceně – tzv. ocenění v reálných hodnotách.
- d) Zásada stálé kupní síly peněžní jednotky pracující se silným, značně nerealistickým, předpokladem, že v ekonomice reálně neexistuje inflace a peněžní jednotka má tedy stále stejnou kupní sílu. V praxi se však za

- porušení této zásady považuje až vysoká míra inflace, kdy se ocenění účetních položek přepočítává za pomoci inflačních koeficientů.
- e) Zásada opatrnosti, podle které by měly být v účetnictví vykázány pouze takové zisky, kterých účetní jednotka skutečně dosáhla. Na druhou stranu by však měly být vykázány nejen realizované, ale i očekávané ztráty, jež jsou účetní jednotce známy k okamžiku uzavírání účetnictví.
 - f) Zásada konzistence, která od podniku vyžaduje, aby v případě možnosti volby používala stejné způsoby účtování a oceňování, a to nejen v rámci aktuálně sledovaného účetního období, ale i napříč jednotlivými účetními obdobími, díky čemuž je zajištěna srovnatelnost účetních informací napříč účetními obdobími.
 - g) Zásada objektivity účetních informací (neboli zásada nestrannosti), jež předpokládá, že údaje uvedené v účetních výkazech jsou nezaujaté a založené na fakticky ověřitelných skutečnostech.
 - h) Zásada měření výsledku hospodaření v pravidelných intervalech předpokládá, že účetní jednotka zjišťuje svou finanční výkonnost v pravidelných časových intervalech, takzvaných účetních obdobích a za každé účetní období jednotka vykazuje výsledek hospodaření.
 - i) Zásada přesnosti obsahu před formou, podle které by měly účetní jednotky vykazovat účetní operace podle jejich skutečné podstaty (obsahu) a nikoli dle jejich právního ustanovení (formy). (Strouhal, Židlická, Knapová; 2009, s.17-20)

Pravdou však je, že některé z výše uvedených zásad mohou být vzájemně v rozporu a na účetní jednotce tedy zůstává nalezení rozumného kompromisu, díky němuž je dosaženo realizace nejdůležitější ze zásad – věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví.

4.4 Zásoby vlastní výroby – nedokončená výroba

4.4.1 Vymezení pojmu nedokončená výroba

Ze všeho nejdříve je potřeba vysvětlit pojem nedokončená výroba. Většina odborných zdrojů, ať už tištěných či odborných článků na webech, ze kterých čerpám, se na vymezení samotného pojmu nedokončené výroby dívá velmi podobně. Před výkladem pojmu nedokončené výroby je nutno podotknout, že výklad pojmu samotného se novelizací zákona o účetnictví nemění – ten je dán Českým účetním standardem 015, mění se pouze způsob účtování.

Nedokončená výroba spadá do skupiny zásob a dále je součástí podskupiny zásob vlastní výroby. To znamená, že než se z materiálu stane finální produkt, projde několika mezistupni, o kterých se účtuje.

Strouhal, Židlická, Knapová (2009, s.227-228) uvádí, že mezi zásobami vlastní výroby evidujeme nedokončenou výrobu, polotovary, výrobky a zvířata. Nedokončenou výrobou rozumíme produkt, který v našem podniku prošel jedním

či několika výrobními stupni, a tudíž již není materiálem. Nicméně se stále nejedná o hotový výrobek. Polotovarem rozumíme rovněž produkt, který sice neprošel veškerými výrobními stupni, ale má již určitou funkční způsobilost. Výrobkem pak rozumíme finální produkt, který je určen zejména k prodeji (eventuálně ke spotřebě v rámci účetní jednotky).

Podrobně se na definici zásob vlastní výroby dívá Účetnictví podnikatelů (2007, s.94-95), které definuje jednotlivé druhy zásob vlastní výroby takto:

- nedokončená výroba je přechodný stav zásob mezi materiálem a hotovými výrobky, zpravidla má podle povahy výrobního procesu několik stupňů, ale není ještě možné produkty evidovat odděleně;
- polotovary vlastní výroby, kdy jde rovněž o přechodný stav zásob mezi materiálem a hotovými výrobky, ale na rozdíl od nedokončené výroby jsou už produkty jednotlivě evidovány, i když ještě neprošly všemi výrobními etapami;
- výrobky, tj. hmotné výsledky vlastní výroby, které jsou určeny buď k prodeji mimo účetní jednotku (to zpravidla), anebo mohou být spotřebovány v dané účetní jednotce nebo posléze prodány jako zboží ve vlastních podnikových prodejnách. Z hlediska účetnictví zaznamenáváme v obou případech jejich aktivaci.

Zásoby nedokončené výroby, polotovarů a výrobků jsou majetkovou položkou účetní jednotky a jako takové jsou zobrazovány v rozvaze na straně aktiv, a to v rámci oběžných aktiv.

Štohl (2016) dále rozvádí problematiku účtování o nedokončené výrobě. Uvádí, že o nedokončené výrobě účtují nejen podniky vyrábějící hmotné produkty, ale také podniky vytvářející výkony nehmotné povahy, a to v případech, kdy náběh nákladů na zakázku přechází z jednoho účetního období do druhého, např. projektová činnost.

4.4.2 Oceňování zásob vlastní výroby

Zásoby vlastní výroby se v jednotlivých krocích oceňují pomocí vlastních nákladů na přeměnu těchto aktiv.

Daně, účetnictví-vzory a případy (12/2015, s.27,28) uvádí, že účetní jednotky jsou povinny oceňovat majetek nebo jeho části způsoby stanovenými zákonem o účetnictví. Základní pravidla ocenění jednotlivých složek majetku zůstávají zachována. Vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností se oceňují ve skutečné výši, nebo na základě kalkulace výroby (stanovené účetní jednotkou). Výjimku však tvoří vymezení vlastních nákladů.

Výklad zákona o účetnictví účinného do 31.12. 2015 hovoří o tom, že vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností jsou: přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo jiné činnosti. Výklad s účinností od 1.1.2016 hovoří o tom, že vlastní náklady zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu

a vztahujících se k období činnosti. Náklady na prodej se pak do těchto nákladů nezahrnují. Volbu metody ocenění provede účetní jednotka s ohledem na povinnosti stanovené zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

Do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností.

Cardová, Carda (2016) dále uvádí možné praktické nepřesnosti při oceňování zásob vlastní činnosti. První možnou nepřesností je nezahrnutí všech přímých výrobních nákladů do ocenění produktu, využívá-li podnik např. jednoúčelový pracovní stroj (pouze pro jeden druh výrobku), je jeho odpis přímým výrobním nákladem daného výrobku. Druhá možná nepřesnost může nastat v případě použití předem stanovených nákladů, při čemž by měla být věnována velká pozornost sestavovaným kalkulacím, které by měly zejména odpovídat skutečnosti a měly by být pravidelně podrobeny aktualizaci. Dále je také třeba vždy sestavit vnitřní předpis účetní jednotky pro oceňování zásob vytvořených vlastní činností.

4.4.3 Aktivace zásob vlastní výroby

Tato sekce naznala po novelizaci zákona o účetnictví zásadní změnu a bude tedy hlavním zkoumaným problémem této části mé práce.

K nejvýznamnějším změnám patří zrušení účtových skupin:

- 61 = Změna stavu zásob vlastní činnosti,
- 62 = Aktivace,
- 58 = Mimořádné náklady,
- 68 = Mimořádné výnosy,

Doplněna pak byla účtová skupina č. 58 = Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace.

Účetnictví podnikatelů (2007, s.95) uvádí, že hospodářský výsledek je ovlivňován zejména změnou stavu zásob nedokončené výroby, polotovarů a výrobků, a to v rámci platné české úpravy výnosově (do 31.12.2015) – buď zvyšováním, či snižováním výnosů v návaznosti na typ změny zásob vlastní výroby (jejich zvýšení či snížení).

Tento systém tak při vzniku velkého množství nedokončené výroby ve sledovaném účetním období (a jeho nevyskladnění do konce sledovaného účetního období) mohl mít za následek výrazné zkreslení hospodářského výsledku (zejména u výrobních podniků) a to mohlo pro účetní jednotku znamenat například splnění podmínek pro povinné ověření účetní závěrky auditorem nebo povinnost registrace jako plátce DPH, což s sebou ruku v ruce nese nově vzniklé finanční zatížení podniku.

Jindrová, Procházková, Strakošová (2016) píší, že novelizací zákona o účetnictví došlo ke změně postupů účtování o zásobách vytvořených vlastní činností (účtová skupina 61). Změna stavu zásob vlastní činnosti se účtuje jako náklady nebo snížení nákladů z titulu přírůstku nebo úbytku zásob vlastní činnosti v průběhu běžného účetního období. O změně stavu zásob nedokončené výroby, polotovarů, výrobků a

mladých a ostatních zvířat a jejich skupin je účtováno prostřednictvím příslušného účtu účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní výroby a aktivace. Ve směrné účtové osnově je zrušena skupina 61, přičemž její obsah byl přesunut do účtové skupiny 58.

Majetkové aktivní účty pro zásob vytvářených vlastní činností pak najdeme, dle českého účetního standardu 015, v 1. účtové třídě-Zásoby a v účtové skupině 12-Zásoby vlastní výroby, což zůstává po novelizaci nezměněno.

Jednotlivými účty této účtové skupiny jsou:

- účet 121 = nedokončená výroba,
- účet 122 = polotovary vlastní výroby,
- účet 123 = výrobky.

Do účtové skupiny 12 patří také některá zvířata (účet 124). Jedná se zejména o mladá zvířata a dále o zvířata nesplňující kritéria pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku.

4.4.4 Metodika účtování zásob vlastní výroby

V následující přehledné tabulce lze vidět příklad nejčastějších účetních případů v rámci účtování o vzniku zásob tvořených vlastní činností pomocí průběžného způsobu A, který uvažuje účtování o převzetí zásob na sklad (na rozdíl od způsobu B, který na začátku roku dá počáteční stav zásob do spotřeby, v průběhu roku dává zásoby v okamžiku jejich nabytí ihned do spotřeby a na konci roku převede konečný stav, vypočítaný pomocí skladové evidence, zpátky na účet zásob). Jsou zde rovněž srovnány způsoby účtování před novelizací a po novelizaci s účinností od 1.1.2016.

Tabulka 1: Účtování zásob vlastní výroby

Text	Do r. 2015		Od r. 2016	
	MD	DAL	MD	DAL
Účetní případ – průběžný způsob A				
Zvýšení stavu nedokončené výroby	12(1)	61(1)	12(1)	58(1)
Zvýšení stavu polotovarů	12(2)	61(2)	12(2)	58(2)
Zvýšení stavu výrobků	12(3)	61(3)	12(3)	58(3)
Zvýšení stavu mladých zvířat	12(4)	61(4)	12(4)	58(4)
Snížení stavu nedokončené výroby	61(1)	12(1)	58(1)	12(1)
Snížení stavu polotovarů	61(2)	12(2)	58(2)	12(2)
Snížení stavu výrobků	61(3)	12(3)	58(3)	12(3)
Snížení stavu mladých zvířat	61(4)	12(4)	58(4)	12(4)

Zdroj: www.du.cz

Po demonstraci metodiky účtování zásob vlastní činnosti je rovněž důležité upozornit na možné chyby a nové souvislosti související s účtováním o změně stavu zásob vlastní činnosti.

Prvním nešvarem účetních jednotek je ten, že v praxi se někdy o změnách stavu zásob vlastní činnosti vůbec neúčtuje. Druhým nedostatkem je absence úvahy o tom, že při vlastní činnosti mohou vznikat i nehmotné produkty. To znamená, že o nedokončené výrobě by mělo být účtováno i například při vývoji softwaru, projektů apod. Pokud o změně stavu účetní jednotka neúčtuje, porušuje princip souměření výnosů s náklady, kdy ve výsledku hospodaření jsou ponechány náklady (materiálové, mzdové a další) bez odpovídajících výnosů (protože výsledek činnosti nebyl dosud prodán).

Změna účtování může mít vliv i na povinnost auditu. Nové parametry pro povinný audit platí až pro účetní období 2016, tedy až pro sestavení účetní závěrky k 31.12.2016 (v případě, že má firma shodné účetní období s kalendářním rokem). Více se o těchto nových parametrech čtenář dozví v následující kapitole 4.5 Členění účetních jednotek.

Ministerstvo financí také vydalo nový Český účetní standard č. 024 – Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016 (Finanční zpravodaj 6/2015), který řeší i situaci vykazování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty pro zajištění srovnatelnosti výše těchto položek za běžné a minulé účetní období.

4.4.5 System účtování v průběhu roku

Strouhal, Židlická, Knapová (2009, s.227,228) uvádí, že zásoby vlastní výroby můžeme účtovat v systému průběžném či periodickém. Používá-li účetní jednotka průběžný systém evidence zásob vlastní výroby, potom v průběhu roku účtuje o každém vzniku a úbytku nedokončené výroby (stejný postup platí pro polotovary), resp. odvodu dokončených výrobků na sklad a vyskladnění výrobků.

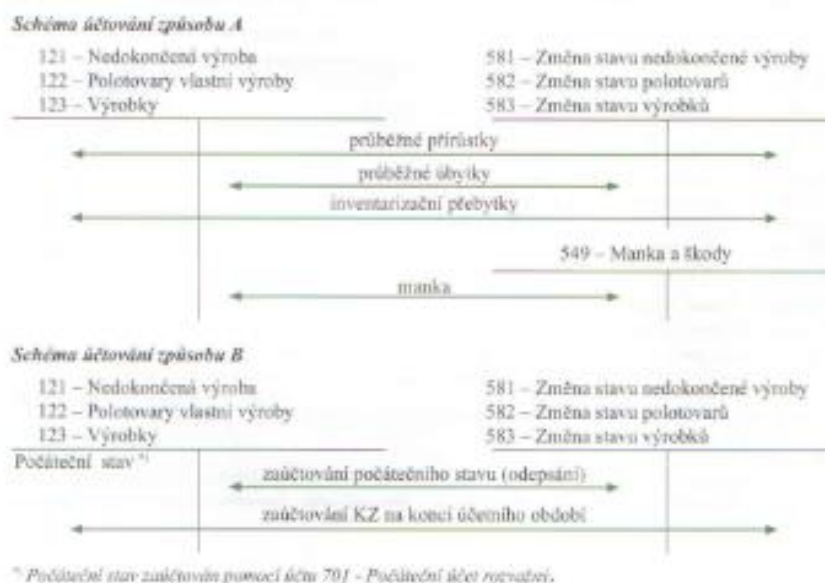
Za předpokladu použití periodického systému v průběhu roku účetní jednotka o zásobách vlastní výroby neúčtuje vůbec a pouze k rozvahovému dni na základě provedené inventarizace převede zůstatek zásob vlastní výroby do rozvahy.

