

## Ukázka z publikace Účetní souvztažnosti pro podnikatelskou sféru

## Ukázka z části 1 – Praktické informace

## Jak pracovat s publikací Účetní souvztažnosti pro podnikatelskou sféru?

- Chcete si ověřit správné účtování? Využijte **část 2 – Účetní souvztažnosti**, ve které si vyberte kýžený účet. V našem případě zvolíme jako ukázkou účet 554.

Národní účetní rada vydává Interpretace k problematickým oblastem (NÚR). Soudy přinášejí judikáty (JUD) a Komora daňových poradců zápisy koordinačního výboru KDP a GFŘ (KDP). Plný text těchto dokumentů naleznete na Zákaznickém portálu 24.

**Základní informace o účtu 554.**

Obecné směrnice pro firmy naleznete na str. 10. Podívejte se na začátek třídy 5, které směrnice platí pro všechny účty třídy 5. Tato je speciální pro účet 554.

Právní úprava pro danou oblast.

Informace o tom, v jaké řádce rozvahy či výkazu zisku a ztráty se daný účet nachází. Účty souhrnně umístěné ve výkazech naleznete v části 3 – Souhrnné příklady.

**554 - ÚČETNÍ SOUVZTAŽNOSTI**      Účetní souvztažnosti pro podnikatelskou sféru 2023

**554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv**

Na tomto účtu se zachycuje tvorba ostatních rezerv v provozní oblasti podle interních směrnic účetní jednotky a jejich použití nebo zrušení pro nepotřebnost se souvztažným zápisem na účtu 459. Tvorba a zúčtování těchto rezerv neovlivňuje základ daně z příjmů.

→ **Směrnice:** Zásady pro tvorbu a použití rezerv

§ 26 odst. 3 ZoÚ, § 16, § 27, § 57 vyhlášky, ČÚS 004, části 3.1. a 3.7. ČÚS 019      NÚR, JUD

**Výkaz zisku a ztráty: F.4. – Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období**

Č.	Do	Text	MD	D	Poznámka, tip, doporučení
1.	VZ	Tvorba rezervy v provozní oblasti, např. na opravy majetku nad rámec zákona o rezervách, na výdaje vyplývající pro účetní jednotku ze soudních sporů apod.	554	459	§ 25 odst. 1 písm. v) ZDP; další informace u účtu 459.
2.	VZ	Čerpání rezervy na účel, pro který byla rezerva tvořena	459	554	§ 23 odst. 3 písm. c) bod 3 ZDP
3.	VZ	Snížení nebo zrušení rezerv pro jejich nepotřebnost	459	554	

**Poznámka:**  
Výsledek hospodaření (výnosy) lze snížit o částky související s rozpouštěním rezerv, jejichž tvorba nebyla pro daňové účely výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Místo pro vaše poznámky.

Dodatková informace.  
Plnou verzi právních předpisů v aktuálním i historickém znění naleznete na Zákaznickém portálu 24.

**Doklad, který byste měli mít pro zaúčtování.**

**Nezbytná informace.**

- Chcete si přečíst komentář k účtu či k dané problematice? Využijte **část 4 – Obsahové vymezení náplně syntetických účtů**; v případě účtu 554 zvolíme účtovou třídu 5.
- Je řešená problematika složitá a bylo pro to nutné vytvořit komplexní příklad? Ověřte si to v **části 3 – Souhrnné příklady**.
- Zajímají Vás nové sazby či jiné novinky? Využijte **část 1 – Praktické informace** či daňové a účetní zpravodajství na Zákaznickém portálu 24: <http://zakaznik.dashofer.cz>.

## Účtová třída 5 – Náklady

Poznámka:

- **Směrnice:** Druhové a účelové náklady a výnosy, Zásady pro časové rozlišování nákladů a výnosů, Změny účetních metod, Vzájemné zúčtování, Evidence valutových a devizových operací **platí pro všechny účty třídy 5; pokud je nutná další směrnice, je uvedena přímo u konkrétního účtu.**

### 501 – Spotřeba materiálu (při způsobu účtování A, B)

Na tomto účtu se účtuje v závislosti na zvoleném způsobu účtování o zásobách.

