

Technická univerzita v Liberci
Ekonomická fakulta

Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika

Analýza dopadu historického vývoje a požadavků národních účetních legislativ na účetní
systém vybrané společnosti

Impact Analysis of Historical Evolution and National Accounting Legislation Require-
ments on Accounting System of Chosen Company

DP-EF-KFU-2010-42

VERONIKA MORKUSOVÁ

Vedoucí práce: Ing. Olga Malíková, Ph. D.
Katedra financí a účetnictví

Konzultant: Ing. Milada Adášková,
Efekt DC s.r.o.

Počet stran 80

Počet příloh 6

Datum odevzdání 5. 1. 2010

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou 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 diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma 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.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci, 5. 1. 2010

vlastnoruční podpis

Poděkování

Ráda bych poděkovala mé vedoucí práce paní Ing. Olze Malíkové, Ph. D. za její rady, připomínky a odborné vedení mé diplomové práce. Dále bych ráda poděkovala své konzultantce paní Ing. Miladě Adáškové za poskytnutí podkladů, odborných rad a poznatků z praxe. V neposlední řadě také mé rodině, která mě během celého mého studia podporovala.

Anotace

Tato diplomová práce je zaměřena na analýzu historického vývoje a požadavků národních účetních legislativ na účetní systém. První kapitola se zabývá vymezením účetního systému a účetních obecně uznávaných zásad, dále vývojem účetních soustav a forem a jak se měnily v závislosti na požadavcích, které byly na účetnictví kladeny. Druhá kapitola popisuje účetnictví od jeho raných počátků až k současnému stavu, který směřuje k harmonizaci v rámci určitých politicko-hospodářských uskupení a také k celosvětové harmonizaci účetnictví. Třetí kapitola vystihuje vývoj požadavků české účetní legislativy a strukturu účetního systému v České republice. Poslední, tedy čtvrtá kapitola je zaměřena na analýzu vývoje české účetní legislativy na účetní systém vybrané společnosti, kterým je výrobní družstvo HYGIE.

Klíčová slova

Harmonizace, národní účetní legislativa, účetní systém, účetní záznamy, účetní formy, vývoj účetnictví.

Annotation

The purpose of this paper is analysis of historical evolution and national accounting legislation requirements on accounting system. The first chapter is dealt with definition of accounting system and generally accepted accounting principles in Czech Republic, then with evolution of accounting system and forms and how it changed in dependence of requirements which were imposed on accounting. The second chapter describes accounting from its early beginning to contemporary stadium which is converged to harmonization within political-economic groups and so to global harmonization. The third part represents evolution of czech accounting legislative requirements and structure of accounting system in Czech Republic. The fourth chapter is focused on analysis of czech accounting legislation and its impact on accounting system of chosen company – syndicate HYGIE.

Keywords

Harmonization, national accounting legislative, accounting system, accounting records, accounting forms, evolution of accounting.

Obsah

Obsah	7
Seznam použitých zkratk a symbolů.....	9
Seznam tabulek.....	11
Seznam obrázků.....	12
Úvod	13
1. Analýza základních faktorů ovlivňujících účetní systém.....	15
1.1 Vymezení účetnictví jako systému	15
1.2 Obecně uznávané účetní zásady	17
1.3 Význam a funkce účetnictví	19
1.4 Účetní soustavy.....	20
1.4.1 Jednoduché účetnictví	21
1.4.2 Podvojně účetnictví	23
1.4.3 Komerční účetnictví	24
1.4.4 Finanční x manažerské účetnictví	25
1.5 Účetní záznamy	26
1.5.1 Účet.....	27
1.5.2 Účetní doklady.....	28
1.5.3 Účetní zápisy	29
1.5.4 Účetní knihy	31
1.5.5 Účetní závěrka	32
1.5.6 Výroční zpráva	33
1.6 Účetní formy.....	34
1.6.1 Ruční vedení účetnictví	35
1.6.2 Mechanizované zpracování	37
1.6.3 Automatizované účetnictví	38
2. Analýza vybraných mezníků v historickém vývoji účetnictví.....	41
2.1 Rané počátky účetnictví	41
2.2 Rozvoj účetnictví ve 14. století	42
2.3 Vývoj účetnictví v období 16. - 18. století	44
2.4 Vývoj účetnictví od 18. století.....	46
2.5 Harmonizace v rámci Evropské unie.....	48
2.5.1 Mezinárodní účetní standardy	48
2.5.2 Směrnice Evropské unie	49
2.6 Celosvětová harmonizace účetnictví	51
3. Analýza vývoje požadavků národní účetní legislativy	55
3.1 První počátky účetnictví na našem území	55
3.2 Vývoj účetnictví v Československu	57
3.3 Etapy právní regulace vedení účetnictví v ČR	59
3.3.1 Právní úprava 1972 - 1992.....	59
3.3.2 Právní úprava 1992 - 2001	60
3.3.3 Novela zákona o účetnictví od 1.1.2002.....	61
3.3.4 Novela zákona o účetnictví od 1.1.2004.....	62
3.4 Struktura účetního systému ČR	62
4. Aplikační část.....	65
4.1 HYGIE, družstvo v Děčíně.....	65
4.2 Vztahy družstva a jeho členů	67

4.3 Dopad legislativních změn	68
4.3.1 Zavedení volné živnosti.....	69
4.3.2 Vznik hostinské činnosti.....	70
4.3.3 Transformace hospodářství v 90. letech 20. století	70
4.3.4 Zavedení a změna DPH	72
4.3.5 Převedení volných živností pod jeden název.....	74
Závěr	75
Seznam použité literatury	77
Přílohy	80

Seznam zkratek a symbolů

apod.	a podobně
aj.	a jiné
APEC	Asia-Pacific Economic Cooperation (Ekonomické seskupení Asie a Tichomoří)
a.s.	akciová společnost
atd.	a tak dále
č.	číslo
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
D	dal
dle	podle
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
FASB	Financial Accounting Standards Board (Rada pro standardy finančního účetnictví)
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IASB	International Accounting Standards Board (Rada pro tvorbu mezinárodních účetních standardů)
IASC	International Accounting Standards Committee (Výbor pro mezinárodní účetní standardy)
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation (Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy finančního výkaznictví)
Kč	koruna česká
Kčs	koruna československá
k.s.	komanditní společnost
MD	má dáti
mj.	mimo jiné
NAFTA	North American Free Trade Agreement (Severoamerická dohoda o volném obchodě)

např.	například
odst.	odstavec
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
pozn.	poznámka
př. n. l.	před naším letopočtem
Sb.	sbírka
SČMVD	Svaz českých a moravských výrobních družstev
SPV	středisko praktického vyučování
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
str.	strana
SVD	Svaz výrobních družstev
tab.	tabulka
tis.	tisíc
tj.	tj.
tzn.	to znamená
tzv.	takzvaný
ÚJ	účetní jednotka
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (Všeobecně uznávané účetní principy Spojených států amerických)
viz	vzhledni
v.o.s.	veřejná obchodní společnost
vyd.	vydání
[]	hranaté závorky použité pro označení citací
()	kulaté závorky použité pro doplnění textu
/	lomeno
§	paragraf
-	pomlčka
„“	uvozovky použité pro označení neoficiálního názvu či přímého citování z literatury

Seznam tabulek

Tabulka 1 České účetní standardy pro podnikatele	16
Tabulka 2 Vztahy členů k družstvu	67
Tabulka 3 Přehled změn živností družstva HYGIE.....	69

Seznam obrázků

Obrázek 1 Schéma účtu v „T-formě“	27
Obrázek 2 Časová osa zásadních změn v technologii vedení účetnictví.....	35
Obrázek 3 Tradiční přepisovací účetnictví	36
Obrázek 4 Základní kritéria efektivnosti vedení účetnictví.....	39
Obrázek 5 Účetní systém ČR.....	63

Úvod

Diplomová práce je zpracována na téma „Analýza dopadu historického vývoje a požadavků národních účetních legislativ na účetní systém vybrané společnosti.“

Účetnictví v českých národních podmínkách lze vymezit jako systém, který je tvořen určitými zákony a normami. Je upravováno hlavně zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, dále také ovlivňováno v Obchodním zákoníku, různými daňovými zákony jako je např. zákon o dani z příjmů nebo zákon o dani z přidané hodnoty, i jinými zákony např. zákon o cenných papírech, o konkurzu a vyrovnání atd. Při vedení účetnictví by měly být dodržovány obecně uznávané účetní principy a zásady. Jedna z nejdůležitějších zásad je zásada nepřetržitého trvání podniku (tzv. going concern concept), která vyjadřuje, že podnik byl založen na neomezenou dobu, neví o žádných informacích, které by omezovaly či dokonce zabráňovaly dalšímu vykonávání jeho činnosti, a ve své činnosti hodlá i nadále pokračovat. Neméně významnou je zásada aktuálnosti, která vyžaduje účtování nákladů a výnosů do období, se kterým časově a věcně souvisí. Velmi důležitá je také, především v dnešní době, zásada věrného a poctivého zobrazení. Zásady tvoří samostatný právní předpis, ale většina z nich je v našich podmínkách zabudována do zákona o účetnictví.

Další část práce se bude zabývat vybranými historickými mezníky, díky kterým se účetnictví vyvíjelo. Vznik a vývoj účetnictví má velice dlouhou a pestrou historii a jeho rané počátky jsou doposud datovány již od 8. tisíciletí př. n. l.

Postupem času se nároky a požadavky kladené na účetnictví rozšiřovaly, nejprve z praktické potřeby řemeslníků sledovat rozvoj a výsledky svého obchodu. Dále začali mít zájem o vedení účetnictví a hlavně o jeho výsledky také externí uživatelé. Byli to investoři, kteří chtěli vědět, zda se jim jejich investice navrátí, dále státní orgány, obchodní partneři a později i věřitelé a další.

Cílem diplomové práce je nastínit vývoj účetnictví u vybraných historických mezníků od raných počátků až po harmonizaci, která probíhá v rámci některých hospodářsko-politických uskupení i celosvětově, a ukázat dopad vývoje účetní národní legislativy na účetnictví a výkaznictví vybrané společnosti.

1. Analýza základních faktorů ovlivňujících účetní systém

1.1 Vymezení účetnictví jako systému

Celý rozsah požadavků na účetnictví vyplývá ze skutečnosti, že účetnictví je systém, který je založen na rigorózních metodických principech a obecně uznávaných zásadách a mělo by být vedeno tak, aby jeho informace byly správné, úplné, průkazné, srozumitelné a přehledné; aby jejich výsledkem v účetní závěrce byly informace včasné, srovnatelné, srozumitelné a posuzované z hlediska významnosti a především, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Každý systém obsahuje na sebe navazující fáze, od vstupních informací, přes jejich zpracování až po informace výstupní. Hlavními fázemi účetního systému jsou zjištění ekonomických informací, jejich sběr a pořízení, zpracování těchto informací, což znamená jejich třídění, zaznamenávání, přehledy a výkazy z nich zpracované. Následuje analýza, hodnocení a prognostika a výstupní údaje, které se předávají uživatelům.

Právní úprava účetnictví je dána:

- v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen zákon o účetnictví).¹ Právně zakotvuje základní účetní zásady. Platí pro všechny podnikatelské subjekty, tj. jak pro právnické osoby (a.s., s.r.o.), tak i pro fyzické osoby a nepodnikatelské subjekty, které vykonávají výdělečnou činnost podle zvláštních předpisů (např. advokáti, lékaři). Tyto právnické a fyzické osoby jsou účetními jednotkami (dále jen ÚJ). ÚJ jsou též rozpočtové a příspěvkové organizace, obce, politické strany, sdružení, hnutí a církve. Účetnictví ÚJ je vždy vedeno jako celek,
- v Obchodním zákoníku - účetnictvím se zabývá část první, hlava IV, § 39 a 40 – vztahuje se na úpravu účetnictví podnikatelů, § 27a – povinnost uložení účetních a dalších listin do obchodního rejstříku,

¹ Pozn.: zákon o účetnictví nabyl platnost 1. 1. 1992, navazuje na dřívější právní úpravy vedení účetních knih a vychází z požadavků směrnic Evropské unie.

- Českými účetními standardy (dále jen ČÚS) – jejich tvorbu a vydávání zajišťuje Ministerstvo financí. Obsahem je popis účetních metod a postupů účtování. Jejich vydání je oznamováno ve Finančním zpravodaji. Jednotlivé standardy viz tabulka 1,
- dalšími zákony a normami jako je např. zákon o daních z příjmů, zákon o cenných papírech, zákon o konkurzu a vyrovnávání, zákon směnečný a šekový a jiné.

Veškeré tyto zákony a normy tvoří ve svém celku účetní systém. [3, 8, 9,27]

Tab. 1 České účetní standardy pro podnikatele

Číslo	Název ČÚS
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kursově rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
010	zrušen
011	Operace s podnikem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s Účetnictví podnikatelů. Audit. ÚZ č. 707. Ostrava: Sagit, 2009. str.101.

1.2 Obecně uznávané účetní zásady

Obecně uznávané účetní zásady můžeme chápat jako soubor pravidel či základních principů účetního myšlení, které podniky dodržují při vedení účetnictví, sestavování a předkládání výkazů. Tyto zásady vycházejí z tradice účetnictví a nejsou samostatným právním předpisem, většina je zapracována do zákona o účetnictví. Společně s obecnými metodickými prvky účetnictví jako jsou bilanční princip, podvojnost, souvztažnost, oceňování majetku, inventarizace a soustava účtů představují jeho podstatu a vytvářejí obecně uznávané účetní zásady.

Zásada účetní jednotky představuje vymezení relativně uzavřeného ekonomického celku, za který se vede účetnictví, sledují se aktiva a pasiva, účtuje se o předmětu účetnictví, předkládají se a sestavují účetní výkazy.

Zásada neomezeného trvání účetní jednotky ukládá povinnost vedení účetnictví od vzniku až do zániku ÚJ. Předpoklad dlouhého trvání podniku se odráží v oceňování majetku dlouhodobé povahy, ale i veškerého majetku a dluhů. V případě, že podnik nehodlá dále pokračovat ve své činnosti, měl by aktiva ocenit v běžných likvidačních cenách.

Zásada věrného a poctivého zobrazení stanoví, že každá operace je zkoumána z hlediska její podstaty bez ohledu na právní či daňové dopady. Obraz je věrný, pokud není v rozporu s právními aspekty, a poctivý, pokud jsou použity účetní metody vedoucí k dosažení věrnosti.

Zásada akruálnosti vyžaduje účtování nákladů a výnosů do období, se kterým časově a věcně souvisí. Nezáleží na tom, kdy se uskutečnily či teprve uskuteční výdaje a příjmy vyvolané těmito náklady a výnosy.

Zásada bilanční kontinuity znamená, že konečné zůstatky musí navazovat na počáteční stavy rozvahových účtů mezi jednotlivými účetními obdobími.

Zásada měření pomocí peněžní jednotky stanovuje, že předmětem činnosti by měly být takové události, které jsou měřitelné v peněžních jednotkách. V České republice se smí podle zákona o účetnictví účtovat pouze v korunách českých.

Zásada objektivity účetních informací říká, že údaje v účetních výkazech jsou založené na ověřitelných skutečnostech a nezájaté. Objektivní jsou takové informace, které jsou doložené účetním dokladem.

Zásada historického účetnictví určuje oceňování majetku a závazků. Majetek se oceňuje v okamžiku pořízení. Znamená to, že budoucí dopad cenových změn nebo pokles kupní síly peněz se nebere v úvahu.

Lze oceňovat:

- pořizovacími cenami - zahrnuje cenu, za kterou byl majetek pořízen a náklady, které souvisí s cenou pořízení (např. clo, doprava),
- reprodukčními pořizovacími cenami - cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje; používá se odborný odhad znalce (např. u darů),
- vlastními náklady – využívá se pro ocenění majetku vytvořeného vlastní činností. Zahrnuje přímé náklady jako jsou přímé mzdy, materiál a ostatní přímé náklady a část režijních nákladů,
- cenami pořízení - cena, za kterou byl majetek pořízen bez nákladů s pořízením spojených,
- jmenovitými hodnotami - cena, která byla určena při vzniku majetku, pohledávky či závazku. U peněžních prostředků jako jsou bankovky a ceniny je vytištěna. U pohledávek a závazků je to cena, která je určena účetním dokladem, částkou na faktuře atd.

Zásada konzistentnosti, tj. srovnatelnosti mezi účetními obdobími stanovuje účtování operací, oceňování a odpisování aktiv a náplň jednotlivých položek výkazů jsou v jednotlivých letech konzistentní, zaručuje se tak srovnatelnost z hlediska času.

Zásada opatrnosti stanovuje povinnost ÚJ promítnout do ocenění majetku a závazků rizika, ztráty či znehodnocení, která jsou jí známa při sestavování účetní závěrky. Aktiva a výnosy se nesmí nadhodnocovat, pasiva a náklady podhodnocovat. Realizuje se tvorbou rezerv a opravných položek.

Zásada vymezení okamžiku realizace je vymezení okamžiku, ve kterém je možno účtovat na rozvahové účty, do nákladů a výnosů.

Zásada významnosti požaduje, aby účetní výkazy obsahovaly takové údaje, které jsou významné z hlediska případného rozhodování uživatele.

Zásada zákazu kompenzace – zákaz vzájemného vyrovnávání aktiv a pasiv, nákladů a výnosů či příjmů a výdajů. Vyrovnání lze provést v případech:

- pokud existují pohledávky a závazky vůči stejné osobě, které mají splatnost do jednoho roku a jsou vedeny ve stejných měnách (např. zápočet),
- doměrky a vratky z daní z příjmů, z nepřímých daní a poplatků,
- převodu podílu na hospodářském výsledku společníkům v.o.s. a komplementářům k.s.

Zásada průkaznosti – každá ÚJ musí mít své interní směrnice a v nich musí být např. uvedeno, kdo podepíše smlouvu o hmotné odpovědnosti, kdo bude podepisovat faktury, kdo bude podepisovat výběry z bank, účtu, kdo bude provádět archivování atd. [4, 9, 10]

1.3 Význam a funkce účetnictví

Význam účetnictví plyne z užitečnosti jím poskytovaných informací pro jednotlivé uživatele. U těchto informací je důležitá jejich kvalitativní stránka, jejich obsah musí být srozumitelný a přesný, aby byl daný ekonomický jev věrně zobrazen. Existují hospodářské operace, které nemají ekonomické důsledky. A právě tady hraje účetnictví nezastupitelnou úlohu, protože je dána zaznamenáváním hospodářských operací, které mají ekonomické důsledky. [9]

Primární funkcí účetnictví je poskytování spolehlivých informací o ekonomické pozici podniku. Tato informační funkce umožňuje využívání informací o hospodářských jevech uskutečněných v minulosti k ovlivnění budoucnosti.

Mezi **další funkce**, které se vzájemně prolínají patří:

- Funkce registrační - prvotní a také historicky nejstarším úkolem účetnictví je evidovat uskutečněné hospodářské jevy a odrážet skutečnost.
- Funkce poznávací - vyplývá z registrační funkce, protože zachycení hospodářských jevů nám umožňuje je také poznávat.

- Funkce analytická - prohlubuje poznání sledované skutečnosti podrobnějším rozbořením.
- Funkce ekonomická - zastřešuje všechny ostatní funkce, neboť účetnictví je orientováno na ekonomickou stránku ÚJ.

Mezi požadavky, které jsou kladené na účetnictví, patří vedení soustavných zápisů a uchování informací. Musí být vedeno tak, aby sloužilo jako důkazní prostředek při vedení sporů, jako prostředek správy a ochrany majetku. Dalším úkolem je, aby obsahovalo srozumitelné informace pro rozhodovací procesy a v neposlední řadě také pro daňové účely.

[3, 8, 9]

1.4 Účetní soustavy

V teorii účetnictví se rozlišují tři základní účetní soustavy a to účetnictví jednoduché, podvojně a kamerální.

Jednotlivé soustavy se liší následujícími kritérii:

- používané knihy,
- způsob posuzování a zachycování účetních zápisů,
- míra uplatnění zásady podvojnosti i jiných metodických prvků,
- stupeň provázanosti, systémovosti a vnitřní kontroly,
- způsob zjišťování výsledku hospodářské činnosti.

Základní rozdíl mezi jednoduchým a podvojným účetnictvím byl ve zjištění hospodářského výsledku za účetní období. V jednoduchém účetnictví se zjišťoval jako rozdíl mezi příjmy a výdaji a v podvojném účetnictví jako rozdíl mezi výnosy a náklady.

Příjmy představují přijaté peníze na pokladně nebo na bankovním účtu.

Výdaje jsou naopak úbytek peněz v pokladně nebo na bankovním účtu.

Výnosy se rozumí výkony vyjádřené v korunách např. tržby za provedení práce, za prodané výrobky. Neznamenají ovšem příjem peněz.

Náklady znamenají spotřebu hospodářských prostředků, např. materiálu, nebo cizích vý-

konů jako je elektrická energie či opravy. Stejně jako výnosy nejsou příjmem, tak ani náklady nepředstavují úbytek peněz. [3]

1.4.1 Jednoduché účetnictví

Jednoduché účetnictví představovalo relativně volnou účetní soustavu, která se historicky vyvíjela především pro potřeby malých podniků. Byla založena na předpokladu poskytnout podniku takovou účetní soustavu, která umožní získávat požadované účetní informace, a přitom výrazně zjednoduší vedení účetnictví, avšak při dodržení určitých, předem stanovených pravidel. Plnila základní funkci účetnictví i přesto, že se nemusely vést běžné účetní zápisy o některých složkách aktiv a pasiv. Zachycovala ty složky majetku a závazků, u kterých docházelo k častým změnám. Jednalo se především o pohledávky a závazky, u nichž nelze běžnou evidenci nahradit inventarizací a o hotové peněžní prostředky, u nichž byl nutný přehled. Bylo založené na peněžní bázi. Znamená to, že se sledovaly výdaje a příjmy, nikoli náklady a výnosy. Nevýhodou jednoduchého účetnictví byla nesystémovost a neucelený kontrolní systém.

Dříve se využívaly knihy zvané popisníky, ve kterých se v pravidelných intervalech sestavoval soupis jmění. Popisník by se dal přirovnat k dnešnímu výkazu o majetku a závazcích. Díky němu se zjišťoval celkový hospodářský výsledek podniku za příslušné období, a to srovnáním počátečního a konečného stavu čistého jmění neboli kapitálu. K zachycení pohledávek a závazků se používala kniha úvěrní. Ta se dá považovat za knihu hlavní, která tvořila jádro podvojného účetnictví a v jednoduchém se nepoužívala. V úvěrní knize se účetní zápisy vedly podle hlediska věcného. Tato kniha obsahovala samostatné účty otevřené pro každého odběratele a dodavatele. Dále se vedla kniha pokladní, aby měl podnik přehled o tom kdy, od koho, zač a kolik přijal peněžních prostředků a kdy, za co a kolik bylo komu vyplaceno. Využíván byl také deník úvěrní, kde se účtovaly účetní případy z hlediska časového. Při přepisovací formě účetnictví se účtovalo nejdříve do úvěrního deníku, odtud na příslušné účty úvěrní knihy a to podle zásady, že každému zápisu v úvěrní knize předcházela zápis chronologický v deníku. K uvedeným knihám se mohly vést knihy pomocné, které pokud se nevedly v peněžních jednotkách, byly operativní evi-

denci. Byly to např. zásobník pro zboží či směnky, lhůtník a přehled o získaných a vyřízených objednávkách.

V jednoduchém účetnictví se používaly tyto knihy: peněžní deník, kniha pohledávek a závazků, inventární kniha nebo inventární karty dlouhodobého, dříve investičního, majetku, kniha finančního majetku, kniha zásob, kniha cenin, mzdové listy, inventární knihy rezerv a časového rozlišení.

V České republice bylo k 1. lednu 2004 jednoduché účetnictví zrušeno. Nahradila ho daňová evidence, která svým způsobem navazuje na účetnictví jednoduché. Daňovou evidenci vedou fyzické osoby, které se nestaly ÚJ ani neuplatňují výdaje procentem z příjmů, a jejich obrat nepřekročil za minulý kalendářní rok 25 milionů Kč, jinak by musely přejít na podvojné účetnictví. Cílem daňové evidence je zjistit základ daně z příjmů z rozdílu mezi daňovými příjmy a daňovými výdaji a stav majetku a závazků, které základ daně ovlivňují. Knihy využívané v této evidenci jsou: deník příjmů a výdajů, kniha pohledávek a závazků, karty dlouhodobého majetku, karty zásob, karty rezerv, karty pro zapisování nepeněžních transakcí, mzdová evidence, pokladní kniha, evidence stálých plateb a kniha jízd. [3,16]

Existuje však výjimka, která umožňuje určitým společnostem nadále vést jednoduché účetnictví: „*Občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou a honební společenstva, které ke dni 31. prosince 2004 vedly účetnictví v soustavě jednoduchého účetnictví, mohou vést účetnictví podle zákona ...*“ o účetnictví „... až od 1. ledna 2008; do této doby se na ně vztahují ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a jeho prováděcích právních předpisů, která upravují účtování v soustavě jednoduchého účetnictví ve znění účinném k 31. prosinci 2003.“² Toto opatření bylo dále novelizováno. Veškeré výše uvedené společnosti mohou nadále využívat jednoduchého účetnictví, pokud jejich celkové příjmy nepřesáhnou 3 000 000 Kč za poslední uzavřené účetní období. [13]

² Účetnictví podnikatelů. Audit. ÚZ č. 588. Ostrava: Sagit, 2006. ISBN 80-7208-594-8. s. 23.

1.4.2 Podvojné účetnictví

Díky knižnímu zveřejnění v 15. století se začalo podvojné účetnictví velmi rychle rozvíjet. Jeho základní principy a specifika se uchovaly do dnešní doby, ale logicky muselo docházet k mnoha změnám v jeho obsahu, funkcích, metodách, formách a technice vyjadřování hospodářské činnosti podniku. Postupně se obohacovalo, měnila se vnitřní struktura, počet a funkce využívaných účtů, prohlubovala se analytičnost a vznikaly také relativně samostatné disciplíny.

Rozvoj účetnictví byl podmíněn rozmachem výrobních sil a výrobních vztahů ve společnosti, stále dokonalejšími formami organizací, rozvojem vědy a techniky. Tím se neustále prohlubovala diferenciací funkcí, které mělo účetnictví zajišťovat. Jednalo se o tzv. funkční diferenciaci. S růstem funkcí, které účetnictví zabezpečovalo, však často docházelo k různým střetům a rozdílům. Velmi významnou tendencí vývoje účetnictví byla také specializace a diferenciací ve vnitřní struktuře účetnictví, tzv. strukturální diferenciací. Základním prvkem této tendence byl neustálý růst požadavků řízení na účetní informace. Byl třeba znát nejen stav majetku a závazků, ale také jejich dynamiku projevujících se v nákladech a výnosech podniku. Čím dál tím širší sortiment výkonů podniku vyžadoval dělení nákladů a výnosů i podle druhů. Objevil se účelový a kalkulační pohled především na náklady.

Uvedené tendence rozvoje účetnictví vedly ke značné desintegraci účetnictví jako celku. Vznik samostatných oborů, jako je třeba vnitropodnikové účetnictví, mělo za následek mimo jiné duplicitu různých dat. Proto bylo vyžadováno, aby úzce související obory s účetnictvím byly doplněny integračními procesy, které by propojily jednotlivé obory informační soustavy v podniku.

Základní vývojové stupně organizačního a metodického řešení účetnictví lze vymežit:

- rozvahové/bilanční účetnictví – jednookruhová organizace účtů s využitím jedné řady rozvahových účtů,

- finanční/základní účetnictví – jednookruhová organizace účtů zaměřená v oblasti nákladů na členění druhové a poskytující údaje za podnik jako celek při využívání dvou řad účtů,
- operativní evidence – jednookruhová organizace účtů s využitím dvou řad účtů se zajištěním vnitropodnikových potřeb mimo systém účetnictví,
- jednookruhová organizace s jednou řadou účtů účelově zaměřená na výkony či fáze koloběhu hospodářských prostředků,
- dvouokruhová organizace účtů s účetní vazbou obou kruhů – účetnictví finanční a provozní nebo základní a vnitropodnikové,
- jednookruhová organizace účetnictví, která komplexně uspokojuje požadavky řízení primárně v oblasti nákladů, se zapojením předem stanovených nákladů a systémovým zjišťováním vnitropodnikových hospodářských výsledků.

Termín podvojně účetnictví se používal podle zákona o účetnictví do konce roku 2003, od 1. ledna 2004 se používá jen pojem účetnictví. Sleduje stav a pohyb všech složek majetku a závazků a každá změna je zachycena na dvou účtech. V této soustavě účetnictví se využívá deník, hlavní kniha, kniha analytických účtů a kniha podrozvahových účtů. [3,8,16,19]

1.4.3 Kamerální účetnictví

Pochází z 18. století a jeho název pochází z latinského camera – pokladna. Vyvinulo se v organizacích veřejné správy, z dnešního pohledu v rozpočtových organizacích, s cílem sledovat jejich příjmy a výdaje. Od jednoduchého a podvojného účetnictví se lišilo hlavně ve způsobu zachycování účetních operací. Nesledovalo stav majetku, pouze v pomocných knihách, např. v zásobnících, ve fyzických jednotkách. Také nesledovalo čisté jmění, dnes základní kapitál. Účetní případy bralo jako příjmy a výdaje. Základním třídícím prvkem není účet, jako tomu bylo v ostatních soustavách účetnictví, nýbrž rubrika. Ta se podobala účtu navenek, ale obsahově stejné nejsou. Rubriky se dělily na příjmové a výdajové. V obou případech se předpis účtoval vlevo a vpravo se zaznamenávalo skutečné plnění. V

Československu se principy tohoto účetnictví používaly do roku 1954. V dnešní době je to mrtvá účetní soustava. [3,16]

1.4.4 Finanční x manažerské účetnictví

Na požadavky uživatelů, externích i interních, reaguje účetnictví rozdělením na dvě větve, finanční neboli základní a manažerské, tzv. vnitropodnikové. Kritéria způsobující rozdíly mezi těmito druhy účetnictví jsou obsah, prvořadost určení informací, dodržování účetních zásad či norem, způsob a technika zjišťování informací, používání měrných jednotek, časové intervaly výkaznictví, stupeň spolehlivosti informací, míra uplatnění právní regulace či uživatelské využití.

Finanční účetnictví poskytuje ucelený soubor informací o podnikových aktivech, jeho dluhích a vlastním kapitálu, o nákladech a výnosech, hospodářském výsledku jako celku a informace o finančních vztazích k vnějšímu okolí. V některých organizacích jsou informace plynoucí z tohoto účetnictví ověřovány auditorem dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, v platném znění (dále jen zákon o auditorech). Forma vedení je legislativně upravena. Základní měrnou jednotkou je jednotka peněžní. Ocenění se provádí ve skutečných pořizovacích cenách. Výkazy se povinně sestavují jednou ročně, dále se mohou sestavovat měsíčně či čtvrtletně. Jejich vyústěním je rozvaha a výkaz zisku a ztráty. Výsledkem jsou spolehlivé, kontrolovatelné a vnitřně provázané informace.

Z důvodů objektivnosti a srovnatelnosti je nutné důsledně dodržovat:

- Účetní zásady a jednotnou metodiku účtování.
- Průkaznost účetních případů (dokladovost, inventarizace).
- Princip podvojného zápisu v peněžních jednotkách domácí měny.
- Oceňování v historických cenách.
- Periodické výkaznictví. [2, 6, 8]

Manažerské účetnictví tvoří soubor informací potřebných k rozhodování v podnikatelské, zásobovací, výrobní, odbytové, finanční a úvěrové politice, dále pro kontrolu a operativní

řízení z hlediska výrobního, útvarového i odpovědnostního. Obsahem jsou informace potřebné pro efektivní řízení podniku a jeho kontrolu. Patří sem např. nákladové účetnictví, kalkulace a rozpočetnictví. Využívá data z finančního účetnictví. Informace z tohoto účetnictví jsou důvěrné a slouží pouze interním uživatelům jako je vedení podniku, manažeri, vedoucí úseku apod. Je třeba je často doplňovat, aby informace byly aktuální. Forma vedení je libovolná. Také je možné používat libovolné měrné jednotky i ocenění. Výkazy se sestavují tak, jak je potřeba.

Na rozdíl od finančního účetnictví nemusí používat:

- účetní zásady a jednotnou metodiku účtování,
- podvojný zápis,
- metodiku oceňování,
- jen skutečnost – má možnost úprav, případně odhadů,
- pravidelné intervaly výkaznictví. [4,8]

1.5 Účetní záznamy

Účetní záznamy představují data, která jsou záznamem veškerých aktivit týkajících se vedení účetnictví. Podle aktualizovaného zákona o účetnictví, který je účinný od začátku roku 2009, může mít formu listinnou, technickou nebo smíšenou.

Účetní záznam v listinné písemné formě může být proveden na analogový nosič rukopisem, psacím strojem, tiskařskými či reprografickými technikami anebo tiskovým výstupním zařízením výpočetní techniky a jeho obsah je pro fyzickou osobu čitelný. Technická forma účetního záznamu je prováděna elektronickým, optickým nebo jiným způsobem nespádající pod formu listinnou a musí umožňovat převedení do formy, v níž je jeho obsah pro fyzickou osobu čitelný. Smíšená forma znamená, že účetní záznam je v listinné formě, ale obsahuje též informace v technické formě pro fyzickou osobu nečitelné a umožňuje jeho převedení do formy, v níž je daný obsah pro fyzickou osobu čitelný.

Účetní záznamy jsou účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy, odpisový plán, inventurní soupisy, účtový rozvrh, účetní závěrka a výroční zpráva. V následující části jsou některé popsány podrobněji. [27]

1.5.1 Účet

Účet je základní třídící znak účetnictví. Díky zřízení účtů máme možnost oddělovat zachycované údaje o hospodářských jevech týkajících se právě jedné položky aktiv či pasiv.

Účet může mít různé formy. Nejsrozumitelnější je tzv. T-forma, kterou ilustruje obrázek č. 1. Její levá strana se označuje „Má dáti“, také MD, Debet či Na vrub. Pravou stranu nazýváme „Dal“, používá se označení D, Kredit nebo Ve prospěch. Toto uspořádání nám umožňuje sledovat zvlášť přírůstky a úbytky na jednotlivých účtech.

MD	D
Debet	Kredit
Na vrub	Ve prospěch

Obr. 1 Schéma účtu v „T-formě“

Zdroj: Vlastní zpracování

Skupině účtů, které zaznamenávají stav a pohyb aktiv, majetku z hlediska jeho formy, říkáme účty aktivní. Počáteční stavy a přírůstky se v jejich případě připsují na levou stranu účtu a úbytky naopak na pravou. Pro zachycení stavu a pohybu pasiv, vlastních i cizích zdrojů financování majetku, používáme účty pasivní, na nichž se počáteční stav a přírůstky vykazují na straně Dal a úbytky na Má dáti. Souhrn veškerých pohybů, ať už to jsou přírůstky či úbytky jednotlivých účtů, nazýváme obraty. Konečný stav účtu zjistíme rozdílem

součtu jeho stran MD a D. Jelikož počáteční stavy těchto účtů vycházejí z počáteční rozvahy a konečné stavy vchází do rozvahy konečné, označujeme tyto účty jako rozvahové.

Dnešní účetnictví musí sledovat rovněž náklady a výnosy, aby bylo možné vykázat podrobnou strukturu výsledku hospodaření a analyzovat podněty, které jeho výši ovlivnily. Pro to se používají účty výsledkové, které dělíme na nákladové a výnosové.

Funkce účtu:

- možnost třídění údajů o hospodářských operacích zachycených v účetních dokladech,
 - zabezpečení běžného sledování příslušného druhu prostředků či zdrojů – každý účet seskupuje údaje, které se týkají jednotlivých druhů prostředků a zdrojů podniku,
 - snadnější příjem účetních informací uživateli pomocí sumarizace rozříděných údajů,
 - zajištění dvoustrannosti při třídění údajů – pomocí účtu zachycujeme údaje obsahově shodné, ale z hlediska účinku na obsah daného účtu se jedná o protikladnou funkci.
- [4, 16]

1.5.2 Účetní doklady

Účetním dokladem se rozumí účetní záznam, kterým účetní jednotka prokazuje skutečnosti na něm uvedené. Zachycují skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, tzv. účetní případy. Musí být vyhotoveny bez zbytečného odkladu po zjištění dané skutečnosti.

Závazné náležitosti účetního dokladu vymezuje § 11 zákona o účetnictví:

- a) označení účetního dokladu,
- b) obsah účetního případu a jeho účastníky,
- c) peněžní částka nebo informace o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- d) okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- e) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem vyhotovení,
- f) podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

Dělení účetních dokladů:

Podle obsahu - vnější (externí) – zajišťují styk ÚJ s vnějším světem, např. došlé a vydané faktury,

- vnitřní (interní) – zachycují pohyb majetkových složek v podniku např. příjemka, příjmový pokladní doklad.

Podle počtu zaznamenaných operací - jednotlivé (faktura, výdejka),

- sběrné (shrnutí více dokladů stejnorodých operací).

Podle místa vystavení - vydané – ÚJ je vydává, směřují nejen do jejího okolí, ale mohou putovat také uvnitř podniku (faktura vydaná, výdejka materiálu),

- došlé – směřují z vnějšího světa do ÚJ (faktura přijatá). [4, 9, 27]

1.5.3 Účetní zápisy

Jsou to účetní záznamy, jejichž obsah je určen ustanoveními zákona o účetnictví. Účetní zápis umožňuje identifikovat hospodářský jev. Ten rozpoznáme podle informací, které obsahuje. Jsou to peněžní částka, číslo dokladu a datum. Pokud je nám znám časový údaj, zaznamenává se také. Někdy se uvádí i popis účetní operace nebo souvztažný účet. Pokud není shodný podpisový záznam osoby odpovědné za zaúčtování účetního případu, pak musí být připojen podpisový záznam osoby odpovědné za jeho provedení.

Z formálního hlediska rozlišujeme zápisy na jednoduché a složené. Jednoduché vyjadřují souvztažnost pouze jedné dvojice účtů. Zatímco složené vyjadřují souvztažnost mezi větším počtem účtů při zachování principu podvojnosti. Dále můžeme účetní zápisy dělit na věčné, které se zaznamenávají do hlavní knihy, a časové, které se z chronologického hlediska zapisují v knize zvané deník.

Podle stupně podrobnosti účetních zápisů existují dva stupně evidence:

- Syntetická evidence - obsahuje údaje o ÚJ jako celku.
- Analytická evidence - představuje podrobnější evidenci k evidenci syntetické.

Všechny účetní zápisy je třeba provádět pečlivě, srozumitelně, přehledně a způsobem, který zajistí jejich trvanlivost. Přesto může dojít při vedení účetnictví k chybám. Může to být špatně zapsaná peněžní částka, zaúčtování na nepřislušný účet apod. Chybné zápisy lze opravit. [4, 6, 9]

Rozeznáváme tyto způsoby oprav:

Bezdokladový způsob znamená, že nevytváříme žádný další účetní zápis, nýbrž jen přeškrtneme původní tak, aby byl i následně čitelný. Musí se připsat datum provedení opravy a podpis osoby, která opravu provedla. Je zakázáno přelepování, gumování či použití opravného laku.

Dokladový způsob je prováděn pomocí opravného účetního zápisu:

Úplné storno představuje záporný zápis původního zápisu ve stejné souvztažnosti. Používá se, pokud došlo k zaúčtování na nesprávné účty nebo na nesprávné strany správných účtů, a chceme zápis úplně zrušit.

Částečné storno se používá se při zaúčtování vyšší částky na správné straně správných účtů. Souvztažnost takového opravného zápisu je stejná jako u chybného zápisu. Částka tvoří rozdíl původního zápisu a správné částky na dokladu.

Doplňkový zápis použijeme, jestliže jsme zaúčtovali menší částky na správné strany a správné účty. Souvztažnost zůstává stejná, jen částka bude ve výši rozdílu na dokladu a původně zaúčtovaném zápisu.

Zpětný převod využívá obrácené souvztažnosti původního zápisu. Dosáhneme tím sice správného zůstatku na účtu, ale obraty se nám na obou stranách účtů zvýší.

Převod z účtu na účet se provádí při opravě zápisu pouze na jednom účtu z podvojného zápisu. V tomto případě zůstává stejná částka, ale použije se ten účet, na který bylo špatně zaúčtováno a nový, na který chceme zápis provést. [3, 10]

Opravou se nesmí narušit úplnost, průkaznost, správnost, srozumitelnost a přehlednost účetních zápisů. Zákon o účetnictví tyto charakteristiky vymezuje:

Účetnictví podniku je úplné, jestliže jsou zaúčtovány všechny účetní případy týkající se daného období v účetních knihách a jestliže podnik vyhotovil účetní závěrku a splnil veškeré další povinnosti uložené mu zákonem. Je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy jsou doloženy nebo prokázány předepsaným způsobem a jestliže byla provedena inventarizace majetku a závazků. Je správné, jestliže je podnik vede tak, že to neodporuje účetním ani ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel. Je srozumitelné, jestliže umožňuje spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů, obsah účetních záznamů a vazbu mezi účetním záznamem vzniklým seskupením a dílčími účetními záznamy. Zobrazení je věrné, jestliže údaje v účetní závěrce odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami. [27]

1.5.4 Účetní knihy

ÚJ je dle § 13 zákona o účetnictví povinna zaznamenávat účetní případy do těchto knih:

Deník - účetní zápisy jsou uspořádány z hlediska časového a značí se jako chronologické.

Má důležitou kontrolní funkci. Deníkový obrát neboli úhrn peněžních částek vztahujících se k účetním případům sledovaného období se musí shodovat se součtem obrátů. Má dáti a také se součtem obrátů. Dal všech syntetických účtů za totéž období.

Hlavní kniha - je tvořena souborem syntetických účtů. Do této knihy se zapisují veškeré účetní případy soustavně a podle určených pravidel. Účetní zápisy jsou uspořádány z hlediska věcného a označují se jako zápisy systematické.

Kniha analytických účtů - slouží k podrobnějšímu rozvedení syntetických účtů z hlavní knihy.

Kniha podrozvahových účtů - zaznamenává účetní zápisy, které se neprovádějí v deníku a hlavní knize. [4, 27]

1.5.5 Účetní závěrka

Aby mohla být účetní závěrka sestavena, musí nejdříve proběhnout řada činností, které se nazývají účetní uzávěrka. Ta obsahuje dvě etapy prací. První z nich jsou přípravné práce, které zahrnují zaúčtování inventarizačních rozdílů, časového rozlišení nákladů a výnosů, kurzových rozdílů, rezerv a také povinnosti k dani z příjmů. Hlavní je, aby veškeré účetní případy byly zaúčtovány v období, se kterým věcně a časově souvisí, a aby byl zachycen věrný a poctivý obraz o hospodářské činnosti ÚJ. Druhá fáze účetní uzávěrky je uzavírání účetních knih pomocí závěrkových účtů Konečného účtu rozvažného a Úctu zisku a ztráty.

Účetní závěrka představuje **soubor finančních výkazů**, které ÚJ sestavuje za účetní období k rozvahovému dni, tj. k poslednímu dni účetního období. Tyto finanční výkazy vypovídají o hospodaření společnosti za dané období a jsou to:

Rozvaha podává přehled o finanční pozici podniku.

Výkaz zisku a ztráty podává přehled o finanční výkonnosti podniku.

Příloha k účetní závěrce vysvětluje a doplňuje informace uvedené v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty.

Může obsahovat i **přehled o změnách vlastního kapitálu a cash flow** neboli přehled o peněžních tocích.

Rozvaha a výkaz zisku a ztráty zobrazují dvě základní stránky téhož ekonomického jevu:

1. majetek - formy a zdroje financování,
2. výsledky dosažené používáním majetku za určité období.

Výkazy jsou vnitřně propojeny prostřednictvím výsledku hospodaření, proto oběma způsoby musíme vypočítat stejný hospodářský výsledek. Požadavky kladené na výkazy jsou srozumitelnost, významnost, spolehlivost, úplnost a porovnatelnost.

Druhy účetní závěrky:

- řádná - sestavuje se k poslednímu dni účetního období,
- mimořádná - sestavuje se v případě potřeby, např. tehdy, jestliže končí členství člena ve společnosti a společnost pokračuje dál ve své činnosti,

- mezitímní - neuzavírají se knihy a sestavuje se tehdy, když tak stanoví právní předpis nebo dle potřeb ÚJ,
- konsolidační - sestavovaná za celý konsolidační celek.

Účetní závěrku povinně ověřenou auditorem musí mít akciové společnosti, které splnily nebo překročily alespoň jedno z následujících kritérií za dvě po sobě jdoucí období:

- a) bilanční suma převyšuje 40 milionů Kč,
- b) roční úhrn čistého obratu převyšuje 80 milionů Kč,
- c) průměrný přepočtený stav zaměstnanců činí více než 50.

U obchodních společností a družstev toto platí, pokud dosáhly nebo překročily aspoň dvě z výše uvedených kritérií.

Bilanční suma jsou aktiva celkem. Roční úhrn čistého obratu znamená výši výnosů snížených o prodejní slevy, děleno počtem započatých měsíců, kdy trvalo účetní období, a vynásobeno 12.

Povinnost zveřejnit účetní závěrku spolu s výroční zprávou mají společnosti, které se zapisují do obchodního rejstříku, a společnosti, které předávají výroční zprávu ČNB.

Cílem účetní závěrky je poskytnout informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku, které jsou užitečné širokému okruhu uživatelů při tvorbě ekonomických rozhodnutí. [4, 19, 25, 27]

1.5.6 Výroční zpráva

Účelem této zprávy je komplexně informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a hospodářském postavení ÚJ. Zahrnuje účetní výkazy, které zabezpečují přehled výsledků účetnictví uživatelům. Obsahuje účetní závěrku a zprávu o auditu, případně další dokumenty a údaje podle zvláštního právního předpisu. Musí také obsahovat finanční i nefinanční informace jako jsou skutečnosti, které nastaly po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu

výroční zprávy, předpokládaný vývoj činnosti ÚJ, aktivity v oblasti výzkumu a vývoje, ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztahů či informace o tom, zda má ÚJ organizační složku podniku v zahraničí.

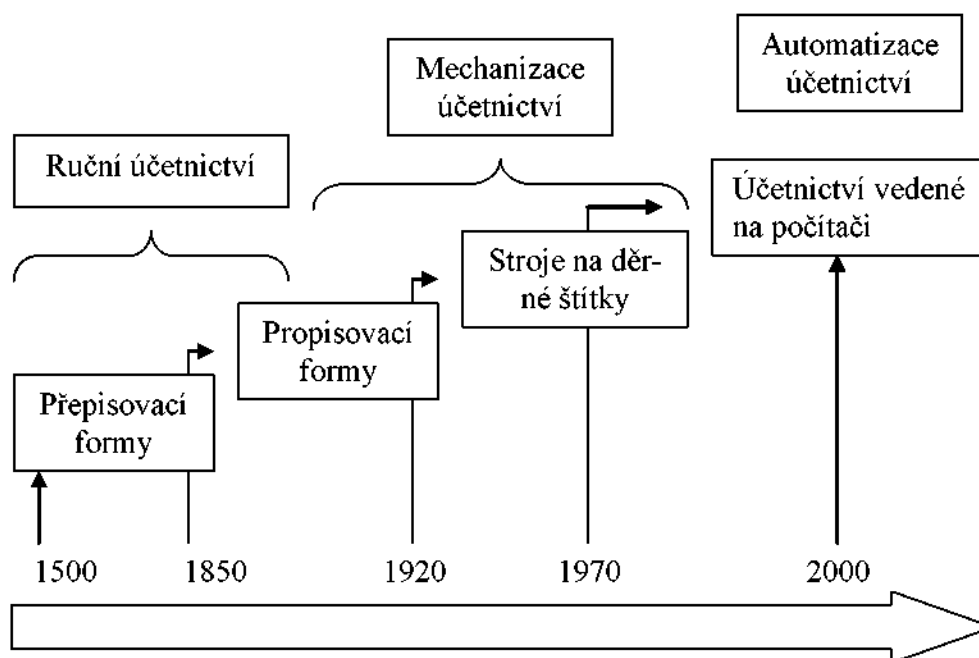
Uživatelé účetních informací a jejich požadavky na informace:

- vlastníci podniku - rentabilita vložených prostředků, vhodnost majetkového podílu,
- věřitelé - disponibilita peněžních prostředků, likvidita, dlouhodobá prosperita,
- vedení podniku - velký rozsah informací z odpovědnosti za řízení,
- zaměstnanci podniku - finanční stabilita k úhradě jejich mzdových a jiných nároků,
- zákazníci podniku neboli odběratelé - běžná finanční situace, ale i výhled do budoucna,
- potenciální investoři - míra výnosnosti, rizika investování,
- vláda a orgány státní správy - informace o řízení finanční, dotační a daňové politiky, statistické ukazatele,
- burza cenných papírů - přesně zákonem vymezené informace pro obchod s cennými papíry,
- konkurence - informace pro srovnání, ale také pro úvahy o kontrole či převzetí podniku,
- veřejnost – tvoří ji občané a orgány místní samosprávy a zajímá je finanční situace pro příjem do místního rozpočtu, případně pro možné dary, zaměstnanost, vztah k životnímu prostředí atd.

Pro ověření výroční zprávy auditorem platí stejná kritéria jako u kontroly účetní závěrky.
[4, 10]

1.6 Účetní formy

Vlivem techniky zpracování a vzhledem k rozdílným věcným a organizačním podmínkám se účetní zápisy prováděly různou formou. V další části jsou jednotlivé formy popsány. Nejdříve však následuje obrázek, jak se formy vyvíjely postupem času:



Obr. 2 Časová osa zásadních změn v technologii vedení účetnictví

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s MEJZLÍK, L. Účetní informační systémy. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2006. str. 18.

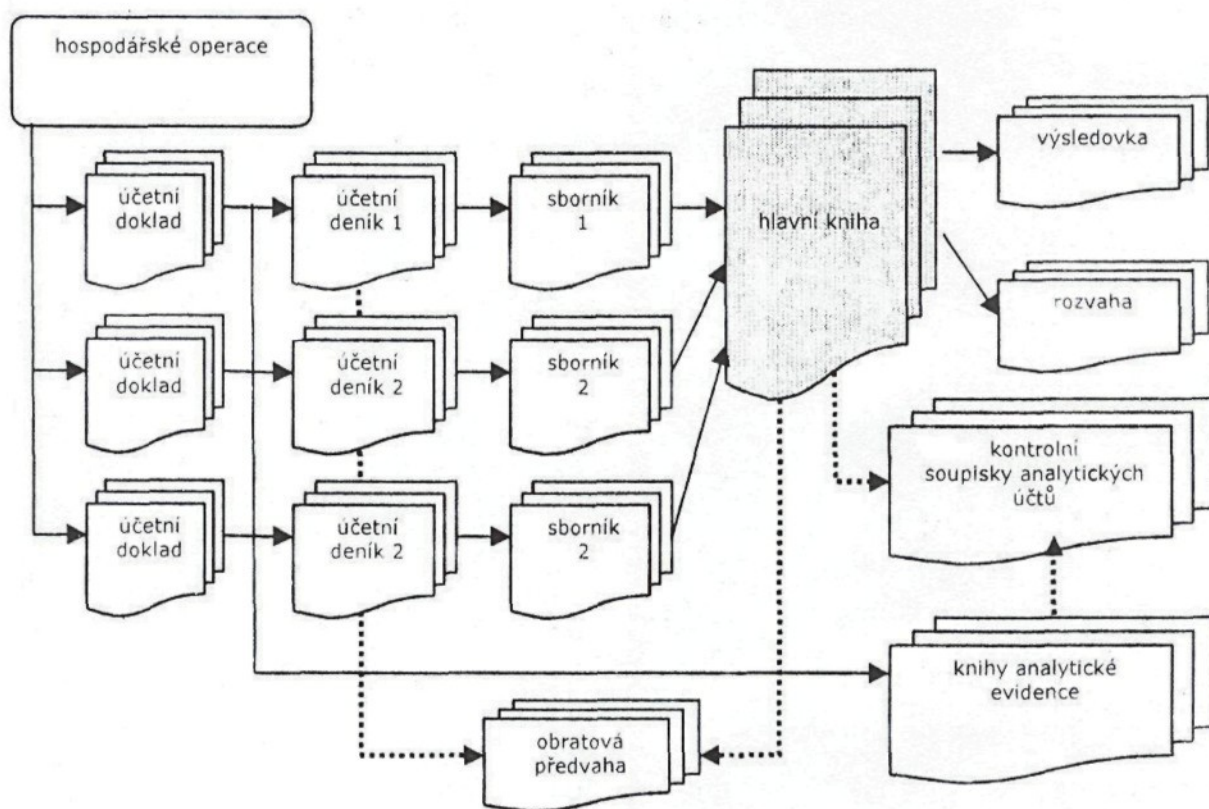
Na obrázku č. 2 je znázorněna časová osa s roky a postupným vývojem forem účetnictví. Nelze přesně říci, od kdy a do kdy trvaly jednotlivé formy, ale využívaly se, propojovaly a návazně na sebe vznikaly přibližně v letech, jak je výše uvedeno.

1.6.1 Ruční vedení účetnictví

Kolem roku 1500 existovala stará italská forma s velmi jednoduchým systémem přepisu záznamů z memoriálu přes žurnál do hlavní knihy, tzv. **přepisovací forma**. Postupně se tato forma zdokonalovala. Memoriál byl nahrazen účetními doklady, které mohly oproti memoriálu lépe zaznamenávat údaje o uskutečněných transakcích, které byly nezbytné k jejich následnému zaúčtování. Memoriál také obsahoval řadu informací, které nebyly podstatné pro účetnictví. Účetní operace tak musely být nejprve vyhledány, chronologicky přepsány do žurnálu a následně do hlavní knihy. Rostoucí počet operací způsobil, že tento postup byl nadále neúnosný. Vznikly oddělené deníky pro stejnorodé skupiny transakcí jako jsou nákupy, hotovostní operace aj. Vznikl také sborník, který umožňoval shrnutí po-

ložek deníku, které měly stejnou předkontaci. Byl to pokus o snížení počtu zápisů do hlavní knihy a tím zrychlení účtování do ní. Situaci zkomplikovala potřeba vedení analytických účtů. Znamenalo to další přepisování a tím se ještě více znásobila možnost chyb při přepisech mezi účetními knihami. Došlo proto ke vzniku kontrolních mechanismů. Typické jsou obratová předvaha a kontrolní soupisky analytických účtů. Dodržovaly se tím vnitřní vazby, ale nepomáhalo to při určování chyb a navíc se tím už tak náročný systém stal ještě více náročnějším.

Přepisovací forma se dělí podle toho, jak se přepis prováděl, na přímou, kde se přepisovalo z deníku přímo do hlavní knihy, a nepřímou – tzv. tradiční, kde se přepis provedl nejdříve z deníku do sborníku a teprve pak do hlavní knihy. Tradiční forma byla prováděna způsobem uvedeným na následujícím obrázku.



Obr. 3 Tradiční přepisovací účetnictví

Zdroj: MEJZLÍK, L. Účetní informační systémy. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2006. str. 23.

Obrázek č. 3 znázorňuje tradiční přepisovací formu. Vznik hospodářské operace byl zachycen na účetním dokladu. Doklady pro stejnorodé hospodářské operace se chronologicky zaznamenávaly do jednotlivých deníků. Deníky byly specializovány dle typů dokladů, byl to např. deník faktur či deník bezhotovostních plateb. Stejně zaúčtované operace byly přepisovány do sborníku a odtud pak byly jedním zápisem v souhrnné výši převáděny do hlavní knihy. Byly vedeny také knihy analytické evidence k zajištění podrobnějšího zápisu, než jaký byl v knize hlavní. Při takovém množství prepisů bylo nutné zavést kontrolní systém. Obratová předvaha sloužila k ověření vazby mezi účetními deníky a hlavní knihou. Pomocí kontrolních soupisek analytických účtů byla zajištěna vazba mezi hlavní knihou a knihou analytických účtů.

Na přelomu 19. a 20. století se objevila **propisovací forma**. Jejím základem bylo stále vedení účetnictví v ruce, ale poprvé se objevil prvek mechanizace účetnictví. Účetní zápisy jednotlivých knih v přepisovací formě se svým obsahem ani formou zásadně nelišily, daly se proto provést průpisem například přes uhlový papír. Zvýšila se tím rychlost provádění zápisů, které byly provedeny najednou jak z věcného, tak z časového hlediska, a navíc byla garantována shoda všech zápisů u jednotlivých dokladů. Nemohlo tak již docházet k chybě z důvodu nestejného prepisu stejné operace mezi účetními knihami či souvztažnými účty. Nebylo možné dále využívat tradiční vázané účetní knihy, ale používaly se v podobě volných listů. Průpis byl prováděn ručně například na uzpůsobených kovových deskách opatřených posuvnými úchyty pro list deníku a oba listy souvztažných účtů. Tento způsob vedení účetnictví otevřel cestu k tomu, aby byl zápis prováděn mechanickým strojem.

Praxí se tato forma rozdělila na dvě skupiny podle toho, kde vznikl původní zápis. Bylo to buď v deníku a propisovalo se na jednotlivé účty nebo na účet a následně proběhl průpis do deníku.

1.6.2 Mechanizované zpracování

Mechanizace začala v okamžiku, kdy se na vyhotovení zápisu do účetních knih podílel stroj. Prvním takovým strojem byl klasický mechanický psací stroj, který byl později upraven tak, aby jeho využití lépe vyhovovalo potřebám vedení propisovací formy účetnictví.

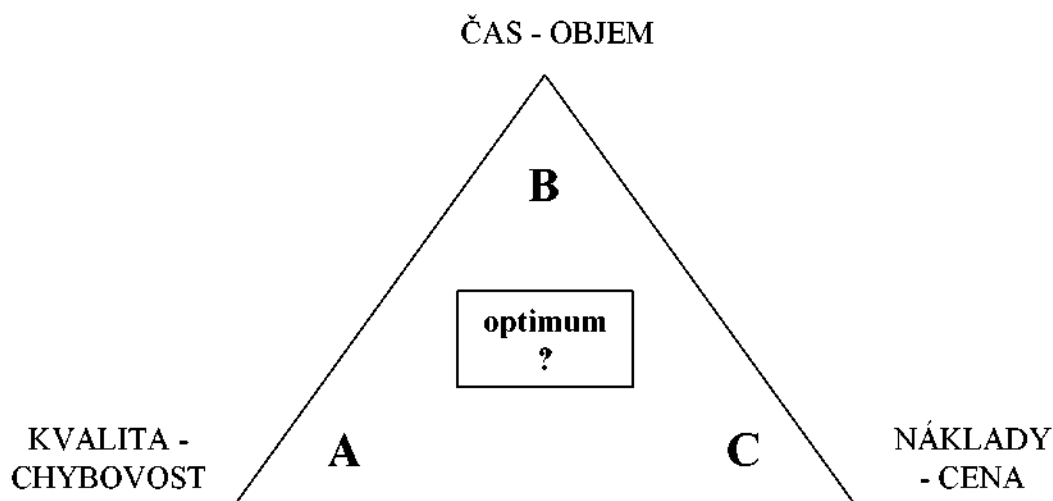
Jednalo se o přizpůsobení odděleného vkládání tří listů a uhlového papíru, přidání mechanických počítadel, přidání elektrického pohonu apod. Díky těmto postupným úpravám mohl vzniknout specializovaný mechanizační prostředek pro vedení účetnictví a tím je účtovací stroj.

Při stále zvyšujícím se objemu transakcí a čím dál tím vyšších nárocích na rychlost, přesnost a efektivnost bylo potřeba dalšího vývoje technologie účetnictví. Pokrok byl možný jen tehdy, pokud by bylo možné převádět účetní záznam do takové podoby, aby byl strojově čitelný. První možností, kdy byl záznam zpracovatelný přímo strojem, byly děrné štítky. Jejich podstatou bylo zakódování údajů pomocí strojově vysekávaných děr do karet o rozměru pohlednice. Tyto údaje bylo pak možné dále strojově zpracovávat mechanicky, elektricky či opticky. Po provedení potřebných úkonů byla data převedena zpět do člověku čitelné podoby prostřednictvím tabulačního stroje – tiskárny. Stroje na děrné štítky byly elektromechanické a vyžadovaly lidskou obsluhu. Narozdíl od pozdějších počítačů se lišily absencí programu, který by automaticky řídil postup. Každopádně bylo pouhou otázkou času, kdy bude děrný štítek použit jako vstupní médium pro počítač.

Tato technika si vyžádala změny v organizaci účetnictví a v jeho formách a díky ní vznikaly výpočetní střediska. Bylo nutné vypracovat soustavy číselníků, třídníků, návrhy výstupních sestav a kontrolu zpracování.

1.6.3 Automatizované účetnictví

Automatizace účetnictví znamenala velmi významný posun v hledání optima mezi kvalitou, včasností a náklady na vedení účetnictví. Není možné preferovat žádné ze tří kritérií, ale je nezbytné hledat vyvážený kompromis všech hledisek, jak ukazuje obrázek č. 4.



Obr. 4 Základní kritéria efektivnosti vedení účetnictví

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s MEJZLÍK, L. Účetní informační systémy. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2006. str.16.

Nelze přesně stanovit preference jednotlivých faktorů, jimiž jsou kvalita, čas a cena. Při upřednostnění jednoho faktoru se promítnou do vedení účetnictví nevýhody ostatních prvků:

Preference A – účetnictví je velmi přesné, ale náklady na jeho vedení jsou vysoké a doba zpracování dat velmi dlouhá.

Preference B – účetnictví je zpracováno rychle, ale za cenu chyb či vysokých nákladů.

Preference C – účetnictví je velmi levné, ale s velkou chybovostí a dlouhou dobou zpracování.

Základním jevem této etapy je existence programu, který představuje strojové vyjádření algoritmu určujícího sled operací prováděných automaticky počítačem. Mění se tím role účetního v procesu vedení účetnictví, nároků na jeho kvalifikaci a náplň jeho práce.

Na konci 70. let 20. století se pro zpracování účetnictví používaly tzv. sálové počítače. Ty však vyžadovaly velkou investiční náročnost a odborníky z řad analytiků, programátorů a operátorů. Vznikaly tak vysoké náklady na zpracování. Postupem času se začaly objevovat první verze personálních počítačů. Lidé mohli pracovat u pracovních stolů a vzniká tak pojem stolní počítače.

Na počátku byl agendový přístup automatizace charakterizovaný odděleným a izolovaným zpracováním některých agend, např. mezd či základních prostředků. Prvním krokem, který bylo nutné provést, byla integrace jednotlivých funkcí dílčích subsystémů podnikových informačních systémů a jejich spojení do celistvého podnikového systému, jehož jednotlivé části budou funkčně i datově propojeny. Nebyla-li tato podmínka splněna, výhody využívání počítačů se velmi zúžily. Vše bylo dáno technickým vybavením podniku. S postupným vývojem tohoto vybavení tak došlo k další eliminaci člověka z procesu vlastního vyhotovování účetních dokladů a jejich zaznamenávání do účetních knih. Výsledkem tohoto vývoje je, že i účetnictví se stalo jen dílčí složkou v rámci uceleného automatizovaného systému řízení podniku.

Počítače je třeba chápat jako prostředky podporující zpracování účetnictví. Musíme věnovat pozornost vyskytujícím se rizikům při vedení účetnictví. Hlavním rizikem je ztráta přístupu k datům. Může to být způsobeno živelnou pohromou či prostým odcizením dat. Měla by se řešit i otázka dočasné ztráty přístupu k datům, která by mohla vzniknout např. výpadkem elektrické sítě. Nejjednodušším způsobem ochrany dat je jejich zálohování.

Automatizované formy vedení účetnictví by neměly rušit zásady, principy a účetní zvyklosti, na kterých je účetní systém postaven. Naopak by měly znásobit efektivnost automatizovaného zpracování použitím vhodných forem vedení účetnictví. V moderních informačních systémech je zpracování účetnictví řešeno v integrovaném ekonomickém softwaru.

[7, 11, 21]

2. Analýza vybraných mezníků v historickém vývoji účetnictví

2.1 Rané počátky účetnictví

Prostředky, jak zaznamenávat informace pomocí kreseb, znaků a obrazů, existují již desítky tisíc let. K těm nejstarším určitě patří jeskynní malby. Na sklonku 4. tisíciletí př. n. l. se objevily první zápisy čísel a první zákony. Tyto rané nápisy se mimo jiné týkaly účetnictví a měly sloužit k uchovávání záznamů. V této době také vzniklo písmo.

Vývoj písma je velice zajímavý. Jeden z faktorů jeho vzniku je přirozená nedůvěra člověka k člověku. Existovaly a vždy existovat budou věci, které je třeba nějakým způsobem zaznamenat. Jednalo se vesměs o záznamy hospodářského charakteru. Kolik kdo měl dobytka, kolik obilí, kolik musel odevzdat králi a kolik chrámu atd. Účetnictví nešlo vést ústně a tak vzrůstající požadavky na organizaci chrámového hospodářství podnítily prudký rozvoj písma. Čím větší měla společnost zdroje, tím složitější se stávala. Shromažďování zemědělských přebytků v chrámech a palácích způsobilo vznik potřeby vést účetní záznamy. Tak s rozvojem městské administrativy vznikl systém účetních záznamů.

Podle dosavadního stavu poznání se nejprve používaly duté hliněné koule. Do koulí se vložily tzv. žetony, jejichž tvar a počet symbolizoval počet předmětů, které chtěli lidé zaznamenat. Koule se poté ještě opatřila pečetí, aby nebylo možné záznam zfalšovat. Problém nastal ve chvíli, kdy bylo třeba záznam zkontrolovat. Koule se musela rozbít. Došlo proto k dalšímu vylepšení, podoba žetonů v kouli byla vyryta na její povrch.

Lidé si uvědomili, že obrázky na povrchu koule opatřené pečetí stačí a přestali žetony používat. Místo toho začali vyrývat obrázky na hliněné destičky. Postačovalo je vysušit na slunci a uskladnit na dřevěných policích v knihovnách. Za jejich dochování můžeme poděkovat dobyvatelům, kteří vypalovali celá města, jejichž součástí byly i knihovny, jenž pro ně neměly žádnou cenu, a zanechávali je bez povšimnutí. Neúmyslně tak hliněné destičky vypálili a zachovali je na celá tisíciletí. Jedná se o pozůstatky účetních knih, přesněji o nejstarší známé písemné relikvie ze starověké Mezopotámie. Obrázky na nich představovaly konkrétní předměty a byly k nim přiřazovány symbolické číslovky. Najdeme mezi nimi

účty, právní smlouvy, dopisy, ale i školní cvičení, soupisy králů a jejich smluv, i literární díla.

Dalším z důvodů, proč se písmo zrodilo, bylo vedení zemědělských účtů, záznamů o počtech pytlů s obilím, domácích zvířatech apod. Pohyb zboží, oběživa a administrativa dosáhly takového objemu, že si správci těchto aktivit nedokázali všechny transakce, ať již uskutečněné či plánované, zapamatovat. Uchýlili se tedy k používání různých pomůcek, jako byly již dříve zmiňované trojrozměrné žetony, v různých velikostech a tvarech, každý se svým konkrétním významem. Žetony byly používány již 8000 př. n. l. Také sloužily zejména pro potřeby účetnictví. Jde ale o pravděpodobnou hypotézu - přesný význam žetonů, jichž se našlo velké množství, není dodnes znám.

Na hliněné tabulky se zakreslovaly tzv. piktogramy, jejichž každý znak jednoduchým způsobem zpodobňoval nějaký předmět (např. ovci, džbán). Z piktogramů se časem vyvinul klínopis tvořený obrazci mající tvar klínů a čar. Kolem roku 2700 př. n. l. bylo klínové písmo dovedeno k dokonalosti a sloužilo nejprve pouze k zápisům do účetních knih. Časem ho nahradily hieroglyfy a tzv. zjednodušené písemné soustavy, z nichž se časem vyvinuly dnešní písemné soustavy – mj. i latinka. Vědecké objevy z oblasti Sumeru mají nepochybně vliv a důležitost pro dnešní svět. Na jejich základě byl například vytvořen matematický šedesátkový systém, který se stal základem pro měření času v moderním světě.

Pozadu nezůstaly ani ostatní říše. V Egyptě byly nalezeny papyrové svitky dokládající účetní záznamy a to z roku 3000 př. n. l. [8, 9, 10, 16]

2.2 Rozvoj účetnictví ve 14. století

Od roku 1000 našeho letopočtu italští kupci rozvíjeli obchod od území Anglie po Dálný východ a pravděpodobně v tomto období se začala se vyvíjet i technika podvojného účetnictví. První písemné dokumenty popisující užívání podvojného účetnictví se objevily kolem roku 1300.

Právě v této době došlo k velkému pokroku v účetnictví v Itálii. Začala se spojovat významná střediska Evropy. To mělo za následek především rozvoj obchodu, bankovníctví, růstu podniků atd. Neméně důležitým faktorem se stal vznik knihtisku, který napomáhal rozšiřování informací v tištěné podobě.

Lucas Bartolomeo de Pacioli – jeho život a dílo

V historii účetnictví považujeme za nejvýznamnější osobnost Lucase Bartolomea de Pacioli (1445-1517). Narodil se v Sansepolcru v Toskánsku. Studoval v Benátkách a Římě. Stal se úplně prvním profesorem matematiky na univerzitě v Perugii. V roce 1497 dostal Pacioli nabídku milánského vévody vyučovat na jeho dvoře. Mezi jeho žáky patřil i Leonardo da Vinci.

Pacioli popsal metodu vedení účtů používanou benátskými kupci v té době. Úkolem účetnictví bylo podat obchodníkovi neprodleně informaci o stavu jeho majetku a závazků. Pacioliho dílo zaznamenalo obrovský úspěch, o čemž svědčí i fakt, že šlo o jeden z prvních necírkevních titulů vydaných knihtiskem. Od té doby byl systém účetnictví postupně zdokonalován až do dnešní podoby.

Dílo „Summa de arithmetica, geometria, proporioni et proportionalita“ v překladu „Vše o aritmetice, geometrii, poměrech a úměrách“ je největším autorovým dílem vydaným roku 1494 v Benátkách. Jedna jeho část, přesněji 11. traktát této knihy, popisuje podvojný účetnictví. Tato část se nazývá Tractatus XI. particularis de computis et scripturis (Osobitá rozprava o účtech a zápisech). Představuje první publikovaný popis podvojného účetnictví v historii, jenž představoval model vedení účetních knih až do 18. století. Popisuje především význam a funkce účetnictví.

Tato kapitola obsahovala informace o účetních knihách a funkcích, které plnily:

Memorial zaznamenával popis veškerých účetních operací.

Deník rozděloval operace na debet a kredit.

Hlavní kniha obsahovala konkrétní účty, do nichž se podvojným zápisem účtovaly operace uvedené v deníku.

Od 14. století účetní zápisy postupně obsáhly všechny složky majetku a jejich zdrojů, takže se z nich stal uzavřený celek neboli podvojný účetnictví. Prvotní zaměření účetnictví bylo pouze pro potřeby podnikatele. Postupně docházelo k situacím, že nejen vlastník podniku má zájem o hospodářské informace z jeho podnikání. Účetnictví také sloužilo jako důkazní prostředek při vedení sporů. Zejména při užívání a ochraně práv věřitele před dlužníkem a dlužníka před věřitelem. Soudy dávaly přednost těm obchodníkům, kteří řádně vedli záznamy o obchodních transakcích v účetních knihách. Později začaly mít zájem na vedení účetnictví jak daňové, tak i finanční státní orgány. [2, 8, 9, 10]

2.3 Vývoj účetnictví v období 16. - 18. století

Díky expanzi kapitalismu v této době docházelo k velkému rozvoji účetnictví. Vývoj účetnictví se odvíjel od následujících ekonomických podmínek:

Kapitalistická zbožní výroba ve svém raném stupni vývoje. Podmínkou pro vznik účetnictví byla existence soukromých vlastníků, kteří provozovali obchodní, výrobní nebo hospodářskou činnost - kupovali zboží za účelem dalšího prodeje se ziskem. Obdobně to platilo o řemeslnících, kteří vyráběli výrobky nikoli pro svou spotřebu, ale pro trh.

Rozvinuté směnné vztahy a používání peněz jako všeobecné míry hodnot. Tato skutečnost byla podmínkou pro vznik podvojného účetnictví a některých jeho podstatných prvků jako je podvojný zápis, úplnost a systémovost účetnictví.

Existence úvěrů, obchodního a bankovního kapitálu.

Účetnictví se neustále vyvíjelo díky praktické potřebě řemeslníků sledovat rozvoj a výsledky svého obchodu. V minulosti se spokojili s ročním sepsáním majetku a závazků. Jejich srovnáním vypočítali obchodní jmění, které srovnali se stavem předchozích let a tím získali představu o přírůstku nebo úbytku majetku. S postupem času začali sledovat i v průběhu roku velikost pohledávek, závazků, peněžních prostředků, zásob, nákladů a výnosů.

S růstem počtu zachycovaných skutečností se stávaly Pacioliho knihy nepřehlednými. Také memoriál ztratil svou funkci a zanikl. Hlavní kniha proto přešla do soustavy syntetických účtů doplněné pomocnými účetními knihami jako je kniha analytické evidence. Došlo

také k rozšiřování úvěrových operací, k čemuž se používaly dva deníky. Prvním z nich byl pokladní deník zaznamenávající operace týkající se pohybu peněz, druhým deník úvěrový neboli závazkový obsahující operace, u nichž nešlo o pohyb peněz. [2, 3]

„Účty a knihy obchodní vedou se k tomu účelu, aby obchodník, průmyslník, řemeslník anebo kterýkoli jiný podnikatel seznal stav svého jmění, aby věděl jakých částí se jeho jmění skládá, zdali mu ubývá nebo přibývá, vydělal-li či prodělal, aby povždy měl přehled veškerého svého jednání obchodního, aby v každé chvíli věděl, u koho má co pohledávati a komu je co dlužen, aby měl vědomost o tom, jaké jsou jeho zásoby, mnoho-li má mítí a mnoho-li skutečně má hotových peněz. Poskytuje tedy účetnictví věrný obraz činnosti obchodníkovi vůbec a přehled veškerých obchodních případů ... Bez pořádného vedení knih nikdy nelze obchodníku prospívati, kdyby výdělky jeho byly sebeznačnější.“³

Do 18. století se utvářela ucelená forma podvojného účetnictví, označovaná jako rozšířená italská forma. Vznikaly další nové formy vedení účetnictví a to dle různých zemí:

Anglická forma představovala několik specializovaných deníků - deník nákupu, deník prodeje, deník výroby, pokladní deník. Z deníků se účetní záznamy převáděly na účty hlavní knihy.

Německá forma byla charakteristická tzv. sborníky. Jednotlivé případy se nepřepisovaly z deníku do hlavní knihy, ale před zápisem se sdružovaly neboli sborníkovoaly stejnorodé položky ve sbornících, např. takové, které se zapisovaly na tutéž stranu určitého účtu a teprve úhrny se přepisovaly na účty hlavní knihy. Tato forma byla oproti té anglické přehlednější.

Francouzská forma kombinovala anglickou a německou. Využívaly se specializované deníky, ale z nich se položky sdružovaly v souhrnném sborníku a teprve úhrnné obraty se zapisovaly do hlavní knihy.

³ KHEIL P., *Jednoduché účetnictví*, vydal Bursík a Kohout, Praha 1897. Převzato z KUNEŠOVÁ, J., aj. *Podvojně účetnictví*. 2. vyd. Praha: Grada, 1994. ISBN 80-7169-084-8. s. 19.

Americká forma tzv. tabelární spojovala deník a hlavní knihu do jediné, to ale vedlo k nepřehlednosti. Pro srovnání se tato forma blíží naší daňové evidenci. [7, 9]

2.4 Vývoj účetnictví od 18. století

„Účetnictví je prastarý osvědčený nástroj generacemi po staletí zdokonalovaný, který je systémem s jednoduchou, snadno pochopitelnou vnitřní logikou. ... Kvalitní účetnictví však předpokládá dostatečné ovládnutí ekonomicky té činnosti, o níž se účtuje. Není jen evidováním, je nástrojem ekonomické kontroly činnosti organizace, je ekonomicko – informační disciplínou.“⁴

K vývoji účetnictví v 18. století docházelo z různých důvodů. Mezi ně patří:

- rozvoj závislý na měnících se ekonomických podmínkách (industrializace),
- pomoc rozvoje hospodářského života - zjišťování finanční situace a míry zhodnocení vloženého kapitálu, ochrana majetku, možnost rozhodování,
- rozšiřování jeho funkcí při zachování základních principů a poslání.

Výrazná změna nastala však až na počátku 19. století, k čemuž přispěly následující okolnosti. Růst podniků ve velkém měřítku - podniky potřebovaly kapitál a ten získávaly od střední třídy pomocí kapitálových trhů, které se díky tomu mohly rozvíjet. Začalo se oddělovat vlastnictví od manažerských pozic. Investorům se předkládaly informace v podobě ročních zpráv a ročních účtů. V této době však nebyla důkladně promyšlena metoda výpočtu zisku, nerozlišovaly se výdaje podle toho, zda zvyšují aktiva či náklady, a proto se snadno dalo manipulovat s částkou zisku. V tomto období účetnictví zajišťovalo informace pro ty, kteří stáli vně podniku a to jak pro investory, tak později i pro věřitele, obchodní partnery a další jiné externí uživatele. Dalšími vlivy byla počínající regulace účetnictví a čím dál tím větší prestiž účetní profese. Zvyšující se role účetnictví probíhala současně s rozvojem ekonomických věd, v nichž byl v této době vůdčí osobností zejména Adam Smith. Bohužel se tyto dvě disciplíny mijely. Většina ekonomů zůstávala na akademické půdě a naopak účetními byli praktici bez vysokoškolského vzdělání. Odborná účetní litera-

⁴ KLOZAR, J. *Účetnictví pro každého*. 1. vyd. Praha: Práce, 1991. ISBN 80-208-0199-5, s. 24.

tura byla zastoupena výhradně praktickými, návodnými učebnicemi, podle nichž se také vyučovalo účetnictví na konci 19. století.

Neopomenutelným faktem rozvoje účetnictví v tomto období se stala rozvíjející se věda o managementu. Zejména ve Spojených státech amerických se soustřeďovala pozornost na řízení nákladů a další jiné formy manažerského účetnictví. Vyvíjely se techniky pro rozpočtování, předpovídání a také metody, které orientovaly účetnictví na budoucnost. Řada velkých firem zaváděla rozpočtování na bázi diskontovaných peněžních toků a sestavovala plány na několik let dopředu. Využívaly k tomu ekonomické teorie a statistické výpočty pravděpodobnosti. Neméně k rozvoji přispělo také využívání účetnictví pro daňové účely. Do konce 18. století byl vztah účetnictví s daněmi irelevantní a to z důvodů absence potřebných záznamů o zaměstnancích či o zisku podniku. Na vedení řádného účetnictví začaly mít zájem finanční a daňové orgány. Do obchodních zákoníků se zakotvila povinnost řádného vedení účetních knih a také povinná lhůta uschování těchto knih.

Obecný obchodní zákoník platný na konci 19. století stanovuje: „Každý, kdo za živnost provozuje obchody, jest podle článku 28 obecného zákoníka obchodního povinen vésti knihy, z nich obchody jeho a stav jeho majetnosti lze dokonale poznati. Kupci povinni jsou schovávat obchodní své knihy po 10 let, počítajíc od toho dne, kdy se do nich poslední zapsání stalo.“⁵

Všechny výše uvedené vlivy se vzájemně prolínaly a společně vyústily v moderní systém finančního účetnictví. Ale vývoj tímto samozřejmě neskončil a je jisté, že i do budoucna bude pokračovat. Další historické okamžiky vývoje účetnictví se již nejvíce týkaly finálního výstupu účetnictví, tzv. účetního výkaznictví. [2, 5, 6, 8]

⁵ KUNEŠOVÁ, J., aj. *Podvojné účetnictví*. 2. vyd. Praha: Grada, 1994. ISBN 80-7169-084-8. s. 20.

2.5 Harmonizace v rámci Evropské unie

Již delší dobu existuje snaha, aby se účetnictví v různých zemích přibližovalo. Tato harmonizace se uskutečňuje především v rámci určitých politicko-hospodářských uskupení. Pro Českou republiku má význam EU.

Harmonizace v rámci EU představuje vytvoření jednotného podnikatelského prostředí, včetně účetního a daňového systému a právních norem. Nástroji harmonizace účetního systému jsou mezinárodní účetní konvence, tedy Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS a Směrnice EU. [4]

2.5.1 Mezinárodní účetní standardy

Velmi důležitým datem se stal rok 1973, kdy byl v Londýně sestaven výbor IASC⁶. Tento Výbor pro mezinárodní účetní standardy si vytkl za cíl sjednotit účetní pravidla a výkazy pro obchodní společnosti ve státech EU a začal vydávat standardy IAS⁷. Nejprve se jednalo o soukromou instituci, ale koncem minulého století se přeměnila v nadaci s označením IASCF⁸. V jejím rámci působí několik výborů. Jedním z nich je Rada pro tvorbu mezinárodních účetních standardů IASB⁹, která vydává od roku 2001 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS¹⁰. Označení mezinárodních standardů IAS/IFRS znamená, že stále platné standardy IAS jsou postupně doplňovány a nahrazovány IFRS. Cílem standardů je dosáhnout vysoké míry srovnatelnosti a přehlednosti účetních závěrek v celosvětovém rozsahu.

IAS/IFRS jsou rámcové zásady představující základní přístup, z něhož vychází řešení jednotlivých problémových okruhů. Nepředepisují žádné standardní výkazy, nedefinují žádnou účtovou osnovu a nezmiňují ani jedinou souvztažnost účtů. Používají se buď jako ná-

⁶ IASC - International Accounting Standards Committee – Výbor pro mezinárodní účetní standardy

⁷ IAS - International Accounting Standards – Mezinárodní účetní standardy

⁸ IASCF - International Accounting Standards Committee Foundation – Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy

⁹ IASB - International Accounting Standards Board - Rada pro tvorbu mezinárodních účetních standardů

¹⁰ IFRS - International Financial Reporting Standards – Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

rodní požadavky či jako měřítko pro země, které vyvíjejí své vlastní požadavky. Každá země se musí řídit svými vlastními právními předpisy, do kterých by měly být tyto účetní standardy implementovány.

Mezi problémové oblasti, které řeší IAS/IFRS patří například prezentace účetní závěrky, výkazy peněžních toků, účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby, daň ze zisku, leasingy, dopady změn směnných kurzů cizích měn, snížení hodnoty aktiv, rezervy či nehmotná aktiva.

Koncepční rámec IAS/IFRS není standardem, ale napomáhá k pochopení obsahu a vypovídací schopnosti účetní závěrky. Vytváří předpoklady pro sjednocení pojmů ve standardech a rámec pro obsahové vymezení těchto pojmů. Všechny cíle sleduje z pohledu externího uživatele informací a napomáhá k vytvoření podmínek pro těsnější harmonizaci právních předpisů a standardů v jednotlivých zemích. Vychází ze základních předpokladů postavených na obecných zásadách a jeho smyslem je, aby účetní závěrka poskytovala uživatelům informace o minulých transakcích, které ovlivňují peněžní toky a také o budoucích závazcích a zdrojích příjmů peněžních prostředků a dále také o dohledné budoucnosti podniku, kterému nehrozí zúžení podnikatelské činnosti ani likvidace. [4, 9, 23]

2.5.2 Směrnice Evropské unie

Proces harmonizace v rámci EU prostřednictvím směrnic probíhá nepřímou – společnost v rámci tohoto uskupení sestavují účetní závěrky v souladu s národní účetní legislativou, v níž jsou požadavky směrnic zakotveny.

Součástí harmonizační strategie bylo v roce 2002 vydání nejvyšší právní normy „Nařízení Evropského parlamentu a Rady o uplatňování IFRS“. Toto nařízení ukládá povinnosti určitým společnostem:

- společnostem registrovaným na kapitálových trzích v EU ukládá povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IAS/IFRS nejpozději od roku 2005,

- společností registrovaným na kapitálových trzích mimo EU, které sestavují účetní závěrky podle jiných uznávaných standardů, sestavovat účetní závěrku podle IAS/IFRS od roku 2007,
- společností, které mají kótované pouze dluhové cenné papíry, ukládá povinnost používat IAS/IFRS také od roku 2007.

Direktivy EU jsou závaznými předpisy pro všechny členské státy tohoto společenství a zdůrazňují formální stránku výkaznictví. Účetní kodex EU tvoří 4., 7. a 8. směrnice. Evropská komise ukládá jejich zabudování do národních účetních soustav.

Čtvrtá směrnice se zaměřuje na harmonizaci účetní závěrky, výroční zprávy a zveřejňování. Byla vydána v roce 1978. V této době nedocházelo v zemích tehdejšího Evropského společenství ve větším rozsahu k normalizování prvků ovlivňujících ekonomické prostředí jako je právo, obchod, cla, daně, finance apod. Tato směrnice tvoří určitý kompromis mezi státy, které hrály nejdůležitější roli, a to mezi Francií a Německem na straně jedné a Velkou Británií na straně druhé. Při jejím sestavování se tedy setkaly dvě koncepce - anglická a německá. Německá zastává zásadu tzv. bilanční obezřetnosti, znamená to, že klade důraz na ochranu věřitelů. Anglická koncepce zase zdůrazňuje věrné a pravdivé zobrazení účetnictví a možnost poskytnout věřitelům pohled do majetkové a finanční situace daného subjektu. Výsledný text směrnice je kompromisem obou pojetí, spíše se však přiklání k anglické verzi. Říká velmi podrobným způsobem, jak má vypadat rozvaha podnikatelů, jaká je její struktura, jak se bude členit výkaz zisku a ztráty, jak má po stránce obsahové vypadat výroční zpráva. Tato směrnice také stanovuje určité zásady, které jsou zakotveny i do naší právní úpravy. Mezi tyto zásady patří jasnost, přehlednost, správnost, úplnost a průkaznost účetnictví.

Sedmá směrnice z roku 1983 se zabývá výkazy určitého seskupení podniků, které mají charakter např. koncernu. Tyto skupiny podniků mají povinnost sestavovat konsolidované účetní výkazy za jednotlivé podniky ve skupině a také za skupinu jako celek. Konsolidovaná účetní závěrka musí být zveřejněna a ověřena auditorem.

Osmá směrnice pocházející z roku 1984 se týká ověřování účetních výkazů. Byla vytvořena, protože se účetnictví do té doby obecně vedlo takovým způsobem, že vznikala nedůvěra věřitelů. Stanoví, že v některých společnostech musí být vytvořeny tzv. výbory pro audit. Jedná se především o banky a některé další finanční ústavy, kapitálové společnosti emitující cenné papíry a registrované v jednotlivých státech EU. Východiskem je značná odlišnost úpravy a tradic každého ze států, čímž vzniká problém sjednocených požadavků. Řeší rozličné aspekty kvalifikace, již musí člověk dosáhnout, aby mohl být autorizován k legálnímu ověřování účetních výkazů, tzn. k provádění auditu. Směrnice uvádí minimální požadavky k získání kvalifikace auditora. Členská země může uznat jako profesionála toho, kdo získal potřebnou kvalifikaci v jiné zemi EU. Ovšem za podmínky, že kvalifikaci lze považovat za ekvivalentní a že si profesionál doplní informace o národní legislativu, a získá o tom osvědčení. V důsledku je možné provádět auditorské práce v jakémkoli státu EU bez ohledu na to, kde tyto osoby získaly oprávnění k jejich provádění. [4, 5, 9]

2.6 Celosvětová harmonizace účetnictví

V 70. letech 20. století došlo k výraznému nárůstu nadnárodních společností a v této souvislosti i k prvním pokusům o mezinárodní harmonizaci účetnictví. Národní úpravy účetnictví a výkaznictví totiž přestaly vyhovovat potřebám mezinárodní finanční a hospodářské společnosti.

Účetní výkaznictví nejvíce ovlivnil rozvoj světových kapitálových trhů a všeobecná snaha vymanit tyto trhy z výhradního vlivu amerického souboru účetních zásad a pravidel. V 80. letech 20. století tyto snahy přešly v konkrétní podoby úsilí o harmonizaci účetního výkaznictví. Probíhaly a doposud probíhají ve 2 liniích. První linie reprezentuje sbližování v rámci určitého hospodářsko-politického uskupení zemí. V Evropě takové seskupení představuje Evropská unie, v Jižní Americe NAFTA¹¹ a v Asii APEC¹². Druhá linie usiluje o celosvětovou harmonizaci a zabývá se primárně účetním výkaznictvím podniků kótovaných na kapitálových trzích. Neustále sílící tlak globalizace způsobuje, že druhý proud

¹¹ NAFTA - North American Free Trade Agreement – Severoamerická dohoda o volném obchodě.

¹² APEC - Asia-Pacific Economic Cooperation – Ekonomické seskupení Asie a Tichomoří.

pokračuje na kvalitativně vyšší bázi. Nejde už jen o harmonizaci, ale o konvergenci, tzn. o dosažení shody dvou světově uznávaných souborů účetního výkaznictví.

Úlohou každého účetního systému je poskytovat informace. Jednotlivé národní systémy se liší tím, jak a komu tyto informace poskytnou. US GAAP podávají informace především majitelům akcií a investorům. To vede k tomu, že ve Spojených státech amerických obvykle nemají daňové a regulační otázky žádný podstatný vliv na účetní postupy a následující sestavování výkazů. V jiných zemích, včetně České republiky a Francie, existují účetní pravidla proto, aby poskytovala informace státu a politické zájmy hrají rozhodující roli při určování účetních pravidel. Výkazy vytvořené jedním systémem lze převést do systému druhého pomocí převodového můstku.

V dnešní době existují dva světově uznávané soubory – IAS/IFRS a US GAAP¹³. Nelze jednoznačně posoudit, zda stojí proti sobě či směřují ke společnému cíli, tj. vypracování jediného světového souboru standardů účetního výkaznictví. Každopádně si konkurují a tím se vzájemně motivují ke zdokonalování. Hnací silou ke spolupráci vytváří globalizace, obzvláště pak kapitálových trhů. Pro investory by bylo snadnější a výhodnější, kdyby mohli porovnávat jednotlivé příležitosti v nejrůznějších zemích světa podle světového výkaznictví. Obě Rady, jak FASB¹⁴, tak IASB, které tvoří standardy pro jednotlivá uskupení, jsou ochotné spolupracovat. Vypracovaly plány spolupráce na projektech, z nichž některé se dokonce již řeší. Takovéto projekty směřují k již zmíněné konvergenci.

V rámci přibližování světových ekonomik a kapitálových trhů platí, že za nejpropracovanější účetní standardy jsou považovány americké GAAP, které začaly být vydávány pro potřeby amerického kapitálového trhu. A to díky krachu burz cenných papírů v roce 1929. Ke zmiňované události přispěla mimo jiné i nevěrohodnost účetních výkazů. Podniky si je přizpůsobovaly tak, aby jejich hospodářské výsledky vypadaly co nejlépe, ale v mnoha případech byl opak pravdou. Proto byla v roce 1934 Komise pro cenné papíry a burzy pověřena úkolem sestavit účetní zásady, metody a formy sestavování účetních výkazů pro ty společnosti, jejichž akcie jsou registrovány na newyorské burze. Ta delegovala tyto úkoly

¹³ US GAAP - United States Generally Accepted Accounting Principles – Všeobecně uznávané účetní principy Spojených států amerických.

¹⁴ FASB - Financial Accounting Standards Board – Rada pro standardy finančního účetnictví

na soukromou instituci FASB, jenž si k naplňování tohoto poslání přizvala významné účetní, auditorské a právní instituce. Postupně tak vznikly všeobecně uznávané účetní standardy Spojených států amerických, které jsou dnes známé pod zkratkou US GAAP. Jedná se o národní standardy tak vysoké kvality, že vyhovují náročným podmínkám newyorské burzy i světovému kapitálovému trhu účetního výkaznictví. Proto se prosadily jako nástroj světové harmonizace účetního výkaznictví a do vzniku IAS neměly v tomto směru konkurenta. US GAAP jsou tvořeny samostatnými standardy, kterých je dnes přibližně 160, a řadou dalších materiálů, které vydávají různé americké profesní instituce.

Teoretickou bází účetní závěrky jsou základní zásady či principy. Můžeme se setkat s jejich různým výčtem i pořadím důležitosti. Podle oficiálních pramenů jsou to však tyto zásady:

- Historická cena/náklady – znamená upřednostnění oceňování na bázi historických neboli pořizovacích cen. Zakládá se na předpokladu stálé kupní síly peněžní jednotky. Nevylučuje však oceňovat na jiné oceňovací bázi.
- Rozpoznání tržeb (princip realizace) – aby mohla být tržba vykázána, musí proběhnout směnná transakce, tj. zboží či služba musí být vyměněny za peníze či za jejich příslib, a také musí být zasloužená, tj. dodavatel poskytl vše, aby si peněžní úhradu zasloužil.
- Vzájemné souměření výnosů a nákladů – k vykázaným výnosům musí být vykázány rovněž související náklady.
- Plné zveřejnění – účetní výkazy musí obsahovat takové informace, aby si i externí uživatel mohl udělat správný názor.
- Omezení – veškeré účetní modely popisují realitu s určitými omezeními. Ta nesmí být tak velká, aby vedla ke zkreslení výkazů.
- Zásada opatrnosti – při oceňování majetku a závazku se musí brát ohled na veškeré reálně předvídatelné ztráty a závazky, které jsou podniku známy, i v případě, že jejich výše není přesně zjistitelná. Do výkazů se promítají jen ty zisky, které byly již skutečně dosaženy.

Existují názory, že IAS/IFRS a US GAAP nejsou dva systémy, ale dvě interpretace jednoho systému, zásadně odlišného od standardů národních. Teoreticky by tomu tak mohlo být.

Hlavním rozdílem mezi národními standardy a US GAAP¹⁵ a IAS/IFRS je ten, že ty mezinárodní vytváří soukromé instituce. Dalším rozdílem je, že se národní systémy snaží zkombinovat vykazování pro stát a pro investory, zatímco mezinárodní systémy jsou zaměřeny pouze na investory. Podniky se nesnaží nijak výkazy ovlivňovat ani zkreslovat kvůli daním. Třetí rozdíl spočívá v tom, že národní systémy jsou zaměřeny na postup (říkají účetním, jak by měli účtovat). Na rozdíl od toho se US GAAP a IAS/IFRS zaměřují na výsledek - účetní může účtovat jak si přeje, pokud konečným výsledkem interpretuje úplné a pravdivé informace. Z praktického hlediska jsou však IAS/IFRS a US GAAP dvěma různými účetními systémy. [4, 5, 9, 22]

Moderní účetnictví je „informační systém, který identifikuje, měří, zpracovává a prezentuje finanční informace o podniku, na jejichž základě si mohou nejen manažeři podniku, ale zejména externí uživatelé (kteří nemohou tyto informace získat jinak) učinit správný úsudek o podniku a přijmout kvalifikovaná rozhodnutí.“¹⁶

¹⁵ US GAAP jsou v tomto případě chápány pouze jako mezinárodní systém.

¹⁶ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9. s. 6.

3. Analýza vývoje požadavků národní účetní legislativy

3.1 První počátky účetnictví na našem území

Finanční knihy se u nás objevily už v první polovině 14. století. Pod pojmem finanční knihy v tomto období rozumíme berní knihy, berní rejstříky, radní počty či různé účetní knihy městských hodnostářských úřadů. Rozvoj těchto knih byl závislý na stupni hospodářské úrovně příslušného města. Nejstaršími typy finančních knih jsou písemnosti, které evidovaly vybírání berně¹⁷ ve městě.

Berní rula je první soupis daňových povinností na českém území z roku 1654. Navazovala na Soupis poddaných a vznikla na základě usnesení Českého sněmu z roku 1652. Obsahovala seznam osob, které jsou povinny platit daň. Byla zpracována po jednotlivých krajích a založena na zdaňování zemědělců. Tento spis představoval důležitý krok v procesu budování absolutistického státu, který zdaňoval sám, a to na základě přesnějších údajů o každé usedlosti jednotlivě. Berní rula byla základem pro výběr daní až do roku 1712.

Berní knihy lze rozdělit na berní knihy a berní rejstříky. Berní knihy byly knihami hlavními a sloužily k zaznamenávání skutečně vybrané berně od jednotlivých poplatníků. Tyto knihy byly jakýmsi čistopisem a berní rejstřík konceptem. Berní kniha během 14. století obsahovala zápisy o odhadech nemovitého a později movitého jmění jednotlivých poplatníků. Zatím zcela ojedinělým příkladem takového druhu knih byla nejstarší brněnská berní kniha z let 1343 – 1360. Tyto knihy tvořily vlastní podklad pro vybírání berně. Byl v nich uváděn soupis majetku majetných obyvatel města zhruba v tomto pořadí: všeobecná taxace pozemků, jména občanů podle městských čtvrtí nebo v abecedním pořadí, seznam obyvatel bez vlastních domů, to byli tzv. podsedkové, a soupis obyvatel na předměstích. Sestavování berních knih bylo vyvoláno nutností evidence platů pro potřeby města - na údržbu městských zařízení a evidence platů pro vrchnost – pány města.

¹⁷ Staročesky berně znamená daň.

Na konci první berní knihy byl uveden seznam vesnic patřících městu. Vznik berních knih byl podmíněn potřebou pro přesné a jasné měřítko vymáhání daní a zamezení různým sporům, které se kolem výběru děly.

Tyto městské finanční knihy byly vedeny pouze u měst královských. V královských městech, která nebyla spoutána přímou závislostí na vrchnosti a v nichž se díky vykoupení svobod a privilegií mohl život všestranně rozvíjet, vznikala řada těchto písemností finanční povahy.

Jednotné evidence o finančním pohybu bylo dosahováno vedením hlavní účetní knihy neboli purkmistrovských počtů. Byly do nich zapisovány výsledné položky pomocných rejstříků ve formě čistých příjmů. Schéma hlavní účetní knihy stejně jako všech pomocných rejstříků bývalo velmi jednoduché: přijal, vydal, rozdíl.

V 15. a 16. století se vyskytovaly zvláštní účetní knihy, tzv. počty kammistrovy, které obsahovaly zápisy o finančních operacích městské komory a vedle nich ještě počty radní, kam byly zapisovány počty zpravidla dvou konšelů, kteří byli pověřeni dohledem nad finančním hospodářstvím celé městské rady. [3, 9]

Knihy, které se zabývají českým odborným účetním názvoslovím, se objevily na začátku 19. století. Jedním z mála, kdo se zabýval jejich sepisováním byl Antonín Skřivan. Roku 1864 vydává v Praze první díl své zcela česky psané učebnice „Kupecké účetnictví“. Mimo jiné vymyslel celou řadu českých odborných účetních termínů jako je např. pohledávka, účetní, účetnictví. „*Původně je každý „účet z něčeho“ odvozen ze slova „učíst“, což znamená „souhrnně číselně vyjádřit“*¹⁸. Velmi významnou osobou je také Karel Petr Kheil mladší, který se zasloužil o mezinárodní uznání české historické účetní školy v poslední čtvrtině 19. století. Vydal např. „Německo - český slovník názvů zboží obchodního“ či „Jednoduché účetnictví s ohledem na ustanovení zákonná“. Zajímal se o historii účetnictví, ale rozpracované dílo na toto téma se mu již bohužel nepodařilo dopsat. Až v roce 1920 byla vydána první česká vysokoškolská učebnice účetnictví „Theorie i praxe účetních sou-

¹⁸JANHUBA, M. Univerzitní výuka účetnictví v zemích Koruny české. *Účetnictví*. 2003, roč. 2003, č. 8. ISSN 0139-5661. s. 72.

stav“. Jejím autorem byl Josef Pazourek. Byl to průkopník moderního účetnictví a vysokého obchodního školství. [20]

3.2 Vývoj účetnictví v Československu

Od roku 1946 existovala v Československu velmi podrobná normativní úprava účetnictví. Týkala se obecných účetně ekonomických otázek i vlastní metodiky účtování v jednotlivých oblastech. U některých syntetických účtů byla stanovena povinnost vést analytickou evidenci. Od této doby u nás bylo vedeno jednotné účetnictví. Jeho podoba byla však v jednotlivých podnicích překvapivě rozdílná. Ovlivňovalo to hlavně zaměření a velikost organizace.

V této době se používala dvouokruhová organizace účetnictví, která se dělila na účetnictví finanční a provozní. V letech 1953 – 1966 se využívala jednookruhová, v oblasti nákladů účelově zaměřená organizace účetnictví, s využitím jedné řady účtů. Primárně bylo velmi důležité znát náklady podle účelu jejich vynaložení. Výhodou bylo, že existovaly informace o nákladech podle jednotlivých fází koloběhu hospodářských prostředků i podle výkonů v těchto fázích uskutečňovaných. V roce 1966 se uskutečnil návrat k dvouokruhové organizaci účetnictví, kde byl první okruh stále základní a druhý se změnil na vnitropodnikový. Základní účetnictví se zabývalo náklady zaměřenými na druhové členění a vnitropodnikové se uplatňovalo jako hlavní hledisko odpovědnosti vnitropodnikových útvarů. Tento způsob účtování se používal do roku 1975. Poté se přešlo na kombinovaný způsob účetnictví, při němž se využívají výhody jednookruhového i dvouokruhového účetnictví. Hlavním cílem bylo, aby při systémovém spojení s předběžnou kalkulací a rozpočetnictvím, účetnictví poskytovalo všechny informace, které byly potřebné pro komplexní posouzení hospodárnosti a efektivnosti podnikové činnosti.

Československo patřilo mezi socialistické země, které byly založeny na společenském vlastnictví výrobních prostředků. Tento faktor umožnil vytvoření vícestupňové, ekonomické struktury a jí odpovídající jednotné soustavy řízení národního hospodářství. Její páteří byla soustava národohospodářského plánování. Informace zjišťované v jednotlivých pod-

nicích se staly součástí vyšších informačních soustav, kterými byly ovlivňovány a v mnoha ohledech i usměrňovány.

Uvedený vývoj se projevil ve dvou etapách. Nejprve vytvořením tzv. národohospodářské evidence platné v letech 1953 – 1966. Jejím přetvořením pak vznikla **Jednotná soustava sociálně ekonomických informací** vytvářená od roku 1966. Z jejího názvu je zřejmé, že pokrývala pouze vymezený okruh informací, nikoli však všechny, které byly potřebné k řízení národního hospodářství. V rámci národohospodářské evidence postupně vznikaly obory, které se zaměřovaly na uspokojení zcela odlišných požadavků řízení podniku. Patřilo mezi ně účetnictví, kalkulace, rozpočetnictví, podniková statistika a operativní evidence.

Každá organizace musela vytvářet informační soustavu, v níž zabezpečovala sociálně ekonomické informace pro potřeby podnikového a vnitropodnikového řízení, dále pro potřeby orgánů státní statistiky, federálního ministerstva financí, finančních orgánů republik, národních výborů a ústředních orgánů. Účetnictví, statistiku a operativní evidenci musely vést všechny podniky. Rozpočetnictví a kalkulaci vedly navíc státní podniky, organizace zahraničního obchodu, akciové společnosti bez zahraniční majetkové účasti, družstva či hospodářská zařízení společenských organizací. Informace, které byly vedeny v souladu se stanovenou metodikou, musely zajišťovat:

- vzájemnou propojenost a spjatost jednotlivých oborů a okruhů,
- návaznost a srovnatelnost souvisejících údajů získávaných z různých podkladů,
- dodržování a využívání zásady jednoho čísla o stejných skutečnostech sledovaných ve více oborech či okruzích informační soustavy.

Takto vytvořené informace měly být využitelné pro objektivní poznávání a hodnocení výsledků činností organizací, k ochraně socialistického celospolečenského vlastnictví, vypracování podkladů pro sestavení státních plánů hospodářského a sociálního rozvoje a pro prognózování, plánování, tvorbu cen a cenových limitů. Třídění a seskupování informací bylo prováděno v souladu s jednotnou soustavou sociálně ekonomických klasifikací a číselníků, s jednotnou soustavou národohospodářských ukazatelů, s účtovými osnovami a rozpočtovou skladbou a v určitých případech také s jednotným systémem popisu a kódování údajů.

V letech socialistického hospodářství byl snižován zájem o hospodaření. Velmi nízkou úroveň měla i kontrola vynakládání prostředků v podnicích. Tím se celkově snižoval význam účetnictví a rozuměli mu jen profesionální účetní. Občan jen obtížně mohl nahlédnout do jeho tajů. [3, 24]

3.3 Etapy právní regulace vedení účetnictví v ČR

Vedení účetnictví se vždy muselo podřizovat v různé podobě a míře regulačním pravidlům, které jsou představovány v našem právním systému požadavky zákonů a ostatních právních předpisů. Cílem této kapitoly je zmapovat část právních požadavků zaměřenou na vedení účetnictví v České republice od roku 1972.

3.3.1 Právní úprava 1972 - 1992

1. ledna 1972 vstoupila v Československu platnost Vyhláška č. 154/1971 Sb., o účetnictví. Zabývala se především formálními pravidly vedení účetnictví a jen minimálně řešila jeho obsahovou náplň. Prostředky výpočetní techniky bylo možno použít jen jako prostředek, kterým se vyhotovovaly výstupní sestavy představující účetní knihy. Povinnost vést účetnictví vznikalo teprve až vytištěním těchto knih. Každá účetní operace musela být doložena účetním dokladem, který měl ve výše jmenované vyhlášce dané náležitosti. Operace vygenerované počítačem nebo zachycené automaticky technickým zařízením musely být následně dokládány opisem těchto dat i přesto, že vzniknul až po zaúčtování operace a nebyl tedy vstupem, ale výstupem ze zpracování. U účetních knih bylo stanoveno jejich uspořádání včetně povinnosti číslování stran apod. Ochrana údajů byla řešena spíše z hlediska utajování informací, ochrana dat či osobních údajů vůbec řešena nebyla.

V roce 1990 vydalo Federální ministerstvo financí Zásady vedení účetnictví při soukromém podnikání. Tyto zásady jsou však jen aplikací obecných předpisů na malé firmy, protože v této době veškeré platné předpisy pro účetnictví vycházely z potřeb velkých hospodářských podniků s centrálním řízením národního hospodářství. Následující dva roky byl

účetní systém měněn a přizpůsobován tržním podmínkám, stále však obsahoval řadu socialistických prvků. [3, 8, 11]

3.3.2 Právní úprava 1992 – 2001

Vyhláška č. 23/1990 Sb., o účetnictví nahrazuje od 1. března 1990 původní již nevyhovující socialistickou vyhlášku. Tvoří jakýsi mezičlánek mezi starou vyhláškou a zákonem o účetnictví, který nabyl platnosti od začátku roku 1992. Tento zákon se zaměřuje více na obsahovou náplň účetnictví, přináší koncepčně odlišnou právní úpravu účetnictví a je podstatně modernější než předešlé vyhlášky. Je nutné konstatovat, že nový zákon o účetnictví sehrál pozitivní roli ve vytváření názoru na právní úpravu vedení účetnictví.

Reforma probíhající v tomto období vyžadovala, aby účetnictví zajistilo a poskytovalo reálný stav zobrazení ekonomiky a finanční situace subjektu. Účetnictví se zaměřilo na věrné zachycení reality a přestalo primárně řešit daňové požadavky. Důvodem bylo zejména přiblížit se vývojovému trendu světového účetnictví směřujícímu k věrnému zobrazení předmětu účetnictví.

Základní cíl reformy je definován v zákoně o účetnictví v § 7: „*Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.*“¹⁹

Prostředky výpočetní a jiné techniky bylo možné využívat přímo pro vedení účetnictví. Ke splnění povinnosti vést účetnictví již nebylo nutné vytištění výstupních sestav v podobě účetních knih. Povinně vyhotovované účetní knihy byly deník, hlavní kniha a knihy analytické evidence, popis jejich obsahu či formy prakticky chyběl. Nemusely být tištěny, ale podnik musel být schopen je na požádání zákonem určených subjektů jako jsou např. banka či auditor vytisknout. Některé účetní písemnosti mohly být s danými omezeními převedeny na technické nosiče dat. Pro ostatní byl takovýto převod povolen až po provedení auditu účetní závěrky, pokud byl povinný. ÚJ byla povinna chránit nejen své účetní písem-

¹⁹ *Účetnictví podnikatelů. Audit.* ÚZ č. 707. Ostrava: Sagit, 2009. ISBN 978-80-7208-722-8. s. 7.

nosti, ale také vlastní prostředky výpočetní techniky před jejich zneužitím, poškozením či ztrátou. Provádění oprav ve většině programového vybavení českého původu dovolovalo bez větších obtíží opravit či dokonce úplně smazat požadovanou účetní operaci, aniž by po opravě byla zachována nějaká zmínka. Problémy, které vznikaly díky tomu, že je zákon neřešil či výslovně neupravoval, se snaží vyřešit novela zákona o účetnictví platná od 1. ledna 2002. [8, 11]

3.3.3 Novela zákona o účetnictví od 1.1.2002

Jednou ze změn je zavedení nového pojmu „účetní záznamy“ místo účetních písemností. Jde o snahu zobecnit různé druhy, formy a techniky vedení účetnictví, účetní a jiné dokumenty a o zrovnoprávnění písemné formy s formou technickou. Tento nový pojem je používán často, přestože není zcela jasné jeho vymezení a užití. Zjednodušeně se dá říci, že účetním záznamem je cokoli od prvotního dokladu, zápisy, vlastní účetní knihy až po účetní závěrku, výroční zprávu, ale také účtový rozvrh apod. Rozšiřuje se výčet povinných knih podvojného účetnictví o knihy podrozvahové evidence a zpodrobňuje se jejich popis.

Účetnictví je definováno jako systém účetních záznamů a při jejich zpracování mohou být využity prostředky technické, nosiče dat a programové vybavení. Podle § 4 odst. 4 zákona o účetnictví: „*Účetním záznamem se rozumí data, která jsou nositeli informací týkajících se předmětu účetnictví nebo jeho vedení.*“²⁰ Musí být čitelné nebo do podoby čitelné převoditelné, jinak jsou brány jako by nebyly vedeny.

Před novelou docházelo k častým sporům, jak má být oprava provedena, aby to nevedlo k neúplnosti, nesprávnosti, neprůkaznosti či nepřehlednosti. Opravy se musí provádět, tak aby bylo možné určit osobu, která je za ni odpovědná, okamžik jejího provedení a také obsah opravovaného záznamu před opravou i po opravě. [8, 11, 12]

²⁰ *Účetnictví podnikatelů. Audit.* ÚZ č. 357. Ostrava: Sagit, 2003. ISBN 80-7208-340-6. s. 6.

3.3.4 Novela zákona o účetnictví od 1.1.2004

Středem zájmu novely zůstává, stejně jako v předešlé novele, obsah účetnictví. Řešení takovýchto otázek posunulo do pozadí neobratnost znění zákona v oblasti technologických záležitostí. Vzniká nový pojem „elektronický podpis“, který nahrazuje termín podpisu podobný průkazný záznam v technické formě, s odkazem na zákon o elektronickém podpisu. Tím se vyřešily pochybnosti o tom, jakým způsobem má být zajištěna průkaznost.

Dále však nevymezuje přesně pojem účetní záznam. K určité změně přesto dochází, podle § 4 odst. 10 zákona o účetnictví: „*Účetním záznamem se rozumí data, která jsou záznamem veškerých skutečností týkajících se vedení účetnictví.*“²¹

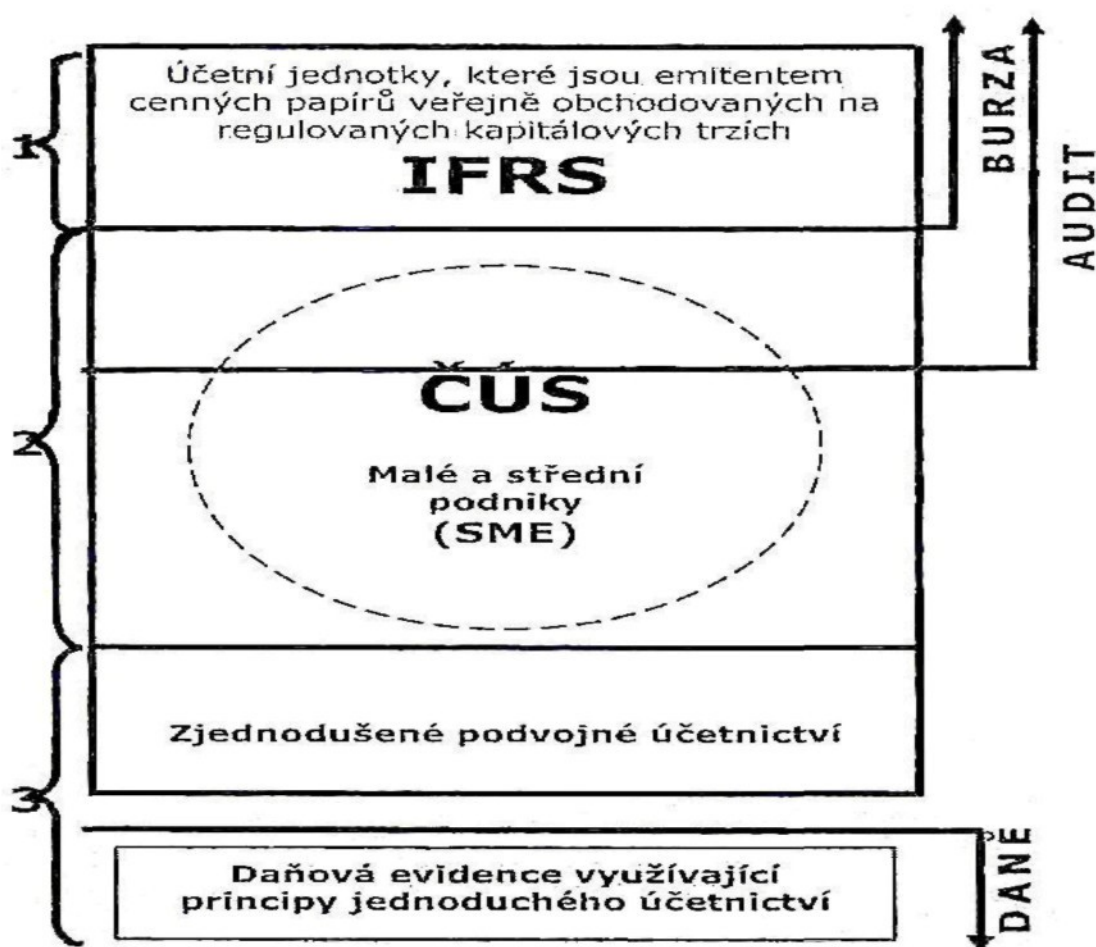
Od 1. ledna 2004 je zákon o účetnictví zcela věnován účetnictví. Pod pojmem „účetnictví“ se rozumí podvojně účetnictví, tento termín se však již nepoužívá. Stanovuje v souladu s právem EU rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost. ÚJ, které do této doby využívaly jednoduchého účetnictví, dále povedou daňovou evidenci. Daňová evidence je právně upravena v § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů). Zabezpečuje zjištění základu daně z příjmů tak, že musí obsahovat údaje o příjmech a výdajích v potřebném členění pro zajištění základu daně. Nejdůležitější účetní knihou je deník příjmů a výdajů. [11, 26, 27]

3.4 Struktura účetního systému ČR

Tradiční koncepce regulace účetnictví do konce minulého století byla postavena na regulaci „zdola“. Způsob zaúčtování jednotlivých transakcí na konkrétních účtech byl závazně určen zákonem o účetnictví, účtovou osnovou, směrnici, vyhláškami a postupy účtování. Bylo také definováno umístění zůstatků z účtů v předem stanovené jednotné struktuře účetních výkazů. Podnik musel zabezpečit shodu vlastního účtového rozvrhu a účtování v něm s právními předpisy, čímž byla automaticky zajištěna správnost účetních výkazů.

²¹ *Účetnictví podnikatelů. Audit.* ÚZ č. 707. Ostrava: Sagit, 2009. ISBN 978-80-7208-722-8. s. 7.

Vstupem národních či mezinárodních účetních standardů do oblasti regulace účetnictví dochází ke změně i v ČR. Pro ÚJ, které sestavují svojí účetní závěrku v souladu s IAS/IFRS platí, že regulace je vybudována systémem „shora“. Pomocí systému standardů jsou určeny požadavky na účetní závěrku, jejíž struktura není pro všechny ÚJ unifikovaná. Účtový rozvrh, pravidla účtování, přiřazování zůstatků a obrátů účtů jednotlivým položkám výkazů je interní záležitost ÚJ. V tomto případě jde o regulaci účetních výkazů nikoli účtování. Zákon o účetnictví neukládá povinnost účtovat či vykazovat podle IAS/IFRS, nýbrž požaduje použít IAS/IFRS pro účtování a sestavení účetní závěrky.



Obr. 5 Účetní systém ČR

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s MEJZLÍK, L. Účetní informační systémy. I. vyd. Praha: Oeconomica, 2006. str.114.

Obrázek č. 5 znázorňuje účetní systém v České republice. Jednotlivé skupiny podniků mající povinnost vést účetnictví různými způsoby jsou dále popsány.

Skupina 1 představuje velké podniky, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na burzách. Musí používat IAS/IFRS pro účtování i vykazování, což pro ně znamená zásah do jejich stávajících informačních systémů. Nemusí však sestavovat účetní závěrku podle ČÚS. Problémem však zůstává vyčíslení daňového základu pro potřeby českých účetních předpisů.

Skupina 2 jsou malé a střední podniky. Ve skutečnosti to mohou být velké podniky, větší než firmy v první skupině. Liší se tím, že nejsou emitentem cenných papírů obchodovaných na burzách. Zpravidla jím je ale mateřská společnost. Tím se tyto podniky dostávají do situace, kdy pro potřeby sestavení konsolidované účetní závěrky a pro své akcionáře musí vést výkaznictví podle IAS/IFRS, ale pro účtování a výkazy stanovené zákonem o účetnictví v České republice dle ČÚS. Problémem je určení primárních účetních zápisů a sestavení dvou stejně kvalitních, nýbrž koncepčně odlišných účetních závěrek. Vzniká tak otázka, zda se musí vést paralelně dvojí účtování nebo lze vytvořit závěrku dle IAS/IFRS pouze konverzí ze závěrky nebo účtování dle ČÚS.

Skupina 3 se týká malých subjektů, jejichž účetní závěrky nejsou auditované ani zveřejňované, protože na tom není veřejný zájem. Takové ÚJ vedou zjednodušené účetnictví nebo daňovou evidenci. [11]

4. Aplikační část

Tato kapitola podává informace o družstvu HYGIE, které poskytlo podklady na zpracování praktické části. Cílem kapitoly je popsat dopad změn legislativy na účetní systém. Přesněji, jak se veškeré změny promítly do výkazů a jejich jednotlivých položek.

Faktory ovlivňující vypovídací schopnost účetních výkazů:

Používání historických cen nebere v úvahu vývoj tržních cen a tím dochází ke zkreslení jednotlivých položek výkazů tak, že neodpovídají skutečným hodnotám, není splněn předpoklad stálé kupní síly peněz.

Změny ekonomického prostředí představují např. změny úrokových sazeb, měnových kurzů atd.

Změny legislativní vyplývající z daňových reforem, úprav účetních norem atd.

Sezónní výkyvy způsobují, že stavové veličiny v rozvaze neodráží průměrné celoroční podmínky.

Vnitropodnikové okolnosti jako jsou např. dobré jméno firmy, hodnota kvalifikace a zkušeností pracovníků či změna technologie sice působí na položky v účetních výkazech, ale nejsou v nich zachyceny.

Srovnatelnost výkazů v čase v rámci jednoho podniku a v prostoru, tzn. mezi podniky navzájem. Chybějící údaje, např. z důvodu jejich neexistence za minulá období, znemožňují srovnatelnost. [10]

4.1 HYGIE, družstvo v Děčíně

HYGIE, družstvo kadeřníků v Děčíně bylo založeno na stanovách přijatých v ustavující valné hromadě konané dne 24. října 1949²². V té době provozovalo kosmetické, holičsko-kadeřnické a pedikérské služby. Zajišťovalo výuku učňů ve vlastním středisku praktického vyučování (dále jen SPV).

²²Družstevnictví se poprvé objevilo již na konci 19. století. Jeho historie dokazuje, že družstva jsou díky vzájemné podpoře konkurenceschopná na tuzemském i na mezinárodním trhu. Předností družstev je zejména jejich flexibilita a sortiment zboží a služeb, který uspokojuje většinu základních potřeb zákazníků.

Družstvo HYGIE je od roku 1953 členem Svazu výrobních družstev (dále jen SVD²³) se sídlem v Praze. Zodpovídalo se Krajskému výboru v Liberci, který tvořil mezičlánek mezi družstvem a svazem a který předával jednotlivým družstvům plány, které se měly splnit. Stanovoval se pětiletý plán, tzv. „pětiletky“. Podle těchto pětiletok bylo vedeno hospodářství celé země. V plánech bylo přesně uvedeno, kolik a jaké výkony měly být provedeny, kde a za jakou cenu, výše mezd atd. Stejně jako byly regulovány ceny, tak byl stanoven i počet pracovníků v každé provozovně, které pod družstvo spadaly. Jednotlivé provozovny musely vykazovat své výkony, které se následně kontrolovaly se stanoveným plánem. Prováděly se celkové součty výkonů za provozovnu a zjišťovalo se hospodaření každé z nich.

Pokud byla některá činnost ztrátová již v minulých letech, byla stanovena plánovaná ztráta. Bylo tomu tak i v případě družstva HYGIE. Převážnou část ztráty tvořila činnost SPV, kde probíhala praktická výuka učňů²⁴. Mistři odborného výcviku, kteří vyučovali učně, byli zaměstnanci družstva. Stejně tak i všechny kadeřnice, kosmetičky a pedikérky byly zaměstnány u družstva. Na přelomu 80. a 90. let mělo družstvo přibližně 200 členů a fungovalo po celém Děčíně a jeho blízkém okolí v 18 provozovnách.

Od roku 2004 se družstvo přejmenovalo na HYGIE, družstvo v Děčíně. Toto rozhodnutí bylo přijato na mimořádné členské schůzi v lednu 2004 z důvodu zrušení kadeřnických služeb i ostatních řemeslných živností. Služby prováděné družstvem v současné době jsou:

- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej,
- realitní činnost,
- pronájem a půjčování věcí movitých,
- činnost účetních poradců,
- vedení účetnictví,
- vedení daňové evidence.

²³V roce 1990 byla schválena změna názvu na mimořádném sjezdu SVD na Svaz českých a moravských výrobních družstev (SČMVD). Jeho členskou základnu tvoří v dnešní době 253 družstev, včetně HYGIE.

²⁴Činnost SPV byla ukončena v roce 1996 a středisko bylo převedeno pod Střední integrovanou školu v Děčíně. Družstvu tak odpadla nejvíce ztrátová činnost.

4.2 Vztahy družstva a jeho členů

Vstup fyzické osoby do družstva je podmíněn symbolickým vkladem 2 000 Kč, který musí být splacen do 3 měsíců od přijetí za člena družstva, přičemž polovina vkladu musí být splacena při podání přihlášky ke vzniku členství. U právnické osoby se jedná o částku 10 000 Kč a doba jejího splacení je týden. Členství v družstvu není podmíněno pracovním vztahem k družstvu. Souhrn členských vkladů tvoří základní kapitál družstva.

Tab. 2 Vztahy členů k družstvu

Práva členů	Povinnosti členů
podíl na rozhodování a činnosti družstva	dodržování stanov
právo volit a být volen do orgánů družstva	plnění usnesení orgánů družstva
podíl na výhodách, které družstvo poskytuje	splacení členského vkladu řádně a včas
majetková účast na podnikání družstva	
vypořádání své majetkové účasti při zániku členství	
podíl na likvidačním zůstatku	

Zdroj: Interní materiály

Při zániku členství po dobu trvání družstva má člen nárok na vypořádací podíl, který se zaokrouhluje na celé stokoruny směrem dolů a vypočítá se následovně:

$$VPČ = VK * K + A + B + C,$$

kde VPČ – vypořádací podíl člena,

VK – vlastní kapitál družstva,

K – koeficient,

A – splacený členský vklad člena (základní a mimořádný),

B – majetkový podíl člena z transformace,

C – další připsaný podíl.

Koeficient K se vypočítá:

$$K = \frac{ZČVč * RČč}{\Sigma (ZČVč * RČč)}$$

kde ZČVč – základní členský vklad člena,

RČč – ukončené roky členství člena,

$\Sigma (ZČVč * RČč)$ – souhrn základních členských vkladů všech členů násobených ukončenými roky jejich členství.

Vypořádací podíl je splatný do tří let od schválení účetní závěrky za rok, v němž člen své členství ukončil. Předchází se tak riziku, kdy by své členství chtělo ukončit více členů najednou. Pokud by bylo povinné ukončení podílu dříve či dokonce k datu ukončení členství, mohlo by se tak družstvo dostat do velice nepříznivé situace a řešit existenční problémy. Tímto opatřením se chrání a má dostatek času na to, aby zajistilo prostředky k vyplacení vypořádacího podílu. Družstvo tvoří „Zajišťující fond“, který je přímo určený pro výplaty vypořádacích podílů. Výstupem člena z družstva se snižuje jeho základní kapitál.

4.3 Dopad legislativních změn

Předmět podnikání výrobního družstva HYGIE je založen na základě několika živností. Postupem času se předmět podnikání měnil, především díky změnám legislativy. To mělo dopad na určité položky ve výkazech družstva. Tabulka č. 3 ukazuje, jak se činnost družstva vyvíjela od roku 1992, do té doby provádělo z největší části služby kadeřnické a holičské.

Tab. 3 Přehled změn živností družstva HYGIE

Rok	Druh živ- nosti	Živnost
1992	Řemeslná	kadeřnictví, holičství, kosmetické služby, manikúra, pedikúra
	Volná	X
	Vázaná	X
1995	Řemeslná	kadeřnictví, holičství, kosmetické služby, manikúra, pedikúra
	Volná	koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej
	Vázaná	X
1999	Řemeslná	kadeřnictví, holičství, manikúra, pedikúra, hostinská činnost
	Volná	koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, realitní činnost, pronájem a půjčování věcí movitých
	Vázaná	X
2004	Řemeslná	X
	Volná	koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, realitní činnost, pronájem a půjčování věcí movitých
	Vázaná	činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence
2009	Řemeslná	X
	Volná	výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
	Vázaná	činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence

Zdroj: Vlastní zpracování

Jednotlivé změny uvedené v tabulce jsou popsány v následujících kapitolách.

4.3.1 Zavedení volné živnosti

První změna činnosti proběhla v roce 1995, bylo to rozšíření činnosti pouze na základě rozhodnutí družstva. Družstvo se začalo zabývat i volnou živností v oboru koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje z důvodu nabídky prostředků k ošetření vlasů přímo v provozovnách. Byla to pouze doplňková činnost a hospodářský výsledek tím nebyl nijak výrazně ovlivněn.

V rozvaze se toto promítlo v mírném zvýšení zásob, konkrétně zboží. Výkaz zisku a ztráty byl doplněn o hodnoty, které se v předešlých letech nevyplňovaly. Jednalo se o řádky s názvem „tržby za prodej zboží“ a „náklady vynaložené na prodané zboží“. Jejich rozdílem pak vznikla obchodní marže.

4.3.2 Vznik hostinské činnosti

V roce 1998 si družstvo muselo pořídit nový živnostenský list s hostinskou činností díky změně zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (dále jen živnostenský zákon). Ten definoval hostinskou činnost jako „*přípravu a prodej pokrmů a nápojů k bezprostřední spotřebě v provozovně, v níž jsou prodávány.*“²⁵ V provozovnách se totiž podávaly zákazníkům teplé nápoje z automatu. Automat musela mít pod dozorem osoba, která byla kvalifikována v oboru hostinství, tzv. garant.

Vznikly náklady na mzdu osoby zodpovědné za provozování automatů a s nimi spojené náklady na sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem. Tato změna však také nijak zřetelně neovlivnila roční výkazy.

4.3.3 Transformace hospodářství v 90. letech 20. století

Tato část popisuje první velmi zásadní změnu v podnikání družstva HYGIE. Uvádí důvody, proč začalo v roce 1999 provozovat živnost v oboru realitní činnost a pronájem a koupě movitých věcí a jak se to projevilo v účetním výkaznictví.

Na začátku 90. let 20. století proběhla na území České republiky transformace hospodářství, díky němuž mj. vzniklo i soukromé podnikání. V dubnu 1990 byl schválen zákon o soukromém podnikání občanů. V následujících letech to způsobilo osamostatnění některých zaměstnanců, kteří zrušili zaměstnanecký poměr s družstvem a začali podnikat jako osoby samostatně výdělečně činné (dále jen OSVČ) na základě živnosti. Místo vykonávání

²⁵ *Obsahové náplně živností řemeslných* [online]. © 1998. Dostupné z: http://business.center.cz/business/pravo/zivnost/remeslne_zivnosti_obsah.aspx.

práce těchto OSVČ ve většině případů zůstalo stejné a družstvo jim zprostředkovávalo pronájem prostorů a pronajímalo veškeré vybavení, které bylo potřebné k výkonu jejich práce. Počet zaměstnanců i členů v této době postupně klesal.

Dalším důvodem rozšíření činnosti družstva byla privatizace²⁶, tzv. odstátnění, které v tehdejší Československu probíhalo již od roku 1989. HYGIE v roce 1993 začala rekonstruovat jednu ze svých provozoven. Do rekonstrukce vložila nemalou částku ve výši zhruba 1,5 milionu Kč. Provozovna byla umístěna v propojeném přízemí dvou domů a platila nájem vlastníkům domů na základě smlouvy o dlouhodobém pronájmu. Díky privatizaci se jeden dům dostal do rukou nového majitele. S ním družstvo nemělo podepsanou žádnou smlouvu a stará smlouva již nebyla platná. Nový vlastník po nich požadoval několikanásobně vyšší nájem. Takovou částku si družstvo nemohlo dovolit platit, a proto se provozovny vzdalo. Utrpělo tím škody, které ho dostaly do velice nepříznivé finanční situace, protože tímto způsobem přišlo o dvě nejlukrativnější provozovny. Družstvo řešilo otázku své další existence. Rozhodlo se pro nákup několika budov. Pořízení nemovitostí bylo možné jen s pomocí SČMVD, které družstvu poskytlo finanční výpomoc. V nakoupených budovách provozovalo dále už jen 5 provozoven, které sídlily v přízemí. Realitní činnost byla zavedena hlavně kvůli pronájmu bytů, které se nacházely ve vyšších patrech budov.

Privatizace způsobila družstvu nemalé škody, ale také mu umožnila získat několik nemovitostí do jeho vlastnictví. V roce 1998 podalo družstvo privatizační projekty, které byly schváleny a od následujícího roku vykazovalo v rozvaze²⁷ budovy v částce 4 350 tis. Kč a pozemky ve výši 54 tis. Kč. To se projevilo v poklesu peněžních prostředků na účtech v bance zhruba na třetinu - z částky 2 628 tis. se snížily na 996 tis. Kč. Jak již bylo řečeno, družstvo si muselo na pořízení dlouhodobého²⁸ hmotného majetku vypůjčit a tím mu vznikly závazky v podobě dlouhodobých bankovních úvěrů na částku 1 875 tis. Kč. Z rozvahy lze vypožorovat, že před rokem 1999 družstvo vykazovalo ztrátu. Souviselo to

²⁶Získání majetku v rámci privatizace bylo možné i na základě mocenského postavení či využití právního vakua, díky kterému docházelo k podvodům a tunelování.

²⁷ Rozvaha k 31. prosinci 1999 ve zjednodušeném rozsahu viz příloha A.

²⁸ Dlouhodobý majetek byl dříve nazýván „investiční“ majetek.

hlavně s výše uvedenou situací, která v České republice nastala v posledním desetiletím 20. století, s privatizací.

Současně se zavedením nemovitostí do účetního systému se musely zvětšit i odpisy hmotného dlouhodobého majetku. Z výkazu zisku a ztráty²⁹ lze vyčíst více než trojnásobný růst odpisů a to z 56 tis. na 183 tis. Kč. Vzrostly finanční náklady z 21 tis. na 240 tis. Kč, což způsobily poplatky spojené se zařizováním úvěru a následně úroky z úvěru. Výnosy zůstaly na stejné úrovni jako předešlý rok, ale změnila se jejich vnitřní struktura. Velký úbytek zaznamenaly výnosy za kadeřnické služby a naopak přírůstek výnosy za pronájem bytových i nebytových prostorů.

4.3.4 Zavedení a změna DPH

Druhou velmi výraznou změnou, která ovlivnila činnost družstva HYGIE bylo zavedení a nejvíce pak změna DPH platná od 1. května roku 2004.

Rok 1993 přinesl **zavedení daně z přidané hodnoty** (dále jen DPH), která nahradila daň z obrátu³⁰. Zavedení DPH znamenalo rozšíření zdaňovaných položek mj. na většinu služeb. Daň byla rozdělena na dvě sazby, základní ve výši 23 % a sníženou ve výši 5 %. Sníženou sazbou byly zatíženy např. potraviny, léky, dodávka energií a většina služeb. Mezi ně patřily i služby družstva HYGIE a byly to kadeřnictví, holičství, kosmetické služby, manikúra a pedikúra. Tyto služby patřily do snížené sazby 5%. Dopad na výkazy v tomto případě nebyl nijak významný.

Velmi výrazně však výkazy družstva ovlivnila **změna DPH**. K dnešnímu dni má družstvo pouze 29 členů. Takto rapidní snížení počtu členů družstva bylo způsobeno především změnou zákona o dani z přidané hodnoty. Většina služeb byla přeřazena ze snížené do základní sazby DPH. Podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, který nabyl

²⁹ Výkaz zisků a ztrát k 31. prosinci 1999 ve zjednodušeném rozsahu viz příloha B.

³⁰ Daň z obrátu byla nepřímou daní, která se uplatňovala procentem z ceny obrátu výrobku či výkonu při jeho převodu mezi obchodníky. Sazebník daně z obrátu obsahoval více než 1000 různých sazeb a některé z nich byly dokonce záporné.

účinnosti dne 1. května 2004, se základní sazba stanovila na 19 %. Tato změna byla součástí harmonizace, kterou si vyžádal vstup České republiky do EU.

Pro družstvo to znamenalo, že by muselo zvýšit ceny a tím pádem by se snížila jeho konkurenceschopnost. Druhou variantou mohlo být zachování cen, ale byla by tím vytvářena ztráta z důvodu snížení výnosů o procento rozdílu mezi sníženou a základní sazbou DPH. Proto družstvo zrušilo veškeré řemeslné živnosti (viz tabulka č. 3, rok 2004). Rozhodlo se tak na mimořádné členské schůzi konané na počátku roku 2004. Bylo také schváleno zavedení vázané živnosti v oboru činnost účetních poradců, vedení účetnictví a vedení daňové evidence z důvodu zajištění účetnictví, popř. daňové evidence, pro své bývalé zaměstnance.

Snížení počtu zaměstnanců způsobilo velmi zásadní úbytek krátkodobých závazků. Rozvaha³¹ z roku 2004 umožňuje porovnat pokles těchto závazků oproti předešlému roku z 505 tis. na 125 tis. Kč. To se projevilo i ve výkazu zisku a ztráty³² redukcí osobních nákladů z 4 736 tis. na 2 042 tis. Kč. Výkony a výkonová spotřeba zaznamenaly také velice zásadní změnu ve své výši i struktuře. Družstvo už nevykonávalo služby kadeřnické a vedle správy majetku se začalo zabývat vedením účetnictví. Celkově pak byly redukovány výkony z původních 6 134 tis. na 2 809 tis. Kč a výkonová spotřeba z 1 157 tis. na 692 tis. Kč. Tím se družstvu zmenšila i přidaná hodnota.

Výše uvedené změny, jako zrušení řemeslných živností apod., vstoupily v platnost od května 2004. Tento rok byl vlastně rokem přechodným, kdy družstvo ještě v jedné jeho části provozovalo řemeslné živnosti a teprve po jejich zrušení se začalo věnovat živnostem vázaným. Volná živnost nebyla ovlivněna. Je proto vhodné porovnání i s následujícím rokem 2005³³.

Došlo k dalšímu viditelnému snížení výkonů z 2 809 tis. na 1 415 tis. Kč. Celkově se tak výkony od roku 2003 zmenšily téměř na čtvrtinu své původní hodnoty. Stejná situace musela nastat i u výkonové spotřeby, u které došlo k úbytku z 692 tis. na 349 tis. Kč, celkově

³¹Rozvaha k 31. prosinci 2004 ve zjednodušeném rozsahu viz příloha C.

³²Výkaz zisků a ztrát k 31. prosinci 2004 ve zjednodušeném rozsahu viz příloha D.

³³Dle rozvahy a výkazu zisku a ztráty k 31. prosinci 2005 ve zjednodušeném rozsahu viz příloha E a F.

pak pokles na třetinu z původní hodnoty za dvě účetní období. Osobní náklady zaznamenaly snížení z 2 042 tis. na 664 tis. Kč. Zde je vidět, že část roku 2004 družstvo ještě zaměstnávalo více osob než tomu bylo v následujících letech až dodnes. Souhrnný pokles osobních nákladů během dvou let tvořil 86 %. Od této doby zaměstnává družstvo pouze administrativní pracovníky.

4.3.5 Převedení volných živností pod jeden název

Poslední změna proběhla v roce 2008. Byla to změna pouze legislativní a neměla žádný dopad na výkaznictví družstva HYGIE. Dne 1. července 2008 vstoupila v účinnost velice zásadní novela živnostenského zákona³⁴. Nejvýznamnější změnou této novely byla úprava volné živnosti. Před novelou existovalo 125 volných živností a ty byly nahrazeny jednou s názvem **Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona**. Obory činností jsou upraveny v příloze č. 4 živnostenského zákona. Spadají do ní všechny podnikatelské činnosti, jež nejsou řemeslnými, vázanými nebo koncesovanými živnostmi. V rámci volné živnosti má podnikatel právo provozovat 80 oborů činností, které tato živnost obsahuje. Tuto změnu v družstvu nezaregistrovali. Živnostenský úřad automaticky ponechal obory činností, které předtím mělo družstvo uvedené jako volné živnosti.

³⁴Přinesla zejména ulehčení administrativní zátěže podnikatelů a jejich vstupu do podnikání. Celkový počet všech živností se snížil z původních 261 na 96 především díky sjednocení volných živností pod jeden název.

Závěr

Cílem diplomové práce bylo popsat vývoj účetnictví u vybraných historických událostí až po současný stav, harmonizaci účetnictví, která probíhá ve 2 liniích. První linie představuje sbližování uvnitř hospodářsko-politických uskupení a druhá směřuje k celosvětové harmonizaci. Záměrem bylo také zobrazit dopad vývoje a změn národní legislativy na účetnictví a výkaznictví vybrané společnosti.

První zmínka o účetnictví je doposud datována od 8. tisíciletí před naším letopočtem, kdy byly používány žetony. Každý žeton nesl svůj konkrétní význam. Pravděpodobně sloužily k zaznamenávání počtu zvířat, pytlů obilí apod. Nelze to však říci s jistotou, jejich přesný význam není dodnes znám. Knižně vydaná zmínka o podvojném účetnictví se poprvé objevila v díle Luca Bartolomea de Pacioliho „Summa de arithmetica, geometria, proporioni et proportionalita“ až v 15. století. Popsal metodu vedení účtů, kterou používali benátští kupci v té době. Toto dílo bylo modelem pro vedení účetních knih až do 18. století. V tomto období vznikaly nové formy vedení účetnictví podle různých zemí. Např. v Anglii se specializovaly na několik deníků, z nichž se pak přepisovalo do hlavní knihy. V Německu byly charakteristické sborníky, do kterých se zapisovaly stejnorodé účetní operace ještě před přepisem z deníků do hlavní knihy. Od 20. století vývoj účetnictví směřuje spíše k úpravám jednotlivých výkazů.

Rok 1929 přinesl krach burzy cenných papírů v New Yorku. Krach byl zapříčiněn nesprávným vedením účetnictví a přizpůsobováním výkazů co nejlepším hospodářským výsledkům. Opak byl ve většině případů pravdou. Od té doby jsou vydávány americké všeobecně uznávané účetní zásady, tzv. US GAAP. Dnes jsou tyto zásady nástrojem harmonizace účetního výkaznictví. Jsou tak propracované, že vyhovují podmínkám newyorské burzy i světového kapitálového trhu. V 70. letech 20. století byl v Londýně založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy, IASC, za účelem sjednotit účetní pravidla a výkazy pro obchodní společnosti ve státech EU. Byly vytvořeny IAS, mezinárodní účetní standardy, které mj. jako první konkurují americkým GAAP. Od roku 2001 jsou vydávány IFRS, které postupně nahrazují a doplňují IAS. Vzniklo tak označení IAS/IFRS a jejich cílem je dosáhnout velké míry srovnatelnosti a přehlednosti účetních výkazů

v celosvětovém rozsahu. Oba dva systémy, jak GAAP, tak IAS/IFRS jsou zaměřeny na výsledek, účetní mohou účtovat jak chtějí, pokud konečný výsledek interpretuje úplné a pravdivé informace.

Účetnictví v České republice je tvořeno hlavně zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění. Ve velké míře je ovlivněno i daňovými zákony, které působí na výkazy a jejich jednotlivé položky. Většina českých účetních jednotek se proto snaží vykazovat co nejlepší daňový základ. Podle obecně uznávaných účetních zásad platných v našich podmínkách by mělo být prioritou věrné a poctivé zobrazení, dále nepřetržité trvání podniku a také zásada aktuálnosti.

Praktická část zachycuje vývoj a změny právní úpravy v České republice od 90. let 20. století a její dopady na výkazy vybrané společnosti. Ukazuje, jak legislativa ovlivnila předmět podnikání společnosti a jaký to mělo následně vliv v určitých položkách výkazů. Nešlo pouze o zvýšení či snížení jednotlivých položek, ale také o změnu jejich vnitřní struktury.

Česká legislativa dříve velmi striktně určovala účetním jednotkám, jak mají účtovat. Účetní jednotky musely zabezpečit soulad vlastního účtového rozvrhu a účtování s právními předpisy, čímž byla automaticky zajištěna správnost účetních výkazů. V porovnání s ostatními zeměmi Evropské unie je v současné době české účetnictví a postupy účtování stále pod silným vlivem české právní úpravy. To by se mělo změnit a myslím si, že díky probíhající harmonizaci k tomu tak postupně dochází. Možným řešením by mohla být izolace českých účetních a daňových zákonů.

Seznam použité literatury

Citovaná literatura

- [1] *Daň z přidané hodnoty, květen 2004. Spotřební daně. ÚZ č. 436.* Ostrava: Sagit, 2004. 192 str. ISBN 80-7208-429-1.
- [2] DOLEŽAL, J., FIREŠ, B., MÍKOVÁ, M. *Finanční účetnictví.* 1. vyd. Praha: Grada, 1992. 304 str. ISBN 80-85623-10-2.
- [3] FIREŠ, B. *Základy teorie účetnictví.* 1. vyd. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1984. 235 str. ISBN 17-055-84.
- [4] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého.* 17. vyd. Praha: Polygon, 2007. 444 str. ISBN 978-80-7273-143-5.
- [5] KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům.* 1. vyd. Praha: Polygon, 2004. 284 str. ISBN – 80-7273-095-9.
- [6] KLOZAR, J. *Účetnictví pro každého.* 1. vyd. Praha: Práce, 1991. 104 str. ISBN 80-208-0199-5.
- [7] KŘIVAN, K. *Základy účetní evidence v rozpočtových organizacích.* 1. vyd. Praha: Orbis, 1957. 307 str. ISBN 56/III-4.
- [8] KUNEŠOVÁ, J., aj. *Podvojně účetnictví.* 2. vyd. Praha: Grada, 1994. 224 str. ISBN 80-7169-084-8.
- [9] NOVOTNÝ, P. *Základy účetnictví.* 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu, 2007. 235 str. ISBN 978-80-86730-08-0.
- [10] MALÍKOVÁ, O. *České účetnictví na pozadí historického vývoje.* [Disertační práce]. Liberec: Technická univerzita v Liberci – Hospodářská fakulta, 2006.
- [11] MEJZLÍK, L. *Účetní informační systémy.* 1. vyd. Praha: VŠE, Oeconomica, 2006. 173 str. ISBN 80-245-1136-3.
- [12] *Účetnictví podnikatelů. Audit.* ÚZ č. 357. Ostrava: Sagit, 2003. 160 str. ISBN 80-7208-340-6.
- [13] *Účetnictví podnikatelů. Audit.* ÚZ č. 588. Ostrava: Sagit, 2006. 160 str. ISBN 80-7208-594-8.
- [14] *Účetnictví podnikatelů. Audit.* ÚZ č. 707. Ostrava: Sagit, 2009. 176 str. ISBN 978-80-7208-722-8.

- [15] *Živnostenský zákon*. ÚZ č. 670. Ostrava: Sagit, 2008. 235 str. ISBN 978-80-7208-681-8.

Bibliografie

- [16] JANHUBA, M. *Základy teorie účetnictví*. 1. vyd. Praha: VŠE, Oeconomia, 2005. 216 str. ISBN 80-245-0852-4.
- [17] KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví - Světový koncept IAS/IFRS*. 5. vyd. Praha: Polygon, 2005. 526 str. ISBN 80-7973-129-7.
- [18] MLÁDEK, R. *Světové účetnictví*. 2. vyd. Praha: Linde, 1998. 687 str. ISBN 80-7201-109-X.
- [19] RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 4. vyd. Ostrava: ANAG, 2004. 796 str. ISBN 80-7263-204-3.

Články v časopisech

- [20] JANHUBA, M. Univerzitní výuka účetnictví v zemích Koruny české. *Účetnictví*. 2003, roč. 2003, č. 8, str. 71-74. ISSN 0139-5661.
- [21] KOMÁREK, J. Dobrý účetní software. *Účetnictví*. 1997, roč. 2003, č. 10, str. 316-319. ISSN 0139-5661.
- [22] MLÁDEK, R. Konvergence probíhá. *Účetnictví*. 2002, roč. 2002, č. 12, str. 79-81. ISSN 0139-5661.
- [23] ŽÁROVÁ, M. Implementace Mezinárodních účetních standardů v Evropské unii. *Účetnictví*. 2003, roč. 2003, č. 4, str. 84-85. ISSN 0139-5661.

Právní předpisy

- [24] Nařízení vlády ČSSR č. 368/1989, o informační soustavě organizací.
- [25] Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech.
- [26] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- [27] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Ostatní použité zdroje

[28] Business center [online]. <Dostupné z <http://www.business.center.cz>>

[29] Business info [online]. <Dostupné z <http://www.businessinfo.cz>>

[30] Ministerstvo financí [online]. <Dostupné z <http://www.mfcr.cz>>

Přílohy

Příloha A	Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu k 31. 12. 1999
Příloha B	Výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu k 31. 12. 1999
Příloha C	Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu k 31. 12. 2004
Příloha D	Výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu k 31. 12. 2004
Příloha E	Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu k 31. 12. 2005
Příloha F	Výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu k 31. 12. 2005

Příloha A Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu k 31. 12. 1999 (v celých tis. Kč)

označ. a	A K T I V A b	řád. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 21 + 48)	001	7 156	- 1 618	5 538	3 668
A.	Pohledávky za upsané vlastní jmění	002				
B.	Stálá aktiva (ř. 04 + 05 + 13 + 14 + 15)	003	5 912	- 1 596	4 316	828
B. I.	Nehmotný investiční majetek	004	17	- 17		
B. II.	Hmotný investiční majetek (ř. 06 až 12)	005	5 885	- 1 579	4 306	36
B. II. 1.	Pozemky	006	54		54	
2.	Budovy, haly a stavby	007	4 350	- 117	4 233	
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	008	3 812	- 363	19	36
4.	Pěstifolné celky trvalých porostů	009				
5.	Základní stádo a lažná zvířata	010				
6.	Jiný hmotný investiční majetek	011	1 099	- 1 099		
7.	Opravná položka k nabytému majetku	012				
B. III.	Nedokončené nehmotné a hmotné investice	013				310
B. IV.	Poskytnuté zálohy na nehmotný a hmotný investiční majetek	014				472
B. V.	Finanční investice (ř. 16 až 20)	015	10		10	10
B. V. 1.	Podílové cenné papíry a vklady v podnicích s rozhodujícím vlivem	016				
2.	Podílové cenné papíry a vklady v podnicích s podstatným vlivem	017				
3.	Ostatní investiční cenné papíry a vklady	018				
4.	Půjčky podnikům ve skupině	019				
5.	Jiné finanční investice	020	10		10	10
C.	Oběžná aktiva (ř. 22 + 29 + 35 + 44)	021	1 206	- 22	1 184	2 805
C. I.	Zásoby (ř. 23 až 28)	022	76		76	67
C. I. 1.	Materiál	023	76		76	67
2.	Nedokončená výroba a polotovary	024				
3.	Výrobky	025				
4.	Zvířata	026				
5.	Zboží	027				
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	028				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 30 až 34)	029				
C. II. 1.	Pohledávky z obchodního styku	030				
2.	Pohledávky ke společníkům a sdružení	031				
3.	Pohledávky v podnicích s rozhodujícím vlivem	032				
4.	Pohledávky v podnicích s podstatným vlivem	033				
5.	Jiné pohledávky	034				
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 36 až 43)	035	139	- 22	117	110
C. III. 1.	Pohledávky z obchodního styku	036	142	- 22	120	113
2.	Pohledávky ke společníkům a sdružení	037				
3.	Sociální zabezpečení	038				
4.	Stát – daňové pohledávky	039				
5.	Odložená daňová pohledávka	040				
6.	Pohledávky v podnicích s rozhodujícím vlivem	041				
7.	Pohledávky v podnicích s podstatným vlivem	042				
8.	Jiné pohledávky	043	- 3		- 3	- 3
C. IV.	Finanční majetek (ř. 45 až 47)	044	991		991	2 628
C. IV. 1.	Peníze	045	25		25	24
2.	Účty v bankách	046	966		966	2 604
3.	Krátkodobý finanční majetek	047				
D.	Ostatní aktiva – přechodné účty aktiv (ř. 49 + 53)	048	38		38	35
D. I.	Časové rozlišení (ř. 50 až 52)	049	36		36	35
D. I. 1.	Náklady příštích období	050	36		36	18
2.	Příjmy příštích období	051	2		2	17
3.	Kursově rozdíly aktivní	052				
D. II.	Dohadné účty aktivní	053				
	Kontrolní číslo (ř. 01 až 53)	999	28 607	- 6 455	22 152	13 890

označ. a	P A S I V A b	řád. c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 55 + 72 + 98)	054	5538	3668
A.	Vlastní jmění (ř. 56 + 59 + 64 + 68 + 71)	055	3001	3060
A. I.	Základní jmění	056	366	433
		057		
		058		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 60 až 63)	059		
A. II. 1.	Emisní ážio	060		
2.	Ostatní kapitálové fondy	061		
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku	062		
4.	Oceňovací rozdíly z kapitálových účastí	063		
II.	Fondy ze zisku (ř. 65 + 66 + 67)	064	2286	2349
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond	065	445	445
2.	Nedělitelný fond	066	1347	1347
3.	Statutární a ostatní fondy	067	494	557
A. IV.	Hospodářský výsledek minulých let (ř. 69 + 70)	068	278	- 235
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	069	278	
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	070		- 235
A. V.	Hospodářský výsledek běžného účetního období (+/-) (ř. 01 - (+56 + 59 + 64 + 68 + 72 + 98))	071	71	513
B.	Cizí zdroje (ř. 73 + 77 + 84 + 94)	072	2468	576
B. I.	Rezervy (ř. 74 + 75 + 76)	073		
B. I. 1.	Rezervy zákonné	074		
2.	Rezerva na kursové ztráty	075		
3.	Ostatní rezervy	076		
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 78 až 83)	077		
B. II. 1.	Závazky k podnikům s rozhodujícím vlivem	078		
2.	Závazky k podnikům s podstatným vlivem	079		
3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	080		
4.	Emitované dluhopisy	081		
5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	082		
6.	Jiné dlouhodobé závazky	083		
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 85 až 93)	084	593	576
B. III. 1.	Závazky z obchodního styku	085	323	218
2.	Závazky ke společníkům a sdružení	086	66	138
3.	Závazky k zaměstnancům	087	2	2
4.	Závazky ze sociálního zabezpečení	088	153	136
5.	Stát - daňové závazky a dotace	089	49	82
6.	Odložený daňový závazek	090		
7.	Závazky k podnikům s rozhodujícím vlivem	091		
8.	Závazky k podnikům s podstatným vlivem	092		
9.	Jiné závazky	093		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 95 + 96 + 97)	094	1875	
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	095	1875	
2.	Běžné bankovní úvěry	096		
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	097		
C.	Ostatní pasiva - přechodné účty pasiv (ř. 99 + 103)	098	69	32
C. I.	Časové rozlišení (ř. 100 + 101 + 102)	099	5	3
C. I. 1.	Výdaje příštích období	100	5	3
2.	Výnosy příštích období	101		
3.	Kursové rozdíly pasivní	102		
C. II.	Dohadné účty pasivní	103	64	29
	Kontrolní číslo (ř. 54 až 103)	999	21651	13697

Příloha B Výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu k 31.12. 1999 (v celých tis. Kč)

Označení a	T E X T b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	54	
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	44	
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	10	
II.	Výkony (ř. 05 + 06 + 07)	04	7741	7808
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	7741	7808
2.	Změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby	06		
3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	1698	1658
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	759	787
B. 2.	Služby	10	939	871
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	6053	6150
C.	Osobní náklady	12	5584	5711
ω.	Daně a poplatky	13	7	7
III.	Jiné provozní výnosy	14	105	29
E.	Jiné provozní náklady	15	38	33
F.	Odpisy nehmotného a hmotného investičního majetku	16	183	56
IV.	Zúčtování rezerv a časového rozlišení provozních výnosů	17		
G.	Tvorba rezerv a časového rozlišení provozních nákladů	18		
V.	Zúčtování opravných položek do provozních výnosů	19		
H.	Zúčtování opravných položek do provozních nákladů	20	2	7
VI.	Převod provozních výnosů	21		
I.	Převod provozních nákladů	22		
*	Provozní hospodářský výsledek [ř. 11 - 12 - 13 + 14 - 15 - 16 + 17 - 18 + 19 - 20 + (-21) - (-22)]	23	344	365
VII.	Finanční výnosy	24	68	275
J.	Finanční náklady	25	240	21
VIII.	Zúčtování rezerv do finančních výnosů	26		
K.	Tvorba rezerv na finanční náklady	27		
IX.	Zúčtování opravných položek do finančních výnosů	28		
L.	Zúčtování opravných položek do finančních nákladů	29		
X.	Převod finančních výnosů	30		
M.	Převod finančních nákladů	31		
*	Hospodářský výsledek z finančních operací [ř. 24 - 25 + 26 - 27 + 28 - 29 + (-30) - (-31)]	32	- 172	- 254
N.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 34 + 35)	33	64	104
N. 1.	- splatná	34	64	104
2.	- odložená	35		
		36		
**	Hospodářský výsledek za běžnou činnost (ř. 23 + 32 - 33)	37	108	515
XI.	Mimořádné výnosy	38	31	3
O.	Mimořádné náklady	39	68	5
P.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 41 + 42)	40		
P. 1.	- splatná	41		
2.	- odložená	42		
*	Mimořádný hospodářský výsledek (ř. 38 - 39 - 40)	43	- 37	- 2
R.	Převod podílu na hospodářském výsledku společníkům (+ / -)	44		
***	Hospodářský výsledek za účetní období (+ / -) (ř. 37 + 43 - 44)	45	71	513
	Hospodářský výsledek před zdaněním (+ / -) (ř. 23 + 32 + 38 - 39)	46	135	617
	Kontrolní číslo (ř. 01 až 46)	999	31942	33699

Příloha C Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu k 31. 12. 2004 (v celých tis. Kč)

Označení a	A K T I V A b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 07 + 12) = ř. 13	001	6 060	- 1 859	4 201	4 679
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 až 06)	003	5 739	- 1 849	3 890	4 031
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	17	- 17	0	0
B. II	Dlouhodobý hmotný majetek	005	5 712	- 1 832	3 880	4 021
B. III	Dlouhodobý finanční majetek	006	10		10	10
C.	Oběžná aktiva (ř. 08 až 11)	007	286	- 10	276	618
C. I.	Zásoby	008	29		29	53
C. II	Dlouhodobé pohledávky	009				
C. III	Krátkodobé pohledávky	010	225	- 10	215	270
C. IV	Krátkodobý finanční majetek	011	32		32	295
D. I.	Časové rozlišení	012	35		35	30

Označení a	P A S I V A b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 14 + 20 + 25) = ř. 001	013	4 201	4 679
A	Vlastní kapitál (ř. 15 až 19)	014	3 993	4 096
A. I.	Základní kapitál	015	250	250
A. II	Kapitálové fondy	016		
A. III	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	017	3 442	3 252
A. IV	Výsledek hospodaření minulých let	018	395	395
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) (ř. 01 - 15 - 16 - 17 - 18 - 20 - 25) = ř. 40 výkazu zisku a ztráty	019	- 94	199
B	Cizí zdroje (ř. 21 až 24)	020	125	505
B. I.	Rezervy	021		
B. II.	Dlouhodobé závazky	022		
B. III	Krátkodobé závazky	023	125	505
B. IV	Bankovní úvěry a výpomoci	024		
C. I.	Časové rozlišení	025	83	78

Příloha D Výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu k 31.12. 2004 (v celých tis. Kč)

Označení a	T E X T b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			přezném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	149	114
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	139	96
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	10	18
II.	Výkony	04	2 809	6 134
B.	Výkonová spotřeba	05	692	1 157
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 05)	06	2 127	4 995
C.	Osobní náklady	07	2 042	4 736
D.	Dané a poplatky	08	24	11
E.	Odplys dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	09	140	140
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10		14
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	12		- 165
IV.	Ostatní provozní výnosy	13	43	34
H.	Ostatní provozní náklady	14	26	29
V.	Převod provozních výnosů	15		
I.	Převod provozních nákladů	16		
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 06 - 07 - 08 - 09 + 10 - 11 - (+/- 12) + 13 - 14 + (-15) - (-16))	17	- 62	292
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	18		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	19	32	
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	20		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	21		
K.	Náklady z finančního majetku	22		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	23		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	24		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	25		
X.	Výnosové úroky	26		0
N.	Nákladové úroky	27		3
XI.	Ostatní finanční výnosy	28		
O.	Ostatní finanční náklady	29		49
XII.	Převod finančních výnosů	30		
P.	Převod finančních nákladů	31		
*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 18 - 19 + 20 + 21 - 22 + 23 - 24 + (+/-25) + 26 - 27 + 28 - 29 + (-30) - (-31))	32	- 32	- 52
C.	Daň z příjmů za běžnou činnost	33		41
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 17 + 32 - 33)	34	- 94	199
XIII.	Mimořádné výnosy	35		
R.	Mimořádné náklady	36		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	37		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 35 - 36 - 37)	38		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	39		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 34 + 38 - 39)	40	- 94	199
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 17 + 32 + 35 - 36)	41	- 94	240

Příloha E Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu k 31. 12. 2005 (v celých tis. Kč)

Označení a	A K T I V A b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 07 + 12) = ř. 13	001	6442	- 1948	4494	4201
A	Požadávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 až 06)	003	5839	- 1938	3901	3890
B. I.	Dlouhodobý nemotný majetek	004	16	- 16	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	005	5661	- 1922	3739	3880
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	006	162		162	10
C.	Oběžná aktiva (ř. 08 až 11)	007	572	- 10	562	276
C. I.	Zásoby	008	28		28	29
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	009				
C. III.	Krátkodobé pohledávky	010	269	- 10	259	215
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	011	275		275	32
D. I.	Časové rozlišení	012	31		31	35

Označení a	P A S I V A b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
			5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 14 + 20 + 25) = ř. 001	013	4494	4201
A.	Vlastní kapitál (ř. 15 až 19)	014	3800	3993
A. I.	Základní kapitál	015	213	250
A. II.	Kapitálové fondy	016		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	017	3408	3442
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	018	0	395
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) (ř. 01 - 15 - 16 - 17 - 18 - 20 - 25) = ř. 40 výkazu zisku a ztráty	019	179	-94
B	Cizí zdroje (ř. 21 až 24)	020	591	125
B. I.	Rezervy	021		
B. II.	Dlouhodobé závazky	022		
B. III.	Krátkodobé závazky	023	591	125
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	024		
C. I.	Časové rozlišení	025	103	83

Příloha F Výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu k 31.12. 2005 (v celých tis. Kč)

Označení a	T E X T b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje zboží	01	133	149
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	131	139
+	Obchodní marže (ř. 01 – 02)	03	2	10
II.	Výkony	04	1415	2809
B.	Výkonová spotřeba	05	349	692
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 – 05)	06	1068	2127
C.	Osobní náklady	07	664	2042
D.	Daně a poplatky	08	23	24
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	09	140	140
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	12		
IV.	Ostatní provozní výnosy	13	8	43
H.	Ostatní provozní náklady	14	29	26
V.	Převod provozních výnosů	15		
I.	Převod provozních nákladů	16		
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 06 – 07 – 08 – 09 + 10 – 11 – (+/- 12) + 13 – 14 + (-15) – (-16))	17	220	-62
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	18		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	19		32
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	20		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	21		
K.	Náklady z finančního majetku	22		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	23		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	24		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	25		
X.	Výnosové úroky	26		
N.	Nákladové úroky	27		
XI.	Ostatní finanční výnosy	28		
O.	Ostatní finanční náklady	29	14	
XII.	Převod finančních výnosů	30		
P.	Převod finančních nákladů	31		
.	Finanční výsledek hospodaření (ř. 18 + 19 + 20 + 21 - 22 + 23 - 24 - (+/- 25) + 26 - 27 + 28 - 29 + (- 30) - (- 31))	32	-14	-32
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	33	27	
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 17 + 32 – 33)	34	179	-94
XIII.	Mimořádné výnosy	35		
R.	Mimořádné náklady	36		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	37		
.	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 35 – 36 – 37)	38		
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	39		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 34 + 38 – 39)	40	179	-94
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 17 + 32 + 35 – 36)	41	206	-94