Tyto dva způsoby účtování lze také nazvat jako účtování zásob způsobem A, nebo způsobem B. V prvním případě se o přírůstcích nebo úbytcích zásob účtuje v okamžiku, kdy vzniknou a ve druhém případě se na začátku období převedou zásoby z majetkových účtů pomocí nákladových účtů do spotřeby, v průběhu roku se dávají všechny nově přijaté dodávky zásob rovnou do spotřeby a na konci roku se pomocí inventarizace převádí zpět na majetkové účty.

S inventarizací zásob úzce souvisí možnost tvorby opravných položek při dočasném snížení hodnoty zásob. Metodou stanovení hodnoty zásob je například snížení ocenění na tržně realizovatelnou cenu.

V následujícím schématu je uvedena metodika účtování zásob vlastní výroby způsobem A a způsobem B.

Obrázek 1: Schéma účtování zásob vlastní výroby způsobem A a B



Zdroj: Štohl (2016), Učebnice účetnictví 2016–2. díl pro střední školy a veřejnost

4.4.6 Smlouva o dílo a související náklady–problematika účtování nedokončené výroby

Nejprve je třeba definovat, co je to smlouva o dílo, dále pak co je to dílo, poté vztah účetnictví a smlouvy o dílo a následně účtování o nedokončené výrobě v souvislosti se smlouvou o dílo.

Nový občanský zákoník uvádí, že smlouvou o dílo se zhotovitel zavazuje provést na svůj náklad a nebezpečí pro objednatele dílo a objednatel se zavazuje dílo převzít a zaplatit smlouvenou cenu. Oním dílem se podle § 2587 Nového občanského zákoníku rozumí zhotovení určité věci, nespadá-li pod kupní smlouvu, a dále údržba, oprava nebo úprava věci, nebo činnost s jiným výsledkem. Dílem se rozumí vždy zhotovení, údržba, oprava nebo úprava stavby nebo její části. Používání smlouvy o dílo je v praxi nejčastější právě ve výstavbě.

Machala (2014) uvádí, že oč je pro zhotovitele jednodušší otázka daňové uznatelnosti nákladů v souvislosti se smlouvou o dílo, kde se vychází z toho, že jde o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, o to složitější je posouzení, kdy vzniká nejen náklad, ale i výnos ze smlouvy o dílo, a to obzvláště pokud se práce na díle protáhnou přes konec účetního období. Daně v tomto směru respektují účetnictví, ale zobrazení věrného obrazu v účetnictví, jak bude dále ukázáno, není často vůbec jednoduché. V praxi se uvedený problém řeší účtováním o nedokončené výrobě, kde jsme zaznamenali v minulých podkapitolách již zmiňované podstatné změny v účtování.

Do nedokončené výroby patří produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, ale zároveň nejsou ještě hotovým výrobkem (v našem případě dílem).

Účetní zachycení plnění smlouvy o dílo provede zhotovitel v případě nedokončeného a nepředaného díla v rámci účtové třídy 1 – Zásoby, např. na účtu 121 – Nedokončená výroba v ocenění na úrovni vlastních nákladů. Znamená to, že jednotlivé prvotní náklady zachycené na příslušných účtech účtové třídy 5 – Náklady účtuje zároveň ve stejné výši na stranu Má Dáti na účet 121 – Nedokončená výroba a nově, s účinností od 1.1.2016, na stranu Dal na účet 581 – Změna stavu nedokončené výroby (namísto výnosového účtu účtové skupiny 61, která byla zrušena). Po dobu, kdy dílo není předáno odběrateli, je tedy výsledek hospodaření vykázán v souvislosti s tímto dílem nulový.

Pro názornou ukázkou uvedu následující modelový příklad, na kterém jsou čtenáři přehledně demonstrovány jednotlivé účetní operace zmíněné v předešlém odstavci. V tabulce č.2 uvádím řešení příkladu podle starého modelu účtování o vzniku nedokončené výroby výnosově a v tabulce č.3 účtování nákladově po novelizaci zákona o účetnictví s účinností od 1.1.2016.

Zadání příkladu: Stavební firma Sigma, s.r.o. staví na základě smlouvy o dílo s firmou Omega, a.s., menší kancelářský komplex. Cena za dílo je dohodnuta ve výši 5 000 000 Kč s termínem dodání 31.5. 201X+1. K 31. 12. 201X činily náklady dodavatele celkem 3 850 000 Kč. Z toho 2 400 000 Kč představoval nákup stavebního materiálu, 80 000 Kč spotřeba energie, 500 000 Kč hrubé mzdy zaměstnanců, 170 000 Kč s tím související sociální a zdravotní pojištění a 700 000 Kč nakoupené služby od subdodavatelů.

Tabulka 2: Řešení příkladu ke smlouvě o dílo s účinností do 31.12.2015

<i>Text</i>	<i>Částka v Kč</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
1. Nákup materiálu	2 400 000	501	321
2. Spotřeba energie	80 000	502	321
3. Hrubé mzdy	500 000	521	331
4. Sociální a zdravotní pojištění	170 000	524	336
5. Nakoupené služby	700 000	518	321
6. Změna stavu nedokončené výroby	3 850 000	121	611

Zdroj: www.du.cz

Tabulka 3: Řešení příkladu ke smlouvě o dílo s účinností od 1.1.2016

Text	Částka v Kč	MD	D
1. Nákup materiálu	2 400 000	501	321
2. Spotřeba energie	80 000	502	321
3. Hrubé mzdy	500 000	521	331
4. Sociální a zdravotní pojištění	170 000	524	336
5. Nakoupené služby	700 000	518	321
6. Změna stavu nedokončené výroby	3 850 000	121	581

Zdroj: www.du.cz

4.4.7 Praktický příklad-aplikace změny v účtování nedokončené výroby na datech

Po výkladu teoretického základu k problematice účtování nedokončené výroby nákladově místo výnosově je nezbytné také aplikovat tuto změnu do praxe na vybraných příkladech. Zde budou použity účetní výkazy, konkrétně výkaz zisku a ztráty v podobě před a po novelizaci zákona o účetnictví platné od 1.1.2016. Změna zde bude kvantifikována, pokusím se vyjmenovat jednotlivé subjektivní poznatky související s těmito čísly a vyvodím možné důsledky pro účetní jednotky.

Pro svůj první názorný příklad použiji data z výkazu zisku a ztráty nejmenovaných firem za rok 2015, které pro potřeby mé práce nazvu Firma Alfa, s.r.o. a Firma Beta, s.r.o. Obě firmy jsou strojírenskými podniky vyrábějícími zařízení na výrobu tepla a elektrické energie.

Pro tuto část práce mi bude stačit pouze část výkazu zisku a ztráty, která zachycuje výkony. V tabulce č.4 lze vidět výkony Firmy Alfa za rok 2015 a jak by vypadala tato data ve výkazu zisku a ztráty za rok 2016. Dále pak v tabulce č. 5 lze vidět obdobnou situaci, tedy výkony Firmy Beta za rok 2015 a jejich dosazení do výkazu zisku a ztráty za rok 2016. Tato práce s daty by měla demonstrovat zásadní změnu, která vyplývá z pozměněného způsobu účtování o zásobách vlastní činnosti.

Tabulka 4: Část Výkazu zisku a ztráty Firmy Alfa, s.r.o.

Část Výkazu zisku a ztráty firmy Alfa, s.r.o. (druhovému členění), v tis. Kč			
Označení	Text	Rok 2015	Rok 2016
II.	Výkony	1 207 045	1 037 632
1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	1 037 632	1 037 632
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	169 413	0

Zdroj: Data vybrané účetní jednotky

Tabulka 5: Část Výkazu zisku a ztráty Firmy Beta, s.r.o.

Část Výkazu zisku a ztráty firmy Beta, s.r.o. (druhové členění), v tis. Kč			
Označení	Text	Rok 2015	Rok 2016
II.	Výkony	1 354 721	1 529 711
1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	1 529 711	1 529 711
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	-174 990	0

Zdroj: Data vybrané účetní jednotky

Jak je z výkazů patrné, změna v účtování nedokončené výroby, kdy se místo výnosově účtuje na vrub nákladového účtu, má u firem Alfa a Beta zásadní vliv na jejich obrat. Jelikož se jedná o firmy s poměrně velkým poměrem nedokončené výroby na celkovém obratu (položka výkony), má změna v účtování nedokončené výroby negativní vliv na obrat u firmy Alfa, kde plynula poměrně velká část výnosů právě z nedokončené výroby a pozitivní vliv na obrat u firmy Beta, kde naopak v roce 2015 došlo k masivnímu úbytku nedokončené výroby. Tak či onak, při interpretaci dat z roku 2015 do systému platného od roku 2016 je dosaženo věrnějšího a poctivějšího zobrazení obratu firem a v následujících řádcích se pokusím vysvětlit, proč si to myslím.

Výnos, který do 31.12.2015 vznikl při aktivaci nedokončené výroby, byl výnosem hypotetickým. Bylo zde kalkulováno s tím, že takto vzniklá nedokončená výroba bude někdy v budoucnu prodána minimálně na úrovni nákladů. Nicméně, s tímto předpokladem nelze stoprocentně počítat. V praxi se může přihodit takřka cokoliv, např. u našich vybraných strojírenských firem může hypoteticky v krátkém časovém úseku dojít k prudkému rozvoji technologií a námi vytvořená nedokončená výroba, než se stane hotovým výrobkem, se může stát zastaralou a firma bude nucena tuto produkci prodat pod úrovní nákladů. Tím, že firmě takto vznikl dopředu hypotetický výnos v podobě přírůstku nedokončené výroby, byl tedy za této situace v předchozích obdobích neoprávněně navyšován obrat účetní jednotky. Obrat je pro mnoho institucí jednou z nejdůležitějších informací o podniku a může fundamentálně rozhodnout o dalším směřování firmy. Na obrat firem je například (v České republice obzvláště) kladen velký důraz ze strany bank, které se při rozhodování o potenciálním financování podniku úvěrem dívají v první řadě na obrat firmy (například u diskuse klienta s bankou o poskytnutí kontokorentního úvěru na běžném účtu je obrat zcela zásadním faktorem při rozhodování banky), z čehož vyvozují předpoklad schopnosti klienta dostát svým závazkům. V extrémních případech (například u stavebních firem), kde může v praxi podíl nedokončené výroby znamenat kupříkladu dvě třetiny z celkového obratu firmy, mohly být při přechodu na tento nový systém účtování o nedokončené výrobě vypovídány smlouvy o financování účetních jednotek ze strany bank na základě nedosažení požadované úrovně obratu.

Obecně byl tento způsob účtování velmi zkreslující a nový systém účtování, který účtuje o aktivaci nedokončené výroby na vrub nákladového účtu, dle mého názoru, tento nedostatek pokrývá a narovnává tak tržní prostředí. Tím, že je účtována aktivace nedokončené výroby na vrub nákladového účtu, oproti vzniklým nákladům na produkci, které jsou záúčtovány ve prospěch nákladového účtu, je bilance nulová, tudíž

obrat není z tohoto titulu nijak zkreslen a podává věrnější obraz o stavu účetní jednotky, než tomu bylo doposud.

Výše obratu dále může hrát roli při rozhodování potencionálních společníků o vstupu do společnosti (a s tím spojený přísun kapitálu), či akcionářů při financování podniku nákupem jeho akcií. Při tomto rozhodování opět hraje obrat velkou roli, jelikož jeho výše může při volbě investora příznivě, či negativně ovlivnit jeho rozhodnutí o investici do firmy. Obecně se dá říct, že vyšší obrat by měl v investorovi evokovat jistou perspektivu rychlé návratnosti investice a budoucích vysokých dividend. Pokud byl obrat zkreslen již uvedeným způsobem, mohla tímto být ovlivněna i tato rozhodnutí investorů při výběru investičních projektů

Další skupina, která se zajímá o výši obratu firmy, jsou obchodní partneři a zadavatelé zakázek. Tzv. „velcí hráči“ na trhu si často stanovují podmínku, že bude s naší firmou spolupracovat, pokud tato naše firma dosáhne určitého obratu. Menší firmy mají tedy velmi malou šanci se dostat k těmto lukrativním zakázkám s těmito „velkými hráči“ na trhu v sektoru, ve kterém tato naše firma působí. Rovněž se tak může dít u zadávání státních zakázek, kde je výše obratu jedním z klíčových faktorů při rozhodování zadavatele. Do doby novelizace zákona o účetnictví, která změnila způsob účtování o nedokončené výrobě, tak šlo, jak již bylo zmíněno, vznikem velkého množství nedokončené výroby pozitivně ovlivnit obrat ve prospěch firmy a dostat se tímto kupříkladu k těmto lukrativním zakázkám. Nově, při účtování nedokončené výroby nákladově a absence tohoto způsobu navýšení obratu, se firmy uchylují například ke tvorbě sdružení firem. Typicky se tak děje ve stavebnictví, kde lze vidět při průjezdem po dálnici ceduli, na které je napsáno velkým nápisem: zde staví firma ABC, s.r.o. a pod ním je doplněn menší nápis: firma ABC, s.r.o. je členem sdružení firem ABC, s.r.o.; DEF s.r.o.; GHI, s.r.o., ... Vznikem takovýchto sdružení je docíleno vyššího obratu, a z toho plynoucí jednodušší cesta k získání lukrativních zakázek.

Z výše uvedených informací vyplývá závěr, že firmy (pokud se jich týkala problematika účtování o vzniku nedokončené výroby), za předpokladu znalosti nové legislativy a umění číst v účetních výkazech za minulá období, musely počítat s touto citelnou změnou ve výši jejich obratu. Ty, které se na tuto systémovou změnu určitým způsobem připravily dopředu, přijaly určitá opatření k zajištění minimálního propadu obratu (ať už již zmíněnou možností tvorby sdružení nebo jinými způsoby), mohly získat díky této legislativní změně výrazný náskok před konkurencí, která s touto změnou nijak výrazněji dopředu nekalkulovala. Jelikož je tato změna v účtování o vzniku nedokončené výroby systémového (dlouhodobého) charakteru – není to přechodná (krátkodobá) změna – může rozdíl, který vznikne při přechodu z jednoho systému na druhý, v dlouhém období sehrát rozhodující roli v novém přerozdělení sil na trhu.

4.5 Členění účetních jednotek

4.5.1 Nové rozčlenění účetních jednotek platné od 1.1.2016

Právní úpravou je zde zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

- § 1b = kategorie účetních jednotek a kategorie skupin účetních jednotek,
- § 1d = vymezení některých pojmů,
- § 20 = ověřování účetní závěrky auditorem.

