



INVESTICE DO ROZVOJE VZDĚLÁVÁNÍ

**Slezská univerzita v Opavě
Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné**

FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ

Pro prezenční formu studia

Ivana Koštuříková

Karviná 2011

Projekt OP VK č. CZ.1.07/2.2.00/07.0427 „Implementace mezioborových vazeb účetních a daňových předmětů do bakalářského studijního programu Ekonomika a management a navazujícího magisterského programu Ekonomika a management“

- Obor:** účetnictví
- Klíčová slova:** Daně, poplatky, dotace, kurzové rozdíly, přechodné položky, leasing, základní kapitál, emisní ážio, kapitálové fondy, fondy ze zisku, rezervy, dlouhodobé závazky, účetní uzávěrka, účetní závěrka, účetní výkazy, audit, výroční zpráva, konsolidace, mezinárodní harmonizace účetnictví
- Anotace:** Cílem tohoto předmětu je rozšířit a prohloubit znalosti z oblasti finančního účetnictví podnikatelských subjektů. Předmět je zaměřen na zvládnutí účtování přímých i nepřímých daní, poplatků, dotací a kurzových rozdílů, časového rozlišení a dohadných položek. Studenti se dále seznámí s leasingem a jeho účetním pojetím, bude objasněna problematika změn základního kapitálu a účetního zachycení dalších složek vlastních a cizích zdrojů. Snahou je rovněž naučit studenty rozumět obsahu a vypovídací schopnosti účetní závěrky a zveřejňovaných informací finančního účetnictví. V dané souvislosti není opomíjena problematika konsolidace účetních výkazů, jakož i auditu a auditorské činnosti a v neposlední řadě i mezinárodní harmonizaci účetnictví.

© Slezská univerzita v Opavě
Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné

Autor: Ing. Ivana Košťuríková, Ph.D.

Lektoři: Doc. PhDr. Ing. Novotný Jan, CSc.
Ing. Beata Blechová, Ph.D.

ISBN 978-80-7248-659-5

OBSAH

1 DANĚ V ÚČETNICTVÍ - 1. ČÁST.....	7
1.1 Vymezení daní a daňové soustavy.....	7
1.1.1 Daň a její konstrukční prvky.....	7
1.1.2 Soustava daní České republiky.....	9
1.2 Důchodové daně	11
1.3 Majetkové daně	14
2 DANĚ V ÚČETNICTVÍ - 2. ČÁST.....	18
2.1 Daň z přidané hodnoty.....	18
2.2 Spotřební daně.....	29
2.3 Energetické daně.....	32
3 POPLATKY, DOTACE A KURZOVÉ ROZDÍLY V ÚČETNICTVÍ.....	33
3.1 Poplatky.....	33
3.2 Dotace.....	35
3.3 Kurzové rozdíly.....	37
4 PŘECHODNÉ ÚČTY AKTIV A PASIV.....	40
4.1 Časové rozlišení.....	40
4.2 Dohadné položky.....	46
5 LEASING V ÚČETNICTVÍ.....	49
5.1 Podstata leasingu.....	49
5.2 Operativní leasing.....	50
5.3 Finanční leasing.....	52
5.3.1 Finanční leasing s akontací.....	53
5.3.2 Finanční leasing s nepravidelnými splátkami.....	55
6 ZÁKLADNÍ KAPITÁL A KAPITÁLOVÉ FONDY.....	58
6.1 Základní pojmy.....	58
6.2 Základní kapitál a jeho změny.....	60
6.2.1 Zvýšení základního kapitálu.....	60
6.2.2 Snížení ZK.....	65
7 OSTATNÍ VLASTNÍ KAPITÁL A CIZÍ ZDROJE.....	68
7.1 Ostatní vlastní zdroje.....	68
7.1.1 Fondy tvořené ze zisku.....	68
7.1.2 Výsledek hospodaření.....	69
7.2 Dlouhodobý cizí kapitál.....	72
7.3 Individuální podnikatel.....	74
8 ÚČETNÍ UZÁVĚRKOVÉ OPERACE.....	76
9 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	79
9.1 Vymezení účetní závěrky.....	79
9.2 Výkazy účetní závěrky.....	81
10 KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA.....	83
10.1 Základní vymezení konsolidace.....	83
10.2 Konsolidační metody	84
11 ZÁKLADY AUDITU A VÝROČNÍ ZPRÁVA.....	86
11.1 Vymezení auditu.....	86

11.2 Auditor a jeho zpráva.....	88
11.3 Výroční zpráva.....	90
12 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ	91
12.1 Vymezení harmonizačních procesů.....	91
12.2 Linie harmonizace účetnictví.....	92
12.2.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	92
12.2.2 Direktivy ES.....	94
12.2.3 Obecně uznávané principy účetnictví.....	94
12.3 Dopad mezinárodní harmonizace na účetnictví v ČR.....	95

ÚVODEM

Milí studenti prezenční formy studia,

dostává se Vám do rukou vysokoškolská učebnice k předmětu Finanční účetnictví, který je v modifikované podobě vyučován na Obchodně podnikatelské fakultě od jejího vzniku. Tento předmět bezprostředně navazuje na předmět Účetnictví a znalosti zde získané Vám umožní komplexně pochopit problematiku účetnictví podnikatelského subjektu.

Jako budoucí absolventi fakulty s ekonomickým zaměřením byste měli být schopni rozumět finančním výkazům účetní závěrky a informacím, které tyto výkazy poskytují. K tomu je zapotřebí osvojit si také skutečnosti, které sestavení účetní závěrky předchází. Je tedy nutné obeznámit se nejen se zachycením pohybu majetku v podniku, ale také s principy účtování zdrojů financování tohoto majetku. Nedílnou součástí je rovněž daňová problematika, především pak určení a zaúčtování daně z příjmů z podnikání.

Tato vysokoškolská učebnice by se měla stát důležitou pomůckou při studiu a měla by Vám pomoci zorientovat se na přednáškách a seminářích. Samotný učební text je rozdělen do 12 tématických kapitol, které by měli obsáhnout výuku v daném semestru.

Doufám, že tato vysokoškolská učebnice Vám bude nápomocna nejen pro úspěšné zvládnutí daného předmětu, ale rovněž v dalším studijním a kariérním růstu.

Autorka

1 DANĚ V ÚČETNICTVÍ - 1. ČÁST

ÚVOD DO KAPITOLY



Daně v účetnictví představují rozsáhlou a náročnou problematiku, ze které budou vybrány jen základní informace a která bude rozdělena do dvou samostatných kapitol v členění na přímé a nepřímé daně. V této kapitole, která je rozdělena na tři části, budou charakterizovány základní konstrukční prvky daně a představena daňová soustava České republiky. Ve druhé části pak budou přiblíženy daně z příjmů fyzických a právnických osob označovány souhrnně jako důchodové daně a třetí část je věnována jednotlivým majetkovým daním.



1.1 Vymezení daní a daňové soustavy

K nejvýznamnějším zdrojům financování státu patří daně, které představují pravidelně se opakující příjem veřejných rozpočtů. Vláda však nevybírá jedinou daň, ale několik druhů daní, proto se hovoří o tzv. daňové soustavě nebo o daňovém systému. Někteří autoři tyto pojmy zaměňují, jiní je striktně rozlišují. Pojem daňová soustava má užší vymezení než daňový systém.

Daňová soustava představuje

.....

Daňový systém je naproti tomu definován následovně:

.....

1.1.1 Daň a její konstrukční prvky

Do současnosti podstoupily daně značný vývoj. Daně se postupně staly nejen fiskálním nástrojem, ale ve větší míře odrážely společenskopolitickou konstelaci v zemi a priority vládnoucích vrstev.

Daň je definována

.....

Objasněte jednotlivé charakteristické rysy daně vyjmenované v definici:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

K dalším rysům daní patří neekvivalentnost a zpravidla neúčelovost.

Chce-li stát uložit daňovou povinnost, musí určit, kdo bude daň platit, z čeho bude daň placena a v jaké výši. Mezi **základní konstrukční prvky daně** tedy patří (doplňte):

-
-
-
-
-

Jednotlivé konstrukční prvky postihují skupiny osob platících daně rozdílnými způsoby a konstrukce daně tak určuje, které subjekty a v jaké míře budou konečnou daňovou povinností ovlivněny.

Daně se dotýkají určitých skupin osob, které jsou označovány jako daňové subjekty. Jedná se o osoby, jež jsou povinny ze zákona daň platit nebo odvádět. Jednu skupinu tedy tvoří osoby označované jako, kteří mají povinnost daň skutečně zaplatit. Jedná se především o subjekt, jehož příjem nebo majetek je zdaněn. Většinou sám daň odvádí. Druhou skupinu tvoří, což jsou osoby, které jsou ze zákona povinny odvést daně vybrané od jiných subjektů, prostřednictvím ceny své produkce.

Daňová povinnost je vztažena na **jednoznačně stanovený rozsah objektu**, který podléhá ze zákona zdanění. Předmět daně lze rozdělit do čtyř skupin (doplňte):

-
-
-
-

..... patří k historicky nejstarším. Předmětem daně je osoba. Toto zdanění se však v současných daňových systémech téměř nevyskytuje. náleží rovněž k daním s dlouhou historií. V současných daňových systémech se tyto daně používají pouze doplňkově. řadíme k nejmladším daním, které jsou nejintenzivněji využívány jako ekonomický nástroj. Již před mnoha staletími byly využívány některých komodit. V moderních systémech daní se značně zvyšuje jejich podíl, neboť nejsou tak viditelné a jsou tudíž lépe snášené.

K tomu, aby mohl být předmět daně podroben zdanění, je zapotřebí jej přesně definovat a kvantifikovat. Je-li předmět daně upraven legislativní normou a vyjádřen v měrných jednotkách, označuje se jako Obvykle část předmětu daně není součástí základu, tzn., že je od daně osvobozena. **Osvobození od daně** je v zákoně definováno jako ta část předmětu daně, kterou daňový subjekt není povinen zahrnout do základu daně a platit z ní daň. Rozlišují se dva typy odpočtů:

- - snižují daňový základ o předem stanovenou pevnou částku za určitých zákonných podmínek,
- - daňový subjekt si je může od základu daně odečíst ve výši, která byla skutečně vynaložena.

K výpočtu výše daňové povinnosti z daňového základu se používá příslušná **sazba daně**. Jedná se o:

.....

V rámci daňové soustavy je většinou použito několik typů daňových sazeb.

Výše daně je závislá jak na velikosti a typu sazby daně, tak na velikosti a způsobu stanovení daňového základu. Konečná daňová povinnost, tj. daň, která musí být odvedena do veřejného rozpočtu, je však navíc ovlivněna slevami na dani. Sleva na dani představuje **zákonnou možnost snížení vypočtené daně**. Slevy jsou stanoveny buď absolutně (v peněžních jednotkách), nebo relativně (procentem). Podobně jako odpočty od základu daně se také slevy na dani dělí na standardní a nestandardní. *Standardní sleva* představuje částku, kterou si může daňový subjekt odečíst v případě dodržení zákonných podmínek. Výdaje, které daňový subjekt prokazatelně vynaložil a o které si může snížit daň, se označují jako *nestandardní slevy*.

1.1.2 Soustava daní České republiky

Jako základní hledisko třídění daní je považována vazba na důchod poplatníka daně. Podle tohoto kritéria se daně člení na (doplňte):

-
-

..... platí poplatník z vlastního příjmu, jsou adresné a ze zákona formálně nepřenosné na jiný subjekt. Ze zákona dopadá daň přímo na poplatníka, který ji zaplatí prostřednictvím správce daně do rozpočtové soustavy. Jedná se o daně důchodové a majetkové.

..... subjekt neplatí z vlastního důchodu, ale přenáší je na jiný subjekt (konečného spotřebitele) tím, že je vybírá v cenách výrobků, zboží a služeb. Daně poté odvede jako plátce daně do rozpočtu. Daň je tedy vybrána nepřímo v cenách zboží nebo služeb. K těmto daním, které jsou označovány jako daně ze spotřeby, se řadí specifické (selektivní) daně uvalované na vybrané komodity a všeobecné (univerzální) daně.

Načrtněte schéma *soustavy daní České republiky*:

1.2 Důchodové daně

Daně z příjmů (též označovány jako důchodové daně) jsou upraveny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon upravuje jak **daně z příjmů**:

- (DPFO),
- (DPPO).

Jedná se o rozsáhlou problematiku, z níž se v této kapitole budeme zabývat pouze vybranými problémy.

Pro účely účetnictví a způsoby účtování rozlišujeme:

- **daň z příjmů ze závislé činnosti** - poplatníkem je
- **daň z příjmů z podnikání** - poplatníkem je

Obrázek 1-1: Roční zúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti

221 - Bankovní účty	342 - Ostatní přímé daně	331 - Zaměstnanci
	odvod záloh na daň ze závislé činnosti	srážka záloh na daň ze závislé činnosti
		roční zúčtování záloh (zálohy nižší)
		roční zúčtování záloh (zálohy vyšší)

SAMOSTATNÝ ÚKOL 1



Zaúčtujte následující účetní případy formou Deníku.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VÚD (ZVL): a) hrubé mzdy b) srážka ZP c) srážka SP d) srážka záloh na daň ze závislé činnosti	1 560 000 280 000		
2.	VBÚ - odvod záloh na daň ze závislé činnosti	280 000		
3.	VÚD - roční zúčtování daně ze závislé činnosti - zálohy byly nižší o	3 500		



U **daně z příjmů z podnikání** se rozlišují pro účely správného a věrného zobrazení předmětu účetnictví dvě položky (doplňte):

-
-

Obě tyto daně se dále člení stejně jako výsledek hospodaření na:

-
-

Obrázek 1-2: Účtování splatné daně z příjmů

221 - Bankovní účty	341 - Daň z příjmů	591 - Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
odvod záloh na daň z příjmů z podnikání	předpis splatné daně z příjmů z běžné činnosti	
doplatek splatné daně (zálohy < daňová povinnost)		593 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná
přeplatek splatné daně (zálohy > daňová povinnost)	předpis splatné daně z příjmů z mimořádné činnosti	



SAMOSTATNÝ ÚKOL 2

Zaúčtujte následující účetní případy formou Deníku.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VBÚ - úhrada zálohy splatné daně z příjmů	330 000		
2.	VBÚ - úhrada zálohy splatné daně z příjmů	300 000		
3.	VÚD - předpis daňové povinnosti:			
	a) splatná daň z příjmů z běžné činnosti	646 000		
	b) splatná daň z příjmů z mimořádné činnosti	18 000		
4.	VBÚ - úhrada doplatku splatné daně			



Příslušné finanční úřady mohou kontrolovat daňovou kázeň podnikatelských subjektů. V případě, že zjistí vyšší daňovou povinnost, předepisují účetní jednotce doměrek daně a penále k dani nezaplacené ve splatnosti. Když účetní jednotka sama zjistí, že daňová povinnost měla být vyšší, je povinna podat dodatečné daňové přiznání a daň doplatit. Může také podat dodatečné daňové přiznání v případě, že zjistí nižší daňovou povinnost. Poté lze požádat o vrácení daně, pokud již byla uhrazena.

Obrázek 1-3: Účtování doměrku a vratky daně z příjmů

221 - Bankovní účty	341 - Daň z příjmů	595 - Dodatečné odvody daně z příjmů
<u>odvod doměrku splatné daně</u>	<u>předpis doměrku splatné daně</u>	
	předpis vratky splatné daně	
příjem vratky splatné daně		
		<u>545 - Ostatní pokuty a penále</u>
odvod penále	<u>předpis penále za daňový nedoplatek</u>	

SAMOSTATNÝ ÚKOL 3



Zaúčtujte následující účetní případy formou Deníku.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VÚD - na základě kontrolu FÚ vyměřen: a) doměrek splatné daně b) penále k dani	3 200 160		
2.	VBÚ: a) odvod doplatku daně ze závislé činnosti b) úhrada doměrku splatné daně a penále	3 500		



1.3 Majetkové daně

Majetkové daně patří k stabilním příjmům veřejných rozpočtů, přestože jejich podíl na celkových příjmech není vysoký. Tyto daně přispívají k celkové vyváženosti daňové soustavy, jejich výběr je poměrně jednoduchý a naopak daňový únik značně složitý (v některých případech nemožný). K těmto daním řadíme (doplňte):

a)

b)

c)

- daň dědická,
- daň darovací,
- daň z převodu nemovitostí

..... je upravena zákonem č. 16/1993 Sb., o danive znění pozdějších předpisů.

Předmětem daně jsou

Bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání, jsou předmětem daně vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice.

Poplatníkem daně je

Poplatníkem daně je rovněž zaměstnavatel, pokud vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci za použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla, pokud daňová povinnost nevznikla již provozovateli vozidla.

Základem daně je buď zdvihový objem motoru v cm³ u osobních automobilů s výjimkou osobních automobilů na elektrický pohon, nebo součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav u návěsů, anebo největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav u ostatních vozidel.

..... upravuje zákon č. 338/1992 Sb., o danive znění pozdějších předpisů. Tuto daň tvoří:

- daň z pozemků,
- daň ze staveb.

Předmětem daně z pozemků jsou

.....

Poplatníkem daně z pozemku je U pozemku ve vlastnictví České republiky je poplatníkem daně organizační složka státu nebo státní organizace zřízená podle zvláštních právních předpisů, nebo právnická osoba, která má právo trvalého užívání nebo které se právo trvalého užívání změnilo na výpůjčku podle zvláštního právního předpisu.

Základem daně u pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů je cena půdy zjištěná násobením skutečné výměry pozemku v m² průměrnou cenou půdy stanovenou na 1 m² ve vyhlášce. Základem daně u pozemků hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb je cena pozemku zjištěná podle platných cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období nebo součin skutečné výměry pozemku v m² a částky určené zákonem o dani z nemovitostí. Základem daně u ostatních pozemků je skutečná výměra pozemku v m² zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období.

Předmětem daně ze staveb jsou na území České republiky:

-
-
-

Poplatníkem daně ze staveb je

.....

Základem daně ze stavby je výměra půdorysu nadzemní části stavby v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období. Základem daně z bytu nebo ze samostatného nebytového prostoru je výměra podlahové plochy bytu v m² nebo výměra podlahové plochy samostatného nebytového prostoru v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období, vynásobená koeficientem určeným zákonem.

..... řadíme mezi jednorázové majetkové daně, které se u podnikatelů nevyskytují v takové četnosti jako předchozí daně. Zahrnují daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí. Vzhledem k tomu, že konstrukční prvky všech tří daní se do značné míry překrývají, označují se také jako, kterou upravuje jediný zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Předmětem daně dědické je Majetkem pro účely daně dědické jsou věci nemovité, byty a nebytové prostory, věci movité, cenné papíry, peněžní prostředky v české a cizí měně, pohledávky, majetková práva a jiné majetkové hodnoty.

Poplatníkem daně dědické je, který nabyl dědictví nebo jeho část ze závěti, ze zákona nebo z obou těchto právních důvodů podle pravomocného rozhodnutí příslušného orgánu, jímž bylo řízení o dědictví skončeno.

Základem daně dědické je cena majetku nabytého jednotlivým poplatníkem snižená o:

- prokázané dluhy zůstavitele,
- cenu majetku osvobozeného podle zákona od daně dědické,
- přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele,
- odměnu a hotové výdaje notáře pověřeného soudem k úkonům v řízení o dědictví a cenu jiných povinností uložených v řízení o dědictví,
- dědickou dávku prokazatelně zaplacenou jinému státu z nabytí majetku děděním v cizině, je-li tento majetek též předmětem daně dědické v tuzemsku.

Předmětem daně darovací je na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem. Majetkem pro účely daně darovací jsou nemovitosti a movitý majetek, jiný majetkový prospěch.

Poplatníkem daně darovací je; při bezúplatném poskytnutí majetku fyzickou osobou, která má trvalý pobyt v tuzemsku, nebo právnickou osobou, která má sídlo v tuzemsku, fyzické osobě, která nemá trvalý pobyt v tuzemsku, nebo právnické osobě, která nemá sídlo v tuzemsku, je poplatníkem daně darovací vždy dárce. Není-li dárce poplatníkem, je ručitelem.

Základem daně darovací je cena majetku, který je předmětem této daně, snižená o:

- prokázané dluhy a cenu jiných povinností, které se váží k předmětu daně,
- cenu majetku osvobozeného podle zákona od daně darovací, o clo a daň placené při dovozu v případě, že se jedná o movité věci darované nebo dovezené z ciziny.

Předmětem daně z převodu nemovitostí je

Vyměňují-li se nemovitosti, považují se jejich vzájemné převody za jeden převod. Daň se vybere z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu je daň vyšší.

Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je a je ručitelem, nebo je poplatníkem, jde-li o nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí nebo exekuci apod., anebo je poplatníkem, jde-li o výměnu nemovitostí.

Základem daně z převodu nemovitostí je cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku.

Obrázek 1-4: Účtování majetkových daní

211 - Pokladna 221 - Bankovní účty	345 - Ostatní daně a poplatky	531 - Daň silniční 532 - Daň z nemovitostí 538 - Ostatní daně a poplatky
	úhrada zálohy	předpis daňové povinnosti
	úhrada nedoplatku	
	příjem přeplatku	

SAMOSTATNÝ ÚKOL 4



Zaúčtujte následující účetní případy formou Deníku.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	PF - nákup dodávky pro podnikání	840 000		
2.	VBÚ - úhrada zálohy na silniční daň	1 000		
3.	PF - nákup stavebního pozemku	2 630 000		
4.	VÚD - předpis silniční daně	3 600		
5.	VÚD - předpis daně z nemovitostí	5 400		
6.	VBÚ - úhrada doplatku silniční daně	2 600		
7.	VÚD - přijat počítač jako dar	48 000		
8.	VÚD - předpis darovací daně	3 360		
9.	VBÚ:			
	a) úhrada daně z nemovitostí	5 400		
	b) úhrada darovací daně	3 360		
10.	VF - prodej hospodářské budovy	1 480 000		
11.	VÚD - předpis daně z převodu nemovitostí	44 400		
12.	VBÚ - úhrada daně z převodu nemovitostí	44 400		



2 DANĚ V ÚČETNICTVÍ - 2. ČÁST



ÚVOD DO KAPITOLY

Nepřímé daně jsou nedílnou součástí daňové soustavy České republiky a patří k nejvýznamnějším příjmům státního rozpočtu. Tato kapitola je rozdělena na tři části, kde v první z nich představena univerzální daň z přidané hodnoty a její zachycení v účetnictví. V dalších dvou částech jsou pak prezentovány selektivní nepřímé daně, mezi které řadíme spotřební daně a energetické daně.



