

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Hospodářská fakulta

OBOR: INŽENÝRING, FYZIKO-MATEMATIKA

Porovnání českého a francouzského účetního systému
Comparaison du système comptable tchèque et français

Diplomová práce

DP - PE - KFU - 99/9

Veronika Reisnerová

Vypracovala diplomovou práci Ing. Veronika Reisnerová

Katedra účetnictví a finanční účetnictví ACF Pa

Podpis: _____

Kolofon: _____

1999

Veronika Reisnerová

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Hospodářská fakulta

Obor: PODNIKOVÁ EKONOMIKA

Porovnání českého a francouzského účetního systému Comparaison du système comptable tchèque et française

DP – PE – KFÚ – 99076

Veronika Resnerová

Vedoucí bakalářské práce: Dr.Ing. Olga Hasprová

Konzultant: Malika Haddad, ACE Paris

Počet stran: 62

Počet příloh: 3

Datum odevzdání: 28.5.1999

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Hospodářská fakulta

Katedra financí a účetnictví

Školní rok 1997/98

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

pro

Veroniku Reisnerovou

obor č. 6268 - 8 Podniková ekonomika

Vedoucí katedry Vám ve smyslu zákona č. 172/1990 Sb o vysokých školách a navazujících předpisů určuje tuto diplomovou práci:

Název tématu:

Porovnání českého a francouzského
účetního systému

Zásady pro vypracování:

- Základní mezinárodní východiska účetních systémů.
- Porovnání základních výkazů.
- Porovnání vybraných účetních postupů.
- Zhodnoťte dopady různých přístupů na informační systém, jeho složitost, věrnost zobrazení, náročnost na anal. evidenci a vypovídací schopnost.

KFU/POE

23.1.16 s. přel.

V 103/99 H

Anotace

Veronika Reisnerová, Bc.

DP – 1999

Ved. práce: Dr.Ing. Olga Hasprová

Porovnání českého a francouzského účetního systému

RESUMÉ

Mezinárodní spolupráce a vznik nadnárodních podniků vede k potřebě harmonizace (přibližování) účetních systémů. Harmonizace má napomoci zlepšení mezinárodní srovnatelnosti účetních systémů.

V rámci projektu FACE, který má studentům umožnit porozumění direktivám Evropské unie a jejich aplikace v evropských zemích, jsem se zúčastnila se dvouměsíční stáže ve Francii, s možností nastudovat hlavní rysy francouzského účetnictví. Téma mé diplomové práce proto nese název „Porovnání českého a francouzského účetního systému“.

V první části diplomové práce se zabývám základními východiský spravujícími účetnictví v obou zemích.. V druhé a třetí části porovnávám účetní výkazy (rozvahu a výkaz zisků a ztrát) a metodiku účtování zásob. Poslední část diplomové práce analyzuje dopady zjištěných přístupů na informační systém účetnictví.

Cílem diplomové práce je vysvětlit a popsat hlavní nalezené rozdíly v obou účetních systémech. Prostřednictvím nalezených odlišností poukázat na oblasti účetnictví, na jejichž další studium by bylo nutné se zaměřit při pokusu o hlubší analýzu pro účely dalšího srovnání obou účetních systémů.

Annotation

Veronika Reisnerová, Bc. DP – 1999 dirigeant de mémoire: Dr.Ing. Olga Hasprová

Comparaison du système comptable tchèque et française

RESUMÉ

La coopération internationale et les entreprises devenant internationales, cela nécessite donc une harmonisation du système comptable. Le but de cette harmonisation est de rapprocher les systèmes comptables utilisés dans chaque pays.

Pour répondre aux besoins d'harmonisation des systèmes comptables et des pays faisant parties ou allant faire partie de l'union européenne, un projet a été créé pour permettre aux étudiants de comprendre les directives européennes ayant fait l'objet de l'harmonisation.

Dans le cadre de ce projet j'ai eu la possibilité de faire un stage de deux mois en France, où j'ai pu étudier la comptabilité française. Pour cette raison mon mémoire porte sur la comparaison du système comptable tchèque et français.

La première partie de mon dossier parle des différents organismes qui régissent la comptabilité dans le monde et plus particulièrement dans chaque pays. La deuxième et troisième partie est sur la comparaison des documents de synthèse des deux pays et les méthodes de comptabilisation des stocks utilisés dans les entreprises. La dernière partie de mon mémoire porte sur l'explication et l'interprétation des informations fournies par la comptabilité tchèque et française.

Pour conclure j'explique les difficultés rencontrées, ne pouvant pas comparer toutes les données comptables utilisées par chacun des deux pays.

Obsah

Seznam zkratk.....	6
1. Úvod.....	6
2. Základní mezinárodní východiska pro účetnictví.....	6
2.1 Výbor pro mezinárodní účetní standardy	6
2.2 Účetní zásady.....	6
2.3 Účetní směrnice (direktivy) Evropské unie	6
3. Úvod do porovnávání účetních systémů	6
3.1 Uživatelé účetních informací.....	6
2.1 Funkce účetnictví.....	6
3.3 Modely účetnictví	6
3.5 Regulace účetnictví.....	6
3.6 Národní účetní standardy a národní organizace podílející se na regulaci účetnictví....	6
3.7 Rozsah účetní regulace	6
4. Normy regulující finanční účetnictví.....	6
5. Účetní výkazy a účetní závěrka	6
5.1 Rozvaha	6
5. 2 Oceňování aktiv a pasiv rozvahy.....	6
5.2.1 Oceňování podle mezinárodních standardů	6
5.2.2 Oceňování v ČR	6
5.2.3 Oceňovací principy ve Francii	6
5.3 Výkaz zisků a ztrát	6
5.4 Příloha (cash flow).....	6
6. Položky české rozvahy a výkazu zisků a ztrát.....	6
6.1 Aktiva české rozvahy.....	6
6.2 Pasiva rozvahy.....	6
6.3 Výkaz zisků a ztrát	6
7. Rozdíly položek francouzské rozvahy a výsledovky od rozvahy české	6
7.1 Aktiva rozvahy	6
7. 2 Pasiva rozvahy	6
7.3 Výsledovka.....	6
8. Problematika účtování zásob	6

8.1 Odlišnosti v oceňování zásob	6
8.2 Metodika účtování zásob v ČR.....	6
8.3 Účtování zásob podle francouzské metodiky	6
9. Dopady různých přístupů v účetních systémech na informační systém, jeho složitost věrnost zobrazení, analytickou evidenci a vypovídací schopnosti.....	6
9.1 Vypovídací schopnost účetních výkazů	6
9.1.1 Rozdíly v účetní politice České Republiky a Francie	6
9.2.2 Rozdíly v aplikaci obecně uznávaných účetních zásad.....	6
9.4.3 Metodické odlišnosti v účtování zásob	6
10. Závěr	6
Seznam použité literatury.....	6

Seznam zkratek

FACE (Formation par alternance des comptabilités européens) – Alternativní způsob vzdělávání v evropských účetních systémech.

EU – Evropská unie

ES – Evropské společenství

IASC – Výbor pro mezinárodní účetní standardy

IAS – Mezinárodní účetní standardy

IOSCO (International Organisation of Securities Commissions) – Mezinárodní organizace burzovních komisí.

C.N.C. (Conseil national de la comptabilité) – Národní účetní rada

O.E.C.C.A. (L'ordre des experts comptables et des comptables agréés) – Sdružení účetních expertů a přidružených účetních

C.N.C.C. (La compagnie national de commissaires aux comptes) – Komora auditorů

C.O.B. (La commission des opérations de bourse) – Burzovní komise

P.C.G. (Plan comptable général) – Všeobecná účetní osnova

LIFO (Last in first out) – metoda účtování zástup při jejich vykazování

FIFO (First in first out) – metoda účtování zásob při jejich vykazování

DPH – Daň z přidané hodnoty

1. Úvod

Vývoj světové ekonomiky, vzájemná spolupráce, působení nadnárodních podniků a rozvoj celosvětového kapitálového trhu vede k potřebě harmonizace účetnictví, které je základním zdrojem informací interních, pro potřeby podniku, ale také není možno opomíjet jeho funkci pro potřeby externích uživatelů, kteří mají zájem na hospodaření podniku.

Harmonizace znamená přibližování, sjednocování a také tolerování metod používaných v účetnictví jednotlivých zemí a je nezbytnou součástí současné globalizace ekonomiky. Harmonizace má za úkol ulehčit podnikům ve vztahu k zahraničí práci se sestavováním dvojích účetních závěrek a tedy zpracováváním dvojího účetnictví pro potřeby porozumění jejich výsledkům v různých zemích. Tento proces je nelehkou a dlouhodobou záležitostí a podílejí se na něm mezinárodní účetní organizace, jejichž členy jsou zástupci zemí celého světa. Dlouhodobé tradice a zvyklosti v této disciplíně účetnictví se nutně promítají do jednotlivých národních účetnictví a je potřeba je v rámci harmonizace respektovat.

Harmonizace probíhá na úrovni celosvětové, ale také evropské. Neustále se totiž ozývají hlasy o "prohrané bitvě" Evropy o zachování svého účetnictví vůči světovému a snahy Spojených států amerických aplikovat svá účetní pravidla i na zbytku této planety, jak hlásají články odborných časopisů. Příprava volného pohybu zboží, osob a kapitálu v zemích Evropské Unie s sebou proto přináší nutnost nejdříve vytvořit jednotné podnikatelské prostředí a účetnictví v zemích Evropské Unie a poté směřovat ke sblížení a kompatibilitě v mezinárodním měřítku, abychom byli schopni zachovat si své účetní zvyklosti a tradice vůči světovému účetnictví.

V rámci harmonizace účetních systémů byl v loňském roce otevřen projekt BACE mezi čtyřmi evropskými zeměmi - Finskem, Francií, Portugalskem a Českou Republikou, který má umožnit studentům partnerských škol porozumět účetním směrnicím, které jsou prostředkem pro harmonizace účetních systémů a členské státy jsou zavázány převzít je do svých právních předpisů. V rámci tohoto projektu jsem měla možnost účastnit se dvoutýdenní stáže ve Francii, kde jsem se seznámila se základními rysy francouzského

účetnictví a jeho užití v praxi. Téma mé diplomové práce proto nese název "Porovnání českého a francouzského účetního systému."

Cílem diplomové práce je nalézt odlišnosti v obou účetních systémech pomocí porovnávání účetních východisek, účetních výkazů a vybrané metodiky účtování v obou účetních systémech. Popsáním odlišností obou účetních systémů a zjištěním jejich dopadu na informační systém účetnictví chci poukázat na význam harmonizace a jejích prvků v účetnictví v evropském měřítku i ve světovém měřítku.

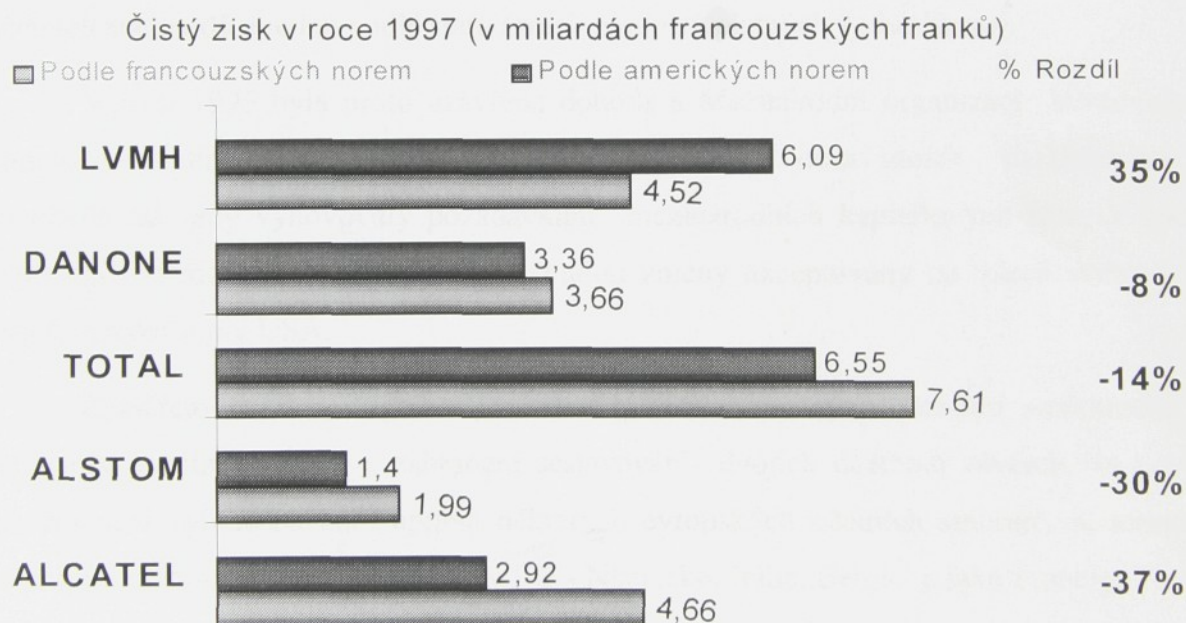
2. Základní mezinárodní východiska pro účetnictví

Harmonizace znamená přibližování účetních pravidel a účetních výkazů různých zemí tak, aby byly obecně srozumitelné. Probíhá ve dvou směrech:

1. Harmonizace v rámci Evropské unie.
2. Úsilí o celosvětovou harmonizaci, jenž je předmětem tzv. mezinárodních účetních standardů.

Na otázku proč je harmonizace tak významným krokem v oblasti účetnictví odpovím za pomoci následujícího grafu, který udává jakým způsobem různé účetní techniky ovlivňují výši čistého zisku vypočítaného dle francouzských norem, v porovnání s americkými u velkých nadnárodních firem.

Vliv účetních technik na hospodářský výsledek



Zde se můžeme přesvědčit, že není lehké najít způsob, který by vyhovoval všem zemím najednou, proto byly vytvořeny nadnárodní organizace, které se zabývají problematikou mezinárodní harmonizace účetnictví. [3]

2.1 Výbor pro mezinárodní účetní standardy

První krok k celosvětové harmonizaci byl učiněn již v roce 1973, kdy byl vytvořen Výbor pro mezinárodní účetní standardy, který je vydavatelem standardů se sídlem v Londýně. Výbor byl založen dohodou mezi účetními profesními organizacemi deseti nejvýznamnějších zemí. V lednu 1998 měl Výbor 122 členů, 4 členy přidružené a 2 členy kooptované z 91 zemí. Standardy používají i země, které nejsou členy výboru. Standardy nejsou závazné, jsou pouze doporučením a jejich aplikace umožňuje mezinárodní srovnatelnost údajů v účetních závěrkách. Jsou dobrovolně používány zpracovateli účetních závěrek, auditory i všemi uživateli účetních závěrek, především burzami, bankami a orgány dohlížejšími na kapitálové trhy.

Problémem standardů je, že účetní závěrky vypracované podle nich nejsou přijímány obecně na všech burzách. Jsou uznávány např. v Londýně a Sydney, nikoliv však v USA nebo Japonsku. Podniky, které potřebují čerpat kapitál na mezinárodních kapitálových trzích proto musí sestavovat dvě účetní závěrky. Jednu dle mezinárodních účetních standardů a jednu podle statutárních předpisů platných v dané zemi.

V roce 1995 byla proto uzavřena dohoda s Mezinárodní organizací burzovních komisí pro cenné papíry (IOSCO) o doplnění souboru dosavadních mezinárodních standardů tak, aby vyhovovaly požadavkům mezinárodních kapitálových trhů. V roce 1999 má být rozhodnuto IOSCO, zda budou změny akceptovány na všech světových trzích, především v USA.

Záměrem této dohody je odstranit rozdíly mezi evropskými účetními směrnici a standardy a jejím úkolem je zabránění sestavování dvojích účetních závěrek, za tímto účelem není vyloučena ani úprava některých evropských účetních směrnic. K tomuto řešení již přistoupily prakticky 4 státy EU - Německo, Itálie, Belgie a také Francie. To se týká společností kótovaných na burze, které vypracovávají konsolidovanou účetní závěrku. Tyto podniky mají povoleno zveřejňovat účetní závěrky podle mezinárodních účetních standardů, pokud nejsou v rozporu s evropskými účetními směrnici. V Belgii může Ministerstvo hospodářství poskytovat pro jednotlivé společnosti výjimky, aby mohli sestavovat účetní závěrky podle mezinárodních pravidel.

[9]

Dosavadní výstupy IASC zahrnují:

- Rámcové zásady (zásady pro přípravu a zveřejňování finančních účetních výkazů)
- Účetní standardy (dosud vydáno 30 praktických mezinárodních norem)
- Srovnatelnost účetních výkazů (cílem projektu je eliminovat některá řešení z dosud přípustných řešení). [3]

Cílem projektu je usnadnit mezinárodní srovnatelnost účetních výkazů. Účetní standardy se zabývají narozdíl od direktiv EU také rámcovými zásadami a jejich harmonizací.

2.2 Účetní zásady

IAS se zabývají tzv. obecně uznávanými zásadami, které vznikly v anglosaských zemích. Jsou obecně dodržovaným pravidlem zvykového práva, nejsou závazným předpisem. Evropské směrnice tyto zásady adoptovaly a většina z nich je předepsána pro sestavování účetních výkazů.

Za účelem mezinárodní harmonizace účetních výkazů byly nejprve IASC stanoveny zásady a základní předpoklady pro přípravu a zveřejňování účetních výkazů. Nejdůležitější všem nadřazenou zásadou je zásada věrného zobrazení skutečnosti, jež si klade za cíl reálné zobrazení majetkové, finanční a důchodové situace podniku.

Základní předpoklady:

- Koncept účetní jednotky : Ekonomické jevy v účetnictví jsou zachycovány vždy za určitý hospodářský celek (účetní jednotku).
- Předpoklad trvání podniku: Ocenění majetku v účetnictví předpokládá trvání činnosti podniku do budoucna zohledňuje tedy jeho ocenění vzhledem k budoucímu užívání.
- Oceňování peněžní jednotkou: Je nutné pro možnost slučování položek majetku a určení jeho výše.
- Předpoklad stabilního dolaru: Tento předpoklad je dán v americkém účetnictví, kdy se vychází z předpokladu nulové inflace.
- Periodicita: Účetní výkazy se sestavují periodicky z důvodu možnosti porovnávání v čase.

- Aktuální koncept: Vyžaduje, aby byly ekonomické jevy zachyceny v období s nímž věcně souvisí, nikoliv v období v němž byly přijaty či vyplaceny peníze.
- Koncept uchování majetkové podstaty.

Základní zásady, principy

- Zásada opatrnosti (konzervativnosti): Oceňování majetku má zohledňovat i případná rizika či ztráty, do účetních výkazů se mají zachycovat pouze zisky skutečně realizované, ztráty a závazky se naopak mají zahrnout do účetních výkazů i když jejich výše není ještě přesně známa.
- Princip historického účetnictví: Podle této zásady je upřednostněno účtování v pořizovacích cenách.
- Realizační princip: Výnosy vznikají již odesláním výrobků, bez ohledu na to zda byly či nebyly přijaty peníze.
- Princip věcné souvislosti: Vykazovaná data mají i věcně souviset s daným obdobím.
- Zásada konzistence mezi účetními obdobími: Účetní postupy, metody oceňování, odpisy se nesmí v průběhu účetního období měnit. Neměly by se měnit ani mezi účetními obdobími. Pro možnost jejich srovnání je v případě nutnosti potřeba tuto změnu a její odůvodnění uvést v příloze k účetním výkazům.
- Zásada objektivit účetních informací: Změny v aktivech a pasivech by neměly být zaúčtovány dříve, než byly zjištěny např. odborným odhadem soudního znalce.
- Zásada materiálnosti: Nutnost vykazovat kvantitativní informace významné pro uživatele.

Dalšími zásadami jsou:

- Přednost obsahu před formou.
- Srozumitelnost informací.
- Mezipodniková srovnatelnost.
- Relevantnost vykazovaných informací.

Neexistuje pravidlo, podle něž by bylo možné určit, která ze zásad je důležitější, je potřeba v daných situacích zvážit použití různých zásad tak, aby vedly k věrnému zobrazení skutečnosti.

[2]

2.3 Účetní směrnice (direktivy) Evropské unie

Nástroji harmonizace v Evropské unii jsou direktivy ES, které jsou závazné pro všechny členské státy a každá země je musí zpracovat do svého národního zákonodárství. V jejich uplatnění jsou v různých zemích značné rozdíly v závislosti na národním zákonodárství. Harmonizace tedy není důsledná, jelikož jsou ve směrnici četná zmocnění pro členské státy. Směrnice jsou zaměřeny na roční účetní závěrky a teprve jejich prostřednictvím je ovlivňováno běžné účetnictví v podnicích. Dosud byly vydány následující směrnice (viz příloha č. 1):

- *1. směrnice* (1968), týká se povinnosti zveřejňovat účetní závěrky.
- *4. směrnice* (1978), zaměřená na harmonizaci ročních účetních výkazů a účetní závěrky. Pro velké a střední kapitálové společnosti. 4. direktiva je určitým kompromisem mezi členskými státy, jelikož v době, kdy byla vytvořena, nebyly ve státech ES normalizovány ostatní oblasti určující ekonomické prostředí, jako jsou právo, obchod, cla, daně, finance apod. Prvky 4. direktivy jsou tedy realizovány za příslušné národní úpravy členských zemí.
- *7. směrnice* (1983) o konsolidovaných účetních závěrkách.
- *8. směrnice* (1984) o statutárním auditu, pojednává o požadavcích na kvalifikaci auditora, je však poznamenána odlišnými úpravami v různých zemích a problémem bude sjednocení požadavků na profesi auditora pro umožnění jeho mobility v EU.
- *Směrnice o účetních závěrkách bank* (1986), o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách bank a jiných finančních institucí.
- *11. směrnice* (1989) o účetních závěrkách poboček
- *Směrnice o malých a středních podnicích* - o společnostech s ručením omezeným a komanditních společnostech (1990), doplněk k působnosti a uplatnění 4. a 7. směrnice.
- *Směrnice o účetních závěrkách pojišťoven* (1991), o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťovacích společností (pro životní i neživotní pojištění).

3. Úvod do porovnávání účetních systémů

Smyslem zpracování ekonomických dat v účetnictví je podávat informace o zdrojích majetku a finanční situaci firmy. Informační systém účetnictví lze hodnotit ze dvou rovin. Z pohledu externích uživatelů jejichž většinou jedinými informacemi jsou účetní výkazy a z hlediska vlastníků a managerů, jež mají přístup k veškerým analytickým potřebným informacím a tedy hlavně k běžnému účetnictví. Účetní výkazy vycházejí z běžného účetnictví a jsou jen shrnutím používaných účtů účetní osnovy. Srovnatelnost účetnictví se odehrává v Evropské Unii tedy převážně na základě harmonizace účetních výkazů Méně se zabývá obecnými účetními zásadami, jež se odrážejí v metodologii běžného účetnictví. Harmonizace v Evropské Unii není uzavřeným procesem a je nutno v ní stále pokračovat. Srovnatelnost účetních systémů v zemích Evropské unie proto stále ještě není zcela možná.

3.1 Uživatelé účetních informací

Základním úkolem účetnictví je zajišťování věrných, skutečných, pravdivých, relevantních a srozumitelných informací pro jeho uživatele. Informační systém účetnictví proto vychází z potřeb jeho uživatelů jimiž jsou:

- vlastníci podniku,
- krátkodobí věřitelé,
- dlouhodobí věřitelé podniku,
- vedení podniku, které předkládá účetní výkazy,
- zákazníci (odběratelé),
- vlády a jejich orgány,
- širší veřejnost v místě, kde se organizace nachází,
- konkurenční podniky,

Analýza informačních potřeb uživatelů je základním východiskem uspořádání daného účetního systému. Míra uspokojení informační potřeby různých uživatelů od sebe odlišuje informační systémy účetnictví a jejich vypovídací schopnost a je výsledkem ekonomických, politických, právních a kulturních podmínek dané země.

2.1 Funkce účetnictví

V závislosti na různých potřebách uživatelů vykrystalizovaly ve vývoji účetnictví jeho následující funkce, jež se neustále rozšiřují:

- a) Funkce registrační pro potřeby vlastníka.
- b) Důkazní prostředek při vedení sporů – uznávání práv vlastníka a ochraně jeho práv věřitele vůči dlužníku a dlužníka vůči věřiteli.
- c) Funkce „skládání účtů“ – poskytování informací vlastníku o hospodaření se svěřeným majetkem. Tato funkce je důvodem povinnosti zveřejňování účetních výkazů, hlavně veřejných akciových společností. Tato funkce je zakotvena v zákoně o akciových společnostech a zveřejňované výkazy jsou ověřovány pro tyto účely nezávislými revizory – auditory, kteří ověřují úroveň správy a ochrany majetku. Z tohoto důvodu je také preferováno oceňování ve skutečných cenách.
- d) Poskytování informací pro daňové účely.
- e) Poskytovat informace uživatelům o ekonomické zdatnosti podniku, tj. schopnosti zhodnotit své vstupy a uchovat majetkovou podstatu. [4]

Účetní systém by měl uspokojovat potřebu všech uživatelů. Podle toho, jak je plněna funkce účetnictví pro jednotlivé skupiny uživatelů vznikají různé modely účetnictví různě regulované státem. Historicky účetnictví navazuje na potřeby různých institucí a orgánů, jež se podílejí na rozvoji hospodářství dané země.

3.3 Modely účetnictví

Účetnictví jako systém se vyvíjelo v různých zemích v závislosti na různých ekonomických, právních, politických, sociálních kultur. Z tohoto důvodu existují v různých zemích různé účetní systémy. Při pokusu o třídění těchto systémů je možné použít hledisko třídění na makroekonomický či mikroekonomický model účetnictví.

Mikroekonomický model účetnictví

Zde je účetnictví primárně podřízeno potřebám soukromých firem a jednotlivců, jež představují základní ekonomické jednotky. Účetnictví v těchto zemích se proto pružně přizpůsobuje okolním podmínkám. Základní vlastnost mikroekonomického modelu je manažerský přístup, tzn. že účetnictví je primárně podřízeno potřebám manažerského

řízení firmy, tzn. poskytuje věrohodné informace o rozvoji firmy o velikosti jeho vlastního jmění a poměru vlastního a cizího kapitálu. Základem je zajistit pokračování existence firmy. Typickým příkladem zemí s mikroekonomickým modelem účetnictví jsou anglosaské země.

Makroekonomický model účetnictví

Makroekonomický model účetnictví je charakteristický pro země, v nichž se uplatňuje větší význam státu jako uživatele účetních informací. Účetnictví podle tohoto modelu může být podřízeno daním, jak je tomu např. u Francie, může být podřízeno zákonům, jak je tomu ve větší míře např. u Německa. Účetnictví si v tomto případě klade širší cíle než jsou cíle podnikové.

Vláda a její různé instituce patří mezi významné uživatele účetních informací u makroekonomického modelu. Těmito institucemi mohou být daňové orgány, burzy cenných papírů, komise pro kontrolu cenných papírů, rozhodujících vliv však mívají daňové orgány. Daně jsou pro vládu příjmem do státního rozpočtu. Druhy daní jsou přesně vymezeny daňovými předpisy. Daňové orgány požadují, aby informace o výši zisku byly prokazatelné a ověřitelné řádně vedenými záznamy. Daňové orgány mají také zákonnou možnost ověřit si příslušné podklady a záznamy vedené podnikem, nejsou tedy omezeny pouze na podnikem předkládané údaje nebo údaje jimi zveřejňovanými. Státem jsou uplatňovány také další zásady, jako je zásada daňové spravedlnosti a snaha o ne příliš velkou administrativní náročnost.

Zařazení českého a francouzského účetnictví v členění na makroekonomický a mikroekonomický model účetnictví

Francouzské účetnictví je primárně podřízeno spíše daňovým zákonům a tedy především vládě jako jeho hlavnímu uživateli. Z toho vyplývá i rozsah regulace prováděné státem, který je ve Francii poměrně velký i když ne tak významný jako např. v Německé spolkové republice, kde je daňový základ počítán přímo v účetnictví. Francie je zemí s velice silným vlivem státu na ekonomiku, stát vlastní podstatnou část velkých francouzských podniků a zaměření na sociální politiku vyžaduje vybírání vysokých daní. Regulace se projevuje v účetních předpisech a normách, které jsou přednostně

koncipovány právě pro potřeby daňové. Tato skutečnost vychází historicky z role vlády jako hlavního uživatele účetních informací, jeho role ekonomické kontroly, výběřího daní, opatrovatele státního kapitálu. Tento základní přístup ovlivňuje jak běžné účetnictví, tak výkaz zisků a ztrát, vycházející z účtů uniformní a závazné účtové osnovy.

České účetnictví nelze jednoznačně zařadit ani do jedné z uvedených skupin. Účetnictví v České republice bylo po přechodu centrálně plánované ekonomiky na tržní hospodářství konstruováno spíše pro potřeby rozhodování na úrovni podnikového řízení, patřilo by tak mezi modely mikroekonomické. Zároveň se zde však uplatňuje silný vliv státu, což je charakteristické spíše pro makroekonomický model.

3.5 Regulace účetnictví

Dva možné způsoby regulace:

1. Účetnictví může být regulováno státem či profesními a podnikatelskými svazy, zde bývá účetnictví podřízeno vlivu státních institucí a méně vlivu obecně uznávaných zásad a norem.
2. Naopak samoregulační ovlivňování účetnictví se řídí více platnými účetními normami dané země, tedy národními standardy.

Čím větší je vliv samoregulace a menší vliv státu, tím více účetnictví působí jako nezávislá disciplína, dodržující všeobecně uznávané účetní zásady.

Účetnictví anglosaských zemí je regulováno spíše pomocí národních standardů dané země a liší se tím od modelů evropských, kdy je účetnictví regulováno z větší míry státem. [3]

Zařazení českého a francouzského účetnictví

V České republice, kde je jednotné řešení ve formě projektu zpracováno pro určité odvětví obchodu či průmyslu se jedná ve větší míře o podnikatelský přístup. Založení Národní účetní rady v roce 1998 a započetí její činnosti, je výrazem snahy podpořit nezávislost českého účetnictví.

V případě Francie se účetnictví podřizuje prvořadě státní ekonomické politice a národní standardy jsou schvalovány Ministerstvem financí.

3.6 Národní účetní standardy a národní organizace podílející se na regulaci účetnictví

Česká republika

Úlohou národních účetních standardů je zachovat nezávislost účetnictví na státu, což je jedním z principů mezinárodních standardů o věrném a pravdivém zobrazování účetnictví. Stupeň nezávislosti účetnictví jednotlivých členských zemí je různý, podle zvoleného modelu účetnictví regulovaného více či méně státem. Aby bylo možno dodržet zásadu o věrném zobrazení účetnictví, je třeba ponechat firmám určitou volnost v uplatnění vlastního způsobu řešení konkrétního účetního případu a nevyžadovat svázanost účetní jednotky s podrobnými postupy účtování.

Představitelé Komory auditorů ČR, Komory daňových poradců ČR, Svazu účetních a Vysoké školy ekonomické, zastoupené Fakultou financí a účetnictví podepsali zakladatelskou smlouvu, na jejímž základě vzniklo sdružení právnických osob s názvem "Národní účetní rada". Tato organizace bude podávat návrhy účetních standardů za spolupráce s ministerstvem financí, vládou, poslanci či senátory. Ministerstvo financí standardy nepodepisuje, neodpovídá za jejich obsah, informuje o přijetí konkrétního standardu. [9]

Francie

Ve Francii existují dva orgány, které se zabývají tvorbou a přípravou standardů. Je to orgán připravující návrhy skládající se z 57 členů s profesionály ze všech oblastí a druhý je součástí ministerstva financí a má funkci schvalovací. Dohromady tvoří Národní účetní radu (Conseil national de la comptabilité - C.N.C.), stejně jako v ČR.

Dalšími národními organizacemi, majícími vliv na účetnictví jsou Sdružení účetních expertů a přidružených účetních (O.E.C.C.A.), Komora auditorů (C.N.C.C.), Burzovní komise (C.O.B.). [9]

3.7 Rozsah účetní regulace

Účetní regulace může probíhat ve dvou níže uvedených úrovních současně nebo v každé úrovni samostatně:

1. Regulace účetních výkazů.
2. Regulace běžného účetnictví.

Zařazení českého a francouzského účetnictví

Česká republika a Francie patří mezi státy s relativně silnou regulací běžného účetnictví i účetních výkazů. Výsledkem této regulace je úprava účtové osnovy a přikázaných postupů účtování. Značná pozornost se též věnuje účetním výkazům, které Účetní výkazy mají jak v České Republice, tak i ve Francii jednotnou formu i náplň závaznou pro stejný typ organizací, v případě České republiky danou Ministerstvem financí.

Regulace účetnictví ve větší míře prostřednictvím účetních výkazů probíhá ve Spojených státech amerických, Velké Británii a státech majících historickou návaznost na tyto země. [2]

4. Normy regulující finanční účetnictví

Česká Republika

Závaznými účetními předpisy jsou pro podniky v ČR *zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, Účtová osnova a postupy účtování* jako soustava účtů, které organizace používá pro zobrazení svých transakcí, částečně se účetnictvím zabývá i obchodní zákoník, daňové zákony. Účetnictví se během centrálně plánované ekonomiky nerozvíjelo, po přechodu ČR na tržní hospodářství bylo tedy nutno převzít některé metody a předpisy o účtování z jiných zemí. Rok 1993 byl rokem založení účetnictví koncipovaného pro podmínky tržní ekonomiky.

Česká účetní osnova odpovídá primární funkci účetnictví pro managerské potřeby. Účty jsou členěny na dva druhy syntetických účtů – skupinové končící 0 a syntetické účty končící číslicemi 1–9. Postup členění syntetických účtů na analytické (podúčty pro podrobnější členění) je předepsán v úvodních ustanoveních postupů účtování a mělo by být v souladu s potřebami řízení podniku. V ČR jsou rozlišovány zvláštní účetní osnovy:

1. Účtová osnova pro podnikatele (existují dvě varianty – plná a zúžená verze podle toho zda podnik musí zveřejňovat účetní výkazy či ne).
2. Účtová osnova a (postupy účtování) pro rozpočtové a příspěvkové organizace a obce.
3. Účtová osnova (a postupy účtování) pro pojišťovny.
4. Účtová osnova (a postupy účtování) pro politické strany, hnutí, občanská sdružení
5. Účtová osnova pro banky

Francie

Základními normami pro francouzské účetnictví jsou *Všeobecná účetní osnova (Plan comptable general – PCG) a postupy účtování, obchodní zákoník, daňové zákony*.

Účetní osnova je ve francouzském účetnictví základním stavebním kamenem pro účetnictví. Je výsledkem práce Francouzské národní účetní rady. Členění na syntetické účty je podrobnější než v české účtové osnově, jelikož je tato účtová osnova používána také pro ostatní odvětví. Každý v účtové osnově uvedený syntetický účet ve francouzské účtové osnově může být členěn na účty analytické podle předpisů. Účtová osnova je závazná pro všechny typy organizací, rozdíly. Pouze pro určitá odvětví průmyslu je umožněno přizpůsobení účtové osnovy potřebám v daném odvětví, které musí být schváleno Národní účetní radou (C.N.C). Podniky nemající zveřejňovací mohou používat účty syntetické pouze z části a mohou používat jen skupinové účty, stejně jako v ČR.

Celkový text všeobecné účtové osnovy obsahuje tyto hlavní kapitoly:

Současný obchodní zákoník byl naposledy upravován v roce 1982 a je upraveným vydáním zákoníku z roku 1957. Tato revize byla provedena z podstatné části z důvodu přijetí evropských direktiv do francouzského zákona. Další doplněk z roku 1986 pojednává o konsolidovaném účetnictví, podle 7. direktivy.

Porovnání základních účtových tříd francouzské a české účtové osnovy

<i>Francie</i>	<i>Česká Republika</i>
Všeobecná účetní osnova	Účtová osnova pro podnikatele
Účtová třída 1: <i>Kapitálové účty</i>	Účtová třída 0: <i>Investiční majetek</i>
Účtová třída 2: <i>Investiční majetek</i>	Účtová třída 1: <i>Zásoby</i>
Účtová třída 3: <i>Zásoby</i>	Účtová třída 2: <i>Finanční účty</i>
Účtová třída 4: <i>Zúčtovací vztahy</i>	Účtová třída 3: <i>Zúčtovací vztahy</i>
Účtová třída 5: <i>Finanční účty</i>	Účtová třída 4: <i>Kapitálové účty</i>
Účtová třída 6: <i>Náklady</i>	Účtová třída 5: <i>Náklady</i>
Účtová třída 7: <i>Výnosy</i>	Účtová třída 6: <i>Výnosy</i>
Účtová třída 8: <i>Speciální účty</i>	Účtová třída 7: <i>Závěrkové a podrozvahové účty</i>
Účtová třída 9: <i>Vnitropodnikové účetnictví</i>	Účtová třída 8 a 9: <i>Vnitropodnikové účetnictví</i>

5. Účetní výkazy a účetní závěrka

V této kapitole se budu zabývat třemi základními účetními výkazy jako finálními produkty účetnictví za účetní období, jímž je běžně jeden rok. V České republice se rok finanční rok rovná kalendářnímu. Ve Francii může začít finanční rok, podle toho, kdy účetní subjekt zahájil svou ekonomickou činnost. Tyto výkazy jsou mnohdy jediným zdrojem informací pro externí uživatele, proto je jejich harmonizace a porozumění vykazovaným údajům základním předpokladem pro správné použití pro účely analyzování finanční situace firmy. Jsou jimi:

- rozvaha,
- výsledovka,
- příloha (cash flow),

Hlavní funkcí účetních výkazů je poskytnout ekonomické veřejnosti, akcionářům, potenciálním investorům, věřitelům, bankám, finančním úřadům a orgánům zdravotního a sociálního pojištění informace o stavu majetku, dluhů, vlastního jmění a výnosech účetní jednotky.

Pro zajištění porovnávací schopnosti účetních výkazů v rámci zahraničního obchodu byly účetní výkazy obou zemí harmonizovány podle čtvrté direktivy EU, viz příloha č.1.

Rozvaha a výsledovka jsou součástí účetní závěrky. Účetní je závěrka u některých typů ekonomických subjektů předmětem zveřejňování. Proto je relevantnost, spolehlivost a srovnatelnost vykazovaných informací nutná pro její uživatele. V České republice na rozdíl od Francie se výše uvedené výkazy sestavují v plném rozsahu či zkráceně. Účetní závěrka v plném rozsahu se sestavuje u stanoveného okruhu účetních jednotek, kde se správnost, úplnost a průkaznost účetnictví v České republice ověřuje u zákonem stanovených účetních jednotek auditorem. Akciové společnosti, státní podniky, společnosti s ručeným omezením a družstva mají povinnost zveřejňovat účetní závěrku v případě, že v předcházejícím roce, za nějž se účetní závěrka ověřuje je:

1. Výše obrátu vyšší než 40 mil. Kč.
2. Čisté obchodní jmění převýšilo 20 mil. Kč.

Ve *Francii* toto platí v souladu s direktivami EU pro určité podniky, při splnění dvou ze tří uvedených podmínek:

1. Čisté obchodní jmění vyšší než 10 mil. FF.
2. Výše obratu vyšší než 20 mil FF.
3. Více než 50 zaměstnanců.

Z tohoto důvodu je také žádoucí podle 8. direktivy sjednotit požadavky na vykonávání profese auditora.

5.1 Rozvaha

Rozvaha podává informace o stavu a struktuře majetku, závazků a vlastního jmění. Aktiva vyjadřují majetek a jeho jednotlivé druhy, pasiva jsou vyjádřením zdrojů financování majetku.

Rozvaha poskytuje informace o finanční situaci účetní jednotky a její porovnání v čase vypovídá o změnách stavu majetku a jeho zdrojů a podává důležité informace pro posouzení finančního zdraví firmy.

Modely rozvahy

V účetní praxi je možné se setkat s dvojím pojetím rozvahy. První preferuje vlastnické pojetí, druhé pojetí uživatelské. Pro vlastnické pojetí je charakteristické, že je do rozvahy zahrnován pouze majetek, který je účetní jednotkou vlastněn. Při pojetí uživatelském zahrnujeme do aktiv všechny majetek, který účetní jednotka využívá ke svým podnikatelským aktivitám a ovlivňuje také tvorbu hospodářského výsledku. Toto pojetí lépe zobrazuje a poskytuje přesnější údaje o efektivnosti používaného majetku (bez ohledu na vlastnický vztah).

Struktura rozvahy

České i francouzské účetnictví při tvorbě rozvahy vycházejí z prvního pojetí, tzn. jsou založeny na vlastnickém principu a obě rozvahy vycházejí z modelu A rozvahy, daného 4. direktivou EU.

Charakteristika rozvahy a rozdíly v oficiálně předepsaných formuláři rozvahy v ČR a ve Francii (viz příloha 3a)

Základní struktura francouzské a české rozvahy se liší pouze v pasivech, aktiva jsou v obou pojetích rozdělena na stálá, oběžná a ostatní (přechodné účty), pasiva jsou rozdělena na vlastní jmění, cizí zdroje a ostatní pasiva, ve *Francii* na čistý kapitál, rezervy, závazky a přechodné účty pasív. Aktiva jsou v obou rozvahách uváděna za běžné a minulé období. Ocenění aktiv v běžném období se upravuje o položky, které vyjadřují rizika, ztráty a znehodnocení. K těmto účelům slouží v rozvaze sloupec Korekce, který zohledňuje změny v ocenění majetku.

Sloupec korekce má tyto funkce:

1) Uvádí dosavadní výši opotřebení (opotrebení trvalé) jednotlivých složek investičního majetku, jež nazýváme oprávkami.

2) Uvádí informace o opravných položkách k majetku, tedy aktiv. Opravné položky zachycují přechodné snížení hodnoty majetku. Nesmí zachycovat zvýšení hodnoty majetku, zde je tvorba opravných položek zakázána v souladu se zásadou opatrnosti. Porušení této zásady by vedlo ke zvýšení zisku, který ve skutečnosti ještě není prospěchem.

Sloupec Brutto uvádí aktiva v úplné účetní hodnotě, tzn. v ocenění, které je určeno zákonem o účetnictví. Netto stav je rozdílem mezi sloupci Brutto stav a Korekce. U pasív je v české i francouzské rozvaze uváděn stav v běžném účetním období v porovnání s minulým účetním obdobím, viz příloha č.3.

5. 2 Oceňování aktiv a pasív rozvahy

Důležitou skutečností ovlivňující výši položek rozvahy a následnou finanční analýzu pomocí poměrových ukazatelů je způsob oceňování majetku. Způsob ocenění položek rozvahy se potom druhotně objevuje také v položkách nákladů jako spotřeba aktiv. Při účtování podle zásady věrného zobrazení majetku by se měl podnik snažit, aby nedošlo k nadhodnocení či podhodnocení jednotlivých složek majetku, jež by vedlo ke zkreslení informací o hospodářské situaci podniku. Vypovídací schopnost účetních výkazů by byla pro potřeby finančního řízení a potřeby externích uživatelů snížena. Oceňovací metody by měly zachytit běžně se měnící tržní ceny majetku a také měnící se kupní sílu jednotky

hlavně důsledkem inflace a dalších hospodářských jevů. V České republice se kupní síla za působení vysoké inflace mění poměrně často např. vůči Francii.

Problém oceňování v účetnictví není zcela jednoznačně dořešen, zabývají se jím účetní organizace mezinárodního, evropského i nadnárodního charakteru a v účetních systémech různých zemí je řešen různě. Ve většině zemí je ovšem založen na principu historických cen, jež má své výhody i nevýhody. Princip historických cen, kdy je majetek oceňován cenami platnými v době pořízení majetku je používán v zemích evropské unie a je nejrozšířenější oceňovací základnou. Tento princip vychází z předpokladu nulové nebo k nule se blížící inflace. V některých zemích je používáno ocenění na principu současné hodnoty, kdy jsou aktiva vykazována v současné diskontované hodnotě budoucích příjmů, dluhy v současné diskontované hodnotě budoucích čistých výdajů.

5.2.1 Oceňování podle mezinárodních standardů

Nosnou konstrukcí oceňování účetnictví podle mezinárodních standardů je rámec pro sestavování účetních výkazů, podle něž je možno rozlišit tyto oceňovací základny.

- *Historické náklady:* Jsou jimi pořizovací ceny u nakupovaného majetku, které zahrnují cenu pořízení majetku a náklady s pořízením související, u majetku pořízeného ve vlastní režii jsou to vlastní náklady. Vlastní náklady zahrnují nepřímé náklady vynaložené na výrobu zboží, ale také část nepřímých nákladů, které se k této činnosti vztahují, zákon tedy dává dost velký prostor pro zahrnování nepřímých nákladů do ceny zásob. Dluhy jsou evidovány v částkách přijatého prospěchu výměnou za závazek.
- *Běžné reprodukční ceny:* Ceny, za něž by bylo možné majetek pořídit v době, kdy se o něm účtuje, jde o majetek, který nebyl pořízen ani za úplatu ani vlastními náklady. Dluhy se oceňují nediskontovanou částkou peněz, která by byla běžně požadována jako úhrada závazku.
- *Běžná realizační hodnota:* Pokud je při inventarizaci zjištěno, že prodejní cena majetku snižená o náklady spojené s případným prodejem je nižší než účetní ocenění (v souladu se zásadou o opatrnosti), zásoby získané jinak než za úplatu či ve vlastní režii se oceňují znalcem podle užitné hodnoty. Dluhy jsou vedeny v hodnotě jejich úhrady.
- *Současná hodnota:* Aktiva jsou vykazována v současné diskontované hodnotě budoucích příjmů, které položka aktiv přinese podle očekávání v budoucnu. Aktivum je

podle definice budoucím přínosem pro podnik, z tohoto hlediska je současná hodnota teoreticky nejvhodnější oceňovací základnou. Dluhy se vedou v současné hodnotě diskontovaných budoucích čistých výdajů. [2]

Oceňování podle direktiv EU

Oceňování podle direktiv Evropské unie se řídí v podle obecných účetních zásad a odlišení od těchto zásad je povolováno pouze výjimečně.