Nové parametry, stanovené novelou zákona o účetnictví platnou od 1.1.2016, pro povinný audit platí až pro účetní období 2016, tedy až pro sestavení účetní závěrky k 31.12.2016 (v tom případě, že má účetní jednotka za účetní období kalendářní rok). Změnily se parametry, které se testují. V následujících dvou tabulkách lze vidět ony testované hodnoty parametrů před a po novelizaci zákona o účetnictví, které dále rozeberu.

Tabulka 6: Parametry pro audit s účinností do 31.12.2015

<i>Parametry pro audit 2015</i>
Aktiva celkem- brutto : > = 40 mil. Kč
Roční úhrn čistého obratu: > = 80 mil. Kč
Průměrný počet zaměstnanců: > = 50

Zdroj: www.du.cz

Tabulka 7: Parametry pro audit s účinností od 1.1.2016

<i>Parametry pro audit 2016</i>
Aktiva celkem- netto : > = 40 mil. Kč
Roční úhrn čistého obratu: > = 80 mil. Kč
Průměrný počet zaměstnanců: > = 50

Zdroj: www.du.cz

U položky aktiva celkem byla dosud testována hodnota brutto, nově s účinností od 1.1.2016 je testována netto hodnota aktiv. U ročního úhrnu obratu vymezení zůstalo beze změn. Jedná se zde o výši výnosů sníženou o prodejní slevy, dělenou počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobenou 12, nýbrž s účinností od 1.1.2016 došlo ke změně účtování aktivace a změny stavu zásob vlastní činnosti, které jsou nově účtovány prostřednictvím nákladů (jak již bylo zmíněno v kapitole 4.4.3. Aktivace zásob vlastní výroby). Průměrný počet zaměstnanců se počítá dle metodiky Českého statistického úřadu.

Do okamžiku novelizace zákona o účetnictví, platné od 1.1.2016, nebyly účetní jednotky nijak členěny. Vyjímaje účetních jednotek, které měly povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, a tudíž musely navíc sestavovat Výkaz o změnách vlastního kapitálu a Výkaz o cashflow, vedly účetní jednotky účetnictví ve stejném rozsahu a rovněž vyhotovovaly účetní výkazy ve stejné formě a rozsahu bez rozdílu.

Zákon o účetnictví uvádí, že řádná a mimořádná účetní závěrka vybraných účetních jednotek podléhá povinnosti ověření auditorem. Na prvním místě jde o akciové společnosti, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo dosáhly alespoň jedno ze tří kritérií uvedených v tabulce č.4.

Ostatní obchodní společnosti a družstva mají uvedenou povinnost, pakliže k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií uvedených v tabulce č.6.

Nová kritéria pro povinnost ověření účetní závěrky auditorem (s účinností od 1.1.2016) jsou uvedena v tabulce č.7.

Způsob, kterým se určuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem se nemění, mění se pouze metoda výpočtu jednoho z kritérií, avšak poměrně výrazně. Jedná se o kritérium Aktiva celkem, kde brutto hodnotu, tedy celkovou hodnotu aktiv nahrazuje netto hodnota, tedy brutto hodnota upravená o korekce, kterými mohou být oprávký (tedy úhrn odpisů) nebo opravné položky (přechodné snížení hodnoty majetku). Tato změna vede, dle mého názoru, ke zpřesnění podmínek pro (ne)spadnutí do povinnosti k auditu, jelikož nezohledňuje pouze hrubou hodnotu aktiv podniku, nýbrž reálnou hodnotu majetku po zahrnutí faktoru opotřebení nebo dočasného snížení užitné hodnoty majetku.

Cílem auditu účetních výkazů je vyjádřit stanovisko nezávislé, kvalifikované osoby (auditora) k tomu, zda účetní výkazy účetní jednotkou sestavené a zveřejněné podávají věrné a poctivé zobrazení stavu majetku a závazků, finanční situace a výsledku hospodaření v souladu s platnou účetní legislativou (to znamená se zákonem o účetnictví).

Novelou zákona o účetnictví s účinností od 1.1.2016 byly zavedeny čtyři kategorie účetních jednotek – mikro, malá, střední a velká. Účetní jednotky výše uvedené se zařadí do příslušné kategorie. V účetním období, které započalo v roce 2016, postupuje účetní jednotka podle právní úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek, jejíž podmínky naplnila k rozvahovému dni bezprostředně předcházejícího účetního období. V případě, kdy účetní jednotka má za účetní období kalendářní rok, potom pro zařazení do příslušné kategorie je rozhodný stav k 31.12.2015. Pro zařazení do příslušné kategorie jsou rozhodující tři kritéria:

- aktiva celkem (úhrn aktiv zjištěný z rozvahy);
- roční úhrn čistého obratu (výše výnosů snížená o prodejní slevy, dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti),
- průměrný počet zaměstnanců (přepočtený evidenční počet zaměstnanců podle metodiky Českého statistického úřadu).

Údaje jsou zjišťovány z účetní závěrky sestavené k rozvahovému dni.

Základní účetní pravidla při sestavování účetní závěrky vymezuje:

- pro všechny účetní jednotky zákon o účetnictví (č. 563/1991 Sb., v platném znění), dále
- pro podnikatelské subjekty vyhláška (č. 500/2002 Sb., v platném znění), kde jsou uvedeny i výkazy (rozvaha a výkazy zisku a ztráty v druhovém i účelovém členění) a dále
- české účetní standardy (ČÚS); při sestavování účetní závěrky za období 2016 je vhodným pomocníkem zejména ČÚS č. 024 – Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016. (Cardová, 2016)

Struktura účetní závěrky závisí s účinností od období 2016 na zařazení účetní jednotky do konkrétní kategorie. I tak se ale může stát, že některá pravidla pro sestavení účetní závěrky jsou rozdílná i v rámci jedné kategorie.

V následující podkapitole se blíže podíváme, jak je tomu u mikro účetní jednotky.

4.5.2 Mikro účetní jednotka

Nejmenší možnou kategorií, do které může být účetní jednotka zařazena, je kategorie mikro účetních jednotek. Nyní se blíže podíváme na její specifikaci a podmínky pro zařazení do této kategorie.

Paragraf 1 písmeno b zákona o účetnictví uvádí, že pokud účetní jednotka k rozvahovému dni bezprostředně předcházejícího účetního období nepřekročila alespoň 2 z hodnot uvedených v tabulce č.8, je zařazena do kategorie mikro účetních jednotek.

Tabulka 8: Vymezení mikro účetní jednotky

<i>Aktiva netto v Kč</i>	<i>Roční úhrn čistého obratu v Kč</i>	<i>Průměrný počet zaměstnanců</i>
9 000 000	18 000 000	10

Zdroj: www.du.cz

Roční úhrn čistého obratu představuje výši výnosů sníženou o prodejní slevy, dělenou počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobenou 12.

Výpočet průměrného počtu zaměstnanců se řídí metodikou Českého statistického úřadu a znamená průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců. V případě, že účetní jednotka účtuje v kalendářním roce, potom roční úhrn čistého obratu (k 31.12.2015) musí přepočítat podle nových pravidel s účinností od 1.1.2016. Týkat se to bude především změny v účtování o aktivaci a změny stavu zásob vlastní činnosti, které byly dříve účtovány prostřednictvím výnosů a nově jsou

úctovány prostřednictvím nákladových účtů, o čemž jsem se již zmiňoval v předchozích kapitolách mé práce.

Dále se budu zabývat tím, jak je tomu u mikro účetní jednotky s účetní závěrkou za období 2016. Cardová (2016) uvádí, že účetní závěrka je nedílný celek, který u mikro účetní jednotky tvoří:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha.

Mikro účetní jednotky nejsou povinny sestavovat přehled o peněžních tocích (cash flow) ani přehled o změnách vlastního kapitálu.

Rozvaha ve zkráceném rozsahu, která zahrnuje pouze položky označeny písmeny dle přílohy vyhlášky, je vyhrazena pouze pro mikro účetní jednotky, které nemají ze zákona povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Jedná se o nejzkrácenější rozvahu z možných tří typů rozvah, které od účetního období 2016 v našich podmínkách účetní předpisy připouští. Její podobu lze vidět v následující tabulce.

Tabulka 9: Rozvaha ve zkráceném rozsahu

<i>Aktiva</i>	<i>Pasiva</i>
A. Pohledávky za upsaný základní kapitál	A. Vlastní kapitál
A. Dlouhodobý majetek	B. + C. Cizí zdroje
A. Oběžná aktiva	A. Rezervy
A. Časové rozlišení aktiv	A. Závazky
	A. Časové rozlišení pasiv

Zdroj: www.du.cz

Rozvaha se sestavuje za běžné a minulé účetní období; aktiva za běžné období se vykazují v hodnotách brutto, korekce, netto; za minulé období se aktiva vykazují

pouze v hodnotě netto. Zatímco v případě rozvahy mohou všechny mikro účetní jednotky sestavovat zmíněný typ rozvahy ve zkráceném rozsahu, v případě výkazu zisku a ztráty mají některé mikro účetní jednotky možnost sestavit výkaz ve zkráceném rozsahu a některé mikro účetní jednotky mají povinnost sestavit výkaz v rozsahu plném. Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu (druhovému nebo účelovému členění), který zahrnuje pouze položky označené římskými číslicemi, písmeny a výpočtové položky, je vyhrazen pro mikro účetní jednotku, která není obchodní společností a zároveň nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Obchodními společnostmi jsou (dle zákona o korporacích č. 90/2012 Sb.):

- veřejná obchodní společnost a komanditní společnost (osobní společnosti),
- společnost s ručením omezeným a akciová společnost (kapitálové společnosti) a
- evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení.

Obchodními společnostmi nejsou například družstva, fyzické osoby apod.

Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu zahrnuje všechny položky dle přílohy vyhlášky. Příloha mikro účetní jednotky, která nemá povinnost auditu, uvádí pouze základní informace vymezené §39 zákona o účetnictví. K základním bodům, které má příloha obsahovat, patří zejména:

- název a sídlo účetní jednotky, identifikační číslo (IČO), právní forma jednotky, předmět podnikání, rozvahový den, okamžik sestavení účetní závěrky, podpis odpovědné osoby (statutární orgán);
 - informace o použitých účetních metodách a zásadách při sestavování účetní závěrky (zejména u metodiky odpisů a opravných položek, účtování cizích měn a přepočtu na reálnou hodnotu);
 - pohledávky a dluhy, které mají splatnost k rozvahovému dni delší než 5 let; pohledávky a dluhy (uvést jejich celkovou výši), které jsou kryty věcnými zárukami; pohledávky a dluhy, které nejsou vykázány v rozvaze;
 - zálohy, závdavky, zápůjčky a úvěry poskytnuté řídicím, kontrolním a správním orgánům;
 - mimořádné výnosy a náklady svým objemem nebo původem;
 - průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období.
- (Cardová, 2016)

Mikro účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, má povinnost uvést v příloze k účetní závěrce informace o nabytí vlastních podílů.

Novinkou je v zákoně o účetnictví platném od 1.1.2016 povinnost účetních jednotek k určitému datu zveřejnit svou účetní závěrku na stránkách příslušného správního orgánu tak, aby byla zájemcům veřejně přístupná a při nedodržení této povinnosti hrozí účetním jednotkám pokuty ve výši stanovené zákonem dle posouzení příslušného správního orgánu (více se o této povinnosti zveřejnění účetní závěrky ještě zmíním v následujících podkapitolách).

Účetní jednotky, které jsou zapsány v obchodním rejstříku nebo ty, kterým povinnost stanoví zvláštní právní předpis, jsou povinny zveřejnit účetní závěrku. Mikro účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nemusí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty (nestanoví-li jim tuto povinnost zvláštní právní předpis), tudíž zveřejní pouze rozvahu a přílohu dle výše uvedených pravidel (viz §21 písm. a odst. 9 zákona o účetnictví).

V další kapitole uvedu, jak se věci mají u malé účetní jednotky.

4.5.3 Malá účetní jednotka

Následující možnou kategorií, do které může být účetní jednotka zařazena, je kategorie malých účetních jednotek. Opět se zde podívám na vymezení této formy účetní jednotky a podmínky, které musí účetní jednotka splňovat, aby byla zařazena do této kategorie.

Paragraf 1 písm. b zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví uvádí, že malou účetní jednotkou je ta, která není mikro účetní jednotkou a k rozvahovému dni se pohybuje v rozmezí hodnot uvedených v tabulce č.10.

Tabulka 10: Vymezení malé účetní jednotky

<i>Aktiva netto v Kč</i>	<i>Roční úhrn čistého obratu v Kč</i>	<i>Průměrný počet zaměstnanců</i>
9 000 000-100 000 000	18 000 000-200 000 000	10-50

Zdroj: www.du.cz

Cardová (2017) uvádí, že roční úhrn čistého obratu se počítá podle metodiky platné od účetního období 2016. V rámci kategorie malé účetní jednotky mohou mít některé účetní jednotky povinnost ověření účetní závěrky auditorem a některé nikoliv.

Paragraf 20 zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví uvádí, že řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku jsou povinny mít ověřenou auditorem následující účetní jednotky:

- ty, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis;
- velké účetní jednotky s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu;
- střední účetní jednotky;
- malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy podle Nového občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího (tzn. za 2 období), překročily nebo již dosáhly alespoň 1 z uvedených hodnot:
 - aktiva netto 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 k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň dvě ze tří hodnot uvedených v předcházejícím bodu.

Cardová (2017) dále uvádí, že pokud tedy malá účetní jednotka nedosáhla na výše uvedené parametry (popřípadě, pokud nemá povinnost vymezenou zvláštním právním předpisem), pak nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem za účetní období 2016 a může tedy vyhotovit účetní závěrku ve zkráceném rozsahu. Podoba účetní závěrky ve zkráceném rozsahu je u malé účetní jednotky vesměs stejná jako u mikro účetní jednotky (viz. předcházející kapitola 4.5.1. Mikro účetní jednotka).

Pokud ale účetní jednotka splňuje parametry pro povinnost ověření účetní závěrky auditorem (nebo jí tuto povinnost uděluje zvláštní právní předpis), poté je účetní jednotka povinna sestavit účetní závěrku v plném rozsahu. Jejimi třemi základními částmi jsou:

- Rozvaha v plném rozsahu, která zahrnuje všechny položky podle přílohy č. 1 vyhlášky;
- Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu, který zahrnuje všechny položky podle přílohy č. 2 (druhé členění) nebo přílohy č. 3 (účelové členění) vyhlášky;
- Příloha malé účetní jednotky, která má povinnost auditu, uvádí základní informace vymezené v §39 podnikatelské vyhlášky zákona o účetnictví a další informace vymezené §39a.