Nepřímé daně můžeme charakterizovat tím, že lze u nich rozlišit osobu poplatníka a plátce daně a zároveň jsou tyto daně svázané s poskytnutím nebo prodejem zboží či služeb. Můžeme rozdělit na (doplňte):

-
-

2.1 Daň z přidané hodnoty

Nejrozšířenější formousoučasnosti se stala **daň z přidané hodnoty**. Daň je vybírána na každém stupni ekonomického procesu, ale nikoliv z celého obrátu, nýbrž jen z toho, co bylo na každém stupni k hodnotě přidáno. Zdaňuje se tedy jenom přidaná hodnota, kterou se rozumí nově vytvořená hodnota v činnosti, která je předmětem daně, tzv. Problematika daně z přidané hodnoty (DPH) je rozsáhlá a často značně komplikovaná. Upravuje ji zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Předmětem daně je:

- dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží a služeb z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží a služeb ze třetích zemí s místem plnění v tuzemsku.

Plátcem DPH je:

-
-

Jedná se o fyzickou nebo právnickou osobu, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Ekonomickou činností se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné nezávislé činnosti (vědecké, literární, umělecké apod.) a soustavné využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů. Dle zákona se musí jako plátcí **povinně** registrovat osoby, jejichž obrat přesáhl

Ostatní podnikatelské subjekty se mohou stát plátcí DPH dobrovolně.

Základem daně je cena za uskutečněné zdanitelné plnění (dodání zboží, převod nemovitostí, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu, dovoz zboží ze třetích zemí), které neobsahuje DPH, tj. cena bez daně. Základ daně zahrnuje také jiné daně (spotřební, energetické), cla, dávky nebo poplatky.

Sazba daně z přidané hodnoty je Základní sazba je v současné době stanovena ve výši, která se uplatňuje u většiny zboží a služeb. Snižené sazby ve výši podléhají zboží a služby taxativně vymezeny v přílohách č. 1 a 2 zákona o DPH.

Účtování daně z přidané hodnoty je odlišné u:

- plátců DPH,
- neplátců DPH.

Plátce DPH účtuje o dani z přidané hodnoty na účtu 343 - DPH, a to o dani na vstupu a o dani na výstupu. *Daní na vstupu* se rozumí:

.....

Za daň na výstupu se považuje:

.....

Daň na vstupu si může plátce uplatnit jako odpočet, tzn. zaúčtuje ji na účtu 343 na MD jako daňovou pohledávku. Daň na výstupu zachytí na účtu 343 na D jako daňový závazek. Podnikatelský subjekt má daňovou povinnost z DPH v podobě vlastní daňové povinnosti nebo nadměrného odpočtu.

Vlastní daňová povinnost vznikne plátcí DPH v případě.....

.....

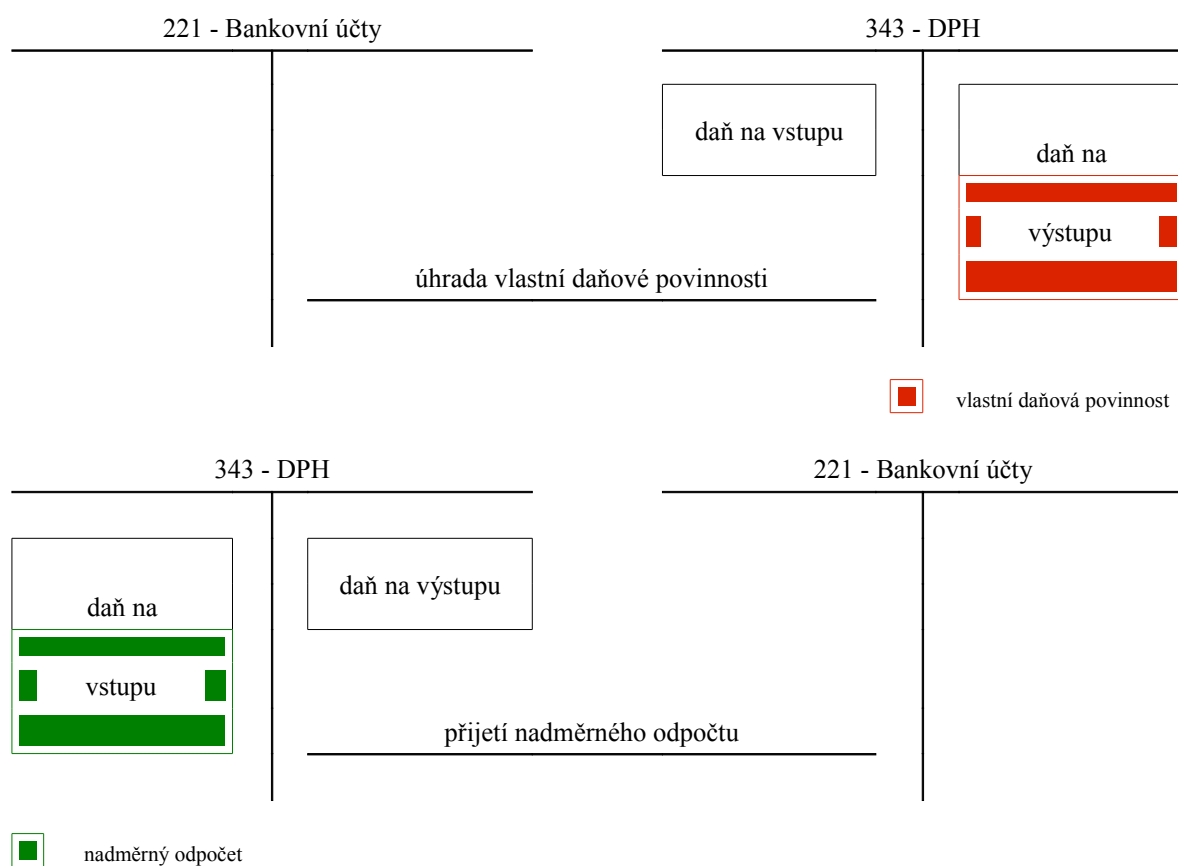
Účetní jednotce vzniká závazek vůči finančnímu úřadu.

Nadměrný odpočet představuje daňovou povinnost, kdy

.....

Účetní jednotka má pohledávku vůči státu.

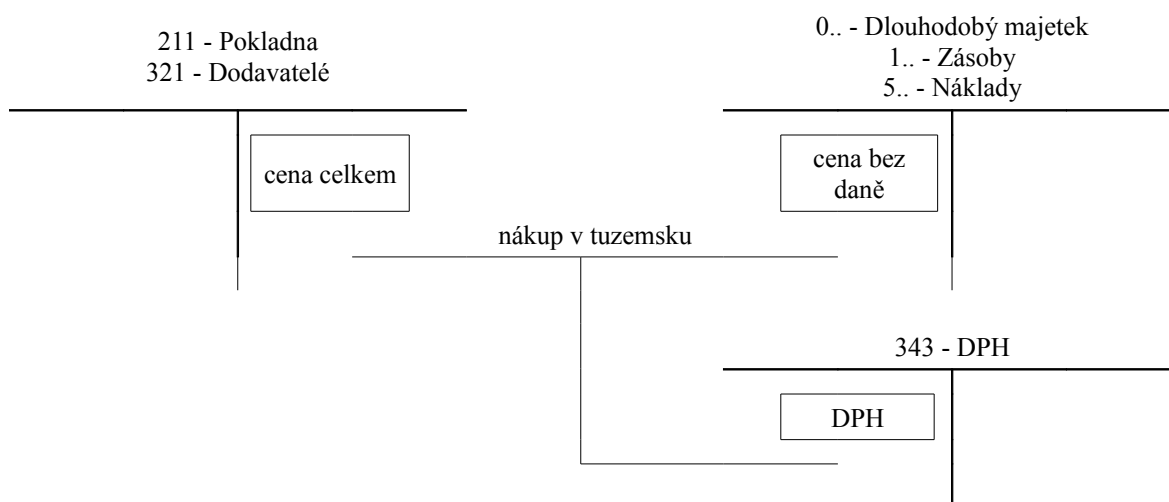
Obrázek 2-1: Vlastní daňová povinnost a nadměrný odpočet



Zdroj: vlastní zpracování

Daň na vstupu za zdanitelná plnění z tuzemska se zaúčtuje na základě daňového dokladu (PF, VPD) jako nárok na odpočet na účtu 343 - DPH (pohledávka vůči finančnímu úřadu na straně MD). Současně s touto daní se na MD zachytí cena bez daně na účtu podle druhu zdanitelného plnění (pořízení majetku, zásob, služeb).

Obrázek 2-2: Účtování DPH při nákupu v tuzemsku

**SAMOSTATNÝ ÚKOL 5**

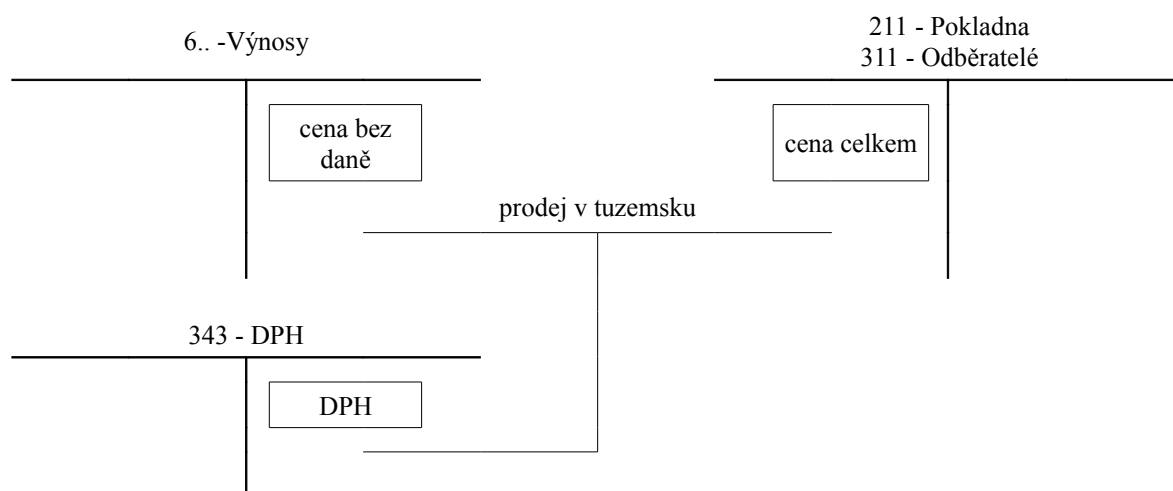
Zaúčtujte následující účetní případy formou Deníku jako plátcí DPH.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VF - prodej zboží - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	180 000		
2.	VBÚ - úhrada VF z př. 1			
3.	Dobropis - reklamace vadného zboží - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	1 800		
4.	VBÚ - vypořádání reklamace vrácením peněz			
5.	VF - prodej počítačů - celkem: a) cena bez daně b) 20 %	260 000		
6.	Dobropis za vadné počítače - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	60 000		
7.	VÚD - dodání bezvadných počítačů - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	60 000		
8.	VBÚ - úhrada za počítače			



Daň na výstupu za zdanitelná plnění uskutečněná v tuzemsku se zaúčtuje na základě daňového dokladu (VF, PPD) jako daňová povinnost na účtu 343 - DPH (závazek vůči finančnímu úřadu na straně D). Současně s touto daní se na D zachytí tržba za poskytnuté zdanitelné plnění (v ceně bez daně) na účtu v účtové třídě 6 - Výnosy podle druhu zdanitelného plnění.

Obrázek 2-3: Účtování DPH při prodeji v tuzemsku



SAMOSTATNÝ ÚKOL 6

Zaúčtujte následující účetní případy formou Deníku jako plátcí DPH.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	PF - nákup zboží - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	260 000		
2.	VBÚ - úhrada PF z př. 1			
3.	VÚD - reklamace nedodaného zboží - celkem. a) cena bez daně b) 20 % DPH	16 000		
4.	VBÚ - vypořádání reklamace vrácením peněz			
5.	Příjemka zboží na sklad			
6.	PF - nákup materiálu - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	480 000		
7.	VÚD - reklamace nedodaného materiálu- celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	80 000		
8.	VÚD - vypořádání reklamace dodáním materiálu - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	80 000		

9.	VPD - přeprava materiálu - celkem: a) cena bez daně b) 10 % DPH	38 500		
10.	Příjemka materiálu na sklad			
11.	VBÚ - úhrada za materiál			



Neplátce DPH neúčtuje o žádné dani z přidané hodnoty a nepoužívá vůbec účet 343. K ceně svého plnění nepřipočítává daň a veškerá zdanitelná plnění od plátce nakupuje s daní. Nemá však nárok na odpočet této daně a veškerou zaplacenou daň započítává do hodnoty nakupovaných dodávek. Daň se tak stává součástí pořizovací ceny a dostává se do nákladů v plné výši buď přímo při spotřebě či prodeji, nebo formou odpisů dlouhodobého majetku.

SAMOSTATNÝ ÚKOL 7



Zaučtujte následující účetní případy formou Deníku jako NEPLÁTCI DPH.

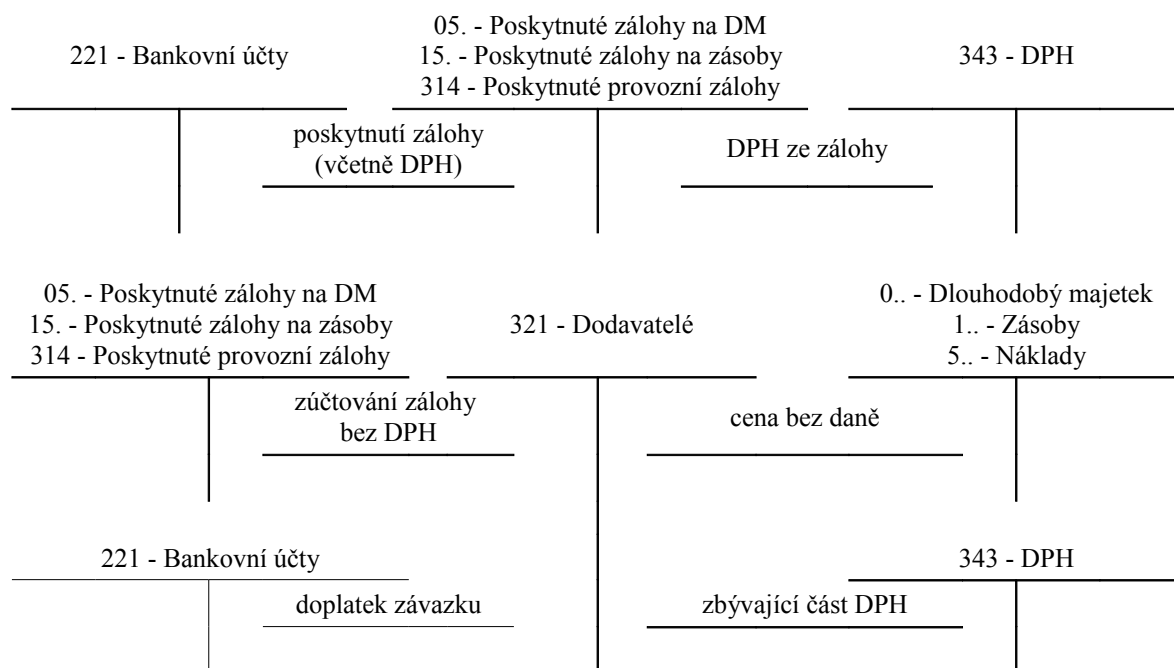
Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VF - prodej zboží - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	180 000		
2.	PPD - tržba za poskytnuté služby - celkem: a) cena bez daně b) 10 % DPH	5 500		
3.	VF - prodej stavby - celkem: a) cena bez daně b) 20 %	2 600 000		
4.	VF - prodej výrobků - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	312 000		
5.	VF - prodej materiálu - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	65 000		
6.	PF - nákup zboží (bez dalších nákladů) - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	260 000		
7.	VPD - úhrada za poskytnuté služby - celkem: a) cena bez daně b) 10 % DPH	3 850		
8.	PF - nákup stroje (bez dalších nákladů) - celkem: a) cena bez daně b) 20 %	1 320 000		

9.	PF - nákup materiálu - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	480 000		
10.	VÚD - vnitropodniková přeprava materiálu	14 000		
11.	Příjemka materiálu na sklad			



V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie došlo k novelizaci zákona o DPH, kdy se nově předmětem daně staly platby uskutečněné před zdanitelným plněním (tj. zálohové platby). Z přijaté zálohy odvede příjemce daň v ní obsaženou, zatímco subjekt, který zálohu zaplatil, si na základě daňového dokladu může daň v záloze zahrnutou uplatnit jako odpočet¹.

Obrázek 2-4: Účtování DPH u poskytnutých záloh



¹ Pro zaúčtování DPH ze zálohových plateb existují v praxi různé možné varianty s ohledem na použití účetního softwaru, použití syntetických či analytických účtů. Důležité je, aby zvolené účty a veškerá evidence byla přehledná a srozumitelná a všechny zaúčtované případy se dostaly do správných řádků daňového přiznání k dani z přidané hodnoty.

Obrázek 2-5: Účtování DPH u přijatých záloh

343 - DPH	324 - Přijaté zálohy	221 - Bankovní účty
DPH ze zálohy	přijetí zálohy (včetně DPH)	
06.. - Výnosy	311 - Odběratelé	324 - Přijaté zálohy
cena bez daně	zúčtování zálohy bez DPH	
343 - DPH		221 - Bankovní účty
zbývající část DPH	doplatek pohledávky	

SAMOSTATNÝ ÚKOL 8

Zaúčtujte následující účetní případy formou Deníku.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VBÚ - poskytnuta záloha včetně DPH na materiál	84 000		
2.	DD - 20 % DPH ze zálohy			
3.	PF - nákup materiálu - celkem:			
	a) cena bez daně	140 000		
	b) 20 % DPH (zbývající část)			
4.	VÚD - zúčtování zálohy bez DPH			
5.	VBÚ - doplatek faktury za materiál			
6.	VÚD - vnitropodniková přeprava materiálu	6 000		
7.	Příjemka materiálu na sklad			
8.	VBÚ - přijata záloha včetně DPH na výrobky	288 000		
9.	DD - 20 % DPH ze zálohy			
10.	VF - prodej výrobků - celkem:			
	a) cena bez daně	480 000		
	b) 20 % DPH (zbývající část)			
11.	VÚD - zúčtování zálohy bez DPH			
12.	VBÚ - doplatek faktury za výrobky			



U podnikatelů se vyskytují občas **dary**, a to v nejrůznější formě. Peněžní dary nejsou zdanitelným plněním a nepodléhají DPH. Jinak je tomu ovšem u nepeněžních darů. Předmětem daně může být darovaný majetek, který účetní jednotka eviduje buď jako dlouhodobý majetek, nebo jako zásoby, které nakoupila za cenu s daní a uplatnila si při pořízení odpočet. Při darování se tento majetek účetně vyřadí do nákladů.

Obrázek 2-6: Účtování DPH u nepeněžních darů

07. - Oprávky k DNM 08. - Oprávky k DHM 1.. - Zásoby	zůstatková cena DM pořizovací cena zásob	543 - Dary
343 - DPH	DPH z ceny nepeněžních darů	



SAMOSTATNÝ ÚKOL 9

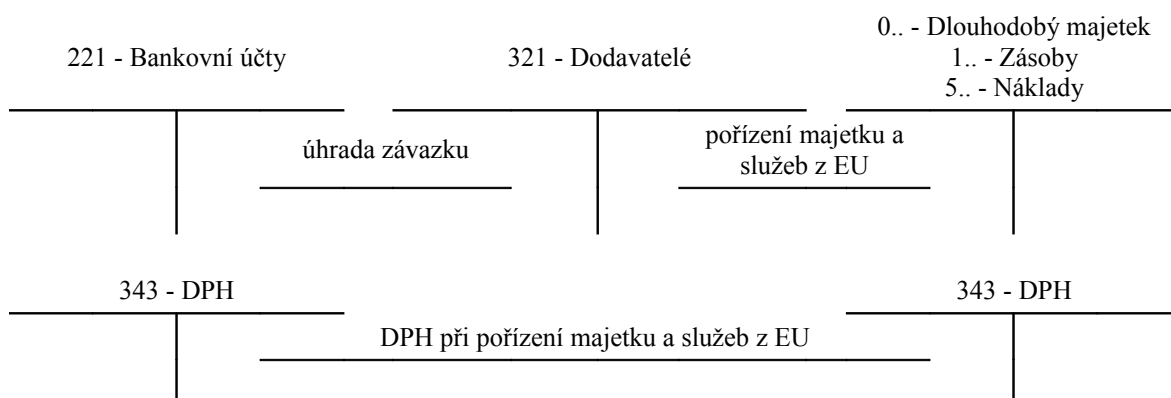
Zaučtujte následující účetní případy formou Deníku.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VÚD - darujeme automobil; VC = 580 000 Kč, dosavadní oprávky = 360 000 Kč: a) doučtování oprávek b) 20 % DPH c) vyřazení z evidence			
2.	VÚD - darujeme zboží - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	78 000		



System uplatňování **daně z přidané hodnoty mezi členskými státy Evropské unie** vychází ze zákonodárství EU. Při dodání zboží a poskytnutí služeb do zemí EU jsme povinni vystavit daňový doklad. Sami o tomto daňovém dokladu neúčtujeme, použijeme jej pouze pro sestavení daňového přiznání. Při pořízení majetku a služeb ze zemí EU zaučtujeme na základě daňového dokladu povinnost přiznat daň a zároveň nárok na odpočet daně. Vyhotovuje se daňové přiznání k DPH, ale žádná daň se neplatí.

Obrázek 2-7: Účtování DPH při pořízení z EU

**SAMOSTATNÝ ÚKOL 10**

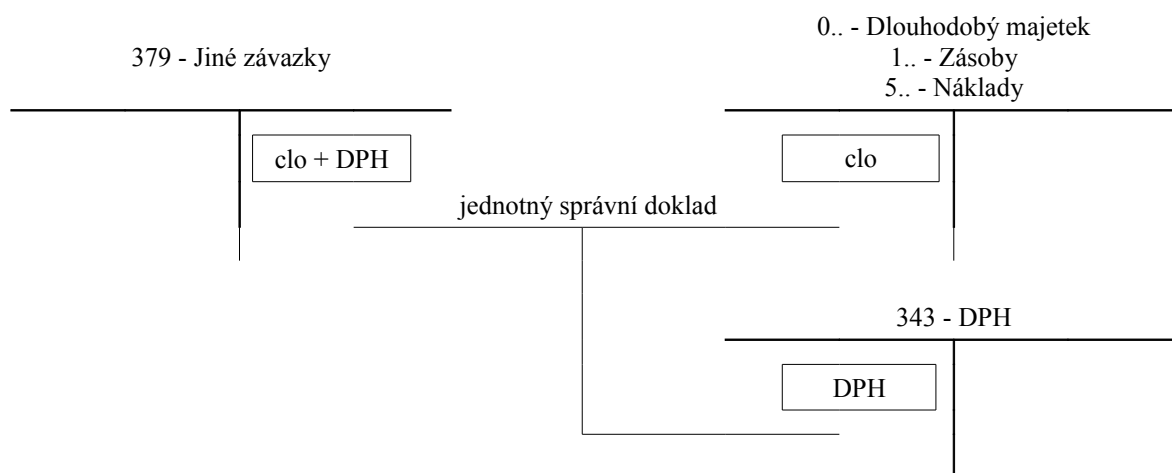
Zaúčtujte následující účetní případy formou Deníku.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	PF - nákup stroje z EU	850 000		
2.	DD - 20 % DPH při pořízení z EU			
3.	PF - tuzemská přeprava stroje - celkem: a) cena bez daně b) 10 % DPH	58 000		
4.	VBÚ: a) úhrada stroje z EU (př. 1) b) úhrada přepravy (př. 3)			
5.	VÚD - zařazení stroje do evidence			



Při *dovozu zboží a služeb ze třetích zemí* (nečlenské státy EU) je základem pro výpočet DPH součet základu pro vyměření cla (pro zjednodušení budeme za tento základ považovat cenu bez daně), clo a případně spotřební daň. Správcem daně je celní úřad, který v rámci celního řízení vyměří nejen clo, ale také DPH. Podkladem pro zaúčtování je tzv. jednotný správní doklad (JSD), který obsahuje celní dluh (clo, DPH, spotřební daň).

