

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

**Vývoj účetnictví pro podnikatele v ČR a jeho vliv na
vypovídací schopnost účetních výkazů**

**The Development of the Business Accounting in the
Czech Republic and Its Impact on the Competence of
Financial Statements**

Markéta Drnková

Plzeň

2013

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma:

„Vývoj účetnictví pro podnikatele v ČR a jeho vliv na vypovídací schopnost účetních výkazů“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni, dne 4. května 2013

Podpis řešitele:.....

Poděkování

Na tomto místě bych chtěla poděkovat vedoucí své bakalářské práce, paní Ing. Jitce Zborkové za její pomoc při vypracování této práce.

Obsah

1. Účetní systémy	5
2. Účetní systém v Československé republice před rokem 1989	9
2.1. Hospodářská evidence	11
2.1.1 Účetnictví	14
2.1.2 Podvojný účetnictví	16
2.1.3. Jednoduché účetnictví	17
2.1.4. Kamerální účetnictví	17
3. Účetní systém v Československé a České republice po roce 1989	18
3.1 Podvojný účetnictví	22
3.2. Jednoduché účetnictví	23
3.3 . Účetní systémy a změny po roce 2004	24
3.3.1 Daňová evidence a účetnictví	26
4. Účetní systém IAS/IFRS	28
4.1 Koncepční rámec	28
4.2 Účetní závěrka	29
4.3 IAS/IFRS pro malé a střední podniky	32
5. Společnost Marid s. r. o.	34
5.1 Základní údaje o společnosti	34
5.2 Analýza účetnictví vybrané účetní jednotky	35
5.2.1 Účetní závěrka	35
5.2.2 Dlouhodobý majetek	35
5.3 IAS/IFRS ve společnosti Marid s. r. o.	36
6. Závěr	38
7. Seznam tabulek, obrázků a zkratk	40
8. Seznam literatury	41
9. Seznam příloh	43

1. Účetní systémy

Vznik účetnictví nelze přesně datovat, objevuje se od počátků lidské civilizace. V prvopočátcích se jednalo o záznamy o množství a poměrných cenách především zemědělských produktů a později se s rozvojem obchodu objevily další komodity. Zmínky o jednoduchém účetnictví lze najít např. v Bibli, v Koránu nebo zápisech antických Římanů. První knihu v Evropě, která popisuje tzv. podvojný účetnictví, sepsal přítel Leonarda da Vinci italský mnich Luca Pacioli v roce 1494 s názvem *Particularis de Computis et Scripturis*. Poprvé byla v tomto traktátu zaznamenána koncepce dvou kategorií účtů, kdy jedna sleduje majetek a druhá výsledek hospodaření, přičemž obě jsou navzájem sjednoceny. Nezávisle vzniklo podvojný účetnictví v 16. století v Číně. (Doc. Ing. Bohuslav Fireš, CSc., Základy účetnictví, http://cs.wikipedia.org/wiki/Dějiny_účetnictví)

Nejprve bylo hlavním cílem sledovat výši dluhů a členit je také podle věřitelů. Poté se v účetnictví začalo zaznamenávat kolik jakého majetku vlastník má a jak velké množství prostředků muselo být vynaloženo pro jeho získání nebo naopak kolik svého majetku a za jakou cenu majitel prodal. Postupem času však účetnictví začalo plnit i jinou úlohu a významně přispívalo k rozvoji hospodářství tím, že umožnilo informovat o hospodářské a finanční situaci, výsledcích hospodaření a stalo se nezbytnou podmínkou pro racionální rozhodování výrobců, obchodníků a bankéřů. (Doc. Ing. Bohuslav Fireš, CSc., Základy účetnictví)

Všechny světové účetní systémy mají stejný základní cíl a to poskytovat informace svým uživatelům. Díky jiným okolnostem a rozdílným podmínkám vznikly odnože účetních systémů, ve kterých je na řadu účetních případů pohlíženo odlišným způsobem. Můžeme popisovat dva největší účetní systémy v západní části světa: anglosaský (např. US GAAP) a kontinentální (např. IAS/IFRS). Oba tyto systémy se v řadě oblastí liší a současný globalizační trend má snahu tyto odlišnosti do určité míry odstranit nebo je zmírnit. Anglosaský systém je používán např. v USA.

Vznik US GAAP zapříčinil tzv. „Černý pátek,“ kdy nastal pád burzy v USA v roce 1929, a po kterém následovala hluboká krize. Tato událost a její následky přiměly Americký svaz účetních (American Institute of Certified Accountants – AICA) a Newyorskou burzu k dohodě o vytvoření jednotného systému účetnictví. Byly

vytvořeny Výbor pro účetní postupy (Committee on Accounting Procedure – CAP) a nezávislá Komise pro dozor nad cennými papíry a finančními trhy (Security Exchange Committee – SEC). V roce 1972 se tento výbor přejmenoval na FASB (Financial Accounting Standards Board) a stal se jediným orgánem, který je oprávněn tvořit US GAAP.

FASB není vládním orgánem, je soukromou organizací složenou ze sedmi členů, z nichž:

- tři jsou účetní a partneři v auditorských firmách,
- dva řídí finanční oblast významných akciových společností v průmyslu,
- jeden zastupuje oblast školství a
- jeden zastupuje vládu.

Hlavní rozdíly mezi anglosaským systémem a kontinentálním systémem znázorňuje následující tabulka.

Tab. 1: Rozdíl mezi anglosaským a kontinentálním systémem

	Anglosaský systém	Kontinentální systém
Uživatelé	Investoři, majitelé akcií	Stát, banky a vedení společností
Způsob investování	Přímé bez prostřednictví bank	Nepřímé
Míra regulace	Účetní standardy nemají povahu zákonné normy	Upraveno zákony a vládními vyhláškami
Samostatné účetní systémy	Finanční účetnictví	Finanční, manažerské a daňové účetnictví

Zdroj: Vlastní zpracování dle Mezinárodních účetních systémů (files.studijnimaterialy.webnode.cz/.../Mezinárodní%20účetní%20systemy), 2013

Anglosaský systém získává informace hlavně pro investory, majitele akcií a držitele dluhopisů. Proto se v rámci účetních výkazů vůbec nevyplňuje daňové priznání. Soustava standardů v tomto systému není ze zákona povinná, ale pro firmy, které chtějí obchodovat se svými akciemi na amerických burzách, je vedení účetnictví podle těchto

standardů podmínkou. Stejně tak jsou u účetních výkazů stanoveny pouze náležitosti, nikoli i jejich vzhled.

Odlišností mezi těmito dvěma účetními systémy je daleko více, zde jsou zmíněny jen ty nejhlavnější.

Jak je výše už řečeno, účetnictví není v čase neměnné, reaguje na vnější podněty a neustále se vyvíjí. Proto dnes existuje celá řada druhů účetnictví, viz obr. 1 níže.

Obr. 1: Příklady druhů účetnictví



Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

„**Finanční účetnictví** je výkaz o vnějších finančních vazbách podniku (firmy) jako celku. Má poskytovat přesný a spolehlivý přehled o pasivech a aktivech podniku, o jeho (účetních) nákladech a výnosech a o hospodářském výsledku za období dvanácti po sobě následujících měsíců. Slouží především vnějším uživatelům a partnerům, jako jsou banky, akcionáři, finanční úřad, pojišťovna a podobně a má jim podávat obraz o finanční situaci podniku.“

http://cs.wikipedia.org/wiki/Finan%C4%8Dn%C3%AD_%C3%BA%C4%8Detnictv%C3%AD

Manažerské účetnictví přináší vedení podniku soubor informací potřebných k efektivnímu rozhodování a kontrole podniku. Toto účetnictví sleduje variabilní a fixní náklady, vypočítává poměrové ukazatele, bod zvratu, výnosnost vloženého kapitálu a

současné hodnoty budoucích peněžních toků. Oproti finančnímu účetnictví není přímo regulováno vnějšími orgány. Vedení podniku si může vybrat metody a techniky oceňování použitých v této oblasti účetnictví, které zabezpečí využitelné informace pro žádaný účel. Složkami manažerského účetnictví jsou např.: vnitropodnikové účetnictví, kalkulace a rozpočetnictví. (Ing. Pavel Štohl, Učebnice účetnictví pro střední školy a veřejnost)

„Environmentální účetnictví se zaměřuje na finanční aspekty dopadů podnikových činností na životní prostředí. Výkazy environmentálního účetnictví shromažďují pro vedení podniku environmentální výdaje za dané období a mohou být použity i pro prezentaci podniku navenek. Environmentální účetnictví sleduje především:

- množství a hodnotu surovin, ze kterých se během produkce stane odpad nebo které se během produkce ztratí;
- náklady na zpracování odpadů a na jejich likvidaci,
- náklady, které vznikají v důsledku dodržování všech nařízení a norem.“

(http://www.enviwiki.cz/wiki/Environmentální_účetnictví_na_podnikové_úrovni/)

Účetnictví udržitelného rozvoje sbírá, zpracovává a analyzuje informace, které souvisejí s environmentálními a sociálními aspekty podnikání. Základním cílem je zlepšení podnikové environmentální, sociální a ekonomické výkonnosti. (Jaroslava Hyršlová, Účetnictví udržitelného rozvoje podniku)

Pojem **kreativní účetnictví** v současné době je chápán účetní literaturou jako zneužívání účetnictví a charakterizuje se jako proces manipulace s účetními údaji s cílem transformovat účetní výkazy z podoby, jakou by měly mít, do podoby, jakou by si přáli jejich tvůrci. (Bc. Radka Pejšlová, Kreativní účetnictví – účetní a daňové aspekty českého a mezinárodního účetnictví)

2. Účetní systém v Československé republice před rokem 1989

Účetní systém v Československu mezi lety 1948 až 1989 byl ovlivněn politickou situací. V únoru 1948 převzala v Československu vládu komunistická strana, což znamenalo přesun z demokraticky řízeného státu do státu totalitního. Československo se tak připojilo k bloku republik, kde komunistická strana nastolila místo demokracie tzv. socialismus. Hlavním vzorem pro tento způsob řízení státu byl Svaz sovětských socialistických republik (dnešní Rusko).

„Slovo socialismus má své kořeny v zápolení dělníků v 19. a 20. století, které měly za cíl jednat podle principů solidarity a obhajovat sociálně-spravedlivou rovnostářskou společnost s plánovaně řízenou ekonomikou, která se vyznačuje upřednostňováním práv a zájmů kolektivu (většiny) před těmi individuálními a společenským pojetím práce - socialisté usilují o zespolečenštění výrobních prostředků a likvidaci *společenských tříd*. Takový model řízení společnosti, dle jejich názoru, bude přinášet prospěch všem bez rozdílu, nikoliv jen malé skupině.