Základními body, které je nutno uvést v příloze účetní závěrky malé účetní jednotky s povinností auditu, jsou:

- informace o počátečních a konečných stavech, přírůstcích a úbytcích u jednotlivých položek dlouhodobých aktiv, oprávků, opravné položky, případně úroky, které jsou dle rozhodnutí účetní jednotky součástí ocenění majetku;
- informace o účetní jednotce, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku;
- informace o operacích, které nejsou zahrnuty v rozvaze;
- informace o transakcích se spřízněnými stranami;
- transakce uzavřené se členy řídicích, kontrolních a případně správních orgánů a dále transakce mezi konsolidovanými nebo přidruženými účetními jednotkami. (Cardová, 2017)

Malé účetní jednotky nejsou povinny sestavovat přehled o peněžních tocích ani přehled o změnách vlastního kapitálu. Účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, jsou pak povinny vyhotovit výroční zprávu, jejímž účelem je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji jejich výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení. Malé účetní jednotky, které mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem, jsou povinny k požadovanému datu zveřejnit účetní závěrku i výroční zprávu. Malé účetní

jednotky, které povinnost auditu nemají, postupují při zveřejňování účetní závěrky podle stejného klíče jako mikro účetní jednotky bez této povinnosti (viz kapitola 4.5.1. Mikro účetní jednotka).

4.5.4 Střední účetní jednotka

Předposlední formou, do které může být účetní jednotka od 1.1.2016 zařazena je kategorie středních účetních jednotek. Jako jsme tomu učinili u dvou předchozích forem, tak i zde uvedeme specifikaci a podmínky, které musí účetní jednotka splnit, aby byla zařazena do této skupiny.

Paragraf 1 písmeno b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví uvádí, že pokud účetní jednotka k rozvahovému dni bezprostředně předcházejícího účetního období nepřekročila alespoň 2 z hodnot uvedených v tabulce č.12 a zároveň není malou či mikro účetní jednotkou, poté je zařazena do kategorie středních účetních jednotek. Rozmezí hodnot, ve kterých se musí ukazatele účetní jednotky pohybovat, zobrazuje tabulka č.11.

Tabulka 11: Vymezení střední účetní jednotky

<i>Aktiva netto v Kč</i>	<i>Roční úhrn čistého obratu v Kč</i>	<i>Průměrný počet zaměstnanců</i>
100 000 000-500 000 000	200 000 000-1 000 000 000	50-250

Zdroj: www.du.cz

Cardová (2017) uvádí, že účetní jednotka zařazená do této kategorie má ze zákona vždy povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. To v praxi znamená, že netestuje dvě po sobě jdoucí období, jako tomu bylo u předešlých dvou forem. Pokud by kupříkladu účetní jednotka zahájila svou činnost v roce 2016 a splnila již v tomto roce parametry pro její zařazení do kategorie středních účetních jednotek, poté již za rok 2016 vzniká tomuto subjektu povinnost auditu.

Účetní závěrku, jakožto nedílný celek výkaznictví účetní jednotky, v této kategorii tvoří:

- Rozvaha,
- Výkaz zisku a ztráty,
- Příloha,
- Přehled o peněžních tocích,
- Přehled o změnách vlastního kapitálu.

Účetní závěrka je u střední účetní jednotky sestavována vždy v plném rozsahu a má následující předepsanou podobu:

- Rozvaha v plném rozsahu, která zahrnuje všechny položky podle přílohy č. 1 vyhlášky;

- Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu, který zahrnuje všechny položky podle přílohy č. 2 (druhovému členění) nebo č. 3 (účelové členění) vyhlášky;
- Příloha v účetní závěrce v plném rozsahu pro střední účetní jednotku zahrnuje základní informace vymezené v §39 PVZÚ a další informace vymezené §39 b.

K již zmíněným základním informacím, které je nutno uvést v příloze účetní závěrky střední účetní jednotky, patří:

- název a sídlo účetní jednotky, identifikační (IČO), právní formu, předmět podnikání, rozvahový den, okamžik sestavení účetní závěrky, podpis odpovědné osoby dle účetní jednotky (statutární orgán);
- informace o použitých účetních metodách, zásadách;
- informace o použitém oceňovacím modelu a technice při ocenění reálnou hodnotou;
- pohledávky a dluhy, které mají splatnost k rozvahovému dni delší než 5 let;
- pohledávky a dluhy (jejich celkovou výší), které jsou kryty věcnými zárukami,
- zálohy, závdavky, zápůjčky a úvěry poskytnuté řídicím, kontrolním a správním orgánům;
- mimořádné výnosy a náklady svým objemem nebo původem;
- pohledávky a dluhy, které nejsou vykázány v rozvaze;
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období (dle závazné metodiky stanovené Českým statistickým úřadem).

K dalším informacím patří zejména:

- název a sídlo konsolidovaných účetních jednotek nebo přidružených účetních jednotek s uvedením výše podílu na základním kapitálu, výši jejich vlastního kapitálu a výsledku hospodaření z účetní závěrky za poslední účetní období; tyto informace neuvádí, pokud by je vážně poškozovaly, nebo pokud jsou informace součástí širší konsolidované skupiny (nutno popsat v příloze);
- název, sídlo a právní formu každé z účetních jednotek, v níž je účetní jednotka společníkem s neomezeným ručením; další informace o konsolidačních skupinách;
- informace o akciích, vyměnitelných dluhopisech a podobných cenných papírech;
- další informace o zaměstnancích;
- další informace o odměnách členům řídicím, kontrolním a správním orgánům;
- informace o navrhovaném rozdělení zisku či úhradě ztráty;
- u jednotlivých položek dlouhodobých aktiv informace o počátečních a konečných stavech, přírůstcích a úbytcích; oprávkou, opravné položky, případně úroky, které jsou dle rozhodnutí účetní jednotky součástí ocenění majetku;
- výši odložené daňové povinnosti a její vývoj;
- informace o operacích, které nejsou zahrnuty v rozvaze, včetně finančních dopadů na účetní jednotku;
- informace o transakcích se spřízněnými stranami. (Cardová, 2017)

Účetní jednotky, které mají povinnost auditu, jsou povinny vyhotovit rovněž výroční zprávu, jejímž účelem je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji jejich výkonnosti, činnosti a aktuálním hospodářském postavení; a dále uvést finanční informace:

- o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné,
- o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- o nabytí vlastních akcií nebo vlastních podílů,
- o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- o tom, zda účetní jednotka má pobočku nebo jinou část obchodního závodu v zahraničí,
- požadované podle zvláštních právních předpisů. (Cardová, 2017)

Co se týče zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy, je postup, dle § 21 písmeno a zákona o účetnictví, následující: účetní jednotky, které mají povinnost auditu, zveřejní účetní závěrku i výroční zprávu po jejich ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem podle zvláštních předpisů do 30 dnů od splnění obou uvedených podmínek, pokud zvláštní právní předpisy nestanoví jinak, nejpozději však do 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky bez ohledu na to, zda byly tyto účetní záznamy uvedeným způsobem schváleny. Účetní jednotky jsou dále povinny zveřejnit i zprávu auditora a případně informaci o tom, že zveřejňované účetní záznamy nebyly schváleny uvedeným způsobem.

4.5.5 Velká účetní jednotka

Poslední a největší kategorií, do které může být účetní jednotka zařazena, je velká účetní jednotka. Opět budeme tuto nově vzniklou kategorii specifikovat a uvedeme parametry, které musí účetní jednotka splnit, aby byla zařazena do této kategorie.

Paragraf 1 písmeno b zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví uvádí, že velkou účetní jednotkou je ta, která k rozvahovému dni překračuje alespoň 2 hraniční hodnoty uvedené v tabulce č.12.

Tabulka 12: Vymezení velké účetní jednotky

<i>Aktiva netto Kč</i>	<i>Roční úhrn čistého obratu Kč</i>	<i>Průměrný počet zaměstnanců</i>
500 000 000	1 000 000 000	250

Zdroj: www.du.cz

Dále se za velkou účetní jednotku vždy považuje:

- subjekt veřejného zájmu,
- vybraná účetní jednotka.

Paragraf 1 písmeno a zákona o účetnictví uvádí, že subjektem veřejného zájmu (s účinností od 1.1.2016) je účetní jednotka se sídlem v České republice, která je:

- obchodní společností a je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, která pro účtování a sestavení účetní závěrky závazně používá mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie,
- bankou podle zákona upravujícího činnost bank nebo spořitelním a úvěrním družstvem podle zákona upravujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev,
- pojišťovnou nebo zajišťovnou podle zákona upravujícího činnost pojišťoven a zajišťoven,
- penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření, nebo
- zdravotní pojišťovnou.

Cardová (2017) uvádí, že vybranými účetními jednotkami (s účinností od 1.1.2010, kdy bylo zavedeno tzv. účetnictví státu a s nimi i vymezení těchto účetních jednotek) jsou organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

Účetní jednotka zařazená do kategorie velká má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem (s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu).

Účetní závěrku sestavuje velká účetní jednotka vždy v plném rozsahu. Postup tvorby a obsah účetní závěrky je stejný, jako u střední účetní jednotky, která rovněž sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu (viz. kapitola 4.5.3. Střední účetní jednotka).

Jedinou složkou, která je v účetní závěrce velké účetní jednotky navíc (oproti účetní závěrce střední účetní jednotky) jsou doplňující informace vymezené v §39c (platné pouze pro velké účetní jednotky). Doplňující informace jsou uvedeny v příloze k účetní závěrce v plném rozsahu a těmito informacemi jsou:

- informace o rozčlenění tržeb z prodeje zboží, výrobků a služeb podle kategorií činností a podle zeměpisných trhů (pokud účetní jednotku nepoškozují; nastane-li případ, kdy by tyto informace mohly účetní jednotku poškozovat, je nutno popsat v Příloze k účetní závěrce informace o vynechání údajů);
- celkové odměny
 - a) účtované auditorem za povinný audit roční účetní závěrky a celkové odměny účtované auditorem za jiné ověřovací služby,
 - b) za daňové poradenství a jiné služby netýkající se auditu.

Tyto informace se neuvádí, pokud jsou obsaženy v příloze ke konsolidované účetní závěrce.

S účinností od 1.1.2016 byla do zákona o účetnictví vložena Část sedmá, která se týká zprávy o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země, kterou sestavuje k rozvahovému dni:

- velká účetní jednotka, včetně subjektu veřejného zájmu, s výjimkou vybrané účetní jednotky, činná v těžebním průmyslu, která vykonává jakoukoli činnost související s průzkumem, vyhledáváním, objevováním, rozvojem a těžbou ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu či jiných látek v souladu s příslušným nařízením Evropské unie; a
 - velká účetní jednotka, včetně subjektu veřejného zájmu, s výjimkou vybrané účetní jednotky, činná v odvětví těžby dřeva v původních lesích, která vyvíjí činnosti uvedené v příslušném nařízení Evropské unie.
- Bližší vymezení uvádí §32a až 32e zákona o účetnictví.

Účetním jednotkám, které mají povinnost auditu, zákon o účetnictví dále ukládá povinnost vyhotovit výroční zprávu. Postup tvorby a obsah výroční zprávy je obdobný, jako u střední účetní jednotky (viz. kapitola 4.5.3. Střední účetní jednotka), s tím rozdílem, že vedle finančních informací jsou velké účetní jednotky povinny ve výroční zprávě uvést i informace nefinanční. S tím souvisí novela zákona o účetnictví s účinností od 1.1.2017, jež doplňuje Část osmou, která se týká nefinančních informací.

Povinnost uvádět nefinanční informace budou mít velké účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi a jsou zároveň subjektem veřejného zájmu, a které zároveň překročí kritérium 500 zaměstnanců v průběhu účetního období. Dále se tato povinnost vztahuje i na konsolidující účetní jednotky velkých skupin účetních jednotek, které jsou subjekty veřejného zájmu a překračují průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období. Uvádí se rozsah nefinančních informací, způsob jejich zveřejnění a zároveň se stanoví, které účetní jednotky nemají povinnost nefinanční informace uvádět (tzn. jsou osvobozeny). Uváděné nefinanční informace obsahují informace týkající se alespoň otázek životního prostředí, sociálních a zaměstnaneckých otázek, respektování lidských práv a boje proti korupci a úplatkářství, včetně popisu obchodního modelu účetní jednotky, popisu opatření vztahujících se ke sledovaným otázkám, popisu výsledků těchto opatření, hlavních rizik souvisejících s těmito otázkami a klíčové nefinanční ukazatele výkonnosti, které se k dané podnikatelské činnosti vztahují. Uvedené nefinanční informace by přitom měly pokrývat oblasti, ve kterých existuje velké riziko zejména nepříznivých dopadů na společnost, souvisejících se její podnikatelskou činností. (Cardová, 2017)

U zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy se postupuje stejně, jako u střední účetní jednotky (viz. kapitola 4.5.3. Střední účetní jednotka).

4.5.6 Praktický příklad-zařazení vybraných účetních jednotek do příslušné kategorie účetních jednotek, určení povinnosti auditu

Po teoretickém výkladu nového systému kategorizace účetních jednotek, je opět žádoucí uvést příklad zařazení vybraných účetních jednotek do kategorie účetních jednotek podle čísel vyčtených z jejich účetních výkazů a z toho plynoucí povinnosti ve výkaznictví.

Jako první jsem si vybral akciovou společnost, která je pro potřeby mé práce nazvána Gama, která se zabývá pronájmem nemovitostí. Tato firma v roce 1991 nabyla do svého obchodního majetku řadu budov a od této doby je jejich hlavní činností pronájem těchto budov. V následující tabulce lze vidět vybrané údaje o této firmě za rok 2015.