Obrázek 2-8: Účtování DPH při dovozu ze třetích zemí



SAMOSTATNÝ ÚKOL 11

Zaučtujte následující účetní případy formou Deníku.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	PF - nákup zboží z USA	330 000		
2.	JSD: a) clo b) 20 % DPH	30 000		
3.	PF - přeprava zboží tuzemským přepravcem - celkem: a) cena bez daně b) 10 % DPH	28 000		
4.	Příjemka zboží na sklad			
5.	VBÚ: a) úhrada zboží (př. 1) b) úhrada přepravy (př. 3)			



2.2 Spotřební daně

Základní právní normou spotřební daně je zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o výběrové daně ze spotřeby, kterým podléhá pět komodit. **Předmětem daní** jsou (doplňte):

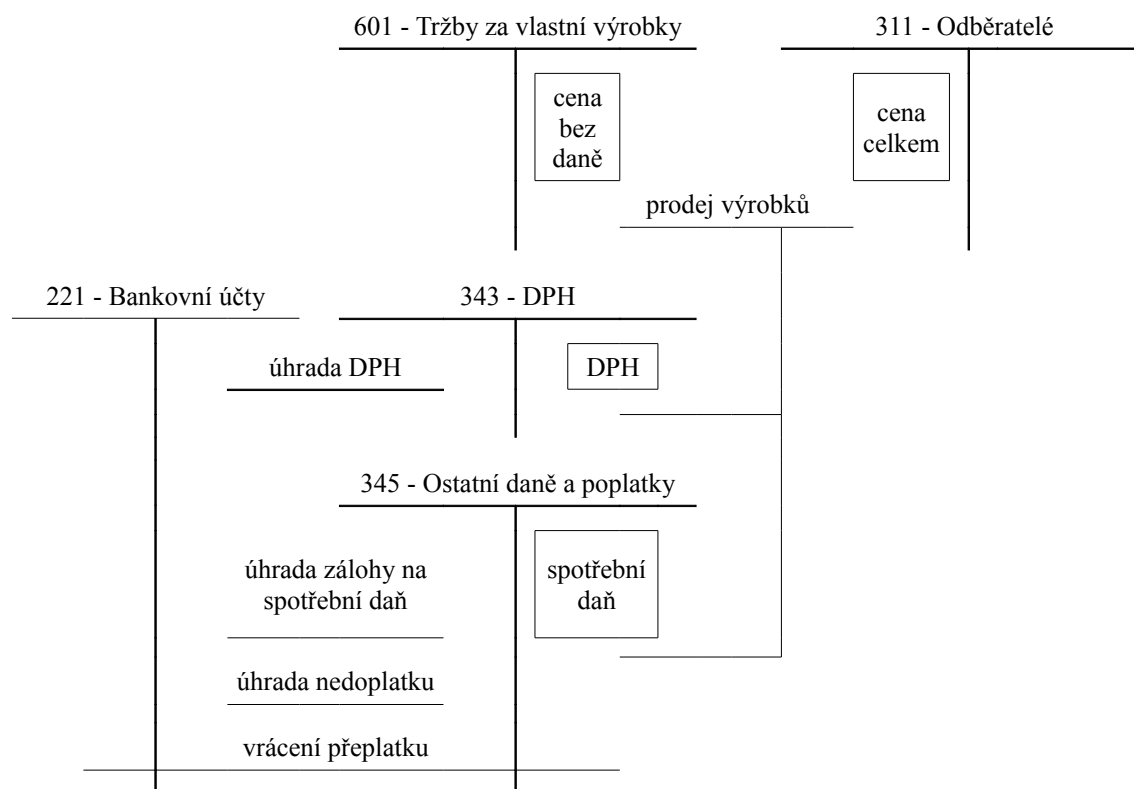
-
-
-
-
-

Plátcem spotřebních daní je právnická nebo fyzická osoba, která je:

-
-
-

Základem daní je počet fyzických jednotek vyrobených nebo dovezených komodit. **Daňová povinnost** vzniká výrobou vybraných komodit na daňovém území České republiky nebo dovozem vybraných komodit na daňové území České republiky.

Obrázek 2-9: Účtování spotřebních daní při tuzemské výrobě



Při tuzemské výrobě vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit okamžikem uvedení vybraných komodit do volného daňového oběhu (vyskladněním).



SAMOSTATNÝ ÚKOL 12

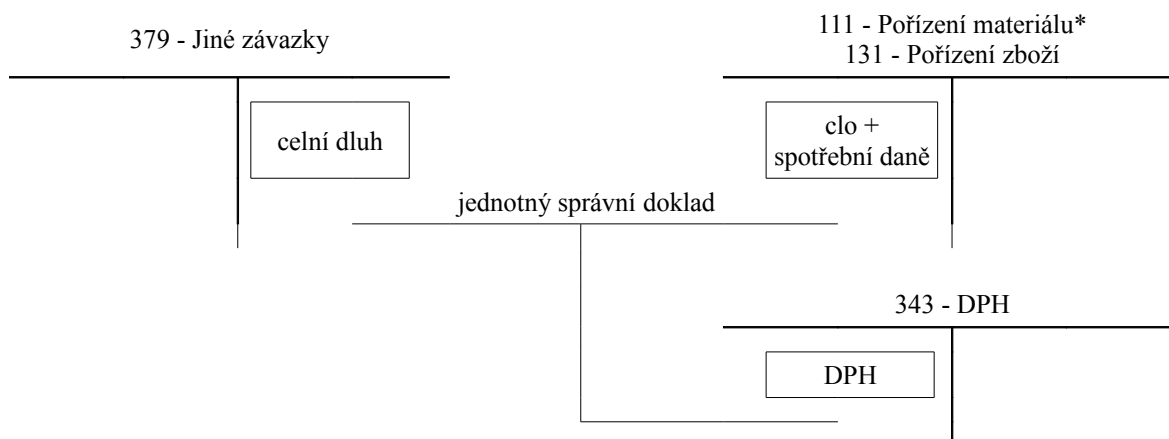
Zaučtujte následující účetní případy formou Deníku.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VBÚ - úhrada zálohy na spotřební daň	135 000		
2.	VÚD - vyskladnění cigaret	80000		
3.	VF - prodej cigaret:			
	a) cena bez daně	374 000		
	b) spotřební daň	168 000		
	c) 20 % DPH			
4.	VBÚ:			
	a) doplatek spotřební daně			
	b) úhrada za cigarety (př. 2)			



Při dovozu je správcem spotřební daně (stejně jako u DPH) celní úřad. Daňová povinnost vzniká dnem vzniku celního dluhu. Dokladem pro účtování o spotřební dani je jednotný správní doklad (JSD), na kterém je vyčísleno i clo a DPH.

Obrázek 2-10: Účtování spotřebních daní při dovozu



*O pořízení materiálu účtujeme v případě, že dovážené komodity podléhající spotřební dani jsou určeny pro další zpracování (např. lih).

SAMOSTATNÝ ÚKOL 13



Zaúčtujte následující účetní případy formou Deníku.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VBÚ - úhrada zálohy na spotřební daň	88 000		
2.	PF - nákup alkoholu ze zahraničí	267 000		
3.	JSD:			
	a) clo	26 000		
	b) spotřební daň	127 000		
	c) 20 % DPH			
4.	VBÚ:			
	a) doplatek spotřební daně			
	b) úhrada za alkohol (př. 2)			
	c) úhrada celního dluhu			



2.3 Energetické daně

Od roku 2008 jsou v České republice v souladu se směrnicemi Evropské unie uvalovány nepřímé daně ekologického charakteru. Tyto daně jsou stejně jako spotřební daně jednorázového charakteru. Upravuje je zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Předmětem daní je:

-
-
-

Plátcem daní je právnická nebo fyzická osoba, která dodává plyn, pevná paliva nebo elektřinu konečnému spotřebiteli.

Základem daně je množství daného média vyjádřené ve fyzikálních jednotkách.

Stejně jako u spotřebních daní vykonává úlohu správce daně celní úřad. Také účtování energetických daní je shodné s účtováním daní spotřebních.

3 POPLATKY, DOTACE A KURZOVÉ ROZDÍLY V ÚČETNICTVÍ

ÚVOD DO KAPITOLY



K dalším příjmům veřejných rozpočtů kromě daní patří poplatky, kterým je věnována první část této kapitoly. Bude zde představeno několik druhů zákonných poplatků. Další podkapitola je věnována dotacím a jejich členění podle poskytovatele a podle účelu jejich vynaložení. Posledním tématickým okruhem pak jsou kurzové rozdíly, o kterých účetní jednotka účtuje v případě ekonomických operací prováděných v cizí měně.



3.1 Poplatky

Kromě přímých a nepřímých daní jsou dalším příjmem veřejných rozpočtů poplatky. Jedná se o nedaňové příjmy, které co do velikosti patří k málo významným zdrojům těchto rozpočtů.

Poplatky představují

Na rozdíl od daně jsou a účelové. Z důvodu účelovosti jsou poplatky odváděny do příslušných státních fondů, které financují dílčí veřejné aktivity².

Jejich klasifikace je poměrně obtížná, z hlediska jejich charakteru a legislativní úpravy je lze rozdělit do následujících skupin:

- a) místní poplatky,
- b) soudní poplatky,
- c) správní poplatky,
- d) ostatní poplatky.

Místní poplatky upravuje zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Mohou je vybírat na základě obecně závazné vyhlášky, ve které rovněž stanoví konkrétní sazbu poplatku, vznik a zánik poplatkové povinnosti, lhůty pro plnění ohlašovací povinnosti, splatnost, úlevy a případné osvobození od poplatků. Uveďte příklady místních poplatků:

.....

.....

.....

.....

² Například poplatek v podobě příplatku, který je součástí vstupného do kina, je příjmem Státního fondu pro podporu a rozvoj kinematografie, jenž slouží mimo jiné k podpoře české filmové tvorby, ať už je to psaní scénářů, či výroba a distribuce filmů.

Další skupinu poplatků tvoří **soudní poplatky**, které upravuje zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Tyto poplatky se člení na poplatky za:

-
-

Vyjmenujte poplatníky, kteří jsou povinni hradit soudní poplatky:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

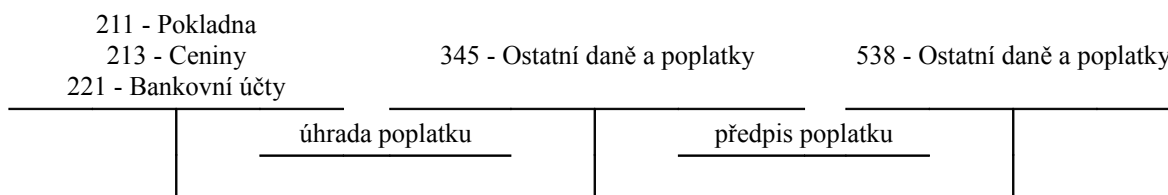
Sazby poplatků jsou stanoveny pevnou částkou nebo procentem ze základu poplatku a jsou uvedeny v sazebníku. Poplatky vybírají, vyměřují, doměřují a vymáhají soudy. Platí se v české měně na účet zřízený u České národní banky pro jednotlivé soudy. Poplatky, které nejsou vyšší než 5000 Kč, lze platit kolkovými známkami vydanými Ministerstvem financí.

Správní poplatky a výkon jejich správy, zejména jejich vyměřování a vybírání upravuje zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. *Předmětem poplatků* je správní řízení a další činnost správního úřadu související s výkonem státní správy. *Poplatníkem správních poplatků* je fyzická nebo právnická osoba (doplňte):

-
-

Sazby poplatků jsou stanoveny v sazebníku pevnou částkou nebo procentem ze základu poplatku vyjádřeného v penězích. Sazebník v jednotlivých položkách dále obsahuje případné osvobození od poplatku, úkony, které nejsou předmětem poplatku, zmocnění správního úřadu při stanovení výše poplatku, popřípadě poznámky, které upravují podrobnosti k jednotlivým úkonům.

Obrázek 3-1: Účtování poplatků



SAMOSTATNÝ ÚKOL 14

Zaúčtujte následující účetní případy formou Deníku.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VÚD - předpis správního poplatku	600		
2.	VÚD - předpis soudního poplatku	2 300		
3.	VPD - úhrada správního poplatku	600		
4.	VÚD - předpis místního poplatku	1 200		
5.	VÚD - úhrada soudního poplatku kolky	600		
6.	VBÚ - úhrada místního poplatku	1 200		



3.2 Dotace

Podnikatel může získat pro své ekonomické aktivity a podnikatelskou činnost určitou podporu ve formě dotace.

Dotace představuje

.....

Dotace má charakter, s výjimkou případů, kdy došlo k porušení podmínek, za nichž byla dotace poskytnuta. Pokud dotace nebyla použita k tomu účelu, na který byla poskytnuta, je účetní jednotka povinna ji vrátit v plné nebo částečné výši.

Podle Prováděcí vyhlášky se za dotaci považují bezúplatná plnění, která se poskytují přímo nebo zprostředkovaně ze (doplňte):

.....

.....

.....

.....

.....

na stanovený účel. Za dotaci se rovněž považují bezúplatná plnění na stanovený účel ze zahraničí z prostředků Evropského společenství nebo z veřejných rozpočtů cizího státu a poskytnuté granty.

Dotace v účetnictví členíme podle dvou hledisek:

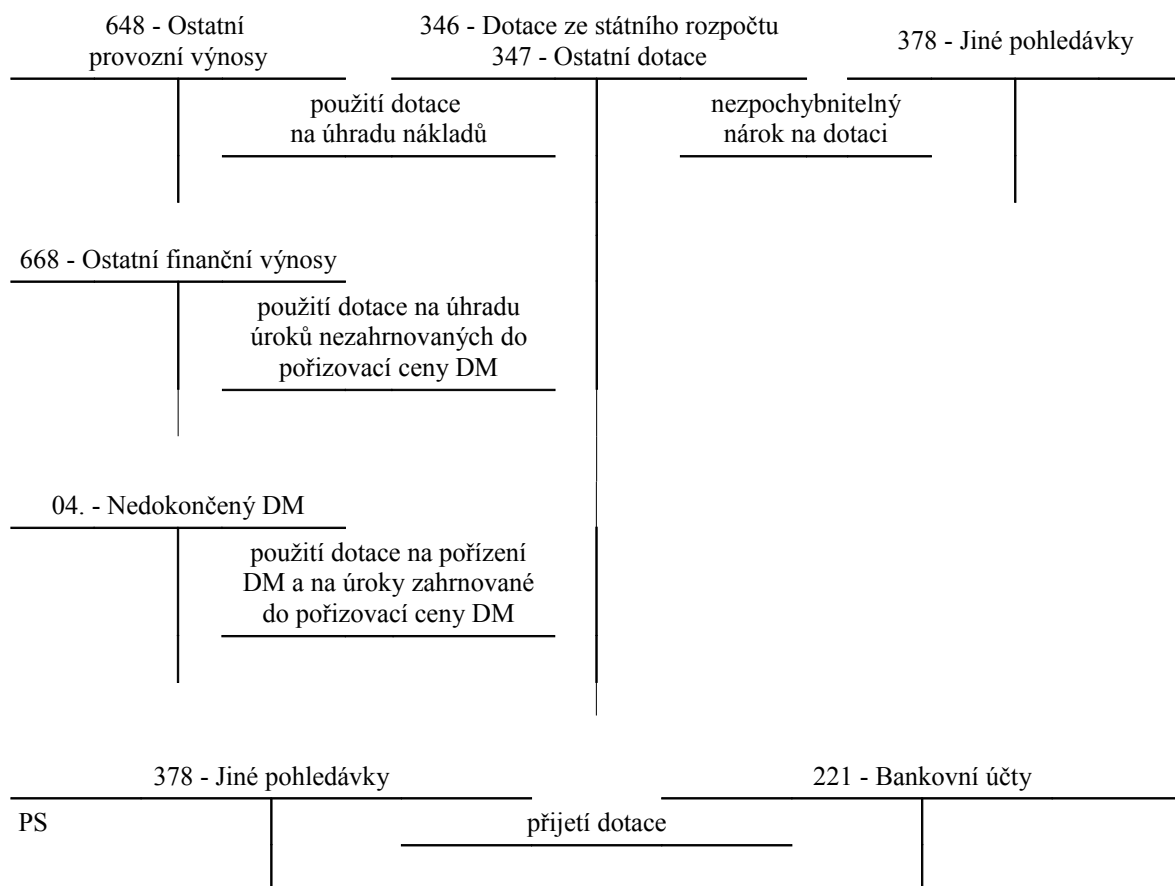
a) podle osoby poskytovatele:

-
-

b) podle účelu použití dotace:

-
-

Obrázek 3-2: Účtování dotací



SAMOSTATNÝ ÚKOL 15

Zaúčtujte následující účetní případy formou Deníku.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VÚD - nezpochybnitelný nárok na dotaci ze státního rozpočtu na provozní výdaje	320 000		
2.	VÚD - použití dotace ze státního rozpočtu	320 000		
3.	VBÚ - přijetí dotace ze státního rozpočtu	320 000		
4.	VÚD - nezpochybnitelný nárok na dotaci z fondu EU: a) na pořízení přístroje b) na úroky z úvěru	2 300 000 200 000		
5.	PF - nákup přístroje - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	3 120 000		
6.	VÚÚ - úhrada PF (př. 5) z dlouhodobého úvěru	3 120 000		
7.	VÚD - vnitropodniková přeprava přístroje	18 000		
8.	VÚD - zařazení přístroje do evidence			
9.	VÚD - předpis úroků z úvěru pro daný rok	250 000		
10.	VBÚ - úhrada úroků z úvěru	250 000		
11.	VÚD - použití dotace z fondu EU: a) na pořízení přístroje b) na úroky úvěru	2 300 000 200 000		
12.	VBÚ - přijetí dotace z fondu EU			



3.3 Kurzové rozdíly

Pokud podnikatel obchoduje se zahraničím, veškeré transakce uskutečněné v cizí měně musí zaúčtovat v českých korunách. Kromě toho je povinen vybrané položky aktiv a závazků účtovat současně v cizí měně. Jedná se o cizí měny, pohledávky, závazky, podíly, cenné papíry, deriváty, ceniny vedené v cizí měně a devizové hodnoty.

Účetní jednotky přepočítávají majetek a závazky vyjádřené v cizí měně k okamžiku (doplňte):

-
-
-

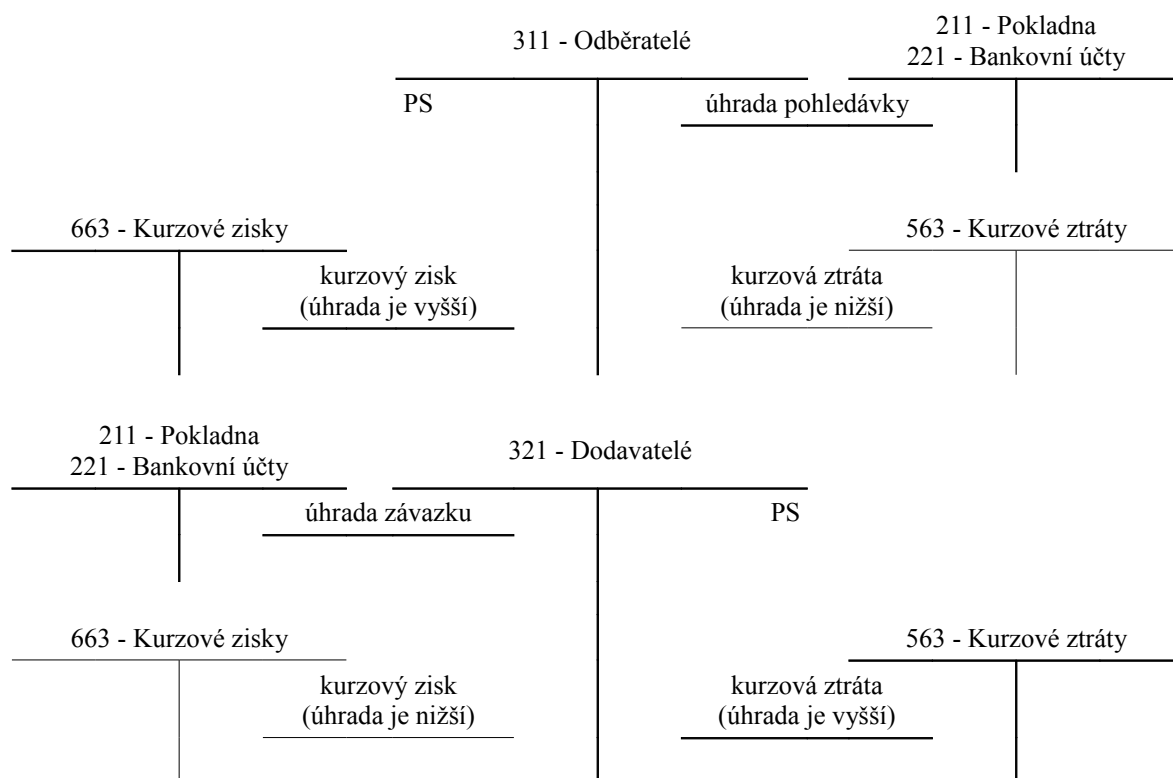
Pro přepočet hodnoty majetku a závazků v cizí měně na českou měnu může účetní jednotka použít:

- devizového trhu, které vyhláší Česká národní banka,
- stanovené k určitému datu, které se použijí pro předem vymezené časové období; stanovená doba nesmí přesáhnout účetní období.

..... jsou využívány v období kurzové stability. V případě vyhlášení devalvace či revalvace české koruny je účetní jednotka povinna tento kurz změnit. K rozvahovému dni se vždy použije kurz vyhlášený ČNB. Při přepočtu měny, která není obsažena v kurzech devizového trhu vyhlášených ČNB, se pro přepočet použijí oficiální střední kurzy centrální banky příslušné země, popřípadě aktuální kurz mezibankovního trhu k americkému dolaru nebo euru.