Při uplatnění způsobu A se účtují v průběhu účetního období pořizované zásoby materiálu do zásob na účet 112 a do nákladů na účet 501 se účtují zásoby až při jejich výdeji a spotřebě.

Při uplatnění způsobu B se účtují v průběhu účetního období náklady, které tvoří pořizovací cenu jednotlivých položek nákupu materiálu, přímo do spotřeby na účet 501 a při uzavírání účetních knih se počáteční zůstatky zásob materiálu na skladě převedou ze zásob do spotřeby na účet 501 a konečné stavy zásob materiálu se podle skladové evidence zaúčtují jako snížení nákladů a převedou se na sklad materiálu na účet 112.

- **Směrnice:** Drobný hmotný majetek a jeho evidence, Zásoby – materiál, Škody

§ 25–27 ZoÚ, § 9, § 49 vyhlášky, ČÚS 007, ČÚS 015, ČÚS 019

#### Výkaz zisku a ztráty: A.2. – Spotřeba materiálu a energie

Č.	Do	Text	MD	D	Poznámka, tip, doporučení
<b>Základní operace při účtování způsobem A</b>					ČÚS 015
1.	S VZ	Výdej materiálu do spotřeby v případě použití pevné ceny:			Podrobněji o oceňovacích technikách v části 4 – Obsahové vymezení účtu – 1xx.
		a) předem stanovená cena (tzv. pevná cena) pořízení	501 AÚ	112 AÚ	
		b) odchylka od skutečné ceny pořízení	+ (-) 501 AÚ	+ (-) 112 AÚ	Je nutné stanovit metodický postup pro rozvrhování odchylky do spotřeby.
		c) náklady s pořízením související	501 AÚ	112 AÚ	Je nutné stanovit metodický postup pro rozvrhování nákladů do spotřeby.
2.	S VZ	Výdej materiálu ze skladu do spotřeby v případě vyskladnění metodou váženého aritmetického průměru nebo metodou FIFO	501	112	<b>Vyhledejte účetní souvztažnost a účtujte</b>
3.	PF P VZ	Nákup materiálu zaúčtovaný přímo do spotřeby	501	321, 211 335	Účetní jednotka rozhodne vnitřním předpisem o druhích materiálu, který je při pořízení účtován přímo do spotřeby, tedy bez zaúčtování na sklad. Vždy se tak děje se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu. Jde například o čisticí prostředky, kancelářský materiál, pohonné hmoty, knihy apod.
		<b>Doklad, který je potřeba pro zaúčtování dané operace</b>			
4.	S	Výdej drobného hmotného majetku (o kterém účetní jednotka rozhodla, že není dlouhodobým hmotným movitým majetkem, ale zásobou) ze skladu do spotřeby	501	112	<b>Doplňkové, užitečné informace</b>
5.	S	Zúčtování vráceného materiálu předaného k přezkoušení	- 501, 112	-	
6.	S	Zúčtování převzatého výrobního odpadu z výroby na sklad	- 501, 112	-	
7.	S	Vyúčtování výsledků inventarizace:			ČÚS 007, § 29–30 ZoÚ
		a) ztráty v rámci norem přirozených úbytků	501	112	Účetní jednotka musí mít interní směrnici se zdůvodněním výše norem přirozených úbytků. ČÚS 007
		b) manka a škody nad normu	549	112	Výjimečně se užívá účet 547 (zcela mimořádné příčiny – např. povodně).
		c) přebytek materiálu	112	648	
		d) přebytek nakoupených zásob, pokud k němu došlo chybným účtováním při vyskladnění (záměna druhů materiálu)	112	501	ČÚS 007

Stručný, jasný komentář

Doporučené směrnice při používání účtu 501

Konkrétní řádek výkazu zisku a ztráty, ve kterém se účet 501 nachází

Upozornění na konkrétní právní úpravu je tady

Místo na vlastní poznámky

REDAKČNĚ ZKRÁCENO

**ZAJISTĚTE SI ÚČETNÍ SOUVZTAŽNOSTI PRO PODNIKATELSKOU SFÉRU 2023  
V PLNĚ VERZI** Pro bezchybné účtování Vám už nebude nic chybět!

## Ukázka z části 3 – Souhrnné příklady

**1. Rozsah sestavené účetní závěrky a povinnost ověřit účetní závěrku auditorem**

Podnikatelé, kteří vedou podvojně účetnictví, sestavují účetní závěrku v rozsahu daném kategorií, do které patří. Správné určení kategorie účetní jednotky je klíčové pro určení minimálního rozsahu, v jakém bude účetní závěrka sestavena. Kategorie jsou čtyři a účetní jednotka sama vyhodnotí, do které z nich patří.

Zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie je odvislé od překročení (či nepřekročení) příslušného počtu sledovaných ukazatelů (aktiv celkem – jedná se o aktiva netto, ročního úhrnu čistého obrátu a průměrného počtu zaměstnanců). Testování probíhá níže uvedeným způsobem:

Kategorie účetní jednotky	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obrátu	Průměrný počet zaměstnanců
<b>Mikro účetní jednotka</b> • nepřekročí 2 z hraničních hodnot (tj. překročí max. 1 z uvedených hraničních hodnot)	9.000.000 Kč	18.000.000 Kč	10
<b>Malá účetní jednotka</b> • účetní jednotka, která není mikro a nepřekročí 2 z hraničních hodnot (tj. překročí max. 1 z uvedených hraničních hodnot)	100.000.000 Kč	200.000.000 Kč	50
<b>Střední účetní jednotka</b> • účetní jednotka, která není mikro či malá a nepřekročí 2 z hraničních hodnot (tj. překročí max. 1 z uvedených hraničních hodnot)	500.000.000 Kč	1.000.000.000 Kč	250
<b>Velká účetní jednotka</b> • překročí alespoň 2 z hraničních hodnot • vždy subjekt veřejného zájmu (§ 1a ZoÚ) • vždy vybraná účetní jednotka (§ 1 odst. 3 ZoÚ)	500.000.000 Kč	1.000.000.000 Kč	250
<b>Obsahové vymezení testovacího kritéria</b>	Úhrn aktiv zjištěný z rozvahy (aktiva netto)	Výše výnosů snižená o prodejní slevy, dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená 12.	Průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců podle metodiky ČSÚ.

V prvním účetním období po svém vzniku nebo zahájení činnosti postupuje účetní jednotka podle právní úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek, u níž lze důvodně předpokládat, že splní její podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období.

Zákon o účetnictví („ZoÚ“) totiž pamatuje i na případnou změnu kategorie účetní jednotky. Pokud ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek účetní jednotka překročí (nebo naopak přestane překračovat) dvě z výše uvedených hraničních hodnot, změní od počátku bezprostředně následujícího účetního období kategorii účetní jednotky. Tato změna mohla nastat poprvé v roce 2018. Od roku 2019 bude účetní jednotka, která vznikla v roce 2017 a dříve, znovu testovat případnou změnu kategorie dle dosažených hodnot testovacích kritérií v předchozích dvou letech.

V roce 2016 (kdy se kategorie v zákoně o účetnictví poprvé objevily), se účetní jednotka zařadila do kategorie testovacím výše uvedených ukazatelů, které dosáhla v účetní závěrce za rok 2015. V roce 2017 zůstala ve stejné kategorii jako v roce 2016, neboť ke změně kategorie může dojít nejdříve po dvou letech. Účetní jednotky vzniklé v roce 2015 a dříve tak byly pro rok 2017 zařazeny do stejných kategorií jako v roce 2016. V roce 2018 tak účetní jednotka poprvé testovala, zda u ní nedošlo ke změně kategorie. Od roku 2019 testujeme každý rok, s výjimkou nově vzniklé účetní jednotky.