Tabulka 13: Vybrané účetní ukazatele akciové společnosti Gama

Vybrané ukazatele firmy Gama, a.s.			
Rok	Obrat v Kč	Aktiva (netto) v Kč	Průměrný počet zaměstnanců
2015	4 476 000	148 702 000	2

Zdroj: Data vybrané účetní jednotky

Z tabulky č.13 lze vidět, že společnost Gama bude zařazena do kategorie mikro účetních jednotek, jelikož přesáhla jen jedno z tří uvedených kritérií uvedených v podkapitole 4.5.2 Mikro účetní jednotka. Přestože jako akciová společnost přesáhla i jedno ze tří kritérií pro povinnost auditu (uvedených v tabulce č.7), a to hodnotu aktiv v netto vyjádření, tak jako účetní jednotka, která spadá do kategorie mikro účetních jednotek, nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem a rovněž vyhotovuje účetní závěrku pouze ve zkráceném rozsahu. Může tedy například sestavovat rozvahu ve zkráceném rozsahu a nemusí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty. Oproti stavu, který platil do 31.12.2015, je to poměrně citelná změna, jelikož za splnění podmínky překročení jednoho z kritérií (uvedených v tabulce č.6) pro nutnost ověření účetní závěrky auditorem (opět překročení hodnoty aktiva, ale pozor – tehdy to ještě byly aktiva brutto), byla tato účetní jednotka povinná mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Vzhledem k tomu, že tato účetní jednotka drží poměrně dost velkou sumu v aktivech, je dle mého názoru audit u této účetní jednotky nezbytný, a to z následujících důvodů. Auditor, mimo jiné, dohlíží na věrné zobrazení hodnoty aktiv podle tržní ceny a dále například na to, jestli je hodnota nájemného, které tato firma inkasuje za pronájem svých aktiv, srovnatelná s tržní hodnotou. Při absenci ověření účetní závěrky auditorem a za předpokladu platnosti zásady historických cen (jež se uplatňuje v českém zákoně o účetnictví) se může stát, že aktiva budou špatně oceněna. Na ocenění aktiv může at' už příznivě, či negativně působit například náhlá změna v oblíbenosti lokality, ve které se budovy nachází, dále pak nová zjištění o zdravotní či technické závadnosti materiálů, které byly použity pro stavbu budov (typicky u starých budov stavěných za minulého režimu, kde se používal azbest, který byl shledán karcinogenním) aj. Může se pak tedy stát, že firma má ve vlastnictví budovu, která je oceněna cenou, která neodpovídá realitě, ale vzhledem k tomu, že nemá povinnost auditu, nemusí to být v účetnictví zohledněno a účetnictví pak nepodává věrný obraz o stavu účetní jednotky. Dále pak rovněž výnos z nájmu nemusí odpovídat tržní hodnotě.

At' už ocenění aktiv, výnosy plynoucí z jejich pronájmu nebo jiné další faktory, všechny tyto proměnné mohou různými způsoby ovlivnit účetní ukazatele účetní jednotky, a tím pádem i zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie účetních jednotek a z toho plynoucí odlišné povinnosti ve výkaznictví. Na tento konkrétní případ, rozebraný pro účely tohoto ilustračního příkladu, je současný výklad zákona krátký a v tomto konkrétním případě byl, dle mého názoru, lepší výklad zákona účinný do 31.12.2015. V tomto konkrétním příkladu totiž firma, i přes splnění podmínek pro audit z titulu její právní formy, auditována nebude kvůli jejímu zařazení do kategorie mikro účetních jednotek. Na toto by měl zákon o účetnictví myslet a upravit například nějakým zvláštním předpisem situaci, kdy pokud účetní jednotka splní podmínky pro audit je tento fakt nadřazen zařazení do kategorie účetních jednotek.

Na dalším příkladu k problematice nového systému členění účetních jednotek se pokusím poukázat na to, jaký dopad může mít nový systém výpočtu ukazatele hodnoty aktiv, jako jednoho ze tří směrodatných ukazatelů pro určení povinnosti účetní jednotky mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Tato povinnost zároveň souvisí i s právní formou zřízení účetní jednotky a bude v následujícím příkladu hrát zásadní roli (ve spojitosti s již zmíněným novým systémem výpočtu směrodatné hodnoty aktiv účetní jednotky).

Pro tento příklad jsem si vybral data další nejmenované firmy, kterou pro potřeby mé práce nazvu společnost Delta. Jak jsem již zmínil, v tomto příkladu bude hrát zásadní roli právní zřízení účetní jednotky. V komentářích budu pracovat se dvěma variantami. První variantou bude, že firma Delta je akciová společnost. Druhou variantou bude právní zřízení v podobě společnosti s ručením omezeným. V tabulce č.14 lze vidět hodnoty dat z účetních výkazů firmy Delta za léta 2015 a 2016, konkrétně vybrané směrodatné ukazatele pro rozhodnutí, zda bude účetní jednotka ze zákona podléhat auditu, či nikoliv.

Tabulka 14: Vybrané účetní ukazatele společnosti Delta

Vybrané ukazatele firmy Gama					
Rok	Aktiva v Kč			Obrat v Kč	Průměrný počet zaměstnanců
	Brutto	Korekce	Netto		
2015	42 404 000	-2 759 000	39 645 000	110 365 000	5
2016	43 188 000	-3 354 000	39 834 000	115 476 000	5

Zdroj: Data vybrané účetní jednotky

Z hodnot vybraných ukazatelů firmy Delta za rok 2015 (což byl rok směrodatný pro zařazení účetní jednotky do příslušné skupiny účetních jednotek dle nového členění) lze vidět, že firma byla zařazena do kategorie malých účetních jednotek (v obou variantách zmíněné testované právní formy zřízení podnikání). Toto zařazení vyplývá z faktu, že není mikro jednotkou, jelikož překročila hodnoty dvou kritérií

uvedených v tabulce č.8 (konkrétně aktiva netto a obrat) a zároveň se pohybuje v rozmezí hodnot uvedených tabulkou č.9.

U rozhodnutí o povinnosti auditu už záleží na právní formě, podle které je účetní jednotka zřízena. Jelikož firma překročila pouze jednu hodnotu z tabulky č.7, ve které jsou uvedeny parametry pro povinnost auditu s účinností od 1.1.2016, bude to pro ni znamenat následující.

- *Pokud bude akciovou společností, je povinna mít účetní závěrku za rok 2016 ověřenou auditorem, jelikož za dvě bezprostředně po sobě jdoucí účetní období přesáhla alespoň jedno z kritérií uvedených v tabulce č.7.*
- *Pokud bude společností s ručením omezeným, není povinna mít účetní závěrku za rok 2016 ověřenou auditorem, jelikož za dvě bezprostředně po sobě jdoucí účetní období nepřesáhla alespoň dvě z kritérií uvedených v tabulce č.7.*

Na těchto konkrétních datech sehrála roli v rozhodování o povinnosti auditu jedna z významných změn, a to změna ukazatele aktiv z brutto na netto. Pokud by tato změna nenastala a postupovalo se nadále podle tabulky č.6, kde je u aktiv vykázána právě hodnota brutto (tedy hrubá hodnota aktiv), tak by v obou případech (ať už by byla firma Delta akciovou společností, či společností s ručením omezeným) měla povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Jelikož se ale při stanovení hodnoty aktiv nově postupuje podle tabulky č.7, ve které jsou u položky aktiv uvedena aktiva netto (tedy hrubá hodnota aktiv snižená o oprávky a opravné položky), znamená to pro ni, jak již bylo uvedeno, že pokud je akciovou společností, tak má povinnost auditu; pokud je společností s ručením omezeným, tato povinnost jí nevzniká.

Tuto změnu ze svého pohledu hodnotím tak, že je ku prospěchu věci. Aktiva netto podávají věrnější a poctivější obraz o aktivech firmy než aktiva brutto, protože jsou upravena o oprávky (tedy vyčíslení opotřebení aktiv za daný rok) a o opravné položky představující dočasné snížení užitné hodnoty aktiv. Na tomto konkrétním příkladu jde vidět, co to může v praxi pro účetní jednotku znamenat. Povinnost auditu s sebou nese pro účetní jednotku další dodatečné administrativní náklady a podmínky pro povinnost auditu by měly být co nejobektivnější, čemuž právě tato změna ve volbě hodnoty aktiv, která je pro tento účel směrodatná, přispívá.

4.6 Zavedení kategorií skupin účetních jednotek – konsolidace

Stejně jako byly jednotlivé účetní jednotky s účinností od 1.1.2016 zařazeny do příslušných skupin, také konsolidované skupiny účetních jednotek byly takto rozřazeny.

Novelou zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, platnou od 1.1.2016, byly dále zavedeny tři kategorie skupin účetních jednotek – malá, střední a velká. Jedná se o skupiny účetních jednotek, které sestávají z konsolidující účetní jednotky (ovládající osoba) a z konsolidovaných účetních jednotek (ovládané osoby). Hraniční hodnoty se testují na konsolidovaném (společném) základě.

Paragraf 1 písmeno e zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví uvádí, že v prvním účetním období po svém vzniku nebo zahájení činnosti postupuje účetní jednotka

podle právní úpravy pro takovou kategorii skupin účetních jednotek, u které lze předpokládat, že splní její podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období. Pokud ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek skupina účetních jednotek překročí nebo naopak přestane překračovat 2 hraniční hodnoty (tyto hodnoty budou uvedeny u jednotlivých skupin účetních jednotek v následujících podkapitolách), změni od začátku bezprostředně následujícího účetního období kategorii skupiny účetní jednotky, podle které je stanoven rozsah a způsob sestavování konsolidované účetní závěrky.

Prováděcí právní předpisy pro jednotlivé skupiny účetních jednotek upravují:

- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky,
- metody konsolidace účetní závěrky,
- postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku,
- vymezení vybraných účetních jednotek a stanovení, které z nich předávají do centrálního systému účetních informací státu pouze účetní záznamy pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu. (Čechová, 2016)

V následujících podkapitolách uvedu parametry pro zařazení do jednotlivých skupin účetních jednotek a v poslední podkapitole bude specifikována podoba konsolidované účetní závěrky s odlišnostmi pro jednotlivé skupiny účetních jednotek.

4.6.1 Malá skupina účetních jednotek

Paragraf 1 písmeno c zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví uvádí, že malou skupinou účetních jednotek je ta, která sestává z konsolidující účetní jednotky a konsolidovaných účetních jednotek a která na konsolidovaném základě nepřekračuje k rozvahovému dni alespoň 2 z hodnot uvedených v tabulce č.15.

Tabulka 15: Vymezení malé skupiny účetních jednotek

<i>Aktiva netto Kč</i>	<i>Roční úhrn čistého obratu Kč</i>	<i>Průměrný počet zaměstnanců</i>
100 000 000	200 000 000	50

Zdroj: www.du.cz

Malá skupina účetních jednotek nemá povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku s výjimkou případů, kdy je některá účetní jednotka ve skupině subjektem veřejného zájmu.

4.6.2 Střední skupina účetních jednotek

Paragraf 1 písmeno c zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví uvádí, že střední skupinou účetních jednotek je ta, která není malou skupinou účetních jednotek a sestává z konsolidující účetní jednotky (ovládající osoba) a konsolidovaných účetních jednotek (ovládané osoby) a která se na úrovni konsolidovaného základu pohybuje v rozmezí hodnot uvedených v tabulce č.16.

Tabulka 16: Vymezení střední skupiny účetních jednotek

<i>Aktiva netto Kč</i>	<i>Roční úhrn čistého obratu Kč</i>	<i>Průměrný počet zaměstnanců</i>
100 000 000–500 000 000	200 000 000–1 000 000 000	50-250

Zdroj: www.du.cz

4.6.3 Velká skupina účetních jednotek

Paragraf 1 písmeno c zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví uvádí, že velkou skupinou účetních jednotek je ta, která sestává z konsolidující účetní jednotky (ovládající osoba) a konsolidovaných účetních jednotek (ovládané osoby) a která na konsolidovaném základě překračuje k rozvahovému dni alespoň 2 z hodnot uvedených v tabulce č.17.

Tabulka 17: Vymezení velké skupiny účetních jednotek

<i>Aktiva netto Kč</i>	<i>Roční úhrn čistého obratu Kč</i>	<i>Průměrný počet zaměstnanců</i>
500 000 000	1 000 000 000	250

Zdroj: www.du.cz

4.6.4 Konsolidovaná účetní závěrka

Poměrně složitá problematika konsolidované účetní závěrky je definována zákonem o účetnictví následovně.

Paragraf 22 zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví uvádí, že konsolidovanou účetní závěrkou je účetní závěrka sestavená a upravená metodami konsolidace. Není-li stanoveno jinak, ustanovení tohoto zákona týkající se účetní závěrky se použijí i pro konsolidovanou účetní závěrku; konsolidovaná účetní závěrka je ověřována auditorem. Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku má, za podmínek stanovených tímto zákonem a prováděcími právními předpisy, účetní jednotka, která je obchodní společností a je ovládající osobou, s výjimkou ovládajících osob, které vykonávají společný vliv podle odstavce 4 (dále jen „konsolidující účetní jednotka“).

Povinnost podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky má, za podmínek stanovených tímto zákonem a prováděcími právními předpisy, osoba bez ohledu na její sídlo, pokud je:

- ovládanou osobou, s výjimkou ovládaných osob, ve kterých je vykonáván společný vliv podle odstavce 4 (dále jen „konsolidovaná účetní jednotka“),
- osobou, ve které konsolidující nebo konsolidovaná účetní jednotka vykonává společný vliv (dále jen „účetní jednotka pod společným vlivem“), nebo
- osobou, ve které konsolidující účetní jednotka vykonává podstatný vliv (dále jen „účetní jednotka přidružená“).

Společným vlivem se u sestavení konsolidované účetní závěrky rozumí takový vliv, kdy osoba v konsolidačním celku spolu s jednou nebo více osobami nezahrnutými do konsolidačního celku ovládají jinou osobu, přičemž osoba vykonávající společný vliv samostatně nevykonává rozhodující vliv v této či jiné osobě. Podstatným vlivem se rozumí takový významný vliv na řízení nebo provozování účetní jednotky, který není rozhodující ani společný; není-li prokázán opak, považuje se za podstatný vliv dispozice nejméně s 20 % hlasovacích práv. Konsolidovaná účetní závěrka musí být sestavena tak, aby podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace konsolidačního celku, účetních jednotek pod společným vlivem a účetních jednotek přidružených.

Čechová (2016) dále uvádí, že konsolidující účetní jednotka je povinna vyhotovit konsolidovanou výroční zprávu, viz § 21 zákona o účetnictví. Konsolidovaná výroční zpráva včetně konsolidované účetní závěrky podléhá povinnosti zveřejnění, viz § 21a zákona o účetnictví.

4.7 Vedení jednoduchého účetnictví

Právní úprava je zde, od 1.1.2016, vymezena § 1f a § 13b zákona č. 563/1991 Sb., účetnictví. Zákon o účetnictví s účinností od 1.1.2016 znovu zavádí tuto účetní soustavu – jinými slovy ji znovu zcela legalizuje a rozšiřuje rozsah účetních jednotek, které mohou jednoduché účetnictví vést.

Čechová (2016) uvádí, že tento krok je reakcí na významnou společenskou poptávku po možnosti vedení jednoduchého účetnictví, a to hlavně ze strany velmi malých účetních jednotek, jež nejsou primárně založeny za účelem podnikání a které vykonávají převážně společensky prospěšnou činnost. Tyto účetní jednotky jsou velmi malé a nedisponují dostatečnými prostředky, které by jim dovolily vést podvojně účetnictví ať už ve vlastní režii, či prostřednictvím externího zpracování účetní kanceláří.