Podle marxismu-leninismu je socialismus první fáze komunistické společenské formace; společnost, která vznikne, když socialistická revoluce porazí kapitalismus. Po vybudování beztřídní společnosti nastane druhá fáze komunistické společenské formace.“ (<http://cs.wikipedia.org/wiki/Socialismus>)

Socialismus považoval podnik v osobním vlastnictví za příčinu nespokojenosti společnosti a vzniku nerovnosti lidí. Proto došlo po revoluci v roce 1948 postupně k přechodu z tržní ekonomiky na ekonomiku centrálně plánovanou a k zestátnění podniků, které tímto procesem přešly do tzv. celospolečenského vlastnictví. U nově vzniklých podniků v centrálně plánovaném hospodářství byla významná část podnikového majetku (tzv. kmenové jmění) kryta zdroji, které podnik obdržel z jednotného fondu společenského vlastnictví. Ekonomická samostatnost byla vždy omezená, protože podnik byl nedílnou součástí národního odvětví jako celku, jehož zájmy musel respektovat. (Doc. Ing. Bohuslav Fireš, CSc., Základy účetnictví)

V této době existovaly tedy jen dvě základní formy podniku: podnik státní (např. výrobní, obchodní, dopravní apod.) a podnik družstevní (spotřební družstvo, jednotné

zemědělské družstvo atd.). Jiné třídění podniků bylo na: rozpočtové organizace (školy, zdravotnická zařízení aj.), hospodářské organizace (jsou výší svých výdajů závislé na dosažených příjmech) a společenské (Socialistický svaz mládeže) či příspěvkové (divadla). Ve všech typech podniků se vedlo účetnictví. (Doc. Ing. Bohuslav Fireš, CSc., Základy účetnictví)

Obr. 2: Formy podniku



Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Účetní soustavy a účetní metody mezi roky 1918 a 1945 nebyly upraveny, byly používány různé příručky a učebnice zabývající se účetnictvím. Byla stanovena povinnost vést obchodní knihy, jejichž obsah nebyl přímo stanoven. Musely z nich ale být patrné obchody a stav majetku vlastníka. (Jiří Holcman, Aktuální změny ve vedení účetnictví podnikatelských subjektů)

Tab. 2: Vývoj právní úpravy účetnictví v Československu mezi 1946 - 1990

1946 – 1951
<ul style="list-style-type: none"> - zákon č. 116/1946 Sb., o jednotné organizaci podnikového početnictví (zahrnoval také kalkulaci, rozpočetnictví a podnikovou statistiku) - vládní nařízení č. 205/1946 Sb. upravuje obsah, formu a druhy účetních zápisů a jejich organizaci, účetní knihy, účetní doklady a účetní závěrku v podobě jednotných účetních zásad - zákon č. 65/1949 sb. a vládní nařízení č. 1/1951 Sb. upravují oceňování majetku a závazků

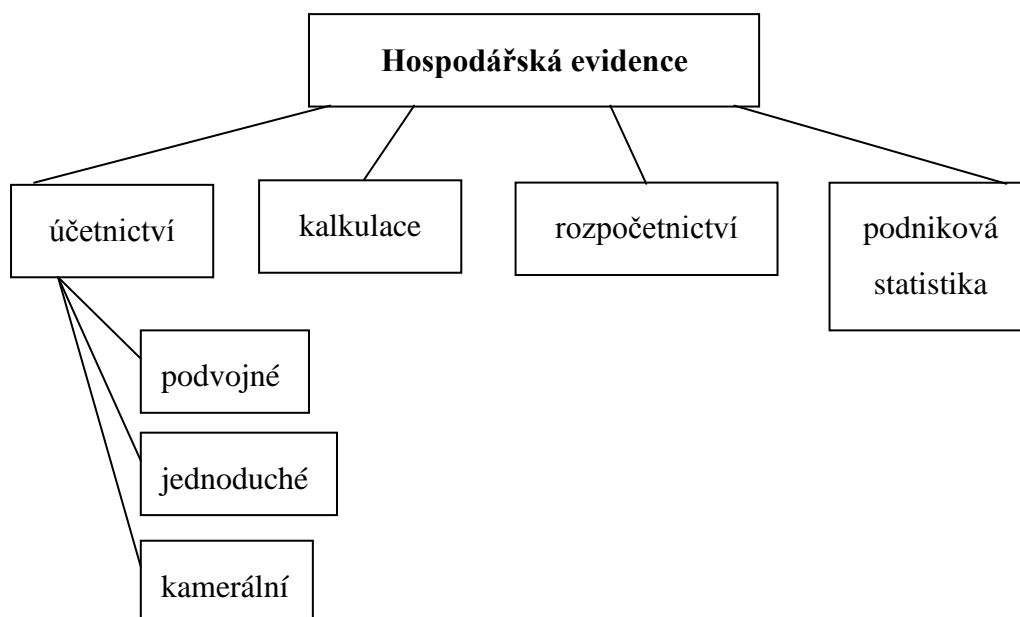
- podnikové účetnictví, resp. účetnictví začíná sloužit potřebám plánovitého hospodářství
1952 – 1965
- zákon č. 108/1951 Sb., o organizování národohospodářské evidence - účetnictví je součástí celostátní národohospodářské evidence, degradace účetnictví na pouhou evidenci , zcela potlačena dřívější aktivní funkce účetnictví - usnesení vlády č.149/1967 Sb. (ustanovení tzv. podnikové informační soustavy)
1966 – 1970
- reforma účetnictví - vydána jednotná účtová osnova v národním hospodářství, která upravovala tzv. základní účetnictví a pokyny pro vedení vnitropodnikového účetnictví - reforma respektovala požadavky tzv. zdokonalené soustavy řízení národního hospodářství a zdůrazňovala vnitropodnikové hodnotové řízení, přesto stále v účetnictví převládalo zabezpečování údajů pro potřeby centra
1971 – 1990
- zákon č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací - nařízení vlády č. 153/1971 Sb., o informační soustavě organizací – účetnictví bylo pouhým oborem, kromě rozpočetnictví, kalkulace, statistiky, operativní evidence a zvláště organizovaných evidencí - vyhláška č. 154/1971 Sb., o účetnictví , vyhláška č. 155/1971 Sb., o inventarizacích hospodářských prostředků – účetnictví je zde podrobněji upraveno - v roce 1975 úprava účetního systému, zvýraznění kontrolní funkce účetnictví ve vztahu k hospodářskému plánu - etapa tzv. přestavby hospodářského mechanismu – novelizace zákona č. 21/1971 Sb. zákonem č. 128/1989 Sb. a vydání nového nařízení vlády č. 136/1989 Sb. a vyhlášky č. 23/1990 Sb., o účetnictví – nastalo jisté uvolnění v zaměření účetnictví, např. revidováním přístupu k oceňování majetku a závazků

Zdroj: Jiří Holcman, Aktuální změny ve vedení účetnictví podnikatelských subjektů, 2006

2.1 Hospodářská evidence

Vedle účetnictví došlo v rámci hospodářské evidence k postupnému vzniku a osamostatnění dalších oborů, které se zaměřují na hospodářské činnosti podniku nebo na metodické postupy, které se při získávání a zpracování údajů uplatňovaly. V rámci jednotlivých podniků byly součástí hospodářské evidence tyto okruhy: účetnictví, kalkulace, rozpočetnictví a podniková statistika.

Obr. 3: Hlavní obory podnikových informací



Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Sestavení **kalkulací** upravovaly celostátně platné směrnice, které byly pro všechny hospodářské jednotky závazné. V předběžné kalkulaci se stavovaly předem vlastní náklady nebo ceny kalkulační jednice. O následných skutečných vlastních nákladech informovala kalkulace výsledná. Dalšími druhy byly kalkulace:

- operativní – sestavena na základě technickohospodářských norem na daný výkon,
- plánová – součást podnikového plánu, vyjadřovala úroveň vlastních nákladů na kalkulovaný výkon v průměru za plánované období,
- propočtová – sestavena u výrobků, u kterých nejsou technickohospodářské normy stanoveny, podkladem pro sestavení byly kalkulace na porovnatelné výrobky nebo odhady budoucích nákladů v případě neporovnatelných výrobků. (Ing. Václav Kleisner, Informační soustava podniku, s. 72)

Při kalkulacích se vycházelo z kalkulačního vzorce, který členil náklady do jednotlivých položek a stanovoval jejich úhrn na jednu kalkulační jednici. Na klasický typový kalkulační vzorec navazovaly tzv. oborové a podnikové kalkulační vzorce. „Pro potřebu jednotlivých oborů národního hospodářství schvalovalo federální ministerstvo financí oborové kalkulační vzorce a směrnice. V souladu se schváleným oborovým kalkulačním vzorcem musí podnikový ředitel stanovit podnikový kalkulační vzorec a také přesně

určit náplň jednotlivých kalkulačních položek a způsob zjišťování nepřímých nákladů na kalkulační jednici.“ (Ing. Václav Kleisner, Informační soustava podniku, s. 73)

Rozpočetnictví upravovaly obdobně jako kalkulace směrnice federálního ministerstva vnitra. Rozpočetnictví plnilo dvě základní funkce: rozpracovávalo úkoly celého podniku do soustavy dílčích úkolů jednotlivých vnitropodnikových útvarů a zároveň ukládalo jednotlivému útvaru takové úkoly, které představovaly základ pro celkové hodnocení výsledků činnosti daného útvaru. Jednalo se o nástroj vnitropodnikového řízení. Roční rozpočty se dále propracovávaly do rozpočtů čtvrtletních nebo měsíčních.

V rozpočtu se stanovily předpokládané náklady a výkony. Pro odhad nákladů přímých se vycházelo z operativního plánu výroby a technickohospodářských norem. U nepřímých nákladů byly používány technickohospodářské normy nebo limity stanovené nadřízeným nebo zkušenosti z minulých období. Tak jako náklady byly rozpočtovány i výkony hospodářských středisek v předem stanovených nákladech, tzn. střediskové výnosy. (Ing. Václav Kleisner, Informační soustava podniku)

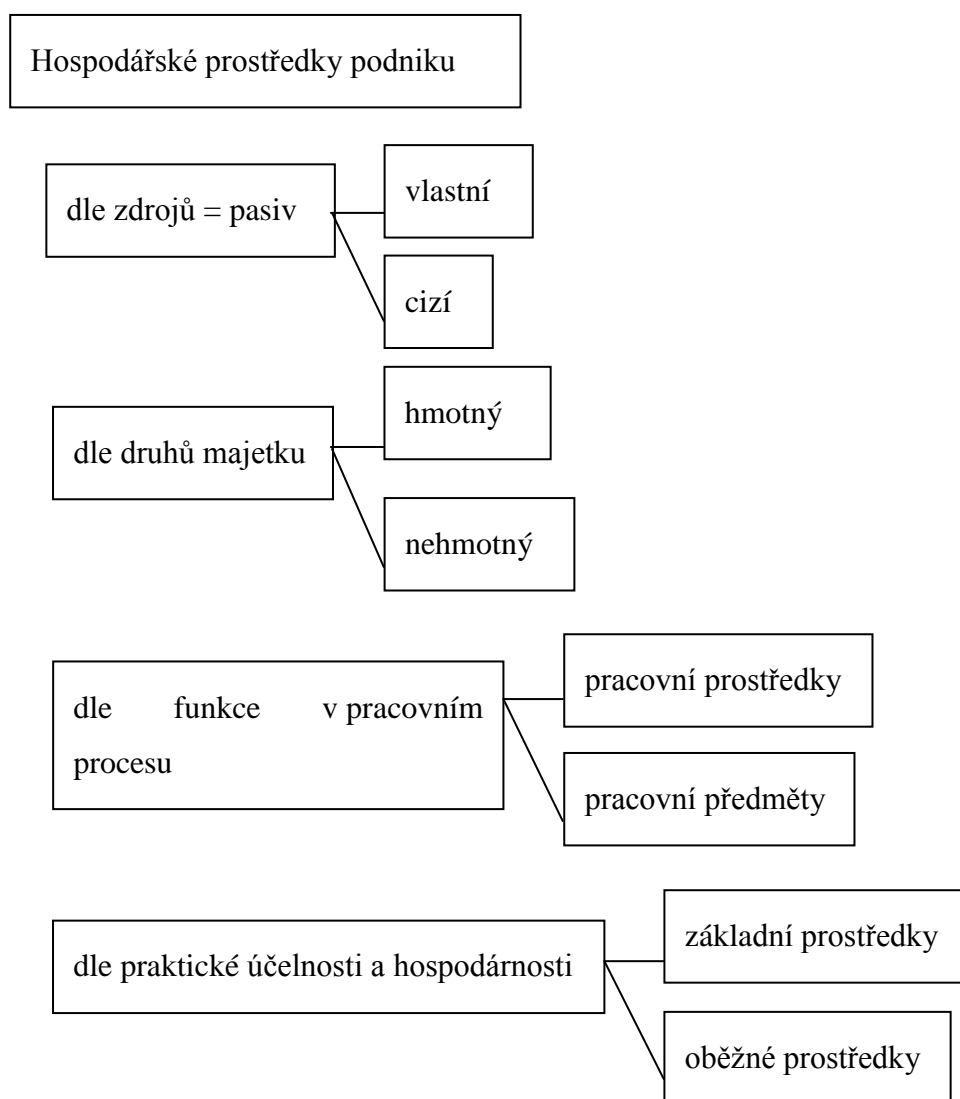
Podniková statistika se zaměřovala na sběr a zpracování stejnorodých ekonomických jevů. Čerpala při tom z účetních údajů ale také i z vlastního statistického šetření. Jako konkrétní příklady lze uvést statistiku zásob materiálu a jeho spotřeby, statistiku základních prostředků, statistiku práce a mezd, statistiku produktivity práce nebo statistiku odbytu.

Tyto statistické informace byly zaznamenávány ve statistických výkazech. „V oblasti průmyslové činnosti se sestavovaly statistické výkazy za podnik jako celek i za jeho jednotlivé závody a samostatné provozovny. K těmto výkazům patřily zejména měsíční rychlá hlášení o výrobě a práci v průmyslu, měsíční výkaz o výrobě vybraných výrobků v průmyslu a čtvrtletní výkazy o práci. Úkolem měsíčních rychlých hlášení bylo poskytovat nadřízeným orgánům a orgánům statistické služby první spolehlivou informaci o plnění plánovaných úkolů v uplynulém měsíci podle jednotlivých sledovaných ukazatelů. Hlášení se podávala telefonem, dálnopisem popř. osobně doručovaných dopisem.“ (Ing. Václav Kleisner, Informační soustava podniku, s. 158)

2.1.1 Účetnictví

Účetnictví mělo zjišťovat, měřit a hodnotit stav hospodářských prostředků podniku a dosažených výsledků hospodaření. Hospodářské prostředky představovaly veškeré prostředky, které byly podnikem používány pro zajištění své ekonomické činnosti.

Obr. 3: Členění hospodářských prostředků



Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Zdroje financování se třídily na **vlastní a cizí**. Vlastními zdroji byly míněny fond základních prostředků (kmenové jmění), obrátový fond a zisk. „Kmenové jmění se dělí na základní fond a obrátový fond. Základním fondem podniku je část kmenového jmění odpovídající hodnotě investičního majetku, obrátovým fondem je část kmenového jmění ve výši stanovené plánem, určená k financování provozu.“ (Národní shromáždění

republiky Československé 1950, Zpráva výborů hospodářského a rozpočtového k vládnímu návrhu zákona (tisk 481) o financování národních a komunálních podniků)

Podnik mohl vytvářet i další fondy, např. investiční, rezervní, fond odměn atp. Ze zisku odváděl podnik část do státního rozpočtu nebo do rozpočtu národní výroby. Mezi cizí zdroje financování podniku bylo možno zařadit např. bankovní úvěry, které měly určenou dobu splatnosti. (Doc. Ing. Bohuslav Fireš, CSc., Základy účetnictví)

Aktiva se dělily na **hmotná** a **nehmotná**. Toto rozdělení zůstalo stejné přes všechny změny, které byly od doby před rokem 1989 provedeny. Tak např. mezi hmotná aktiva byly zařazeny budovy, stroje atp. Nehmotná aktiva představovala ku příkladu licence, výrobní receptury atd. (Doc. Ing. Bohuslav Fireš, CSc., Základy účetnictví)

Podle toho, jakou **funkci v pracovním procesu** zastávaly, se prostředky dělily na **pracovní prostředky** a **pracovní předměty**. Mezi pracovní prostředky patřily např. prostředky umožňující chod strojního zařízení a prostředky na jeho údržbu. Do pracovních předmětů byly zařazeny nástroje, které byly používány při prováděných pracovních úkonech nebo např. při opravách (náradí atd.). (Doc. Ing. Bohuslav Fireš, CSc., Základy účetnictví)

Podle **praktické účelnosti a hospodárnosti** se rozlišovaly **základní** a **oběžné prostředky**. **Základní prostředky** sloužily v podniku dlouhodobě, doba upotřebitelnosti byla delší než 1 rok a pořizovací cena vyšší než 5.000,-- Kčs za předmět. Do **oběžných prostředků** byly řazeny zásoby, peněžní prostředky a pohledávky za odběrateli. (Doc. Ing. Bohuslav Fireš, CSc., Základy účetnictví)

Toto dělení hospodářských prostředků stejně tak jako níže uvedená účtová osnova platily jak pro podvojně účetnictví, tak i pro jednoduché. Účetní osnovou byl myšlen seznam jednotlivých účtů, které byly seskupeny do kategorií, oddílů, tříd a skupin. Účtovou osnovu doplňovaly tzv. směrnice, které napomáhaly při používání osnovy.

Účtových tříd bylo deset a jejich náplň byla následující:

- 0 – Základní prostředky a investice,
- 1 – Zásoby,
- 2 – Zúčtovací vztahy z hospodářského styku,
- 3 – Prvotní náklady podle druhů,

- 4 – Střediskové náklady podle činností a ostatní náklady,
 - 5 – Střediskové výnosy podle činností,
 - 6 – Náklady spojené s realizací a předáním výkonů,
 - 7 – Výnosy a položky je upravující,
 - 8 – Zúčtování odvodů a přidělů,
 - 9 – Fondy, dotace, hospodářský výsledek a jeho použití, podrozvahové účty.
- (Doc. Ing. Bohuslav Fireš, CSc., Základy účetnictví)

2.1.2 Podvojně účetnictví

V podvojném účetnictví se účtovalo o stavu a změnách všech aktiv a pasiv. Každý účetní případ byl zaznamenán podle zásady podvojnosti. Všechny zápisy na sebe navazovaly a doplňovaly se. Bylo možné sledovat jak zápisy v hlavní knize, tak i věcné a časové zápisy na analytických i syntetických účtech.

Základní účetní knihy byly: popisník, pokladní kniha, úvěrní kniha, úvěrový deník a hlavní kniha, ve které byly obsaženy záznamy o změnách všech složek aktiv a pasiv. Hlavní funkcí popisníku bylo informovat o stavu hospodářských prostředků a jejich zdrojů, které byly vyjádřené v peněžních jednotkách, při zahájení hospodářské činnosti a také pravidelně na konci každého účetního období. Ukázka popisníku je v příloze A. Pokladní kniha nebo pokladní deník zaznamenával příjmy a výdaje finančních prostředků. Úvěrní nebo hlavní kniha obsahovala účetní zápisy o změnách pohledávek a závazků rozříděné podle jednotlivých dlužníků a věřitelů. Úvěrní nebo úvěrový deník vedl podrobnější evidenci o pohledávkách a závazcích, které byly řazeny chronologicky. Nejdříve se účetní případ zapsal do úvěrního deníku a poté na příslušné účty úvěrní knihy. (Doc. Ing. Bohuslav Fireš, CSc., Základy účetnictví)

„Věcné zápisy na analytických účtech se prováděly v **knihách analytické evidence** (např. mzdové listy, skladní a inventární karty). Podle potřeby se vedly **knihy pomocné**, např. zásobník (obdoba popisníku, jen byl veden v naturálních jednotkách, např. pro zboží, směnky, základní prostředky), popř. další (přehled o získaných a vyřízených objednávkách aj.)“ (Doc. Ing. Bohuslav Fireš, CSc., Základy účetnictví)

2.1.3 Jednoduché účetnictví

Podvojně účetnictví bylo na rozdíl od jednoduchého úplnější a systémovější. Podvojně účetnictví účtovalo o stavu a změnách všech složek aktiv a pasiv, jednoduché jen o některých (pohledávky a závazky, hotové peníze). Jednoduché účetnictví periodicky zjišťovalo stav aktiv a pasiv a hospodářský výsledek. Bezpodmínečně byla nutná (na rozdíl od podvojně) inventarizace, bez které by nebylo možné zjistit stav u těch položek majetku a závazků, které se běžně nesledovaly. Nezastupitelnou roli má v jednoduchém účetnictví popisník, pomocí kterého se zjišťoval celkový hospodářský výsledek, a to porovnáním počátečního a konečného stavu čistého jmění, protože se zde soustavně nesledovaly náklady a výnosy. V podvojném účetnictví se všechny účetní případy musely zaznamenat podle zásady podvojnosti, v jednoduchém účetnictví byly takto účtovány jen některé účetní případy. (Doc. Ing. Bohuslav Fireš, CSc., Základy účetnictví)

Některé účetní knihy jednoduchého účetnictví byly stejné: popisník, pokladní kniha, úvěrní kniha, úvěrový deník. Úvěrní deník a pokladní kniha se často v jednoduchém účetnictví slučovaly dohromady. Pomocné knihy byly tvořeny na základě potřeb podniku stejně jako u podvojně účetnictví. Hlavní výhodou jednoduchého účetnictví byla jeho menší pracnost. (Doc. Ing. Bohuslav Fireš, CSc., Základy účetnictví)

2.1.4 Kamerální účetnictví

Kamerální účetnictví se od 16. století používalo v rakouských zemích, do kterých v té době Čechy a Slovensko spadaly. Kamerální účetnictví představovalo speciální účetní soustavu, která byla používána v rozpočtových organizacích do roku 1954. Od jednoduchého a podvojně účetnictví se odlišovalo především posuzováním a zachycením jednotlivých účetních případů. Účetní případy zde totiž znamenaly příjmy a výdaje peněz, nesledoval se stav a změny věcného majetku (pouze v pomocných knihách a fyzických jednotkách), také nesledovalo čisté jmění.

Příznačným rysem bylo účtování na účet zvaný rubrika, která se účtu sice navenek podobala, ale obsahově s ním stejná nebyla. Rubriky se dělily na příjmové a výdajové, v obou typech se vlevo účtoval předpis (příjmů či výdajů) a vpravo skutečné plnění (platba). (Doc. Ing. Bohuslav Fireš, CSc., Základy účetnictví)

3. Účetní systém v Československé a České republice po roce 1989

V období po revoluci v roce 1989 bylo nutné nastolit nové základy celého účetního systému, které vycházely a byly inspirovány řadou účetních systémů cizích států. Bylo to období, kdy se ekonomika plánovaná přeměňovala na tržní hospodářství. Proto se zcela jasně a bez pochyby musely všechny tyto hospodářské změny projevit i v účetnictví, bez něhož si nelze fungující ekonomiku představit.

Základními stavebními kameny se po roce 1989 staly zákon č. 128/1989 Sb. a vydání nového nařízení vlády č. 136/1989 Sb. a vyhlášky č. 23/1990 Sb., o účetnictví. Následně byl zákon z roku 1989 novelizován zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. V neposlední řadě byl v roce 1990 vydán zákon č. 105/1990 Sb. o soukromém podnikání občanů, který umožnil soukromě podnikat a zakládat podnik i občanům a s jehož vydáním souvisel zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník v jeho pozdějších zněních. Později se přidaly také daňové zákony č. 286/1992 Sb. o dani z příjmů, č. 222/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, č. 610/1992 Sb., o správě daní a poplatků. (Ing. Petr Ryneš, Jednoduché účetnictví pro podnikatele)

Obr. 4: Členění hospodářských prostředků



Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Členění hospodářských prostředků se oproti předchozímu účetnímu systému zjednodušilo, avšak podstata zůstala téměř stejná. Do **vlastních zdrojů** bylo řazeno tzv. obchodní či základní jmění, které při zahájení podnikatelské činnosti vkládal podnikatel

do své firmy. Skládalo se z peněžních prostředků v hotovosti i na účtech u peněžního ústavu, dále ze zásob a také hmotného majetku. V **cizích zdrojích** se evidovaly fondy, které podnik sám vytvářel, ale také např. bankovní úvěry. (Ing. Vladimír Munzar, Účetnictví pro 2. ročník obchodních akademií)

Pojmy **hmotný a nehmotný majetek** zůstaly obsahově stejné. Jediné, co se v průběhu používání tohoto účetního systému měnilo, byly ceny pořízení, od kterých byl majetek hmotný a nehmotný evidován.

Základem jednotného uspořádání účetnictví byly **účetové osnovy**. „Účtová osnova obsahuje účty pro sledování majetku, závazků a jmění a ke sledování nákladů a výnosů. Je seznam syntetických účtů uspořádaných do účtových tříd 0-9. Účty v účtových třídách jsou rozděleny do účtových skupin. Každý účet má přesný a závazný název a trojmístné číselné označení. První číslice označuje účtovou třídu, druhá účtovou skupinu a třetí je pořadové číslo účtu ve skupině. Organizace si sestaví pro každý rok seznam účtů, které bude používat. Tento seznam je nazýván účtový rozvrh. V zájmu jednotného účtování vydává ministerstvo financí spolu s účtovou osnovou i **postupy účtování**. Tyto postupy vysvětlují náplň jednotlivých účtů a obsahují i další pokyny, např. vedení analytické evidence k jednotlivým účtům.

Účtová osnova pro podnikatele:

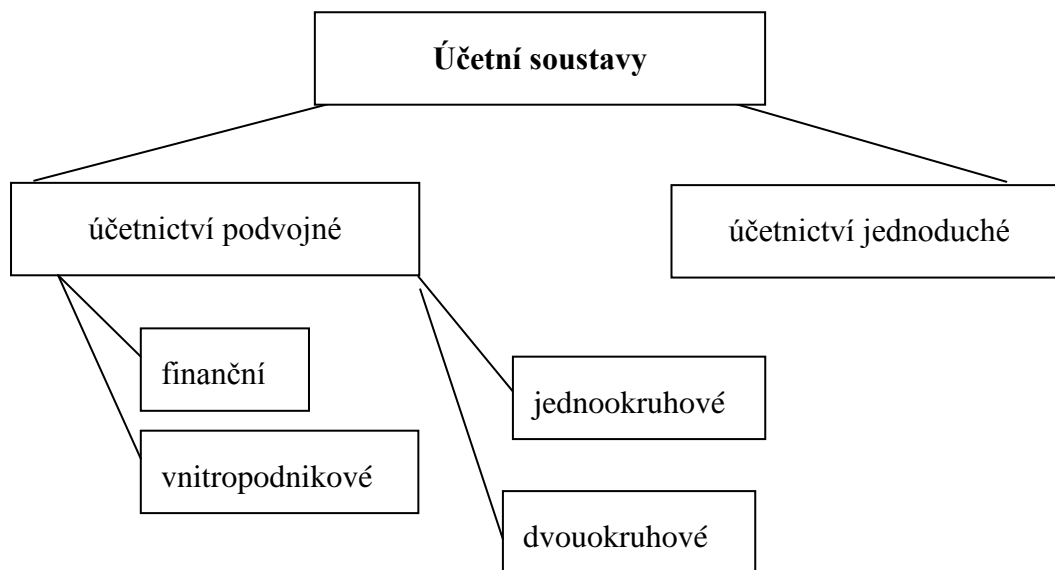
- 0 – Investiční majetek
 - 01 – Nehmotný investiční majetek
 - 02 – Hmotný investiční majetek – odpisovaný
 - 03 - Hmotný investiční majetek – neodpisovaný
 - 04 – Pořízení nehmotných a hmotných investic
 - 05 – Poskytnuté zálohy na nehmotný a hmotný investiční majetek
 - 06 – Finanční investice
 - 07 – Oprávky k nehmotnému investičnímu majetku
 - 08 - Oprávky k hmotnému investičnímu majetku
 - 09 – Opravné položky k investičnímu majetku
- 1 – Zásoby
 - 11 – Materiál
 - 12 – Zásoby vlastní výroby

- 13 – Zboží
- 19 – Opravné položky k zásobám
- 2 – Finanční účty
 - 21 – Peníze
 - 22 – Účty v bankách
 - 23 – Běžné bankovní úvěry
 - 24 – Jiné krátkodobé finanční výpomoci
 - 25 – Krátkodobý finanční majetek
 - 26 – Převody mezi finančními účty
 - 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku
- 3 – Zúčtovací vztahy
 - 31 – Pohledávky
 - 32 – Závazky
 - 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
 - 34 – Zúčtování daní a dotací
 - 35 – Pohledávky ke společníkům a sdružení
 - 36 – Závazky ke společníkům a sdružení
 - 37 – Jiné pohledávky a závazky
 - 38 – Přejícné účty aktiv a pasiv
 - 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování
- 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
 - 41 – Základní jmění a kapitálové fondy
 - 42 – Fondy ze zisku a převedené hospodářské výsledky
 - 43 – Hospodářský výsledek
 - 45 – Rezervy
 - 46 – Bankovní úvěry
 - 47 – Dlouhodobé závazky
 - 49 – Individuální podnikatel
- 5 – Náklady
 - 50 – Spotřebované nákupy
 - 51 – Služby

- 52 – Osobní náklady
- 53 – Daně a poplatky
- 54 – Jiné provozní náklady
- 55 – Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů
- 56 – Finanční náklady
- 57 – Rezervy opravné položky finančních nákladů
- 58 – Mimořádné náklady
- 59 – Daně z příjmů a převodové účty
- 6 – Výnosy
 - 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží
 - 61 – Změny stavu vnitropodnikových zásob
 - 62 – Aktivace
 - 64 – Jiné provozní výnosy
 - 65 – Zúčtování rezerv a opravných položek provozních výnosů
 - 66 – Finanční výnosy
 - 67 – Zúčtování rezerv a opravných položek finančních výnosů
 - 68 – Mimořádné výnosy
 - 69 – Převodové účty
- 7 – Závěrkové a podrozvahové účty
- 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví“

(Ing. Vladimír Munzar, Účetnictví pro 2. ročník obchodních akademií)

Obr. 5: Schéma účetních soustav a organizace účetnictví mezi 1989 - 2004



Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

3.1 Podvojně účetnictví

Podvojně účetnictví se muselo podle zákona o účetnictví č. 563/1991 vést úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnost. Vedly ho právnické osoby a fyzické osoby, které se byly účetními jednotkami. Hospodářský výsledek se zjišťoval jako rozdíl mezi výnosy a náklady. Podnik se musel také řídit prováděcími vyhláškami ministerstva financí a později také Českými účetními standardy. Účetním obdobím byl kalendářní rok. (Ing. Vladimír Munzar, Účetnictví pro 2. ročník obchodních akademií)

Mezi účetní knihy, které byly používané v tomto účetním systému, řadíme deník, hlavní knihu a knihy analytické evidence. **Účetní deník** zachycoval účetní operace chronologicky za sebou, takže zabezpečoval časové uspořádání účetních operací, zabraňoval dodatečnému vpisování účetních případů, zajišťoval průkaznost a spolehlivost účetních zápisů, protože jednotlivé zápisy byly vázány na účetní doklady, spojoval doklady s hlavní knihou a v neposlední řadě napomáhal k odhalení chyb, které se mohly vyskytnout v hlavní knize. Deníků mohlo být v podniku několik, pokud pro ně měl podnik náplň, např. peněžní deník, deník přijatých faktur apod. (Ing. Vladimír Munzar, Účetnictví pro 2. ročník obchodních akademií)

V **hlavní knize** se nacházel soubor syntetických účtů, které vycházely z účtového rozvrhu. Byly zde uvedeny počáteční a konečné zůstatky jednotlivých účtů a také souhrnné obraty strany Má dáti a Dal. (Ing. Vladimír Munzar, Účetnictví pro 2. ročník obchodních akademií)

Mezi **knihy analytické evidence** patřily inventární knihy, skladní karty, knihy faktur atp. (Ing. Vladimír Munzar, Účetnictví pro 2. ročník obchodních akademií)

Finanční účetnictví je popsáno výše.

Vnitropodnikové účetnictví poskytovalo údaje pro finanční účetnictví, např. informace o nákladech, výnosech a hospodářských výsledcích vnitropodnikových útvarů, dále údaje o výši nákladů potřebných k výrobě na jednotlivé výrobky atd. Sledované období bylo kratší než ve finančním účetnictví, např. kalendářní měsíc, čtvrtletí. Poskytovalo řídicím pracovníkům přehled o hospodářské činnosti, o nákladech a výnosech a umožňovalo racionální vnitropodnikové řízení. Organizace a obsahová náplň byla plně v pravomoci účetní jednotky. (Ing. Pavel Štohl, Učebnice účetnictví pro střední školy a veřejnost)

Pokud bylo vnitropodnikové účetnictví organizováno v rámci analytických účtů k finančnímu účetnictví (5. a 6. účtové třídě) jednalo se o **jednookruhové účetnictví**. **Dvouokruhové účetnictví** mělo samostatný oddělený okruh pro finanční i vnitropodnikové účetnictví. Bylo možné vytvořit pro vnitropodnikové účetnictví účty v účtových třídách 8 a 9, jejichž náplň, obsah a názvy účtových skupin si určovala účetní jednotka sama. (Ing. Pavel Štohl, Učebnice účetnictví pro střední školy a veřejnost)

3. 2 Jednoduché účetnictví

Jednoduché účetnictví mohli vést tyto účetní jednotky:

- podnikatelé, kteří nebyli zapsáni v obchodním rejstříku (podnikali na základě živnostenského nebo jiného oprávnění) pod podmínkou, že v této soustavě budou účtovat celé účetní období, kterým byl pro jednoduché účetnictví kalendářní rok,
- ostatní fyzické osoby provozující jinou výdělečnou činnost podle zvláštních předpisů (např. advokáti, komerční právníci, lékaři, veterináři apod.)
- politické strany, občanská sdružení, sdružení právnických osob atp.

- církve a náboženské společnosti, jejich orgány a církevní instituce za stanovených podmínek.

(Ing. Vladimír Munzar, Účetnictví pro 2. ročník obchodních akademií)

Základ daně byl stanoven jako rozdíl mezi zdanitelnými příjmy a daňovými výdaji. To znamená, že do základu daně byly zahrnuty pouze vydané a přijaté peněžní prostředky, a ten byl proto zkreslen. Nepromítnuly se do něj např. nezaplacené vydané faktury apod. (Ing. Vladimír Munzar, Účetnictví pro 2. ročník obchodních akademií)

Účetní jednotky zaznamenávaly účetní případy do peněžního deníku, knihy pohledávek a závazků a dále do pomocných knih o ostatních složkách majetku a o závazcích z pracovněprávních i jiných vztahů. (Ing. Vladimír Munzar, Účetnictví pro 2. ročník obchodních akademií)

V **peněžním deníku** se účtovalo o stavu a pohybu peněžních prostředků v hotovosti nebo na bankovním účtu. **Knihy pohledávek a závazků** představovala evidenci pohledávek a závazků účetní jednotky, která byla doplněná o evidenci daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. Mezi **pomocné knihy** patřily např. inventární kniha hmotného a nehmotného majetku, kniha zásob nebo mzdové listy.

3.3. Účetní systémy a změny po roce 2004

Důvodem, proč byl rok 2004, zlomový byl plánovaný vstup České republiky do Evropské unie, ke kterému došlo 1. května 2004.

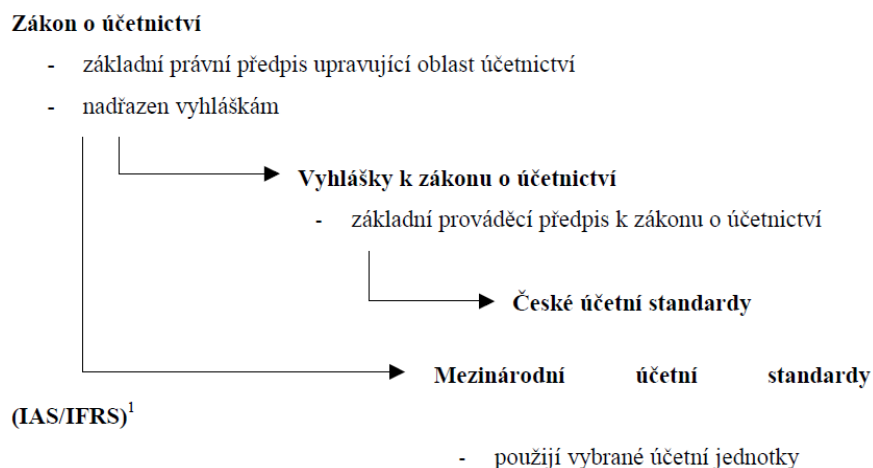
Došlo k těmto změnám:

- bylo zrušeno tzv. jednoduché účetnictví, tzn. malé účetní jednotky (ty, které mají obrat do 6 mil. Kč) už nejsou účetní jednotky a vedou jen evidenci pro daňové účely,
- velké účetní jednotky, obchodní společnosti obchodní společnosti, které jsou emitenty registrovaných cenných papírů v ČR nebo i v EU, mají povinnost účtovat a sestavovat účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů, které jsou upravené právem EU,
- účetní jednotky se musí řídit:
 - novelizovaným zákonem 563/91 Sb. novelou č. 437/2003 Sb. a dalšími pro jiné druhy účetních jednotek,

- vyhláškami ministerstva financí č. 500-508 z roku 2002 s novelizací v roce 2003,
- Českými účetními standardy.
- změny v daňových odpisech (změna doby odepisování, koeficientů a odpisových sazeb, od roku 2005 nová odpisová skupina 1a především pro osobní a nákladní automobily, možnost zvýšit odpisové sazby o 10, 15 a 20 %),
 - zkrácení doby odepisování v prvních třech odpisových skupinách umožňuje rychleji získat podnikatelům zdroje na nákup nových aktiv,
 - od roku 2005 je zrušen tzv. reinvestiční odpočet, který zvýhodňoval pořízení nového majetku díky daňovému uplatnění 110 % (u některého majetku až 120 %) vstupní ceny nově pořízeného majetku,
 - skupina 1a je od 1. ledna 2008 zrušená, majetek do té doby zařazený v této skupině přešel do 2. odpisové skupiny.
 - od roku 2008 byl navýšen limit vstupní ceny, příp. limit pro daňové leasingové nájemné osobního auta včetně technického zhodnocení z původních 900.000,-- Kč na 1.500.000,-- Kč.
- - změny sazby daně z příjmů právnických osob.

(Dana Nerudová, Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky)

Obr. 6: Struktura právních předpisů platných od 1. ledna 2004



Zdroj: J. Holcman, Aktuální změny ve vedení účetnictví podnikatelských subjektů IV.

Tab. č. 3: Vývoj daňových sazeb daně z příjmů právnických osob

Rok	Sazba daně
2004	28%
2005	26%
2006	24%
2007	24 %
2008	21%
2009	20%
2010	19%
2011	19%
2012	19%
2013	19%

Zdroj:<http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-pravnickych-osob/>, 2013

3.3.1 Daňová evidence a účetnictví

Daňová evidence slouží především ke zjištění správného základu daně z příjmů, zatímco účetnictví předkládá komplexnější pohled na hospodaření podniku. Hospodářský výsledek se vypočítá jako rozdíl mezi příjmy a výdaji, tzn. příjmy ovlivňující základ daně a výdaji, které podnik vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Je upravena zákonem o dani z příjmů, který stanovuje, že ji mohou vést fyzické osoby, které nejsou účetní jednotkou, jejich obrat nepřekročil za minulé účetní období 25 mil. korun, nejsou účastníky sdružení a nejsou zapsáni v Obchodním rejstříku.

Účetnictví navazuje na principy podvojného účetnictví. Ve směrné účtové osnově došlo jen k malým změnám v názvech účtových skupin, stále ale platí rozdělení do 10 účtových tříd a také to, že jednotlivé syntetické účty směrná účtová osnova nepředepisuje, jejich očíslování, názvy a obsah si určuje účetní jednotka sama.

Závazná účetní osnova:

- 0 – Dlouhodobý majetek,

- 1 – Zásoby,
- 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry,
- 3 – Zúčtovací vztahy,
- 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky,
- 5 – Náklady,
- 6 – Výnosy,
- 7 – Závěrkové a podrozvahové účty,
- 8 a 9 – vyhrazeno pro vnitropodnikové účetnictví.

Po roce 2004 řeší § 38a zákona o účetnictví, řeší možnost účtování v jednoduchém účetnictví pro vyjmenované subjekty. „Občanská sdružení, jejich organizační jednotky8), které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti 8a) nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou 9), a honební společenstva 10) mohou vést účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 117/1994 Sb., zákona č. 227/1997 Sb., zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 353/2001 Sb. a zákona č. 437/2003 Sb., pokud jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč; přitom se na ně vztahují ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a jeho prováděcích právních předpisů, která upravují účtování v soustavě **jednoduchého účetnictví.**“ (§ 38a zákona o účetnictví)

4. Účetní systém IAS/IFRS

Světová ekonomika řadu let odstraňuje národní hranice, protože má stále více globální charakter. Objevuje se proto potřeba sjednotit informační systémy a zvýšit srovnatelnost i srozumitelnost a spolehlivost ekonomických informací. Proto dochází k tzv. harmonizaci účetnictví. V současnosti jsou tři hlavní proudy mezinárodní účetní harmonizace. Jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, účetní standardy USA, tzv. US GAAP (General Accepted Accounting Principles) a účetní směrnice Evropské unie. (J. Hinke, Účetní systém IAS/IFRS)

„US GAAP, přestože představují soubor národních účetních standardů USA, jsou významné pro celosvětovou harmonizaci účetnictví. Příčinou je zejména ekonomický význam a síla USA, ale i kvalita tohoto systému. Newyorská burza je nejvýznamnější burzou světa a společnosti, které chtějí na této burze kótovat své cenné papíry, musí sestavovat svoje účetní závěrky v souladu s US GAAP.“ (Dvořáková, Finanční účetnictví)

Za nástroj regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii byly roku 2000 zvoleny Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).

4.1 Konceptní rámec

Konceptní rámec IAS/IFRS obsahově vymezuje hlavně:

- uživatele účetní závěrky
- cíl účetní závěrky (tj. poskytnout informace postavení, výkonnosti a o změnách ve finanční pozici podniku, které jsou důležité pro velké množství uživatelů, kteří musí činit ekonomická rozhodnutí),
- základní předpoklady sestavení účetní závěrky (těmi jsou: trvání účetní jednotky, aktuální báze, periodicita vykazování a věrné a poctivé zobrazení skutečnosti),
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky (srozumitelnost, relevance, spolehlivost, srovnatelnost a pravdivý a věrný obraz – ty jsou hlavní, dále pak: významnost, důvěryhodné zobrazení, přednost obsahu před formou, nestrannost, opatrnost, úplnost).

(J. Hinke, Účetní systém IAS/IFRS)

4.2 Účetní závěrka

„Obecné úpravě obsahu je věnován IAS 1 – Sestavení a zveřejnění účetní závěrky, který obsahuje zejména požadavky na obsah rozvahy, výsledovky, výkazu změn vlastního kapitálu a komentáře k účetním výkazům. Výkazu peněžních toků je věnován samostatný standard IAS 7 - Výkaz peněžních toků. Součástí účetní závěrky (sestavené v souladu s IFRS) musí být jasně odlišeny od ostatních informací obsažených v dalších publikovaných dokumentech (tedy od ostatních součástí výroční zprávy a podobně).“ (Dvořáková, 2006, s. 17)

Základní součásti účetní závěrky jsou:

- rozvaha,
- výsledovka,
- výkaz změn vlastního kapitálu (buď zahrnující veškeré změny ve vlastním kapitálu, nebo jen změny vlastního kapitálu, které nevyplývají z transakcí s vlastníky),
- výkaz peněžních toků,
- komentář neboli příloha k účetním výkazům.

Rozvaha nemá striktně nařízenou formu rozvahy, musí ale obsahovat: název výkazu a společnosti, datum sestavení, měnu vykazování, zaokrouhlení a druh rozvahy. „V rámci **aktiv** je položka klasifikována jako krátkodobá, pokud:

- se očekává, že bude prodána (nebo držena za účelem prodeje či spotřeby) v průběhu běžného provozního cyklu podniku,
- je držena k obchodování,
- se očekává, že bude prodána do dvanácti měsíců od data rozvahy,
- se jedná o peníze a peněžní ekvivalenty.

(J. Hinke, Účetní systém IAS/IFRS)

Ostatní aktiva, která nesplňují ani jednu z výše uvedených kritérií, by měla být klasifikována jako dlouhodobá.“ (J. Hinke, Účetní systém IAS/IFRS, s. 25 – 26)

Jdou dva způsoby vykazování pozemků, budov a zařízení (v některých případech). Jeden umožňuje zveřejnit v rozvaze pouze netto hodnotu a brutto a korekce jsou

uvedeny v příloze. Druhý způsob je ten, kdy se brutto, netto i korekce vykazují v rozvaze. (J. Hinke, Účetní systém IAS/IFRS)

V českém účetním systému neexistuje pojem „podmíněné aktivum“. Tento pojem označuje aktivum, které vyplývá z minulých událostí, ale jeho existence bude v budoucnosti potvrzena tím, že buď dojde, nebo nedojde k dané nejisté události. Účetní jednotka ale nemá danou budoucí událost úplně pod svou kontrolou. V okamžiku, kdy nabude účetní jednotka jistoty, přestává se považovat podmíněné aktivum za podmíněné, ale za aktivní položku. Podmíněné aktivum nelze vykazovat v rozvaze, ale jeho místo je pouze v příloze, na konci účetního období se však řádně kontroluje. (J. Hinke, Účetní systém IAS/IFRS)

Pasiva jsou členěna na krátkodobá, dlouhodobá, ostatní a podmíněná (na stejném principu jako podmíněná aktiva, také se objevují jen v příloze a ne v rozvaze). Závazek je dlouhodobý, pokud nebude uhrazen v průběhu provozního cyklu, není držen z důvodu obchodování a pravděpodobně nebude uhrazen do dvanácti měsíců od data sestavení rozvahy. Jiné závazky jsou chápány jako krátkodobé. Vlastní kapitál je chápán jako pasiva po odečtení všech závazků společnosti. Výše vlastního kapitálu se mění podle ocenění aktiv a závazků v rozvaze, pokud dojde k přeceňování aktiv a závazků. Patří sem vklady vlastníků, emisní ážio, ale také hospodářský výsledek a fond z přecenění či fond z přepočtu cizích měn. IAS 1 stanovuje, co všechno bude zveřejněno v rozvaze nebo buď v rozvaze, nebo v komentáři. Přímo v rozvaze jsou např.: pozemky, budovy a zařízení, zásoby a další. V rozvaze nebo v komentáři se najdou např.: zásoby roztríděné do skupin, rozdělené pohledávky za odběrateli a další. (J. Hinke, Účetní systém IAS/IFRS)

Ve **výkazu zisku a ztráty** se zaznamenávají výnosy a náklady.

Výnosy (Income) znamenají zvýšení ekonomického prospěchu, které se odehrálo za dané účetní období formou zvýšení aktiv nebo snížení závazků a které jinými slovy mělo za následek zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem vlastníků. Výnosy dělíme na tržby (z prodeje výrobků, zboží a služeb, výnosy z úroků, dividend, přijatého nájemného atd.) a tzv. přínosy, jejichž hodnota se vyazuje bez souvisejících nákladů (tzv. Losses). Jsou ale také takové přínosy, které nemají vliv na hospodářský

výsledek (např. výsledek z přecenění aktiv směrem nahoru). (J. Hinke, Účetní systém IAS/IFRS)

Náklady (Expenses) jsou naopak snížení ekonomického prospěchu kvůli zvýšení závazků nebo úbytku nebo snížením užitečnosti aktiv a které v důsledku znamenalo snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením prostředků vlastníkům. Člení se na náklady, které vznikají běžnou činností, a na Losses, tzv. ztráty (opakem přínosů). Hospodářský výsledek není ovlivňován náklady na pořízení aktiv (tzv. Cost). Obdobně jako u rozvahy, tak i u tohoto výkazu stanovuje IAS 1, které informace se budou sdělovat ve výsledovce (výnosy, finanční náklady, daňové náklady, zisk nebo ztrátu atd.) a které informace budou buď ve výsledovce, nebo v komentáři (položky výnosů a nákladů, u kterých je jejich povaha a částka významná, a z tohoto důvodu musejí být uvedeny samostatně). (J. Hinke, Účetní systém IAS/IFRS)

Výkaz peněžních toků umožňuje uživateli účetní závěrky získat přehled o tom, jak je společnost schopná vytvářet peněžní prostředky, a dává podklady pro další rozhodování. Pod peněžními prostředky (Cash) je chápána peněžní hotovost a vklady na vyžádání. Provozní činnost znamená hlavní výdělečnou činnost a ostatní činnosti, které se nedají zahrnout do investiční činnosti nebo financování. Má tuto strukturu:

- peněžní toky z provozní činnosti,
- peněžní toky z investiční činnosti,
- peněžní toky z finanční činnosti,
- čisté zvýšení/snížení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů,
- peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na počátku období,
- peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období.

(J. Hinke, Účetní systém IAS/IFRS)

Výkaz změn vlastního kapitálu musí účetní jednotky sestavit buď v úplném vyjádření všech změn vlastního kapitálu, nebo ve vyjádření pouze změn, které nemají spojitost s kapitálovými transakcemi s vlastníky. Tento výkaz musí obsahovat:

- zisk, popř. ztrátu za období,
- opravy chyb pro každou část vlastního kapitálu,
- náklady a výnosy, které jsou přímo zahrnovány do vlastního kapitálu.

V komentáři nebo přímo v tomto výkazu je nutné uvést hodnotu transakcí s vlastníky, výše nerozděleného zisku a srovnání účetní hodnoty každé složky vloženého kapitálu a každého fondu na počátku a na konci účetního období. (J. Hinke, Účetní systém IAS/IFRS)

V **příloze k účetní závěrce** musí být každá položka v rozvaze, výsledovce, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků označena tak, aby se dal snadno najít odkaz na související informace v příloze. V tomto výkazu se lze dočíst, jakým způsobem je zpracovávána účetní závěrka a také konkrétní účetní pravidla. Umožňuje lépe pochopit výše uvedené výkazy. (J. Hinke, Účetní systém IAS/IFRS)

4.3 IAS/IFRS pro malé a střední podniky

IAS/IFRS pro malé a střední podniky přináší zjednodušení a některé odlišnosti oproti plným IAS/IFRS:

- některé oblasti obsažené v plných IAS/IFRS jsou úplně vypuštěné,
- v řadě oblastí, kde si účetní jednotka v plných IFRS může zvolit účetní postup, není tato možnost volby pro malé a střední podniky možná a standard připouští jen jediné řešení,
- zjednodušené požadavky na vykazování a oceňování,
- méně požadavků na zveřejňování v příloze.

Rozdíl mezi výnosy a náklady, které jsou uznávané IFRS pro malé a střední podniky, se nazývá úplný (komplexní) výsledek. Není začleněn ve finančních výkazech. Rozdíl mezi ziskem nebo ztrátou je ten, že do zisku nebo ztráty jsou zahrnuty jiné náklady, než které IFRS označují jako ostatní položky úplného výsledku. IFRS nepovolují zaznamenávat a vykazovat položky, které nespĺňují podmínky pro jejich uznání. (D. Nerudová, Harmonizace účetních standardů pro MSP)

„Jako příklad lze uvést:

- v oblasti výpůjčních nákladů vynaložených v souvislosti s pořízením způsobilého aktiva neumožňuje standard (část 24) jiné řešení než zachycení výpůjčních nákladů jako nákladů období,
- v oblasti nákladů na výzkum a vývoj rovněž standard neumožňuje aktivovat náklady na vývoj a veškeré vynaložené náklady tohoto charakteru musejí účetní jednotky vykazovat jako náklad období,

- v oblasti nehmotných aktiv neumožňuje standard použít přeceňovací model,
- v oblasti dlouhodobého majetku nelze přeceňovat na reálnou hodnotu, i když ED tuto možnost připouští.“ (D. Nerudová, Harmonizace účetních standardů pro MSP, s. 104)

Účetní jednotka se musí držet vymezených účetních pravidel IFRS pro malé a střední podniky. Tato nařízení smí účetní jednotka měnit, jen pokud je změna požadována samotným standardem či jeho interpretací nebo v případě, že touto změnou bude zajištěno získání spolehlivějších a relevantnějších informací o dopadech účetních případů. (D. Nerudová, Harmonizace účetních standardů pro MSP)

IFRS určuje jednotlivé povinné části **účetní závěrky**. Ty jsou stejné jako u IFRS v plném rozsahu. Jedná se tedy o rozvahu, výkaz změn vlastního kapitálu, cash flow, výkaz o úplném výsledku, výsledovka a příloha. (D. Nerudová, Harmonizace účetních standardů pro MSP)

„V případě, že změny ve vlastním kapitálu jsou způsobeny pouze transakcemi s vlastníky a ziskem nebo ztrátou (v příslušném období nedošlo k přeceňování majetku souvztažně s vlastním kapitálem), může účetní jednotka sestavovat pouze samostatný výkaz – tzv. „statement of income and retained earnings“ – namísto výkazu o komplexním výsledku a výkazu o změnách ve vlastním kapitálu.“ ((D. Nerudová, Harmonizace účetních standardů pro MSP, s. 106)

5. Společnost Marid s. r. o.

5.1 Základní údaje o společnosti

Obchodní název: Marid s. r. o.

Sídlo: Plzeň, Resslerova 343/10

Základní kapitál: 200.000,-- Kč

Obrat v roce 2010: 31 mil. Kč

Počet stálých zaměstnanců: 19

Předmětem činnosti společnosti jsou zámečnictví, realitní činnost, služby v oblasti administrativní správy a služby organizačně hospodářské povahy, výroba, instalace a opravy elektrických strojů a přístrojů, zprostředkování obchodu a služeb, specializovaný maloobchod a maloobchod se smíšeným zbožím, pronájem a půjčování věcí movitých, reklamní činnost a marketing, překladatelská a tlumočnická činnost.

Hlavním výrobním programem je produkce řezacích pásů. Všechny výrobky prochází kontrolou na měřicích přístrojích a poté jsou dodávány odběratelům. Pásky jsou určeny pro stroje v potravinářském průmyslu. Společnost zajišťuje také veškerý servis související s ostřením pásů a přesným broušením podle požadavků zákazníka až po instalaci strojů a jejich servis. Společnost také nabízí výrobu speciálních pásů přímo na zakázku.

Společnost vznikla v roce 1992 a od té doby se po celou dobu svého působení na trhu stále snaží zlepšovat služby poskytované svým zákazníkům rozšiřováním sortimentu i zkvalitněním svého servisu. To dokázala v roce 2001, kdy společnost podstoupila velice náročnou výrobní, servisní a organizační zkoušku a získala osvědčení ISO 9001:2000 renomovanou certifikační firmou Bureau Veritas Quality International, kterou od té doby už několikrát úspěšně obhájila. Za dobu svého působení na trhu si společnost našla obchodní partnery nejen v České republice, ale také v zahraničí. Společnost nemá žádný podíl v jiném podniku.

5.2 Analýza účetnictví vybrané účetní jednotky

5.2.1 Účetní závěrka

Podle českých právních norem o účetní závěrce předchází účetní uzávěrka. Proběhne kontrola účetních záznamů a zjištění výsledku hospodaření, který je podkladem pro základ daně a daňové povinnosti účetní jednotky. Po zaúčtování splatné daně se účetní knihy uzavrou. Firma sestavuje řádnou účetní závěrku k rozvahovému dni, tzn. k 31. prosinci, protože používá jako účetní období kalendářní rok. Firma nesestavuje žádné mimořádné účetní závěrky, pouze si každé čtvrtletí sestaví report o průběžných stavech výnosů a nákladů. Účetní závěrka se skládá z Rozvahy, Výkazu zisku a ztráty a Přílohy. Přehled o změnách vlastního kapitálu a Přehled o peněžních tocích nejsou sestavovány, protože to české právní normy nevyžadují. V příloze D je uveden Výkaz zisku a ztráty za rok 2010.

5.2.2 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek je ve společnosti rozdělen na dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční majetek. Hmotný a nehmotný majetek je evidován při nákupu v pořizovacích cenách. Za dlouhodobý hmotný majetek je považován majetek s pořizovací cenou vyšší než 40.000,-- Kč a za dlouhodobý nehmotný s cenou vyšší než 60.000,-- Kč. Veškerý majetek, který byl pořízen za cenu nižší, je považován za drobný hmotný nebo drobný nehmotný majetek. Ten podnik nevykazuje v rozvaze, ale účtuje ho do nákladů na účtu 501 v roce pořízení a vede o něm záznamy v podrozvaze.

Dlouhodobý hmotný majetek, který podnik vyrobí sám, je oceněn na úrovni vlastních nákladů, do kterých se zahrnují přímý materiál, přímé mzdy a režijní náklady přímo spojené s výrobou a dobou jeho aktivace.

Odpisy účetní jsou stejné jako daňové odpisy a podnik využívá metody zrychleného odepisování.

Podnik netvoří žádné účetní opravné položky. Vytváří pouze opravné položky k pohledávkám, které jsou dané zákonem č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

5.2.3 Krátkodobý majetek

Zásoby jsou při nákupu oceňovány pořizovací cenou a v případě vlastní výroby oceněny náklady vlastní výroby. Při nákupu podnik používá pro zaúčtování metodu B, takže např. na účtu 112 – Materiál na skladě je zaznamenán počáteční stav k 1. lednu a na konci roku k vyúčtování konečného stavu a k vyúčtování úbytku počátečního stavu. Konečný stav se zjistí podle skladní karty, kde jsou běžné příjemky a výdejky zaznamenávány.

Ocenění při výdeji zásob ze skladu probíhá metodou FIFO (First In, First Out, v překladu „první do skladu, první ze skladu“), což znamená, že výdeje ze skladu se oceňují postupně cenami od nejstarší k nejnovější zásobě.

Pohledávky a závazky se oceňují nominální hodnotou. Pohledávky i závazky vyjádřené v cizí měně se přepočítávají na českou měnu pevným čtvrtletním kurzem během účetního období. Na konci účetního období se pohledávky a závazky přepočítají kurzem, který stanoví v kurzovním lístku Česká národní banka.

Podnik používá analytické účty, které jsou pojmenované tímto způsobem, např: syntetický účet 321 – Dodavatelé a analytické účty 321.000 Dodavatelé tuzemsko, 321.100 Dodavatelé zahraničí.

Podnik se řídí Českými účetními standardy a Vyhláškou č. 500/2002 Sb. Standardy IAS/IFRS nepoužívá.

5.3 IAS/IFRS ve společnosti Marid s. r. o.

Účtový rozvrh používaný pro vedení účetnictví podle IAS/IFRS pro MSP by vycházel ze stávajícího účtového rozvrhu, který je používán při vedení účetnictví podle českých právních norem.

Aktivum, které účetní jednotka vykazuje, musí být spolehlivě měřitelné a užitky z něj plynoucí musí plynout do účetní jednotky. Hranice u jednotlivých položek aktiv a výnosů bude 5 % a u pasiv a nákladů také 5 %. Položky aktiv a výnosů a také pasiv a nákladů, které budou vyšší než 5 % sumy v rozvaze, se budou vykazovat samostatně. Pokud jednotlivé položky nebudou splňovat tuto podmínku, budou vykázány jako

součtové položky. Měna, ve které bude účetnictví vedeno, zůstane Kč. Obdobně účetním obdobím zůstane kalendářní rok.

Dlouhodobý hmotný majetek upravuje standard IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení, podle kterého by byl majetek oceněn v pořizovací ceně s možností snížit ji o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty.

Směrnice, která platí o zařazení majetku do dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku, bude převzata z původních směrnic.

U zásob v okamžiku, kdy budou prodány, bude zachycena jejich účetní hodnota, protože to je náklad ovlivňující hospodářský výsledek, a to v období, kdy budou uznány související výnosy, aby byl zachován aktuální princip.

Podle IAS/IFRS musí účetní jednotka sestavit Rozvahu, Výkaz zisku a ztráty, Výkaz peněžních toků, Výkaz o změně vlastního kapitálu a Komentář k účetní závěrce. Je nezbytné určit hladinu významnosti položek a to podílem mezi KZ účtu a bilanční sumou netto. Tento výsledek se porovná se stanovenou hladinou významnosti ve vnitropodnikových směrnících. Vyjde-li hladina významnosti nižší než stanovená, vykáže se tato položka společně v součtu s ostatními podobnými položkami z hlediska obsahu.

6. Závěr

Účetnictví se neustále a nepřetržitě mění a dále vyvíjí, respektive se proměňuje jeho forma, avšak podstata zůstává neměnná. Stále má účetnictví za úkol věrně a spolehlivě popsat situaci podniku.

Tato práce si kladla za cíl vytvořit přehled o účetnictví v Československé republice v letech 1948 až 1989, dále pak po roce 1990 až do roku 2004, kdy se Česká republika po dlouholetých přípravách stala součástí Evropské unie, potom účetní systém v České republice po roce 2004 a jako poslední je pohled na globální tendenci harmonizovat účetnictví pomocí IAS/IFRS.

Obrovskou změnou v českém účetním systému byl přechod z centrálně plánované ekonomiky na ekonomiku tržní. Tento krok znamenal zavedení účetního systému, který byl diametrálně odlišný od systému do roku 1989. Toto období budování nového systému v rámci tržní ekonomiky bylo spjato s vytvořením základní legislativy (např. zákon č. 105/1990 Sb. o soukromém podnikání občanů nebo zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví) i založením značného počtu podniků.

Mezi lety 1990 a 2004 bylo účetnictví rozděleno na účetnictví podvojně a jednoduché. Hlavní rozdíl mezi podvojným a jednoduchým účetnictvím byl mimo jiné v sestavování hospodářského výsledku. Podvojně účetnictví vypočítalo výsledek hospodaření jako rozdíl mezi náklady a výnosy, v jednoduchém účetnictví se výsledek hospodaření vypočte jako rozdíl mezi příjmy a výdaji podniku. V této době se připravovaly změny v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie.

Dne 1. května 2004 se Česká republika stala členskou zemí Evropské unie. Toto datum přineslo několik změn v českém účetním systému, který se musel do určité míry přizpůsobit trendu v Evropské unii. Jako významnou změnu lze chápat zrušení jednoduchého a podvojného účetnictví a jejich nahrazení daňovou evidencí a účetnictvím.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví znamenají pohled do budoucnosti, protože docházelo a i nadále bude docházet ke sblížení českých účetních předpisů a standardů IAS/IFRS. Důvod je jasný, čím je více nadnárodních společností, tím větší je jejich potřeba mít k dispozici účetní data srovnatelná a srozumitelná ode všech svých poboček

v jednotlivých zemích. Přibližování se k IAS/IFRS ovšem není aktuální jen pro nadnárodní koncerny, ale také pro menší účetní jednotky. V současné době dochází v České republice k harmonizaci s účetním systémem IAS/IFRS. Ve světovém měřítku je znát snaha o sjednocení IAS/IFRS i s ostatními uznávanými účetními principy, kterými jsou zejména US GAAP.

7. Seznam tabulek, obrázků a zkratk

Seznam tabulek

Tab. 1: Rozdíl mezi anglosaským a kontinentálním systémem

Tab. 2: Vývoj právní úpravy účetnictví v Československu mezi 1946 - 1990

Tab. č. 3: Vývoj daňových sazeb daně z příjmů právnických osob

Seznam obrázků

Obr. 1: Příklady druhů účetnictví

Obr. 2: Formy podniku

Obr. 3: Členění hospodářských prostředků

Obr. 4: Členění hospodářských prostředků

Obr. 5: Schéma účetních soustav a organizace účetnictví mezi 1989 - 2004

Obr. 6: Struktura právních předpisů platných od 1. ledna 2004

Seznam zkratk

IAS	Mezinárodní účetní standardy	International Accounting Standards
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	International Financial Reporting Standards
GAAP	Všeobecně uznávané účetní principy	Generally Accepted Accounting Principles
ČR	Česká republika	
MSP	Malé a střední podniky	
ED	Oficiální verze k připomínkování a následné modifikaci	Exposure Draft

8. Seznam použité literatury

Knižní publikace

- [1] HINKE, J. Účetní systém IAS/IFRS. Praha: Kernberg Publishing, 2007, ISBN 978-80-903962-2-7.
- [2] KOVANICOVÁ, D. a kol. Finanční účetnictví – světový koncept. Praha: Bova Polygon, 2005, ISBN 80-7273-129-7.
- [3] KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět světovým, evropským a českým účetním výkazům. Praha: Bova Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9.
- [4] NERUDOVA, D., BOHUŠOVÁ, H., SVOBODA, P., ŠIROKÝ, J. Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009, ISBN 978-80-7357-500-7.
- [5] ŠTOHL, P., KLIČKA, V. Maturitní okruhy z účetnictví. Znojmo: Tiskárny Havlíčkův Brod, a. s., 2007. ISBN 80-239-8812-3.
- [6] KOUT, P., LÍBAL, T. Jednoduché účetnictví od roku 1999. Praha: Pragoeduca, 1999, ISBN 80-85856-68-2.
- [7] DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS. Brno: Computer Press, a. s., 2006. ISBN 80-251-1085-0.
- [8] STROHSCHNEIDEROVÁ, E. Vývoj účetního výkaznictví v rámci vstupu ČR do Evropské unie. Bakalářská práce, 2008.
- [9] FIREŠ, B. Základy účetnictví. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1988, 1304 – 5622.
- [10] FIREŠ, B. Základy účetnictví v tržní ekonomice. Praha: Institut řízení, 1991, ISBN 80-7014-039-9
- [11] ŠTOHL, P. Učebnice účetnictví. Znojmo: Tiskárny Havlíčkův Brod, a. s., 2005
- [12] HYRŠLOVÁ, J. Účetnictví udržitelného rozvoje podniku, Praha, 2009
- [13] PEJŠLOVÁ, R. Kreativní účetnictví – účetní a daňové aspekty českého a mezinárodního účetnictví, Diplomová práce, 2009
- [14] KLEISNER, V., SAMEC, J. Informační soustava podniku, Praha, 1986, ISBN 14-586-86
- [15] MUNZAR, V., BURDA, Z., SVOBODOVÁ, A. Účetnictví pro 2. ročník obchodních akademií, Státní pedagogické nakladatelství Praha, 1993, ISBN 80-04-26343-7
- [16] RYNEŠ, P., PLESNIVÝ, P. Jednoduché účetnictví pro podnikatele, TRIZONIA, 1993, ISBN 80-85573-10-5

Internetové zdroje

[1] <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-pravnickych-osob/>

[2] http://cs.wikipedia.org/wiki/Dejiny_ucetnictvi/

[3] HOLCMAN, J. Aktuální změny ve vedení účetnictví podnikatelských subjektů IV.