Po vyhodnocení příslušnosti ke skupině účetních jednotek provede účetní jednotka test pro povinnost ověření účetní závěrky auditorem, a to podle § 20 ZoÚ:

Kategorie účetní jednotky – podnikatele	Vyhodnocení povinnosti ověřit účetní závěrku auditorem
<b>Mikro</b>	<b>Nemá povinnost testovat kritéria pro povinný audit účetní závěrky, a tudíž se jí povinný audit účetní závěrky netýká.</b> Povinnost auditu účetní závěrky by mohla nastat v případě, že zvláštní zákon tuto povinnost účetní jednotce stanoví (například nadace, která překročila stanovenou hranici nadačního jmění a podobně).
<b>Malá</b>	<b>Testuje kritéria</b> pro povinný audit účetní závěrky. Kritéria jsou tři, jsou stejná jako ta pro testování příslušnosti účetní jednotky do kategorie, jen hodnoty jsou jiné. 1. Aktiva celkem 40 mil. Kč. 2. Roční úhrn čistého obrátu 80 mil. Kč. 3. Průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50. A) Jde-li o akciovou společnost nebo svěřenský fond, pak stačí dosáhnout nebo překročit jedno ze tří kritérií. B) Jde-li o ostatní malé účetní jednotky (v oblasti podnikání nejčastěji společnosti s ručením omezeným, veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti, podnikatelé fyzické osoby, družstva), pak pokud dosáhnou nebo překročí dvě ze tří kritérií. <b>Testování probíhá na dvou účetních závěrkách a v obou z nich musí být podmínky splněny. První z nich je účetní závěrka, u které rozhodujeme o povinnosti auditu a druhá ta, která jí bezprostředně předchází.</b>
<b>Střední</b>	<b>Má povinnost ověřit účetní závěrku auditorem</b>
<b>Velká</b>	<b>Má povinnost ověřit účetní závěrku auditorem</b>

## Ukázka z části 4 - Obsahové vymezení náplně syntetických účtů

## ■ ÚČTOVÁ TŘÍDA 0

### I. Charakteristika

**Účtová třída 0 je vyhrazena pro dlouhodobý majetek** [majetek s dobou používání (využitelnosti) delší než 1 rok] a u vymezených skupin majetku je jeho zařazení do dlouhodobého majetku dáno i výší ocenění určeném účetní jednotkou (s výjimkou staveb a pozemků, které jsou dlouhodobým majetkem bez ohledu na výši ocenění). Dlouhodobý majetek se dále člení na dlouhodobý nehmotný majetek – DNM (skupina 01), dlouhodobý hmotný majetek – DHM (skupina 02 a 03) a dlouhodobý finanční majetek – DFM (skupina 06).

#### Ve třídě 0 může účetní jednotka vykazovat jen majetek:

- ke kterému má vlastnické právo nebo právo hospodaření (je právním vlastníkem),
- koupený dlouhodobý hmotný movitý majetek, jehož vlastnictví nabývá kupující teprve úplným zaplacením kupní ceny a do nabytí vlastnictví (zaplacení) ho používá (jde o koupi s výhradou vlastnictví, kdy jako v předchozím případě může účetně odpisovat budoucí vlastník, již současný ekonomický uživatel, ale daňové odpisy uplatňuje až do zaplacení prodávající),
- najatý na základě smlouvy o pachtu obchodního závodu § 2332 až § 2344, § 2349 až § 2357 NOZ, který může účetní jednotka, která je nájemcem tohoto majetku, odpisovat na základě smlouvy o pachtu obchodního závodu,
- technické zhodnocení na najatém majetku může odpisovat nájemce nebo pachtýř, pokud technické zhodnocení uhradili, pronajímatel (nebo propachtovatel) toto technické zhodnocení neodpisuje a dal nájemci (resp. pachtýři) k odpisování písemný souhlas – § 28 odst. 5 ZoÚ a daňově – § 28 odst. 3 a § 28 odst. 7 ZDP,
- nehmotný, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívání od jiné osoby.