Část o vedení jednoduchého účetnictví byla ze zákona vyňata k 31.12.2003, avšak od 1.1.2004 do 31.12.2015 existovala možnost vést jednoduché účetnictví díky přechodným ustanovením. Tato přechodná ustanovení upravoval § 38a, jež byl novelou zákona, platnou od 1.1.2016 zrušen. Tento paragraf povoloval vést, za předem stanovených podmínek, jednoduché účetnictví zejména občanským sdružením a jejich organizačním jednotkám s právní osobností, dále církvím,

náboženským společenstvím a církevním institucím, jež jsou právnickou osobou a také honebním společenstvím. Tyto vyjmenované subjekty mohly nadále vést jednoduché účetnictví a postupovaly podle právních předpisů upravených zákonem o účetnictví ve znění účinném k 31. prosinci 2003.

Jak jsem již jednou uvedl, § 38a byl novelou zákona o účetnictví, účinnou od 1.1.2016, zrušen a byl nahrazen 13b. Ten uvádí, které účetní jednotky mohou vést jednoduché účetnictví, jaké jsou povinné účetní knihy a co je jejich obsahem. Dále pak zákon vymezuje další povinnosti, které se na účetní jednotky vedoucí jednoduché účetnictví vztahují.

Jednoduché účetnictví nemohou už nadále používat drobní živnostníci, jak tomu bylo do 31.12.2003 – pro ty je určena daňová evidence. Vedení jednoduchého účetnictví se týká zejména spolků a pobočných spolků, církví nebo náboženských společností, dále pak odborových organizací, organizací zaměstnanců nebo také honebních společenstev. Na tomto výčtu je viditelné rozšíření výčtu účetních jednotek, které mohou vést jednoduché účetnictví a novela zákona tedy administrativně a finančně ušetří více organizací, než tomu bylo doposud při platnosti přechodných ustanovení.

Dalšími omezeními, která udává § 1f zákona o účetnictví pro vymezení okruhu účetních jednotek, které mohou vést jednoduché účetnictví, jsou:

- Celkové příjmy účetní jednotky účtující v systému jednoduchého účetnictví za poslední uzavřené účetní období nepřesáhne 3 miliony korun,
- majetek této účetní jednotky nepřesáhne 3 miliony korun a
- zároveň nejsou plátcí DPH.

Povinné účetní knihy jsou stejné jako tomu bylo v minulosti. Jsou jimi:

- Peněžní deník,
- Kniha pohledávek a závazků,
- Pomocné knihy o ostatních složkách majetku.

Čechová (2016) dále uvádí, že nejdůležitější účetní knihou je v jednoduchém účetnictví peněžní deník, který musí obsahovat informace o:

- pohybu peněžních prostředků v peněžních ústavech a pokladnách,
- příjmech a výdajích skutečně přijatých či zaplacených v účetním období,
- průběžných položkách, tedy o pohybech peněžních prostředků, jež nejsou příjmy či výdaji podle předchozího bodu.

Je nutné rozlišit, zda se výdaj či příjem vztahuje k uskutečněnému plnění přijatému či poskytnutému, nebo se jedná pouze o přesun finančních prostředků uvnitř účetní jednotky (mezi bankovními účty, pokladnami apod.)

Nejpozději do 6 měsíců po skončení účetního období sestaví účetní jednotky vedoucí jednoduché účetnictví přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích. Přesná forma zde není přímo určena (oba přehledy mohou tvořit jeden dokument).

Účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví, nemohou uplatnit hospodářský rok, tzn., že účetním obdobím zde bude vždy kalendářní rok. Dále účetní jednotky, účtující jednoduché účetnictví, nemohou použít tyto paragrafy zákon o účetnictví:

- § 1b až 1e = ustanovení týkající se kategorizace účetních jednotek,
- § 14 = směrná účtová osnova a účtový rozvrh,
- § 18 = řeší účetní závěrku (mimo odstavec 3, který použít mohou),
- § 24 odst. 6 písm. b) = nepře počítávají majetek a závazky v cizí měně ke konci rozvahového dne, pře počítávají pouze finanční prostředky,
- § 25 odst. 3 = nepoužijí princip časové souvislosti při sestavování účetní závěrky,
- § 26, 27 = stanovují způsoby oceňování majetku a závazků,
- § 28 odst. 6 = nemusí sestavovat odpisový plán.

Mimo tyto vyjmenované oblasti, které účetní jednotky účtující v jednoduchém účetnictví nepoužívají, postupují tyto subjekty dle zákona o účetnictví a použijí jej přiměřeně tak, aby sestavené přehledy podaly ucelené a pravdivé informace o jejich příjmech, výdajích, stavu majetku a závazcích.

Uspořádání a obsahové vymezení účetních knih, uvedených přehledů a účetních metod stanoví prováděcí vyhláška č. 325/2015 Sb.

4.7.1 Praktický příklad-dopad změn ve vedení jednoduchého účetnictví do praxe

Pro tuto kategorii jsem opět naznal za vhodné uvést praktický příklad uvedení změn v zákoně o účetnictví v oblasti vedení jednoduchého účetnictví do praxe tak, aby bylo vidět, co to mohlo pro vybraný subjekt znamenat.

Spolek XYZ, který zahájil svou činnost k datu 1.1. 2003 za účelem sportovní a kulturní činnosti, od data svého vzniku splňoval podmínky pro vedení jednoduchého účetnictví. Se změnou v zákoně o účetnictví a zrušením paragrafu o vedení jednoduchého účetnictví nicméně mohl tento spolek nadále vést jednoduché účetnictví na základě přechodných ustanovení. Jejich účetní kontinuálně vedla jednoduché účetnictví podle platných předpisů a vše bylo v pořádku. Spolek měl ve svém vlastnictví od data svého vzniku jako jediné dlouhodobé aktivum budovu, která byla v roce 2003 oceněna na 2,5 milionu korun. Společnost se rozhodla v roce 2014 na základě provedeného technického zhodnocení a tržních faktorů tuto budovu nechat přecenit. K 30.11.2015 byla tato budova přeceněna na 4 miliony korun. Jejich účetní v roce 2016 pokračovala ve vedení jednoduchého účetnictví. Nicméně si nevšimla faktu, že od 1.1.2016 je do zákona o účetnictví zaveden paragraf 1 písmeno f, který říká, že účetní jednotka může vést jednoduché účetnictví, pokud hodnota jejího majetku nepřesáhne 3 miliony korun. Účetní se tedy dopustila chyby z nedbalosti a neznalosti zákona a spolek měl vést od 1.1.2016 podvojně účetnictví podle pravidel pro kategorii mikro účetních jednotek, do které by spadl (jeho obrat je cca 300 tisíc korun ročně za pronájem budovy a výnosů z pořádání kulturních akcí a průměrný přepočtený stav zaměstnanců jsou 3 osoby). Valná hromada schválila výsledek hospodaření a účetní

závěrku spolku a ta byla odeslána Finančnímu úřadu, který na tento nedostatek přišel při kontrole přehledu o majetku a závazcích.

Spolek tedy musí kompletně opravit účetnictví za rok 2016, odevzdat opravené výkazy ke kontrole a pokračovat ve vedení podvojného účetnictví. Přecenění budovy, kterou mají ve vlastnictví, zároveň se změnou v zákoně o účetnictví a neupozornění na tento fakt ze strany jejich účetní pro tento spolek znamená navýšení finančních nákladů na vedení účetnictví a rovněž zvýšenou administrativní zátěž. Při aplikaci zásady historických cen, podle které postupuje český zákon o účetnictví a souběžné absenci povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem, který má za úkol, mimo jiné, dohlédnout na pravdivé zobrazení cen aktiv na úrovni jejich reálné tržní hodnoty, mohl tento spolek za předpokladu nepřecenění budovy nadále vést jednoduché účetnictví i po novelizaci zákona o účetnictví s účinností od 1.1.2016. Nicméně, za nastalé situace se musí tento spolek smířit s nárůstem administrativních nákladů.

4.8 Změny v účetních výkazech účinné od 1.1.2016

Tak, jak se novelizací zákona o účetnictví změnil teoretický základ, naznačily změny rovněž logicky i účetní výkazy. Některé řádky na nich zcela zanikly, některé se přesunuly a další nové vznikly. V následující kapitole se je pokusím vyjmenovat. Budu zde pracovat s výkazem zisku a ztráty v plném rozsahu – druhové členění a s účetní rozvahou plného rozsahu v jejich podobách platných do 31.12.2015 a nově účinných od 1.1.2016. Všechny tyto výkazy jsou uvedeny k nahlédnutí v přílohách práce.

Když srovnám výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu a druhovém členění v podobě, která se vyhotovovala do 31.12.2015 a na formu účinnou od 1.1.2016, naznal tento účetní výkaz několik podstatných změn. Změnou, u které ze svého pohledu postrádám její význam a důvod, je odstranění řádku vykazujícího obchodní marži účetní jednotky. Například pro podniky provozující obchodní činnost, znamenal tento řádek poměrně významnou položku, jelikož ukazoval rozdíl mezi tržbami za komodity a náklady na ně. Zmizel rovněž i řádek přidaná hodnota, který vykazoval součet obchodní marže a vlastních výkonů podniku ponížený o náklady na tyto výkony. Nově si tak musí, v případě potřeby, podnikatelé tyto údaje o obchodní marži a přidané hodnotě dopočítat manuálně. Zde postrádám důvod a logiku této změny a přijde mi to jako krok zpět.

Další významnou změnou ve výkazu zisku a ztráty je, v návaznosti na již zmíněné změny v účtování, vykazování změny stavu zásob vlastní výroby a aktivace majetku vlastní výroby. Jsou zde zrušeny výnosové řádky II. 2. Změna stavu zásob vlastní činnosti a II. 3. Aktivace a nově se tyto hodnoty promítnou do nákladových řádků B. Změna stavu zásob vlastní činnosti a C. Aktivace.

Řádek E. Odpisy dlouhodobého hmotného majetku se v nové podobě výkazu zisku a ztráty rozpadá na řádky E. 1.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé, kde se uvádí odpisy a E. 1.2. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné, kde se uvádí opravné položky.

Další významnou změnou je zrušení mimořádného výsledku hospodaření. Z výkazu zisku a ztráty díky zrušení účtové třídy 68 – Mimořádné výnosy a reformy účtové třídy 58 – dříve Mimořádné náklady, nově Změna stavu zásob vlastní činnosti, vypadl výnosový řádek XIII. Mimořádné výnosy a nákladový řádek R. Mimořádné náklady. Müllerová (2017) uvádí, že pokud se vyskytnou náklady nebo výnosy mimořádné povahy a budou významné, musí tuto skutečnost účetní jednotka uvést a okomentovat v příloze účetní závěrky.

Přijaté dary, které se dříve účtovaly na účet 413, nově budou vykazovány ve výkazu zisku a ztráty na řádku III. 3 Jiné provozní výnosy.

Poslední změnou ve výkazu zisku a ztráty je přidání nového součtového řádku Čistý obrat za účetní období, který sčítá všechny výnosy zobrazené ve výkazu zisku a ztráty. Dříve si tento údaj musely, v případě potřeby, účetní jednotky tento údaj počítat manuálně samy, takže v této změně naopak (oproti absenci řádků obchodní marže a přidaná hodnota) vidím krok kupředu.

Co se týče srovnání rozvahy v plném rozsahu v podobě užívané do 31.12.2015 a nové formě účinné od 1.1.2016, tak i zde došlo ke změnám.

K poměrně zásadní změně došlo u dlouhodobého nehmotného majetku, konkrétně vypadnutí řádku B. I. 1. Zřizovací výdaje. Müllerová (2017) uvádí, že tato položka nemá charakter aktiva tak, jak jsou definována. Aktiva by měla splňovat 3 předpoklady: důsledek minulých událostí, být spolehlivě ocenitelná a přinášet účetní jednotce v budoucnu majetkový prospěch. Zřizovací výdaje nesplňují hlavně podmínku budoucího majetkového prospěchu, a proto jsou od 1.1.2016 účtovány přímo do nákladů.

Došlo také k několika dalším změnám v uspořádání položek rozvahy, nicméně zde se jedná pouze o formální změny a důležitý je fakt, že položky, kterých se tato změna týká, se pouze přesunou do jiných řádků rozvahy, ale nevypadnou z ní.

Ještě bych rád upozornil na jeden technicky nepříjemný fakt. Jelikož ve výkazech musí být zobrazovány hodnoty za běžné a minulé období, může mít řada účetních softwarů problémy s takto významnými změnami ve výkazech a účetní jednotky mohou být často nuceny k tomu, aby hodnoty za minulé období pracně přepočítávaly ručně. Z tohoto pohledu je to tedy další administrativní zátěž pro účetní jednotky a zejména při externím vedení účetnictví se může tato práce navíc značně prodražit.

5 Závěr

V této bakalářské práci jsem zabýval novelizací zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví účinnou od 1.1.2016. Cílem mé práce bylo shrnout zásadní změny, které tato novela zákona přinesla a pokusit se o vysvětlení možných dopadů na účetní jednotky ve srovnání s výkladem zákona účinným do 31.12.2015.

Teoretický přehled měl ze všeho čtenáře seznámit s obecnou definicí účetnictví, zákona o účetnictví, na koho se tento zákon vztahuje, kdo je povinen vést účetnictví, kdo jsou uživatelé účetnictví a jaké jsou jejich požadavky na jeho obsah a jaké jsou obecné zásady vedení účetnictví.

Poté jsem se zaměřil na první zásadní změnu v zákoně o účetnictví, a to konkrétně na změnu systému v účtování o zásobách vlastní výroby. Tento pojem jsem nejdříve teoreticky vymezil, uvedl jsem, co jsou to zásoby vlastní výroby, jaké složky je tvoří a proč je nutné o nich účtovat (v praxi se někdy stává, že účetní jednotky neúčtují o nedokončené výrobě, což je špatně). Dále jsem uvedl požadavky na ocenění zásob vlastní výroby a plynule jsem přešel k oné podstatné změně, a to účtování o vzniku nedokončené výroby nákladově namísto starého výnosového systému. Uvedl jsem zde starou a novou metodiku účtování a rovněž systémy účtování o zásobách vlastní výroby v průběhu roku. Zmínil jsem také oblast, kam se podstatně promítá účtování o nedokončené výrobě, a tou je zejména stavebnictví, kde jsou zakázky zadávány pomocí smluv o dílo. Poté jsem zabrousil také do přenesení teoretických poznatků do praxe, kde jsem pracoval s daty vybraných účetních jednotek a tyto změny v účtování o nedokončené výrobě jsem kvantifikoval. Nákladové účtování o změně stavu zásob vlastní činnosti zásadně ovlivnilo obrat u mnou vybraných účetních jednotek a uvedl jsem možné důsledky z toho plynoucí. Na obrat pohlížím jako na klíčový ukazatel například banky při rozhodování o financování podniku, zadavatelé zakázek při výběru vhodného kandidáta nebo investoři při rozhodování o vstupu do vlastnické struktury podniku a tyto mnou vybrané hlavní oblasti jsem zde podrobně rozebral. Po nastudování této problematiky a její kvantifikaci na reálných datech účetních jednotek jsem došel k závěru, že tato změna byla ku prospěchu věci, jelikož dle mého názoru pomohla k narovnání tržního prostředí díky věrnějšímu zobrazení obratu podniku, než tomu bylo doposud.

Následně jsem se zaměřil na další podstatnou změnu, a to nový systém členění účetních jednotek a skupin účetních jednotek. V teoretickém přehledu jsem nejprve uvedl parametry pro nutnost ověření účetní závěrky podniku auditorem před a po novelizaci zákona a zásadní změnu u jednoho z parametrů, konkrétně aktiv, u kterých byla před novelizací hodnocena hodnota brutto a po novelizaci je nově brána v úvahu hodnota aktiv v netto vyjádření, tedy rozdílu brutto aktiv a korekcí, kterými jsou hodnota oprávek a hodnota opravných položek. Tato změna je dle mého názoru opět ku prospěchu věci, jelikož je zde konečně zobrazena reálná hodnota aktiv a při balancování na uvedené hranici stanovující povinnost auditu (s ohledem na právní formu podnikání) může tato změna rozhodnout o nutnosti vynaložení dodatečných administrativních nákladů spojených s auditem. Následně

jsem uvedl specifikace jednotlivých kategorií účetních jednotek, respektive skupin účetních jednotek, hodnoty klíčových ukazatelů pro zařazení do jednotlivých kategorií účetních jednotek, respektive skupin účetních jednotek a z toho plynoucí povinnosti v podobě a rozsahu výkaznictví účetní jednotky. U skupin účetních jednotek jsem také uvedl problematiku sestavování konsolidované účetní závěrky, konkrétně jakou roli plní a kdo a za jakých podmínek je povinen ji sestavovat. Na dalším teoretickém příkladu jsem poukázal na poměrně výrazný nedostatek tohoto nového systému členění účetních jednotek. Konkrétně jsem zde rozebral problematiku povinnosti auditu u jednotky, která drží aktiva v relativně velmi vysoké hodnotě a splňuje parametry pro povinnost auditu, nicméně z titulu jejího zařazení do kategorie mikro účetních jednotek jí nevzniká povinnost auditu, který je důležitý například pro správné ocenění vlastních aktiv. Došel jsem zde k závěru, že by měla tento mnou zkoumaný problém být určitým způsobem v zákoně upraven, jelikož splněná povinnost auditu by měla být dle mého názoru nadřazena zařazení do kategorie účetních jednotek. Na druhém praktickém příkladu v této kapitole jsem se zabýval již zmíněnou změnou v posuzované hodnotě aktiv při posuzování povinnosti k auditu v souvislosti s právní formou podnikání účetní jednotky. Na mnou zkoumaných datech tato změna zásadně ovlivnila povinnost účetní jednotky k auditu, kdy by jako akciová společnost měla povinnost auditu jak v roce 2015, tak v roce 2016, nicméně jako společnosti s ručením omezeným, díky této změně v posuzované hodnotě aktiv, by této účetní jednotce odpadla v roce 2016 povinnost auditu, která jí ještě v roce 2015 vznikala. Jak jsem již uvedl výše, tuto změnu hodnotím jako prospěšnou a námi zmíněné účetní jednotce, při právní formě podnikání jako společnost s ručením omezeným, ušetřila nemalé finanční náklady spojené s auditem.

Předposlední výraznou změnou, kterou jsem se ve své práci zabýval, bylo obnovené plné uzákonění vedení jednoduchého účetnictví. Zde byla v zákoně o účetnictví zrušena přechodná ustanovení o vedení jednoduchého účetnictví a byla nahrazena novými paragrafy §1f a §13b, které vedení jednoduchého účetnictví nově upravují. Rozšířil se zde i okruh účetních jednotek, které mohou vést jednoduché účetnictví. V praktickém příkladu jsem se zde zabýval případem spolku, který přecenil svou budovu, kterou má ve vlastnictví nad úroveň limitu třech milionů korun, která znamená jednu z hraničních hodnot pro vedení jednoduchého účetnictví. V tomto případě pochybila jejich účetní, která je i nadále nechala od 1.1.2016 vést jednoduché účetnictví a neupozornila je na fakt, že musí vést účetnictví podvojně. S tím souvisely nemalé dodatečné finanční náklady na přepracování celého účetnictví za rok 2016. Zde hodnotím opět pozitivně dopad této změny v zákoně o účetnictví, jelikož účetní jednotky, které nemají jako hlavní cíl své existence realizaci zisku, by měly být adekvátně zvýhodněny menším rozsahem svých administrativních povinností. Nicméně, z mého příkladu plyne poučení, že je třeba si hlídat hraniční hodnoty umožňující vést jednoduché účetnictví, protože jedno chybné rozhodnutí (jako tomu bylo i u mnou zmíněného spolku) může znamenat dodatečné administrativní náklady na dlouhou dobu dopředu.

Poslední změnou, kterou jsem se zabýval, byly změny v účetních výkazech související se změnami v zákoně o účetnictví. Zkoumal jsem zde změny ve výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu a druhovém členění a v rozvaze v plném rozsahu. K práci jsou přiloženy podoby těchto výkazů účinné do 31.12.2015. a od 1.1.2016. V obou výkazech některé řádky ubyly, některé položky se v rámci těchto výkazů přesunuly a jiné naopak přibyly. Rozvaha zaznamenala menší počet změn, došlo spíše k přesunu položek v rámci výkazu. Za všechny můžu zmínit například změnu v účtování zřizovacích výdajů u dlouhodobého majetku, které nově nemají podobu aktiv, ale jsou účtovány přímo do nákladů. Výraznější změny zaznamenal výkaz zisku a ztráty, kde došlo k přesunu účtování o změnách zásob vlastní výroby z výnosů do nákladů. Dále byl také zrušen mimořádný výsledek hospodaření z důvodu přesunu 61 účtové třídy do 58. Jak jsem již zmiňoval, tento krok vidím jako prospěšný z důvodu věrnějšího zobrazení výkonů účetní jednotky. Ve výkazu zisku a ztráty byly také zrušeny řádky obchodní marže a přidaná hodnota, které byly součtovými řádky položek z tohoto výkazu. U této změny postrádám smysl a důvod k jejímu učinění, jelikož si teď účetní jednotky, v případě potřeby, musí tyto hodnoty dopočítávat manuálně.

6 Literatura

CARDOVÁ, Zdenka. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály: Malá účetní jednotka - účetní závěrka 2016* [online]. 2017 [cit. 2017-05-18]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/mala-ucetni-jednotka-ucetni-zaverka-2016-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ese1lEiNjoMQ0DHhi86852y6tqbuEIDsjw/?query=%E8len%ECn%ED%20%FA%E8etn%EDch%20jednotek%20od%201.1.2016&serp=1>

CARDOVÁ, Zdenka. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály: Mikro účetní jednotka - účetní závěrka 2016* [online]. 2016 [cit. 2017-05-18]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/mikro-ucetni-jednotka-ucetni-zaverka-2016-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ese1lEiNjoMQ0DHhi86852zNKils9eYmWg/?query=%E8len%ECn%ED%20%FA%E8etn%EDch%20jednotek%20od%201.1.2016&serp=1>

CARDOVÁ, Zdenka. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály: Nové rozčlenění účetních jednotek platné od 1. 1. 2016* [online]. 2016 [cit. 2017-05-18]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/nove-rozcleni-ucetnich-jednotek-platne-od-1-1-2016-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Epet2uzaS-ofpjqv8W4w3kDMdDH_WIIjCw/?query=nov%E9%20%E8len%ECn%ED%20%FA%E8etn%EDch%20jednotek%20od%201.1.2016&serp=1

CARDOVÁ, Zdenka. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály: Střední účetní jednotka - účetní závěrka 2016* [online]. 2017 [cit. 2017-05-18]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/stredni-ucetni-jednotka-ucetni-zaverka-2016-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ese1lEiNjoMQ0DHhi86852w4CNSgl_qVYQ/?query=%E8len%ECn%ED%20%FA%E8etn%EDch%20jednotek%20od%201.1.2016&serp=1

CARDOVÁ, Zdenka. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály: Velká účetní jednotka - účetní závěrka 2016* [online]. 2017 [cit. 2017-05-18]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/velka-ucetni-jednotka-jednotka-ucetni-zaverka-2016-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ese1lEiNjoMQ0DHhi86852zKfvqAQIGGqg/?query=%E8len%ECn%ED%20%FA%E8etn%EDch%20jednotek%20od%201.1.2016&serp=1>

CARDOVÁ, Zdenka a Jindřich CARDA. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály: § 22 PVZÚ Změna stavu zásob vlastní činnosti* [online]. 2016 [cit. 2017-05-18]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/22-pvzu-zmena-stavu-zasob-vlastni-cinnosti-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EtQ59WMcu5wtsnMZPQdPSis/?query=z%E1soby%20vlastn%ED%20v%FDroby%202016&serp=1>

ČECHOVÁ, Alena. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály: § 13b ZoÚ Jednoduché účetnictví* [online]. 2016 [cit. 2017-05-18]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/13b-zou-jednoduche-ucetnictvi-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EtQ59WMcu5wtjrtv4s5yqLI/?query=veden%ED%20jednoduch%E9ho%20%FA%E8etnictv%ED&serp=1>

ČECHOVÁ, Alena. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály: § 22 ZoÚ Konsolidovaná účetní závěrka* [online]. 2016 [cit. 2017-05-18]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/22-zou-konsolidovana-ucetni-zaverka-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EtQ59WMcu5wthplo30a4yG0/?query=konsolidovan%E1%20%FA%E8etn%ED%20z%E1v%ECrka%20od%202016&serp=1>

Daně, účetnictví-vzory a případy. Český Těšín: Poradce, 2002-, 2015(12). ISSN 12139270.

JINDROVÁ, Blanka, Dagmar PROCHÁZKOVÁ a Pavla STRAKOŠOVÁ. 581 - Změna stavu nedokončené výroby [online]. 2016 [cit. 2016-11-29]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/581-zmena-stavu-nedokoncene-vyroby-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EugQrRPOU40wsbKK8OrMqVi4U4B7-endJw/?query=nedokon%E8en%E1%20v%FDroba%20od%201.1.2016&serp=1>

MACHALA, Otakar. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály: Smlouva o dílo a související náklady* [online]. 2014 [cit. 2017-05-18]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/smlouva-o-dilo-a-souvisejici-naklady-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EilqhqTDOk8Vst6yg2hoeTGw9PBWuC7BmQ/?query=NEDOKON%C8EN%C1%20V%DDROBA%20SMLOUVA%20O%20D%CDLO&serp=1>

MÜLLEROVÁ, Libuše. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály: Jednoduché účetnictví* [online]. 2016 [cit. 2017-05-18]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/jednoduche-ucetnictvi-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Erq2-Hv_aVjW-gap-e9dAtI/?query=znovuzaveden%ED%20jednoduch%E9ho%20%FA%E8etnictv%ED&serp=1

MÜLLEROVÁ, Libuše. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály: Účetní výkazy - Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty* [online]. 2017 [cit. 2017-05-18]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/ucetni-vykazy-rozvaha-vykaz-zisku-a-ztraty-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EgAOEvW_S5DuV-MghfjzKKY/?query=%FA%E8etn%ED%20v%FDkazy&serp=1

PILÁTOVÁ, Jana. *Zákon o účetnictví .. s komentářem: s účinností od ..* Praha: Grada Publishing, 2015-. *Účetnictví a daně* (Grada).

Poradce. Český Těšín: Poradce, 2014, 2016(7-8). ISSN 12112437.

STROUHAL, Jiří, Renata ŽIDLICKÁ a Bohuslava KNAPOVÁ. *Účetnictví 2009: velká kniha příkladů*. Brno: Computer Press, 2009. ISBN 9788025124253.

ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2016: pro střední školy a pro veřejnost*. Sedmnácté, upravené vydání. Znojmo: Pavel Štohl, 2016. ISBN 9788087237922.

Účetnictví podnikatelů: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni .. Praha: ASPI, 2007. Meritum (Wolters Kluwer ČR).

7 Seznam tabulek

Tabulka 1: Účtování zásob vlastní výroby	22
Tabulka 2: Řešení příkladu ke smlouvě o dílo s účinností do 31.12.2015.....	25
Tabulka 3: Řešení příkladu ke smlouvě o dílo s účinností od 1.1.2016	26
Tabulka 4: Část Výkazu zisku a ztráty Firmy Alfa, s.r.o.....	26
Tabulka 5: Část Výkazu zisku a ztráty Firmy Beta, s.r.o.....	27
Tabulka 6: Parametry pro audit s účinností do 31.12.2015	29
Tabulka 7: Parametry pro audit s účinností od 1.1.2016	29
Tabulka 8: Vymezení mikro účetní jednotky.....	31
Tabulka 9: Rozvaha ve zkráceném rozsahu	32
Tabulka 10: Vymezení malé účetní jednotky	34
Tabulka 11: Vymezení střední účetní jednotky.....	36
Tabulka 12: Vymezení velké účetní jednotky	38
Tabulka 13: Vybrané účetní ukazatele akciové společnosti Gama	41
Tabulka 14: Vybrané účetní ukazatele společnosti Delta.....	42
Tabulka 15: Vymezení malé skupiny účetních jednotek	44
Tabulka 16: Vymezení střední skupiny účetních jednotek.....	45
Tabulka 17: Vymezení velké skupiny účetních jednotek.....	45

8 Seznam obrázků

Obrázek 1: Schéma účtování zásob vlastní výroby způsobem A a B..... 24

Přílohy

A Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu – druhové členění, v podobě užívané do 31.12.2015

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY (v celých tisících Kč)	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
	ke dni _____	
	IČ _____	Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže (f. 01 - 02)	03		
II.	Výkony (f. 05 až 07)	04		
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05		
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (f. 09 + 10)	08		
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09		
B. 2.	Služby	10		
+	Přidaná hodnota (f. 03 + 04 - 08)	11		
C.	Osobní náklady (f. 13 až 16)	12		
C. 1.	Mzdové náklady	13		
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15		
C. 4.	Sociální náklady	16		
D.	Daně a poplatky	17		
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18		
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (f. 20 + 21)	19		
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
III. 2	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (f. 23 + 24)	22		
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
F. 2	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů přístřích období	25		
IV.	Ostatní provozní výnosy	26		
H.	Ostatní provozní náklady	27		
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření (f. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29))	30		

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (f. 34 až 36)	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43		
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		
O.	Ostatní finanční náklady	45		
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření [(f. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (-47)]	48		
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (f. 50 + 51)	49		
Q. 1.	- splatná	50		
Q. 2.	- odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (f. 30 + 48 - 49)	52		
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (f. 56 + 57)	55		
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (f. 53 - 54 - 55)	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (f. 52 + 58 - 59)	60		
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (f. 30 + 48 + 53 - 54)	61		

B Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu – druhové členění, v podobě užívané od 1.1.2016

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ke dni dd.mm.2016 (v celých tisících Kč)		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		IČ		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu - druhové členění					
Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období		
			sledovaném 1	minulém 2	
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01			
II.	Tržby za prodej zboží	02			
A.	Výkonová spotřeba (ř. 04 + 05 + 06)	03	0	0	
A. 1	Náklady vynaložené na prodané zboží	04			
A. 2	Spotřeba materiálu a energie	05			
A. 3	Služby	06			
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	07			
C.	Aktivace	08			
D.	Osobní náklady (ř. 10 + 11)	09	0	0	
D. 1.	Mzdové náklady	10			
D. 2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	0	0	
D. 2. 1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12			
D. 2. 2.	Ostatní náklady	13			
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (ř. 15 + 18 + 19)	14	0	0	
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15			
E. 1. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16			
E. 1. 2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17			
E. 2.	Úpravy hodnot zásob	18			
E. 3.	Úpravy hodnot pohledávek	19			
III.	Ostatní provozní výnosy (ř. 21 + 22 + 23)	20	0	0	
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	21			
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	22			
III. 3.	Jiné provozní výnosy	23			
F.	Ostatní provozní náklady (ř. 25 až 29)	24	0	0	
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25			
F. 2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26			
F. 3.	Daně a poplatky	27			
F. 4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28			
F. 5.	Jiné provozní náklady	29			
*	Provozní výsledek hospodářství (ř. 01 + 02 - 03 - 07 - 08 - 09 - 14 + 20 - 24)	30	0	0	

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly (ř. 32 +33)	31	0	0
IV. 1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	32		
IV. 2.	Ostatní výnosy z podílů	33		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (ř. 36 +37)	35	0	0
V. 1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
V. 2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	39		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (ř. 41 + 42)	40	0	0
VI. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	41		
VI. 2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	42		
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	43		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (ř. 45 +46)	44	0	0
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	45		
J. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	46		
VII.	Ostatní finanční výnosy	47		
K.	Ostatní finanční náklady	48		
*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 31 - 34 + 35 - 39 + 40 - 43 - 44 + 47 - 48)	49	0	0
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř. 30 + 49)	50	0	0
L.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 52 + 53)	51	0	0
L. 1	Daň z příjmů splatná	52		
L. 2	Daň z příjmů odložená	53		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (ř. 50 - 51)	54	0	0
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	55		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (ř. 54 - 55)	56	0	0
°	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	57	0	0
Oktamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou		

C Účetní rozvaha v plném rozsahu, v podobě užívané do 31.12.2015

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů	ROZVAHA (v celých tisících Kč)	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
	ke dni	
	IČ	Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky

Označení a	AKTIVA b (f. 02 + 03 + 31 + 63)	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	001				
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002			0	
B.	Dlouhodobý majetek (f. 04 + 13 + 23)	003				
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (f. 05 až 12)	004				
B. I. 1.	Zhrnovací výdaje	005				
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
	3. Software	007				
	4. Ocenitelná práva	008				
	5. Goodwill	009				
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (f. 14 až 22)	013				
B. II. 1.	Pozemky	014				
	2. Stavby	015				
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016				
	4. Pěstební aktivity trvalých porostů	017				
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020				
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
	9. Ocenovací rozdíly k nabytému majetku	022				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (f. 24 až 30)	023				
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024				
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
	4. Půjčky a úvěry - ovládalci a fiduci osoba, podstatný vliv	027				
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
	6. Pofizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				

Cenačení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (f. 32 + 39 + 48 + 58)	031				
C. I.	Zásoby (f. 33 až 38)	032				
C. I. 1.	1. Materiál	033				
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034				
	3. Výrobky	035				
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
	5. Zooli	037				
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (f. 40 až 47)	039				
C. II. 1.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	040				
	2. Pohledávky - ovládalci a řídicí osoba	041				
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
	6. Dohadné účty aktivní	045				
	7. Jiné pohledávky	046				
	8. Odložená daňová pohledávka	047				
C. III.	Krátkodobé pohledávky (f. 49 až 57)	048				
C. III. 1.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	049				
	2. Pohledávky - ovládalci a řídicí osoba	050				
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052				
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
	6. Stát - daňové pohledávky	054				
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055				
	8. Dohadné účty aktivní	056				
	9. Jiné pohledávky	057				
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (f. 59 až 62)	058				
C. IV. 1.	1. Peníze	059				
	2. Účty v bankách	060				
	3. Krátkodobé cenné papíry a podily	061				
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D. I.	Časové rozlišení (f. 64 až 66)	063				
D. I. 1.	1. Náklady příštích období	064				
	2. Komplexní náklady příštích období	065				
	3. Příjmy příštích období	066				

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (f. 68 + 86 + 119)	067		
A.	Vlastní kapitál (f. 69 + 73 + 79 + 82 + 85)	068		
A. I.	Základní kapitál (f. 70 až 72)	069		
A. I. 1.	Základní kapitál	070		
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy (f. 74 až 78)	073		
A. II. 1.	Emisní ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077		
	5. Rozdíly z přeměn společností	078		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (f. 80 + 81)	079		
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080		
	2. Statutární a ostatní fondy	081		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (f. 83 + 84)	082		
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	083		
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	084		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	085		
B.	Cizí zdroje (f. 87 + 92 + 103 + 115)	086		
B. I.	Rezervy (f. 88 až 91)	087		
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	089		
	3. Rezerva na daň z příjmů	090		
	4. Ostatní rezervy	091		
B. II.	Dlouhodobé závazky (f. 93 až 102)	092		
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	093		
	2. Závazky - ovládací a řídicí osoba	094		
	3. Závazky - podstatný vliv	095		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	097		
	6. Vydané dluhopisy	098		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	099		
	8. Dohadné účty pasivní	100		
	9. Jiné závazky	101		
	10. Odložený daňový závazek	102		

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulém účetní období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 104 až 114)	103		
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	104		
2.	Závazky - ovládací a řídicí osoba	105		
3.	Závazky - podstatný vliv	106		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107		
5.	Závazky k zaměstnancům	108		
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109		
7.	Stát - daňové závazky a dotace	110		
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	111		
9.	Vydané dluhopisy	112		
10.	Dohadné účty pasivní	113		
11.	Jiné závazky	114		
B. IV.	Bankovní úvěry a vřpomoci (ř. 115 až 118)	115		
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	116		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	117		
3.	Krátkodobé finanční vřpomoci	118		
C. I.	Časové rozlišení (ř. 120 + 121)	119		
C. I. 1.	Výdaje příštích období	120		
2.	Výnosy příštích období	121		

D Účetní rozvaha v plném rozsahu, v podobě užívané od 1.1.2016

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		ROZVAHA (BALANCE)		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky		
		ke dni dd.mm.2016				
		(v celých tisících Kč)		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky		
		IČ				
označ	AKTIVA	řád	Běžné účetní období			Min.úč. období
a	b	c	Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 37 + 74)	001				
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 14 + 27)	003				
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 + 06 + 09 + 010 + 011)	004				
B. I. 1	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	005				
2	Ocenitelná práva	006				
	<i>B.I.2.1. Software</i>	007				
	<i>B.I.2.2. Ostatní ocenitelná práva</i>	008				
3	Goodwill	009				
4	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010				
5	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
	<i>B.I.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek</i>	012				
	<i>B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek</i>	013				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 15 + 18 + 19 + 20 + 24)	014				
B. II. 1	Pozemky a stavby	015				
	<i>B.II.1.1. Pozemky</i>	016				
	<i>B.II.1.2. Stavby</i>	017				
2	Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	018				
3	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019				
4	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020				
	<i>B.II.4.1. Pěstítkelské celky trvalých porostů</i>	021				
	<i>B.II.4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny</i>	022				
	<i>B.II.4.3. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek</i>	023				
5	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024				
	<i>B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek</i>	025				
	<i>B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek</i>	026				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 28 až 34)	027				
B. III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028				
2	Zápůjčka a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoby	029				
3	Podíly - podstatný vliv	030				
4	Zápůjčka a úvěry - podstatný vliv	031				
5	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032				
6	Zápůjčky a úvěry - ostatní	033				
7	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	034				
	<i>B.III.7.1. Jiný dlouhodobý finanční majetek</i>	035				
	<i>B.III.7.2. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek</i>	036				

oznac	AKTIVA	řád	Běžné účetní období			Min.úč. období Netto 4
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
a	b	c				
C.	Oběžná aktiva (ř. 38 + 46 + 68 + 71)	037				
C. I.	Zásoby (ř. 39 + 40 + 41 + 44 + 45)	038				
C. I. 1	Materiál	039				
	2 Nedokončená výroba a polotovary	040				
	3 Výrobky a zboží	041				
	C.I.3.1. Výrobky	042				
	C.I.3.2. Zboží	043				
	4 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044				
	5 Poskytnuté zálohy na zásoby	045				
C. II.	Pohledávky (ř. 47 + 57)	046				
C. II. 1	Dlouhodobé pohledávky	047				
	C.II.1.1. Pohledávky z obchodních vztahů	048				
	C.II.1.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	049				
	C.II.1.3. Pohledávky - podstatný vliv	050				
	C.II.1.4. Odložená daňová pohledávka	051				
	C.II.1.5. Pohledávky - ostatní	052				
	C.II.1.5.1. Pohledávky za společníky	053				
	C.II.1.5.2. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	054				
	C.II.1.5.3. Dohadné účty aktivní	055				
	C.II.1.5.4. Jiné pohledávky	056				
	2 Krátkodobé pohledávky	057				
	C.II.2.1. Pohledávky z obchodních vztahů	058				
	C.II.2.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	059				
	C.II.2.3. Pohledávky - podstatný vliv	060				
	C.II.2.4. Pohledávky - ostatní	061				
	C.II.2.4.1. Pohledávky za společníky	062				
	C.II.2.4.2. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063				
	C.II.2.4.3. Stát - daňové pohledávky	064				
	C.II.2.4.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy	065				
	C.II.2.4.5. Dohadné účty aktivní	066				
	C.II.2.4.6. Jiné pohledávky	067				
C. III.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 69 až 70)	068				
C. III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	069				
	2 Ostatní krátkodobý finanční majetek	070				
C. IV.	Peněžní prostředky (ř. 72 až 73)	071				
C. IV. 1	Peněžní prostředky v pokladně	072				
	2 Peněžní prostředky na účtech	073				
D. I.	Časové rozlišení (ř. 75 až 77)	074				
D. I. 1	Náklady příštích období	075				
	2 Komplexní náklady příštích období	076				
	3 Příjmy příštích období	077				

označ	PASIVA	řád	Běžné úč.	Min.úč.
a	b	c	období 5	období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 79 + 101 + 141)	078		
A.	Vlastní kapitál (ř. 80 + 84 + 92 + 95 + 99 + 100)	079		
A. I.	Základní kapitál (ř. 81 až 73)	080		
	1 Základní kapitál	081		
	2 Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	082		
	3 Změny základního kapitálu	083		
A. II.	Ážio (ř. 85 až 86)	084		
A. II. 1	Ážio	085		
	2 Kapitálové fondy	086		
	A.II.2.1.Ostatní kapitálové fondy	087		
	A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	088		
	A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	089		
	A.II.2.4. Rozdíly z přeměn obchodních korporací	090		
	A.II.2.5.Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	091		
A. III.	Fondy ze zisku (ř. 93 + 94)	092		
A. III. 1	Ostatní rezervní fondy	093		
	2 Statutární a ostatní fondy	094		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 96 + 98)	095		
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	096		
	2 Neuhrazená ztráta minulých let	097		
	3 Jiný výsledek hospodaření minulých let	098		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) (ř. 01 - (+ 80 + 84 + 92 + 95 + 100 + 101 + 141))	099		
A. VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku	100		
B. + C.	Cizí zdroje (ř. 102 + 107)	101		
B. I.	Rezervy (ř. 103 až 106)	102		
B. I. 1	Rezerva na důchody a podobné závazky	103		
	2 Rezerva na daň z příjmů	104		
	3 Rezervy podle zvláštních právních předpisů	105		
	4 Ostatní rezervy	106		
C.	Závazky (ř. 108 + 123)	107		
C. I.	Dlouhodobé závazky (ř. 109 + 112 + 113 + 114 +115 + 116 + 117 + 118 + 119)	108		
C. I. 1	Vydané dluhopisy	109		
	C.I.1.1. Vyměnitelné dluhopisy	110		
	C.I.1.2. Ostatní dluhopisy	111		
	2 Závazky k úvěrovým institucím	112		
	3 Dlouhodobé přijaté zálohy	113		
	4 Závazky z obchodních vztahů	114		
	5 Dlouhodobé směnky k úhradě	115		
	6 Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	116		
	7 Závazky - podstatný vliv	117		
	8 Odložený daňový závazek	118		
	9 Závazky - ostatní	119		
	C.I.9.1. Závazky ke společníkům	120		
	C.I.9.2. Dohadné účty pasivní	121		
	C.I.9.3. Jiné závazky	122		

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období	Min.úč. období
a	b	c	5	6
C. II.	Krátkodobé závazky (ř. 124 + 127 + 128 + 129 + 130 + 131 + 132 + 133)	123		
C. II. 1	Vydané dluhopisy	124		
	<i>C.II.1.1. Vyměnitelné dluhopisy</i>	125		
	<i>C.II.1.2. Ostatní dluhopisy</i>	126		
2	Závazky k úvěrovým institucím	127		
3	Krátkodobé přijaté zálohy	128		
4	Závazky z obchodních vztahů	129		
5	Krátkodobé směnky k úhradě	130		
6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	131		
7	Závazky - podstatný vliv	132		
8	Závazky ostatní	133		
	<i>C.II.8.1. Závazky ke společníkům</i>	134		
	<i>C.II.8.2. Krátkodobé finanční výpomoci</i>	135		
	<i>C.II.8.3. Závazky k zaměstnancům</i>	136		
	<i>C.II.8.4. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění</i>	137		
	<i>C.II.8.5. Stát - daňové závazky a dotace</i>	138		
	<i>C.II.8.6. Dohadné účty pasivní</i>	139		
	<i>C.II.8.7. Jiné závazky</i>	140		
D. I.	Časové rozlišení (ř. 142 + 143)	141		
D. I. 1	Výdaje příštích období	142		
2	Výnosy příštích období	143		
Právní forma účetní jednotky :				
Předmět podnikání nebo jiné činnosti :				
Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou		