

2.3 SLOŽKY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY A DRUHY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

Účetní závěrku tvoří tyto výkazy:

1. **Rozvaha** – obsahuje informace o stavu a struktuře majetku, závazků a o vlastním kapitálu, tedy o aktivech a pasivech účetní jednotky.
2. **Výkaz zisku a ztráty** - informuje o výši nákladů a výnosů, o jejich struktuře a o dosaženém výsledku hospodaření.
3. **Příloha** - vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

Součástí účetní závěrky může být také „**Přehled o peněžních tocích**“ a „**Přehled o změnách vlastního kapitálu**“ (viz kapitola č. 2.9 a 2.10).

Druhy účetních závěrek

- **Řádná účetní závěrka** - sestavují ji účetní jednotky k poslednímu dni účetního období (tj. k 31. prosinci, příp. k poslednímu dni hospodářského roku).
- **Mimořádná účetní závěrka** - sestavují ji účetní jednotky v mimořádných situacích (např. ke dni ukončení činnosti nebo při vstupu do likvidace).
- **Mezitímní účetní závěrka** – sestavují ji účetní jednotky v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne. Důvody pro sestavení mezitímní účetní závěrky uvádí zejména ZOK, např. v případě rozhodnutí o výplatě záloh na podíly na zisku nebo v případě rozhodnutí o zvýšení ZK z vlastních zdrojů. Při sestavování mezitímní účetní závěrky účetní jednotky neuzavírají účetní knihy a provádějí inventarizaci jen pro účely vyjádření ocenění.
- **Konsolidovaná účetní závěrka** je účetní závěrka sestavená za skupinu účetních jednotek metodami konsolidace podle zákona o účetnictví. Povinnost sestavit tuto závěrku za konsolidovaný celek má účetní jednotka, která je obchodní společností a je ovládající osobou.

Poznámka: V dalším výkladu se budeme zabývat řádnou účetní závěrkou.

2. 4 PRAVIDLA A ZÁSADY PRO SESTAVENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Při sestavování účetní závěrky se musí dodržovat pravidla, která jsou obsažena ve všeobecných účetních zásadách. Jedná se zejména o tyto zásady:

Zásada věrného a poctivého zobrazení

Tato zásada ukládá účetním jednotkám povinnost vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Při dodržení této zásady pak osoby, které tyto informace využívají, mohou činit odpovědná ekonomická rozhodnutí.

Poznámka: Zákon o účetnictví uvádí, že zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona, a zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.

Zásada opatrnosti

Podstata této zásady spočívá v tom, že aktiva by neměla být nadhodnocena a dluhy podhodnoceny. Účetní jednotka by například měla brát v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které jsou jí známy do okamžiku sestavení účetní závěrky. Tato zásada se uplatňuje prostřednictvím opravných položek, rezerv a odpisů majetku. Jejím cílem je to, aby externí uživatelé byli objektivně informováni o situaci účetní jednotky.

Poznámka: Zásada opatrnosti bývá někdy uváděna v rámci zásady věrného a poctivého zobrazení.

Zásada stálosti účetních metod

Tato zásada od účetních jednotek vyžaduje, aby účetní metody (například oceňování, odpisování majetku, přepočty cizích měn), které si zvolí, používala po celé účetní období a bezdůvodně je neměnila ani mezi jednotlivými účetními obdobími. Každá změna totiž s sebou nese riziko menší vypovídací schopnosti o účetní jednotce a může dojít k horší orientaci externích uživatelů v informacích za delší časové období. Pokud je nutné změnit některou z účetních metod (např. proto, že účetní jednotka mění předmět svého podnikání nebo z důvodu zpřesnění věrného zobrazení), potom je nutné informaci o každé takové změně uvést v příloze k účetní závěrce.

Zásada věcné a časové souvislosti (tzv. akruální princip)

Podle této zásady účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. V rámci účetní závěrky je třeba pro dodržení této zásady používat institut časového rozlišení nákladů a výnosů, dohadných položek, rezerv.

Princip významnosti

Tento princip spočívá v tom, že neuvedení nebo chybné uvedení významných informací by mohlo ovlivnit hodnocení externího uživatele. Sama významnost může být relativní pojem, proto často v účetních jednotkách bývá vymezena buď absolutní částkou, nebo procentem z nějaké základny. Může se jednat například o stanovení limitu pro vykazování dlouhodobého majetku nebo pro způsob zaúčtování oprav v oblasti nákladů a výnosů.

Konkrétním příkladem práce s principem významnosti může být i rozhodování účetní jednotky o tom, zda drobný majetek, jehož hodnota je zaúčtována v nákladech, má být uveden v příloze k účetní závěrce.

Srovnatelnost informací v účetní závěrce

Informace v účetní závěrce musí obsahovat **údaje srovnatelné za zveřejněná období**. Pokud tedy dojde v účetní jednotce ke změně metod (například při oceňování zásob vlastní činnosti může dojít k přidání nebo vypuštění některé kalkulační položky oproti minulému období), potom musí účetní jednotka uvést údaje za minulé období tak, jako by změna účetní metody byla provedena již v minulém účetním období. Vzniklý rozdíl vztahující se k minulým účetním obdobími se zaznamená jako jiný výsledek hospodaření minulých let.

Členění majetku a závazků z hlediska rozvahy na dlouhodobé a krátkodobé

Dlouhodobost nebo krátkodobost pohledávek a závazků se v rozvaze posuzuje podle zůstatkové doby jejich splatnosti (doby, která uplyne od rozvahového dne do sjednaného dne splatnosti), ne tedy od vzniku pohledávky nebo závazku do doby splatnosti jako v běžném účetnictví.

PŘÍKLAD

Banka poskytla účetní jednotce v roce 2016 úvěr, který bude splatný v listopadu 2019. Tento úvěr bude v účetnictví po celou dobu jeho existence na účtu 461 jako dlouhodobý závazek. V rozvaze sestavené k 31. 12. 2018 bude však tento úvěr vykázán už jako krátkodobý.

**Pravidla pro vyplňování účetních výkazů**

Jednotlivé položky se v účetních výkazech vykazují v **celých tisících Kč**. Účetní jednotky s výší aktiv netto nad 10 miliard Kč mohou jednotlivé položky vykazovat v **celých milionech Kč**.

Položky v nulové výši se neuvádějí. V praxi to znamená, že nemá-li účetní jednotka v obou obdobích pro příslušnou položku náplň, příslušný řádek buď vůbec neuvede, nebo ho uvede, ale nechá ho prázdný (nebude uvádět nuly ani proškrtávat).

Vykazy musí být podepsány odpovědnou osobou, tj. u právnických osob statutárním orgánem, u fyzických osob pak touto osobou.

Společně s priznáním k dani z příjmů se účetní výkazy předkládají místně příslušnému finančnímu úřadu a musí se také uložit do sbírky listin v obchodním rejstříku.

2. 5 KATEGORIE ÚČETNÍCH JEDNOTEK A ROZSAH ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Kolik částí účetní závěrky a v jaké podrobnosti musí účetní jednotka vyhovovat, stanovuje zákon o účetnictví, a to dle kategorií účetních jednotek.

Existují **čtyři kategorie účetních jednotek**, a to:

- mikro účetní jednotka
- malá účetní jednotka
- střední účetní jednotka
- velká účetní jednotka

Začlenění účetní jednotky do příslušné kategorie závisí na dosažení nebo překročení alespoň dvou ze tří kritérií (hodnota aktiv - netto, roční úhrn čistého obratu a průměrný počet zaměstnanců) k rozvahovému dni.

Kategorie účetní jednotky	Aktiva celkem (netto)	Čistý obrat	Průměrný počet zam.
Mikro účetní jednotka	9 mil. Kč	18 mil. Kč	10 zaměstnanců
Malá účetní jednotka	100 mil. Kč	200 mil. Kč	50 zaměstnanců
Střední účetní jednotka	500 mil. Kč	1 000 mil. Kč	250 zaměstnanců

Mikro, malá a střední účetní jednotka je ta, která k rozvahovému dni **nepřekračuje dvě** z výše uvedených kritérií.

Velkou účetní jednotkou je jednotka, která **překračuje alespoň dvě kritéria** pro střední účetní jednotku.

Rozsah účetní závěrky

Rozsah účetních výkazů (rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy) se pro různé účetní jednotky liší, a to v závislosti na tom, do jaké kategorie je účetní jednotka zařazena. Zda se jedná o velkou, střední, malou nebo mikro účetní jednotku (u malých a mikro účetních jednotek je také důležité, zda mají povinnost auditu) a dále jde-li o obchodní společnost nebo ostatní účetní jednotku.

Účetní závěrka může být sestavena buď v **plném, nebo zkráceném rozsahu**.

- **Rozvaha a příloha v plném rozsahu** - sestavují všechny střední a velké účetní jednotky a dále mikro a malé účetní jednotky, které mají povinnost auditu.
- **Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu** - musí sestavovat všechny obchodní společnosti, z ostatních účetních jednotek (např. fyzické osoby) pak všechny velké.
- **Výkazy ve zkráceném rozsahu** - sestavují všechny ostatní účetní jednotky, které nemají povinnost sestavovat výkazy v plném rozsahu, pokud se samy dobrovolně nerozhodnou sestavit je v plném rozsahu.

V následující tabulce je pro větší přehlednost uvedeno, které **části účetní závěrky a v jakém rozsahu** sestavují jednotlivé podnikatelské subjekty v členění na obchodní společnosti a ostatní účetní jednotky.

Obchodní společnosti

Kategorie účetní jednotky	Části účetní závěrky
Velké a střední účetní jednotky	Rozvaha v plném rozsahu Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu Příloha v plném rozsahu (§ 39, 39b, 39c) Přehled o peněžních tocích Přehled o změnách vlastního kapitálu
Malé účetní jednotky s povinností auditu Mikro účetní jednotky s povinností auditu	Rozvaha v plném rozsahu Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu Příloha v plném rozsahu (§ 39, 39a)
Malé účetní jednotky bez povinnosti auditu	Rozvaha ve zkráceném rozsahu - rozšířená verze Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu Příloha ve zkráceném rozsahu (§ 39)
Mikro účetní jednotky bez povinnosti auditu	Rozvaha ve zkráceném rozsahu - základní verze Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu Příloha ve zkráceném rozsahu (§ 39)

Ostatní podnikatelské subjekty (např. fyzické osoby vedoucí účetnictví, družstva)

Velké a střední účetní jednotky	Rozvaha v plném rozsahu Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu Příloha v plném rozsahu (§ 39, 39b, 39c)
Malé účetní jednotky s povinností auditu Mikro účetní jednotky s povinností auditu	Rozvaha v plném rozsahu Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu Příloha v plném rozsahu (§ 39, 39a)
Malé účetní jednotky bez povinnosti auditu	Rozvaha ve zkráceném rozsahu - rozšířená verze Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu Příloha ve zkráceném rozsahu (§ 39)
Mikro účetní jednotky bez povinnosti auditu	Rozvaha ve zkráceném rozsahu - základní verze Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu Příloha ve zkráceném rozsahu (§ 39)