

Technická univerzita v Liberci

Hospodářská fakulta

Studijní program č. B 6208 Ekonomika a management
Studijní obor č. 6208R085 Podniková ekonomika

System finančního účetnictví v ČR

The system of financial accounting in the Czech Republic

BP-PE-KFÚ-2005 02

ZDENĚK BRABEC

Vedoucí práce: doc. Dr. Ing. Olga Hasprová, Katedra financí a účetnictví

Konzultant : Ing. Olga Malíková, Katedra financí a účetnictví

Počet stran61

Počet příloh11

Datum odevzdání: 20. května 2005

Prohlášení

Byl(a) jsem seznámen(a) s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 - školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé bakalářské práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li bakalářskou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Bakalářskou práci jsem vypracoval(a) samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím bakalářské práce a konzultantem.

Datum:

Podpis:

Chtěl bych poděkovat paní doc. Dr. Ing. Olze Hasprové za její pomoc při tvorbě mé bakalářské práce

Resumé

Cílem této Bakalářské práce je charakterizovat systém finančního účetnictví a i jeho vývoj v České republice po roce 1991. Je naprosto jasné, že přechodem od státně plánovaného k tržnímu hospodářství začaly být na účetnictví kladeny odlišné požadavky než před rokem 1989. První část je věnována účetnictví obecně, jeho funkcím, uživatelům účetních informací a účetním modelům, které se ve světě vyvinuly. Další část se zaměřuje na právní úpravu finančního účetnictví v České republice. Následně jsou stručně charakterizovány základní účetní výkazy a dále uvedeny základní metodické nástroje používané v českém účetnictví. V poslední části je popsána harmonizace účetnictví ve světě s ohledem na účetnictví v České republice. V dnešním globálním světě je totiž nezbytné zajistit srovnatelnost informací, které nám účetnictví poskytuje. Především finanční účetnictví musí uživatelům poskytovat dostatečné množství informací pro jejich rozhodování.

Summary

The goal of this bachelor work is to characterize the system of financial accounting and its development in the Czech Republic after the year 1991. It is absolutely sure that after the conversion from the planed economy to the free market economy it began to be requested anything else from the accounting than before the year 1989. First part of this work is centred on accounting in general, its functions, users of its informations and accounting models that were developed in the world. Next part is about the legal regulations of the accounting system in the Czech Republic. Consequently there are characterize in short the main accounting statements and after that there are decribed basic methodical instruments that are used in the Czech accounting system. The last section characterize the harmonization of accounting systems in the world in relation to the accounting system in the Czech Republic. In the contemporary world it is namely necessary to guarantee a comparability of informations that are given to us by the accounting. First of all the financial accounting has to give a sufficient amount of information to the users of accounting informations for their right decisions

Klíčová slova

Key words

aktiva	assets
finanční účetnictví	financial accounting
harmonizace.....	harmonization
náklady	costs
pasiva.....	liabilities
peněžní tok.....	cash flow
rozvaha.....	balance sheet
účet	account
účetnictví	accounting
účetní doklad	accounting document
účetní informace	accounting information
účetní jednotka.....	unit of account
účetní kniha	account book
účetní systém	accounting system
účetní výkaz.....	accounting statement
účetní záznam	accounting record
výkaz zisku a ztráty	profit and loss report
výnosy.....	revenues
vývoj.....	development
zákon o účetnictví.....	accounting act
zákon o daních z příjmů.....	law of income tax

OBSAH:

Seznam použitých zkratk a symbolů.....	10
Úvod.....	11
1. Účetnictví.....	12
1.1 Význam účetnictví.....	12
1.2 Funkce účetnictví.....	13
1.3 Uživatelé účetních informací.....	13
1.4 Finanční a manažerské účetnictví.....	15
1.5 Modely účetnictví.....	17
2. Regulace finančního účetnictví v ČR a jeho vývoj.....	20
2.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.....	21
2.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb.....	23
2.3 České účetní standardy.....	24
2.4 Vývoj právní úpravy účetnictví v ČR.....	25
3. Hlavní účetní výkazy.....	29
3.1 Rozvaha.....	29
3.2 Výkaz zisku a ztráty.....	34
3.3 Příloha k účetním výkazům.....	35
4. Obecné účetní principy a metodické prvky.....	39
4.1 Účetní metody, principy a zásady.....	39
4.2 Účet a soustava účtů.....	43
4.3 Účetní doklad.....	44
4.4 Účetní knihy.....	46
4.5 Účetní záznamy.....	49
4.6 Vnitřní kontrolní systém.....	50

5.Harmonizace účetních soustav	51
5.1 Harmonizace v rámci EU	51
5.2 Mezinárodní účetní standardy	53
5.3 US GAAP	54
5.4 Harmonizace účetnictví v ČR.....	56
Závěr	57
Seznam použité literatury	59
Seznam obrázků.....	60
Seznam příloh	61

Seznam použitých zkratk a symbolů

aj.	..... a jiné
apod.	..... a podobně
atd.	..... a tak dále
BM	..... běžný měsíc
CP	..... Cenný papír
č.	..... číslo
ČR	..... Česká republika
D	..... dal
DPH	..... daň z přidané hodnoty
EU	..... Evropská unie
IAS/IFRS	..... International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IASC	..... International Accounting Standards Committee (Výbor pro mezinárodní účetní standardy)
IFRIC	..... International Financial Reporting Interpretations Committee (Mezinárodní výbor pro interpretaci finančního výkaznictví)
IOSCO	..... International Organization of Securities Commissions (Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry)
KS	..... konečný stav
MD	..... má dáti
mil.	..... milion
Obr.	..... obrázek
popř.	..... popřípadě
PS	..... počáteční stav
str.	..... strana
tj.	..... to jest
tzn.	..... to znamená
tzv.	..... tak zvaný
US GAAP	..... United States Generally Accepted Accounting Principles (Všeobecně uznávané účetní standardy Spojených států)

Úvod

Již od dob starověku bylo nutné sledovat stav a pohyby majetku. Například ve starověké Mezopotámii zaznamenávali kněží, jako správci majetku chrámového komplexu, veškeré hospodářství na hliněné destičky klínovým písmem. S rozvojem obchodu a průmyslové výroby začaly být na záznam hospodářských operací a také na jeho informační hodnotu kladeny nové a složitější požadavky. Nejprve sloužil tento záznam hospodářských operací především obchodníkům a jiným podnikatelům a později, když jednotlivé státní útvary zavedly daňovou povinnost, sloužila tato evidence také jako podklad pro výběr daní. Během staletí proto došlo k vylepšování metod a technik zaznamenávání údajů o hospodaření jednotlivých subjektů a byly přijímány různé právní normy, které upravovaly ať již hospodářskou činnost jednotlivých subjektů či konkrétně záznam této hospodářské činnosti. V dnešní době se tento způsob záznamu hospodaření subjektů vyvinul do podoby účetnictví vedeného především v elektronické podobě na počítači a zároveň v souladu s platnými národními, popř. mezinárodními právními normami, které vedení účetnictví upravují.

Přeměna státem řízené ekonomiky na tržní hospodářství samozřejmě vedla v ČR začátkem 90. let k radikální reformě účetnictví. Účetnictví muselo být schopno zachycovat nové, do té doby vůbec neúčtované či jinak zachycované hospodářské procesy. Jednalo se o zavedení institutu soukromého vlastnictví. Česká republika se také začala v polovině devadesátých let ucházet o členství v EU, a proto následně docházelo na základě asociační dohody mezi ČR a Evropskou unií k začleňování evropských direktiv do českého právního řádu. Kromě evropských direktiv dochází i k implementaci Mezinárodních účetních standardů a také zásad uplatňovaných v rámci Amerických všeobecně uznávaných standardů účtování, které jsou převážně orientovány na potřeby kapitálových trhů.

Cílem této práce je charakterizovat současný stav českého účetnictví s ohledem na mezinárodní srovnatelnost účetních informací. Celá práce se skládá z pěti základních částí. První část popisuje účetnictví v obecné rovině, druhá se věnuje konkrétní právní úpravě v ČR, třetí účetním výkazům a čtvrtá principům a metodickým prvkům, které jsou v českém účetnictví používány. Poslední část stručně popisuje harmonizaci účetnictví v jednotlivých podobách včetně jejich dopadů na účetnictví v České republice.

1. Účetnictví

1.1 Význam účetnictví

Předmětem účetnictví je sledování stavu a pohybu majetku hospodářského subjektu, a to takovým způsobem, aby poskytovalo informace o finanční situaci podniku a o výsledku jeho hospodaření. Tyto informace by měly věrně a poctivě¹⁾ zobrazovat ekonomickou realitu a zároveň by měly být srovnatelné ať už v národním či mezinárodním měřítku.

Zobrazování ekonomické reality se vyznačuje následujícími charakteristickými znaky: [7]

- předmětem záznamů jsou jednoznačně určené hospodářské jevy, tzn. že se do účetnictví zachycují jen takové hospodářské operace, které vyvolávají změnu stavu či pohyb majetku a závazků,
- evidence hospodářských jevů se provádí za určité časové období (zpravidla ročně),
- zjišťuje se skutečný výsledek hospodaření (zisk, ztráta) a skutečný stav a pohyb majetku a závazků,
- jednotlivé hospodářské operace se zaznamenávají písemně ve formě účetních zápisů, a to vždy pouze na základě účetních dokladů,
- hospodářské jevy se zachycují v peněžních jednotkách a v případě nutnosti i v jednotkách naturálních,
- hospodářské jevy se zaznamenávají úplně, nepřetržitě a soustavně,
- údaje uvedené v účetnictví musí být přesné, spolehlivé a průkazné.

¹⁾ Podle § 7 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů

1.2 Funkce účetnictví

Ve své podstatě plní účetnictví následující hlavní funkce: [3]

- **informační funkce** je zřejmě nejdůležitější funkcí, kterou účetnictví zajišťuje; podstatou této funkce je poskytování informací všem relevantním skupinám uživatelů (viz 1.3), kteří je potřebují pro své rozhodování;
- **registrační funkce** představuje především vedení soustavných zápisů o podnikových jevech;
- **dokumentační funkce** se vyznačuje tím, že účetní informace slouží při ochraně či vymáhání práv vyplývajících ze vztahů mezi věřitelem a dlužníkem;
- **dispoziční funkce** je charakteristická tím, že účetní informace slouží manažerům při rozhodování v nejrůznějších věcech a časových horizontech;
- **daňová funkce** je typická tím, že informace obsažené v účetnictví tvoří základ pro výpočet daňové povinnosti;
- **kontrolní funkce** dává možnost kontroly hospodaření podniku, stavu majetku a zároveň umožňuje hodnotit výkon manažerů podniku

1.3 Uživatelé účetních informací

Účetní informace jsou určeny pro různé zájmové skupiny z vnitřního i vnějšího okolí podniku. Mezi vnitřní uživatele patří především manažeri podniku, kteří tyto informace používají při svém rozhodování. Existují ale také různí externí uživatelé, mezi které patří : [2]

Fyzické a právnické osoby, které se na financování podniku přímo podílejí:

- investoři, kterými jsou akcionáři, vkladatelé obchodních podílů, aj.,
- krátkodobí a dlouhodobí věřitelé, tzn. majitelé podnikových dluhopisů, úvěrující peněžní ústavy, dodavatelé a další.

Ostatní subjekty, které jsou na finančních výsledcích podniku určitým způsobem zainteresovány:

- stát a jeho orgány,
- zaměstnanci,
- konkurenční podniky,
- poradenské firmy,
- burzovní makléři,
- veřejnost.

Tyto skupiny uživatelů získávají informace především z účetních výkazů a jejich požadavky na účetní informace se z různých důvodů liší: [4]

Manažeri potřebují tyto informace nejen pro krátkodobé ale i dlouhodobé finanční řízení podniku. Účetnictví jim umožňuje provádět správná rozhodnutí při získávání zdrojů, při zajištění vhodné majetkové a kapitálové struktury podniku, při alokaci volných finančních prostředků, ale i při vhodném rozdělování disponibilního zisku podniku.

Investoři se zajímají především o informace o riziku spojeném s jejich investicí a také o předpokládané rentabilitě vložených prostředků. Na základě těchto informací se rozhodují, zda budou v investici pokračovat nebo ji zpeněží.

Obchodní partneři (dodavatelé či odběratelé) se zajímají o finanční situaci stávajících nebo potenciálních dodavatelů či odběratelů a zajišťují si takto možnost odbytu svých výrobků nebo možnost nákupu surovin (služeb) pro svou výrobu. Hodnotí se schopnost obchodního partnera dostát svým závazkům.

Banky a jiní věřitelé se zajímají především o schopnost podniku včas splácet případnou půjčku a také, zda je potenciální dlužník schopen poskytnout vhodnou záruku.

Stát a jeho orgány potřebují účetní informace pro řízení finanční a daňové politiky státu, pro kontrolu plnění daňových povinností, pro výpočet ukazatelů státní statistiky apod.

Zaměstnanci se zajímají o hospodářskou a finanční stabilitu podniku, která jim zajišťuje především jistotu zaměstnání a včasné plnění jejich mzdových či jiných nároků.

Konkurenční podniky mají zájem o finanční informace srovnatelné s jejich vlastními hospodářskými výsledky, a to zejména o ukazatele rentability, výši tržeb, výši a hodnotu zásob, solventnost, atd. Mají k tomu různé důvody, např. chtějí konkurenční podnik převzít, získat nad ním kontrolu nebo ho vytlačit z trhu.

Poradenské firmy potřebují co nejširší informace o hospodaření a finanční situaci podniku z toho důvodu, aby správně identifikovaly nedostatky a navrhly způsob nápravy těchto nedostatků.

Burzovní makléři se zajímají o co nejvíce průběžných informací o finanční situaci podniku, protože na tom závisí jejich rozhodování o koupi či prodeji cenných papírů. Rozdíl mezi prodejní a kupní cenou majetkového CP či úroky z dlužného CP totiž tvoří jejich zisk.

Veřejnost vyžaduje informace o zaměstnanecké politice podniku, jeho vztahu k životnímu prostředí či jeho záměrech a vývojových trendech. Neméně důležitý je podnik pro místní samosprávu, protože obce obdrží určitou část z daní, které podnik odvádí státu.

1.4 Finanční a manažerské účetnictví

Zcela nejdůležitější skupinou uživatelů účetních informací jsou z hlediska řízení podniku jeho manažeři. Ti totiž ke svému rozhodování potřebují daleko hlubší a častější informace o stavu a pohybech majetku a o finanční situaci podniku než ostatní uživatelé. Manažeři potřebují pro svou činnost sledovat kromě hospodaření celého podniku také náklady, výnosy a jiné ukazatele jednotlivých hospodářských středisek. V důsledku potřeb vedení podniku došlo k vytvoření dvou systémů účetnictví:

- **účetnictví finančního a**
- **účetnictví manažerského.**

Oba systémy mají své typické vlastnosti a navzájem se odlišují především: [2]

- svým rozdílným obsahem,
- dodržováním stanovených účetních zásad či norem,
- způsoby zjišťování a evidování informací,
- používáním měrných jednotek,
- časovými intervaly vykazování zjištěných informací,
- uživateli informací apod.

V České republice je regulováno pouze finanční účetnictví, kdežto formální úprava a způsob vedení manažerského účetnictví je plně v kompetenci jednotlivých podniků.

FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ

Tento systém účetnictví je určen především externím uživatelům účetních informací. Z interních uživatelů ho využívají především vlastníci podniku a top management. Finanční účetnictví poskytuje informace o podniku jako celku pomocí účetních výkazů. V rozvaze je zachycen majetek a zdroje jeho krytí a s pomocí Výkazu zisku a ztráty se sledují celkové náklady a výnosy a zjišťuje se hospodářský výsledek. Tento účetní systém eviduje především vztahy podniku k externím subjektům, tj. dodavatelům, odběratelům, finančním institucím, dlužníkům, věřitelům, zaměstnancům, institucím státu apod. Ve finančním účetnictví je nutné důsledně dodržovat platné právní předpisy. Jedná se zejména o dodržování dokladovosti hospodářských operací, dodržování účetních postupů a zásad, apod. Do systému finančního účetnictví jsou prostřednictvím legislativy částečně implementovány zásady mezinárodních účetních standardů. Díky tomu je zajištěna lepší možnost porovnání informací, které finanční účetnictví poskytuje.

MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Tento účetní systém poskytuje informace hlavně pro rozhodování managementu na různých úrovních řízení v rámci daného podniku. Manažerské účetnictví navazuje na

finanční účetnictví a poskytuje vedení podniku širší informace. Tento okruh tvoří následující agendy:

- nákladové (vnitropodnikové, provozní) účetnictví,
- kalkulace vlastních nákladů,
- rozpočetnictví,
- operativní evidence,
- vnitropodniková statistika,
- metody vnitřní kontroly,
- různé nákladové propočty.

V případě manažerského účetnictví se jedná například o porovnávání skutečných nákladů s náklady plánovanými a vyčíslení případných rozdílů. Není nutné striktně dodržovat obecně uznávané zásady a postupy, ale používají se různé metody, které nejlépe vyhovují konkrétním podmínkám v podniku. Není předepsán podvojný zápis ani systém oceňování a není nutné sestavovat pravidelné účetní závěrky. Kromě peněžního vyjádření hospodářských operací se používají i jednotky naturální. Z těchto důvodů je proto značně snížena možnost porovnání jednotlivých podniků na základě informací získaných z manažerského účetnictví.

1.5 Modely účetnictví

Hlavním úkolem účetnictví je věrně zobrazovat ekonomickou realitu. Ne ve všech oblastech světa se k tomuto sledování používají stejné metody a postupy. Účetnictví se totiž v jednotlivých oblastech vytvářelo na základě jiných ekonomických, právních, politických, sociálních a kulturních podmínek. Z tohoto důvodu existují v různých oblastech více či méně odlišné systémy finančního účetnictví. Ve vyspělých tržních ekonomikách lze nalézt dvě zcela odlišné koncepce účetnictví:

- **mikroekonomický přístup** a
- **makroekonomický přístup.**

MIKROEKONOMICKÝ MODEL ÚČETNICTVÍ

Podstatou této koncepce je to, že vláda prosperity dané země více či méně svěřuje do rukou soukromých podnikatelů. Účetnictví je chápáno hlavně jako nástroj sloužící primárně pro potřeby řízení podnikatelských subjektů, tzn. že se podřizuje soukromým zájmům podniku a přispívá k jeho ekonomické stabilitě. Mikroekonomický model účetnictví vychází z následujících postulátů: [4]

- Individuální podniky představují ohniska ekonomických aktivit.
- Hlavní politikou podniku je zajistit pokračování své existence.
- Optimalizace v ekonomickém smyslu je nejlepší politikou podniku pro přežití.
- Účetnictví jakožto nervový systém ekonomiky odvozuje svůj koncept a své aplikace z potřeb ekonomických analýz.

Základním požadavkem je, aby pomocí systému účetnictví podnik udržel vlastní a cizí kapitál v optimálním poměru. Jako účelná je chápána taková činnost podniku, která má za následek alespoň zachování a v lepším případě zhodnocení vlastního kapitálu.

Vycházíme-li z předpokladu, že mikroekonomika hraje v účetním systému hlavní roli, potom je zřejmé, že ve všech účetních výkazech a zprávách dominuje manažerský přístup. Z toho vyplývá, že se vyhotovují dílčí výkazy zaměřené na jednotlivá hospodářská střediska, lokální trhy apod. Podrobně se sledují mzdové a ostatní provozní náklady, což přispívá k pravdivému zobrazení finanční situace podniku. Typickými představiteli tohoto účetního modelu jsou především anglosaské země.

MAKROEKONOMICKÝ MODEL ÚČETNICTVÍ

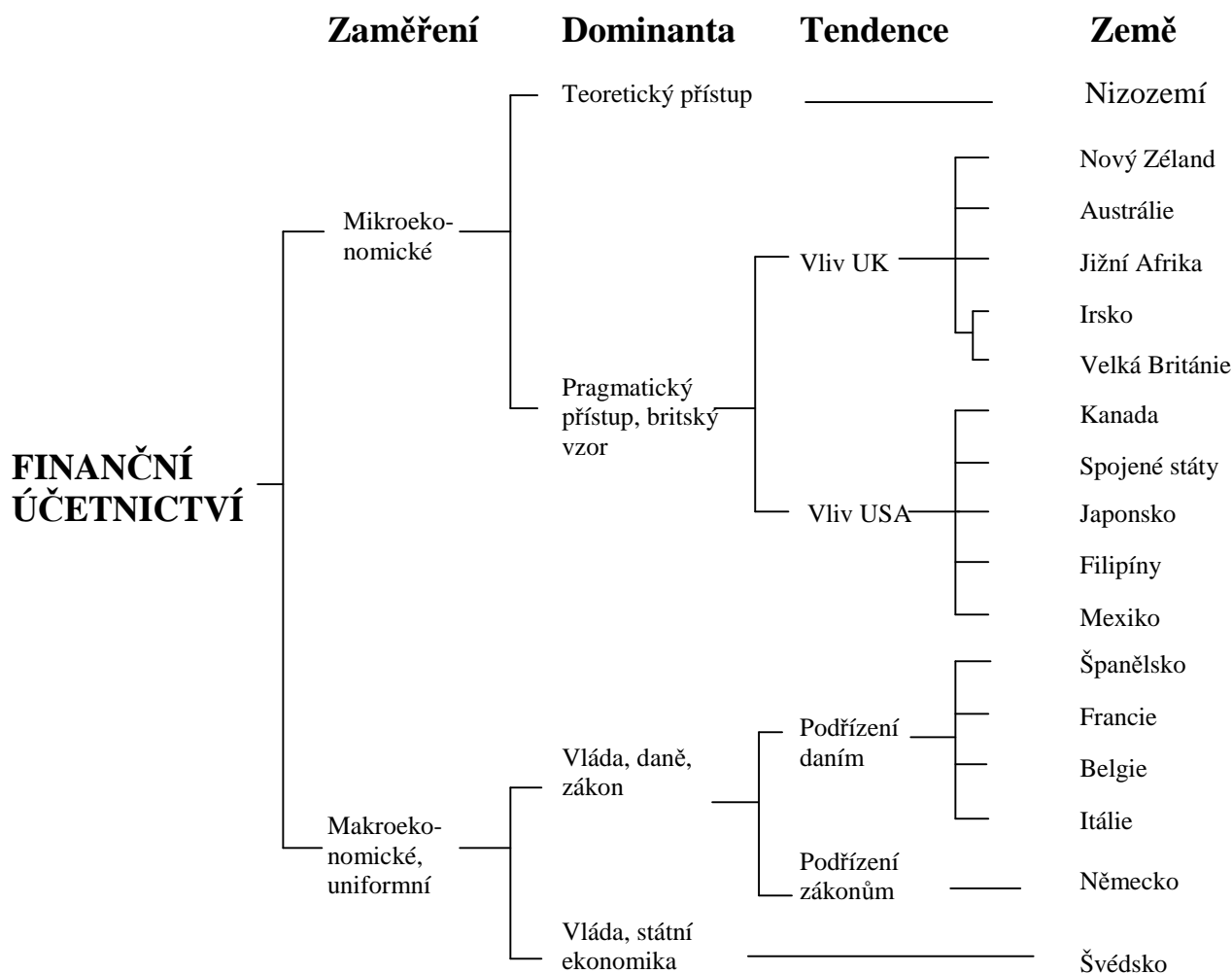
Tento model vychází především z hlavní úlohy státu při řízení národního hospodářství. Cíle podniku jsou podstatně užší než cíle státu a jsou státním cílům podřízeny. Makroekonomický přístup je založen na následujících postulátech: [4]

- Podnik je základní jednotkou ekonomiky státu.
- Podnik dosahuje svých cílů nejlépe při těsné koordinaci se státní ekonomickou politikou, která jej ovlivňuje prostřednictvím okolního prostředí.

- Veřejný zájem se v podniku zajistí nejlépe tak, že se finanční účetnictví úzce propojí s ekonomickou politikou v daném státě.

Účetnictví slouží především veřejnému zájmu a přispívá k ekonomické stabilitě státu. Jde například o použití zrychlených odpisů tam, kde je to účelné pro rozvoj regionů nebo pro ekonomiku daného státu. Tyto principy byly použity například ve Francii či Německu při bytové výstavbě. Za zemi, ve které je makroekonomický přístup uplatňován nejvíce je obecně považováno Švédsko.

Obr. 1: Klasifikace účetních systémů podle Nobese



Zdroj: [4], str. 97

2. Regulace finančního účetnictví v ČR a jeho vývoj

Finanční účetnictví je v ČR regulováno pomocí právních předpisů, metodických pokynů a obecně uznávaných účetních zásad. Mezi právní předpisy upravující finanční účetnictví podnikatelských subjektů patří: [7]

- **zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,**
- **vyhláška č. 500/2002 Sb.,** kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- **České účetní standardy pro podnikatele č. 001 – 023,**
- **zákon č. 513/1991 Sb. obchodní zákoník,** který ve vztahu k účetnictví stanovuje povinnost vést účetnictví pro určité skupiny podnikatelů, sestavovat účetní závěrku v určitých mimořádných případech, definuje výši základního kapitálu obchodních společností, způsoby rozdělování zisku, apod.
- **daňové zákony** kladoucí na finanční účetnictví požadavky z hlediska vedení evidence, která slouží jako podklad pro výpočet jednotlivých daní. Například zákon o daních z příjmů podstatným způsobem ovlivňuje účtování některých položek nákladů a výnosů a zjišťování výsledku hospodaření a jeho následnou úpravu na základ pro výpočet daně z příjmu.
- **ostatní předpisy,** které se týkají například účtování sociálního a zdravotního pojištění, celních poplatků či právní předpisy, které upravují vztahy podniku k jeho zaměstnancům.

Kromě těchto zákonných norem musí podnik vytvářet i vlastní interní předpisy a směrnice, které mají zajistit správnost a průkaznost finančního účetnictví. Jde především o způsoby oceňování, metody odepisování majetku, směrnice upravující oběh účetních dokladů, účtový rozvrh, analytickou a operativní evidenci či vedení vnitropodnikového účetnictví.

2.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Tento zákon byl od svého vzniku v roce 1991 několikrát novelizován a k největším novelám patřil zákon č. 353/2001 Sb. a zatím poslední novela zákon č. 437/2003 Sb., který byl přijat v souvislosti s naším vstupem do Evropské unie, a proto některá ustanovení tohoto zákona začala platit až od 1. května 2004.

Zákon o účetnictví: [6]

- definuje účetní jednotky podléhající tomuto zákonu a také systém finančního účetnictví,
- definuje předmět účetnictví a účetní období,
- stanovuje základní povinnosti při vedení účetnictví a při používání účetních metod a stanovuje sankce za nedodržování povinností stanovených tímto zákonem,
- definuje účetní knihy a jejich otevírání a uzavírání, účetní doklady, směrnou účtovou osnovu a rozvrh, archivaci účetních záznamů, inventarizace,
- definuje účetní závěrku, stanovuje základní požadavky na její obsah a zveřejňování a povinnost auditu účetní závěrky,
- stanovuje pravidla pro oceňování v průběhu účetního období i k rozvahovému dni,
- upravuje způsob vydávání další účetní metodiky (prováděcí vyhlášky, České účetní standardy apod.).

Podle tohoto zákona mají povinnost vést podvojně účetnictví a řídit se tímto zákonem: [6]

- právnické osoby, které mají sídlo na území ČR,
- zahraniční osoby, pokud na území ČR podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu,
- fyzické osoby, které
 - jsou podnikateli a jsou zapsáni v obchodním rejstříku,

- jsou podnikateli a jejich obrat z podnikání podle zákona o dani z přidané hodnoty včetně zdanitelných plnění osvobozených od DPH přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 15 mil. Kč²⁾,
- vedou podvojně účetnictví na základě svého vlastního rozhodnutí,
- jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle § 829 a následujících občanského zákoníku, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou, která povinně vede podvojně účetnictví podle zákona o účetnictví,
- vedou podvojně účetnictví podle zvláštního právního předpisu.

Zákon o účetnictví stanovuje účetním jednotkám vést účetnictví: [6]

- **správné** – je-li vedeno v souladu s tímto zákonem a s vyhláškami k zákonu o účetnictví, Českými účetními standardy a dalšími předpisy, které upravují účetnictví buď přímo či nepřímo,
- **úplné** – pokud účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy týkající se předmětu účetnictví, sestavila účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu a zveřejnila informace dle § 21a a je schopna tyto skutečnosti doložit dle účetních dokladů,
- **průkazné** – provedla-li účetní jednotka inventarizaci ve smyslu tohoto zákona a účtování o předmětu účetnictví je doloženo průkaznými účetními záznamy,
- **srozumitelné** – pokud umožňuje jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů a obsah účetních záznamů, tzn. že osoby, které mají účetnictví účetní jednotky k dispozici, jsou schopny se z celkových sumárních hodnot uvedených v účetních výkazech dostat na jednotlivé účetní případy doložené účetními záznamy a naopak,
- **trvalé** – jsou-li uloženy a archivovány účetní záznamy v předepsaných lhůtách a účetní jednotka je schopna tuto povinnost splnit i do budoucna.

²⁾ ČERMÁKOVÁ, H: Změna zákona o účetnictví k 1. 1. 2005. In Účetnictví. Praha: Bilance, 2005, č. 2, str. 23-26

2.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Účelem této vyhlášky, která se vztahuje na podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví, je doplnit a upřesnit Zákon o účetnictví. I tato vyhláška byla již novelizována, a to vyhláškou č. 472/2003 Sb., která stanovuje pro vedení účetnictví v plném rozsahu a vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu: [10]

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce,
- uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce,
- uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu,
- směrnou účtovou osnovu,
- účetní metody,
- metody přechodu z jednoduchého účetnictví nebo daňové evidence na účetnictví podle zákona o daních z příjmů,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky,
- metody konsolidace účetní závěrky a
- postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku.

Kromě této vyhlášky a její novely, které se vztahují na podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví, byly vydány samostatné vyhlášky a jejich novely pro účetní jednotky,:

- které jsou:
 - bankami a jinými finančními institucemi,
 - pojišťovnami,
 - zdravotními pojišťovnami,
 - územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu,
- Fond národního majetku České republiky a pozemkový fond České republiky,
- u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání.

Součástí vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou i 4 přílohy, které obsahují vzory pro:

- uspořádání a označování položek rozvahy,
- uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty v druhovém i účelovém členění,
- směrnou účtovou osnovu na úrovni účtových tříd a účtových skupin.

2.3 České účetní standardy

Podstatou těchto standardů, které vydalo Ministerstvo financí ČR s platností od 1. ledna 2004, je poskytnout uspořádaný přehled účetních metod a postupů, které by měly dodržovat jednotlivé účetní jednotky, aby došlo ke sladění těchto metod a postupů. Vznik těchto standardů umožnila novela zákona o účetnictví z roku 2003, kde § 36 vlastně uzákoňuje to, že obecně lze považovat výsledky zvykového práva (standardy) za nástroj regulace účetnictví. České účetní standardy nahradily do té doby používané postupy účtování vydávané ministerstvem financí. Tvorbu a vydávání Českých účetních standardů zajišťuje ministerstvo financí, které může pravidla pro jejich tvorbu a vydávání upravit pomocí prováděcího předpisu. Vydání těchto standardů však musí oznámit ve Finančním zpravodaji a je rovněž povinno vést registr vydaných standardů. Ministerstvo může pouze zajišťovat tvorbu a vydávání Českých účetních standardů, protože na základě veřejného výběrového řízení má právo pověřit vytvořením standardu vybranou právnickou osobu. Obsah standardů nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví nebo jinými

právními předpisy a z toho tedy vyplývá, že pokud účetní jednotka bude postupovat dle těchto standardů, předpokládá se, že plní ustanovení o účetních metodách podle zákona o účetnictví. České účetní standardy jsou vydávány pro každou skupinu subjektů, které podléhají zákonu o účetnictví. Pro rok 2004 bylo vydáno 23 standardů pro účetní jednotky účtující podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Každý z těchto standardů řeší účetní metody a postupy v určité oblasti týkající se účetní praxe. Standardy upravují například problematiku účtů a účtování na účtech, otevírání a uzavírání účetních knih, účtování jednotlivých druhů majetku a závazků, dále také výnosů a nákladů a v neposlední řadě i problematiku účetní uzávěrky a závěrky. V jednotlivých standardech je vždy úvodem vytyčen jejich konkrétní cíl a následuje obsahové vymezení, tj. vymezení případů, kterých se konkrétní standardy týkají. Třetí a zpravidla poslední část uvádí postupy účtování v jednotlivých účetních případech.

2.4 Vývoj právní úpravy účetnictví v ČR

V této části bych se pokusil stručně postihnout zásadní změny právních předpisů, které upravují české účetnictví, a to především v posledních pěti letech. Jak jsem již uvedl dříve, mezi základní regulační nástroje účetnictví v ČR patří především zákon o účetnictví, prováděcí vyhlášky vydávané ministerstvem financí, České účetní standardy a dále také další dva zákony, které upravují nejenom účetnictví, a to obchodní zákoník a zákon o daních z příjmů. Před zavedením Českých účetních standardů se k regulaci těch případů, které neupravoval zákon o účetnictví či prováděcí vyhlášky, používala opatření Ministerstva financí. Těchto opatření bylo do konce roku 2003 v platnosti 51.³⁾ V České republice je účetnictví především chápáno jako podklad pro výpočet daně z příjmu, a proto je česká účetní legislativa do značné míry vázána na zákon o daních z příjmů. Je tedy proto nutné brát ohled i na změny tohoto zákona.

V případě zákona o účetnictví, který byl celkem pětikrát novelizován, znamenaly největší změny poslední dvě novely, tj. zákon č. 353/2001 Sb. a zákon č. 437/2003 Sb. Na tento druhý zákon bych se chtěl hlavně zaměřit, protože v jeho rámci byly provedeny zásadní změny v české účetní legislativě.

³⁾ Březinová, H.: Regulace účetnictví v České republice po 1. lednu 2004, Dostupné na: <http://nb.vse.cz/fak1/cefius/Obcasnik2/Dokumenty/Brezinova.doc>

Zákon č. 353/2001 Sb., který nabyl účinnosti od 1. ledna 2002, zavedl do účetnictví řadu změn. Jako reakce na stále větší míru vedení účetnictví na počítači byl definován termín účetní záznam, který nahradil termín účetní zápis, protože tento termín obsahuje jak písemný tak technický záznam účetních informací. Byly určeny podmínky pro jeho průkaznost a také techniky pro přenos a opravy účetních záznamů. Dále byl v § 9 odstavci 2 omezen počet účetních jednotek, které mohou účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví. Došlo také k upřesnění obsahové a formální stránky účetní závěrky a rovněž ke změně některých ustanovení, která se týkají konsolidace účetních závěrek. Další změny nastaly v oblasti ověřování účetní závěrky auditorem, kde byl v § 20 upřesněn okruh účetních jednotek, které podléhají této povinnosti. Nově také došlo k úpravě způsobů oceňování vybraných položek majetku a závazků. Majetek v cizí měně je od té doby oceňován ke konci účetního období reálnou hodnotou a jeho změna je zaúčtována ve formě kurzové ztráty popř. zisku do nákladů či výnosů a neúčtují se již jako kurzové rozdíly aktivní či pasivní do rozvahy. Podrobněji také byla vymezena pravidla týkající se inventarizace majetku. K této novele bylo vydáno 8 prováděcích vyhlášek, které podrobněji upravovaly účtování jednotlivých podnikatelských subjektů. Tyto vyhlášky nabyly platnosti od 1. ledna 2003 a v rámci této práce jsem se zabýval především vyhláškou č. 500/2002, která upravuje účetnictví podnikatelů účtujících v soustavě podvojného účetnictví.

Dalším významným mezníkem pro vývoj účetnictví byl rok 2003, kdy byl přijat zákon č. 437/2003 Sb., který do účetnictví implementoval legislativu potřebnou pro vstup ČR do Evropské unie, což je možné vidět přímo v § 1 tohoto zákona, kde je napsáno: „Tento zákon stanoví v souladu s právem Evropských společenství rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost.“ Dalším významnou změnou účetnictví v ČR, která byla v rámci tohoto zákona uskutečněna, je zrušení soustavy jednoduchého účetnictví, které bylo nahrazeno daňovou evidencí. Náležitosti vedení daňové evidence pro účely zjištění základu daně z příjmů upravuje novela zákona o daních z příjmů uváděná pod číslem 438/2003 Sb. Daňová evidence by měla umožnit poplatníkům daně z příjmů evidovat příjmy a výdaje jednodušším způsobem a zároveň by přechod z jednoduchého účetnictví na daňovou evidenci neměl poplatníky nepřiměřeně finančně zatížit. Pokud totiž řádně účtovali či účtují v soustavě jednoduchého účetnictví, splňují zároveň požadavky

nově zaváděné daňové evidence. Tato změna zákona o účetnictví vyvolala také zrušení vyhlášky č. 507/2002 pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví. Následkem zrušení jednoduchého účetnictví došlo i ke změně terminologie ve vlastním zákoně, kde jsou od této doby veškeré termíny podvojně účetnictví uváděny pouze pod pojmem účetnictví. Ze změny zákona o účetnictví tedy vyplývá, že ty účetní jednotky, které účtovaly do 31. 12. 2003 v soustavě jednoduchého účetnictví, povedou buď daňovou evidenci či začnou vést účetnictví. Některým účetním jednotkám však byla udělena výjimka vést účetnictví až od pozdějšího data než od 1. ledna 2004. Dle novely zákona o účetnictví platné od 1. ledna 2005 povedou některé účetní jednotky účetnictví až od 1. ledna 2005. Jde o⁴⁾:

- obecně prospěšné společnosti,
- zájmová sdružení právnických osob,
- nadační fondy a
- společenství vlastníků (bytových) jednotek.

Dalším účetním jednotkám se prodlužuje jejich výjimka pro vedení jednoduchého účetnictví až do konce roku 2006. Od 1. ledna 2007 tedy budou muset vést účetnictví i: ⁴⁾

- občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu,
- církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou,
- honební společenstva.

Tyto účetní jednotky však v roce 2004 nesměly začít vést daňovou evidenci podle zákona o daních z příjmů. Tímto zákonem také došlo k rozšíření okruhu osob, na které se zákon o

⁴⁾ PILAŘOVÁ, I. Změny zákona o účetnictví od 1. 1. 2005. In Účetnictví v praxi, Praha: ASPI, roč. 9, č. 1, s. 13

účetnictví vztahuje. Jejich kompletní výčet je obsažen k kapitole 2.1. Účetním jednotkám bylo také umožněno, aby mohly jako účetní období uplatnit kromě kalendářního roku i rok hospodářský. Dalším významným počinem této novely je implementace Mezinárodních účetních standardů do účetnictví určitých účetních jednotek. V § 19 odstavci 9 této novely se uvádí: „Účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství. Regulovaným trhem se v České republice pro účely tohoto zákona rozumí veřejný trh podle zvláštního právního předpisu.“ Co se týká rozsahu vedení účetnictví, dovoluje tato novela určitým účetním jednotkám vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Rozsah vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu je definován v § 13a této novely. Mezi tyto účetní jednotky patří organizační složky státu a fyzické osoby, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, nebo ty, o nichž to stanoví zvláštní zákon. Ze zahraničních a domácích právnických osob se jedná o:

[12]

- občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou, obecně prospěšné společnosti, honební společenstva, nadační fondy a společenství vlastníků jednotek,
- bytová družstva, která nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, a družstva, která jsou založena výhradně za účelem zajišťování hospodářských, sociálních anebo jiných potřeb svých členů,
- územní samosprávné celky a dobrovolné svazky obcí,
- příspěvkové organizace, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel,
- ostatní účetní jednotky, o nichž to stanoví zvláštní zákon.

V návaznosti na novelu zákona o účetnictví došlo s účinností od 1. ledna 2004 i k novelizaci příslušných prováděcích vyhlášek a také ke zrušení prováděcí vyhlášky č. 507/2002 Sb. Z hlediska podnikatelů jsem se zabýval novelou vyhlášky č. 500/2002 Sb.,

ve které došlo ke změnám obsahového vymezení některých položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a také ke změnám v oceňování některých druhů majetku. Dále tato novela obsahuje pravidla pro přechod z daňové evidence na účetnictví.

Další důležitou novelou byl hned následující zákon č. 438/2003 Sb., kterým se měnil zákon o daních z příjmů. Kromě úpravy již zmíněné daňové evidence stanovila tato novela také minimální základ daně. Došlo také k reformě odpisů, kdy byla zřízena nová odpisová skupina, do které spadají různé speciální budovy, a dále rovněž byla stanovena pravidla pro odepisování nehmotného majetku. K další změně v daňové oblasti došlo prostřednictvím zákona č. 669/2004 Sb., kdy opět došlo ke změny odpisových skupin, protože byla přidána nová skupina 1a, která obsahuje motorová vozidla, kromě motocyklů a speciální silniční motorová vozidla.

3. Hlavní účetní výkazy

V této části se budu zabývat účetními výkazy, které sestavují účetní jednotky při účetní závěrce. Mezi tyto výkazy patří:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha k účetním výkazům.

3.1 Rozvaha

Pod pojmem rozvaha rozumíme uspořádaný přehled majetku účetní jednotky, a to z hlediska jeho struktury a zdrojů krytí. Toto přehledné uspořádání majetku a zdrojů krytí lze chápat jako hlavní funkci rozvahy, protože na základě těchto údajů mohou manažeři řídit daný podnik a zároveň údaje získané z rozvah daného podniku z let po sobě jdoucích ukazují vývoj daného podniku v časové řadě. Rozvahu lze schématicky rozdělit do dvou částí. První je strana aktiv rozvahy (rozdělení majetku dle jeho struktury) a druhou částí je

strana pasiv rozvahy (rozdělení podle zdrojů krytí). Protože jde o dvojí pohled na stejný majetek, musí platit následující **bilanční rovnice**:

$$\text{AKTIVA} = \text{PASIVA}$$

$$\text{majetek} = \text{zdroje krytí}$$

Z rozvahy je také možné zjistit výsledek hospodaření daného podniku, a to porovnáním strany aktiv a strany pasiv v rozvaze, tzn. v případě, že aktiva jsou větší než pasiva, dosahuje podnik zisku a v opačném případě ztráty.

Obr. 2: Schéma rozvahy

AKTIVA	PASIVA
Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	I Vlastní kapitál
I. Stálá aktiva	Základní kapitál
Dlouhodobý hmotný majetek	Kapitálové fondy
Dlouhodobý nehmotný majetek	Fondy ze zisku
Dlouhodobý finanční majetek	Výsledek hospodaření minulých let
II. Oběžná aktiva	Výsledek hospodaření běžného roku
Zásoby	II. Cizí zdroje
Dlouhodobé pohledávky	Rezervy
Krátkodobé pohledávky	Dlouhodobé závazky
Finanční majetek	Krátkodobé závazky
Ostatní aktiva	Bankovní úvěry a výpomoci
Přechodné účty aktiv	Ostatní pasiva
	Přechodné účty pasiv

Zdroj: [2], str. 29

AKTIVA

Majetek účetní jednotky je v této části rozvahy členěn podle způsobu, jakým přechází do výrobního procesu, a to na: [2]

Dlouhodobý (fixní, neoběžný) majetek je majetek, pro který je typické, že se v podniku vyskytuje dlouhou dobu, nemění svoji podobu a do hodnoty výrobků se promítá ve formě odpisů.

Dlouhodobý majetek můžeme dále dělit na:

- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý nehmotný majetek ,
- dlouhodobý finanční majetek.

Mezi dlouhodobý hmotný majetek patří:

- budovy, haly, stavby,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- umělecká díla, sbírky a předměty z drahých kovů,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- základní stádo a tažná zvířata,
- otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť.

Dlouhodobým nehmotným majetkem rozumíme:

- software, ocenitelná práva, patenty, licence, know how,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a zřizovací výdaje.

Dlouhodobý finanční majetek tvoří:

- cenné papíry a podíly,
- půjčky poskytnuté na dobu delší než 1 rok,
- pronajatý dlouhodobý nehmotný majetek.

Oběžný (krátkodobý) majetek je majetek, který se spotřebovává najednou, mění svoji podobu nebo se v podniku používá po dobu kratší než jeden rok.

Mezi oběžný majetek patří:

- zásoby,
- krátkodobý finanční majetek,
- peníze,
- účty v bankách,
- pohledávky.

Podstatnou částí oběžného majetku jsou zásoby, které lze ještě dále dělit na:

- základní materiál a suroviny,
- pomocný materiál a provozovací látky
- náhradní díly, paliva, obaly
- nedokončenou výrobu a polotovary,
- zboží.

PASIVA

Tato druhá strana rozvahy poskytuje přehled o tom, z jakých zdrojů byl majetek podniku pořízen. Z tohoto hlediska můžeme dělit pasiva na: [2]

- **vlastní zdroje (vlastní kapitál)** a
- **cizí zdroje (cizí kapitál)**.

Vlastní zdroje představují prostředky, které byly do podniku vloženy jeho majiteli či investory, nebo prostředky, které podnik vytvořil v rámci své vlastní činnosti. Vlastní zdroje proto můžeme rozčlenit na:

Základní kapitál, který představuje majetek, který byl vložen do podniku při jeho vzniku nebo při dodatečném zvyšování základního kapitálu. Tato složka pasiv může být tvořena jak peněžními tak i nepeněžními hodnotami. Výše základního kapitálu a způsoby jeho tvorby jsou různé a záleží na konkrétním typu podniku.

Fondy tvořené ze zisku jsou vytvářeny z kladných výsledků hospodaření podnikatelských subjektů. Tyto fondy jsou vznikají buď přímo ze zákona, potom mluvíme o zákonných rezervních fondech, nebo jejich tvorba závisí na rozhodnutí orgánů společnosti a potom jde o tzv. statutární fondy.

Kapitálové fondy vznikají na základě kapitálových vkladů, které nezvyšují základní kapitál podniku.

Zisk je výsledkem podnikatelské činnosti a vzniká jako rozdíl mezi výnosy a náklady. Podnik využívá jako vlastní zdroj financování svých podnikatelských aktivit.

Cizí zdroje představují kapitál, který podnik získal z jiných než vlastních zdrojů a který bude muset dříve či později splatit. Mezi cizí zdroje patří hlavně:

Závazky, ať krátkodobého charakteru, které slouží k financování provozní činnosti, či dlouhodobé, pomocí nichž podnik hradí pořizování dlouhodobého majetku. Závazky představují dluhy, které má podnik vůči svému okolí, tj. dodavatelům, státu, finančním institucím nebo vůči svým zaměstnancům, společníkům či investorům.

Rezervy, což jsou položky, které mají sloužit k budoucímu profinancování oprav nebo závazků, které vyplynou ze vzniklé škody. Podnik si s jejich pomocí vytváří fond na úhradu budoucích neurčitých a těžko předvídatelných výdajů.

Podle účelu, ke kterému je rozvaha sestavována, můžeme rozvahu rozdělit na: [2]

- **zahajovací rozvahu**, která je sestavována při zakládání podniku,
- **počáteční rozvahu** sestavovanou vždy na počátku účetního období,
- **konečnou rozvahu**, kterou podnik sestavuje ke konci účetního období,
- **mimořádnou rozvahu**, která se sestavuje při mimořádných událostech (zrušení společnosti, změna právní formy, apod.).

3.2 Výkaz zisku a ztráty

Tento výkaz je sestavován za účelem zjištění hospodářského výsledku podniku, a to v požadované struktuře. Prostřednictvím výkazu zisku a ztráty sleduje podnik své náklady a výnosy. Vzhledem k tomu, že finanční účetnictví v ČR je převážně orientováno na zajištění podkladů pro výpočet daně z příjmu, slouží tento výkaz především jako nástroj ke zjištění základu pro výpočet daně z příjmu. Ze zákona o účetnictví vyplývá povinnost zúčtovat náklady a výnosy do účetního období, s nímž věčně a časově souvisejí, tzn. do období, v němž probíhal daný hospodářský proces, a nikoli do období, kdy byla realizována platba.

Z hlediska uspořádání položek tohoto výkazu je možné členění:

- **druhové** – v tomto případě je výkaz sestaven tak, že se porovnávají jednotlivé položky výnosů a nákladů, a to podle jednotlivých druhů a zjišťuje se zvlášť výsledek hospodaření z jednotlivých oblastí, tj. provozní, finanční a mimořádný výsledek hospodaření; toto uspořádání umožňuje zjistit nejen obchodní marži, ale také celkovou přidanou hodnotu (viz příloha č. 2),
- **účelové** – podstatou tohoto členění je to, že položky výkazu zisku a ztráty jsou sestavovány na základě účelu, tj. je zde možné vidět alespoň částečnou podobnost s kalkulačním vzorcem a již se nesleduje odděleně výsledek hospodaření za provozní a finanční činnost ale přímo se zjišťuje výsledek hospodaření za běžnou činnost (viz příloha č. 3).

NÁKLADY

Do nákladů se zachycuje spotřeba veškerých statků a služeb, které podnik spotřebovává při své podnikatelské činnosti. Jedná se především o spotřebu zásob, služeb, mzdy zaměstnanců, jiné provozní náklady, finanční a mimořádné náklady. Náklady se pro požadavky Výkazu zisku a ztráty člení na provozní, finanční a mimořádné.

VÝNOSY

Výnosy představují finanční hodnotu provedených výkonů podniku, které jsou určitým způsobem oceněny. Výnosy se zpravidla dělí na provozní, finanční a mimořádné, což je ekvivalentní ke třídění nákladů ve výkazu zisku a ztráty.

3.3 Příloha k účetním výkazům

Úkolem přílohy je objasnit ty skutečnosti, které by mohly ovlivnit schopnost uživatelů účetních informací, posoudit stav vlastního kapitálu, likviditu, výnosnost, finanční stabilitu podniku apod. Jde především o to, aby uživatelům byl podán takový rozsah účetních informací, které umožní hlouběji proniknout do obsahu vykazovaných položek v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Příloha obsahuje: [3]

- obecné údaje charakterizující účetní jednotku,
- údaje o používaných účetních metodách,
- popis aplikace obecných účetních zásad v účetní jednotce,
- další doplňující údaje.

Příloha tedy podrobněji charakterizuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, pohledávky, závazky, vlastní kapitál, rezervy, výnosy z běžné činnosti, výzkum a vývoj.

Součástí přílohy jsou další dva výkazy či přehledy, které povinně vyhotovují účetní jednotky, které podléhají auditu, a státní podniky. Jedná se o: [3]

- **přehled o peněžních tocích,**
- **přehled o změnách vlastního kapitálu.**

PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH

Tento přehled slouží jako podklad pro řízení likvidity podniku, protože představuje skutečný pohyb (tok) peněžních prostředků. Od výkazu zisku a ztráty se odlišuje tím, že nesleduje rozdíl výnosů a nákladů, ale zjišťuje se jako rozdíl příjmů a výdajů podniku za určité časové období. Přehled o peněžních tocích informuje o vytváření finančních zdrojů podniku v daném období a o jejich užití dle stanovených hledisek. Jedná se o retrospektivní pohled na peněžní toky, protože se sledují výsledky dosažené v minulosti (v předešlém účetním období). Účelem tohoto výkazu je na základě analýzy minulých skutečností především: [8]

- předpovědět vývoj finanční situace (vývoj likvidity) podniku v daném období,
- vysvětlit příčiny změn ve finanční pozici (výkaz popisuje základní příčinné souvislosti finančně hospodářských procesů podniku).

Přehledy o peněžních tocích se zpravidla sestavují za celý podnik a v České republice se používá uspořádání, které umožňuje sledovat tvorbu finanční zdrojů odděleně ve třech oblastech, a to:

- **v provozní činnosti**, pod níž se rozumí hlavní výdělečná činnost podniku a rovněž ostatní aktivity, které není možné či účelné zahrnout do jiné činnosti,
- **v investiční činnosti**, jež zahrnuje příjmy a výdaje peněžních prostředků vyplývající z prodeje či nákupu dlouhodobého majetku,
- **ve finanční činnosti**, která představuje operace, jejichž důsledkem jsou změny ve velikosti či struktuře dlouhodobých zdrojů vlastních i cizích, popř. i změny krátkodobých závazků vztahujících se k financování podniku.

Při vlastním sestavování přehledu o peněžních tocích lze využít následujících metod: [8]

Metoda založená na sledování skutečných příjmů a výdajů (tzv. přímá metoda)

Využití této metody v účetnictví je značně problematické, protože nejsou zavedeny účty pro příjmy a výdaje. Pro jejich sledování by musely být zavedeny nové syntetické účty příjmů a výdajů (obdobně jako u výnosů a nákladů), které by se uzavíraly přes bilanci

peněžních toků, a jejich saldo by bylo přeneseno na účty peněžních prostředků. Druhý možný způsob představuje sestavení přehledu peněžních toků mimoúčetně, tzn. dodatečně analyzovat operace uskutečněné na bankovních účtech a v pokladně atd. Tato metoda je značně pracná a navíc nepostihuje informace o tocích finančních prostředků, které nemají charakter příjmů a výdajů.

Metoda transformace výnosově nákladových dat na příjmově výdajová

Výnosy a náklady za dané období se korigují o změny položek rozvahy na příjmy a výdaje. Např. výnosy se korigují na příjmy o změny stavu pohledávek a přijatých záloh. Vylučují se ziskově účinné transakce, které nejsou peněžním tokem, a naopak se přiřazují finančně účinné operace, které zisk neovlivňují. Peněžní toky se člení podle jednotlivých činností na provozní, investiční a finanční. V případě, že nelze přiřadit jednotlivé změny stavů rozvahy k jednotlivým položkám výkazu zisku a ztráty, musí být vykázány samostatně bez vazby na nákladové či výnosové položky. Tím ovšem dojde k poklesu vypovídací schopnosti přehledu o peněžních tocích, protože se sníží přesnost vykazování jednotlivých příjmů a výdajů a jejich sald.

Metoda transformace hospodářského výsledku na peněžní tok (tzv. nepřímá metoda)

Stejně jako i předchozí metoda vychází z výkazu zisku a ztráty, přesněji řečeno z rozdílu výnosů a nákladů, který se dále upravuje o změny položek rozvahy vyjadřující rozdíl mezi toky příjmů a výdajů a mezi toky výnosů a nákladů. Jedná se o tzv. nepeněžní operace, mezi něž patří náklady, které nejsou výdaji v běžném účetním období a výnosy, které nejsou příjmy v běžném účetním období, a také o změny potřeby pracovního kapitálu. Tato metoda je poměrně snadná a nenáročná na vstupy, a proto byla v roce 1993 zavedena jako závazná pro podnikatele, kteří předkládají závěrečné účetní výkazy v plném rozsahu. Není sice možné identifikovat jednotlivá salda příjmů a výdajů, ale je poskytnut podrobný přehled o tvorbě finančních zdrojů a jejich užití z různých hledisek. V přehledu jsou zobrazeny v přehledné formě rozdíly mezi ziskem a peněžním tokem. Možnou podobu výkazu o peněžních tocích sestavenou dle nepřímé metody znázorňuje následující schéma.

Obr. 3: Schématické znázornění přehledu o peněžních tocích

P.	POČÁTEČNÍ STAV PENĚŽNÍCH PROSTŘEDKŮ A PENĚŽNÍCH EKVIVALENTŮ
A.	Peněžní toky z provozní činnosti (CFA): Účetní zisk/ztráta z běžné činnosti před zdaněním (zisk +, ztráta -) (+,-) Úpravy o nepeněžní operace (+,-) Vyloučení položek samostatně vykazovaných (+,-) Úprava o změny stavu krátkodobých provozních aktiv a krátkodobých provozních závazků (změna nepeněžních položek pracovního kapitálu) <hr/> Čistý peněžní tok z běžné provozní činnosti před úroky a daněmi (+,-) Samostatně vykazované peněžní toky: úroky, daň z příjmů za běžnou činnost, popř. i mimořádné toky
B.	Investiční činnost (CF_B): Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv (-) Příjmy z prodeje stálých aktiv (+) Půjčky a úvěry spřízněným osobám (-)
C.	Financování (CF_C): Dopady změn dlouhodobých/krátkodobých finančních závazků na peněžní toky (+,-) Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní toky (+,-)
F.	Čistý peněžní tok = CF _A + CF _B + CF _C
R.	KONEČNÝ STAV PENĚŽNÍCH PROSTŘEDKŮ A PENĚŽNÍCH EKVIVALENTŮ

Zdroj: [3], str.368

PŘEHLED O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU

Úkolem tohoto přehledu je poskytnutí informací o příčinách zvýšení či snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu, ke kterým došlo mezi dvěma rozvahovými dny. Tyto změny vlastního kapitálu (kromě jeho změn způsobených vlastníky podniku) reprezentují celkové zisky a ztráty vytvořené účetní jednotkou během účetního období. Tyto informace jsou především pro externí uživatele velmi zajímavé a hlavně užitečné. Forma tohoto výkazu není právními předpisy přesně definována a záleží tak na účetní jednotce, jaký formát si zvolí. Může jít o sloupcový formát či formát tabulky, přičemž významnější změny budou vyžadovat komentář.

4. Obecné účetní principy a metodické prvky

Aby mohlo účetnictví věrně a poctivě zobrazovat ekonomickou realitu, byly vyvinuty postupy a metody, které nám usnadňují sledování jednotlivých hospodářských operací v podniku v průběhu účetního období. Základním metodickým prvkem v účetnictví je bilanční princip, který představuje rovnováhu aktiv a pasiv v rozvaze. Protože počet hospodářských operací, které proběhnou v podniku během jednoho účetního období, je značný a jejich záznam přímo do rozvahy by byl značně problematický, došlo proto z praktického hlediska k rozkladu položek rozvahy do jednotlivých účtů.

4.1 Účetní metody, principy a zásady

Účetním jednotkám ukládá zákon o účetnictví povinnost účtovat o stavu a pohybu majetku, závazků, vlastního kapitálu, o nákladech a výnosech a hospodářském výsledku v souladu s účetními metodami. Pojem účetní metoda není definován, ale jsou uváděny příklady těchto metod buď přímo v zákoně nebo v navazující vyhlášce k vedení podvojného účetnictví pro podnikatele či Českých účetních standardech. Účetní metodou se rozumí například způsoby oceňování a jejich použití, postupy při tvorbě opravných položek a rezerv, postupy odepisování apod. Účetní principy a zásady nejsou sice upravovány samostatným právním předpisem, ale jsou obsaženy buď přímo v zákoně o účetnictví nebo v prováděcí vyhlášce. Mezi nejdůležitější zásady patří: [6]

Výjimka z pravidla (§ 7 odst. 2 zákona o účetnictví)

Tato zásada se používá tehdy, pokud dojde ve výjimečných případech k situaci, že použití účetních metod stanovených v zákoně o účetnictví nebo v prováděcích předpisech by bylo v rozporu s povinností věrně a poctivě zobrazit předmět účetnictví. V tomto případě může účetní jednotka použít jiné metody než ty, které jsou stanovené v právním předpise, ale je to povinna uvést v příloze k účetní závěrce.

Vymezení účetní jednotky (§ 1 odst. 2 zákona o účetnictví)

Účetní jednotka je relativně uzavřený celek, který vede účetnictví, sleduje svá aktiva a pasiva, účtuje o předmětu účetnictví, předkládá a sestavuje účetní výkazy.

Nepřetržitost trvání účetní jednotky (§ 7 odst. 3 zákona o účetnictví)

Účetní jednotky jsou povinny používat způsoby oceňování a další postupy účtování způsobem vycházejícím z předpokladu nepřetržitosti trvání účetní jednotky. V případě výjimečných skutečností (konkurz, likvidace) volí účetní jednotka v jednotlivých obdobích metody stanovené zvláštním předpisem. V příloze k účetní závěrce je vždy uveden přehled o použitých účetních metodách za příslušné účetní období, změny metod oproti minulému období, jejich důvod a dopad na majetek, závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky.

Nezávislost účetních období (§ 3 zákona o účetnictví)

Účetní jednotky účtují o skutečnostech, které mají dopad na předmět účetnictví, do účetního období, s nímž tyto skutečnosti věcně a časově souvisejí. Výjimečně například při opravách nesprávných údajů lze účtovat i v účetním období, ve kterém došlo ke zjištění chyb. Účetním obdobím se rozumí dvanáct nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců, za které se zjišťuje výsledek hospodaření. Účetním obdobím může být kalendářní či hospodářský rok, který může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce než je leden. Na základě této zásady dochází k časovému rozlišování nákladů a výnosů v nejširším slova smyslu. Z hlediska správného zaúčtování jednotlivých účetních případů je proto důležité vědět, kdy došlo ke vzniku nákladů či výnosů bez ohledu na okamžik jejich zaplacení či přijetí.

Vymezení okamžiku realizace (prováděcí vyhláška či České účetní standardy)

Okamžikem realizace se rozumí den, kdy došlo ke splnění dodávky či poskytnutí služby. U většiny běžných účetních případů se účtuje na účty nákladů, výnosů a rozvahové účty v den přijetí faktury popř. jiného obdobného dokladu. Někdy je praktické účtovat až v okamžiku skutečného splnění dodávky dle smlouvy. Účetní metodika definuje další zvláštní případy, ve kterých se příslušné transakce považují za realizované a účtují se do výsledku hospodaření. Jde především o:

- většinu kurzových rozdílů zjištěných k rozvahovému dni v aktivech a závazcích vyjádřených v cizí měně,
- rozdíly vyplývající z přecenění majetku na reálnou hodnotu,
- aktivaci vlastních nákladů u zásob vytvořených vlastní činností nebo aktivaci nákladů při pořízení dlouhodobého majetku vlastní činností.

Stálost metod (§ 7 odst. 4 zákona o účetnictví)

Aby bylo možné zajistit provázanost a srovnatelnost účetních informací v čase, je nutná stálost při uplatňování pravidel a postupů pro oceňování majetku a pro předkládání účetní závěrky. Uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu a zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení, účetní metody, zejména způsoby oceňování a účetní postupy použité v jednom účetním období nesmějí účetní jednotky změnit v následujícím účetním období. Částečná či úplná změna je možná pouze z důvodu změny předmětu podnikání či z důvodu zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky. Každou takovou změnu s jejím řádným odůvodněním musí účetní jednotka uvést v příloze k účetní závěrce.

Zákaz kompenzace (§ 7 odst. 6 zákona o účetnictví, § 58 vyhlášky pro podnikatele)

Účetní jednotky jsou povinny účtovat o aktivech, pasivech, finančních prostředcích ze státního rozpočtu a z rozpočtů územních samosprávných celků, nákladech a výnosech v účetních knihách odděleně a zobrazovat je v účetní závěrce samostatně, bez jejich vzájemného zúčtování. Výjimky uvádí prováděcí vyhláška k vedení podvojného účetnictví podnikatelů, podle níž je vzájemné zúčtování mezi účty nákladů a výnosů a mezi účty majetku a závazků v účetnictví a kompenzované vykazování položek v účetní závěrce možné pouze v případech účtování a vykazování:

- dobropisů týkajících se konkrétní nákladové, či výnosové položky a vztahujících se ke stejnému účetnímu období, ve kterém byl náklad či výnos zúčtován,
- doměrků a vratek daní z příjmů, nepřímých daní a poplatků,
- odložených daňových pohledávek a závazků,
- rozdílů zjištěných při inventarizaci, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob,
- rezerv, opravných položek k aktivům,
- komplexních nákladů příštích období.

V účetní závěrce je dovoleno při vykazování položek vzájemně kompenzovat:

- kurzové rozdíly,
- zisky a ztráty z přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu,
- pohledávky a závazky (s výjimkou záloh) vůči téže osobě, které mají dobu splatnosti do jednoho roku a jsou vedeny ve stejných měnách,
- vykazování vlastních dluhopisů.

Bilanční kontinuita (§ 19 odst. 4 zákona o účetnictví)

Na základě této zásady musí být zajištěna návaznost konečných a počátečních stavů rozvahových účtů mezi jednotlivými účetními obdobími. Tato zásady je zapracována do Českých účetních standardů a platí i pro podrozvahové účty.

Oceňování (§ 24 a § 25 zákona o účetnictví)

Majetek se zpravidla oceňuje v okamžiku uskutečnění účetního případu podle § 25, tj. pořizovacími cenami, vlastními náklady, jmenovitou hodnotou, a reprodukční pořizovací cenou. Kromě způsobu oceňování historickými cenami (pořizovací cena a ocenění vlastními náklady) je možné ocenit vybrané položky aktiv a pasiv reálnou hodnotou k rozvahovému dni.

Zásada opatrnosti (§ 26 zákona o účetnictví)

Pod pojmem opatrnost je chápán rozumný odhad současných i budoucích jevů s přihlédnutím k rizikům a možným ztrátám a jejich vlivu na následující období. Obecně platí, že aktiva a výnosy se nesmí nadhodnocovat a pasiva a náklady podhodnocovat. Použití této zásady je nutno koordinovat s požadavky zákona o daních z příjmů. Jde zejména o případy vyúčtování výdajů a výnosů příštích období. Zásada opatrnosti bývá v praxi uplatňována např. prostřednictvím těchto nástrojů:

- použití historických cen,
- tvorba opravných položek k majetku,
- tvorba rezerv,
- účtování o odloženém daňovém závazku.

4.2 Účet a soustava účtů

Účtem rozumíme technickou pomůcku, která nám umožňuje zachycovat jednotlivé hospodářské operace týkající se jednoho druhu aktiv, pasiv, nákladů či výnosů na jedno, přesně určené místo, tedy na jeden účet. Každý účet má dvě strany a je možné ho následovně schématicky zobrazit.

Obr. 4: Schématické znázornění účtu

Číslo a název účtu	
Má dáti (MD)	Dal (D)
Debetní	Kreditní
Na vrub	Ve prospěch

Zdroj: [7], str.32

V účetnictví plní účet následující funkce: [7]

- umožňuje třídění údajů o operacích zachycených v účetních dokladech,
- zabezpečuje sledování příslušného druhu prostředků či zdrojů,
- usnadňuje příjem informací u uživatelů,
- zajišťuje dvoustrannost při třídění údajů,
- třídí a sumarizuje údaje z dokladů ve vzájemných souvislostech.

Účty můžeme dělit dle vztahu k jednotlivým výkazům na: [2]

Rozvahové účty, jež slouží pro rozepisování položek rozvahy do dvou skupin účtů, aktivních a pasivních. Na aktivních účtech sledujeme stav a pohyby aktiv a na pasivních účtech sledujeme stav a pohyby pasiv rozvahy.

Výsledkové účty, které se využívají ke sledování nákladů a výnosů účetní jednotky. Jedná se o účty jednostranného charakteru, na nichž účtujeme narůstajícím způsobem.

Závěrkové účty, s jejichž pomocí dochází k otevírání a uzavírání účetních knih. Rozvahové účty se otevírají pomocí počátečního účtu rozvažného a uzavírají přes konečný účet rozvažný. Konečné stavy výsledkových účtů se převádějí na účet zisku a ztráty.

Dle stupně detailnosti zachycovaných informací lze účty rozčlenit na:

Syntetické účty, které slouží pro rozepisování položek rozvahy nebo výkazu zisku a ztráty. Tyto účty jsou uváděny v účtové osnově, kde mají třímístné označení.

Analytické účty, jež nám umožňují rozepsat jednotlivé syntetické účty podle různých hledisek a poskytují tak potřebnou míru podrobnosti nutnou pro vedení účetnictví.

Pro vztah mezi syntetickými a analytickými účty musí platit, že:

- součet PS analytických účtů se rovná PS příslušného syntetického účtu,
- součet přírůstků (úbytků) analytických účtů se rovná přírůstku (úbytku) příslušného syntetického účtu,
- součet KS analytických účtů se rovná KS příslušného syntetického účtu.

4.3 Účetní doklad

Jednotlivé hospodářské operace je možné zachytit v účetnictví pouze na základě účetních dokladů. Účetní doklad má proto zásadní význam při zajištění průkaznosti v účetnictví. Pod pojmem účetní doklad se rozumí originální písemnost (nikoli kopie), která zachycuje a ověřuje účetní případ. Účetní jednotka má povinnost vyhotovovat účetní doklady bez zbytečného odkladu po zjištění okamžiku, kdy došlo k hospodářské operaci, kterou účetní doklad dokumentuje. Aby však mohl doklad plnit funkci účetního dokladu, musí podle § 11 zákona o účetnictví obsahovat:

- označení účetního dokladu,
- popis obsahu účetního případu a označení účastníků,
- peněžní částku nebo údaj o množství a ceně,
- datum vyhotovení účetního dokladu,

- datum uskutečnění účetního případu, není-li shodné s datem vyhotovení,
- podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

Pro zachování věrohodnosti a správnosti údajů uváděných v dokladech je nutno kontrolovat účetní doklady po stránce formální i věcné správnosti. Účetní doklady se po organizaci určitým způsobem pohybují, a je proto nutné vypracovat plán jejich oběhu. Taková směrnice by měla definovat odpovědné pracovníky a lhůty pro vyhotovování a zpracování účetních dokladů, a to od jejich vzniku, přes přezkušování, třídění a číslování, zaúčtování, archivaci až po skartaci. Účetní doklady lze určitým způsobem rozdělit, což je možné vidět v následujícím schématu.

Obr. 5: Schéma rozdělení účetních dokladů

Účetní doklady	podle obsahu	vnitřní (interní)		
		vnější (externí)	podle místa	vydané došlé
	podle počtu dokumentovaných účetních případů	jednotlivé		
		sběrné		

Zdroj: [5], str. 73

Charakteristika jednotlivých účetních dokladů:

- **vnitřní** – tento druh účetních dokladů zachycuje pohyb majetku uvnitř podniku, tj. nepohybují se mimo podnik; jedná se například o příjemky, výdejky, pokladní doklady, zúčtovací a výplatní listinu, inventární karty, apod.;
- **vnější** – dokumentují hospodářské operace, které vyplývají ze vztahů účetní jednotky s jejím okolím; jde buď o doklady, které do podniku došly nebo které účetní jednotka odeslala; mezi tento druh účetních dokladů patří zejména faktury dodavatelské (došlé) i odběratelské (vydané), výpisy z bankovních účtů, dokumenty plynoucí ze vztahů účetní jednotky s pojišťovnami, správou sociálního zabezpečení, aj.;

- **jednotlivé** – tyto doklady zachycují jediný účetní případ či několik stejnorodých účetních případů, jež se uskutečnily za jeden den; mohou jimi být příjmy, výdejky, faktury, atd.;
- **sběrné** – zde se jedná o účetní doklady, které shrnují stejnorodé účetní případy jednotlivých účetních dokladů za určitý čas (týden, dekáda, měsíc), aby mohly být zúčtovány najednou; mezi ně patří např. sběrná výdejka za měsíc, souhrn příjmků za týden apod.

4.4 Účetní knihy

Zachycení jednotlivých hospodářských operací, které jsou podloženy účetními doklady, se provádí pomocí účetních zápisů do účetních knih. Účetní jednotky jsou povinny otevírat účetní knihy ke dni svého vzniku a k prvnímu dni účetního období a uzavírat je k poslednímu dni účetního období a ke dni zániku účetní jednotky. Po uzavření účetních knih a sestavení účetní závěrky účetní jednotka nesmí přidávat do uzavřených účetních knih další účetní zápisy. Podle § 12 zákona o účetnictví musí účetní jednotky povinně vést následující účetní knihy:

- hlavní knihu,
- deník,
- knihy analytických účtů,
- knihy podrozvahových účtů.

HLAVNÍ KNIHA

Hlavní knihou se nazývá soubor syntetických účtů rozvahových a výsledkových, na kterých se sleduje stav a pohyb aktiv a pasiv, nákladů a výnosů, které jsou věcně utříděné. Název této účetní knihy pochází z doby, kdy se účetnictví vedlo ve vázaných či později volných účetních knihách, a tento název se zachoval i do dneška, kdy jsou jednotlivé účty vedeny pouze v paměti počítače. Při vedení účetnictví na počítači už zpravidla nedochází

k manuálnímu zadávání údajů na jednotlivé účty v hlavní knize, ale tento záznam je proveden automaticky po zachycení příslušného účetního případu v deníku. V hlavní knize jsou zahrnuty syntetické účty podle účtového rozvrhu, který si stanoví každá účetní jednotka a který obsahuje všechny účty potřebné k zaúčtování všech předpokládaných účetních případů v daném účetním období. Tato účetní kniha musí podle zákona o účetnictví obsahovat minimálně tyto informace:

- počáteční stavy jednotlivých účtů ke dni otevření hlavní knihy,
- souhrnné měsíční obraty stran MD a D účtů alespoň za kalendářní měsíc,
- konečné zůstatky účtů ke dni sestavení účetní uzávěrky.

Kalendářní měsíc tak lze chápat jako relativně samostatné období hospodaření účetní jednotky, které bývá často oddělené od předchozího a následujícího měsíce formálním uzavřením účtů, tj. tak zvanou měsíční účetní uzávěrkou. Rovněž se provádí ověření formální správnosti účetnictví a v případě, vyžadují-li to potřeby podnikového řízení, vyhotovuje se měsíční účetní závěrka, tzn. dochází k sestavení měsíčních (meztímních) účetních výkazů. Na jejich základě mohou poté manažeři podniku kontrolovat plnění stanovených plánů a přijímat potřebná rozhodnutí.

DENÍK

Do této účetní knihy se jednotlivé účetní zápisy provádějí chronologicky, to znamená, že jednotlivé hospodářské operace jsou do účetnictví zachyceny v časové posloupnosti. Tento chronologický zápis jednotlivých účetních případů potom umožňuje kontrolu úplnosti v účetnictví. Je tedy možné zabránit dodatečným úpravám a vpisování do deníku a v případě potřeby napomáhá tato účetní kniha k odhalení chyb, k nimž došlo v hlavní knize. Odhalit chyby je možné proto, že v deníku je uveden účtový předpis, který uvádí na které účty se bude daný účetní případ účtovat na straně MD i D. Deník má i další důležitou kontrolní funkci, protože sleduje úhrn peněžních částek vztahujících se k účetním případům sledovaného období (tzv. deníkový obrat), který se musí shodovat se součtem obrátů MD a také se součtem obrátů Dal všech syntetických, popř., analytických účtů v témže období. Aby mohla hlavní kniha obsahovat měsíční obraty účtů, jak to vyžaduje česká právní

úprava, je nutné zjišťovat také deníkový obrat za jednotlivé měsíce. Po formální stránce musí deník obsahovat: [5]

- číslo řádku deníku,
- datum zapsání položky do deníku,
- druh a číslo dokladu, na základě kterého byla položka zapsána,
- slovní popis operace (není nutný, ale vhodný pro informaci),
- účet MD, D (označení účtů v hlavní knize, na kterých bude operace zachycena),
- částku.

Obr. 6: Ukázka deníku (uspořádaného dle data)

Pol.	Den	Číslo dokladu	ÚČETNÍ PŘÍPAD	Účet		Kč
				MD	D	

Zdroj: [3], str. 34

KNIHY ANALYTICKÝCH ÚČTŮ

Tyto knihy obsahují jednotlivé analytické účty, které podrobně rozvádějí údaje uvedené na příslušných syntetických účtech v hlavní knize. Při vedení této účetní knihy nelze používat vyjádření jen pomocí měrných jednotek a jednotek množství, ale účetní jednotky jsou povinny uvádět zároveň i peněžní vyjádření. K jednomu syntetickému účtu je možné vytvořit analytické účty z různých hledisek. Mezi nejběžnější patří členění syntetického účtu z hlediska místního, druhového či podle zodpovědnosti. Pro jednotlivé analytické účty potom platí, že: [2]

- součet PS analytických účtů se rovná PS příslušném syntetického účtu,
- součet přírůstků (úbytků) na analytických účtech se rovná přírůstku (úbytku) na příslušném syntetickém účtu,
- součet KS na analytických účtech se rovná KS na příslušném syntetickém účtu.

Pro ověření této shody se sestavuje kontrolní soupiska analytických účtů, jejíž možnou podobu znázorňuje následující obrázek.

Obr. 7: Kontrolní soupiska k účtu Dodavatelé

Analytický účet	Počáteční stav		Obraty		Konečný stav	
	MD	D	MD	D	MD	D
Dodavatel A						
Dodavatel Z						
Celkem	Σ MD	Σ D	Σ MD	Σ D	Σ MD	Σ D

Zdroj: [5], str. 82.

KNIHY PODROZVAHOVÝCH ÚČTŮ

Do těchto účetních knih se zachycují účetní zápisy, které nelze provést v deníku nebo v hlavní knize. Například se může jednat o evidování majetku, který účetní jednotka používá, ale který není formálně v jejím vlastnictví, tj. majetek získaný pomocí finančního leasingu, přijaté zástavy, poskytnuté záruky, apod.

4.5 Účetní záznamy

V současné době, kdy je účetnictví ve valné většině případů vedeno s využitím výpočetní techniky, používá zákon o účetnictví termín účetní záznam, který představuje data, která jsou nositeli informací týkajících se předmětu účetnictví či jeho vedení. Účetní záznam může mít buď písemnou či technickou formu. Písemná forma znamená záznam provedený rukopisem, psacím strojem, tiskařskými či reprografickými technikami nebo tiskovým výstupním zařízením výpočetní techniky, jehož obsah je čitelný pro fyzickou osobu.

Naproti tomu technický záznam představuje záznam provedený elektronickým, optickým či jiným způsobem, který není označen jako zápis písemný a který umožňuje jeho převedení do podoby čitelné pro fyzickou osobu. Účetní jednotka může převést účetní záznam z jedné formy do druhé, ale v tomto případě musí zajistit, aby obsah účetního záznamu v nové i staré formě byl shodný.

Podstatou účetního záznamu je určitým způsobem zaznamenat hospodářskou operaci do účetnictví. Jednotlivé záznamy obsahují peněžní částku, číslo účetního dokladu, datum, stručný popis účetní operace a popř. i souvztažný účet. Účetní záznamy musí být prováděny v českém jazyce, a to přehledně, srozumitelně a způsobem zaručujícím jejich trvanlivost. Účetní záznamy lze dělit na: [3]

- **věcné**, tzn. zápisy z hlediska systematického na účty hlavní knihy,
- **časové**, které se zachycují do deníku a jsou uspořádány tak, jak vznikly,
- **původní**, jež představují zaúčtování jednotlivé operace,
- **sborníkové**, tzn. ty, které hromadně zachycují celé skupiny stejnorodých operací,
- **jednoduché**, které vyjadřují souvztažnost pouze jedné dvojice účtů,
- **složené**, jež představují souvztažnost mezi více než dvojicí účtů, ovšem při zachování principu podvojnosti.

4.6 Vnitřní kontrolní systém

Protože zpracovávání účetních informací představuje relativně složitý systém, a to především z hlediska jeho vnitřního členění, může dojít k různým chybám, jak po formální tak i po věcné stránce. Kvůli tomu je do účetnictví zabudován kontrolní systém napomáhající tomu, aby bylo účetnictví vedeno úplně, průkazně a věrohodně. Mezi hlavní složky tohoto systému, který je využíván hlavně v závěru účetního období, patří: [3]

- přezkušování účetních dokladů,
- souběžné provádění účetních zápisů z hlediska časového a věcného,

- kontrolní soupisky,
- ověřování klíčových vazeb procesu zpracování účetních informací pomocí kontrolních čísel,
- sestavování předvahy,
- inventarizace aktiv a závazků.

5. Harmonizace účetních soustav

V důsledku stále větší globalizace mezinárodního obchodu a postupující internacionalizace kapitálových trhů jsou kladeny stále větší požadavky na kvalitu účetních informací. Jedná se především o to, aby došlo ke snížení rozdílů mezi jednotlivými účetními systémy, tj. aby došlo k jejich vzájemné harmonizaci. Toto přibližování jednotlivých národních účetních systémů se uskutečňuje především v rámci určitých politicko-ekonomických uskupení. Ve světě je možné zaregistrovat procesy harmonizace, které se uskutečňují:

- v rámci Evropské unie,
- na základě Mezinárodních účetních standardů – IAS/IFRS,
- podle amerických všeobecně uznávaných účetních standardů – US GAAP.

5.1 Harmonizace v rámci EU

Pro umožnění volného pohybu osob, zboží a kapitálu v rámci EU bylo nutné vytvořit tzv. jednotné podnikatelské prostředí včetně sjednocení právních norem týkajících se daňového systému, finančního účetnictví a kapitálových společností. Pro dosažení tohoto cíle jsou vydávány směrnice (direktivy) EU, které jsou závazné pro všechny členské státy. Z dosud vypracovaných třinácti direktiv se účetnictví týkají čtvrtá, sedmá a osmá.

Čtvrtá direktiva vydaná již v roce 1978 se zabývá harmonizací účetních závěrek velkých a středních kapitálových společností. Kromě základních ustanovení, která zdůrazňují cíl a obsah direktivy, najdeme v tomto dokumentu: [3]

- ustanovení k rozvaze a výsledovce,
- pravidla pro ocenění položek vykázaných v ročních účetních výkazech, obsah přílohy k účetním výkazům,
- obsah výroční zprávy o činnosti podniku,
- ustanovení o zveřejňování účetních výkazů,
- pravidla pro ověřování výkazů,
- závěrečná ustanovení.

Direktivy však nemají mezinárodně-právní závaznost, ale k jejich realizaci dochází prostřednictvím jejich implementace do příslušných právních norem jednotlivých členských zemí EU. Výsledná podoba jednotlivých směrnic je závislá na vzájemné dohodě členských států EU a zpravidla obsahuje kompromisní řešení daného problému. Kompromisy se projevují zejména v následujících oblastech: [7]

- struktura a forma účetních výkazů nejsou vymezeny jednoznačně, ale ve více variantách (2 typy rozvahy a 4 typy výsledovky),
- některé položky ve výkazech se vymezují alternativně,
- metodické řešení se ponechává na národních úpravách účetnictví,
- do účetnictví každé členské země se promítají specifika, která vyplývají z jejího odlišného ekonomického a právního prostředí.

Sedmá direktiva, která byla vydaná v roce 1983, se týká sestavování účetních výkazů celého seskupení podniků, které mají charakter koncernu, holdingu apod. U těchto celků je nutné sestavovat výkazy nejen za jednotlivé podniky v rámci seskupení, ale i za celé seskupení (tzv. konsolidované účetní výkazy). U této direktivy je relativně malý prostor pro odlišné národní úpravy, protože konsolidované účetní výkazy se týkají nadnárodních společností či společností s pobočkami v různých státech.

Osmá direktiva z roku 1984 stanovuje minimální požadavky k získání kvalifikace auditora. Vychází se ze značně odlišné úpravy a tradic jednotlivých států EU. Členská země může uznat auditora, který získal kvalifikaci v jiné zemi EU, pokud si doplní znalosti

o národní legislativě a získá příslušné osvědčení. Konečným cílem pro budoucnost je sjednocení požadavků na auditory tak, aby mohli vykonávat svoji činnost ve všech zemích EU, bez ohledu na to, kde získali auditorské oprávnění.

5.2 Mezinárodní účetní standardy

Důsledkem globalizace a rozvoje kapitálového trhu vznikly problémy při sestavování účetních výkazů a zjišťování výsledků hospodaření celého seskupení podniků při respektování účetních specifik každé země. V roce 1973 proto vznikl Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB) se sídlem v Londýně, jehož úkolem bylo přiblížit účetní pravidla a účetní výkazy jednotlivých zemí a vytvořit tak celosvětově platné účetní normy, tzv. Mezinárodní účetní standardy známé pod zkratkou IAS později přejmenované na IFRS. Členy této organizace jsou uznávané profesní organizace účetních a auditorů z různých států světa. Skupinu konzultantů tvoří mezinárodní organizace pro burzy, finance, banky, obchod, právo a další. Mezinárodní účetní standardy zahrnují: [3]

Koncepční rámec, který představuje základ, ze kterého vychází řešení jednotlivých účetních okruhů. Jedná se především o:

- vymezení funkce účetních výkazů a vymezení jejich uživatelů,
- zásady, na nichž je založen informační obsah účetních výkazů,
- kvalitativní charakteristiky výkazů,
- vymezení položek výkazů,
- předpoklady, jež musí položka splnit, aby mohla být zahrnuta do výkazů,
- oceňování klíčových položek účetních výkazů,
- pojetí kapitálu a principy jeho zachování.

Účetní standardy, kterých bylo dosud vydáno 41⁵⁾, jako např.:

- Sestavování a zveřejňování účetní závěrky,
- Zásoby,

⁵⁾ Stav k počátku roku 2003.

- Účetní výkazy,
- Výkazy peněžních toků, apod.

Interpretace standardů, které jsou vydávané Mezinárodním výborem pro interpretace finančního výkaznictví (IFRIC). Jejich úkolem je dát autoritativní návod k řešení sporných otázek, které jsou z hlediska účetnictví významné a v praxi dosud nejednotně řešitelné.

IFRS se vyhýbají jakékoliv závazné úpravě výkazů, ale uvádějí pouze jejich ilustrace jako ukázkové příklady. Většímu rozšiřování mezinárodních standardů brání především zásada dobrovolného přijetí jednotlivými státy a také to, že jejich zavádění není nijak časově vázáno. Jejich uplatňování bylo proto v minulosti relativně malé, až v roce 2000 došlo k zásadní změně. V tomto roce celosvětová instituce sdružující Komise burz cenných papírů (IOSCO) potvrdila, že uznává Mezinárodní účetní standardy jako standardy, které splňují požadavky světových kapitálových trhů, a že je tímto doporučuje světovým burzám k přijetí. Do té doby většina světových burz akceptovala pouze účetní závěrky vyhotovované podle US GAAP.

5.3 US GAAP

Tyto všeobecně uznávané účetní zásady jsou na rozdíl od zákonné právní úpravy v kontinentální Evropě založeny na tzv. zvykovém právu. Právní předpisy jsou nahrazovány zásadami (principy) vedení účetnictví. Jejich vznik je datován do 30. let minulého století jako reakce na pád akcií na newyorské burze. Jedním z hlavních důvodů krize byla totiž nedostatečná vypovídací schopnost a věrohodnost účetních výkazů. US GAAP jsou tedy hlavně orientovány na požadavky kapitálového trhu, přičemž vychází z dlouholeté praxe. Tyto zásady jsou přijímány světovými burzami jako základ pro sestavování účetních závěrek a jako spolehlivý zdroj pro hodnocení finanční situace podniku. US GAAP tedy představují soubor konvencí, pravidel a postupů, které jsou nezbytné pro definování účetní praxe v daném čase. Obdobně jako IAS/IFRS nestanovují žádný závazný ani doporučený účetní model, nevyhlašují žádnou účtovou osnovu a rovněž ani neurčují standardní souvztažnosti účtů. Není stanoveno, jak se má účtovat, pouze je definován obsah a minimální rozsah účetních informací zveřejňovaných podnikem v příslušných výkazech, jejichž formát ani názvy jednotlivých položek nejsou závazně

stanoveny. Osoba odpovědná za vedení podnikového účetnictví si tedy zvolí dle svého názoru takové metody, které povedou k dodržení US GAAP.

Americké účetní zásady nejsou všechny stejně závažné, protože některé z nich se považují za klíčové a jiné mají pouze menší důležitost. Obvykle jsou uváděny tři úrovně důležitosti, které jsou uvedeny od méně závažných k nejzávažnějším: [2]

Nevyhlášené postupy, konvence a pravidla, která se publikují jako různé směrnice, stanoviska, dobrozdání, popisy převažujících praktických řešení, oběžníky apod.,

Vyhlášená pravidla, která jsou obecně závazná, zahrnují jednak koncepční rámec finančního účetnictví a dále účetní standardy a jejich interpretace,

Základní zásady, jež představují teoretický základ finančního výkaznictví. Jejich jednotný přehled ani vymezení jejich vzájemné pod- a nadřazenosti neexistuje, protože nejsou vyhlášeny právním aktem. Mezi nejdůležitější zásady patří:

- historická cena/náklady,
- rozpoznání tržeb (princip realizace),
- vzájemné souměření výnosů a nákladů,
- plné zveřejnění,
- omezení,
- zásada opatrnosti (konzervativnost),
- zásada účetní (hospodářské) jednotky,
- předpoklad trvání podniku,
- aktuální báze,
- zásada periodicity,
- zásada objektivit účetních informací,
- zásada konzistence mezi účetními obdobími.

5.4 Harmonizace účetnictví v ČR

Proces harmonizace českého účetnictví začal již v devadesátých letech minulého století, kdy Česká republika začala vytvářet nový účetní systém. Vzhledem k historickému vývoji bylo a je účetnictví upravováno pomocí právních předpisů. Do zákona o účetnictví byly zapracovány obecné účetní zásady, které jsou používány v US GAAP (viz 2.4). Během přípravy ČR na vstup do Evropské unie došlo také k implementaci příslušných direktiv EU týkajících se účetnictví do našeho právního řádu. Šlo především o právní úpravu obsaženou ve čtvrté direktivě týkající se struktury, formy a obsahové stránky účetních výkazů a stanovení způsobů oceňování jednotlivých položek v nich uvedených. Dále také sedmá direktiva, prostřednictvím které bylo v českém zákoně o účetnictví vymezeno sestavování konsolidované účetní závěrky. Prostřednictvím těchto direktiv se tak do českého práva upravujícího účetnictví dostaly i postupy, které jsou obsaženy v Mezinárodních účetních standardech. Česká právní úprava účetnictví se tak přiblížila mezinárodním i evropským standardům především v oblasti: [7]

- všeobecně uznávaných účetních zásad,
- standardizace používaných účetních výkazů z hlediska jejich struktury a formy,
- pravidel pro oceňování majetků a závazků,
- povinnosti zveřejňování účetních výkazů a jejich ověření auditorem.

České účetnictví je nyní sice v mnoha oblastech poměrně srovnatelné v evropském či mezinárodním měřítku, ale lze očekávat další implementaci ať již evropských direktiv či mezinárodních pravidel obsažených v IAS či zásad používaných v US GAAP. Úprava účetnictví v ČR bude muset rovněž akceptovat požadavky, které vzniknou s dalším rozvojem kapitálových trhů. Významným nástrojem k dosažení těchto cílů by měla být novela zákona o účetnictví, příslušné prováděcí vyhlášky a České účetní standardy.

Závěr

V dnešním globálním světě je nezbytné zajistit srovnatelnost účetních informací jednotlivých národních účetních systémů. Jde zejména o to, aby byla uživatelům účetních informací poskytnuta možnost kvalifikovaně zhodnotit hospodaření a výkonnost jednotlivých podniků v různých zemích. Je nutné také brát zřetel na to, že nadnárodní společnosti provádějí svou podnikatelskou činnost v různých zemích, a proto by mělo být vykazování hospodářských jevů co nejjednodušší. Nástrojem této harmonizace jsou v evropském měřítku direktivy Evropské unie a v mezinárodním měřítku to jsou Mezinárodní účetní standardy. Pro oblast Severní Ameriky to jsou všeobecně uznávané účetní standardy, které jsou ve valné míře rovněž používány podniky, jejichž akcie jsou obchodovány na kapitálových trzích. Především s ohledem na neustálý vývoj na světových kapitálových trzích budou na účetnictví kladeny stále nové požadavky, se kterými se budou muset jednotlivé národní účetní systémy vypořádat.

Co se týká účetnictví v České republice, byly zákonem o účetnictví z roku 1991 stanoveny základní podmínky, které sice s celou řadou postupných úprav a změn setrvaly celých deset let. Zákon o účetnictví upravuje účetnictví všech subjektů, které se vyskytují v ekonomické realitě, a to bez ohledu na předmět jejich činnosti, vhodnost aplikace všeobecných účetních principů a zásad pro ně a zejména bez ohledu na uživatele účetních informací. S ohledem na tradičně silnou pozici státu při regulaci celého účetního systému, převažovaly tendence k podrobným úpravám a snahy rozhodovat o každém možném procesu v jakémkoliv typu subjektu. Byla tedy vytvořena hustá pavučina pravidel, která některé subjekty omezovala a jiným naopak nestanovovala dostatek zásad a jednoznačných pravidel. Přesto jsou v zákoně o účetnictví v současné době již do značné míry zahrnuty principy obsažené v direktivách EU, potažmo v IFRS či US GAAP. Toho bylo dosaženo především přijetím novely zákona o účetnictví, která nabyla účinnosti 1. ledna 2004 a odrážela především požadavky vyplývající ze vstupu ČR do Evropské unie, protože do příslušných evropských direktiv jsou zapracované některé metody a postupy obsažené v IFRS. Významnou událostí bylo rovněž zavedení Českých účetních standardů, které by měly jednoznačně upravovat postupy účtování jednotlivých subjektů podléhajících zákonu o účetnictví. Zde je rovněž možné upozornit na to, že od 1. ledna 2005 budou muset vybrané podnikatelské subjekty sestavovat konsolidovanou účetní závěrku v souladu s

IFRS. Z hlediska poskytování kvalitních účetních informací je nutné, aby se české účetnictví přeměnilo ze systému zaměřeného především na zjišťování základu daně na moderní systém sloužící k poskytování informací o hospodaření účetní jednotky a sledování její výkonnosti. Z tohoto důvodu bude s největší pravděpodobností docházet k ještě dalšímu přejímání metod a postupů, které zaručí ještě větší srovnatelnost účetních informací v mezinárodním měřítku.

Seznam použité literatury

- [1] BŘEZINOVÁ, H. *Předpoklady pro standardizaci účetnictví v České republice (systémový přístup k tvorbě Českých účetních standardů)*. [online]. [cit. 10. 4 2005]. Dostupné z: <<http://nb.vse.cz/fak1/cefius/Obcasnik2/Dokumenty/Brezinova.doc>>
- [2] HASPROVÁ O. *ÚČETNICTVÍ - ZÁKLADY*, 1. vydání, Liberec: TU Liberec, 2004, ISBN 80-7083-780-2
- [3] KOVANICOVÁ, D. *ABECEDA účetních znalostí pro každého*, XIV aktualizované vydání, Praha: POLYGON, 2003, ISBN 80-7273-084-3
- [4] KOVANICOVÁ, D., KOVANIC, P. *POKLADY skryté v účetnictví, DÍL I – Jak porozumět účetním výkazům*, II. aktualizované vydání Praha: POLYGON, říjen 1995 ISBN 80-85967-06-5
- [5] PASEKOVÁ, M. *Základy účetnictví*, 2. upravené vydání, Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2003, ISBN 80-7318-125-8
- [6] RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*, Praha: Anag, 2004, ISBN 80-7263-204-3
- [7] SEDLÁČEK, J. *Účetnictví podnikatelů: po vstupu do Evropské unie*, 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2004, ISBN 80-7179-859-2
- [8] SEDLÁČEK, J. *Účetní data v rukou manažera – finanční analýza v řízení firmy*, 2. doplněné vydání, Praha: Computer Press, 2001, ISBN, 80-7226-562-8
- [9] *Vyhláška č. 500/2002 Sb.* [online]. [cit. 10. 4 2005]. Dostupné z: <http://web.mvcr.cz/rs_atlantic/ftp/sbirka/2002/sb174-02.pdf>
- [10] *Vyhláška č. 472/2003 Sb.* [online]. [cit. 10. 4 2005]. Dostupné z: <http://web.mvcr.cz/rs_atlantic/ftp/sbirka/2003/sb158-03.pdf>
- [11] *Zákon č. 563/1991 Sb.* [online]. [cit. 10. 4 2005]. Dostupné z: <http://web.mvcr.cz/rs_atlantic/ftp/sbirka/1991/sb107-91.pdf>
- [12] *Zákon č. 437/2003 Sb.* [online]. [cit. 10. 4 2005]. Dostupné z: <http://web.mvcr.cz/rs_atlantic/ftp/sbirka/2003/sb145-03.pdf>
- [13] *Zákon č. 438/2003 Sb.* [online]. [cit. 22. 4 2005]. Dostupné z: <http://web.mvcr.cz/rs_atlantic/ftp/sbirka/2003/sb146-03.pdf>
- [14] *Zákon č. 669/2004 Sb.* [online]. [cit. 22. 4 2005]. Dostupné z: <http://web.mvcr.cz/rs_atlantic/ftp/sbirka/2004/sb228-04.pdf>
- [15] *Zákon o účetnictví v roce jedna.* [online]. [cit. 18. 4 2005]. Dostupné z: <<http://www.businessinfo.cz/Default.asp?MainPage=pub/pubFullView.asp&pubNewsID=13909&forNewsID=13909&PubTreeID=1000465&Language=1029>>
- [16] *Okamžik vzniku povinnosti vést podvojně účetnictví podle nového zákona o účetnictví.* [online]. [cit. 10. 4 2005]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-53EDF4E6-57587B20/mfcr/hs.xml/podv_ucetnictvi_10167.html?year=PRESENT>

Seznam obrázků

Obr. 1: Klasifikace účetních systémů podle Nobese

Obr. 2: Schéma rozvahy

Obr. 3: Schématické znázornění účtu přehledu o peněžních tocích

Obr. 4: Schématické znázornění účtu

Obr. 5: Schéma rozdělení účetních dokladů

Obr. 6: Ukázka deníku (uspořádaného dle data)

Obr. 7: Kontrolní soupiska k účtu Dodavatelé

Seznam příloh

Příloha č. 1 k vyhlášce 500/2002 Sb.

Uspořádání a označování položek rozvahy (bilance) (3 strany)

Příloha č. 2 k vyhlášce 500/2002 Sb.

Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhové členění (3 strany)

Příloha č. 3 k vyhlášce 500/2002 Sb.

Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – účelové členění (2 strany)

Příloha č. 4 k vyhlášce 500/2002 Sb.

Směrná účtová osnova (3 strany)