5.2.2 Oceňování v ČR

Oceňování v České Republice je založeno převážně na principu historických cen, ovšem uvádí i jiné oceňovací základny. Přičemž pro různé druhy majetku a závazků jsou používány různé druhy cen v závislosti na způsobu pořízení majetku a na zvyklostech v dané účetní jednotce:

1. Majetek pořízený nákupem.
 2. Majetek pořízený vlastní výrobou.
 3. Majetek pořízený darováním, zjištěný inventarizací.
- *Ceny pořízení:* Nezahrnují náklady spojené s pořízením. Cenami pořízení oceňujeme cenné papíry a majetkové účasti a nezahrnují náklady spojené s pořízením.
 - *Běžné reprodukční ceny (reprodukční pořizovací ceny):* Oceňuje se jimi hmotný investiční majetek nabytý jinak než za úplatu či ve vlastní režii. V případě, že vlastní náklady u majetku vytvořeného vlastní činností jsou vyšší než reprodukční cena, používá se k ocenění reprodukční ceny. Používá se také u obtížně zjistitelných nákladů u majetku vytvořeného vlastní činností (např. příchovky zvířat).
 - *Běžné (čisté) realizační ceny:* Těmito cenami se ocení zásoby při inventarizaci v případě, že jejich prodejní cena snižená o náklady spojené s prodejem je nižší než účetní ocenění (zásada opatrnosti).
 - U zásob získaných jinak než za úplatů se používá ocenění podle odborného odhadu.
 - *Nominální hodnoty:* oceňujeme jimi ceniny, peníze, pohledávky a závazky

Z těchto metod jsou mezinárodními účetními standardy uznávány pouze historické ceny, běžné reprodukční ceny a běžné realizační ceny. [2]

5.2.3 Oceňovací principy ve Francii

Oceňovací principy jsou zde založeny na principu oceňování v historických cenách , toto neplatí v případě určité výše inflace. Pokud inflace dosáhne ve Francii určitého %, mají účetní jednotky možnost nově ocenit položky hmotného a finančního investičního majetku.

- *Ceny pořízení*
- *Nominální ceny*
- *Běžná realizační cena*
- *Tržní ceny*: Tržními cenami je oceňován majetek jež nebyl nabyt za úplatu. Mají tutéž funkci jako reprodukční pořizovací ceny. [7]

Ve francouzském účetnictví není používáno ocenění podle odborného odhadu.

Ocenění zohledňující inflaci (Francie)

V posledních dvaceti letech se v Evropě vyvinulo několik důležitých inflačních účetních systémů. V některých zemích se inflace vyhoupla v pozdních 70. letech až na dvouciferná čísla. Francie, spolu s Irskem, Itálií a Španělskem vykázaly nejvyšší míry inflace. Publikovaná čtvrtá direktiva zahrnula do svého obsahu také oceňovací rozdíly , které povolovaly členským státům zohlednit působení inflace. Oceňovací pravidla byla založena na historických cenách, ačkoliv směrnice EU dovolovaly či vyžadovaly od podniků členských států ocenit hmotná aktiva a inventář na základě metody náhrady či jiné inflační metodě. Metoda náhrady je založena na novém ocenění některých položek aktiv a pasiv podle jejich tržní hodnoty

Inflační účetnictví existovalo ve Francii v letech 1945, 1959, 1976, 1977, 1978. Od 1.1. 1984 je princip nového ocenění zakotven ve francouzském obchodním zákoníku. Současně je uznáván jako povolená metoda očišťování o inflaci, uváděná v rozvaze ve sloupečku korekce, pomocí oceňovacích rozdílů. Tato metoda je pouze metodou výjimečnou a není výsledkem běžných účetních operací. Dovoluje nově ocenit pouze hmotný a finanční investiční majetek, nedovoluje nově oceňovat zásoby, krátkodobé cenné papíry a nehmotný investiční majetek. Za určitých podmínek, kdy inflace přesáhne limit daný obchodním zákoníkem je nutno nově ocenit uvedená aktiva. Nové ocenění se týká

pouze položek rozvahy, nedotýká se položek výsledovky. Opravné položky opravují pouze zůstatkovou cenu aktiva. V důsledku nového ocenění se mění také odpisy v závislosti na nich také daň z příjmu v roce, kdy je ocenění upravováno. V minulosti bylo nutno upravit zůstatkovou cenu na aktuální. Tato metoda není povinná, managementu je dána možnost rozhodnout o použití této metody.

5.3 Výkaz zisků a ztrát

Funkce výkazu zisků a ztrát

Výkaz zisků a ztrát neboli výsledovka slouží jeho uživateli ať již externímu tak i internímu k posouzení schopnosti zhodnotit kapitál vložený do podniku v daném období.

Koncept uchování kapitálu

Základní přístupem odrážejícím se v konstrukci výkazu zisku a ztrát je možnost získat údaje o výnosech a nákladech, které budou sloužit k posouzení celkové rentability. Výchozím údajem pro hodnocení výdělečné schopnosti podniku je hospodářský výsledek. Hospodářský výsledek způsobuje zvýšení (zisk) či snížení (ztráta) vlastního jmění. Jedním se základních úkolů účetnictví je usilovat o zachování vlastního jmění.

Podle IAS existují dvě koncepce uchování kapitálu – finanční a fyzická. V České Republice a Francii je používán *koncept finančního účetnictví*, podle něhož, aby mohlo dojít ke zvýšení vlastního jmění musí být všechny náklady pokryty výnosy a výnosy musí převyšovat náklady. V opačném případě by se jednalo o ztrátu.

Naproti tomu je podle IAS používán také *fyzický koncept* uchování kapitálu, který vyžaduje oceňování majetku v běžných cenách, tzn. v cenách, za které by bylo aktivum běžně moci opatřit v přítomnosti. Kapitál znamená v tomto pojetí určitou produktivní schopnost dosáhnout určité výkonnosti. Dosažené výnosy by měly umožnit opakování podnikových činností ve stejném rozsahu. Cenové změny vcházejí tedy do účetní hodnoty majetku a jsou podvojně zaznamenány jako zvýšení či snížení základního jmění. V tomto pojetí je tedy nutno překonat produktivitu navýšení vlastního jmění vzniklého inflací, zatímco v pojetí finančního konceptu se toto projeví zvýšením výnosů v hospodářském výsledku až při prodeji aktiv podle zásady opatrnosti, snížení pomocí opravných položek.

Zvýšení ani snížení se tedy podle tohoto konceptu neobjeví ve výnosech či nákladech a bude nutno dosáhnout zhodnocení kapitálu zohledňujícího toto zvýšení či snížení majetku.

Modely výkazů zisku a ztrát

Francouzský a český výkaz zisků a ztrát odpovídá modelu respektujícímu druhové členění nákladů a výnosů. Toto pojetí umožňuje na rozdíl od účelového členění výkazu zisku a ztrát zjištění pouze celkových nákladů podle jejich druhů, příkladem jsou mzdové náklady, odpisy apod. Neumožňuje zjistit náklady podle jednotlivých činností v rámci podnikání, zapsaných v obchodním rejstříku. Tyto je možno zjistit pouze z přílohy k účetním výkazům.

V budoucnu se uvažuje v souladu se směrnicemi Rady Evropské unie o možnosti používání obou dvou typů výsledovek.

Druhové členění nákladů

Výnosy jsou v druhovém pojetí rozčleněny na:

- tržby (vyfakturovanými dodávkami či hotovostním inkasem při splnění dodávky)
- změnu stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby (nedokončené výroby, výrobků, zvířat)
- aktivaci vlastních nákladů při pořizování investičního majetku, zásob materiálu a zboží a služeb v podobě přepravného či nákladů na reprezentaci uskutečňovaných ve vlastní režii (nikoliv dodavatelských)

Přidaná hodnota v druhovém členění nákladů

Přidaná hodnota může sloužit jako důležitý ukazatel charakterizující produktivitu práce. Přidanou hodnotu je možno vypočítat z výkazu zisků a ztrát.

V tomto pojetí slouží údaje z výkazu zisku a ztrát k analýze nákladů tvořících přidanou hodnotu. Ukazatel přidané hodnoty udává velikost přidané hodnoty, jakou podnik zhodnocuje nakoupený materiál, zboží a služby vlastní činností (prací). Zahrnuje osobní, zejména mzdové náklady, finanční náklady, daně z příjmu a zisk či ztrátu účetní jednotky

Struktura výsledovky

Evropské direktivy umožňují vypracování výsledovky ve dvou formách:

- horizontální
- vertikální (stupňovitá)

Česká legislativa upřednostňuje vertikální formu výsledovky, francouzská naopak horizontální.

Hospodářský výsledek je v obou modelech členěn na:

- provozní
- finanční
- mimořádný

Toto členění má zásadní význam. Umožňuje určit hospodářský výsledek z různých podnikových činností pro jeho porovnávání. Provozní hospodářský výsledek zahrnuje činnosti, které se pravidelně opakují a lze je proto v čase porovnávat a hodnotit jejich vývoj. Mimořádný hospodářský výsledek je naproti tomu tvořen naprosto nahodilými a předem neodhadnutelnými událostmi jako jsou např. škody, manka, opravy nákladů a výnosů z minulých let a pod. Finanční hospodářský výsledek vzniká operacemi s cennými papíry, jejich rozsah se může v účetním období lišit v závislosti na úrokových sazbách, kurzech.

5.4 Příloha (cash flow)

Příloha k účetním výkazům obsahuje doplňující informace a některá zdůvodnění pro vybrané metody účtování, způsoby oceňování, způsoby tvorby opravných položek a odpisů, výši inflace apod. Ve Francii existuje standardizovaná forma výkazů, jež jsou součástí přílohy, pro vykazování doplňujících informací ke splatnosti pohledávek a závazkům. Závazky a pohledávky, které v rozvaze nejsou jako v českých účetních výkazech rozděleny na krátkodobé a dlouhodobé. Další výkazy podávají informace o investičním majetku, opravných položkách a odpisech, viz příloha č. 2c.

Povinnost sestavovat přílohu v plném rozsahu mají podniky, jejichž účetní závěrka je ověřována auditorem. Tato povinnost je stejná jak pro podniky ve Francii, tak pro podniky v ČR. Součástí přílohy v plném rozsahu je také výkaz peněžních toků cash flow. 4. direktiva neurčuje přesnou strukturu a formu tohoto výkazu, tato se v různých zemích liší. V České Republice a ve Francii je forma a struktura účetních výkazů určena národními

standards. Výkaz cash flow je založen ve Francii i v České republice na tzv. nepřímé metodě, tzn. pomocí změn rozvahových položek a nákladových či výnosových položek ve výsledovce. V České republice je doporučena vertikální forma cash flow, ve Francii horizontální forma.

Výkaz cash flow sleduje změny peněžních prostředků a jejich toky za určité období. Tento výkaz je důležitým výkazem pro analýzu likvidity podniku. Jsou zjišťovány ukazatele, které zkoumají, jak je podnik schopen hradit své závazky v čase. Informace pro sestavení tohoto výkazu vychází z rozvahy a výsledovky.

6. Položky české rozvahy a výkazu zisků a ztrát

Ve francouzském účetnictví je používán stejný typ rozvahy pro podniky, které jsou povinny zveřejňovat účetní závěrku i pro podniky menší, které nemají zveřejňovací povinnost. Z tohoto důvodu jsem se rozhodla porovnávat francouzskou rozvahu a výsledovku s českou výsledovkou a rozvahou v plném rozsahu, které jsou podrobnější.

6.1 Aktiva české rozvahy

Pohledávky za upsané vlastní jmění

Jsou pohledávkami za upsanými, ale ještě nesplacenými akciemi či vklady (majetkové účasti). Zápis do obchodního rejstříku vyžaduje splacení 30% základního jmění peněžitými vklady.

Nehmotný investiční majetek je definován jako:

Je definován jako předměty z práv průmyslového vlastnictví, projekty a jiné technické nebo hospodářsky využitelné znalosti, jejichž ocenění je vyšší než 60.000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok. Tyto investice nejsou většinou pořizovány za účelem dalšího prodeje. Majetek, který nedosahuje uvedené výše ocenění je označován jako drobný nehmotný investiční majetek a podnik se může rozhodnout zda ho bude považovat za investiční majetek či zda ho zahrne plně do nákladů při pořízení.

Nehmotný investiční majetek zahrnuje také

- *Zřizovací výdaje* jež jsou náklady spojenými se založením společnosti, pokud nepřesahují stanovený limit ocenění 20.000,- Kč (např. soudní a notářské poplatky, odměny za zprostředkování, nájem za místnosti, v nichž se připravovalo založení společnosti či upisování akcií apod).
- *Nehmotné výsledky výzkumné a obdobné činnosti* jsou výsledky úspěšných prací, které nejsou zohledněny jako ocenitelná práva.
- *Software* bez ohledu na to zda je nebo není předmětem autorských práv v případě, je-li pořizován samostatně, tj. není součástí hardware. Programy nakoupené jako součást počítače jsou zahrnuty do pořizovací majetku. Programy vytvořené na zakázku jsou výrobkem a je zahrnut v zásobách, narodíl od programu vytvořeného za účelem obchodování s ním.

- *Ocenitelnými právy* rozumíme licence, patenty, know how.
- *Jiný nehmotný investiční majetek* zahrnuje drobný nehmotný investiční majetek, jehož pořizovací cena je ≤ 60.000 Kč a o němž daná účetní jednotka rozhodla, že ho bude evidovat jako investiční majetek a nikoliv služby. Tato položka obsahuje také nehmotný majetek, který nebyl zahrnut do předchozích položek.
- *Nedokončené hmotné investice* zahrnují výdaje spojené s pořizováním investice až do doby uvedení majetku do užívání.
- *Poskytnuté zálohy na nehmotný investiční majetek* jsou do doby předání investice vlastně pohledávkou za dodavatelem.

Hmotný investiční majetek

Je tvořen samostatnými movitými věcmi, jejichž doba použitelnosti je vyšší než 1 rok a pořizovací cena vyšší než 40.000.

Další položky uvedené v rozvaze:

- *Pozemky, budovy, stavby, umělecká díla, sbírky a předměty z drahých kovů* jsou zahrnovány do hmotného investičního majetku bez ohledu na pořizovací cenu, pokud nejsou finančními investicemi.
- *Samostatné movité věci a soubory movitých věcí.*
- *Pěstitelské celky trvalých porostů* s dobou plodnosti delší než 3 roky.
- *Základní stádo a tažná zvířata* (plemenná zvířata kategorií skotu, koní, prasat ovcí, koz a husí a dále koně tažní, dostihoví a sportovní, osli, muly a mezci).
- *Jiný hmotný investiční majetek* zde se může podnik opět rozhodnout, zda bude považovat drobný hmotný investiční majetek (ocenění je nižší než stanovený limit, ale doba životnosti je větší než 1 rok) za zvláštní složku investičního majetku či zda ho bude účtovat jako zásoby.
- *Nedokončené hmotné investice* zahrnují výdaje s pořízením nehmotných investic.
- *Poskytnuté zálohy na hmotný investiční majetek*
- *Opravná položka k nabytému majetku*, který je převáděn v privatizaci z vlastnictví státu do vlastnictví podniku či majetek podniku, který je kupován jiným podnikem. Podle předpisů musí být nakupovaný či privatizovaný majetek převzat do účetnictví ve shodném ocenění jako u prodávajícího podniku. V případě nákupu souboru majetku a závazků,

pokud je cena stanovena úhrnnou částkou bez cenového rozlišení jednotlivých aktiv, opravná položka tvoří rozdíl mezi cenou souboru majetku (např. kupní cenou) a cenou v účetnictví privatizovaného, prodávajícího či vkládajícího subjektu, sníženou o převzaté závazky, pokud nabyvatel nepřeceňuje jednotlivé položky majetku individuálně. Může být také stanovena jako rozdíl mezi cenou souboru majetku a souhrnem přeceněných položek majetku znalcem, opět sníženou o převzaté závazky.

Finanční investice

Další činností podniku s cílem ekonomického prospěchu jsou investice peněz do jiných společností se získáním podílových a dalších cenných papírů (např. obligací), které jsou v rozvaze rozděleny na:

- *Cenné papíry s podstatným vlivem*, kdy investor vlastní 20 – 50% podílu na základním jmění jiného podniku.
- *Cenné papíry s rozhodujícím vlivem*, kdy investor vlastní více než 50% podílu na základním jmění, v tomto případě může mít mateřský podnik podle smlouvy právo řídit finanční a operativní politiku podniku. (Tyto společnosti musí podle zákona sestavovat konsolidovanou účetní závěrku (rozvaha, výkaz zisků a ztrát, příloha). Konsolidovaná účetní závěrka slučuje majetek a závazky a výkony obou podniků a vylučuje položky, které představují propojení majetku obou společností).
- *Ostatní cenné papíry* zahrnují cenné papíry s menším než podstatným vlivem, maximálně 20%.
- *Půjčky podnikům ve skupině*.
- *Jiné finanční investice* zahrnují jiné půjčky než podnikům ve skupině a investice do uměleckých děl, sbírek, předmětů z drahých kovů a pozemků s účelem dlouhodobého uložení finančních prostředků, soubory movitých věcí, které jsou pronajímány jako celek.

Zásoby

- *Materiál* (suroviny, základní materiál). Patří se materiál, který tvoří podstatu výrobku a pomocné látky nutné ke zhotovení určitého výrobku, pohonné hmoty, palivo a náhradní díly, které slouží k uvedení investičního majetku do původního stavu, vratné obaly s dobou

použití kratší než 1 rok a drobný hmotný investiční majetek odepisovaný najednou jako zásoby, dodávky, které ještě nebyly obdrženy a ke kterým existuje faktura.

- Zásoby vyrobené ve vlastní režii – *nedokončené výrobky, polotovary, výrobky.*
- *Zvířata* kromě těch, jež jsou uváděny v hmotném investičním majetku.
- *Zboží* je položkou zásob nakupovanou za účelem dalšího prodeje.
- *Poskytnuté zálohy na zásoby.*

Pohledávky

Hlavním kritériem dělení pohledávek v rozvaze je jejich doba splatnosti.

- Krátkodobé pohledávky splatné do 1 roku.
- Dlouhodobé pohledávky s dobou splatnosti delší než 1 rok.

Doba splatnosti se při zařazování do rozvahy počítá jako zbývajících doba splatnosti pohledávky.

Pohledávky jsou v rozvaze rozděleny na pohledávky z obchodního styku, tzn. pohledávky za odběrateli vzniklé splněním dodávky, přijaté směnky od dodavatelů apod., pohledávky ke společníkům a sdružení a pohledávky v podnicích s rozhodujícím či podstatným vlivem. Krátkodobé pohledávky zahrnují zvlášť pohledávky za finančním orgánem. Stejně tak obsahují odloženou daňovou pohledávku o které se zmíním v souvislosti s výkazem zisků a ztrát.

Finanční majetek

- *Peníze* zahrnují peněžní hotovost v pokladně, šeky, ceniny (poštovní známky, kolky), poukázky k zúčtování (na odběr zboží, služeb).
- *Účty v bankách*
- *Krátkodobý finanční majetek* jímž jsou podíly, akcie splatné či určené k prodeji do jednoho roku, patří sem rovněž obligace, vkladové listy, pokladniční poukázky úvěrového charakteru za účelem obchodování s nimi.

Ostatní aktiva – přechodné účty aktiv

Podle zásady aktuálního principu musí účetní výkazy obsahovat údaje, které s souvisí s daným účetním obdobím.

- *Náklady příštích období* zahrnují majetek, který byl ve formě peněžní již spotřebován, tzn., že byl zaplacen, ale jako náklad souvisí až s dalším obdobím. Příkladem je nájemné placené dopředu. Pokud úbytek aktiv nesouvisí pouze s jedinou nákladovou položkou, pak jsou tyto náklady vykazovány jako Komplexní náklady příštích období.
- *Příjmy příštích období* zahrnují peněžní částky, které jsou výnosem daného období, ovšem podnik tyto peníze ještě neobdržel tzn., že jsou zachyceny jako pohledávka v příjmech příštího období. Jde např. o dosud nevyúčtované, ale již provedené práce.
- *Kurzové rozdíly aktivní* jsou výsledkem přepočtu cizích měn na koruny, které jsou prováděny ke dni sestavení účetní závěrky. Zajišťují věrné zobrazení hodnoty majetku k tomuto datu. Týkají se pouze pohledávek a závazků, u finačních účtů se zvýšení či snížení hodnoty účtuje do výnosů či nákladů. U závazků a pohledávek je však změna v důsledku kolísajícího kurzu pouze dočasná, nelze ji proto zaúčtovat do nákladů či výnosů, jelikož by došlo k jejich nadhodnocení či podhodnocení aniž by byla realizována platba.
- *Dohadné účty aktivní* se používají v případě, kdy výnos souvisí s daným obdobím, ale není známa jeho výše, jelikož v době sestavování účetní závěrky nebyly obdrženy doklady. Pro věrné zajištění skutečnosti se tedy jako dohadný účet aktivní zaúčtuje odhad částky související s daným výnosem.

6.2 Pasiva rozvahy

Vlastní jmění v rozvaze se skládá ze základního jmění (základního kapitálu), ze zisku a přijatých darů a dotací.

- *Základním jměním* je jměním, které je vloženo do společnosti při jejím zakládání a jeho výše je u různých typů společností určena obchodním zákoníkem, který určuje mimo jiné, jak se společníci podílejí na řízení společnosti a v jakým způsobem ručí za závazky společnosti. Podle obchodního zákoníku rozlišujeme společnosti (jejich členění je stejné jako ve Francii):

Kapitálové společnosti

Do této skupiny patří akciová společnost a společnost s ručením omezeným. Společnost s ručením omezeným ručí za své závazky, celým svým majetkem, společníci

do výše vkladu. Základní jmění je tvořeno v minimální výši 100.000 a vklad společníka musí činit alespoň 20.000 Kč. Společnost může být založena jednou osobou, maximálně však 50 společníky. Akciová společnost tvoří základní jmění v minimální výši 1 000.000 Kč, pomocí vydávání akcií, akcionáři neručí za závazky společnosti.

Osobní společnosti

Ve veřejné obchodní společnosti ručí společníci celým svým majetkem vedle majetku společnosti. Společnost nemá povinnost vytvářet základní jmění.

Kapitálová obchodní společnost se skládá ze dvou typů společníků, jsou jimi komanditisté tvořící základní jmění svými vklady a komplementáři, kteří řídí společnost osobně a ručí celým svým jměním.

Družstva

Družstvo je společenstvím založeným za účelem podnikání nebo zajišťování potřeb svých členů. Základní jmění tvoří minimálně 50.000 Kč. Členové družstva neručí za závazky společnosti.

Státní podnik

Základním jměním státního podniku je hodnota majetku svěřená státem.

- *Vlastní akcie* jsou v podniku drženy z důvodu možnosti permanentního snižování částky určenou k výplatě dividend či přechodně jako nástroj podnikových plánů např. za účelem pozdějšího prodeje akcií zaměstnancům, snížení základního kapitálu. Nákup vlastních akcií zlepšuje všeobecně zvyšuje důvěryhodnost podniku. Jsou v rozvaze vykázány jako opravný (záporný) účet k základnímu kapitálu. Položka vlastní akcie má tedy funkci čistě informační.
- Do kapitálových fondů patří *Emisní ážio*, které vzniká v souvislosti se zvyšováním základního jmění kapitálové společnosti upsáním dalších akcií. Emisní ážio je rozdílem mezi prodejní a nominální cenou akcie. Nepatří do základního kapitálu a proto umožňuje financování ztráty či úhradu zřizovacích výdajů.
- *Ostatní kapitálové fondy* jsou dalšími vklady, které nezvyšují základní jmění. Jsou zde účtovány také přijaté dary a kapitálové dotace, u družstev podíly na výstavbě společnosti.

- *Oceňovací rozdíly z přecenění majetku* jsou položkou pro investiční společnosti a investiční fondy, jež zachycuje změny hodnoty majetku v důsledku změny ocenění movitého a nemovitého majetku, změny cen kursů.
- *Oceňovací rozdíly z kapitálových účastí* v kapitálových společnostech zachycují zvýšení hodnoty vkladu buď v důsledku změn ve společnosti nebo v důsledku jiného ocenění vkladu ve společnosti a účetního ocenění.
- Do fondů ze zisku je zařazen *Zákonný rezervní fond*

Závazky

Závazky jsou v rozvaze rozčleněny na krátkodobé s dobou splatnosti kratší než 1 rok a dlouhodobé s dobou splatnosti delší než 1 rok. Závazky krátkodobé jsou většinou zároveň vykazovány v nákladech (závazky k dodavatelům, daňovým institucím apod.) na rozdíl od dlouhodobých, které představují naopak spíše změny v aktivech (nákup investic).

Ostatní pasiva - přechodné účty pasiv

Stejně jako u aktiv rozeznáváme v pasivech:

- *Výdaje příštích období* jsou výdaji, které jsou konstatovány jako náklad běžného období, budou však zaplacený až v období příštím. Příkladem může být nájemné placené pozadu podle smlouvy.
- *Výnosy příštích období* vznikají anulováním příjmů obdrženy v běžném období, jenž jako náklad souvisí až s dalším obdobím, příkladem je příjem nájemného placeného předem.
- *Kurzové rozdíly pasivní* znamenají možný budoucí zisk, který je výsledkem zvýšeného ocenění aktiv a sníženého ocenění pasiv v důsledku změny kurzu.
- *Dohadné účty pasivní* reflektují přijetí dodávky na níž neexistuje faktura, tzn., že není známa přesná výše výdajů.

6.3 Výkaz zisků a ztrát

Hospodářský výsledek, jak jsem se již zmínila, je v českém výkaze zisků a ztrát členěn na provozní, finanční a mimořádný. Součet provozního a finančního hospodářského výsledku je nazýván ve výkazu zisku a ztrát běžným hospodářským výsledkem.

Ve výkaze zisků a ztrát je zachycen pouze hospodářský výsledek účetní, daňový hospodářský výsledek je zjišťován mimo účetnictví.

Položky výkazu zisků a ztrát věcně souvisejí s položkami rozvahy.

Hospodářský výsledek z provozní činnosti se skládá z několika dílčích výsledků:

- *Obchodní marže*, která je rozdílem mezi náklady vynaloženými na pořízení zásob a tržbami z prodaného zboží.

- *Přidanou hodnotu* tvoří porovnání mezi tržbami za prodej vlastních výrobků a služeb zvýšené o aktivaci a výrobní spotřebou (spotřeba materiálu, energie a služeb u výrobního podniku. Účet aktivace slouží k převodu zásob či investičního majetku vlastní výroby do aktiv.
- *Náklady na sociální zabezpečení* zahrnují sociální a zdravotní pojištění hrazené podnikem ze zákona, ale i pojistné placené nad rámec zákona.
- *Převod provozních nákladů (výnosů)* je položkou sloužící k převodu provozních nákladů či výnosů, které byly původně zaúčtovány do provozní činnosti a nepatří do ní. Účtem Převod provozních výnosů se tyto náklady vyloučí a převedou se do nákladů s nimiž souvisí podle své povahy.
- *Daň z příjmu za běžnou činnost splatná* a *Daň z příjmu za mimořádnou činnost splatná* vyjadřují daňovou povinnost podniku vůči finančnímu orgánu. Daň z příjmu z běžné činnosti je výsledkem hospodářského výsledku z provozní a finanční činnosti před zdaněním. Základ pro výpočet daně se určuje mimo účetnictví podle zákona o dani z příjmu úpravou položek o částky, které nelze podle zákona uznat za náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, o částky, které jsou do nákladů zahrnuty v nesprávné výši, o částky, které neoprávněně zkracují výnosy, o příjmy zdaněné již u plátce. Daň z příjmu zahrnuje také dodatečné odvody daně či vratky daně za minulé období.
- *Odložená daň z příjmu běžné a mimořádné činnosti* je důkazem tohoto, že naše účetnictví je primárně orientováno na potřeby finančního řízení podniku. Platí však pouze pro podniky tvořící skupinu. U podniku, který má vyšší daňové odpisy než účetní se nižší daňová povinnost projevuje v položce rozvahy Stát - Odložený daňový závazek, je chápán jako rezerva na budoucí výdaj. Pokud je tomu naopak a podnik vykazuje vyšší účetní odpisy než daňové projeví se toto v položce Stát - odložená daňová pohledávka.
- *Převod podílu na hospodářském výsledku společníkům* je položkou používanou u veřejné obchodní společnosti, kdy jsou poplatníky této daně společníci, v komanditní společnosti také komplementáři. Zisk i ztráta u veřejné obchodní společnosti se musí kompletně rozdělit mezi společníky a společnost tedy vykazuje nulový hospodářský výsledek.

7. Rozdíly položek francouzské rozvahy a výsledovky od rozvahy české

7.1 Aktiva rozvahy

- *Kapitál upsaný, nevyžádaný* je kapitálem, k jehož zaplacení akcionáři ještě nebyly vyzváni.

První položka rozvahy Pohledávky za upsaným vlastním jméním v české rozvaze zahrnuje pohledávky po odvolaném kapitálu, ke kterému byli akcionáři již vyzváni, stejně jako po neodvolaném.

Nehmotný investiční majetek

Nehmotný investiční majetek je ve francouzském účetnictví definován jako investiční majetek jiný než hmotný, je však na rozdíl od českého účetnictví omezen pouze délkou životnosti vyšší než jeden rok, není omezen pořizovací cenou.

Stejně jako v rozvaze české je rozčleněn na *zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumné činnosti, oceňovací práva* – do těchto patří také software, který je u nás vykazován jako zvláštní položka rozvahy.

- *Goodwill* (nakoupený) je definován jako rozdíl mezi kupní cenou podniku a celkovou tržní hodnotou podniku (společnosti). Při odkupování společnosti je definován jako přebytek požadované ceny za odkup a tržní ceny podniku snížené o závazky. Společnost tímto získává také klientelu, dobré jméno jako hodnotu navíc, vytvořenou společností, od které odkupuje. Tato hodnota navyšuje tedy obchodní jmění podniku, které může až několikrát zvýšit zisk. Zahrnuje také poplatky spojené s nákupem goodwillu. O goodwillu se v české republice neúčtuje.
- *Jiný nehmotný investiční majetek* zahrnuje ve francouzské rozvaze položky, účty nezahrnuté v předchozích položkách, na rozdíl od české rozvahy není ve francouzském účetnictví definován drobný nehmotný investiční majetek. Nehmotný investiční majetek není omezen pořizovací cenou.

Nedokončené nehmotné investice nejsou položkou rozvahy ve francouzském účetnictví, ocenění nehmotných investic udávající hranici, od které může být majetek zahrnut do nehmotného investičního majetku není ve francouzském účetnictví dáno. *Poskytnuté*

zálohy na nehmotný investiční majetek jsou rovněž položkou rozvahy, stejně definovanou jako v účetnictví českém.

Hmotný investiční majetek

Je definován jako prostředky sloužící dlouhodobě podniku k jeho aktivitám. Nespotřebovává se jednorázově. Jeho doba užívání musí být vyšší než 1 rok a pořizovací cena vyšší než 2.500,- FF. Členění jednotlivých položek v české rozvaze je podrobnější než v rozvaze francouzské.

- *Pozemky* se stejně jako v českém účetnictví neodepisují.
- *Konstrukce* ve francouzské rozvaze zahrnují budovy, haly a stavby. V české rozvaze zahrnuty pod jednou položkou.
- *Technické instalace, přístroje a zařízení* jsou v české rozvaze nazvány jako soubory movitých a nemovitých věcí.

Pěstitelské celky trvalých porostů a Základní stádo a tažná zvířata, položky české rozvahy, nejsou zvláště uvedeny v rozvaze.

- *Ostatní hmotné investice* - drobný hmotný investiční majetek, který je v české rozvaze zahrnut v položce ostatní hmotný investiční majetek, jako účet ve francouzském účetnictví neexistuje.
- *Nedokončené hmotné investice* jsou položkou rozvahy stejně jako v české rozvaze.

Opravná položka k nabytému majetku vyskytující se v české rozvaze neexistuje v rozvaze a účetnictví francouzském. Tato položka byla vysvětlena v položkách české rozvahy. Realizuje v českém metodu oceňování reprodukčními cenami, která není používána v účetnictví francouzském. Souvisí také s účtováním o goodwillu, o kterém není účtováno v českém účetnictví a proto není ve Francii Opravná položka k nabytému majetku používána. Rozdíly jsou budou blíže vysvětleny v kapitole č.9.

Finanční investice

- *Cenné papíry a vklady oceněné metodou ekvivalence.* Do této položky cenných papírů a vkladů patří jak majetkové cenné papíry, tak i dlužnické cenné papíry stejně jako v českém účetnictví. Podíly oceněnými podle metody ekvivalence jsou cenné papíry podstatného vlivu, kdy investor vlastní v jiné společnosti větší rozsah akcií než 10% až

50% a více (v ČR více než 20% a obvykle méně než 50%). S 10% podílů na společnosti ve Francii již investor získává pravomoc podílet se na rozhodnutích souvisejících s provozním řízením. Tyto cenné papíry a vklady mohou být ve francouzském účetnictví oceněny podle metody ekvivalence. Tato metoda ocenění není používána v České republice. Metoda ekvivalence je metodou ocenění těchto finančních investic. Hodnota investice se zvyšuje o podíl investora na zisku přidruženého podniku a snižuje o přijaté dividendy, či podíl na ztrátě. Tato metoda je adekvátním oceněním ekonomických vztahů obou společností. Podnik do nějž je investováno se stává přidruženým. Oceňování dlouhodobých cenných papírů a vkladů tímto způsobem v jiných podnicích dovolu je reálně ocenit tyto vklady na základě hospodaření podniku, projeví se v podniku snížením či zvýšením hodnoty těchto cenných papírů v závislosti na realizované ztrátě či zisku přidružené společnosti. Účet investic se tak zvyšuje o podíl na zisku či ztrátě společnosti a snižuje o přijaté dividendy.

- *Ostatní cenné papíry a vklady* jsou cennými papíry s podstatným v podniku, ve kterém vlastní 10% až 50%. Oceňují se cenou pořízení stejně jako v ČR.
- *Pohledávky spojené s cennými papíry a vklady* zahrnují půjčky podnikům ve skupině, kde organizace vlastní 10 – 50% dlouhodobých majetkových cenných papírů.
- *Jiné dlouhodobé majetkové cenné papíry a vklady* jsou cenné papíry a vklady v podniku, kde má podnik menšinovou účast na základním jmění – méně než 10%.
- *Půjčky* jsou zvláštním účtem půjček za zvýhodněných podmínek poskytovaných zaměstnancům
- *Ostatní finanční investice* jsou položkou obsahující jiný investiční majetek nezahrnutý v ostatních položkách

Zásoby

Položky zásob v rozvaze se liší položkou *nedokončených služeb*, které jsou samostatnou položkou ve francouzské rozvaze. Blíže se budu věnovat zásobám v kapitole č.8.

Pohledávky

Pohledávky z obchodního styku a účty připojené zahrnují účty dohadných účtů aktivních a příjmů příštích období, jež jsou v české rozvaze uvedeny zvlášť v oddělení účtů časového rozlišení. V České rozvaze jsou pohledávky rozčleněny podrobněji a jsou rozčleněny na krátkodobé a dlouhodobé. *Pohledávky za upsaným, požádaným a nesplaceným jměním* jsou v české rozvaze uváděny pod pohledávkami za upsaným vlastním jměním, tato skutečnost však neudává přesnou informaci o výši požádaného či nepožádaného vlastního jmění.

Různé

Krátkodobé cenné papíry odpovídají položce Krátkodobého finančního majetku v české rozvaze, doplňující informace v této položce uváděná vyžaduje vyčíslení hodnoty akcií. Krátkodobé majetkové cenné papíry jsou na rozdíl od českého účetnictví oceňovány cenou pořízení, v ČR pořizovací cenou zahrnující vedlejší náklady na pořízení. [2]
Pod názvem *disponibility* nalezneme shrnuty dvě položky české rozvahy a to účty v bankách a peníze.

Přechodné účty aktiv

- Francouzská rozvaha rozlišuje pouze *Náklady příštích období* neuvádí však zvlášť Příjmy příštích období a Dohadné účty aktivní, ty jsou uvedeny v Pohledávkách a účtech připojených.
- Zvláštním účtem ve francouzském účetnictví je účet *Náklady rozdělitelné na více účetních období*. Jedná se o velké výdaje, které byly zaplacený v daném účetním období a s tímto účetním obdobím také souvisejí, ale účetní jednotka má podle francouzských předpisů možnost rozdělit tyto náklady na více období pomocí odpisů. Tento účet má potom charakter nákladů příštích období. Pokud podnik nechce příliš snižovat zisk, kterého by v běžném období mohl dosáhnout má možnost rozdělit si tyto náklady podle vůle na více období. Patří sem náklady na opravy, jež byly dány pojišťovně k proplacení. Dále je možno na více let rozložit náklady spojené s pořízením nedokončeného investičního majetku a náklady spojené s emisí obligací, náklady na reklamu, bankovní poplatky apod. Tento účet je používán na konci období

k převedení nákladů na účet třídy zúčtovacích vztahů souvztažně s výnosovým účtem. Převod nákladů a tyto náklady potom mohou být jako aktivum odepisovány 3-5 let.

- Na principu opatrnosti je účtováno časové rozlišení *Diskont při splácení obligací*. Na tomto účtu je zaúčtován diskont, nesouvisející s náklady běžného, ale příštích období. Tento účet je používán pro zaúčtování obligací vydaných s diskontem (nad pari), kdy je obligace prodávána za cenu nižší než je její nominální hodnota. V českém účetnictví není uváděna jako zvláštní položka aktiv rozvahy.
- *Kurzové rozdíly* jsou účtovány stejně jako v České republice. Dohadné účty pasivní nejsou v rozvaze uváděny jako zvláštní položka.

7. 2 Pasiva rozvahy

- V položce *Základní jmění* je uváděna doplňující informace o výši ještě nesplaceného základního jmění. Nakupovat vlastní akcie je možné pouze v následujících případech:
 - nákup vlastních akcií za účelem jejich prodeje zaměstnancům,
 - nákup vlastních akcií za účelem zhodnocení jejich kurzu na burze,
 - nákup vlastních akcií za účelem snížení základního jmění, důvodem pro toto snížení nesmí být ztráta na hospodaření podniku,
 - pokud akcionáři nebyli schopni akcie odkoupit,
 - pokud valná hromada zamítne prodej akcií svých akcionářů jiným akcionářům,

Vlastní akcie nakoupené z tohoto důvodu jsou potom uváděny v účtech krátkodobého majetku, protože jsou určeny k brzkému prodeji. Mohou být zachyceny v jiných finančních investicích. Ve finančních investicích mohou být zaúčtovány případy, kdy podnik nakupuje akcie za účelem zhodnocení jejich kurzu na burze či v případě, pokud akcionáři nebyli schopni akcie odkoupit. Vlastní akcie jsou tedy zaúčtovány přechodně v aktivech francouzské rozvahy. V české rozvaze jsou uvedeny jako opravný účet k vlastnímu jmění.

- Účet *Emisní ážio* funguje na stejném základě jako v účetnictví českém.
- *Nové ocenění* uvádějící informaci o rozdílu z přehodnocení u metody ekvivalence je výsledkem přeceňování majetku o zvyšování ceny vlivem inflace. Je zde zohledněna speciální rezerva na přecenění z roku 1959, rozdíl z volného oceňování rezerva na

přecenění z roku 1976, kdy tyto metody ještě nebyly uzákoněny. (V Českém účetnictví tato metoda není používána).

Francouzská rozvaha neobsahuje účet Oceňovací rozdíly z přecenění majetku.

Ve francouzském účetnictví je možno přeceňovat cenné papíry a vklady metodou ekvivalence, proto není potřebná ani opravná položka Oceňovacích rozdílů z kapitálových účastí. Tyto rozdíly budu dále popisovat v kapitole č.9.

- *Předepsané rezervní fondy* jsou položkou, která zahrnuje tzv. speciální rezervy tvořené navíc buď z části nerozděleného zisku nebo jako součást zákonné rezervy.

1. Patří sem účet *Speciální rezervy ze zisku*. Na tomto účtu jsou účtovány rezervy z prodeje investičního majetku drženého 2 roky a více, tato rezerva může být na rozdíl od rezervy zákonné rozdělena v dalším roce. Na tento účet je dále účtována rezerva z nerozděleného zisku na ztrátu minulých let, pouze pokud je hospodářský výsledek běžného období kladný.

2. Rezerva investiční subvence je zahrnuta ve stejné položce rozvahy. Tato speciální rezerva je používána při obdržení subvence státem a musí být ponechána v účetnictví po určitou dobu danou státem. Tímto si stát zajišťuje, aby tyto peníze nebyly rozděleny mezi společníky či akcionáře.

Nedělitelný fond pro družstva není ve francouzské rozvaze jako speciální fond pro družstva uváděn. *Nerozdělený zisk a neuhrazená ztráta minulých let* je ve francouzské rozvaze shrnuta do jedné položky.

- *Hospodářský výsledek účetního období* je stejně uveden v pasivech rozvahy pod vlastním jménem.
- Další zvláštní položku francouzské rozvahy tvoří *Subvence*. Jejich důležitost a častost poskytování je ukázkou francouzské hospodářské politiky, kde stát hraje hlavní roli. Subvence zachycujeme v českém účetnictví v položce pasív - Ostatním kapitálové fondy.
- *Předepsané opravné položky a odpisy* shrnují zvláštní opravné položky, které mohou nabývat také kladných hodnot a derogativní odpisy. Jsou to např. :
 - Opravné položky k růstu cen (při prodeji materiálu). Při růstu cen zásob na burze je možno snížit daňový základ pro daň ze zisku z prodaných zásob vytvořením opravné položky na obnovu materiálu. Tato opravná položka může být tvořena pouze v případě, že ceny materiálu vzrostly během dvou let o více než 10%. Opravná položka

je tedy rozdílem mezi cenou na komoditní burze a cenou v účetnictví k níž je přičteno uvedených 10% ocenění v účetnictví.

- Opravné položky při fluktuaci kurzu komodit na burze. Opravné položky při fluktuaci kurzu komodit na burze jsou opravnými položkami, které na principu opatrnosti dávají přednost ocenění cenou nižší, jíž je v tomto případě cena na burze, pokud je nižší než ocenění v účetnictví.

- *Rozdílové odpisy* (amortissements dérogatoires) vyjadřují rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Ve Francii se navíc účtuje o tzv. rozdílových odpisech, jež jsou rozdílem mezi daňovými a účetními odpisy a rozdíl, kdy jsou odpisy daňové vyšší než účetní, je účtován na straně *dal* jako *rozdílový odpis* souvztažně s účtem *tvorba rozdílových odpisů*. V případě, že jsou účetní odpisy vyšší než daňové je rozdíl účtován jako na účtu *derogativní odpis* souvztažně s účtem *Zúčtování výnosů z těchto odpisů*. Tímto je snižován či zvyšován daňový základ v daném účetním období.

Jiné čisté fondy

- *Výnosy z emise podílových cenných papírů* jsou účtovány u státních podniků a družstev, tyto cenné papíry mají podobu obligací, nejsou spojeny s účastí na rozhodování.
- *Podmínečné zálohy* jsou zálohami poskytovanými státem za určitých podmínek organizacím veřejného sektoru např. na výzkum a vývoj. Organizace je ovšem povinna platit úroky z těchto záloh.

Rezervy

Ve francouzské rozvaze jsou rozlišovány dvě položky rezerv a to *Rezerva na rizika* a *Rezerva na budoucí náklady*. Jsou tvořeny na vrub nákladů. Rezervy jsou ve francouzském účetnictví uznávány jako nákladová položka snižující zisk, pokud je jejich nutnost ekonomicky zdůvodněna. Jako daňový náklad nejsou uznávány např. rezervy na pokuty. V rozvaze však rezervy oproti českému účetnímu systému nejsou rozděleny na zákonné, rezervy na kurzové rozdíly a ostatní. Pokud tyto rezervy nebyly vyčerpány jsou rozpouštěny do výnosů, pokud ano, do nákladů, stejně jako v českém účetnictví.

Závazky

Podrobnější rozdělení závazků v rozvaze opět vyplývá z problematičnosti v podnicích u nichž je potřeba rozlišit jednotlivé závazky pro posouzení, jakých způsobem je ovlivněna jejich likvidita a z jakého důvodu. Položky závazků ve francouzské rozvaze jsou rozčleněny jinak než v rozvaze české. První položkou jsou *Závazky z obligací s právem přeměny na akcie*. U nich se do budoucna předpokládá, že se stanou součástí základního jmění podniku. *Závazky vůči úvěrovým institucím* jsou uváděny jako samostatná položka. V *závazcích z obchodního styku a účtech připojených* jsou mimo jiné uvedeny závazky výdaje příštích období a dohadné účty pasivní. *Závazky k daňovým a sociálním institucím* jsou shrnuty do jedné položky.

Přechodné účty pasív

Ve francouzské rozvaze tyto zahrnují pouze *Výnosy příštích období* a *Kurzové rozdíly pasivní*. Nejsou zde zohledněny výdaje příštích období a dohadné účty pasivní jsou zahrnuty v *Závazcích z obchodního styku a účtech připojených*.

7.3 Výsledovka

Rozdíly v provozních výnosech

- *Aktivace* je používána stejně jako v českém účetnictví
- *Změna stavu vnitropodnikových zásob* je účtem používaným na zaúčtování přírůstků zásob v obou účetních systémech.
- *Subvence* jsou ve Francii více využívaným prostředkem státní hospodářské politiky, proto je tento účet uveden jako samostatná položka rozvahy, na rozdíl od ČR.
- *Zúčtování rezerv, opravných položek a opravek a převod provozních výnosů - Převod provozních výnosů* je ve francouzském účetnictví používán ve dvou případech:
 1. Při opravách majetku při pojistných událostech, náklady na opravu byly dány k proplacení pojišťovně. Účet převodu nákladů slouží k anulování účtu nákladů do výnosů při proplacením nákladů pojistné události
 2. U účtu *Náklady rozdělitelné na více účetních období* se používá v případě převodu nákladů na konci účetního období. Rozhodnutím managementu se tyto náklady

anulují a převedou na účet aktivní v účtové třídě zúčtovacích vztahů za účelem odpisu těchto nákladů.

Zúčtování časového rozlišení je uvedeno ve francouzské rozvaze pod položkou jiné výnosy, v české je zahrnuto v položce Zúčtování rezerv a časového rozlišení provozních výnosů. Převod provozních nákladů (výnosů) je v ČR republice používán při špatném zaúčtování nákladů do provozních, a účtem převod provozních výnosů jsou vynulovány a převedeny účtem Převodu provozních nákladů do finančních či běžných nákladů.

Vypovědácí schopnost výsledovky se nalezenými rozdíly podstatně nemění.

Rozdíly v nákladech

Osobní náklady zahrnují ve francouzské rozvaze zvláště rozlišené mzdy a sociální náklady. Ostatní položky nákladů odpovídají rozdílnému členění výnosů.

Odlišné dělení finančních výnosů ve francouzském výkaze zisků a ztrát souvisí s uplatňováním rozdílné sazby daně týkající se výnosů z prodeje cenných papírů a vkladů.

Vytvoření zvláštní položky v rozvaze pro tyto účty souvisí se odváděním zvláštní daně z těchto výnosů. Podobně jako u provozních nákladů a výnosů jsou rozlišeny také finanční. Mimořádné náklady jsou rozděleny na *Mimořádné náklady z operací řízení*, *Mimořádné náklady z kapitálových operací*, *Zúčtování opravných položek a převod nákladů*.

Podíly zaměstnanců na hospodářském výsledku jsou podle francouzského zákonodárství částí ze zisku, kterou jsou velké podniky, jež definuje francouzský obchodní zákoník, povinny zaplatit svým zaměstnancům. Tato částka musí být vázána na podnikovém účtu po dobu pěti let, pouze výjimečně v případě svatby, narození dítěte či nákupu nemovitosti apod.

*Daň z příjmu není ve francouzské rozvaze rozdělena na daň z příjmu z běžné činnosti a daň z příjmu z mimořádné činnosti jako v českém účetnictví. Ve francouzské výsledovce je daň z příjmu počítána z celkového hospodářského výsledku před zdaněním. Oficiální formulář pro výkaz zisků a ztrát nepodává informaci o *Odložené dani z příjmu*, o které je účtováno v účetnictví českém. Sazba daně ze zisku je ve Francii různá pro zisk z prodeje cenných papírů a vkladů a zisk, kterého bylo dosaženo jiným způsobem.* [9]

8. Problematika účtování zásob

Zásoby v účetnictví představují oběžný majetek. Zásoby v ČR členíme podle toho zda se jedná o zásoby nakupované či o zásoby vytvořené vlastní činností:

Zásoby nakupované:

1. Skladovaný materiál

- *suroviny tvořící zcela nebo zčásti podstatu výrobku,*
- *pomocné látky, jež přecházejí rovněž do výrobku, ale netvoří jeho podstatu,*
- *provozovací látky jsou látkami potřebný pro provoz podniku,*
- *náhradní díly slouží k uvedení výrobku do původního stavu,*
- *obaly zajišťují ochranu před poškozením majetku, mohou být vratné, oběhové a nevratné,*
- *movité věci s dobou použitelnosti menší než jeden rok,*
- *drobný hmotný investiční majetek,*

3. Zboží je jakýmkoliv druhem zásob nakupovaným za účelem dalšího prodeje.

Zásoby vyráběné vlastní činností podle stupně rozpracovanosti:

1. *Nedokončené výrobky* jsou výrobky ve stupni rozpracovanosti, které nejsou ani materiálem ani hotovými výrobky. Do této skupiny patří rovněž výkony, jejichž výsledkem nejsou hmotné produkty.
2. *Polotovary vlastní výroby* jsou nedokončenými výrobky vyráběnými za účelem dalšího prodeje.
3. *Výrobky* jsou předměty, jež jsou výsledkem vlastní činnosti podniku určené k prodeji.
4. Do zásob vlastní činnosti patří také *mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, ryby, hejna slepic kachen, hus, psi, včelstva a další.*

Členění zásob ve francouzském účetnictví je obdobné pouze zde neexistuje drobný hmotný investiční majetek. [1]

8.1 Odlišnosti v oceňování zásob

Zásoby jsou v účetnictví oceňovány v okamžiku pořízení, při vyskladňování či při inventarizaci různými způsoby.

Zásoby při pořizování mohou být nabyty různými způsoby. Nejčastějšími způsoby jsou:

- koupě
- vlastní výroba
- provádění prací a služeb
- vklad
- dar
- nalezení dosud neevidovaných zásob v účetnictví

Ve francouzském účetnictví jsem nenalezla informaci týkající účtování zásob ve formě darů.

Zásoby při pořízení mohou být v České republice oceněny následujícími způsoby založenými na principu historických cen:

1. *Pořizovací cena* tj. cena pořízení a vedlejší náklady spojené s pořízením, pokud tyto zásoby byly pořízeny nákupem.
2. *Vlastní náklady* tj. přímými náklady na výrobu a některými nepřímými náklady na výrobu vlastních zásob.
3. *Reprodukční cena* tj. cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Jedná se o zásoby, které nabyly pořízeny vlastní činností. V postupech účtování je uváděna jako cena určená odborným odhadem (soudním znalcem).
4. *Jiný způsob*, zásoby nemusí být vždy oceněny odborným odhadem, pokud je jejich ocenění podloženo např. cenou u dodavatele.

Oceňování zásob při pořízení ve Francii:

Ve Francii jsou používány všechny výše zmíněné způsoby oceňování zásob, kromě oceňování reprodukčními cenami, tedy odborným odhadem.

Zásoby při vykazování mohou být oceněny v České republice jedním z následujících způsobů:

1. Skutečná cena pořízení / vlastní náklady – tuto cenu je vhodné používat, pokud se ceny v průběhu účetního období výrazně nemění. Tento způsob je také nazýván metodou individuálního ocenění, jež umožňuje přiřadit ke každému výrobku jeho skutečně vynaložené náklady – cenu pořízení a individuální náklady spojené pořízením.
2. Pevná skladová cena – tato cena byla používána převážně v minulosti. Její výše je určena na základě předpokládaných cen pořízení, u vlastních nákladů podle plánových či operativních kalkulací. Zvláště se potom evidují odchylky od pevné ceny a náklady související s pořízením.
3. Metoda FIFO oceňuje zásoby na výstupu postupně cenami od nejstarších dodávek, tzn. že dochází ke spotřebě zásob k nimž se přiřazuje pořizovací zásob nejdříve pořízených. Tato metoda ocenění zásob vede při růstu cen k vykázání vyššího hospodářského výsledku ve srovnání s aktuálním oceněním v rozvaze.
4. Průměrná pořizovací cena je cenou zjištěnou z individuálních pořizovacích cen a množství zásob na skladě. Průměr může být počítán:
 - k určitému datu, nejméně však jednou za měsíc,
 - po každém přírůstku zásoby,

[2]

Ve Francii jsou používány stejné metody pro oceňování zásob při vykazování. Informaci o oceňování zásob v pevných cenách jsem v literatuře týkající se francouzského účetnictví nenalezla. Navíc je používána ve francouzském účetním systému metoda LIFO, která je zakázána v ČR z daňových důvodů. Metoda LIFO oceňuje zásoby na výstupu ze skladu cenou poslední dodávky, která v době růstu cen, inflace umožňuje snížit hospodářský výsledek. Tato metoda přispívá k věrnému zobrazení hospodářského výsledku, umožňuje totiž porovnávat běžné prodejní ceny s běžnými pořizovacími náklady.

[9]

Ocenění na bázi nižší ze dvou cen (Čistá realizační cena)

Touto cenou je možno oceňovat zásoby na výstupu jak ve francouzském, tak i v českém účetnictví. Tato cena je odhadovanou prodejní cenou sníženou o předpokládané náklady nezbytné k provedení prodeje. Pokud je tato cena nižší než ocenění v účetnictví, zásoby se oceňují touto cenou.

8.2 Metodika účtování zásob v ČR

V České republice jsou povoleny dvě metody účtování zásob a to *způsob A* a *způsob B*.

Účtování zásob metodou A:

Způsob A používá skladové účty v průběhu i na konci účetního období. V okamžiku příjmu zásob na sklad jsou zásoby vedeny na různých účtech zásob skupiny 2 a jejich skutečná spotřeba je průběžně účtována do nákladů. Stavů zásob tak odpovídají skutečnému stavu zásob na skladě a ve spotřebě.

Způsob B je od roku 1996 povolen také pro všechny podnikatelské ekonomické subjekty. Dříve mohl být používán pouze pro ostatní podniky. Při způsobu B se zásoby v okamžiku pořízení účtují rovnou do nákladů, během roku tedy není přehled o zásobách skutečně spotřebovaných a o zásobách na skladě. Skladové účty jsou používány pouze na konci účetního období.

Podle toho, jakým způsobem byly nabyty zásoby účtujeme o zásobách různým způsobem. Rozdílně účtujeme o zásobách také na začátku a na konci účetního období.

Účtování v průběhu účetního období

Účtování o nakupovaných zásobách a jejich spotřebě – metoda A

Při nákupu a prodeji zásob podnik účtuje o DPH, pokud je registrována jako plátec DPH. Povinnost registrace platí pro podniky s určitou výší obrátu, ostatní podniky se registrovat mohou, ale nemusejí. V případě, že podnik není registrován jako plátec DPH, nepoužívá níže používaný účet 343. Sazba DPH činí v České republice 5% (pro většinu zboží a služeb a 22% pro ostatní).

343 DPH 1a	111 Pořízení zásob 12	321 Dodavatelé 1b
112 Materiál na skladě (132 Zboží na skladě) 23	501 Spotřeba 3	

Nákup zásob – metoda B

343 DPH	501 Spotřeba materiálu (504 Prodané zboží, 542 prodaný materiál)	321 Dodavatelé
1a	1	1b

Legenda:

Operace 1,2 – pořízení zásob nákupem.

Operace 3 – spotřeba zásob.

Účtování zásob vyrobených ve vlastní režii – metoda A

Při výrobě zásob vlastní výroby používáme pro převedení nákladů na výrobu výnosový účet aktivace materiálu a zboží, z něž zásoby převádíme na účet *Materiál na skladě* podle metody A, či účet *Spotřeba materiálu* podle metody B.

5 Různé nákladové účty	621 Aktivace materiálu a zboží	112 Materiál na skladě (132 Zboží na skladě).
X	1	1

Účtování o zásobách vyrobených ve vlastní režii – metoda B

5 Různé nákladové účty	621 Aktivace materiálu a zboží	501 Spotřeba materiálu
X	1	1

Vedlejší náklady spojené s pořízením zboží jsou účtovány při metodě A na účet pořízení zásob, při metodě B na účet spotřeby spolu s cenou pořízení.

Účtování zásob na konci účetního období

Zásoby na konci účetního období se účtují podle toho, zda byly pořízeny ve vlastní režii či jinak.

1. Zásoby pořízené jinak než ve vlastní režii. Počáteční stav účtu 112 – Materiál a 132 Zboží na skladě jsou převedeny na vrub účtu 501 Spotřeba materiálu nebo 504 – Prodané zboží. Stav zásob na konci účetního období podle skladové evidence se zaúčtuje na vrub účtů 112 souvztažně s účtem 501 a na vrub účtu 132 souvztažně s účtem 504.
2. Zásoby pořízené vlastní výrobou. Počáteční stav zásob se zaúčtuje na vrub příslušného účtu skupiny 61 – Změna stavu vnitropodnikových zásob a konečný stav opačně na vrub účtu 12 Zásoby vlastní výroby souvztažně s účtem skupiny 61 – Změna stavu vnitropodnikových zásob. [5]

Metoda A :

680 Ostatní mimořádné výnosy	112 Materiál na skladě (132 Zboží na skladě)	582 Manka a škody
2	2 1	1

1 – Manko nad normu přirozeného úbytku.

2 – Přebytek zásob.

Metoda B:

680 Ostatní mimořádné výnosy	112 Materiál na skladě (132 Zboží na skladě)	501 Spotřeba
4	PS 1	1 2
	2	
	4 3	
		582 Manka a škody
		3

Legenda:

1 – Vynulování počátečního stavu účtu zásob.

2 – Zaúčtování stavu podle skladové evidence.

Inventarizační rozdíly

3 – Manko nad normu.

Materiál na cestě a nevyfakturované dodávky(účtování na konci účetního období):

Účet materiálu na cestě používáme v případě, že byla obdržena faktura, avšak zboží do konce účetního období nedošlo. Nevyfakturované dodávky jsou účtovány jako dohadné účty pasivní.

Metoda A:

111 Pořízení zásob	119 Materiál na cestě
X	X

Metoda B:

501 Spotřeba materiálu	119 Materiál na cestě
X	X

111 Pořízení materiálu	112 Materiál na skladě	389 Dohadné účty pasivní
2 1	1	2

Legenda:

- 1 – došel materiál k němuž chybí faktura,
- 2 – do účetní závěrky nepřišla faktura, předpokládaný závazek vůči dodavateli zaúčtujeme jako dohadný účet pasivní v předpokládané výši,

Syntetická a analytická evidence

1. Syntetická evidence se vede na účtech podle účtové osnovy následujícím způsobem:

Skupina 11 - Materiál.

- 111 – Pořízení materiálu.
- 112 – Materiál na skladě.
- 119 – Materiál na cestě.

Skupina 12 – Zásoby vlastní výroby.

- 121 - Nedokončená výroba.

- 122 – Polotovary vlastní výroby.
- 123 – Výrobky.
- 124 – Zvířata,

Skupina 13 – Zboží.

- 131 – Pořízení zboží.
- 132 – Zboží na skladě.
- 133 – Zboží na cestě.

Skupina 19- Opravné položky k zásobám.

2. Analytická evidence se vede podle druhů či skupin zásob či podle hmotně odpovědných osob a míst uložení zásob. Podnik si pro potřeby finančního řízení vede vhodnou analytickou evidenci. Analytická evidence obsahuje zejména identifikaci zásob, jejich označení, datum vyskladnění, používaný způsob oceňování a údaje o množství.

8.3 Účtování zásob podle francouzské metodiky

Ve francouzském účetnictví se nepoužívá metoda A, zásoby se účtují na způsob české metody B.

Všichni podnikatelé mají ve Francii povinnost platit DPH. Sazba DPH je 5,5% a zvýšená sazba 20,6%. O DPH se účtuje na dvou účtech:

- daň z přidané hodnoty odečitatelná
- daň z přidané hodnoty určená k inkasu

Členění zásob je obdobné, ve francouzském účetnictví není účtováno o drobném hmotném investičním majetku.

Syntetická a analytická evidence

1. Syntetická evidence se vede na účtech:

Skupina 31 - Materiál.

Skupina 32 - Jiné zásoby.

- 312 - Materiál určený k jednorázové spotřebě.
- 322 - Inventář.
- 323 - Obaly.

Skupina 33 - Nedokončená výroba.

- 331 - Nedokončené výrobky.
- 332 - Nedokončené práce.

Skupina 34 - Nedokončené služby.

Skupina 35 - Výrobky.

- 351 - Polotovary.
- 352 - Hotové výrobky.

Skupina 36 - Zboží.

Skupina 39 - Opravné položky k zásobám.

2. Analytickou evidenci je možno vést podle potřeb podniku způsoby stejnými jako v ČR.

Zásoby jsou účtovány ve francouzském účetnictví na způsob metody B používané v českém účetnictví, která odpovídá periodickému způsobu účtování zásob. [9]

Ve literatuře týkající se francouzského účetnictví jsem nenalezla informaci týkající se účtování materiálu a zboží na cestě a účtování darů. O Dohadných účtech pasivních je účtováno stejným způsobem jako v ČR také ve Francii. [1]

9. Dopady různých přístupů v účetních systémech na informační systém, jeho složitost věrnost zobrazení, analytickou evidenci a vypovídací schopnosti.

9.1 Vypovídací schopnost účetních výkazů

Položky výkazů zisku a ztrát a rozvahy používané pro výpočet finančních ukazatelů mají určitý obsah a jsou součtem účtů, jež jsou součástí účetní osnovy. Účty podle účtové osnovy jsou účty definované na základě účetních metod a účetní politiky používané v běžném účetnictví. Ty se liší na základě vývoje a potřeb vyplývajících z funkce účetnictví v ekonomice na základě významnosti a role ekonomických subjektů jako uživatelů účetních informací z hlediska výstižnosti zachycení relevantních informací pro ně důležitých. Účetnictví se tedy vyvíjí historicky, je výsledkem určitých zvyků a norem, předpisů v dané zemi, jež vznikly v určitém ekonomickém, sociálním, kulturním, právním a politickém prostředí. Prostředí a podmínky pro vznik účetnictví se tedy zákonitě lišily a tudíž vývoj účetnictví zapříčinil přirozené odlišnosti různých systémů.

9.1.1 Rozdíly v účetní politice České Republiky a Francie

Důsledkem rozdílů v přijaté účetní politice výše uvedených zemí jsou odlišnosti ve vykazování stejných událostí. Tyto odlišnosti jsou důsledkem nesrovnalosti informací uváděných v účetních výkazech. Na některé z nich se dále soustředím

Účetní odpisy v ČR a ve Francii

Pro věrnost zobrazení investičního majetku jsou důležité povolené metody účetních odpisů, jež umožňují porovnávat hospodářský výsledek před zdaněním. Vypovídací schopnost hospodářského výsledku po zdanění je ovlivněna daňovými předpisy a z účetního hlediska je tedy důležitější porovnávat hospodářský výsledek před zdaněním.

V *České Republice* je povolena jakákoliv metoda účetních odpisů, pokud podnik doloží jejich oprávněnost v příloze k účetním výkazům. Podnik se může rozhodnout, zda bude daný investiční majetek odepisovat více nebo méně let v závislosti na jeho opotřebení. Ve *Francii* je jedinou účetními předpisy povolenou metodou odpisů metoda

lineárních odpisů. Navíc předpisy zavazují organizace dodržet životnost, tedy počet let odepisování daných daňovými zákony. Jsou ovšem povoleny některé případy, kdy je možno některý investiční majetek odepisovat na základě jiných metod např. odpisy založené na výkonu, skutečném opotřebení, odpisy sériové (podle počtu vyrobených sérií), speciální odpisy používané ve speciálních odvětvích. Ve většině případů jsou však povoleny pouze odpisy lineární, volba metody účetních odpisů je přísněji regulována než v ČR. Účetnictví je silněji podřízeno daňovým hlediskům a z tohoto pohledu je možno říci, že je funkce účetnictví narušena a nemožnost zvolit způsob účetních odpisů podle skutečného opotřebení narušuje věrnost zobrazení skutečnosti.

Francouzské předpisy nedovolují navýšit hodnotu investičního majetku o technické zhodnocení, modernizaci či rekonstrukci a odepisovat je jako zvýšenou zůstatkovou cenu.

Možnost rozdělení některých nákladů na více období

Ve francouzském účetnictví je možno některé druhy nákladů, které již byly vysvětleny v položkách aktiv, rozdělit na několik období (3-5 let podle zákona). Patří sem náklady na opravy, jež byly dány pojišťovně k proplacení. Dále je možno na více let rozložit náklady spojené s pořízením nedokončeného investičního majetku a náklady spojené s emisí obligací, náklady na reklamu, bankovní poplatky apod. Jedná se o výdaje, které byly již uskutečněny a souvisejí s daným obdobím. Účetní jednotka má možnost určité náklady rozdělit na více období a tyto náklady mají potom charakter nákladů příštích období. Tento způsob není povolen v českém účetnictví a byl již vysvětlen v pasivech francouzské rozvahy. Při posuzování stavu majetku v organizaci, je nutno tuto skutečnost vzít v ohled.

Způsob zařazování drobného investičního majetku

Ve francouzském účetnictví není účtováno o drobném hmotném investičním majetku. Investiční majetek, a majetek s nižší pořizovací cenou je tedy zaúčtován do zásob a není možno jej odepisovat jako v českém účetnictví. Výše účetního zisku v daném roce je tedy ovlivněna touto skutečností.

U peněžních prostředků dochází k úbytku kupní síly. Podnik u nich ztrácí na hodnotě.

Francouzské účetnictví

Pro snížení této deformace je ve francouzském účetnictví používána metoda nového ocenění, kdy jsou v rozvaze nově oceněny a přepočítávány položky hmotného a finančního investičního majetku. Účetní výkazy podávají reálnější obraz o finanční situaci podniku. Nové ocenění hmotného investičního majetku potom dovoluje zvýšit odpisy. U peněžních prostředků a pohledávek dochází k určité ztrátě na hodnotě, protože zde není možno nové ocenění provést. Mezi oběma principy oceňování jsou tvořeny zvláštní opravné položky nabývající kladných hodnot (oceňovací rozdíly), podle nadnárodních účetních standardů (EU a IAS). Tento systém je založený na oceňování v běžných cenách (prodejních), kdy se aktiva nepeněžní povahy přeceňují podle jejich tržní hodnoty. Přepočtené účetní výkazy teprve mohou sloužit jako kvalitní východisko pro potřeby finanční analýzy a na jejím základě také k prognózování budoucí finanční situace a přijímání rozhodování v oblasti finančního řízení.

České účetnictví

V České republice je inflace aktuálním problémem. V minulých letech dosahovala ještě dvouciferných čísel a nyní se stále ještě blíží k 8% ve srovnání s Francií, kde inflace v posledních letech pohybovala okolo 4%. V České republice není umožněn princip širšího používání oceňování na bázi reprodukčních cen pro aktiva nepeněžní povahy. Reprodukční ceny jsou používány pouze výjimečně pro oceňování majetku, který nebyl doposud zaznamenán v účetnictví. Systém oceňování pouze na bázi historických cen v němž jsou položky aktiv rozvahy vykázány v různé kupní síle je nestejnorodý a neumožňuje časovou srovnatelnost v účetnictví vykázaných informací. V českém účetnictví neexistuje ustanovení o tom, zda a jakým způsobem vyjádřit změnu kupní síly peněžní jednotky. Přesahuje-li míra inflace určitou nezanedbatelnou výši, vyžadují IAS aby byla uvedena v příloze, pokud není zohledněna v rozvaze nebo výsledovce, uživatelé mají nárok znát vliv inflace na vykázané účetní informace.

Vykazování hmotného a finančního investičního majetku je v tomto ohledu reálněji a věrněji zobrazeno ve francouzské rozvaze a vypovídací schopnost pro uživatele českých účetních výkazů je snížena.

Uplatňování zásady opatrnosti

Tvorba opravných položek souvisí se způsobem oceňování majetku v podniku. Vyjadřují přechodné snížení majetku při inventarizaci. Tvořit opravné položky na zvýšení hodnoty majetku je zakázáno. Tvorba opravných položek ve francouzském a českém účetnictví funguje na stejném základě.

Se zásadou opatrnosti souvisí také tvorba účetních a zákonných rezerv. Rezervy jsou určeny k úhradě budoucích výdajů a mají proto charakter závazků. Zákonné rezervy v českém účetnictví charakterizují rezervy, které jsou daňově uznány jako náklad. Patří sem rezervy na opravy majetku (nesmí se vytvářet na plánované modernizace a rekonstrukce, majetek určený k likvidaci, na opravy v souvislosti se škodami a na pravidelně se opakující opravy). Rezerva na kurzové ztráty je stejně tak zákonnou rezervou jako ostatní rezervy mezi něž patří rezerva na pěstební činnost a na sanaci pozemků dotčených těžbou a další.

Tvorba zákonných rezerv není ve Francii striktně vymezena. Rezervy jsou uznávány jako zákonné, pokud byla zdůvodněna a uznána oprávněnost jejich tvorby. Daňově uznána však není např. rezerva na pokuty.

Zásada opatrnosti patří ve francouzském účetnictví k jedné z nejdůležitějších zásad. Kalkulace účetního zisku je různorodá podle míry konzervativizmu v dané zemi. Podle účetních studií je Francie zemí, která vykazuje účetní zisk relativně pesimisticky oproti anglosaským zemím. To souvisí s potřebou managementu co nejvíce snížit zisk před zdaněním, aby byly placeny co možná nejnižší daně. Účetnictví je také silně zaměřeno na potřeby úvěrových institucí v pozici věřitelů jako uživatelů účetních informací. Ti jsou zainteresováni na tom, aby byl vykázan pravdivý a v případě nejistoty spíše nižší zisk, který by vypovídal o schopnosti podniku splácet dluhy. Podobně je tomu také v ČR, kde je účetnictví středně silně regulováno státem. Podniky se snaží prokázat co nejmenší zisk před zdaněním. Vzhledem k tomu, že kapitálový trh v ČR nefunguje efektivně, obracejí se investoři se svými volnými prostředky raději na úvěrové instituce, z toho vyplývá potřeba orientace účetnictví na banky jako uživatele účetních informací.

Věrnost zobrazení skutečnosti je však narušena s narůstající mírou konzervativizmu. Účetnictví více zaměřená na potřeby a vlastníků jako uživatelů je míra konzervativizmu nižší a je vykazován relativně vyšší zisk.

Zvláštní opravné položky

Na jiném způsobu jsou založeny zvláštní opravné položky, které mohou nabývat jak kladných tak i záporných hodnot.

České účetnictví:

Mezi tyto výjimky v českém účetnictví patří Oceňovací rozdíly z kapitálových účastí, Oceňovací rozdíly z přecenění majetku (používány pouze u investičních společností) a Opravná položka k nabytému majetku. Používání těchto účtů bylo již vysvětleno při porovnávání pasív francouzské a české rozvahy.

K Oceňovacím rozdílům z kapitálových účastí:

Oceňovací rozdíly z kapitálových účastí v českém účetnictví jsou opravnou položkou k dlouhodobým majetkovým cenným papírům investovaným do podniku, v případě, že podnik zvyšuje či snižuje své vlastní jmění.

Ve Francii je dovoleno oceňovat tyto cenné papíry ekvivalenční metodou oceňování, kdy se účetní hodnota investic zvyšuje o podíl investora na zisku přidruženého podniku a snižuje o přijaté dividendy, či podíl na ztrátě. Rozdíly mezi cenou pořízení a oceněním ekvivalenční metodou se účtuje jako finanční výnos či náklad běžného roku. Tento způsob oceňování majetkových cenných papírů věrněji zobrazuje skutečnosti, než oceňování v pořizovacích cenách a rozdílech mezi jmenovitou hodnotou při inventarizaci.

K Oceňovacím rozdílům z přecenění majetku:

Podle francouzského účetnictví je možno nakupovaný majetek zaúčtovat v nákupní ceně a takto ho také odepisovat a opravná položka k nabytému majetku proto není tvořena. V ČR jsou jednotlivá aktiva přeceňována individuálně reprodukčními cenami. Nákup majetku za cenu nižší nebo vyšší než je účetní hodnota je zdůvodňován dvěma důvody:

1. Účetní hodnota aktiv neodráží tržní hodnotu aktiva.
2. Majetek má pro nakupující podnik větší či menší hodnotu, v ohled je brán dobré jméno podniku a získaná klientela daného podniku.

Jedním z důvodů proč není ve francouzském účetnictví účtováno o Opravných položkách k nabytému majetku jako v českém účetnictví, je skutečnost, že ve

francouzském účetnictví se účtuje nakoupeném goodwillu (dobré jméno podniku, získaná klientela) v položce nehmotného investičního majetku v rozvaze.

Francouzské účetnictví:

Zvláštními opravnými položkami ve francouzském účetnictví jsou např.:

- Opravná položka při růstu cen v okamžiku prodeje materiálu je zvláštní opravnou položkou k zásobám určeným k prodeji, zásoby jinak nejsou při vysoké inflaci nově oceňovány.
- Oceňovací rozdíly z nového ocenění, které nabývají pouze kladných hodnot.

Tyto opravné položky vedou k věrnějšímu zobrazení skutečnosti v účetnictví.

Uplatňování zásady aktuálnosti

Zásada aktuálnosti je splněna v obou účetních systémech, je požadavkem směrnic evropské unie, kdy do účetního období mají být zahrnuty pouze skutečnosti, které s ním věcně souvisejí.

9.4.3 Metodické odlišnosti v účtování zásob

Metodické odlišnosti mají vliv na složitost informačního systému účetnictví, analytickou evidenci a také výsledné zaúčtování v účetních výkazech, v rámci předpisů evropské unie se liší způsoby zaúčtování účetních operací.

V České republice je vedle metody B účtování zásob povolena ještě navíc *metoda A*, která umožňuje průběžný systém evidence zásob podle jejich skutečné spotřeby. Stavů zásob na účtech proto odpovídají skutečnému stavu majetku a prostředků na něj vynaložených.

Metoda B je periodickým systémem evidence zásob, který neumožňuje sledovat denní pohyby zásob, jelikož jsou všechny zásoby zaúčtovány do spotřeby bez ohledu na to, zda byly skutečně spotřebovány či ne. Konečný stav se zjišťuje na základě inventury.

Vliv rozdílných metod na složitost informačního systému a analytickou evidenci

Z důvodu nutnosti průběžného zjišťování nákladů na spotřebované zboží nákladnější a složitější, v historii byla určena spíše pro účtování o malém množství zásob s vysokou hodnotou, systémy řízení zásob počítači však snižují nákladnost této metody. Tato metoda je méně náročnou na analytickou evidenci, protože zásoby jsou sledovány průběžně na jednotlivých účtech podle druhu zásoby.

Metoda B je používána spíše pro účtování o velkém množství zásob s nižší hodnotou. Stav zásob v účetnictví při používání metody B je zjišťován až na konci účetního období, proto je důležité sledovat zásoby na analytických účtech také během roku. Způsob B je proto náročnější na skladovou evidenci a je doporučen podnikům s dobrou organizací skladového hospodářství a vnitropodnikového účetnictví.

10. Závěr

Cílem mé diplomové práce bylo zjistit odlišnosti francouzského a českého účetního systému. K zajištění tohoto cíle jsem použila srovnávací metodu a porovnávám:

- účtové osnovy,
- působnost národních organizací,
- oceňovací principy,
- účetní výkazy – rozvahu a výkaz zisků a ztrát,
- metodu účtování zásob,
- použití mezinárodně platných účetních zásad a principů,

Diplomová práce není vyčerpávající analýzou a porovnáním obou účetních systémů. Pro tyto účely by bylo nutné hlouběji zkoumat další účetní principy a metody a zaměřit se podrobněji na některé další oblasti jako jsou daně, obchodní právo.

Nalezené odlišnosti v obou účetních systémech, zjištěné při porovnávání výše uvedených oblastí účetnictví vyplývají z jejich rozdílného vývoje v obou zemích. Při porovnávání účetních předpisů, metod a principů jsem došla k závěru, že další harmonizace účetních systémů je nevyhnutelná. Různé přístupy v obou účetních systémech více či méně věrně zobrazují skutečnost střídavě v obou účetních systémech a zhoršují proto jejich srovnatelnost.

Účetnictví jako ekonomická disciplína se neustále rozvíjí, reaguje na nové podněty a přijímá nové metody. Do budoucna lze předpokládat další změny v účetních systémech, které spolu s pokročením harmonizace účetních systémů budou dalším krůčkem ke zlepšení srovnatelnosti obou účetních systémů. Cílem harmonizace by mělo být zavedení takových pravidel pro účtování, která by umožnila účetním jednotkám pružně reagovat na různé změny v ekonomickém prostředí a zajistila co nejvěrnější zachycení těchto změn v účetnictví.

Seznam použité literatury

1. Kovanicová, Dana: Abeceda účetních znalostí pro každého, Polygon 1996.
2. Kovanicová, Dana a kol.: Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje, Polygon, Praha 1997.
3. Kovanicová, Dana
Kovanic, Pavel: Poklady skryté v účetnictví, vydání II. aktualizované, Polygon, Praha 1995.
4. Doležal, Jan
Fireš, Bohuslav
Míková, Marie: Finanční účetnictví, Grada, Praha 1992.
5. Fišerová, Eva
Fišer, Jaroslav: Podvojný účetnictví a účetní závěrka pro podnikatele, Praha 1998/1.
6. Ryneš, Petr: Podvojný účetnictví a účetní závěrka, Trizonia spol. s.r.o., Praha 1997.
7. Pérochon, C.: Finanční účetnictví, Foucher, Paříž, 1981.
8. Doležal, Jan
Kosina, Radomír
Langr, Ladislav: Vícejazyčný slovník ekonomických a účetních výrazů, Unie auditorů České republiky, Praha 1991.
9. Periodikum (měsíčník) Účetnictví, ročník 1999, Praha.

Seznam příloh

Příloha č.1: Direktivy ES.

Příloha č.2a: Oficiální formulář francouzské rozvahy v originále.

Příloha č.2b: Oficiální formulář francouzského výkazu zisků a ztrát v originále.

Příloha č.2c: Oficiální formulář pro přílohu ve Francii v originále.

Příloha č.3a: Tabulka pro porovnání aktiv formulářů české rozvahy v plném rozsahu a oficiálního formuláře pro francouzskou rozvahu.

Příloha č.3b: Tabulka pro porovnání oficiálního formuláře pasív české rozvahy (v plném rozsahu) a pasív francouzské rozvahy.

Příloha č.3c: Tabulka pro porovnání oficiálních formulářů českého výkazu zisků a ztrát (v plném rozsahu) a francouzského výkazu zisků a ztrát.

Účetní směrnice EU

Ing. LADISLAV BENEŠ
Arthur Andersen, s.r.o.

Evropská unie

I. Úvod

Základem harmonizace účetnictví v Evropské unii (EU) jsou účetní směrnice (direktivy). Dosud byly vydány tyto směrnice (v závorce se uvádí rok vydání):

1. směrnice (1968) o zveřejňování účetních závěrek

4. směrnice (1978) o ročních účetních závěrkách podniků

7. směrnice (1983) o konsolidovaných účetních závěrkách

8. směrnice (1984) o statutárním auditu

Směrnice o účetních závěrkách bank (1986), o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách bank a jiných finančních institucí

11. směrnice (1989) o účetních závěrkách poboček

Směrnice o malých a středních podnicích - o společnostech s ručením omezeným a komanditních společnostech (1990), doplněk k působnosti a uplatnění 4. a 7. směrnice.

Směrnice o účetních závěrkách pojišťoven (1991), o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťovacích společností (pro životní i neživotní pojištění).

Vydané účetní směrnice jsou součástí legislativy EU a členské státy jsou zavázány převzít je do svých právních předpisů. To je důležité pro naši republiku ucházející se o vstup do EU.

Směrnice jsou zaměřeny na roční účetní závěrky a teprve jejich prostřednictvím ovlivňují běžné vedení účetnictví v podnicích. Účelem směrnic je zajistit porovnatelnost finančních údajů v členských státech EU. Účetní směrnice pozitivně přispěly ke zlepšení účetního výkaznictví v řadě států EU. Harmonizace účetních závěrek však není zatím úplná. Informaci o tom podává Srovnávací studie koncepcí rámců účetnictví v Evropě, kterou vypracovala v roce 1997 Federace evropských účetních expertů.*)

Základním dokumentem pro podniky je 4. směrnice, kterou se budeme zabývat podrobněji. Z ní také vychází současná úprava našeho účetnictví, především zákon o účetnictví.

*) Překlad studie do češtiny zajistila Komora auditorů ČR.

II. Obsah 4. směrnice o ročních účetních závěrkách podniků

1. Cíle a obsah 4. směrnice a základní ustanovení

V úvodu 4. směrnice (dále jen „směrnice“) se zdůrazňuje cíl a obsah směrnice, a to:

- směrnice se zaměřuje na předkládání a obsah ročních účetních závěrek a výročních zpráv, na jejich zveřejňování u určených podniků a na oceňovací metody v nich používané,

- směrnici se zajišťuje minimální rozsah finančních informací, které mají být k dispozici veřejnosti,

- roční účetní závěrky musí podávat správný a věrný obraz o aktivech, závazcích, finanční situaci a hospodářském výsledku podniků; to se zajišťuje závazným minimálním uspořádáním položek rozvahy a výkazu zisků a ztrát (dále výsledovky), ale i stanovenými způsoby oceňování aktiv a závazků a stanoveným přístupem, kdy lze vykázat hospodářský výsledek, a jak se v účetní

závěrce zachází s nerealizovanými zisky a ztrátami, a dále pak obsahem přílohy k výkazům a výroční zprávy, přičemž je možné uplatnit zjednodušení pro podniky, které mají malý ekonomický význam,

- roční účetní závěrky musí poskytovat srovnatelné a rovnocenné informace,

- roční účetní závěrky podniků uvedených ve směrnici se musí zveřejňovat, přičemž je možné uplatnit zjednodušení pro malé a střední podniky,

- účetní závěrky podniků podléhají auditu autorizovanou osobou, přičemž z této povinnosti mohou být vyloučeny malé podniky,

- za skupiny podniků se sestavují konsolidované účetní závěrky s výjimkou určených zjednodušení; tyto závěrky musí podávat správný a věrný obraz o činnosti celé skupiny.

Ve směrnici jsou dále určeny jmenovitě právní formy podniků, pro které musí jednotlivé členské státy ve svých právních předpisech uplatnit ustanovení směrnice. Například v SRN se tato povinnost vztahuje na akciové společnosti, na komanditní společnosti na akcie a na společnosti s ručením omezeným.

Směrnice dále obsahuje tato obecná ustanovení:

a) Roční účetní závěrka zahrnuje rozvalu, výsledovku

a přílohu (poznámky k výkazům). Tyto tři složky tvoří jediný celek.

b) Roční účetní závěrka musí poskytovat správný a věrný obraz o aktivech, závazcích, finanční situaci a hospodářském výsledku podniku.

c) Pokud aplikace ustanovení této směrnice nezajistí správný a věrný obraz, musí se do účetní závěrky doplnit další informace.

d) Pokud ve výjimečných případech je aplikace této směrnice v rozporu poskytnout správný a věrný obraz, je možné se odchýlit od ustanovení této směrnice, aby se zajistil správný a věrný obraz. Odchyly od ustanovení směrnice se v těchto případech musí uvést v příloze se zdůvodněním příčin a s vyčíslením důsledků na výši aktiv, závazků a hospodářského výsledku a na finanční situaci podniku. Členské státy mohou určit zmíněné výjimečné případy a stanovit příslušná zvláštní pravidla. Poznamenáváme, že uvedené ustanovení je velmi závažné a v členských státech se aplikuje rozdílným způsobem.

e) Členské státy mohou dovolit nebo požadovat v ročních účetních závěrkách uvádění dalších informací nad rámec požadovaný touto směrnici.

2. Ustanovení k rozvaze a výsledovce

Směrnice obsahuje pro rozvalu a výsledovku tato obecná ustanovení:

a) Členění rozvahy a výsledovky, zejména forma určená ke zveřejňování, se nesmí měnit z roku na rok. Odchyly od této zásady jsou možné jen ve výjimečných

případech. Tyto odchyly se musí uvést v příloze se zdůvodněním a vysvětlením příčin.

b) Členění položek v rozvaze i výsledovce je závazné. Podrobnější členění těchto položek je možné. Doplnovat nové položky je dovoleno jen

v případech, že jde o zcela nové položky, nezahrnuté v závazných položkách. Členské státy mohou nařídít podrobnější členění nebo doplnění nových položek.

c) Členění závazných položek, jejich obsah a názvy lze přizpůsobit zvláštní povaze činnosti podniku. Členské státy mohou takové přizpůsobení nařídít zvláštním sektorům ekonomiky.

d) V rozvaze a ve výsledovce se k údajům běžného roku doplňují údaje za předchozí rok. Členské státy mohou uložit přepočtení údajů minulého roku, aby byly srovnatelné s údaji za běžný rok.

e) Členské státy mohou stanovit zvláštní uspořádání rozvahy a výsledovky pro investiční společnosti a finanční holdingy.

f) Členské státy mohou nařídít nebo dovolit doplnit rozvahu a výsledovku o rozdělení zisku nebo úhradu ztráty.

g) Není dovoleno kompenzovat navzájem jednotlivé položky aktiv a pasiv a nákladů a výnosů.

h) Všechny závazky ze záruk se musí vykazat v podrozvaze nebo v příloze v členění podle předpisů platných v příslušném členském státu.

Zveřejněna musí být informace o všech cenných papírech, které vlastní podnik.

Ve směrnici se uvádí několik variant pro uspořádání rozvahy a výsledovky. Členské státy určují, která varianta se v příslušné zemi použije. Pokud členské státy umožní více variant, je na podniku, kterou variantu zvolí.

Pro uspořádání rozvahy jsou možné dvě varianty. V první variantě, která se zvažně používá u nás, jsou oddělena aktiva a pasiva. Ve druhé variantě nejsou aktiva a pasiva oddělena. Vychází se sice ze stálých aktiv, ale po oběžných aktivech následují závazky splatné do jednoho roku, aby bylo možno přímo v rozvaze vykazat čistá oběžná aktiva a celkovou výši aktiv bez krátkodobých pasiv. Pak následují závazky splatné nad jeden rok, ostatní závazky, rezervy a složky vlastního kapitálu. Tato forma rozvahy poskytuje hlubší pohled na likviditu podniku.

Směrnice obsahuje pro výsledovku čtyři varianty. První varianta má obdobné uspořádání jako naše výsledovka, tj. vychází z nákladových druhů a řadí k sobě vždy příslušnou položku výnosů a nákladů. U druhé varianty jsou odděleny náklady od výnosů; jejich třídění je rovněž druhové. Další dvě varianty jsou modifikací první a druhé varianty a rozdíl spočívá v tom, že jsou v nich prvky účelového členění (náklady spojené s prodejem, náklady odbytové a správní).

Členské státy mohou dovolit, aby menší podniky vykazovaly z rozvahy a výsledovky jen součtové položky. Za menší podniky se považují takové, které nepřekračují určený limit (rozdíl pro rozvahu a pro výsledovku) v těchto ukazatelích: bilanční součet, čistý obrát a počet zaměstnanců.

Jako limity se stanoví (v ECU, přepočteno na Kč kurzem k 8. 10. 1998 35,682 Kč)

	Pro rozvahu	Pro výsledovku
Bilanční součet	1 550 000 ECU 55 307 tis. Kč	6 200 000 ECU 221 228 tis. Kč
Čistý obrát	3 200 000 ECU 114 182 tis. Kč	12 800 000 ECU 456 730 tis. Kč
Počet zaměstnanců	50	250

Směrnice zahrnuje pro některé položky rozvahy podrobnější ustanovení. Uvádíme jen nejvýznamnější:

a) U jednotlivých položek stálých aktiv (hmotného a nehmotného investičního majetku) se musí v rozvaze nebo

v příloze uvést vedle počátečního a konečného stavu také přírůstky a úbytky. Stálá aktiva je možné vykazovat buď v pořizovací ceně s uvedením opravek, popř. jiného zpřesnění této ceny, nebo v zůstatkové ceně.

b) Náklady a příjmy příštích období se vykazují ve zvláštní položce. Členské státy však mohou stanovit, že se zahrnují do pohledávek; jde-li však o významné položky, musí se jejich výše uvést v příloze.

c) Aktivní položky rozvahy musí být sníženy o opravné položky bez zřetele na to, zda je snížení hodnoty trvalé nebo dočasné.

d) Rezervy představují závazky, které vzniknou určité nebo pravděpodobně, a u nichž je znám titul (věcný obsah), nikoli částka a časové určení. Členské státy mohou stanovit, že rezervy lze vytvářet i na náklady, jejichž důvod vznikl v běžném účetním období nebo v minulých účetních obdobích.

3. Ustanovení k oceňování

Směrnice stanoví pro členské státy povinnost zajistit, aby se postupovalo při oceňování v účetní závěrce podle těchto obecných zásad:

a) při oceňování podniky vycházejí z předpokladu nepřetržitosti jejich trvání v dohledné budoucnosti,

b) zvolené metody oceňování se musí používat kontinuálně z roku na rok,

c) při oceňování se musí vycházet ze zásady opatrnosti, zejména do účetní závěrky se zahrnuje jen realizovaný zisk, musí se vzít v úvahu všechny předvídatelné závazky a potenciální ztráty a musí se zohlednit všechna znehodnocení bez zřetele na to, zda má podnik v daném účetním období zisk nebo ztrátu,

d) do účetního období se musí zahrnout všechny náklady a výnosy, které se ho týkají, bez zřetele na datum jejich výdaje nebo příjmu,

e) položky aktiv a pasiv se nekompenzují,

f) rozvaha k začátku roku musí navazovat na rozvahu ke konci předchozího roku.

Ve výjimečných případech je možné se od uvedených zásad odchýlit. Odchýlení se musí uvést v příloze spolu s důvody a vyčíslením důsledků na výši aktiv a závazků, na finanční situaci a hospodářský výsledek.

Rezervy nesmí představovat korekci aktivních položek.

e) Výnosy a výdaje příštích období se uvádějí v rozvaze ve zvláštní položce. Členské státy však mohou dovolit, aby se zahrnovaly do závazků; představují-li však významné částky, musí se uvést v příloze.

Obdobně jako k rozvaze směrnice obsahuje podrobnější ustanovení k některým položkám výsledovky, a to:

a) Čistým obrátem se rozumí tržby za výrobky, zboží a služby z běžné činnosti podniku, snížené o dobropisy (bonusy) a daně z přidané hodnoty, popř. i o jiné daně vázající se k tržbám.

b) Členské státy mohou sloučit daň z příjmů za běžnou činnost a z mimořádné činnosti do jedné položky.

Při oceňování se vychází z nákladů pořízení (nákupních) nebo z nákladů výroby.

Členské státy mohou nařídít nebo dovolit používat v jimi určených případech při oceňování tyto výjimky:

a) hmotná stálá aktiva a zásoby oceňovat reprodukčními hodnotami,

b) při oceňování zohlednit vliv inflace včetně na vlastní jmění a rezervy,

c) nově oceňovat hmotná stálá aktiva a finanční investice.

Používání uvedených metod se musí uvést a vysvětlit v příloze.

Pokud podniky používají uvedené metody oceňování, musí rozdíly mezi oceněním v nákladech pořízení a nákladech výroby a mezi použitým oceněním promítnout do fondu z nového ocenění. Směrnice obsahuje podrobná ustanovení k tvorbě, používání a vykazování tohoto fondu a k jeho vztahu ke zdaňování. Směrnice přesunuje velkou pravomoc pro stanovení metodiky uvedeného fondu na členské státy a zmocňuje Radu případně po určité době ustanovení o uvedeném fondu posoudit a nově upravit.

Ve směrnici jsou dále k oceňování stálých aktiv tato konkrétní ustanovení:

a) Zřizovací výdaje se musí odepsat do pěti let. Do

doby jejich odepsání nelze vy-
plácet zisk. Podrobnosti o zřizovacích výdajích uvádějí podniky v příloze.

b) Stálá aktiva s omezenou dobou ekonomické životnosti se musí systematicky odepisovat po celou tuto dobu.

c) Je možné snižovat hodnotu finančních investic i stálých aktiv, pokud jejich hodnota trvale klesne. Toto snížení se musí uvést ve zvláštní položce buď ve výsledovce, nebo v příloze. Ve snižování hodnoty se nepokračuje, pokud pominou jeho důvody.

d) Mimořádné snižování hodnoty (odpisy) stálých aktiv, vyvolané výlučně pro daňové účely, se uvádí odděleně ve výsledovce nebo v příloze.

e) Náklady pořízení zahrnují i náklady související s pořízením. Náklady výroby zahrnují přímé náklady a z nepřímých nákladů přiměřenou část vztahující se k době výroby.

f) Úroky z úvěrů a půjček na výrobu stálých aktiv se zahrnují do nákladů výroby jen po dobu výroby a jejich výše se uvede v příloze.

g) Členské státy mohou dovolit investičním společnostem vykazovat nové ocenění stálých aktiv v samostatné položce v pasivech rozvahy.

h) U nákladů na výzkum a vývoj se aplikuje postup uvedený výše pod písm. a) u zřizovacích výdajů. Členské státy však mohou omezit, popř. i vyloučit, používání uvedených postupů.

i) U goodwillu se postupuje obdobně jako u zřizovacích výdajů podle písm. a). Členské státy mohou dovolit odepisovat goodwill systematicky až do doby jeho ekonomické životnosti. Tato skutečnost se uvede v příloze.

j) Soubor hmotného stálého majetku a zásob, který se soustavně obnovuje ve stejném hmotném složení a hodnotě a má druhotný význam, je možné uvádět v majetku podniku ve zvláštní položce v neměnné hodnotě.

Pro oceňování oběžných prostředků obsahuje směrnice tato konkrétní opatření:

a) Oběžná aktiva se oceňují v nákladech pořízení nebo v nákladech výroby s výjimkami uvedenými v dalších písmenech.

b) Hodnota oběžných prostředků se snižuje na tržní cenu, je-li tato cena nižší než náklady pořízení nebo výroby.

c) Členské státy mohou dovolit z obchodních důvodů výjimečné snížení ocenění oběžných prostředků, má-li trvalý charakter. Toto snížení se musí vykazat výslovně v příloze.

d) Snížení ocenění oběžných prostředků, uvedené v písm. b) a c), se zruší, jestliže pro ně pominou důvody.

e) Částka výjimečného snížení hodnoty oběžných prostředků z daňových důvodů se zvlášť uvádí v příloze.

f) Vymezení nákladů pořízení a výroby, uvedené vpředu u stálých aktiv, se vztahuje i na oběžné prostředky. Členské státy mohou dovolit zahrnovat do nákladů výroby oběžných prostředků úroky z úvěrů a půjček obdobně jako u stálých aktiv. Do nákladů výroby nelze zahrnovat odbytové náklady.

g) Členské státy mohou dovolit oceňovat zásoby zboží stejného druhu a jiné zaměnitelné zásoby včetně investic váženými průměrnými náklady nebo metodami FIFO a LI-FO. Jestliže se ke dni účetní závěrky liší hodnota zjištěná podle uvedených metod od ocenění tržními cenami, musí se rozdíl mezi těmito částkami uvést v příloze.

h) Jestliže je nominální částka dluhu nižší než zaplacená částka, vykáže se rozdíl jako aktivum buď samostatně v rozvaze, nebo v příloze. Tento rozdíl se postupně odepíše do nákladů.

i) Rezervy představující dluhy (závazky) a rezervy na náklady se tvoří jen v potřebné výši. Výše těchto rezerv se musí rozvést podle titulů v příloze.

Příloha musí obsahovat minimálně tyto informace:

a) metody oceňování k jednotlivým položkám rozvahy, metody použité pro úpravy ocenění (snížení ocenění) jednotlivých položek a způsob přepočtu zahraničních měn na domácí měnu,

b) názvy a sídla všech podniků, v nichž má podnik podíly v jejich kapitálu vyšší než 20%; u jednotlivých podniků se uvádí výše podílu, částka kapitálu a rezerv a výše hospodářského výsledku za uplynulé účetní období,

c) počet a nominální výši emitovaných akcií, popř. jiných forem podílů v podnicích,

d) pohledávky splatné po pěti letech a dluhy kryté cenovými papíry,

e) dluhy (závazky) nezačleněné v rozvaze,

f) čistý obrát členěný podle druhů činnosti a územních trhů,

g) průměrný počet zaměstnanců, rozdělený podle kategorií, a jejich mzdové a sociální náklady,

h) úpravy ocenění, tj. rozdíly vyvolané v ocenění rozhodnutím členských států proti obecným zásadám stanoveným ve směrnici,

i) výše daně z příjmů v běžném roce a v předchozích letech a rozdíly mezi nimi,

j) odměny vyplacené členům statutárních, dozorčích a vedoucích orgánů,

k) částky záloh a půjček poskytnutých členům statutárních, dozorčích a vedoucích orgánů.

Směrnice obsahuje zmocnění pro členské státy, umožňující zkrátit přílohu a nepožadovat určené výše uvedené informace.

5. Ustanovení k výroční zprávě

Výroční zpráva musí obsahovat minimálně správný výklad vývoje hospodářské činnosti podniku a jeho hospodářského stavu.

Ve výroční zprávě se uvádějí také tyto informace:

a) důležité skutečnosti, které nastaly po datu účetní závěrky,

b) pravděpodobný vývoj podniku v budoucnosti,

c) činnost v oblasti výzkumu a vývoje,

d) získávání vlastních akcií.

6. Ustanovení ke zveřejňování

Jednotlivé členské státy určí zákonem, že se účetní závěrky a výroční zprávy podniků po jejich schválení a ověření autorizovaným auditorem zveřejňují.

Členské státy mohou stanovit, že se výroční zprávy nezveřejňují. V tomto případě podnik musí umožnit veřejnosti seznámit se s výroční zprávou v sídle podniku. Zájemci mají nárok dostat bezplatně kopii celé výroční zprávy nebo jejich jednotlivých částí.

Členské státy mohou dovolit zveřejňování rozvahy a výroční zprávy v určené zkrácené formě. Členské státy mohou dále dovolit, aby určené typy podniků své výsledky a

přílohy vůbec nezveřejňovaly. Přitom vycházejí z limitu velikosti podniků, které mohou sestavovat rozvahu ve zkrácené formě.

Jestliže se roční účetní závěrka a výroční zpráva zveřejňují v plném rozsahu, musí se zveřejňované dokumenty shodovat s těmi, které ověřil auditor.

Jestliže se roční účetní závěrka zveřejňuje ve zkrácené formě, musí být tato skutečnost zřejmá a musí se uvést, kde lze získat plné znění této účetní závěrky.

Spolu s účetní závěrkou se zveřejňuje:

a) návrh na rozdělení zisku nebo na úhradu ztráty,

b) schválené rozdělení zisku nebo schválená úhrada ztráty.

7. Ustanovení k auditu

Účetní závěrka podniku musí být ověřena jedním nebo více autorizovanými auditory. Auditor nebo auditori musí také ověřit, že údaje ve výroční zprávě se shodují s údaji v účetní závěrce.

Členské státy mohou určit podniky, jejichž účetní závěrky nepodléhají auditu. Jsou však povinny stanovit pro tyto podniky sankce, jestliže by nesestavily účetní závěrku a výroční zprávu.

4. Ustanovení k obsahu přílohy k účetním výkazům

Zavedení přílohy k účetním výkazům do praxe členských států Evropské unie je zásluhou směrnice. Účelem přílohy je poskytnout uživa-

telům účetní závěrky podrobnější informace jak k jednotlivým položkám rozvahy a výsledovky, tak i k celkovému hospodaření podniku.

8. Závěrečná ustanovení

K zajištění harmonizace při zavádění směrnice byl zřízen Kontaktní výbor složený ze zástupců Evropské komise a členských států. Tento výbor má navrhnout Komisi doplnění nebo úpravy směrnice.

Směrnice uložila členským státům upravit své zákony a jiné předpisy tak, aby byly v souladu se směrnicí do dvou let po jejím vyhlášení. Členské státy však mohly odložit aplikaci určených ustanovení směrnice až o 18 měsíců a 8 let. Aplikace některých ustanovení směrnice se váže na vydání směrnice o konsolidovaných účetních závěrkách.

Směrnice je určena pro členské státy, nikoli přímo pro podniky.

Směrnice byla vydána 25. července 1978.

Směrnice byla vydána před dvaceti lety. V mezidobí však pokročila globalizace ekonomiky i další vývoj v oblasti účetnictví. Proto se v současné době zvažuje určité doplnění a novelizace některých ustanovení směrnice a její užší navázání s mezinárodními účetními standardy.

III. Závěr

Směrnice zahrnuje základní ustanovení pro sestavování roční účetní závěrky

a výroční zprávy, pro jejich zveřejňování a audit. Vztahuje se na jednotlivé podniky s výjimkou bank, jiných finančních institucí a pojišťoven, ovšem pouze na podniky většího rozsahu. Největší část směrnice se zabývá uspořádáním položek rozvahy a výsledovky, náplní jejích některých položek a obsahem přílohy. Směrnice obsahuje i zásady oceňování majetku a dluhů.

Ustanovení směrnice mají zásadní, převážně rámcový charakter. Nejsou podrobnými pokyny pro běžné vedení účetnictví. Směrnice je určena pro členské státy EU, které mají povinnost promítnout její ustanovení do svých právních předpisů. Ve směrnici jsou četná zmocnění pro člen-

ské státy, umožňující použití různých alternativ. To vytvořilo předpoklady, že směrnice byla přijata všemi členskými státy jako první krok harmonizace v EU. Zmocnění jsou však příčinou, že tato harmonizace není zatím důsledná.

Směrnice vychází ze zásady správného a věrného zobrazení, klade však váhu na oceňování historickými náklady a na zásadu opatrnosti.

Zásadou směrnice je, že byl zformulován obsah roční účetní závěrky a výroční zprávy, že součástí účetní závěrky se stala příloha s dalšími podrobnými informacemi pro uživatele účetní závěrky a že se požaduje audit účetní závěrky a výroční zprávy a jejich zveřejňování.

nové právní předpisy

V této rubrice uveřejňujeme stručný přehled, popř. charakteristiku, nových právních předpisů nebo ostatních předpisů, a to v členění podle publikačních zdrojů, kterými jsou Sbírka zákonů ČR, Finanční zpravodaj aj. Žádáme čtenáře, aby laskavě vzali na vědomí, že informace v této rubrice nenahrazují uvedené předpisy v jejich platných zněních; ta musí být použita při řešení konkrétních případů.

Sbírka zákonů

(ročník 1998)

Částka 80/1998 Sb. obsahuje zejména č. 234 Nařízení vlády, kterým se pro účely důchodového pojištění stanoví výše všeobecného vyměrovacího základu za rok 1997 ...

Poznámka. Mezitím vydány částky 81 a 82, které obsahují vyhlášky Českého báňského úřadu.

Částka 83/1998 Sb. obsahuje zejména Oznámení České národní banky o vydání opatření, kterým se stanoví požadavky na zprávu o hospodaření banky.

Poznámka. Opatření je uveřejněno v částce 20 Věstníku ČNB z 30. září 1998, tímto dnem také nabývá účinnosti.

Částka 84/1998 Sb. obsahuje č. 244 Vyhláška Národního bezpečnostního úřadu o podrobnostech a označení stupně utajení ...

Poznámka. Jde o prováděcí vyhlášku k zákonu č. 148/1998 Sb., o ochraně utajovaných skutečností ...

Částka 85/1998 Sb. obsahuje zejména Oznámení Ministerstva financí o vydání opatření, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro zdravotní pojišťovny

Oznámení Ministerstva financí o vydání opatření, kterým se stanoví uspořádání a obsahové vymezení položek účetní závěrky pro zdravotní pojišťovny

Poznámka. Opatření nabývají účinnosti dnem 1. ledna 1999 a budou uveřejněna jako samostatná publikace v nakladatelství Bilance.

Částka 86/1998 Sb. obsahuje zejména č. 246 Nařízení vlády, kterým se stanoví seznamy utajovaných skutečností

č. 247 až 249 Nařízení vlády, která se týkají platových poměrů zaměstnanců rozpočtových organizací, orgánů státní správy, ozbrojených sil etc.

Poznámka. Mezitím vydány částky 87 a 88, které obsahují vyhlášky Ministerstva zdravotnictví, a částka 89, která obsahuje zejména vyhlášky Ministerstva vnitra.

Částka 90/1998 Sb. obsahuje Opatření Českého statistického úřadu, kterým se uveřejňuje Program statistických zjišťování na rok 1999

Částka 91/1998 Sb. obsahuje zejména Oznámení Ministerstva financí o vydání opatření, kterým se mění a doplňuje účtová osnova a postupy účtování pro banky od roku 1999

Poznámka. Opatření nabývá účinnosti dnem 1. ledna 1999.

Částka 92/1998 Sb. obsahuje zejména č. 259 Nařízení vlády, kterým se mění nařízení vlády č. 281/1997 Sb., kterým se upravuje výše poplatku za užívání dálnice a rychlostní silnice silničními motorovými vozidly

Finanční zpravodaj

(ročník XXXII)

Částka 10/1998 č. 72 Sdělení Ministerstva financí ČR, které se týká vydání opatření č.j. 283 /71 861/1998 ze dne 12. 10. 1998, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro zdravotní pojišťovny. Viz částka 85/1998 Sb.

č. 77 Sdělení Ministerstva financí k postupům účtování pro pojišťovny ve věci obchodovatelných cenných papírů (č.j. 282 /71 867/1998 ze dne 9. října 1998)



N° 50-5615

Formulaire obligatoire (article 23 A
du code général des impôts)

1

BILAN — ACTIF

D.G.I. N°
(1996)

Désignation de l'entreprise : _____ Durée de l'exercice exprimée en nombre de mois *

Adresse de l'entreprise : _____ Durée de l'exercice précédent *

Numéro SIRET* _____ Code APE _____ Exercice précédent (2)

(Ne pas reporter le montant des centimes) *

Exercice N, clos le : _____

Exercice précédent (2)

		Exercice N, clos le : _____			
		Brut	Amortissements, provisions	Net	Net
			2	3	4
ACTIF IMMOBILISÉ	Capital souscrit non appelé (0)	AA			
	Frais d'établissement *	AB	AC		
	Frais de recherche et développement *	AD	AE		
	Concessions, brevets et droits similaires	AF	AG		
	Fonds commercial (1)	AH	AI		
	Autres immobilisations incorporelles	AJ	AK		
	Avances et acomptes sur immobilisations incorporelles	AL	AM		
	Terrains	AN	AO		
	Constructions	AP	AQ		
	Installations techniques, matériel et outillage industriels	AR	AS		
	Autres immobilisations corporelles	AT	AU		
	Immobilisations en cours	AV	AW		
	Avances et acomptes	AX	AY		
	Participations évaluées selon la méthode de mise en équivalence	CS	CT		
	Autres participations	CU	CV		
	Créances rattachées à des participations	BB	BC		
	Autres titres immobilisés	BD	BE		
	Prêts	BF	BG		
	Autres immobilisations financières *	BH	BI		
TOTAL (I)		BJ	BK		
STOCKS *	Matières premières, approvisionnements	BL	BM		
	En cours de production de biens	BN	BO		
	En cours de production de services	BP	BQ		
	Produits intermédiaires et finis	BR	BS		
	Marchandises	BT	BU		
	Avances et acomptes versés sur commandes	BV	BW		
CRÉANCES	Clients et comptes rattachés (3) *	BX	BY		
	Autres créances (3)	BZ	CA		
	Capital souscrit et appelé, non versé	CB	CC		
DIVERS	Valeurs mobilières de placement (dont actions propres)	CD	CE		
	Disponibilités	CF	CG		
Comptes de régularisation	Charges constatées d'avance (3) *	CH	CI		
	TOTAL (II)	CJ	CK		
	Charges à répartir sur plusieurs exercices *	CL			
	Primes de remboursement des obligations (IV)	CM			
	Ecart de conversion actif *	CN			
TOTAL GÉNÉRAL (0 à V)		CO	IA		
Remous : (1) Dont droit au bail			CP	(3) Part à plus d'un an	CR
Classe de réserve de propriété *					
Immobilisations			Stocks :	Créances :	

* Des explications complémentaires sont indiquées en bas de page.



N° 30-3614

Formulaire obligatoire l'article 53 A
du Code Général des Impôts

(2)

BILAN — PASSIF avant répartition

D.G.I. N° 20
(1996)

Désignation de l'entreprise _____

(Ne pas reporter le montant des centimes) *

Exercice N
1Exercice N
2

CAPITAUX PROPRES

Capital social ou individuel (1)* (Dont versé _____)

DA

Primes d'émission, de fusion, d'apport,

DB

Ecart de réévaluation (2)* (dont écart d'équivalence EK _____)

DC

Réserve légale (3)

DD

Réserves statutaires ou contractuelles

DE

Réserves réglementées (3) (4)

DF

Autres réserves

DG

Report à nouveau

DH

RÉSULTAT DE L'EXERCICE (bénéfice ou perte)

DI

Subventions d'investissement

DJ

Provisions réglementées *

DK

TOTAL (II)

DL

Autres fonds propres

Produit des émissions de titres participatifs

DM

Avances conditionnées

DN

TOTAL (III)

DO

Provisions pour risques et charges

Provisions pour risques

DP

Provisions pour charges

DQ

TOTAL (III)

DR

DETTES (5)

Emprunts obligataires convertibles

DS

Autres emprunts obligataires

DT

Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (6)

DU

Emprunts et dettes financières divers (7)

DV

Avances et acomptes reçus sur commandes en cours

DW

Dettes fournisseurs et comptes rattachés

DX

Dettes fiscales et sociales

DY

Dettes sur immobilisations et comptes rattachés

DZ

Autres dettes

EA

Compte réuni

Produits constatés d'avance (5)

EB

TOTAL (IV)

EC

Ecart de conversion passif*

(V)

ED

TOTAL GÉNÉRAL (I à V)

EE

Total du bilan de l'exercice N en francs et centimes *

RENVIS

(1) Écart de réévaluation incorporé au capital

IB

(2)

Dont { Réserve spéciale de réévaluation (1959)

IC

Écart de réévaluation libre

ID

Réserve de réévaluation (1976)

IE

(3) Dont réserve réglementée des plus-values à long terme *

EF

(4) Dont réserve relative à l'achat d'œuvres originales d'artistes vivants*

EJ

(5) Dettes et produits constatés d'avance à moins d'un an

EG

(6) Dont concours bancaires courants, et soldes créditeurs de banques et CCP

EH

(7) Dont emprunts participatifs

EI

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2032.

Désignation de l'entreprise : _____

(Ne pas reporter le montant des centimes) *

Exercice N

Exercice (N-1)

France

Exportation

Total

4

PRODUITS D'EXPLOITATION

Ventes de marchandises *

FA

FB

FC

Production vendue { biens
services *

FD

FE

FF

FG

FH

FI

Chiffres d'affaires nets *

FI

FK

FL

Production stockée *

FM

Production immobilisée *

FN

Subventions d'exploitation

FO

Reprises sur amortissements et provisions, transfert de charges *

FP

Autres produits (1)

FQ

Total des produits d'exploitation (2) (I)

FR

CHARGES D'EXPLOITATION

Achats de marchandises (y compris droits de douane) *

FS

Variation de stock (marchandises) *

FT

Achats de matières premières et autres approvisionnements (y compris droits de douane) *

FU

Variation de stock (matières premières et approvisionnements) *

FV

Autres achats et charges externes (3) (a bis) *

FW

Impôts, taxes et versements assimilés *

FX

Salaires et traitements *

FY

Charges sociales

FZ

DOTATIONS
D'EXPLOITATION

Sur immobilisations

- dotations aux amortissements *

- dotations aux provisions

GA

GB

Sur actif circulant - dotations aux provisions

GC

Pour risques et charges - dotations aux provisions

GD

Autres charges

GE

Total des charges d'exploitation (4) (II)

GF

1 - RÉSULTAT D'EXPLOITATION (I - II)

GG

opérations
en commun

Bénéfice attribué ou perte transférée *

(III)

GH

Perte supportée ou bénéfice transféré *

(IV)

GI

PRODUITS FINANCIERS

Produits financiers de participations (5)

GJ

Produits des autres valeurs mobilières et créances de nature immobilisée (5)

GK

Autres intérêts et produits assimilés (5)

GL

Reprises sur provisions et transferts de charges

GM

Différences positives de change

GN

Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement

GO

Total des produits financiers (V)

GP

CHARGES FINANCIÈRES

Dotations financières aux amortissements et provisions *

GQ

Intérêts et charges assimilées (6)

GR

Différences négatives de change

GS

Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement

GT

Total des charges financières (VI)

GU

2 - RÉSULTAT FINANCIER (V - VI)

GV

3 - RÉSULTAT COURANT AVANT IMPÔTS (I - II + III - IV - V - VI)

GW

1^{er} EXEMPLAIRE DESTINÉ À L'ADMINISTRATION

CERFA 12 354 10004 (1996)

N° 2052 - N° 30-3615 - IMPRIMERIE NATIONALE

Désignation de l'entreprise _____

(Ne pas reporter le montant des centimes) *

Exercice N

Exercice N - 1

PRODUITS EXCEPTIONNELS	Produits exceptionnels sur opérations de gestion	HA		
	Produits exceptionnels sur opérations en capital *	HB		
	Reprises sur provisions et transferts de charges	HC		
	Total des produits exceptionnels (I) (VII)	HD		
CHARGES EXCEPTIONNELLES	Charges exceptionnelles sur opérations de gestion (6 bis)	HE		
	Charges exceptionnelles sur opérations en capital *	HF		
	Dotations exceptionnelles aux amortissements et provisions	HG		
	Total des charges exceptionnelles (II) (VIII)	HH		
4 - RESULTAT EXCEPTIONNEL (VII - VIII)		HI		
Participation des salariés aux résultats de l'entreprise (IX)		HJ		
Impôts sur les bénéfices * (X)		HK		
TOTAL DES PRODUITS (I + III + V + VII)		HL		
TOTAL DES CHARGES (II + IV + VI + VIII + IX + X)		HM		
5 - BÉNÉFICE OU PERTE (total des produits - total des charges)		HN		

(1) Dont produits nets partiels sur opérations à long terme

HO

(2) Dont

{ produits de locations immobilières

HY

{ produits d'exploitation afférents à des exercices antérieurs (à détailler au (8) ci-dessous)

IG

(3) Dont

{ - Crédit-bail mobilier

HP

{ - Crédit-bail immobilier

HQ

(4) Dont charges d'exploitation afférentes à des exercices antérieurs (à détailler au (8) ci-dessous)

IH

(5) Dont produits concernant les entreprises liées

IJ

(6) Dont intérêts concernant les entreprises liées

IK

(6bis) Dont dons faits aux organismes d'intérêt général (art. 238 bis du C.G.I.)

HX

(7) Détail des produits et charges exceptionnels. Si ce cadre est insuffisant, joindre un état du même modèle.

Exercice N

Charges exceptionnelles

Produits exceptionnels

(8) Détail des produits et charges sur exercices antérieurs

Exercice N

Charges antérieures

Produits antérieurs

Formulaire obligatoire (article 55 A
du Code général des impôts)

Designation de l'entreprise _____

(Ne pas reporter le montant des cédentes)

1^{er} EXEMPLAIRE DESTINÉ À L'ADMINISTRATION

GÉNÉRALITÉ (1) (2) (3) (4) (5) (6) (7) (8) (9) (10)

N° 205-30-3617-1-1-1-1-1-1-1-1-1-1

CADRE A		IMMOBILISATIONS		Valeur brute des immobilisations au début de l'exercice		Augmentations	
						Consécutives à une revalorisation pratiquée au cours de l'exercice ou résultant d'une mise en équivalence	Acquisitions, créations, app. et virements de poste à poste
INCORP.	Frais d'établissement, de recherche et de développement	TOTAL I	KA			KB	KC
	Autres postes d'immobilisations incorporelles	TOTAL II	KD			KE	KF
CORPORELLES	Terrains		KG			KH	KI
	Constructions	Sur sol propre	KJ			KK	KL
		Sur sol d'autrui	KM			KN	KO
		Installations générales, agencements et aménagements des constructions *	KP			KQ	KR
	Installations techniques, matériel et outillage industriels		KS			KT	KU
	Autres immobilisations corporelles	Installations générales, agencements, aménagements divers *	KV			KW	KX
		Matériel de transport *	KY			KZ	LA
		Matériel de bureau et informatique, mobilier	LB			LC	LD
		Emballages récupérables et divers *	LE			LF	LG
	Immobilisations corporelles en cours		LH			LI	LJ
FINANCIÈRES	Avances et acomptes		LK			LL	LM
		TOTAL III	LV			LO	LP
	Participations évaluées par mise en équivalence		8G			8M	8T
	Autres participations		8U			8V	8W
	Autres titres immobilisés		IP			IR	IS
	Prêts et autres immobilisations financières		IT			IU	IV
		TOTAL IV	LQ			LR	LS
TOTAL GÉNÉRAL (I + II + III + IV)			OG			OH	OJ

CADRE B		IMMOBILISATIONS		Diminutions		Valeur brute des immobilisations à la fin de l'exercice	
				par virements de poste à poste	par cessions à des tiers ou mises hors service ou résultant d'une mise en équivalence	Valeur d'origine des immobilisations en fin d'exercice	
INCORP.	Frais d'établissement, de recherche et de développement	TOTAL I	LT			LU	IW
	Autres postes d'immobilisations incorporelles	TOTAL II	LV			LV	IX
CORPORELLES	Terrains		LX			LY	LZ
	Constructions	Sur sol propre	MA			MB	MC
		Sur sol d'autrui	MD			ME	MF
		Inst. gales, agenc. et am. des constructions	MG			MH	MI
	Installations techniques, matériel et outillage industriels		MJ			MK	ML
	Autres immobilisations corporelles	Inst. gales, agenc. aménagements divers	MM			MN	MO
		Matériel de transport	MP			MQ	MR
		Matériel de bureau et informatique, mobilier	MS			MT	MU
		Emballages récupérables et divers *	MV			MW	MX
	Immobilisations corporelles en cours	MY	MZ			NA	NB
FINANCIÈRES	Avances et acomptes	NC	ND			NE	NF
		TOTAL III	NG			NH	NI
	Participations évaluées par mise en équivalence		0U			0V	0W
	Autres participations		0X			0Y	0Z
	Autres titres immobilisés		2B			2C	2D
	Prêts et autres immobilisations financières		2E			2F	2G
		TOTAL IV	NI			NK	2H
TOTAL GÉNÉRAL (I + II + III + IV)			OK			OL	OM



N° 30-3618

Formulaire obligatoire (article 54 A
du Code général des impôts)

⑥

AMORTISSEMENTS

D.G.I. N° 2052

(1995)

Désignation de l'entreprise _____

(Ne pas reporter le montant des centimes) *

CADRE A

SITUATIONS ET MOUVEMENTS DE L'EXERCICE*

IMMOBILISATIONS AMORTISSABLES		Montant des amortissements au début de l'exercice	Augmentations - dotations de l'exercice	Diminutions - amortissements affectés aux éléments sortis de l'actif et reprises	Montant des amortissements à la fin de l'exercice
		1	2		3
Frais d'établissement, de recherche et de développement	TOTAL I	PA	PB	PC	PD
Autres immobilisations incorporelles	TOTAL II	PE	PF	PG	PH
Terrains		PI	PJ	PK	PL
Constructions	Sur sol propre	PM	PN	PO	PQ
	Sur sol d'autrui	PR	PS	PT	PU
	Inst. générales, agencements et aménagement des constructions	PV	PW	PX	PY
Installations techniques, matériel et outillage industriels		PZ	QA	QB	QC
Autres immobilisations	Inst. générales, agencements, aménagement divers	QD	QE	QF	QG
	Matériel de transport	QH	QI	QJ	QK
corporelles	Matériel de bureau et informatique, mobilier	QL	QM	QN	QO
	Emballages récupérables et divers	QP	QR	QS	QT
TOTAL III		QU	QV	QW	QX
TOTAL GÉNÉRAL (I + II + III)		ON	OF	OQ	OR

CADRE B

VENTILATION DES DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS DE L'EXERCICE*

CADRE C

MOUVEMENTS AFFECTANT LA
PROVISION POUR AMOR-
TISSEMENTS DÉROGATOIRES*

Immobilisations amortissables	Amortissements linéaires	Amortissements dégressifs	Amortissements exceptionnels	Dotations	Reprises
		1	2	3	4
Frais d'établissement et recherche	TOTAL I	2J	2K	2L	2M
Immob. incorporelles	TOTAL II	2N	2P	2R	2S
Terrains	RA	RB	RC	2T	2U
Constructions	Sur sol propre	RE	RF	2V	2W
	Sur sol d'autrui	RH	RI	2X	2Y
	Inst. gales, agenc. et am. des const.	RK	RL	2Z	3A
Inst. techniques mat. et outillage		RN	RO	3B	3C
Autres immobilisations corporelles	Inst. gales, agenc. am. divers	RQ	RR	3D	3E
	Matériel de transport	RT	RU	3F	3G
	Mat. bureau et inform. mobilier	RW	RX	3H	3J
	Emballages récup. et divers	RZ	SA	3K	3L
TOTAL III		SC	SD	SE	SE
Total général (I + II + III)		SH	SI	SK	SL

CADRE D

MOUVEMENTS DE L'EXERCICE
AFFECTANT LES CHARGES RÉPARTIES
SUR PLUSIEURS EXERCICES*Montant net au début
de l'exercice

Augmentations

Dotations de l'exercice
aux amortissementsMontant net à la
fin de l'exercice

Charges à répartir sur plusieurs exercices

SM

SN

Primes de remboursement des obligations

SP

SR

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice N° 2052

Désignation de l'entreprise _____

(Ne pas reporter le montant des centimes) *

Nature des provisions	Montant au début de l'exercice	AUGMENTATIONS Dotations de l'exercice	DIMINUTIONS Reprises de l'exercice	Montant à la fin de l'exercice *
	1	2	3	4
Provisions pour reconstitution des gisements miniers et pétroliers	3T	TA	TB	TC
Provisions pour investissement (1)	3U	TD	TE	TF
Provisions pour hausse des prix (2)	3V	TG	TH	TI
Provisions pour fluctuation des cours	3W	TI	TK	TL
Amortissements dérogatoires	3X	TM	TN	TO
Provisions fiscales pour implantations à l'étranger constituées avant le 1.1.1992	IA	IB	IC	ID
Provisions fiscales pour implantations à l'étranger constituées après le 1.1.1992	IE	IF	IG	IH
Provisions pour prêts d'installation (3)	IJ	IK	IL	IM
Autres provisions réglementées (4)	3Y	TP	TQ	TR
TOTAL I	3Z	TS	TT	TU
Provisions pour litiges	4A	4B	4C	4D
Provisions pour garanties données aux clients	4E	4F	4G	4H
Provisions pour pertes sur marchés à terme	4J	4K	4L	4M
Provisions pour amendes et pénalités	4N	4P	4R	4S
Provisions pour pertes de change	4T	4U	4V	4W
Provisions pour pensions et obliga- tions similaires	4X	4Y	4Z	5A
Provisions pour impôts (4)	5B	5C	5D	5E
Provisions pour renouvellement des immobilisations	5F	5H	5J	5K
Provisions pour grosses réparations	5L	5M	5N	5P
Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer *	5R	5S	5T	5U
Autres provisions pour risques et charges (4)	5V	5W	5X	5Y
TOTAL II	5Z	TV	TW	TX
Provisions pour dépréciation sur immobilisations	6A 6E 02 9U 06	6B 6F 03 9V 07	6C 6G 04 9W 08	6D 6H 05 9X 09
- incorporelles				
- corporelles				
- titres mis en équivalence				
- titres de participation				
- autres immobilisa- tions financières (4)*				
Sur stocks et en cours	6N	6P	6R	6S
Sur comptes clients	6T	6U	6V	6W
Autres provisions pour dépréciation (4)*	6X	6Y	6Z	7A
TOTAL III	7B	TV	TZ	UA
TOTAL GÉNÉRAL (I + II + III)	7C	UB	UC	UD
Dont dotations et reprises		UE UG UJ	UF UH UK	
- d'exploitation				
- financières				
- exceptionnelles				

Titres mis en équivalence : montant de la dépréciation à la clôture de l'exercice calculée selon les règles prévues à l'article 39-1-5° du C.G.I.

10

(1) provisions réservées aux entreprises faisant participer leurs salariés aux résultats de l'entreprise (ordonnance n° 98-1134 du 21 octobre 1998)

(2) à détailler sur feuillet séparé selon l'année de constitution de la provision.

(3) provisions relevant de l'article 39 quinquies H du C.G.I.

(4) à détailler sur feuillet séparé selon l'objet des provisions.

NOTA : Les charges à payer ne doivent pas être mentionnées sur ce tableau mais être ventilées sur l'état détaillé des charges à payer dont la production est prévue par l'article 38 II de l'annexe III au C.G.I.

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2052

ÉTAT DES ÉCHÉANCES DES CRÉANCES ET
DES DETTES A LA CLOTURE DE L'EXERCICE *ne pas reporter le montant
des centimes *)

Désignation de l'entreprise : _____

CADRE A		ÉTAT DES CRÉANCES		Montant brut 1		A 1 an au plus 2		A plus d'un an 3	
DE L'ACTIF IMMOBILISÉ	Créances rattachées à des participations		UL		UM		CN		
	Prêts (1) (2)		UP		UR		CS		
	Autres immobilisations financières		UT		UV		UW		
DE L'ACTIF CIRCULANT	Clients douteux ou litigieux		VA						
	Autres créances clients		UX						
	Créance représentative de titres prêtés * (Provision pour dépréciation antérieurement constituée)		UQ	)	UU				
	Personnel et comptes rattachés		UY						
	Sécurité sociale et autres organismes sociaux		UZ						
	État et autres collectivités publiques	Impôts sur les bénéfices	VM						
		Taxe sur la valeur ajoutée	VB						
		Autres impôts, taxes et versements assimilés	VN						
		Divers	VP						
	Groupe et associés (2)		VC						
	Debiteurs divers (dont créances relatives à des opérations de pension de titres)		VR						
	Charges constatées d'avance		VS						
	TOTAUX		VT		VU		VV		
RENVIS	(1)	Montant des	- Prêts accordés en cours d'exercice	VD					
			- Remboursements obtenus en cours d'exercice	VE					
	(2)	Prêts et avances consentis aux associés (personnes physiques)		VF					

CADRE B		ÉTAT DES DETTES		Montant brut 1	A 1 an au plus 2	A plus d'un an et 5 ans au plus 3	A plus de 5 ans 4
Emprunts obligataires convertibles (1)		Y					
Autres emprunts obligataires (1)		Z					
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (1)	à 2 ans maximum à l'origine	VG					
	à plus de 2 ans à l'origine	VH					
Emprunts et dettes financières divers (1) (2)		8A					
Fournisseurs et comptes rattachés		8B					
Personnel et comptes rattachés		8C					
Sécurité sociale et autres organismes sociaux		8D					
État et autres collectivités publiques	Impôts sur les bénéfices	8E					
	Taxe sur la valeur ajoutée	VW					
	Obligations cautionnées	VX					
	Autres impôts, taxes et assimilés	VQ					
Dettes sur immobilisations et comptes rattachés		8J					
Groupe et associés (2)		VI					
Autres dettes (dont dettes relatives à des opérations de pension de titres)		8K					
Dette représentative de titres empruntés *		SZ					
Produits constatés d'avance		8L					
TOTAUX		VY		VZ			
RENVIS	(1)	Emprunts souscrits en cours d'exercice	VJ		* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice		
		Emprunts remboursés en cours d'exercice	VK				
	(2)	Montant des divers emprunts et dettes contrac- tés auprès des associés personnes physiques	VL				

Příloha č.3a

Porovnání aktiv v oficiálních formulářích české a francouzské rozvahy

Česká republika		Francie	
	AKTIVA CELKEM		
A.	Pohledávky za upsané vlastní jmění	Nepožádané upsané základní jmění	
B.	Stálá aktiva		
B.I.	<i>Nehmotný investiční majetek</i>		Nehmotný inv. majetek
B.I. 1.	1. Zřizovací výdaje	Zřizovací výdaje	
	2. Nehmotné výsledky výzkumné a obdobné činnosti	Nehmotné výsledky výzkumné a vývojové činnosti	
	3. Software	Koncese, patenty a obdobná práva	
	4. Ocenitelná práva	Komerční fondy (goodwill)	
	5. Jiný nehmotný investiční majetek	Jiný nehmotný investiční majetek	
	6. Nedokončené nehmotné investice		
	7. Poskytnuté zálohy na investiční majetek	Poskytnuté zálohy na investiční majetek	
B.II.	<i>Hmotný investiční majetek</i>		Hmotný investiční
	1. Pozemky	Pozemky	
	2. Budovy, haly, stavby	Stavby	
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	
	4. Pěstitelské celky trvalých porostů		
	5. Základní stádo a tažná zvířata		
	6. Jiný hmotný investiční majetek	Jiný hmotný investiční majetek	
	7. Nedokončené hmotné investice	Nedokončené hmotné investice	
	8. Poskytnuté zálohy na hmotný investiční majetek	Poskytnuté zálohy na hmotný investiční majetek	
	9. Opravná položka k nabytému majetku		
B.III.	<i>Finanční investice</i>		Finanční majetek
B.III.1.	1. Podílové cenné papíry a vklady v podnicích s rozhodujícím vlivem	Podílové cenné papíry oceňované podle metody konsolidace – ekvivalence	
	2. Podílové cenné papíry a vklady v podnicích s podstatným vlivem	Jiné podílové cenné papíry	
	3. Ostatní investiční cenné papíry a vklady	Pohledávky spojené s podílovými cennými papíry	
	4. Půjčky podnikům ve skupině	Půjčky	
	5. Jiné finanční investice	Jiné finanční investice	
C.	Oběžná aktiva	<i>Součet I</i>	OBĚŽNÁ AKTIVA
C.I.	<i>Zásoby</i>	Zásoby a nedokončená výroba	
	1. Materiál	Materiál	
	2. Nedokončená výroba a polotovary	Nedokončená výroba	
	3. Výrobky	Výrobky a polotovary	
	4. Zvířata	Nedokončené služby	
	5. Zboží	Zboží	
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	Zálohy poskytnuté na objednávky	
C.II.	<i>Dlouhodobé pohledávky</i>		
	1. Pohledávky z obchodního styku	Pohledávky za odběrateli a účty připojené	
	2. Pohledávky ke společníkům a sdružení	Jiné pohledávky	
	3. Pohledávky v podnicích s rozhodujícím vlivem	Upsané vlastní jmění požádané, nezaplacené	
	4. Pohledávky v podnicích s podstatným vlivem		
	5. Jiné pohledávky		
C.III.	<i>Krátkodobé pohledávky</i>		
C.III.1.	Pohledávky z obchodního styku		
	1. Pohledávky ke společníkům a sdružení		
	2. Sociální zabezpečení		
	3. Stát – daňové pohledávky		
	4. Odložená daňová pohledávka		
	5. Pohledávky v podnicích s rozhodujícím vlivem		
	6. Pohledávky v podnicích s podstatným vlivem		
	7. Jiné pohledávky		
C.IV.	<i>Finanční majetek</i>		
	1. Peníze		
	2. Účty v bankách	Krátkodobé cenné papíry (z nichž akcie.....)	
	3. Krátkodobý finanční majetek	Disponibility	
D.	Ostatní aktiva – přechodné účty aktiv	Náklady příštích období	
D.I.	Časové rozlišení	Náklady rozdělitelné na více účetních období	
D.I.	Náklady příštích období	<i>Součet II</i>	
	1. Příjmy příštích období	Diskont při splacení obligací	
	2. Kurzové rozdíly aktivní	Kurzové rozdíly aktivní	
	3. Dohadné účty aktivní	<i>Součet (0 – 5)</i>	
			Časové rozlišení

Porovnání pasiv oficiálního formuláře české a francouzské rozvahy

Česká republika		Francie	
	PASIVA CELKEM		
A.	<i>Vlastní jmění</i>		ČISTÝ KAPITÁL
A.I.	<i>Základní jmění</i>		
A.I. 1.	Základní jmění	Základní jmění (z něho splaceno.....)	
2.	Vlastní akcie		
A.II.	<i>Kapitálové fondy</i>		
AII. 1.	Emisní ážio	Emisní ážio	
2.	Ostatní kapitálové fondy		
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku	Oceňovací rozdíly z nového ocenění (u konsolidace ekvivalencí.....)	
4.	Oceňovací rozdíly z kapitálových účasti		
A.III.	<i>Fondy ze zisku</i>		
A.III. 1.	Zákonný rezervní fond	Zákonný rezervní fond	
2.	Nedělitelný fond	Statutární a ostatní fondy	
3.	Statutární a ostatní fondy	Předepsané rezervní fondy	
		Subvence na investice	
		Předepsané opravné položky a odpisy	
A.IV.	<i>Hospodářský výsledek minulých let</i>		Součet I
A.IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	Nerozdělený zisk či ztráta z minulých let	
2.	Neuhrazená ztráta minulých let		Jiné fondy
A.V.	<i>Hospodářský výsledek běžného účetního období</i>	<i>Hospodářský výsledek běžného účetního období</i>	
B.	<i>Cizí zdroje</i>	Výnosy z emise podílových cenných papírů	Rezervy
B.I.	<i>Rezervy</i>	Zálohy	
B.I. 1.	Rezervy zákonné		
2.	Rezerva na kurzové ztráty	Rezerva na budoucí možné ztráty	
3.	Ostatní rezervy	Rezerva na budoucí náklady	
B.II.	<i>Dlouhodobé závazky</i>		
B.II. 1.	Závazky k podnikům s rozhodujícím vlivem	Půjčka předepsaná, povinná	Závazky
2.	Závazky k podnikům s podstatným vlivem	Různé	
3.	Dlouhodobé přijaté závazky	Zálohy přijaté	
4.	Emitované dluhopisy	Závazky z obchodního styku	
5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	Závazky za státními a sociálními institucemi	
6.	Jiné dlouhodobé závazky	Závazky z investičního majetku a připojené účty	
B.III.	<i>Krátkodobé závazky</i>	Jiné závazky	
B.III. 1.	Závazky z obchodního styku		
2.	Závazky ke společníkům a sdružení		
3.	Závazky k zaměstnancům		
4.	Závazky ze sociálního zabezpečení		
5.	Stát – daňové závazky a dotace		
6.	Odložený daňový závazek		
7.	Závazky k podnikům s rozhodujícím vlivem		
8.	Závazky k podnikům s podstatným vlivem		
9.	Jiné závazky		
B.IV.	<i>Bankovní úvěry a výpomoci</i>		Časové rozlišení
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé		
2.	Běžné bankovní úvěry		
3.	Krátkodobé finanční výpomoci		
C.	<i>Ostatní pasiva – přechodné účty aktiv</i>		
C.I.	<i>Časové rozlišení</i>		
C.I. 1.	Výdaje příštích období	Výnosy příštích období	Součet IV
2.	Výnosy příštích období		
3.	Kursově rozdíly pasivní	Kursově rozdíly pasivní (V)	
C.II.	Dohadné účty pasivní		Celkem (I – V)

Porovnání oficiálního formuláře výkazu zisku a ztrát v České republice a ve Francii

Česká republika		Francie		
I.	Tržby za prodej zboží	Tržby za prodej zboží		Provozní výnosy
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	Prodaná produkce (výrobky, zboží)		
+	Obchodní marže	Čistý obrát		
II.	Výkony	Aktivace		
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	Změna stavu vnitropodnikových zásob		
2.	Změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby	Subvence provozních výnosů		
3.	Aktivace	Zúčtování opravěk a opravných položek, rezerv, převod nákladů		
B.	Výkonová spotřeba	Jiné výnosy		
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie		Celkem provozní náklady	
B.2.	Služby	Nákup zboží		
+	Přidaná hodnota	Změna stavu zboží		
C.	Osobní náklady	Nákup materiálu a jiných zásob		
		Změna stavu materiálu a jiných zásob		
		Jiné nákupy a externí náklady		
C. 1.	Mzdové náklady	Daně a podobné		
C.2.	Odměny členům statutárních orgánů	Mzdy a platy		
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení	Sociální náklady		
C.4.	Sociální náklady	Investiční majetek - odpisy		
D.	Daně a poplatky	- tvorba opravných položek	Tvorba opravných pol.	
E.	Odpisy nehmotného a hmotného investičního majetku	Oběžný majetek – tvorba opravných položek		
III.	Tržby z prodeje investičního majetku a materiálu	Rezervy – tvorba rezerv		
F.	Zůstatková cena prodaného investičního majetku a materiálu	Jiné náklady		
IV.	Zúčtování rezerv a časového rozlišení provozních výnosů		Celkem provozní náklady	
G.	Zúčtování opravných položek do provozních výnosů	1 – Provozní hospodářský výsledek		Finanční výnosy
V.	Zúčtování opravných položek do provozních nákladů	Zisk		
H.	Ostatní provozní výnosy	Ztráta		
VI.	Ostatní provozní náklady	Finanční výnosy z podílových cenných papírů a vkladů		
I.	Převod provozních výnosů	Výnosy z jiného krátkodobého finančního majetku a pohledávky ze stálých aktiv		
VII.	Převod provozních nákladů	Výnosové úroky		
J.	Provozní hospodářský výsledek	Zúčtování opravných položek a převod nákladů		
VIII.	Tržby z prodeje cenných papírů a vkladů	Kurzový zisk		
K.	Prodání cenné papíry a vklady	Výnosy z prodeje krátkod. finančního majetku		
IX.	Výnosy z finančních investic	Celkem finanční výnosy		
IX. 1.	Výnosy z cenných papírů a vkladů v podnicích ve skupině	Odpisy a tvorba opravných položek k finančnímu majetku		Finanční náklady
2.	Výnosy z ostatních investičních cenných papírů a vkladů	Nákladové úroky		
3.	Výnosy z ostatních finančních investic	Kurzová ztráta		
X.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	Ztráta z prodeje krátkodobého fin. majetku??		
XI.	Zúčtování rezerv do finančních výnosů	Celkem finanční náklady		
L.	Tvorba rezerv na finanční náklady	2 – Finanční hospodářský výsledek		
X. II.	Zúčtování opravných položek do finančních výnosů	3 – Běžný hospodářský výsledek před zdaněním		
M.	Zúčtování opravných položek do finančních nákladů	Mimořádné výnosy operaci řízení		
XIII.	Výnosové úroky	Mimořádné výnosy z kapitálových operaci		
N.	Nákladové úroky	Zúčtování opravných položek a převody nákladů		
XIV.	Ostatní finanční výnosy	Celkem mimořádné výnosy		Mimořádné výnosy
O.	Ostatní finanční náklady	Mimořádné náklady operaci řízení		
XI.	Převod finančních výnosů	Mimořádné náklady z kapitálových operací		
P.	Převod finančních nákladů	Tvorba mimořádných opravných položek a odpisů		
R.	Hospodářský výsledek z finančních operaci	Celkem mimořádné náklady		
R. 1.	Daň z příjmu za běžnou činnost	4 – Mimořádný hospodářský výsledek		
R.2.	- splatná			

	-odložená	Účasti zaměstnanců na hospodářském výsledku	
	Hospodářský výsledek za běžnou činnost	Daň ze zisku	
	Mimořádné výnosy		
S.	Mimořádné náklady		Celkem výnosy
T.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti		Celkem náklady
T. 1.	- splatná	5 – Zisk nebo ztráta	
T. 2.	- odložená		
*	Mimořádný hospodářský výsledek		
U.	Převod podílu na hospodářském výsledku společníkům		
***	Hospodářský výsledek za účetní období		
	Hospodářský výsledek před zdaněním		