[4] www.files.studijnimaterialy.webnode.cz/.../Mezinárodní%20účetní%20systemy

[5] <http://cs.wikipedia.org/wiki/Socialismus>

[6] Národní shromáždění republiky Československé 1950, Zpráva výborů hospodářského a rozpočtového k vládnímu návrhu zákona (tisk 481) o financování národních a komunálních podniků)

[7] http://www.enviwiki.cz/wiki/Environmentální_účetnictví_na_podnikové_úrovni/

Ostatní zdroje

[1] Výroční zpráva Marid s. r. o. 2010

9. Seznam příloh

Příloha A: Ukázka popisníku

Příloha B: Rozvaha za rok 2010

Příloha C: Výkaz zisku a ztráty za rok 2010

Příloha A: Ukázka popisníku

Tab. 13 Ukázka popisníku

Číslo položky	T e x t	Kčs	Kčs
	<u>Aktiva</u>		
1.	Pokladní hotovost		400,-
2.	Pohledávky u odběratelů:		
	- odběratel A	2 500,-	
	- odběratel B	4 200,-	
	- odběratel C	<u>1 600,-</u>	8 300,-
3.	Zásoby zboží (podle přiloženého seznamu)		102 600,-
4.	Obchodní zařízení		60 000,-
5.	Budovy		<u>200 000,-</u>
	Aktiva celkem		<u>371 300,-</u>
	<u>Pasíva</u>		
1.	Dluhy dodavatelům		
	- dodavatel X	6 300,-	
	- dodavatel Y	8 000,-	
	- dodavatel Z	<u>7 600,-</u>	21 900,-
2.	Úvěr u peněžního ústavu		<u>40 000,-</u>
	Dluhy celkem		<u>61 900,-</u>
	<u>Souhrn (rekapitulace)</u>		
	Aktiva celkem		371 300,-
	Dluhy celkem		- <u>61 900,-</u>
	Čisté jmění k 31.12.19..		<u>309 400,-</u>
V Praze dne 2.1.19..		Podpis	

Zdroj: FIŠER, B.: Základy účetnictví, Praha: Státní nakladatelství Praha, str. 159

Příloha B: Rozvaha za rok 2010 (v tis. Kč)

OZNACENI	NAZEV	BRUTTO	KOREKCE	NETTO	MINULE
	AKTIVA CELKEM	35830721	1965117	33865604	0
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek	3306589	1805587	1501002	0
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	115500	83434	32066	0
B.I.1.	Zřizovací výdaje	0	0	0	0
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	0	0	0	0
3.	Software	115500	83434	32066	0
4.	Ocenitelná práva	0	0	0	0
5.	Goodwill	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	0
8.	Poskytnuté zálohy na dl. nehm. majetek	0	0	0	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	3191089	1722153	1468936	0
B.II.1.	Pozemky	0	0	0	0
2.	Stavby	0	0	0	0
3.	Samostatné movité věci a soub. mov. věci	3191089	1722153	1468936	0
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	0	0	0	0
5.	Základní stádo a tažná zvířata	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0	0
8.	Poskytnuté zálohy na dl. hm. majetek	0	0	0	0
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	0	0	0	0
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0
B.III.1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	0	0	0	0
2.	Podíly v účet.jedn. pod podst. vlivem	0	0	0	0
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	0	0	0	0
4.	Půjčky a úvěry-ovl.a řídicí osoba, podst.	0	0	0	0
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0
6.	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý fin.maj.	0	0	0	0
C.	Oběžná aktiva	32313321	159530	32153791	0
C.I.	Zásoby	19372637	0	19372637	0
C.I.1.	Materiál	10614447	0	10614447	0
2.	Nedokončená výroba a polotovary	0	0	0	0
3.	Výrobky	248031,7	0	248031,7	0
4.	Zvířata	0	0	0	0
5.	Zboží	8510159	0	8510159	0
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	0	0	0	0
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0
C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	0	0	0	0
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	0	0	0	0
3.	Pohledávky - podstatný vliv	0	0	0	0

4.	Pohl. za společ., členy družstva a	0	0	0	0
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	0	0	0	0
6.	Dohadné účty aktivní	0	0	0	0
7.	Jiné pohledávky	0	0	0	0
8.	Odložená daňová pohledávka	0	0	0	0
C.III.	Krátkodobé pohledávky	10507430	159530	10347900	0
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	9460838	159530	9301308	0
2.	Pohledávky - ovládající a řídící osoba	0	0	0	0
3.	Pohledávky - podstatný vliv	0	0	0	0
4.	Pohl. za společ., členy družstva a	0	0	0	0
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní poj.	0	0	0	0
6.	Stát - daňové pohledávky	750000	0	750000	0
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	84060,09	0	84060,09	0
8.	Dohadné účty aktivní	212532	0	212532	0
9.	Jiné pohledávky	0	0	0	0
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	2433253	0	2433253	0
C.IV.1.	Peníze	246502,8	0	246502,8	0
2.	Účty v bankách	2186750	0	2186750	0
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	0	0	0	0
4.	Požizovaný krátkodobý fin.maj.	0	0	0	0
D.I.	Lasové rozlišení	210811,5	0	210811,5	0
D.I.1.	Náklady příštích období	210811,5	0	210811,5	0
2.	Komplexní náklady příštích období	0	0	0	0
3.	Příjmy příštích období	0	0	0	0
	PASIVA CELKEM	0	0	33865604	0
A.	Vlastní kapitál	0	0	16198287	0
A.I.	Základní kapitál	0	0	200000	0
A.I.1.	Základní kapitál	0	0	200000	0
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	0	0	0	0
3.	Změny základního kapitálu	0	0	0	0
A.II.	Kapitálové fondy	0	0	0	0
A.II.1.	Emisní ážio	0	0	0	0
2.	Ostatní kapitálové fondy	0	0	0	0
3.	Oceňovací rozd. z přec. majetku a závaz.	0	0	0	0
4.	Oceňovací rozd. z přec. při přeměnách	0	0	0	0
A.III.	Rez.fondy, nedělitelné fond a ost.fondy	0	0	20000	0
1.	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	0	0	20000	0
2.	Statutární a ostatní fondy	0	0	0	0
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	0	0	7546605	0
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	0	0	7546605	0
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	0	0	0	0
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účet. obd.	0	0	8431682	0
B.	Cizí zdroje	0	0	17667318	0
B.I.	Rezervy	0	0	0	0

B.I.1.	Rezervy podle zvláštních právních předp.	0	0	0	0
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	0	0	0	0
3.	Rezerva na daň z příjmů	0	0	0	0
4.	Ostatní rezervy	0	0	0	0
B.II.	Dlouhodobé závazky	0	0	0	0
B.II.1.	Závazky z obchodních vztahů	0	0	0	0
2.	Závazky - ovládající a řídicí osoba	0	0	0	0
3.	Závazky - podstatný vliv	0	0	0	0
4.	Závazky ke společ., členům družst. a ...	0	0	0	0
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	0	0	0	0
6.	Vydané dluhopisy	0	0	0	0
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	0	0	0	0
8.	Dohadné účty pasivní	0	0	0	0
9.	Jiné závazky	0	0	0	0
10.	Odložený daňový závazek	0	0	0	0
B.III.	Krátkodobé závazky	0	0	9389318	0
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	0	0	6360438	0
2.	Závazky - ovládající a řídicí osoba	0	0	0	0
3.	Závazky - podstatný vliv	0	0	0	0
4.	Závazky ke společ., členům družst. a ...	0	0	587844	0
5.	Závazky k zaměstnancům	0	0	362342	0
6.	Závazky ze soc. zab. a zdrav. poj.	0	0	189547	0
7.	Stát - daňové závazky a dotace	0	0	887583	0
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	0	0	296045,8	0
9.	Vydané dluhopisy	0	0	0	0
10.	Dohadné účty pasivní	0	0	383911,9	0
11.	Jiné závazky	0	0	321605,5	0
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	0	0	8278000	0
B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	0	0	0	0
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	0	0	8278000	0
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	0	0	0	0
C.I.	Lasové rozlišení	0	0	0	0
C.I.1.	Výdaje příštích období	0	0	0	0
2.	Výnosy příštích období	0	0	0	0

Příloha D: Výkaz zisku a ztráty za rok 2010 (v tis. Kč)

OZNACENÍ	NAZEV	SLEDOVANE	CELKEM_ROK	MINULE
I.	Tržby za prodej zboží	8413784	8413784	0
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	7200089	7200089	0
+	Obchodní marže	1213695	1213695	0
II.	Výkony	31562560	31562560	0
II.1.	Tržby za prodej vlast. výrobků a služeb	31562560	31562560	0
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	0	0	0
3.	Aktivace	0	0	0
B.	Výkonová spotřeba	16834011	16834011	0
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	9850296	9850296	0
B.2.	Služby	6983715	6983715	0
+	Přidaná hodnota	15942244	15942244	0
C.	Osobní náklady	6792704	6792704	0
C.1.	Mzdové náklady	5060580	5060580	0
C.2.	Odměny členům orgánů společnosti a druž.	0	0	0
C.3.	Náklady na soc. zab. a zdr. poj.	1499404	1499404	0
C.4.	Sociální náklady	232720	232720	0
D.	Daně a poplatky	67537,12	67537,12	0
E.	Odpisy dlouhodob. nehm. a hm. majetku	0	0	0
III.	Tržby z prodeje dlouhodob. maj. a mat.	50000	50000	0
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodob. majetku	50000	50000	0
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	0	0	0
F.	Zúst.cena prod. dlouhodob. maj. a mat.	11180	11180	0
F.1.	Zúst.cena prod. dlouhodob. majetku	11180	11180	0
F.2.	Prodaný materiál	0	0	0
G.	Změna stavu rezerv a opr.pol. v prov...	0	0	0
IV.	Ostatní provozní výnosy	35194,35	35194,35	0
H.	Ostatní provozní náklady	70947,31	70947,31	0
V.	Převod provozních výnosů	0	0	0
I.	Převod provozních nákladů	0	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření	9085069	9085069	0
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	0	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0	0	0
VII.1.	Výnosy z podílu v ovl. a říz. osobách ..	0	0	0
2.	Výnosy z ostat. dlouh. cen. pap. a pod.	0	0	0
3.	Výnosy z ostatního dlouh. fin. maj.	0	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	0	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	0	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných pap. a der.	0	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných pap. a der.	0	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opr. pol. ve fin.o.	0	0	0
X.	Výnosové úroky	21181,24	21181,24	0

N.	Nákladové úroky	401587,2	401587,2	0
XI.	Ostatní finanční výnosy	323476,5	323476,5	0
O.	Ostatní finanční náklady	596458,4	596458,4	0
XII.	Převod finančních výnosů	0	0	0
P.	Převod finančních nákladů	0	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření	-653388	-653388	0
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	0	0	0
Q.1.	- splatná	0	0	0
2.	- odložená	0	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	8431682	8431682	0
XIII.	Mimořádné výnosy	0	0	0
R.	Mimořádné náklady	0	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0	0	0
S.1.	- splatná	0	0	0
2.	- odložená	0	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	0	0	0
T.	Převod podílu na výsl. hospodař. společ.	0	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období	8431682	8431682	0
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	8431682	8431682	0

Abstrakt

DRNKOVÁ, M. *Vývoj účetnictví pro podnikatele v ČR a jeho vliv na vypovídací schopnost účetních výkazů*. Bakalářská práce. Plzeň: Fakulta ekonomická v Plzni, 46 s., 2012

Klíčová slova: vývoj účetnictví, IAS/IFRS, podvojně účetnictví, jednoduché účetnictví, daňová evidence.

Předložená práce se zabývá vývojem účetnictví pro podnikatele v České republice. První část této práce popisuje účetní systém v Československu mezi lety 1948 – 1989, dále účetní systém, který doznal změn - po roce 1989, při přechodu z centrálně plánované na tržní ekonomiku, a po roce 2004, po vstupu ČR do Evropské unie. Dále je zde srovnán účetní systém České republiky s účetními systémy používanými v zahraničí. Druhá část se zaměřuje na účetní systém konkrétního podniku – Marid, s.r.o. Jsou zde porovnávány účetnictví v tomto podniku během let. Všechny zjištěné poznatky jsou v závěru shrnuty.

Abstract

DRNKOVÁ, M. *Development of Business Accounting in the Czech Republic and Its Impact on the Competence of Financial Statements*. Plzeň: Faculty of Economics, ZČU in Plzeň, 46 p., 2012.

Key words: development of accounting, IAS/IFRS, tax evidence, double entry bookkeeping, single entry bookkeeping.

The Bachelor's thesis deals with the development of accounting for entrepreneurs in the Czech Republic. The first part describes the accounting system in Czechoslovakia between 1948 and 1989, as the financial system has undergone changes - since 1989, when the transition from centrally planned to a market economy, and after 2004, after joining the European Union. There is paralleled financial system in the Czech Republic with the accounting systems used abroad. The second part focuses on the accounting system of a particular company - Marid, Ltd. They are compared in the accounting firm over the years. All findings are summarized in the conclusion.