V případě nákupu nebo prodeje cizí měny (valuty, devizy) za české koruny lze použít pro přepočet tohoto finančního majetku kurz, za který byly tyto prostředky nakoupeny nebo prodány.

Obrázek 3-3: Účtování kurzových rozdílů v průběhu účetního období



SAMOSTATNÝ ÚKOL 16

Zaučtujte následující účetní případy formou Deníku.

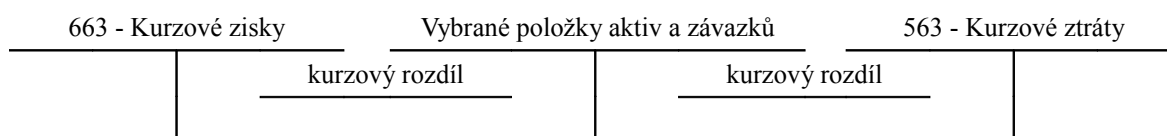
Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VF - prodej výrobků za 15 000 USD, (17,75 Kč/USD)			
2.	VBÚ - úhrada za výrobky, (17,85 Kč/USD)			
3.	VÚD - kurzový rozdíl			
4.	PF - nákup materiálu za 30 000 EUR, (24,40 Kč/EUR)			
5.	DD - 20 % DPH při nákupu z EU			

3 POPLATKY, DOTACE A KURZOVÉ ROZDÍLY V ÚČETNICTVÍ

6.	VÚD - vnitropodniková přeprava materiálu	38 000		
7.	VÚD - pojištění přepravy	8 000		
8.	Příjemka materiálu na sklad			
9.	VBÚ - úhrada za materiál, (24,45 Kč/EUR)			
10.	VÚD - kurzový rozdíl			



Obrázek 3-4: Účtování kurzových rozdílů k rozvahovému dni



SAMOSTATNÝ ÚKOL 17



Zaúčtujte následující účetní případy formou Deníku.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	PF - nákup zboží za 18 000 DKK, (3,25 Kč/DKK)			
2.	DD - 20 % DPH za pořízení z EU			
3.	PF - přeprava zboží tuzemským přepravcem - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	6 500		
4.	VF - prodej materiálu za 14 000 SEK, (2,70 Kč/SEK)			
5.	Příjemka zboží na sklad			
6.	VÚD - přepočet k 31.12. daného roku: a) závazek (3,20 Kč/DKK) b) pohledávky (2,80 Kč/SEK)			
7.	VBÚ - úhrada za zboží (3,15 Kč/DKK)			
8.	VÚD - kurzový rozdíl			
9.	VBÚ - úhrada za materiál (2,85 Kč/SEK)			
10.	VÚD - kurzový rozdíl			



4 PŘECHODNÉ ÚČTY AKTIV A PASIV



ÚVOD DO KAPITOLY

Ekonomické operace, které mají dopad nejen do stávajícího účetního období, ale ovlivní ekonomickou situaci také v období následujícím, se označují jako přechodné položky. Jedná se o časové rozlišení nákladů, výnosů, příjmů a výdajů a dohadné položky aktivní a pasivní. V této kapitole, která je rozdělena na dvě části, bude postupně představeno účetní zachycení těchto přechodných položek v účtové skupině 38 - Přechodné účty aktiv a pasiv.



4.1 Časové rozlišení

Jednou ze zásad vedení účetnictví je **akruální princip**. Tato zásada ukládá účetním jednotkám povinnost

.....

Jedná se především o správné zachycení nákladů a výnosů, neboť z nich vychází zjištění výsledku hospodaření za dané účetní období. Tato úprava se provádí pomocí účtů časového rozlišení.

Časové rozlišení představuje účetní případy, u kterých v okamžiku jejich účtování jsou současně známy 3 skutečnosti (vyjmenujte):

-
-
-

Časové rozlišení není nutno používat v případech, jde-li:

- o **nevýznamné částky**, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování výsledku hospodaření,
- o **pravidelně se opakující** výdaje, popř. příjmy za předpokladu, že se výrazněji neovlivní věcná a časová souvislost nákladů a výnosů.

K zachycení časového rozlišení slouží 5 rozvahových účtů (určete druh účtu):

- 381 - Náklady příštích období -
- 382 - Komplexní náklady příštích období -
- 383 - Výdaje příštích období -
- 384 - Výnosy příštích období -
- 385 - Příjmy příštích období -

Účetní jednotka si stanoví postup při časovém rozlišení nákladů a výnosů a nesmí jej každoročně měnit. Ke změně může dojít jen zcela výjimečně, a to z důvodů změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodů zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetnictví. Účty časového rozlišení podléhají inventuře a při inventarizaci se posuzuje jejich výše a odůvodněnost.

Náklady příštích období představují

Zúčtování nákladů příštích období se pak provede na příslušný účet nákladů v tom účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisí.

Uveďte příklady nákladů příštích období:

Obrázek 4-1: Účtování nákladů příštích období

211 - Pokladna	381 - Náklady příštích období	5.. - Náklady
221 - Bankovní účty (321 - Dodavatelé)		
	vznik nákladů PO (výdaj běžného období)	rozpuštění nákladů PO (účtováno v dalším období)

SAMOSTATNÝ ÚKOL 18



V srpnu tohoto roku platíme předplatné odborného časopisu na období září - srpen v celkové výši 7 200 Kč. **Zaučtujte účetní případy v tomto i v následujícím účetním období formou Deníku.**

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VBÚ - úhrada předplatného - celkem: a) na září - prosinec tohoto roku b) na leden - srpen následujícího roku c) 20 % DPH	7 200		
<i>V dalším roce:</i>				
2.	VÚD - zúčtování předplatného			

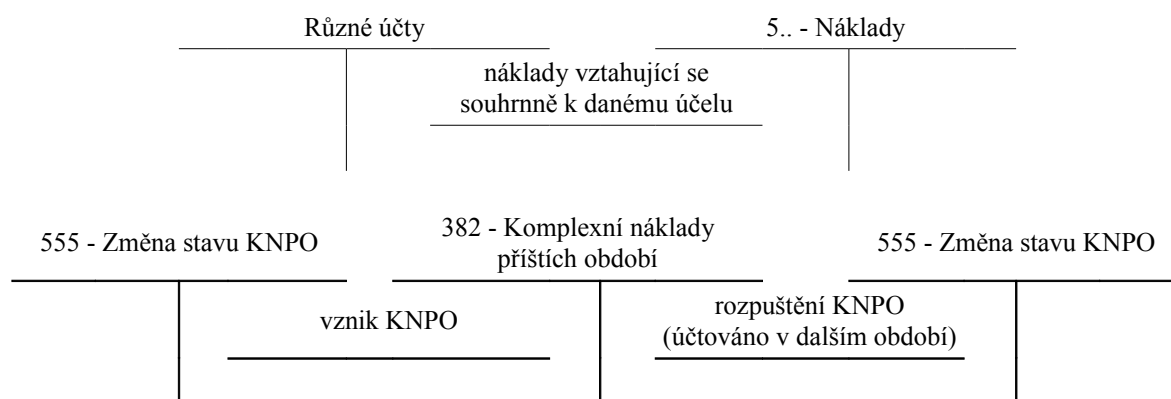


Komplexní náklady příštích období jsou

Zúčtování komplexních nákladů se provede v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisí, nejpozději však do, s výjimkou případů vyplývajících ze smluv.

Uveďte příklady komplexních nákladů příštích období:

Obrázek 4-2: Účtování komplexních nákladů příštích období



SAMOSTATNÝ ÚKOL 19

Ve 4. čtvrtletí tohoto roku vznikly náklady spojené s novou výrobou, která se rozběhne od příštího roku. Účetní jednotka rozhodla o jejich rozpuštění v průběhu 2 let. **Zaučtujte účetní případy v tomto i v následujícím účetním období formou Deníku.**

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	PF - projektové služby - celkem: a) cena bez daně b) 10 % DPH	96 000		
2.	VÚD - hrubé mzdy	480 000		
3.	VÚD - ZP a SP hrazené zaměstnavatelem			
4.	Výdejka - spotřeba materiálu	210 000		
5.	PF - spotřeba elektrické energie - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	38 400		
6.	PF - spotřeba vody - celkem: a) cena bez daně b) 10 % DPH	17 600		
7.	VPD - poradenské služby od neplátce DPH	7 000		
8.	VÚD - cestovné	3 000		
9.	VÚD - vznik komplexních nákladů			
	V dalším roce:			
10.	VÚD - rozpuštění komplexních nákladů			



Výdaje příštích období představují

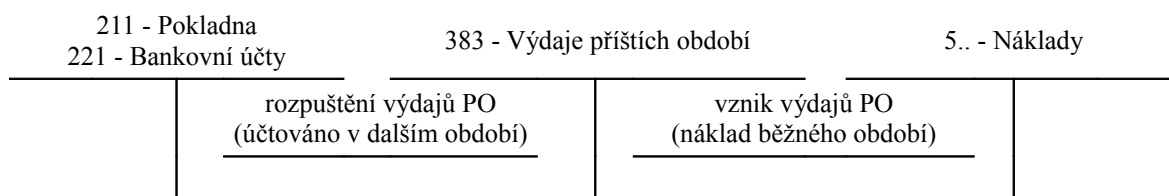
.....

Lze účtovat pouze částky, u nichž je známo, že se v budoucích obdobích vynaloží na příslušný účel a v určité výši.

Uveďte příklady výdajů příštích období:

.....

Obrázek 4-3: Účtování výdajů příštích období





SAMOSTATNÝ ÚKOL 20

Za pronájem kancelářských prostor v období 4. čtvrtletí tohoto roku zaplatíme až v lednu následujícího roku částku 16 800 Kč. **Zaúčtujte účetní případy v tomto i v následujícím účetním období formou Deníku.**

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VÚD - nájemné - celkem: a) na 4. čtvrtletí tohoto roku b) 20 % DPH	16 800		
	<i>V dalším roce:</i>			
2.	VBÚ - úhrada nájemného	16 800		



Výnosy příštích období představují

.....

Zúčtování výnosů příštích období se provede v tom účetním období, se kterým věcně souvisí.

Uveďte příklady výnosů příštích období:

.....

Obrázek 4-4: Účtování výnosů příštích období

6.. - Výnosy	384 - Výnosy příštích období	211 - Pokladna 221 - Bankovní účty (311 - Odběratelé)
<u>rozpuštění výnosů PO (účtováno v dalším období)</u>	<u>vznik výnosů PO (příjem běžného období)</u>	



SAMOSTATNÝ ÚKOL 21

V příštím roce (leden - březen) pronajmeme sklad za 27 600 Kč, které nájemce zaplatí již v prosinci tohoto roku. **Zaúčtujte účetní případy v tomto i v následujícím účetním období formou Deníku.**

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VF - budoucí pronájem skladu - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	27 600		
2.	VBÚ - úhrada VF z př. 1	27 600		
<i>V dalším roce:</i>				
3.	VÚD - poskytnutí pronájmu skladu			



Příjmy příštích období zahrnují

a nejsou účtovány přímo na účtech pohledávek vůči právnickým a fyzickým osobám. Jsou to zejména výnosové provize, provedené a odebrané dosud nevyúčtované práce a služby.

Obrázek 4-5: Účtování nákladů příštích období

6.. - Výnosy	385 - Příjmy příštích období	211 - Pokladna 221 - Bankovní účty
	vznik příjmů PO (výnos běžného období)	rozpuštění příjmů PO (účtováno v dalším období)

SAMOSTATNÝ ÚKOL 22



V prosinci tohoto roku jsme vykonali servisní služby, které zákazník zaplatí až v lednu příštího roku ve výši 6 600 Kč. **Zaúčtujte účetní případy v tomto i v následujícím účetním období formou Deníku.**

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VÚD - poskytnutí servisních služeb- celkem: a) cena bez daně b) 10 % DPH	6 600		
<i>V dalším roce:</i>				
2.	VBÚ - úhrada za služby	6 600		



4.2 Dohadné položky

Dohadné položky jsou

V rozvaze se vykazují v ostatních aktivech a ostatních pasivech.

Objasněte rozdíl od časového rozlišení:

Při stanovení hodnoty dohadných položek se vychází z dostupných skutečností, kterými jsou např. smlouvy, objednávky, obvyklé ceny, předešlé dodávky apod.

Dohadné položky aktivní se vykazují na účtu
 Jde například o pohledávku za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí v případech, kdy nebyla ještě poskytnuta pojistná náhrada a pojišťovna nepotvrdila ke konci rozvahového dne konečnou výši náhrady. Patří sem také výnosové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za běžné účetní období, respektive toto vyúčtování bylo chybné, jakož i odhad poplatků z licencí nebo jiných majetkových práv, pokud není ještě známa výše poplatků.

Obrázek 4-6: Účtování dohadných položek aktivních

6.. - Výnosy	388 - Dohadné účty aktivní	211 - Pokladna 221 - Bankovní účty 311 - Odběratelé
odhad výše pohledávky	skutečná výše pohledávky (účtováno v dalším období)	
388 - Dohadné účty aktivní	6.. - Výnosy	
PS	rozdíl mezi odhadem a skutečností (odhad < skutečnost)	PS
	rozdíl mezi odhadem a skutečností (odhad > skutečnost)	

SAMOSTATNÝ ÚKOL 23



Zaúčtujte účetní případy v tomto i v následujícím účetním období formou Deníku.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VÚD - odhad licenčních poplatků	17 900		
	<i>V dalším roce:</i>			
2.	VBÚ - úhrada za licenční poplatky	17 600		
3.	VÚD - zúčtování rozdílu z důvodu chybného odhadu			



Dohadné položky pasivní se evidují na účtu 389 - *Dohadné účty pasivní*. Jedná se především o Účtují se zde také nákladové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za dané účetní období, respektive toto bankovní vyúčtování je chybné, a závazek k úhradě z odpovědnosti za způsobenou škodu v případech, kdy není možno ke konci rozvahového dne stanovit skutečnou výši závazku.

Obrázek 4-7: Účtování dohadných položek pasivních

211 - Pokladna 221 - Bankovní účty 321 - dodavatelé	389 - Dohadné účty pasivní	0.. - Dlouhodobý majetek 1.. - Zásoby 5.. - Náklady
skutečná výše závazku (účtováno v dalším období)	odhad výše závazku	
0.. - Dlouhodobý majetek 1.. - Zásoby 5.. - Náklady	389 - Dohadné účty pasivní	
PS	rozdíl mezi odhadem a skutečností (odhad > skutečnost)	PS
	rozdíl mezi odhadem a skutečností (odhad < skutečnost)	



SAMOSTATNÝ ÚKOL 24

Zaučtujte účetní případy v tomto i v následujícím účetním období formou Deníku.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VÚD - nevyfakturovaná spotřeba vody - odhad	5 200		
	<i>V dalším roce:</i>			
2.	PF - spotřeba vody - celkem: a) cena bez daně b) 10 % DPH	5 940		
3.	VÚD - zúčtování rozdílu z důvodu chybného odhadu			



5 LEASING V ÚČETNICTVÍ

ÚVOD DO KAPITOLY



Podnikatelský subjekt může financovat pořízení majetku pomocí leasingu. Tato kapitola je rozdělena na tři části, kdy v první z nich se seznámíte se základními pojmy, které se týkají leasingu a osob využívajících tento finanční produkt. Budou zde vymezeny jednotlivé druhy leasingu z účetního hlediska. Ve druhé části bude představen první druh - operativní leasing a v poslední části této kapitoly bude objasněno účetní zachycení dvou typů finančního leasingu, a to finanční leasing s akontací a finanční leasing s nepravidelnými splátkami.



5.1 Podstata leasingu

Slovo "leasing" se převzalo do české terminologie z anglického slova, které v překladu znamená "pronájem".

Leasing představuje

.....

.....

.....

.....

.....

Jako každý způsob financování majetku má i leasing řadu výhod a nevýhod, ke kterým je třeba při rozhodování přihlížet. Vyjmenujte výhody a nevýhody pořízení majetku na leasing:

Výhody	Nevýhody
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Cena finančního pronájmu, tzv. **leasingová cena**, je tvořena:

-
- - zahrnuje celou řadu nákladů vynaložených pronajímatelem na konkrétní leasingový případ a ziskem leasingové společnosti. Je placena nájemcem obvykle v pravidelných splátkách (měsíčních, čtvrtletních, případně ročních).

Celková výše leasingové ceny je pak dána součtem jednotlivých leasingových splátek³.

Majetek určený k pronajímání pořizuje **pronajímatel** (leasingová společnost) stejným způsobem jako jakýkoli jiný dlouhodobý majetek. Pronajatý majetek je po celou dobu pronájmu zachycen v účetnictví pronajímatele, který jej také odepisuje (až na určité výjimky u finančního leasingu, kdy odepisuje nájemce). Účtování je stejné jako při jakémkoli jiném pořizování dlouhodobého majetku.

Nájemce si převzetí najatého majetku do užívání v případě dlouhodobého pronájmu zachytí v účetnictví pouze v podrozvahové evidenci. Ke změně v majetkové oblasti nedochází, protože vlastníkem je pronajímatel.

Obrázek 5-1: Pořízení majetku na leasing u nájemce

75. - Podrozvahové účty	
převzetí najatého majetku do užívání	

Leasing je možno členit podle různých kritérií. Pro potřeby účetnictví se používá členění z hlediska majetkoprávních vztahů na operativní a finanční leasing.

5.2 Operativní leasing

Operativní leasing jebez:

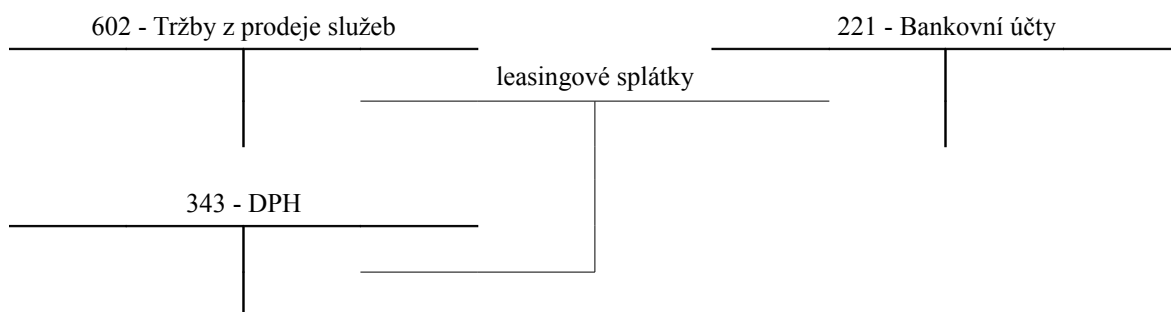
-
-

Pronajímatel je tedy stále vlastníkem předmětu a je také povinen zajistit jeho servis. Má také povinnost pojistit ho a zajistit možnost jeho řádného využívání během celé doby trvání leasingového vztahu. Předmětem operativního leasingu jsou převážně stavební stroje a zařízení, které nájemce potřebuje pouze v určité fázi vývoje firmy.

³ VALOUCH, P. *Leasing v praxi - praktický průvodce*. 4. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2009. ISBN 978-80-247-2923-7. str. 10

Smluvní vztah mezi pronajímatelem a nájemcem se u operativního leasingu uzavírá na **dobu kratší**, než je doba životnosti a doba odepisování předmětu podle platné legislativy. Po skončení doby nájmu se předpokládá vrácení předmětu leasingu zpět pronajímátele, což umožňuje pronajmout majetek několika nájemcům. Operativní leasing je považován za klasický nájem.

Obrázek 5-2: Operativní leasing u pronajímatele



SAMOSTATNÝ ÚKOL 25

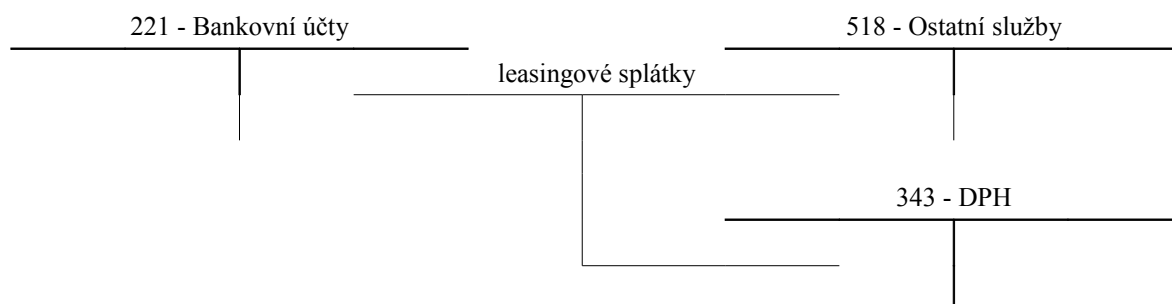


Leasingový pronajímátele si pořídil stavební stroj za 3 360 000 Kč. Stroj je zařazen do 2. odpisové skupiny a bude odepisován rovnoměrně. Pronajímátele jej pronajme dle smlouvy od 1. dubna tohoto roku na 20 měsíců. Nájemné za pronájem je stanoveno ve výši 48 600 Kč za měsíc. **Zaučtujte následující účetní případy formou Deníku.**

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	PF - nákup stroje - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	3 360 000		
2.	VÚD - zařazení stroje do užívání			
3.	VBÚ - splátky v tomto roce - celkem: a) bez daně b) 20 % DPH	48 600		
4.	VÚD - rovnoměrný odpis v 1. roce			



Obrázek 5-3: Operativní leasing u nájemce



SAMOSTATNÝ ÚKOL 26

Společnost si pořídila stavební stroj v hodnotě 3 360 000 Kč na leasing. Pronajímatel jej pronajme dle smlouvy od 1. dubna tohoto roku na 20 měsíců. Nájemné za pronájem je stanoveno ve výši 48 600 Kč za měsíc. **Zaučtujte následující účetní případy formou Deníku.**

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VBÚ - splátky v tomto roce - celkem: a) bez daně b) 20 % DPH	48 600		



5.3 Finanční leasing

Finanční leasing jeS:

- přenosem rozhodující části nebo i všech rizik a užitků spojených s vlastnictvím předmětu leasingu na nájemce,
- právem či povinností převodu vlastnictví předmětu leasingu na nájemce za cenu obvykle podstatně nižší než tržní nebo s právem uzavření další leasingové smlouvy za podstatně výhodnějších podmínek.

V daňových legislativních normách je leasing označen jako

Nájemné lze pak podle zákona o daních z příjmů zahrnout do daňových nákladů za podmínky, že minimální **doba pronájmu** hmotného majetku se shoduje s dobou daňového odpisování. U nemovitostí musí doba pronájmu trvat minimálně Doba leasingového vztahu se počítá ode dne, kdy pronajímatel přenechá nájemci majetek ve stavu způsobilém obvyklému užívání.

U dlouhodobého pronájmu majetku rozlišujeme 2 nejčastější případy:

- a) finanční leasing s akontací,
- b) finanční leasing s nepravidelnými splátkami.

Z hlediska daňové uznatelnosti finančního pronájmu jsou účetní jednotky povinny dodržovat *zásadu*

5.3.1 Finanční leasing s akontací

Ve spojení s leasingem je pojem *akontace* zcela běžný. Z účetního a daňového hlediska se akontace projevuje ve 3 základních podobách jako:

- záloha na kupní cenu,
- záloha na splátky nájemného,
- první zvýšená splátka nájemného (nultá splátka, mimořádná leasingová splátka).

V případě *zálohy na kupní cenu* nelze tuto zálohu v průběhu leasingového vztahu účtovat do výnosů u pronajímatele a do nákladů u nájemce. Na výsledkových účtech se tato forma akontace promítne až

Záloha na splátky nájemného představuje druhou formu akontace, která má jiný systém účtování než záloha na kupní cenu. Akontace v této podobě se nejdříve zachytí na účtech provozních záloh:

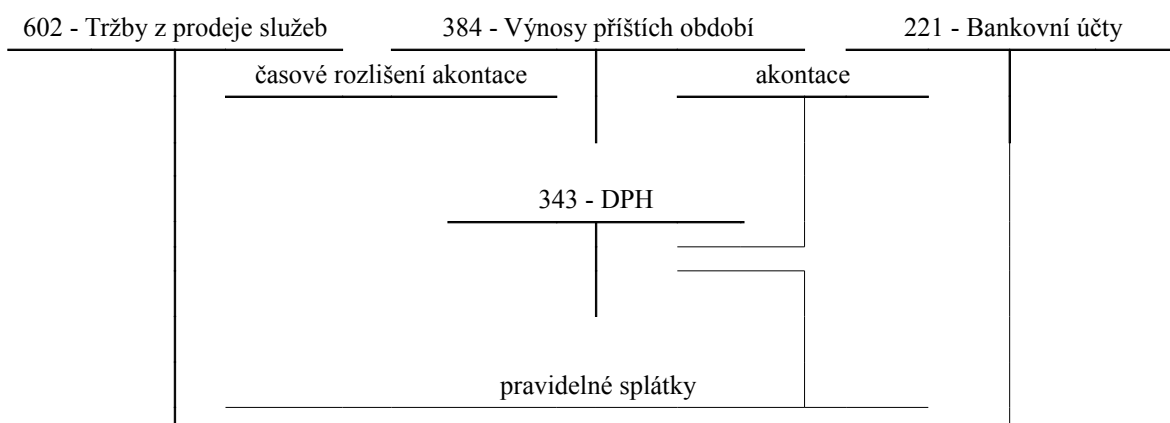
- u pronajímatele jako na účtu
- u nájemce jakona účtu

Tato záloha se potom postupně zúčtuje s předepsanými řádnými splátkami nájemného.

Poslední formou akontace je *zvýšená splátka leasingu*, kterou je nutno časově rozlišit. V další části této kapitoly se budeme zabývat již jen touto třetí formou akontace.

U pronajímatele představuje tato mimořádná splátka,
pro nájemce je pak tato akontace Na
výsledkové účty se pak promítne poměrná část celkové mimořádné leasingové splátky.

Obrázek 5-4: Finanční leasing s akontací u pronajímatele



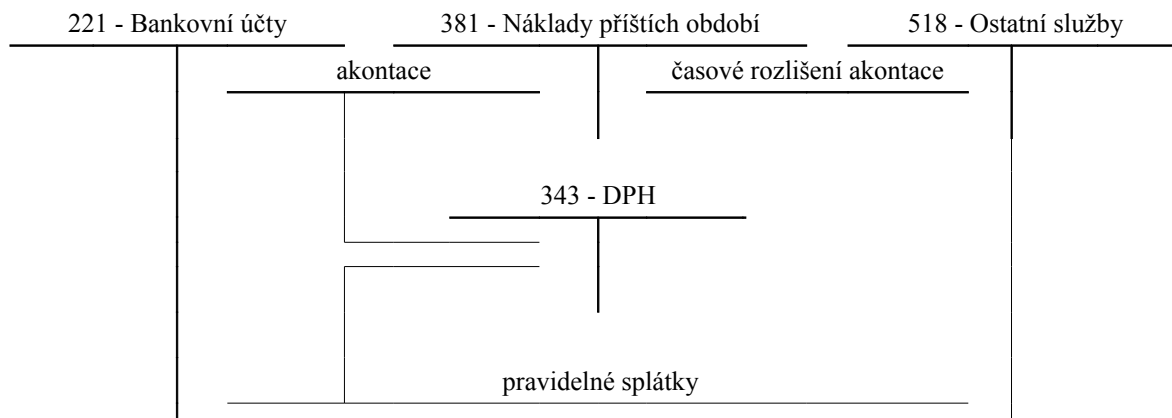
SAMOSTATNÝ ÚKOL 27

Leasingový pronajímatel si pořídil automobil za 580 000 Kč. Auto je zařazeno do 2. odpisové skupiny a bude odepisováno zrychleně. Společnost auto pronajme na leasingovou smlouvu, která byla uzavřena 4. 4. tohoto roku (také den předání) na dobu 60 měsíců za leasingovou cenu 894 000 Kč. Akontace je stanovena ve výši 384 000 Kč. Všechny částky jsou uvedeny bez DPH. **Zaúčtujte 1. rok leasingové smlouvy formou Deníku.**

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	PF - nákup auta - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH			
2.	VÚD - zařazení auta do evidence			
3.	VBÚ - úhrada akontace - celkem: a) bez daně b) 20 % DPH			
4.	VÚD - časové rozlišení akontace v 1. roce			
5.	VBÚ - úhrada splátek v 1. roce - celkem: a) bez daně b) 20 % DPH			
6.	VÚD - zrychlený odpis v 1. roce			



Obrázek 5-5: Finanční leasing s akontací u nájemce

**SAMOSTATNÝ ÚKOL 28**

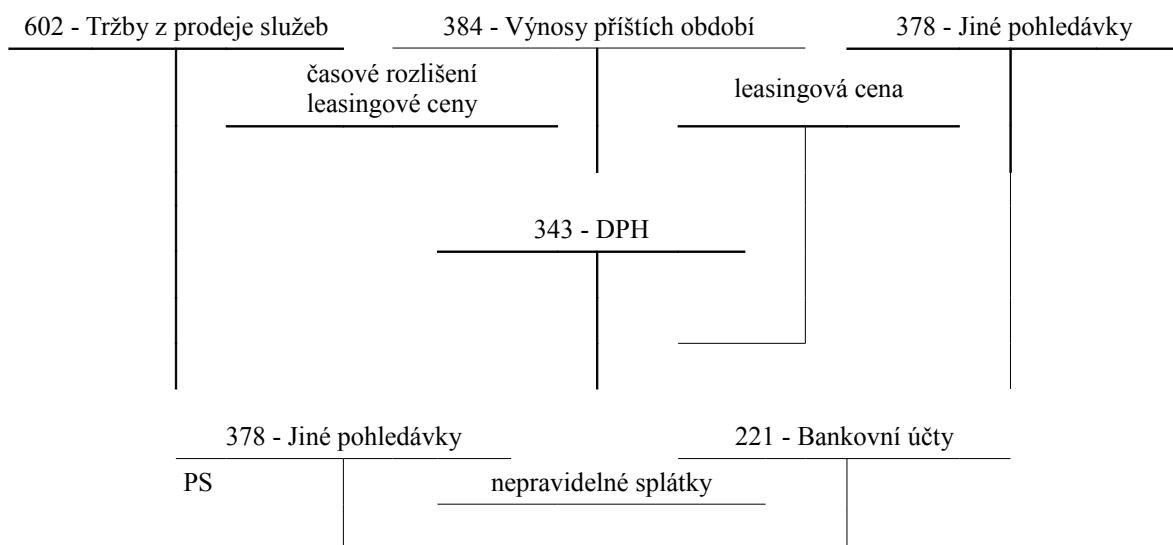
Společnost pronajme auto v hodnotě 580 000 Kč na leasingovou smlouvu, která byla uzavřena 4. 4. tohoto roku (také den předání) na dobu 60 měsíců za leasingovou cenu 894 000 Kč. Akontace je stanovena ve výši 384 000 Kč. Všechny částky jsou uvedeny bez DPH. **Zaúčtujte 1. rok leasingové smlouvy formou Deníku.**

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VÚD - zařazení auta do evidence			
2.	VBÚ - úhrada akontace - celkem: a) bez daně b) 20 % DPH			
3.	VÚD - časové rozlišení akontace v 1. roce			
4.	VBÚ - úhrada splátek v 1. roce - celkem: a) bez daně b) 20 % DPH			

**5.3.2 Finanční leasing s nepravidelnými splátkami**

Účetní jednotky musí u finančního leasingu s nepravidelnými splátkami opět dodržet zásadu časového rozlišení, kdy se tato zásada uplatňuje na celou leasingovou cenu.

Obrázek 5-6: Finanční leasing s nepravidelnými splátkami u pronajímatele



Pronajímatel časově rozliší výnosy v pravidelných obdobích po dobu trvání leasingového vztahu bez ohledu na skutečný příjem nepravidelných splátek, které jsou stanoveny v leasingové smlouvě.



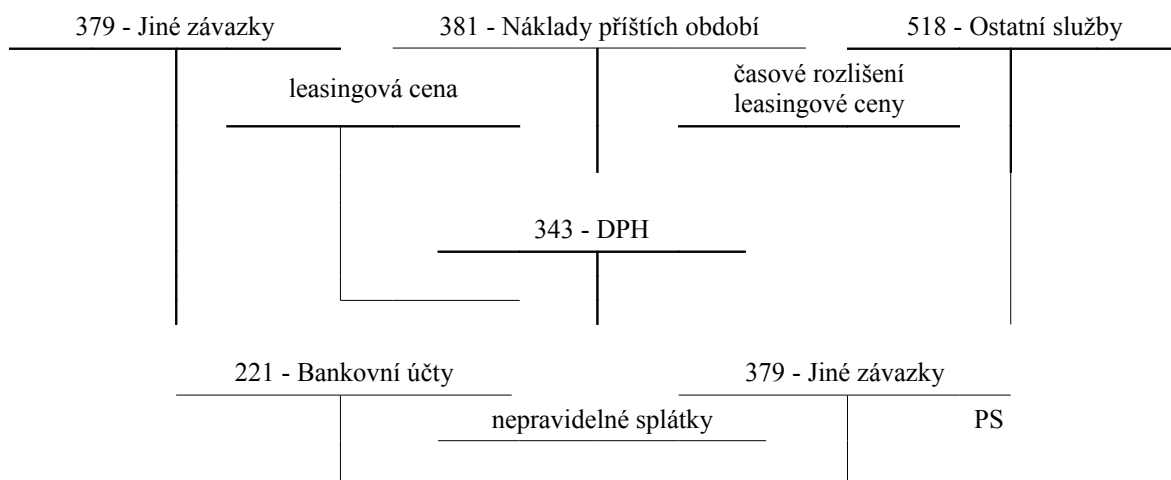
SAMOSTATNÝ ÚKOL 29

Leasingový pronajímatel si pořídil automobil za 348 000 Kč. Auto je zařazeno do 2. odpisové skupiny a bude odepisováno zrychleně. Společnost auto pronajme na leasingovou smlouvu, která byla uzavřena 7. 8. tohoto roku (také den předání) na dobu 60 měsíců za leasingovou cenu 561 000 Kč. Nepravidelná splátka v 1. roce je stanovena na 118 000 Kč. Všechny částky jsou uvedeny bez DPH. **Zaučtujte 1. rok leasingové smlouvy formou Deníku.**

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	PF - nákup auta - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH			
2.	VÚD - zařazení auta do evidence			
3.	VÚD - předpis leasingové ceny - celkem: a) bez daně b) 20 % DPH			
4.	VÚD - zúčtování leasingové ceny v 1. roce			
5.	VBÚ - úhrada nepravidelné splátky v 1. roce			
6.	VÚD - zrychlený odpis v 1. roce			



Obrázek 5-7: Finanční leasing s nepravidelnými splátkami u nájemce



Nájemce řeší tuto situaci obdobně, když leasingovou cenu časově rozliší do nákladů v pravidelných obdobích po dobu trvání leasingového vztahu bez ohledu na skutečnou úhradu nepravidelných splátek.

SAMOSTATNÝ ÚKOL 30



Společnost si pronajme auto v hodnotě 348 000 Kč na leasingovou smlouvu, která byla uzavřena 7. 8. tohoto roku (také den předání) na dobu 60 měsíců za leasingovou cenu 561 000 Kč. Nepravidelná splátka v 1. roce je stanovena ve výši 118 000 Kč. Všechny částky jsou uvedeny bez DPH. **Zaúčtujte 1. rok leasingové smlouvy formou Deníku.**

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VÚD - zařazení auta do evidence			
2.	VÚD - předpis leasingové ceny - celkem: a) bez daně b) 20 % DPH			
3.	VÚD - zúčtování leasingové ceny v 1. roce			
4.	VBÚ - úhrada nepravidelné splátky v 1. roce			



6 ZÁKLADNÍ KAPITÁL A KAPITÁLOVÉ FONDY



ÚVOD DO KAPITOLY

Tato kapitola je rozdělena na dvě části, kdy v první jsou charakterizovány základní pojmy spojené se založením podniku, které se týkají vlastních zdrojů. Je zde představena hlavní složka vlastního kapitálu - základní kapitál a další kapitálové fondy, pro které je vymezena účtová skupina 41 - Základní kapitál a kapitálové fondy. Ve druhé části této kapitoly pak jsou nastíněny možné změny základního kapitálu a jejich zachycení v účetnictví podnikatelského subjektu.



Financování majetku z vlastních nebo cizích zdrojů je rozhodujícím faktorem pro klasifikaci dlouhodobého kapitálu v účetnictví, který zahrnuje vlastní kapitál a dlouhodobý cizí kapitál. Pro zachycení těchto **zdrojů financování** je vymezena účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky, která obsahuje pasivní rozvahové účty.

Vlastní kapitál tvoří vlastní zdroje financování obchodního majetku podnikatele a jeho součástí je (vyjmenujte a uveďte účtovou skupinu):

-
-
-
-

Dlouhodobé cizí zdroje jsou ty, u nichž doba splatnosti při jejich vzniku je delší než jeden rok, ostatní závazky jsou krátkodobé. Ve shodě s účtovou osnovou můžeme dlouhodobý cizí kapitál rozdělit na (vyjmenujte a uveďte účtovou skupinu):

-
-
-

6.1 Základní pojmy

Nejvýznamnější složkou vlastního kapitálu je **základní kapitál**. Definujte tuto základní položku vlastního kapitálu:

.....
.....

U akciových společností je tvořen součtem jmenovitých hodnot akcií, u společností s ručením omezeným pak vklady jednotlivých společníků. Tyto společnosti mají zákonnou povinnost tvořit základní kapitál.

Základní kapitál *společnosti s ručením omezeným* musí činit minimálně Kč, základní kapitál *akciové společnosti* pak:

-Kč, byla-li společnost založena bez veřejné výzvy k úpisu akcií,
-Kč, byla-li společnost založena na základě veřejné výzvy k úpisu akcií,
-Kč, pokud se jedná o finanční instituci.

Výše základního kapitálu je stanovena v zakladatelském dokumentu při **založení společnosti**. Vyjmenujte 3 typy zakladatelských dokumentů a uveďte, ve kterých případech se příslušný použije:

-
-
-

V zakladatelském dokumentu je stanoven závazek zakladatelů vložit do společnosti určitou výši vkladu, který může mít peněžitou nebo nepeněžitou podobu.

Peněžitý vklad je tvořen peněžními prostředky, které zakladatel vloží na určený účet. Před podáním návrhu na zápis společnosti do obchodního rejstříku musí být splaceno minimálně

Nepeněžitým vkladem mohou být věci, práva nebo jiné majetkové hodnoty. Může to být jen majetek, který splňuje tyto 2 základní podmínky:

-
-

Nepeněžité vklady musí být zcela splaceny před podáním návrhu na zápis společnosti do obchodního rejstříku.

Samotné založení společnosti neznamená její právní existenci. Společnost nemůže nabývat svůj majetek, protože nemá právní subjektivitu. Z toho důvodu musí zakladatelé ve společenské (zakladatelské) smlouvě nebo zakladatelské listině pověřit konkrétní osobu správou splacených vkladů. **Správce vkladů** může být pověřen:

-
-

Ve smlouvě o správě vkladu musí být zahrnuto zřízení účtu, na který budou vklady splaceny a dále i ujednání o pečování vkladu bankou.

Obchodní společnosti a družstva **vznikají**
Až tímto dnem se založená společnost stane právnickou osobou, která může nabývat práva a povinnosti, vlastním jednáním se zavazovat a být účastníkem soudního nebo jiných druhů řízení. Ke dni vzniku společnosti sestaví zahajovací rozvahu, otevírají účetní knihy a začínají účtovat.

Kromě základního kapitálu zahrnují vlastní zdroje také **kapitálové fondy**, které podnik nezískal jako výsledek své ekonomické činnosti, nýbrž z externích zdrojů, popř. z interních skutečností vyplývající ze změn v ocenění. Kapitálové fondy zahrnují:

- - představuje rozdíl mezi emisním kurzem a jmenovitou hodnotou akcií, pokud je emisní kurz vyšší než jmenovitá hodnota akcií. Emisní kurz je částka, za kterou společnost akcie vydává. Jedná se o prodejní cenu. Jmenovitá hodnota bývá též označována jako nominální hodnota, což je peněžní hodnota přiřazená určité složce majetku. U akcií tvoří údaj o jmenovité hodnotě podstatnou náležitost, kterou akcie musí obsahovat. Součet jmenovitých hodnot akcií musí odpovídat základnímu kapitálu obchodní společnosti.
- - představují ostatní peněžité a nepeněžité vklady, kdy nejsou součástí základního kapitálu (např. dodatečné vklady), dále přijaté dary, u družstev rovněž členské podíly na družstevní bytovou výstavbu a státní příspěvek apod.
- - zachycují změnu reálné hodnoty cenných papírů, které nejsou účetní jednotkou určeny k obchodování s cílem dosahovat zisk v krátkodobém horizontu (tzv. realizovatelných cenných papírů nebo cenných papírů určených k prodeji).
- - zachycují rozdíly při uplatnění reálné hodnoty při přeměně účetní jednotky, tj. při přecenění majetku a závazků při fúzích (sloučení, splynutí) či při rozdělení obchodních společností.

6.2 Základní kapitál a jeho změny

Během trvání obchodních společností může docházet ke změnám základního kapitálu, a to jeho zvýšení nebo snížení.

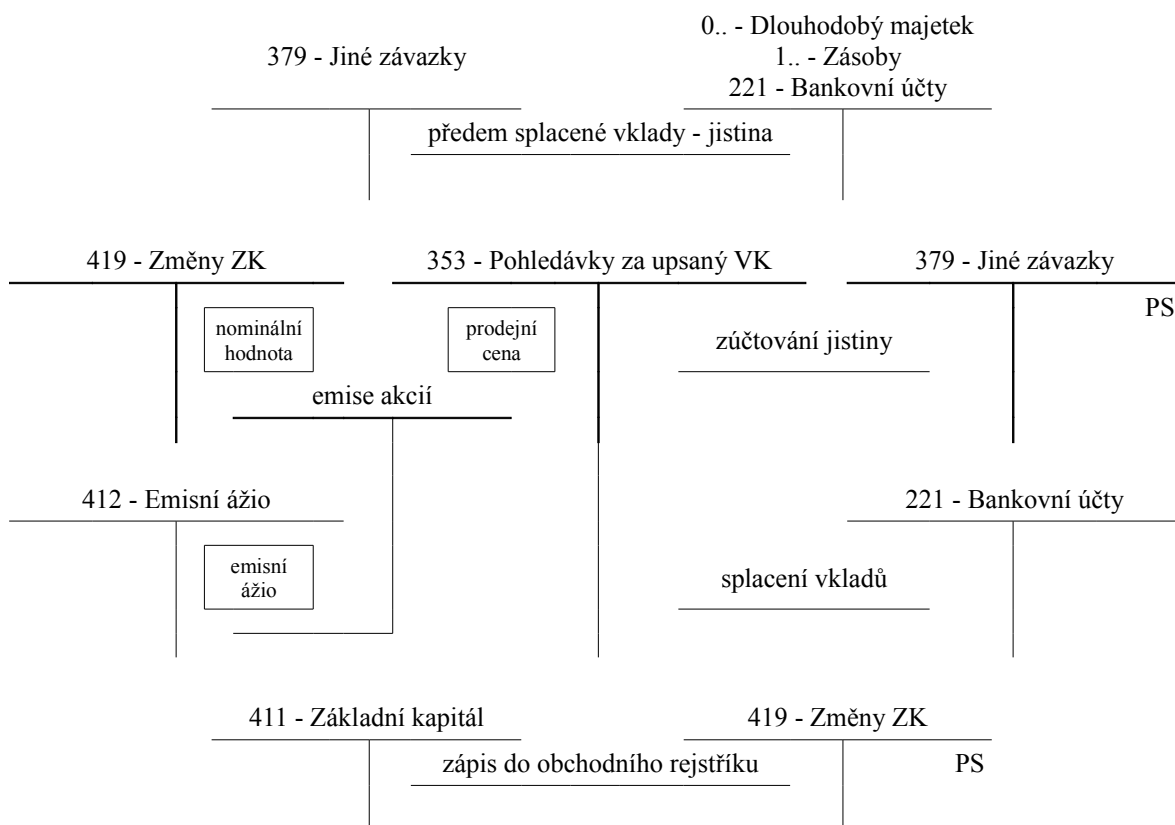
6.2.1 Zvýšení základního kapitálu

Pokud dochází k **pohybu výše základního kapitálu směrem vzhůru**, tj. číselná hodnota vyjadřující základní kapitál se zvyšuje, hovoříme o zvyšování základního kapitálu. Zvýšení základního kapitálu je pozitivním signálem vůči věřitelům a významnou změnou v životě společnosti. Základní kapitál je možné zvýšit čtyřmi způsoby:

1. - zvýšení základního kapitálu dalšími vklady stávajících nebo nových společníků či akcionářů (úpis akcií); společnost získává další majetek, takže se zvyšují jak aktiva, tak pasiva společnosti a tedy i celková bilanční suma,

2. - zvýšení ZK prostřednictvím vlastních zdrojů společnosti, tzn. dochází k přesunu již existujících vlastních zdrojů (nejčastěji nerozděleného zisku minulých let) do základního kapitálu; společnost nezískává další majetek, nezvyšují se aktiva, nemění se bilanční suma a nedochází ke změně v osobách společníků či akcionářů,
3. - kombinace předchozích dvou způsobů zvýšení základního kapitálu, tj. část navyšovaného ZK je tvořena vklady společníků, část je tvořena vlastními zdroji společnosti,
4. - vydání nových dluhopisů s právem výměny za akcie v nominální hodnotě; tento způsob může uplatnit pouze akciová společnost ve shodě s obchodním zákoníkem.

Obrázek 6-1: Efektivní zvýšení ZK u společnosti





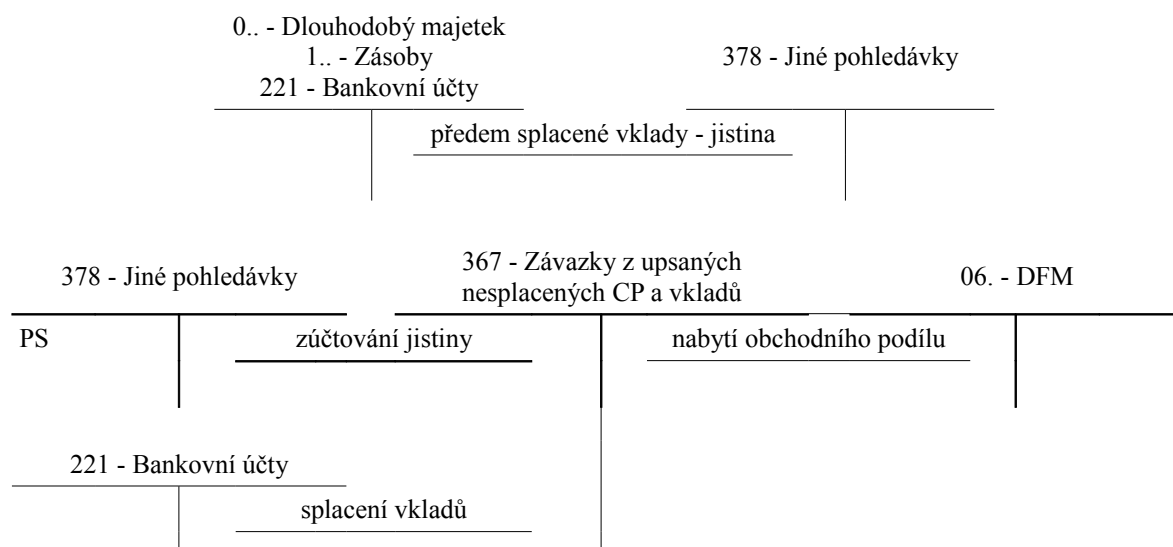
SAMOSTATNÝ ÚKOL 31

Valná hromada a. s. se rozhodla zvýšit ZK upsáním nových akcií v nominální hodnotě 2,5 mil. Kč. Prodejní cena akcií byla 3,5 mil. Kč. Bylo ujednáno, že akcie budou splaceny tímto způsobem: vklad softwaru VC = 350 000 Kč, dosavadní oprávky = 100 000 Kč, vklad stroje VC = 900 000 Kč, dosavadní oprávky = 200 000 Kč, vklad zboží 200 000 Kč a zbytek jako peněžité vklad v minimální povinné výši před zápisem do OR. Zvýšení ZK bylo zapsáno do OR. **Zaučtujte následující účetní případy formou Deníku.**

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Předem splacené vklady: a) VÚD - software b) VÚD - stroj c) VÚD - zboží d) VBÚ - peněžité vklad			
2.	VÚD - emise akcií - prodejní cena: a) nominální hodnota b) emisní ážio			
3.	VÚD - zúčtování předem splacených vkladů			
4.	VÚD - zápis do obchodního rejstříku			
5.	VBÚ - úhrada zbytku peněžitého vkladu			



Obrázek 6-2: Efektivní zvýšení ZK u akcionáře



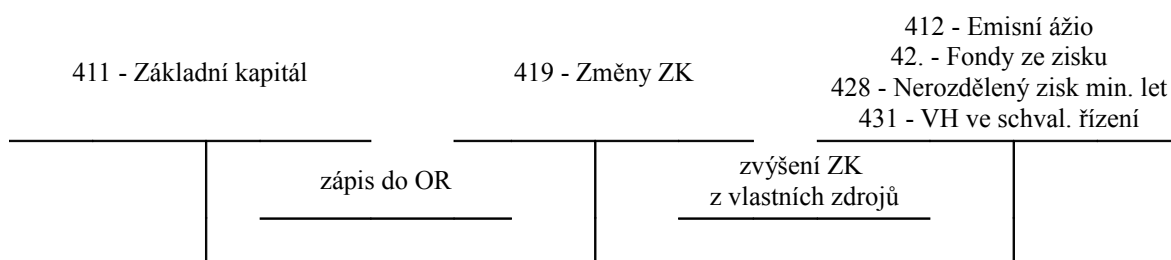
SAMOSTATNÝ ÚKOL 32

Podnikatel se rozhodl upsat akcie v nominální hodnotě 2,5 mil. Kč, čímž získá 15% podíl akciové ve společnosti. Prodejní cena akcií byla 3,5 mil. Kč. Akcie podnikatel splatí tímto způsobem: vklad softwaru VC = 350 000 Kč, dosavadní oprávky = 100 000 Kč, vklad stroje VC = 900 000 Kč, dosavadní oprávky = 200 000 Kč, vklad zboží 200 000 Kč a zbytek jako peněžitý vklad v minimální povinné výši před zápisem do OR. **Zaučtujte následující účetní případy formou Deníku.**

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Předem splacené vklady: a) VÚD - software b) VÚD - stroj c) VÚD - zboží d) VBÚ - peněžitý vklad			
2.	VÚD - nabytí obchodního podílu			
3.	VÚD - vyřazení z evidence: a) software b) stroj			
4.	VÚD - zúčtování předem splacených vkladů			
5.	VBÚ - úhrada zbytku peněžitého vkladu			



Obrázek 6-3: Deklaratorní zvýšení ZK

**SAMOSTATNÝ ÚKOL 33**

Valná hromada rozhodla o zvýšení ZK o 1,8 mil. Kč z vlastních zdrojů, a to následujícím způsobem: 300 000 Kč ze zákonného rezervního fondu, 260 000 Kč z ostatních fondů, 840 000 Kč z nerozděleného zisku minulých let a zbytek z disponibilního zisku. Zvýšení ZK bylo zapsáno do OR. **Zaučtujte následující účetní případy formou Deníku.**

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VÚD - rozhodnutí valné hromady o zvýšení ZK: a) ze zákonného rezervního fondu b) z ostatních fondů c) z nerozděleného zisku minulých let d) z disponibilního zisku			
2.	VÚD - zápis do obchodního rejstříku			



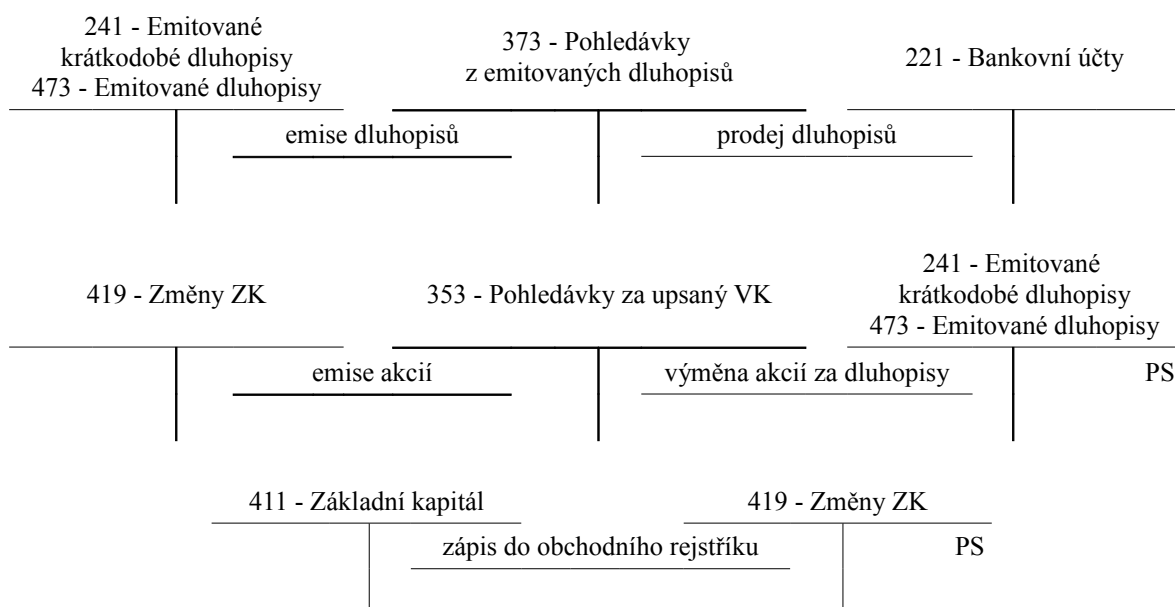
SAMOSTATNÝ ÚKOL 34

Valná hromada a. s. rozhodla o kombinovaném zvýšení ZK v celkové výši 4 mil. Kč tak, že 700 000 Kč bude uhrazeno předem splacenými peněžními vklady, 1 800 000 Kč vkladem budovy, 600 000 Kč vkladem materiálu, 270 000 Kč z nerozděleného zisku minulých let a zbytek ze statutárního fondu. Zvýšení ZK bylo zapsáno do OR. **Zaučtujte následující účetní případy formou Deníku.**

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Předem splacené vklady: a) VBÚ - peněžítý vklad b) VÚD - budova c) VÚD - materiál			
2.	VÚD - emise akcií			
3.	VÚD - zúčtování předem splacených vkladů			
4.	VÚD - zápis do obchodního rejstříku			
5.	VÚD - úhrada akcií z vlastních zdrojů: a) z nerozděleného zisku b) ze statutárního fondu			



Obrázek 6-4: Podmíněné zvýšení ZK

**SAMOSTATNÝ ÚKOL 35**

Valná hromada a. s. rozhodla o podmíněném zvýšení ZK vydáním krátkodobých dluhopisů v celkové výši 4 mil. Kč a s úročením 7,5 % p.a. Dluhopisy budou splaceny akciemi společnosti. Emise akcií byla úspěšná a byla provedena výměna akcií za dluhopisy. Zvýšení ZK bylo zapsáno do OR. **Zaúčtujte následující účetní případy formou Deníku.**

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VÚD - emise krátkodobých dluhopisů			
2.	VÚD - předpis úroků z dluhopisů			
3.	VBÚ - prodej dluhopisů			
4.	VÚD - emise akcií			
5.	VÚD - výměna dluhopisů za akcie			
6.	VÚD - zápis do obchodního rejstříku			
7.	VBÚ - úhrada úroků z dluhopisů			

**6.2.2 Snížení ZK**

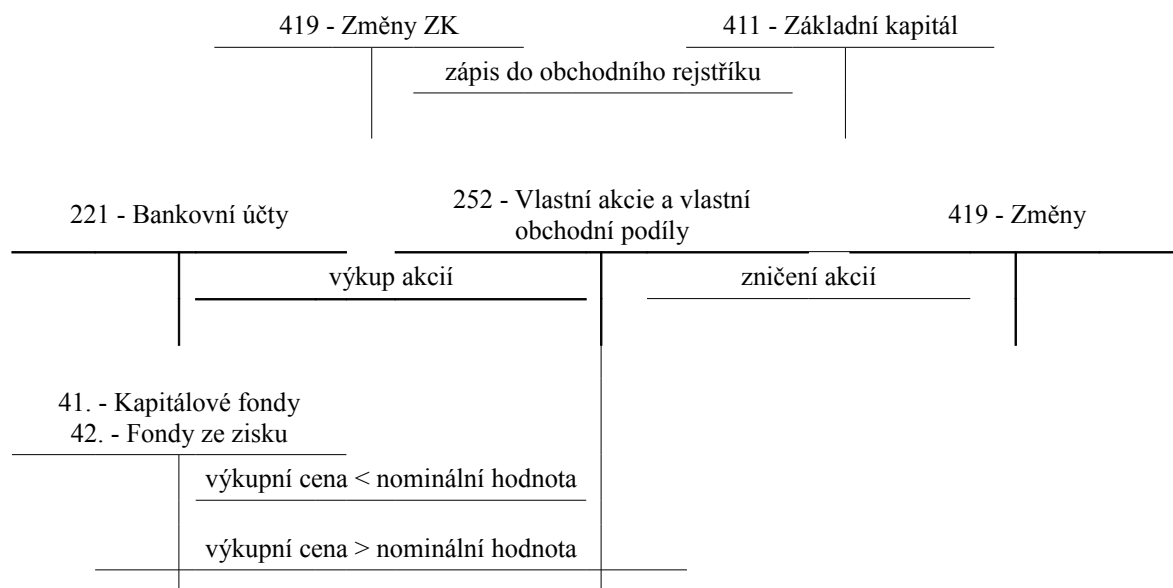
V případě, že dochází k **poklesu hodnoty základního kapitálu** na základě rozhodnutí valné hromady, jedná se o snížení základního kapitálu. Je to projev oslabování majetkové podstaty podniku. Je však zapotřebí, aby účetní jednotka mající zákonnou povinnost tvorby základního

kapitálu (tj. s. r. o. nebo a. s.) nesnížila základní kapitál pod zákonem stanovenou hranici. Základní kapitál je možné snížit dvěma způsoby:

- - dochází ke snížení počtu vkladů do základního kapitálu, přičemž společníkům, o jejichž vklady nebo části vkladů byl základní kapitál snížen, lze vklad nebo jeho část vrátit; musí však být dodržena zásada rovného zacházení se všemi společníky a nelze dosáhnout snížení na úkor jen některých společníků a proti jejich vůli; společnosti se současně sníží hodnota aktiv i pasiv; společnost odkoupí od společníků vlastní akcie, o jejichž nominální hodnotu klesne výše základního kapitálu, rozdíl mezi cenou, za kterou odkoupí akcie, a nominální (jmenovitou) hodnotou akcií vypořádá společnost s účtem vlastního kapitálu,
- - opět dochází k přesunu v rámci vlastního kapitálu, kdy snížením základního kapitálu se hradí dlouhodobá ztráta společnosti; tato operace se provede snížením jmenovité hodnoty akcií.

Snížení základního kapitálu může účetní jednotka zaznamenat na účtu 411 - *Základní kapitál* na straně MD až po zápise do obchodního rejstříku.

Obrázek 6-5: Efektivní snížení ZK



SAMOSTATNÝ ÚKOL 36

Akciová společnost se rozhodla snížit ZK o částku 3 mil. Kč stažením 600 ks akcií z oběhu. Společnost vykupuje 1 akcii za 7 000 Kč. Bylo vykoupeno pouze 550 ks akcií, 50 ks nebylo předloženo k výkupu a byly prohlášeny za neplatné. Zrušení akcií lze provést až po zapsání snížení ZK do OR. Rozdíl mezi výkupní a nominální hodnotou bude vypořádán pomocí nerozděleného zisku. **Zaúčtujte následující účetní případy formou Deníku.**

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VBÚ - výkup akcií			
2.	VDÚ - zápis do obchodního rejstříku			
3.	VÚD - zrušení vykoupených akcií			
4.	VÚD - rozdíl mezi výkupní cenou a nominální hodnotou u vykoupených akcií			
5.	VÚD - prohlášení nevykoupených akcií za neplatné			
6.	VÚD - rozdíl mezi výkupní cenou a nominální hodnotou u nevykoupených akcií			
7.	VBÚ - úhrada akcionářům za nevykoupené akcie			



Obrázek 6-6: Deklaratorní snížení ZK

429 - Neuhrazená ztráta minulých let	419 - Změny ZK	411 - Základní kapitál
<u>vypořádání dlouhodobé ztráty</u>	<u>zápis do obchodního rejstříku</u>	

SAMOSTATNÝ ÚKOL 37



Valná hromada rozhodla o vypořádání dlouhodobé ztráty minulých let ve výši 1,2 mil. Kč snížením ZK. Vypořádání ztráty lze provést až po zapsání snížení ZK do OR. **Zaučtujte následující účetní případy formou Deníku.**

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VÚD - zápis do obchodního rejstříku			
2.	VÚD - vypořádání dlouhodobé ztráty			



7 OSTATNÍ VLASTNÍ KAPITÁL A CIZÍ ZDROJE



ÚVOD DO KAPITOLY

V této kapitole, která je rozdělena na tři části, budou v první z nich představeny ostatní vlastní zdroje financování, tj. fondy tvořené z disponibilního zisku a obě formy výsledku hospodaření. Další část bude pak věnována dlouhodobým cizím zdrojům financování, kde hlavní pozornost bude zaměřena na rezervy, jejich tvorbu a čerpání. Poslední část bude pojednávat o individuálním podnikateli, který pro zachycení vlastních zdrojů používá účtovou skupinu 49 - Individuální podnikatel.



7.1 Ostatní vlastní zdroje

V předchozí kapitole byla značná pozornost věnována hlavnímu vlastnímu zdroji, a to základnímu kapitálu. V následujícím textu se budeme zabývat dalšími důležitými zdroji, které patří do vlastního kapitálu.

7.1.1 Fondy tvořené ze zisku

Významnou součástí vlastního kapitálu jsou tzv. fondy ze zisku, které můžeme rozdělit na:

- - fondy tvořené na základě právního přepisu, kterým je,
- - fondy, které si účetní jednotka tvoří na základě vlastního rozhodnutí.

Do první skupiny fondů patří **rezervní fond**. Pro tento fond je vyčleněn účet 421 - *Zákonný rezervní fond* a používají jej kapitálové společnosti. Mohou jej zřídit již při vzniku společnosti (mimo základní kapitál) nebo při zvyšování základního kapitálu příplatky společníků nad výši vkladů nebo nad emisní kurz akcií, ale nejčastěji jej vytváří ze zisku společnosti. Při vytvoření rezervního fondu:

- a) v 1. roce dosažení zisku musí přiděl činit:
 - v s. r. o. -
 - v a. s. -
- b) v každém dalším roce se doplňuje o částku, která je stanovena ve společenské smlouvě (s. r. o.) nebo ve stanovách (a. s.), minimálně však tato částka musí být ve výšiz disponibilního zisku.

Rezervní fond pak společnost doplňuje tak dlouho, až dosáhne výše určené společenskou smlouvou, minimálně však:

- v s. r. o. -
- v a. s. -

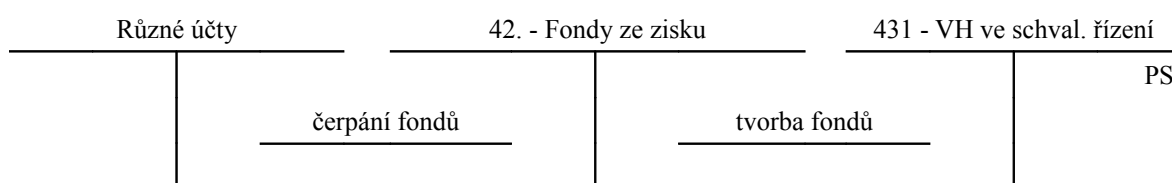
Primárně je tento fond určen na krytí ztrát společnosti, pokud však je jeho hodnota vyšší než minimální hranice základního kapitálu, může být částka nad tuto hranici použita k jiným účelům dle rozhodnutí valné hromady.

K dalším fondům první skupiny patří **nedělitelný fond**, který zřizují družstva při svém vzniku. Výše fondu při jeho zřízení musí činit nejménězapisovaného základního kapitálu. Dále se tento fond ročně doplňuje, a to nejméněz disponibilního zisku, až do doby, než jeho výše dosáhne částky rovnající se polovině zapisovaného základního kapitálu družstva. Podle znění stanov se může vytvořit i vyšší nedělitelný fond. Účetní jednotka jej eviduje na účtu 422 - *Nedělitelný fond*. Ve srovnání s rezervním fondem kapitálových společností zde chybí právní úprava, která by určovala režim použití nedělitelného fondu. Za trvání družstva se však fond nesmí použít k rozdělení mezi členy družstva.

Do druhé skupiny fondů, které se tvoří dle rozhodnutí a potřeb účetní jednotky patří:

- **statutární fondy** - mohou být určeny např. ke krytí ztrát společnosti, k opatřením pro překonání nepříznivého průběhu hospodaření, nebo pro použití k účelům, jejichž určení je v pravomoci příslušného orgánu účetní jednotky (např. statutární rezervní fond, statutární fond rozvoje apod.), eviduje se na účtu 423 - *Statutární fondy*,
- **ostatní fondy** - tyto fondy lze tvořit jen účelově vždy podle uzavřené společenské smlouvy nebo přijatých stanov (např. sociální fond, fond odměn); pro jejich evidenci slouží účet 427 - *Ostatní fondy* (pro jednotlivé fondy jsou vymezeny samostatné analytické účty).

Obrázek 7-1: Účtování na fondech tvořených ze zisku



7.1.2 Výsledek hospodaření

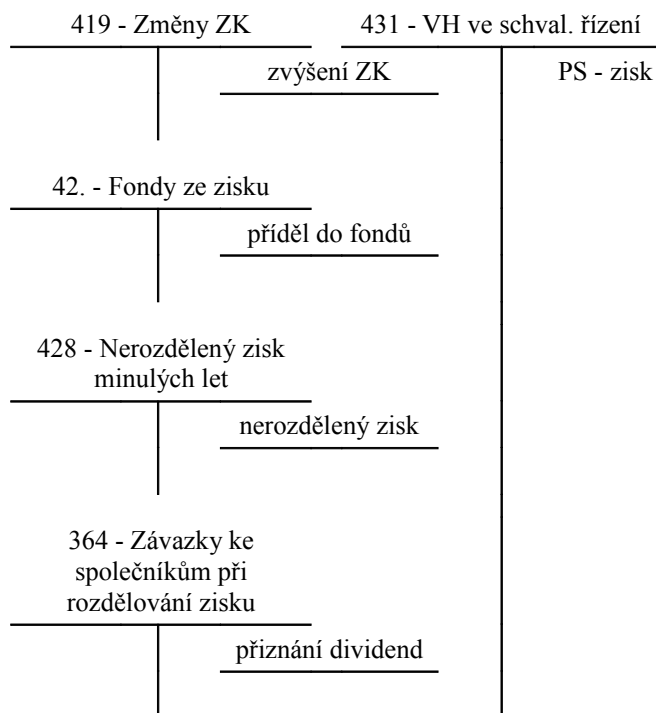
Výsledkem hospodaření rozumíme dosažení **zisku či ztráty** za minulé účetní období. Jedná se o vlastní zdroj, který je účetní jednotce plně k dispozici. O rozdělení výsledku hospodaření můžeme účtovat pouze na základě písemného rozhodnutí statutárního orgánu společnosti. Po

rozdělení výsledku hospodaření nesmí mít účet 431 - *Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení* žádný zůstatek.

V případě, že účetní jednotka vykázala zisk, rozdělí jej na:

-
-
-
-
-

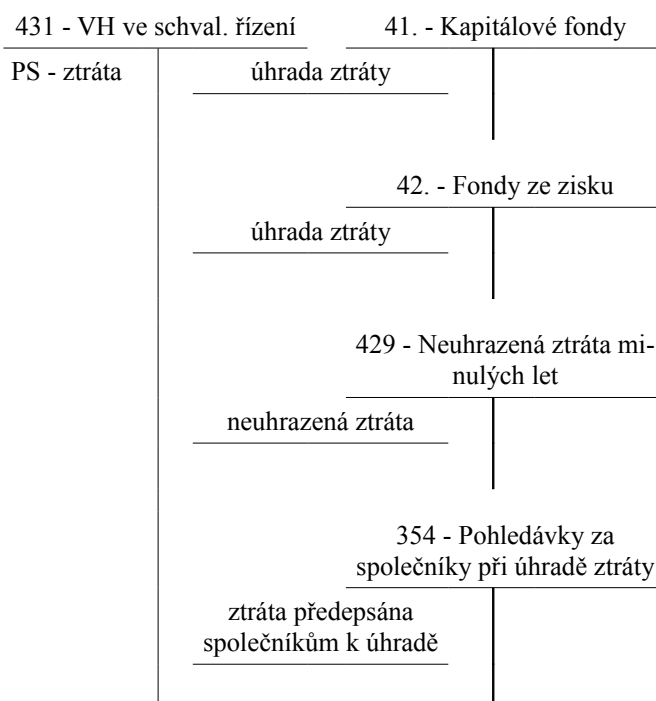
Obrázek 7-2: Rozdělení disponibilního zisku



V případě, že účetní jednotka vykáže jako výsledek hospodaření ztrátu, může se tato:

-
-
-
-

Obrázek 7-3: Vypořádání ztráty

**SAMOSTATNÝ ÚKOL 38**

Zaúčtujte následující účetní případy formou Deníku.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VÚD - s. r. o. vykázala poprvé disponibilní zisk ve výši 600 000 Kč a rozhodla o jeho rozdělení takto: a) minimální příděl do zákonného rezervního fondu b) ostatní fondy c) podíly na zisku společníků d) nerozdělený zisk	100 000 400 000		
2.	VÚD - srážková daň z podílů na zisku			
3.	VBÚ - výplata podílů na zisku			
4.	VÚD - a. s. vykázala ztrátu 950 000 Kč a rozhodla o jejím vypořádání takto: a) ze zákonného rezervního fondu b) ze statutárního fondu c) od společníků d) neuhrazená ztráta	350 000 200 000 300 000		
5.	VBÚ - úhrada ztráty od společníků	300 000		



7.2 Dlouhodobý cizí kapitál

Rezervy jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou. Podobně jako opravné položky jsou rezervy nástrojem zásady opatrnosti. Na rozdíl od opravných položek ale nesnižují hodnotu majetku, nýbrž zvyšují hodnotu závazků. Tvoří-li se rezerva na určitý titul snížení hodnoty majetku, nelze současně k tomuto majetku vytvářet opravnou položku. Rozlišujeme následující kategorie rezerv:

a) **účetní rezervy** (jsou daňově neúčinné)

-
-
-
-

b) **zákonné rezervy** (dle zákona o rezervách - jsou daňově účinné)

-
-
-

Rezervu lze čerpat pouze na účel, na který byla tvořena, maximálně

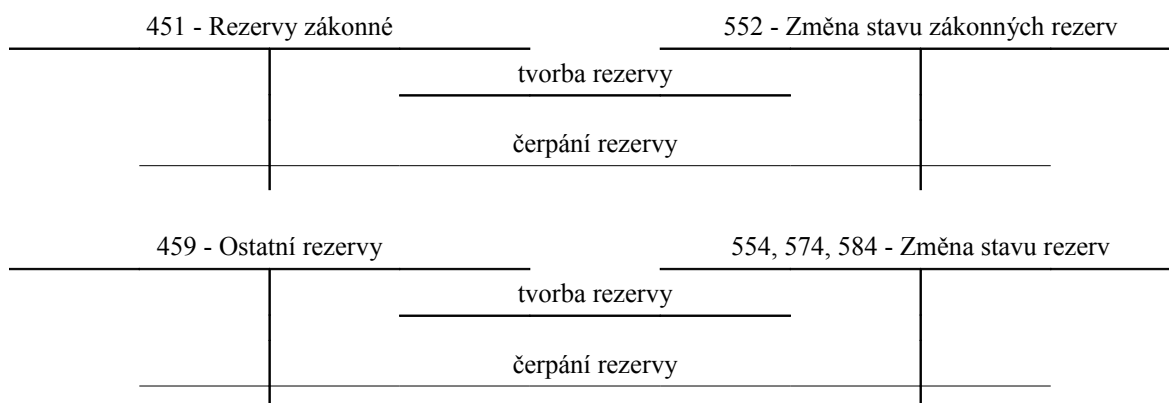
..... Zůstatky rezerv na konci účetního období se převádějí do období následujícího.

Účetní jednotka má povinnost provést dokladovou inventuru rezerv. Při inventarizaci je posuzována:

-
-

Když je zjištěno, že pominul důvod, proč byla rezerva vytvořena, je tato rozpuštěna v celé své výši. Pokud je při inventarizaci zjištěno, že by měla být v jiné výši než je, upraví se.

Obrázek 7-4: Účtování rezerv



O dlouhodobých úvěrech účtuje účetní jednotka na účtu 461 - *Bankovní úvěry*. Jedná se o úvěry poskytnuté bankou s dobou splatnosti delší než 1 rok na základě sjednané úvěrové smlouvy. Rovněž se zde účtuje o dlouhodobých bankovních úvěrech, které se poskytují při eskontu směnek.

Dlouhodobé závazky představují dluhy z obchodního i neobchodního styku s dobou splatnosti delší než jeden rok a účetní jednotka je eviduje na příslušných účtech účtové skupiny 47 - *Dlouhodobé závazky*. Analytické účty se vedou podle jednotlivých věřitelů. Patří zde:

-
-
-
-
-
-

SAMOSTATNÝ ÚKOL 39



Zaúčtujte následující účetní případy formou Deníku.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	VÚD - tvorba zákonné rezervy na opravu stroje	260 000		
2.	PF - oprava stroje - celkem:			
	a) cena bez daně	280 000		
	b) 10 % DPH			

3.	VÚD - tvorba rezervy na finanční náklady	18 000		
4.	VÚD - čerpání zákonné rezervy na opravu	260 000		
5.	VÚD - čerpání rezervy na finanční náklady	18 000		
6.	VÚD - inventarizace rezerv: a) navýšení rezerv na provozní náklady b) zrušení neopodstatněné rezervy na mimořádné náklady	4 000 12 000		
7.	VÚÚ - poskytnut dlouhodobý bankovní úvěr	1 200 000		
8.	VÚD - emise dlouhodobých dluhopisů	650 000		
9.	VBÚ: a) přijaty peníze z dlouhodobého bankovního úvěru b) prodej dlouhodobých dluhopisů	1 200 000 650 000		
10.	PF - nákup stroje - celkem: a) cena bez daně b) 20 % DPH	984 000		
11.	VÚD - vnitropodniková přeprava stroje	46 000		
12.	VÚD - zařazení stroje do užívání			
13.	VBÚ - splátka dlouhodobého úvěru	85 000		
14.	VÚD - úhrada PF za stroj dlouhodobou směnkou	984 000		
15.	VÚD - předpis úroku z dlouhodobé směnky a) úrok připadající na letošní rok b) úrok připadající na příští rok	40 000 40 000		
16.	VÚÚ - splátka dlouhodobého úvěru	85 000		
	V dalších letech:			
17.	VÚD - předpis úroků z emitovaných dluhopisů	55 000		
18.	VBÚ: a) úhrada za vrácené dlouhodobé dluhopisy b) úhrada úroků z dlouhodobých dluhopisů	650 000 55 000		
19.	VÚD - zúčtování úroků z dlouhodobé směnky	40 000		
20.	VBÚ - úhrada dlouhodobé směnky i s úroky			



7.3 Individuální podnikatel

Specifickou součástí vlastního kapitálu je tzv. účet individuálního podnikatele, který plní funkci účtu pro fyzickou osobu, která se rozhodla vést účetnictví. Veškeré výběry pro vlastní potřeby a vklady individuálního podnikatele do podnikání se účtují právě prostřednictvím tohoto účtu 491 - *Účet individuálního podnikatele*. Tento účet má pasivní charakter, ale při velkém zadlužení může mít i aktivní zůstatek.

Přestože plní výše zmíněnou funkci, nezapisuje se do obchodního rejstříku. Rovněž se v případě individuálního podnikatele nepředpokládá tvorba fondů a výsledek hospodaření se zdaňuje daní z příjmů fyzických osob (přestože stejně jako právnické osoby vede účetnictví).

Obrázek 7-5: Účtování u individuálního podnikatele

Aktivní účty	491 - Účet individuálního podnikatele	431 - VH ve schval. řízení	PS
	výběr pro osobní potřebu	ponechaný zisk	
	vklady podnikatele		

SAMOSTATNÝ ÚKOL 40

Zaúčtujte následující účetní případy formou Deníku.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Vznik firmy - celkem:			
	a) VBÚ - peněžní vklad	250 000		
	b) VÚD - materiál	80 000		
	c) VÚD - počítačová sestava	40 000		
2.	VBÚ - dodatečný peněžitý vklad během roku	100 000		
	<i>V dalším roce:</i>			
3.	VÚD - ponechání zisku ve firmě	17 000		
4.	VPD - výběr peněz pro osobní potřebu	15 000		
5.	VÚD - přijatý dar - software	74 000		



8 ÚČETNÍ UZÁVĚRKOVÉ OPERACE



ÚVOD DO KAPITOLY

Jednou z důležitých etap v účetnictví podnikatelského subjektu je konec účetního období. V této etapě se provádí účetní uzávěrka, jež je obsahem této kapitoly. Bude zde objasněno dodržení všech povinností, které se vztahují k rozvahovému dni a které vyplývají z účetních předpisů, dodržení předpokladů, na nichž je finanční účetnictví založeno. Součástí uzávěrkových prací je výpočet a zúčtování daně z příjmů, uzavření účetních knih a zajištění bilanční kontinuity.



Účetní jednotka má zákonnou povinnost uzavřít k poslednímu dni účetního období (rozvahový den) účetní knihy a sestavit účetní závěrku. Před sestavením účetní závěrky musí provést účetní uzávěrku, kterou můžeme definovat takto:

.....
.....
.....

Uzavření účetního období zahrnuje 4 fáze:

1. přípravné práce,
2. účetní analýza (uzávěrkové operace),
3. zjištění výsledku hospodaření a výpočet daňové povinnosti,
4. uzavření účetních knih.

Přípravné práce zahrnují:

- - provádí se z důvodu zajištění bilanční kontinuity majetku a závazků podle jednotlivých syntetických a analytických účtů,
- - dochází ke zjištění skutečného stavu majetku a závazků, vyčíslení inventarizačních rozdílů a následné opravení stavu (vypořádání přebytků, mank a úbytků do výše norem). Ověřují se nejen zůstatky účtů hmotné povahy (zásoby, DHM), ale i rozvahové účty nehmotné povahy (pohledávky, stavy účtů časového rozlišení, rezerv a dohadných účtů). Cílem je kontrola věcné správnosti účetnictví, kontrola reálnosti ocenění majetku, kontrola zabezpečení majetku a jeho využití.

Účetní analýza zahrnuje doúčtování posledních operací k rozvahovému dni, které souvisejí s běžným účetním obdobím a vyloučením všech, které se týkají období příštích. Mezi uzávěrkové operace řadíme (doplňte):

-
-
-
-
-
-
-
-
-
-

Uzávěrkové operace jsou nezbytné pro správné **vyčíslení výsledku hospodaření** účetní jednotky. Účetní výsledek hospodaření zahrnuje veškeré položky nákladů a výnosů, které se týkají hospodaření účetní jednotky bez ohledu na to, zda jsou podle zákona o daních z příjmů uznatelnými náklady a výnosy.

Označuje se také jako Tento výsledek hospodaření je zapotřebí upravit o položky daňově neuznatelných nákladů a výnosů. Tato úprava probíhá mimo účetní systém a je součástí sestavení daňového přiznání.

Tento „daňový výsledek hospodaření“ se označuje jako a aplikuje se na něj platná daňová sazba. **Zjištěnou daň** je poté možno, opět za předpokladu splnění zákonných podmínek, snížit o tzv. slevy na dani.

Konečná daňová povinnost představuje, což je poslední účetní operace zachycená v účetnictví za dané účetní období.

Uzavření účetních knih je poslední fází účetní uzávěrky. Knihy jsou vzájemně propojeny, protože se do nich účtuje na základě jednoho účetního dokladu. Uzávěrka účetních knih představuje výpočty obrátů a zůstatků na účtech. Při účetní uzávěrce je třeba provést kontrolu správností účetních zápisů. Kontrola se provádí pomocí:

- kontrolních soupisek analytických účtů ke každému syntetickému účtu,
- deníkové zkoušky,
- obrátové předvahy (součet obrátů všech účtů strany MD se musí rovnat součtu obrátů strany DAL).

Po provedené kontrole dochází k definitivnímu uzavření účetních knih, které zahrnuje:

-
-
-

Uzavřením účetních knih za běžný rok a vyhotovením účetních výkazů končí jedno účetní období a současně začíná nové. Je zapotřebí mezi oběma obdobími zajistit **bilanční kontinuitu**, tj. konečné stavy rozvahových účtů musí být převzaty jako počáteční stavy rozvahových účtů v nově otevíraných knihách. Je to jedna ze zásad vedení účetnictví.

Kromě zásady bilanční kontinuity musí účetní jednotky dodržet také další principy při vedení účetnictví, tzn. i při účetní uzávěrce. Jedná se o **přijaté předpoklady**, které spočívají v samotných základech konstrukce současného účetního systému:

- předpoklad trvání podniku,
- aktuální princip,
- věrný a poctivý obraz.

Stručně charakterizujte jednotlivé účetní zásady:

Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky -

.....

.....

.....

.....

Aktuální princip -

.....

.....

.....

.....

Věrný a poctivý obraz -

.....

.....

.....

.....

9 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

ÚVOD DO KAPITOLY



Bezprostředně po účetní uzávěrce sestaví účetní jednotka účetní závěrku, o které bude pojednávat tato kapitola. Je rozdělena na dvě části, kdy v první z nich bude vymezena účetní závěrka a také bude objasněno, v jakém rozsahu se sestavuje. Ve druhé části pak budou představeny jednotlivé finanční výkazy, jejich obsah, struktura a způsob vykazování jednotlivých položek.



9.1 Vymezení účetní závěrky

Cílem účetní závěrky je poskytnout informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici účetní jednotky, které jsou užitečné širokému okruhu uživatelů při tvorbě ekonomických rozhodnutí. Účetní závěrku můžeme definovat:

.....

Hlavní finanční výkazy účetní závěrky jsou:

-
-
-

Účetní závěrka může zahrnovat další dva výkazy:

-
-

Účetní závěrka musí obsahovat zákonem povinné náležitosti a sestavuje se **v plném nebo zjednodušeném rozsahu**. Uveďte, které účetní jednotky mají povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu a které ve zjednodušeném rozsahu:

.....

Účetní závěrka musí obsahovat minimálně tyto **základní údaje**:

-
-
-
-
-
-
-

Zákon o účetnictví vymezuje tyto **druhy účetních závěrek**:

- řádná účetní závěrka,
- mimořádná účetní závěrka,
- mezitímní účetní závěrka,
- konsolidovaná účetní závěrka.

Stručně charakterizujte jednotlivé druhy účetních závěrek:

Řádná účetní závěrka -

.....

.....

Mimořádná účetní závěrka -

.....

.....

.....

Mezitímní účetní závěrka -

.....

.....

.....

Konsolidovaná účetní závěrka -

9.2 Výkazy účetní závěrky

Rozvaha je

Uspořádání a označování položek rozvahy se stanoví v příloze č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Aktiva za běžné účetní období se vykazují v rozvaze v netto hodnotě rozložené na:

- brutto stav majetku, tj.
- a korekce k jednotlivým složkám aktiv, tj.

Aktiva za srovnatelné období jsou uváděna v netto hodnotách. Pasiva se vykazují za běžné i srovnatelné minulé účetní období v účetních hodnotách.

Výkaz zisku a ztráty (výsledovka) je

Informuje o finanční výkonnosti účetní jednotky v členění na:

-
-
-

Uspořádání a označování položek se stanoví v přílohách č. 2 (druhovému členění nákladů) a č. 3 (účelovému členění nákladů) vyhlášky č. 500/2002 Sb. V souladu s požadavky české účetní legislativy je nezbytné, pokud sestavuje účetní jednotka výkaz zisku a ztráty v účelovém členění, v příloze k výkazům zveřejnit rovněž provozní náklady v druhovém členění.

Příloha k účetním výkazům informuje o

Sestavuje se ve formě tabulek nebo popisným způsobem zajišťujícím přehlednost a srozumitelnost předkládaných informací. Informace přílohy jsou čerpány z účetních záznamů účetní jednotky a z dalších podkladů, které má účetní k dispozici. Musí obsahovat:

-
-
-
-
-
-

Přehled o peněžních tocích (cash flow) poskytuje informace o

.....
.....

Peněžní toky analyzujeme v následujících třech činnostech:

- provozní činnost,
- investiční činnost,
- financování.

V rámci provozní činnosti se používají dvě **metody sestavení** tohoto přehledu:

- - sledují se příjmy a výdaje (vždy se využívá u investiční činnosti a financování),
- - je založena na úpravě výsledku hospodaření o nepeněžní operace, změnu stavu zásob, změnu stavu pohledávek a závazků a o položky, které patří do finanční a investiční činnosti.

Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace o

.....
.....

Účetní jednotky vyčíslí vyplacené dividendy a zdroje, ze kterých bylo čerpáno. Sestavuje se za běžné účetní období s uvedením srovnatelných údajů za minulé období.

10 KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

ÚVOD DO KAPITOLY



Tato kapitola prezentuje jeden druh účetní závěrky - konsolidovanou účetní závěrku. Je rozdělena na dvě části, kdy v první z nich budou vymezeny základní pojmy týkající se konsolidace a subjektů, kterých se konsolidovaná účetní závěrka týká. V druhé podkapitole budou stručně charakterizovány jednotlivé metody konsolidace účetních výkazů.



10.1 Základní vymezení konsolidace

Konsolidace představuje složitý proces *transformace účetních závěrek* jednotlivých podniků do konsolidované účetní závěrky.

Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka skupiny podniků, která slučuje stav majetku a závazků a dosažené výsledky hospodaření mateřského podniku s jeho podílovou účastí v ostatních podnicích, které kontroluje nebo v nichž má podstatný či rozhodující vliv. **Cílem** konsolidované účetní závěrky je podat komplexní informace o celkovém majetku, závazcích, vlastním kapitálu, nákladech a výnosech za ekonomicko-hospodářské seskupení podniků, které jsou kapitálově propojeny. Konsolidovanou účetní závěrku **tvorí** rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Součástí konsolidované účetní závěrky může být i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Konsolidační celek můžeme definovat jako

Do konsolidačního celku se zahrnuje:

- konsolidující účetní jednotka,
- konsolidované účetní jednotky.

Konsolidující účetní jednotkou je - obchodní společnost, která je řídicí nebo ovládající osobou.

Konsolidovanými účetními jednotkami se rozumí:

- - osoby, které jsou ovládanými nebo řízenými osobami,
- - osoby, ve kterých konsolidující účetní jednotka vykonává podstatný vliv,
- - osoby, kde konsolidující účetní jednotka vykonává svůj vliv společně s jinými podniky.

Konsolidující účetní jednotka stanoví a vyhlásí **konsolidační pravidla**, podle kterých konsolidované účetní jednotky včetně zahraničních podniků upraví předkládané údaje pro sestavení konsolidované účetní závěrky. Tato pravidla obsahují zejména:

-
-
-
-
-

Konsolidace se provádí podle příslušné metody dvěma **způsoby**:

- - konsolidace všech účetních jednotek konsolidačního celku najednou, bez využití konsolidovaných účetních závěrek případně sestavených za dílčí konsolidační celky,
- - postupně se sestavují konsolidované účetní závěrky za nižší celky, které pak vstupují do konsolidovaných účetních závěrek vyšších konsolidačních celků.

Zvolený způsob konsolidace se uplatňuje důsledně a trvale u účetních jednotek tvořících konsolidační celek.

10.2 Konsolidační metody

Při sestavování konsolidované účetní závěrky za konsolidační celek se využívají tři metody (u jednotlivých metod určete, které konsolidované účetní jednotky je používají):

1. plná konsolidace -
2. konsolidace ekvivalencí -
3. poměrná konsolidace -

Metoda plné konsolidace zahrnuje:

- začlenění jednotlivých složek rozvahy a výkazů zisku a ztráty dceřinných podniků v plné výši po případném přetřídění a úpravách do rozvahy a výkazu zisku a ztráty mateřského podniku,
- vyloučení účetních případů mezi účetními jednotkami konsolidovaného celku, které vyjadřují vzájemné vztahy,
- vykázání případného konsolidačního rozdílu a jeho odpis,
- rozdělení vlastního kapitálu dceřinných podniků a jejich výsledku hospodaření na podíl připadající mateřské společnosti a podíl menšinových držitelů podílových cenných papírů a podílů emitovaných konsolidovanými podniky,

- vyloučení podílových cenných papírů a podílů, jejichž emitentem je dceřinný podnik, a vlastního kapitálu tohoto subjektu, který se váže k vylučovaným podílovým cenným papírům a podílům,
- vypořádání podílů se zpětnou vazbou.

Konsolidace ekvivalencí (protihodnotou) představuje metodu, která zahrnuje následující úpravu údajů účetní závěrky účetní jednotky uplatňující podstatný vliv:

- vyloučení podílů z rozvahy mateřské společnosti, jejichž emitentem je konsolidovaný přidružený podnik, a jejich nahrazení samostatnou rozvahovou položkou podílů v ekvivalenci oceněných ve výši podílu na vlastním kapitálu konsolidovaného přidruženého podniku,
- vypořádání rozdílu mezi oceněním podílů a konsolidační rozvahovou položkou podílu v ekvivalenci vykázaním:
 - poměrné části výsledku hospodaření konsolidovaného přidruženého podniku ve výši podílové účasti mateřské účetní jednotky v samostatné položce konsolidovaného výkazu zisku a ztráty a v samostatné rozvahové položce,
 - konsolidačního rezervního fondu, který představuje akumulované podíly na výsledcích hospodaření v ekvivalenci minulých let přidružených podniků ode dne jejich akvizice. Konsolidační rezervní fond obsahuje též podíly konsolidovaného podniku na změnách v úhrnné výši ostatního vlastního kapitálu (tj. bez výsledku hospodaření) daného období.

Poměrnou metodou konsolidace se rozumí:

- vzájemné vztahy včetně vypořádání podílů se zpětnou vazbou,
- začlenění jednotlivých složek rozvahy a výkazu zisku a ztráty v poměrné výši odpovídající podílu ovládající a řídící osoby na osobě, která je ovládána ve shodě s další nebo dalšími osobami, pokud tyto osoby mají shodný podíl na základním kapitálu ovládané nebo řízené osoby po případném přetřídění a úpravách do rozvahy a výkazu zisku a ztráty konsolidující účetní jednotky,
- vykázaní případného konsolidačního rozdílu a jeho odpis,
- vyloučení podílů, jejichž emitentem je osoba ovládaná ve shodě s další nebo dalšími osobami, pokud tyto osoby mají shodný podíl na základním kapitálu ovládané nebo řízené osoby, a vlastního kapitálu, který se váže k vylučovaným podílům.

11 ZÁKLADY AUDITU A VÝROČNÍ ZPRÁVA



ÚVOD DO KAPITOLY

Tato kapitola se zabývá základním vymezením auditu, tj. nezávislému ověření a vyjádření názoru na účetní závěrku, a výroční zprávou. Je rozdělena na tři části, kdy v první podkapitole je vymezena podstata auditu, účetní jednotky povinně podléhající auditu, postup auditorských prací a druhy auditu. Druhá podkapitola je věnována osobě auditora a jeho zprávě. V poslední části je představena výroční zpráva, její obsah a forma.



11.1 Vymezení auditu

Audit je definován mnoha způsoby různými autory a institucemi, avšak všechny definice vyjadřují v podstatě velmi podobné a blízké skutečnosti. Uveďte, jak definuje pojem audit zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech:

.....

.....

.....

Dle Komory auditorů České republiky (KAČR) je posláním a smyslem auditu vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetních výkazů zveřejněných vedením účetní jednotky.



SAMOSTATNÝ ÚKOL 41

Vyhledejte další definice auditu např. od Výboru americké účetní asociace, Výboru pro auditorskou praxi ve Velké Británii, nebo vymezení v ekonomickém slovníku publikovaném HarperCollins.



Povinnost auditu mají v České republice akciové společnosti, které splnily alespoň jedno, a obchodní společnosti a družstva, které splnily alespoň dvě z kritérií:

-
-
-

Auditorskou činností se rozumí:

- provádění povinného auditu,
- přezkoumání hospodaření podle zákona o účetnictví,
- ověřování účetních záznamů,
- ověřování jiných ekonomických informací prováděných podle auditorských standardů.

Auditorské činnosti jsou oprávněni provádět auditori na základě auditorského oprávnění a o těchto činnostech vedou *spis auditora*. Postup auditorských činností lze rozdělit do následujících fází:

1. - zahrnuje získání základních informací o účetní jednotce a určení rizika nesprávnosti údajů v účetní závěrce,
2. - zahrnuje testy spolehlivosti, které prověřují funkčnost vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, a testy věcné správnosti, které zahrnují testy zůstatků a operací, jejichž cílem je získat informace o úplnosti, správnosti a průkaznosti údajů obsažených v účetnictví a účetní závěrce,
3. - uzavření auditorského spisu a vyhotovení auditorské zprávy.

Audit může být zaměřen na různé oblasti, proto se rozlišují různé **druhy auditu**. Pro účetní potřeby se rozlišují dva základní druhy:

- - zaměřen na účetní závěrku, provádí jej externí nezávislý auditor,
- - není zaměřen jen na účetní závěrku, ale orientuje se více na kontrolu podnikových procesů a provádí ho vnitřní orgány (představenstvo, dozorčí rada, management apod.),

SAMOSTATNÝ ÚKOL 42



Stanovte další možné druhy auditu a stručně je charakterizujte.



11.2 Auditor a jeho zpráva

Auditor je osoba, která provádí nezávislé ověření účetní závěrky a může jím být statutární auditor nebo auditorská společnost.

Statutární auditor je

.....

Auditorská společnost je

.....

Auditor u auditované účetní jednotky ověřuje, zda:

- účetní závěrka a výroční zpráva podává věrný a poctivý obraz o majetku, závazcích, vlastním kapitálu, o výnosech, nákladech, výsledku hospodaření a finanční situaci podniku,
- je účetnictví úplné, průkazné a správné.

Při provádění auditorské činnosti musí být auditor **nezávislý** na auditované osobě a nesmí se podílet na jejím rozhodování. Je vázán právními předpisy a je rovněž povinen dodržovat:

-
-
-

Mezi **základní povinnosti** auditora patří:

- provádět auditorskou činnost pouze v účetní jednotce, u které není dlouhodobě závislý na příjmech za služby poskytnuté této účetní jednotce,
- uvést ve spisu auditora všechna významná ohrožení své nezávislosti, jakož i opatření přijatá k jejich zmírnění,
- zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech, které nejsou veřejně známy a týkají se účetní jednotky, kterou audituje, případně o všech skutečnostech, které nejsou veřejně známy a týkají se dalších účetních jednotek, ke kterým má přístup jako auditor skupiny

Auditor vyhotoví o povinném auditu písemnou zprávu auditora. **Zpráva auditora** musí obsahovat:

- - zahrnuje:
 - identifikační údaje auditované účetní jednotky,
 - identifikaci účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky včetně uvedení rozvahového dne nebo jiného okamžiku, k němuž je účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka sestavena,
 - identifikaci účetního období, za které je sestavena,
-
-
-- auditor je považuje za vhodné uvést, zejména významné nejistoty a skutečnosti s významným vlivem na předpoklad časově neomezeného trvání účetní jednotky z důvodu finanční situace účetní jednotky.

Výrok auditora vyjadřuje

.....
.....

Výrok je standardizovaný a může nabýt jedné ze čtyř forem:

- - auditor jej vydá v případě jeho přesvědčení, že vykazované skutečnosti jsou v souladu s realitou s přihlédnutím k zásadě významnosti,
- - vyjádřen tehdy, pokud auditor nesouhlasí s dílčím údajem (údaji) v účetní závěrce; v tomto případě se v auditorské zprávě popíše jakých skutečností se výhrada týká,
- - auditor vydá při přesvědčení, že vykazované skutečnosti nejsou v souladu s realitou a účetní závěrka tedy nepodává věrný a poctivý obraz o výkonnosti a finanční situaci podniku,
- - auditor vyjádří tehdy, pokud nezískal (resp. nebylo mu umožněno získat) dostatečné informace k tomu, aby se o účetní závěrce mohl vyjádřit.

11.3 Výroční zpráva

Výroční zpráva je oficiální dokument vydávaný ze zákona jednou ročně, jejímž cílem je **uceleně, vyváženě a komplexně informovat o účetní jednotce**, o jejím vývoji výkonosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení.

Většinou je zpracována **formou** brožury a obsahuje zákonem dané finanční údaje a další důležité informace o společnosti. Ve většině společností je výroční zpráva základním prezentačním a propagačním materiálem.

Uveďte podnikatelské subjekty, kteří **povinně sestavují** výroční zprávu:

-
-
-
-

Výroční zpráva musí **obsahovat** informace nezbytné pro naplnění účelu výroční zprávy:

- charakteristika společnosti,
- nejdůležitější události roku,
- složení vrcholových orgánů.

Kromě těchto údajů musí dále obsahovat nejméně finanční a nefinanční informace:

-
-
-
-
-
-

Výroční zpráva obsahuje též účetní závěrku a zprávu o auditu, případně další dokumenty a údaje podle obchodního zákoníku.

Účetní jednotky, které se zapisují do obchodního rejstříku, mají povinnost zveřejnit výroční zprávu i s účetní závěrkou, a to po jejich ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem. **Zveřejnění** se provádí uložením do

12 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

ÚVOD DO KAPITOLY



Tato kapitola se zabývá problematikou mezinárodní harmonizace účetnictví. Bude rozdělena do tří částí, kde první část se bude věnovat vymezení mezinárodní harmonizace a jejím cílům. Ve druhé části budou představeny jednotlivé linie mezinárodní harmonizace účetnictví, tj. Mezinárodními účetními standardy, Direktivy EU a Obecně uznávané principy účetnictví používané v USA. Poslední podkapitola bude věnována dopadu mezinárodní harmonizace účetnictví na právní úpravu účetnictví v České republice.



V důsledku silících globalizačních procesů se mnohé zahraniční podniky transformovaly do nadnárodních společností. V této souvislosti vzrostly náklady těchto firem na účetní systémy, neboť v různých zemích byly rozdílné podmínky vedení účetnictví. Tyto rozdíly také znemožňovaly potencionálním investorům relevantní rozhodnutí, neboť informace v účetních výkazech nebyly srovnatelné. Konfrontace různých účetních (a také daňových) systémů nastartovala harmonizační procesy v účetnictví.

12.1 Vymezení harmonizačních procesů

Z ekonomických, historických, politických, právních a dalších důvodů existují rozdíly mezi účetnictvím a daňovým právem. Rozlišují se dva základní přístupy:

- - finanční účetnictví je ovlivněno legislativou, účetní informace jsou založeny na kodifikovaném právu, tzn. metodika účtování, vykazování, organizování je usměrňována zákony a předpisy (co není dovoleno, je zakázáno); je zde úzká vazba mezi účetnictvím a zdaňováním; systém je zaměřen na ochranu vlastníků a věřitelů,
- - účetnictví je založeno na zvykovém právu, způsoby účtování, vykazování jsou usměrňovány profesními organizacemi účetních a auditorů a legislativně se upravují jen v případě konfliktu (co není zakázáno, je dovoleno); finanční účetnictví se zaměřuje hlavně na externí uživatele.

Harmonizaci účetnictví můžeme definovat jako

.....

.....

.....

Jedná se o dlouhotrvající proces, který řeší řadu jednotlivých problémů z pohledu celé účetní problematiky.

Cílem procesu harmonizace účetnictví je

.....
.....

12.2 Linie harmonizace účetnictví

V současné době mezinárodní harmonizace účetnictví probíhá ve třech hlavních liniích, které jsou prezentovány různými formami:

1. - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
2. - Direktivy ES
3. - Obecně uznávané principy účetnictví

12.2.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) dříve označované jako mezinárodní účetní standardy (IAS) mají neširší mezinárodní uplatnění, **nejsou závazné**, ale mají pouze doporučující charakter. Jedná se o vysoce kvalitní účetní pravidla.

Celý komplex IFRS je primárně určen pro kapitálové společnosti, jejichž cílem je dosahování zisku. Standardy nejsou vytvořeny pro určité konkrétní prostředí, tím je zajištěn jejich nadnárodní charakter. Soubor standardů je systematicky zkvalitňován, aby zachytil nejlepší přístupy účetní praxe.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví zahrnují:

- koncepční rámec,
- účetní standardy,
- interpretace.

Koncepční rámec je základním teoretickým východiskem pro přípravu a pochopení jednotlivých standardů a obsahuje:

-
-
-
-

Koncepční rámec vymezuje cíl účetní závěrky, popisuje kvalitativní prvky, díky kterým jsou informace zveřejňované v účetní závěrce užitečné, definuje čtyři základní kvalitativní

prvky - srozumitelnost, relevanci, spolehlivost a srovnatelnost a určuje základní prvky účetní závěrky a postupy používané při jejich zachycování a oceňování v účetní závěrce.

Jednotlivé **účetní standardy** (IFRS a IAS) rozebírají různé oblasti účetnictví a zabývají se podstatnou částí problematiky ovlivňující věcnou náplň účetních výkazů. V průběhu času jsou díky stále se měnícímu prostředí postupně novelizovány, rušeny a zaváděny nové standardy.

SAMOSTATNÝ ÚKOL 43



Zjistěte, jaký je v současné době aktuální počet účetních standardů, a uveďte stručnou charakteristiku vybraných standardů.



Interpretace IAS a IFRS jsou sestavovány Výborem pro interpretace Mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) a jejich úkolem je vysvětlení tématických okruhů, která nejsou standardy upravena nebo která jsou standardy upravena, ale mohla by vést k nesprávnému řešení.

PRO ZAJÍMAVOST 1



Mezinárodní účetní standardy začaly vznikat v sedmdesátých letech dvacátého století. Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASB) byl založen v roce 1973, jako nezávislá soukromá profesní organizace se sídlem v Londýně. Činnost výboru IASB byla řízena Radou, která se skládala z představitelů 13 zemí (skupin zemí) jmenovaných Radou IFAC. V roce 1997 vytvořila Rada Stálý interpretační výbor (SIC), jehož úkolem bylo posuzovat sporné účetní problémy, k jejichž řešení bylo přistupováno v praxi nejednotně, a vytvářet k těmto problémům interpretace. Na konci roku 1999 bylo rozhodnuto o vytvoření nové organizační struktury. Cílem změn bylo zefektivnění činnosti IASB. Na základě tohoto rozhodnutí vznikla Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) zajišťující financování činnosti prostřednictvím příspěvků velkých účetních firem, soukromých finančních institucí, průmyslových podniků, centrální rozvojové banky a dalších institucí. Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASB) byl nahrazen Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) a nově byl zřízen Výbor pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC), který nahradil SIC.



12.2.2 Direktivy ES

Direktivy představují směrnice vydávané pro všechny členské země. Navrhuje je Evropská komise a jsou přijaty po projednání Evropským parlamentem a Radou ministrů. Jedná se o **závazné pokyny**, které nemají charakter mezinárodního práva, nýbrž se realizují prostřednictvím úpravy příslušné národní legislativy.

Zásadními směrnicemi v oblasti účetnictví jsou:

- - je zaměřena na obsah roční účetní závěrky jednotlivých kapitálových společností, upravuje uspořádání položek účetních výkazů, způsoby oceňování majetku a závazků, obsah výroční zprávy a zásady pro zveřejňování účetní závěrky,
- - je věnována konsolidované účetní závěrce, kterou sestavují účetní jednotky kapitálově propojených podniků; protože mnoho konsolidovaných účetních výkazů se týká nadnárodních společností, ponechává tato směrnice jen malý prostor pro odlišnou národní úpravu,
- - týká se auditorů, tj. osob odpovědných za ověření účetní závěrky, a jejich činnosti v rámci EU; cílem bylo sjednotit požadavky na auditory tak, aby mohli vykonávat svou činnost v kterémkoliv členském státu EU.

Kromě těchto 3 základních směrnic byly vydány další **doplňkové direktivy**. Uveďte, pro které subjekty byly tyto direktivy určeny a co obsahovaly.

.....

.....

.....

Směrnice EU však postupem času zastarávaly a přestaly vyhovovat potřebám hlubší harmonizace. Navíc obsahovaly řadu variantních řešení a možností, výjimek a právo volby, tj. možnost zahrnout do národní legislativy určitá specifika. Z těchto důvodů byla provedena jejich novelizace a v roce 2005 dokonce Rada EU rozhodla o používání mezinárodních účetních standardů u společností registrovaných na evropských burzách cenných papírů.

12.2.3 Obecně uznávané principy účetnictví

Obecně uznávané principy účetnictví (US GAAP) představují soubor konvencí, pravidel a postupů pro účetní praxi. **Nejsou závazné**, tudíž je nelze najít v žádné legislativní normě, ale jsou obecně uznávané a aplikované. Rozlišují se 3 úrovně:

- - představují teoretický základ finančního účetnictví, nejsou vyhlášeny žádným právním aktem,
- - jsou obecně závazná a vydávají je nevládní profesní instituce (různé rady apod.),
- - jsou publikované směrnice, stanoviska, vyhlášky, popisy apod., které nemají všeobecnou závaznost.

Dle US GAAP mají finanční výkazy poskytovat informace důležité pro akcionáře, potenciální investory a věřitele, které umožní rozhodnutí o investicích nebo poskytnutí úvěru, dále ohodnotí budoucí peněžní toky a zobrazí stav majetku a závazků. Pro dosažení základních cílů o kvalitě finančních výkazů má US GAAP čtyři základní předpoklady:

- příjmy a výdaje jsou odděleny od osobních výdajů,
- trvání společnosti na dobu neurčitou,
- jednotkou záznamu je nominální hodnota amerického dolaru,
- hospodaření činnosti společnosti lze rozdělit do jednotlivých časových období.

12.3 Dopad mezinárodní harmonizace na účetnictví v ČR

Jedním z nejvýznamnějších kroků harmonizace české právní úpravy účetnictví bylo uzákonění a vydání *Českých účetních standardů*.

SAMOSTATNÝ ÚKOL 44



Uveďte, co je obsahem Českých účetních standardů a kolik je v současně době platných standardů.



Na základě rozhodnutí o používání mezinárodních účetních standardů v Evropské unii bylo v zákoně o účetnictví stanoveno, že vybrané účetní jednotky mají **povinnost podle IFRS účtovat a sestavovat účetní závěrku, konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávy**.

SAMOSTATNÝ ÚKOL 45



Uveďte, které účetní jednotky mají povinnost vést účetnictví podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.



K ZAPAMATOVÁNÍ 1



Účetní jednotky, které účtují podle IFRS, však musí při výpočtu základu daně a daňové povinnosti vycházet z účetního výsledku hospodaření zjištěného podle české účetní legislativy.





DALŠÍ ZDROJE

- [1] ŠIMÍKOVÁ, I., BLECHOVÁ, B., JANOUŠKOVÁ, J., KOŠTUŘÍKOVÁ, I., VALICOVÁ, A. *Účetnictví v příkladech*. Karviná: SU OPF, 2009, 94 s. ISBN 978-80-7248-535-2.
- [2] Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [3] Vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [4] České účetní standardy pro podnikatele.
- [5] Zákon č. 586/1992 Sb, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.



Seznam obrázků

Obrázek 1-1: Roční zúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti.....	11
Obrázek 1-2: Účtování splatné daně z příjmů.....	12
Obrázek 1-3: Účtování doměrku a vratky daně z příjmů.....	13
Obrázek 1-4: Účtování majetkových daní.....	17
Obrázek 2-1: Vlastní daňová povinnost a nadměrný odpočet.....	20
Obrázek 2-2: Účtování DPH při nákupu v tuzemsku.....	21
Obrázek 2-3: Účtování DPH při prodeji v tuzemsku.....	22
Obrázek 2-4: Účtování DPH u poskytnutých záloh.....	24
Obrázek 2-5: Účtování DPH u přijatých záloh.....	25
Obrázek 2-6: Účtování DPH u nepeněžních darů.....	26
Obrázek 2-7: Účtování DPH při pořízení z EU.....	27
Obrázek 2-8: Účtování DPH při dovozu ze třetích zemí.....	28
Obrázek 2-9: Účtování spotřebních daní při tuzemské výrobě.....	30
Obrázek 2-10: Účtování spotřebních daní při dovozu	31
Obrázek 3-1: Účtování poplatků.....	34
Obrázek 3-2: Účtování dotací.....	36
Obrázek 3-3: Účtování kurzových rozdílů v průběhu účetního období.....	38
Obrázek 3-4: Účtování kurzových rozdílů k rozvahovému dni.....	39
Obrázek 4-1: Účtování nákladů příštích období.....	41
Obrázek 4-2: Účtování komplexních nákladů příštích období.....	42
Obrázek 4-3: Účtování výdajů příštích období.....	43
Obrázek 4-4: Účtování výnosů příštích období.....	44
Obrázek 4-5: Účtování nákladů příštích období.....	45
Obrázek 4-6: Účtování dohadných položek aktivních.....	46
Obrázek 4-7: Účtování dohadných položek pasivních.....	47
Obrázek 5-1: Pořízení majetku na leasing u nájemce.....	50
Obrázek 5-2: Operativní leasing u pronajímatele.....	51
Obrázek 5-3: Operativní leasing u nájemce.....	52
Obrázek 5-4: Finanční leasing s akontací u pronajímatele.....	54
Obrázek 5-5: Finanční leasing s akontací u nájemce.....	55
Obrázek 5-6: Finanční leasing s nepravidelnými splátkami u pronajímatele.....	56
Obrázek 5-7: Finanční leasing s nepravidelnými splátkami u nájemce.....	57
Obrázek 6-1: Efektivní zvýšení ZK u společnosti.....	61
Obrázek 6-2: Efektivní zvýšení ZK u akcionáře.....	62
Obrázek 6-3: Deklaratorní zvýšení ZK.....	63
Obrázek 6-4: Podmíněné zvýšení ZK.....	65
Obrázek 6-5: Efektivní snížení ZK	66
Obrázek 6-6: Deklaratorní snížení ZK.....	67
Obrázek 7-1: Účtování na fondech tvořených ze zisku.....	69
Obrázek 7-2: Rozdělení disponibilního zisku.....	70
Obrázek 7-3: Vypořádání ztráty.....	71
Obrázek 7-4: Účtování rezerv.....	73
Obrázek 7-5: Účtování u individuálního podnikatele.....	75

























POUŽITÁ LITERATURA

- [1] BLECHOVÁ, B., JANOUŠKOVÁ, J. *Podvojně účetnictví v příkladech 2011*. Praha: GRADA Publishing, 2011. ISBN 978-80-247-3806-2.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, D. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. [Online], [cit. 2. 2. 2011]. Url: <http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=81788>
- [3] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 19. aktualizované vyd. Praha: Polygon, 2009. ISBN 978-80-7273-1565.
- [4] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI Publishing, s. r. o., 2003. ISBN 80-86395-84-7.
- [5] RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2011*. Olomouc: ANAG, 2011. ISBN 978-80-7263-633-4.
- [6] ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [7] VALOUCH, P. *Leasing v praxi - praktický průvodce*. 4. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2009. ISBN 978-80-247-2923-7.
- [8] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [9] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojněho účetnictví
- [10] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [11] Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
- [12] Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
- [13] Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
- [14] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- [15] Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
- [16] Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
- [17] Zákon č. 513/1991. Sb., Obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů



PŘEHLED DOSTUPNÝCH IKON A POUŽITÝCH ZKRATEK

	Čas potřebný ke studiu		Cíle kapitoly
	Klíčová slova		Nezapomeňte na odpočinek
	Průvodce studiem		Průvodce textem
	Rychlý náhled		Shrnutí
	Tutoriály		Definice
	K zapamatování		Případová studie
	Řešená úloha		Věta
	Kontrolní otázka		Korespondenční úkol
	Odpovědi		Otázky
	Samostatný úkol		Další zdroje
	Pro zájemce		Úkol k zamyšlení

A	Aktiva
a. s.	Akciová společnost
CP	Cenné papíry
ČR	Česká republika
D	Dal (strana účtu)
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNHM	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
DzP	Daň z příjmu
FIFO	First in first out (metoda ocenění zásob)

JSD	Jednotný správní doklad
KS	Konečný stav
LIFO	Last in first out (metoda ocenění zásob)
MD	Má dáti (strana účtu)
N	Náklady
o.	Obrat (na straně účtu)
P	Pasiva
PF	Přijatá faktura
PPD	Příjmový pokladní doklad
PS	Počáteční stav
Sb.	Sbírka zákonů
SMV	Samostatné movité věci
SP	Sociální pojištění
s. r. o.	Společnost s ručením omezeným
V	Výnosy
VBÚ	Výpis z bankovního účtu
VC	Vstupní cena
VF	Vydaná faktura
VH	Výsledek hospodaření
VPD	Výdajový pokladní doklad
VÚD	Vnitřní účetní doklad
VÚÚ	Výpis z úvěrového účtu
ZC	Zůstatková cena
ZZC	Zvýšená zůstatková cena
ZP	Zdravotní pojištění
ZVL	Zúčtovací a výplatní listina