DHM a DNM se stává pořizovaný majetek **uvedením do stavu způsobilého k užívání**, kterým se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených technických funkcí a povinností určených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu). Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení (§ 6 a § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

**Pořizování DNM a DHM se uskutečňuje** zejména koupí, vytvořením vlastní činností, nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti, bezúplatným převodem (darováním), vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby, převodem podle právních předpisů nebo převodem z osobního užívání do podnikání.

**Dobou použitelnosti** se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost, nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

**Na DHM a DNM se provádí opravy, údržba** [vymezení je v § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb.] a **technické zhodnocení** § 47 odst. 4 a 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

**Opravou** se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.

**Údržbou** se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.

**Technickým zhodnocením** se podle § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástavby, přístavby a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku v položkách (DNM, hmotné movité věci a jejich soubory); u staveb dosáhnou vynaložené náklady významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně nebo reprodukční pořizovací

ceně jednotlivé stavby. Pokud je stavba oceněna podle § 25 odst. 1 písm. k) ZoÚ (kulturní památky a církevní stavby oceněné ve výši 1 Kč), pak účetní jednotka postupuje při určení hranice významnosti přiměřeně. Náklady vynaloženými na technické zhodnocení se rozumí souhrn nákladů na dokončené zásahy do jednotlivého dlouhodobého majetku za účetní období.

#### Drobný nehmotný a hmotný majetek

Hmotné movité věci a nehmotný majetek, které mají dobu použitelnosti delší než 1 rok a nedosahují ocenění stanovené ÚJ, se považují za drobný hmotný a nehmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách nebo nákladech.

„Drobný“ nehmotný majetek s cenou nižší (než hranice stanovená účetní jednotkou pro kategorii dlouhodobého majetku), se účtuje při pořízení do nákladů (na účet 518 – *Ostatní služby*) a drobný hmotný majetek jako zásoby 1xx nebo na účet 501 – *Spotřeba materiálu*.

**Vyřazení DNM a DHM a technického zhodnocení** se uskutečňuje zejména prodejem, likvidací, bezúplatným převodem (darem), vkladem do jiné obchodní korporace, převodem na základě právních předpisů, v důsledku škody nebo manka a převodem z podnikání do osobního užívání.

## II. Oceňování

**DNM a DHM se oceňují podle § 25–27 ZoÚ, § 47, § 61 a § 61a vyhlášky č. 500/2002 Sb., ČÚS 013** pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou a vlastními náklady.

#### a) Pořizovací cena je cena, za kterou byl majetek pořízen (§ 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb.) a zejména náklady:

- na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce,
- na úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne (účetní jednotka se může rozhodnout, že budou úroky součástí pořizovací ceny majetku nebo je zahrne přímo do nákladů třídy 5),
- na odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- na průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu,
- na zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,
- na licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,
- na vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby. Zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu,
- na náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníků, nájemců nebo pachtýřů nemovitých věcí nebo za omezení v obvyklém užívání, jakož i náhrady za předčasně smýcený porost v souvislosti s výstavbou,
- na úhradu podílů:
  - na oprávněných nákladech provozovatele přenosové soustavy nebo příslušného provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a zajištěním požadovaného příkonu,
  - na účelně vynaložených nákladech provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a se zajištěním požadované dodávky plynu,
  - na účelně vynaložených nákladech dodavatele spojených s připojením a se zajištěním dodávky tepelné energie,
- na úhrady nákladů za přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikaci účetní jednotce, která má vlastnické právo k dotčenému majetku, anebo která hospodářs s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků,
- na zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání. Vzniknou-li při zkouškách použitelné výrobky nebo výkony, jsou výnosy z těchto výrobků nebo výkonů součástí provozních výnosů a náklady na ně (bez odpisů) součástí provozních nákladů. Zkouškami nejsou záběh a osvojení, které jako počáteční vícenásobné výroby jsou součástí nákladů pro uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání,