

Technická univerzita v Liberci

Ekonomická fakulta

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika

Historický vývoj bilančního vykazování na příkladu českého
účetního systému

Historical evolution of the balance-sheet reporting illustrated by the
Czech accounting system

DP-EF-KFÚ-2010-77

Bc. RENATA VENCLOVÁ

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

Konzultant: Zdeněk Kartous MSc. - Amcico pojišťovna a.s.

Počet stran: 93

Počet příloh: 1

6. 5. 2010

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

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

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

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

V Liberci, 6. 5. 2010

Tato diplomová práce vznikla v rámci výzkumných projektů "Účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví" a "Kritické komentáře k vybrané problematice teorie účetnictví a její aplikaci v podmínkách současné účetní regulace", které byly realizovány za finanční podpory specifického výzkumu a Studentské grantové soutěže na Ekonomické fakultě Technické univerzity v Liberci v letech 2009 a 2010.

Ráda bych poděkovala všem, kteří mi pomohli s vypracováním diplomové práce. Děkuji paní Ing. Olze Malíkové, Ph.D., za odborné vedení diplomové práce, za cenné rady a přínosné konzultace. Můj dík patří též mé rodině a mému příteli za jejich pomoc a podporu během studia.

Anotace

Diplomová práce pojednává o rozvahovém vykazování v českých účetních podmínkách od počátku 20. století po současnost. Práce je rozdělena do sedmi hlavních kapitol. První kapitola se zabývá především předpoklady účetního systému. Jsou zde popsány základní účetní zásady a způsoby oceňování. Druhá kapitola krátce popisuje jednotlivé účetní výkazy, mezi něž patří rozvaha, výsledovka, výkaz peněžních toků a výkaz o změnách vlastního kapitálu. Další kapitola je věnována bilančním teoriím. V této části jsou zmiňováni významní teoretikové včetně jejich názorových škol. Další tři kapitoly se zabývají rozvahovým vykazováním na počátku 20. století, v poválečném období a v současnosti. Poslední kapitola se zabývá současným trendem vývoje rozvahového vykazování. Jsou zde nastíněny především základní myšlenky mezinárodních účetních standardů IFRS a US GAAP. V této kapitole je také obsažena komparativní analýza vybraných rozvahových položek dle české legislativy a dle mezinárodních účetních standardů IFRS.

Klíčová slova

aktiva

bilanční teorie

harmonizace účetnictví

hospodářský výsledek

IFRS

konvergence

pasiva

rozvaha

rozvahové vykazování

účetní výkaznictví

účetní výkazy

účetní zásady

účetní závěrka

účetnictví

US GAAP

Annotation

This diploma work deals with the statement of balance sheet that has been applied since the beginning of the 20th Century to the present times in the accounting systems of the Czech Republic. This diploma work was divided into 7 main chapters. The first chapter deals particularly with assumptions of accounting systems and it describes the basic accounting principles and valuation methods. The second chapter shortly identifies the particular accounting statements including a balance sheet, income statement, cash flow statement and statement of changes in equity. The next chapter talks about balance sheet theories. There are major theorists and their accounting views also mentioned in this chapter. The following three chapters identify the balance sheet statements at the beginning of the 20th Century, the post-war period and present. The last chapter deals with current trends of balance sheet reporting. There are also introduced the main and basic features of the international accounting standards IFRS and US GAAP. This chapter also includes a comparative analysis of the selected balance sheet items according to the Czech legislation and the international accounting standards IFRS.

Keywords

accounting

accounting principles

assets

balance sheet

balance sheet theory

balance-sheet reporting

convergence

annual report

financial reporting

financial statement

harmonization of accounting

IFRS

liabilities

profit/loss

US GAAP

Seznam zkratek a symbolů	8
Seznam tabulek.....	10
Seznam obrázků.....	11
Úvod	12
1 ZÁKLADNÍ PŘEDPOKLADY ÚČETNÍHO SYSTÉMU	14
1.1 PODSTATA PODVOJNÉHO ÚČETNICTVÍ.....	14
1.2 ÚČETNÍ ZÁSADY	17
1.3 ZPŮSOBY OCEŇOVÁNÍ	21
2 ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ	24
2.1 ROZVAHA.....	24
2.2 VÝSLEDOVKA	27
2.3 VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ	27
2.4 VÝKAZ O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU	28
3 TEORIE BILANCÍ.....	30
3.1 DRUHY BILANCÍ.....	30
3.2 BILANČNÍ TEORIE	32
4 ROZVAHOVÉ VYKAZOVÁNÍ V PRVNÍ POLOVINĚ 20. STOLETÍ.....	37
5 ROZVAHOVÉ VYKAZOVÁNÍ V POVÁLEČNÉM OBDOBÍ.....	44
6 SOUČASNÉ ROZVAHOVÉ VYKAZOVÁNÍ.....	51
7 SOUČASNÝ TREND VÝVOJE ROZVAHOVÉHO VYKAZOVÁNÍ	63
7.1 HARMONIZACE ROZVAHOVÉHO VYKAZOVÁNÍ V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE.....	63
7.2 AMERICKÉ VŠEOBECNÉ UZNÁVANÉ ÚČETNÍ ZÁSADY SE ZAMĚŘENÍM NA ROZVAHOVÉ VYKAZOVÁNÍ.....	65
7.3 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ SE ZAMĚŘENÍM NA ROZVAHOVÉ VYKAZOVÁNÍ.....	68
7.4 KONVERGENCE IASB A FASB	76
7.5 POROVNÁNÍ ROZVAHOVÉHO VYKAZOVÁNÍ ZA PODMÍNEK ČESKÉ LEGISLATIVY A IFRS	78
Závěr.....	82
Seznam použité literatury	86
Seznam příloh.....	90

Seznam zkratk a symbolů

%	procento
a. s.	akciová společnost
aj.	a jiné
apod.	a podobně
atp.	a tak podobně
cit.	citováno
č.	číslo
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
FASB	Financial Accounting Standards Board - Rada pro standardy finančního účetnictví
IASB	International Accounting Standards Board – Rada pro mezinárodní účetní standardy
IASC	International Accounting Standards Committee – Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IFRS	International Financial Reporting Standards – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
ISBN	International Standard Book Numbering – Identifikační číslo typu knihy
Kč	koruna česká
MD	Má Dáti
např.	například
norm.	normovaný
obr.	obrázek
př. n. l.	před naším letopočtem
s.	strana
Sb.	sbírka
SEC	Securities and Exchange Commission - Vládní komise pro regulaci prodeje cenných papírů
tab.	tabulka

tj.	to je
tzv.	takzvaný
upr.	upravený
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (United States) – Americké všeobecně uznávané účetní zásady
USA	Spojené Státy Americké
vyd.	vydání

Seznam tabulek

Tab. 1 Minimální členění aktiv a pasiv v rozvaze dle IAS 1.....	73
---	----

Seznam obrázků

Obr. 1 Vzor účtu v T-formě.....	15
Obr. 2 Vzor aktivního účtu.....	15
Obr. 3 Vzor pasivního účtu	16
Obr. 4 Schéma rozvahy	26
Obr. 5 Schéma rozvahy dle omezeně statické teorie	33
Obr. 6 Schéma rozvahy dle Sommerfeldovy eudynamické teorie	34
Obr. 7 Schéma rozvahy dle Schmidtovy organické teorie	35
Obr. 8 Schéma rozvahy dle Riegerovy nominalistické teorie	36
Obr. 9 Základní schéma rozvahy průmyslových podniků.....	47

Úvod

Každý podnikatelský subjekt potřebuje mít dostatek věrných a správných informací o majtkové, důchodové či finanční situaci podniku k tomu, aby se mohl v průběhu svého podnikání správně rozhodovat a řídit svůj podnik. Zdrojem těchto informací je účetnictví, které sleduje stav a pohyb hospodářských prostředků a zjišťuje výsledek hospodaření. Informace, které se získávají právě z účetnictví, neslouží pouze podnikatelským subjektům, ale i bankám, věřitelům a případným investorům. Z údajů, které obsahují různé účetní výkazy, mezi něž patří především rozvaha a výkaz zisku a ztráty, lze vyčíst nepřehledné množství informací týkajících se např. zdraví podniku, způsobu hospodaření a potažmo i budoucího vývoje podniku. Aby se mohly porovnávat hospodářské úspěchy či neúspěchy jednotlivých podniků v rámci jedné země, bylo třeba sjednotit účetnictví. To je v současné době v České republice regulováno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb.¹ a českými účetními standardy a dalšími souvisejícími předpisy. Povinnost vést účetnictví je obchodním společností dána zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

Právě hospodářská činnost je stěžejním bodem, který vyvolal vývoj účetnictví, jehož prameny sahají zhruba 4500 let př. n. l.² Potřeba mít přehled o svém majetku vedla ke vzniku bilance jako takové. Zprvu se bilance neboli rozvaha sestavovala jen ve výjimečných situacích, jako byl prodej podniku apod. Rozvoj hospodářské činnosti však přispěl k tomu, že se bilance postupem času začala sestavovat v pravidelných intervalech. Bilance sleduje majetek ze dvou různých pohledů, z pohledu druhové struktury a z pohledu zdrojů, ze kterých byl majetek pořízen. Jednotlivé položky druhového členění majetku se nazývají aktiva a jednotlivé zdroje jejich krytí pasiva.

Diplomová práce je zaměřena na základní předpoklady účetního systému, účetní zásady, oceňování, rozbor rozvahy a především na rozvahové vykazování v České republice od počátku 20. století až po současnost. S tím souvisí i harmonizace účetních systémů, která bude podrobněji zkoumána v závěru práce. Hlavním cílem je časová klasifikace, etapizace

¹ V celé práci je uváděn pouze zkrácený název. Název v plném znění: Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

² JANHUBA, M. *Základy teorie účetnictví*. 2., upr. vyd. Praha: Oeconomica, 2007. s. 180. Dle některých nejnovějších archeologických nálezů lze počátky účetních záznamů datovat již do období 8000 let př. n. l.

a vývoj bilančního vykazování na příkladu českého účetního systému v závislosti na ekonomicko-společenských a politických podmínkách. První kapitoly budou věnovány analytické deskripci základních účetních předpokladů s parciálním zaměřením na účetní zásady a oceňování. Dále zde bude analyzován historický vývoj rozvahového vykazování v českých podmínkách od počátku 20. století až po současnost a s tím související rozbor jednotlivých bilančních teorií, které postupem času vznikaly. V poslední kapitole budou hodnoceny současné trendy rozvahového vykazování jak v podmínkách českých, tak i evropských a celosvětových. Společně s těmito trendy budou zkoumány základní předpoklady účetního vykazování mezinárodních účetních standardů IFRS a všeobecně uznávaných účetních zásad US GAAP. Cílem bude také nastínit právě probíhající konvergenci těchto dvou systémů. V závěru práce budou komparativně analyzovány vybrané rozvahové položky dle české účetní legislativy a dle standardů IFRS.

Vzhledem k tomu, že zatím neexistuje žádná publikace, která by byla věnována podrobněji pouze bilančnímu vykazování a popisovala by jeho historický vývoj v českých podmínkách, je cílem diplomové práce poskytnout v jedné publikaci ucelené informace o vývoji účetního vykazování s primárním zaměřením na rozvahu. Z tohoto důvodu by měla být práce zpracována na základě historické metody, která by měla zkoumat vývoj bilančního vykazování, vysvětlovat jeho vývojové mezistupně a vývojové tendence, analyzovat současný stav a zhodnotit celý vývojový proces. Mimo to by měla být diplomová práce zpracována rešeršním způsobem na základě nepřeborného množství publikovaných knih a článků, které se mimo jiné zabývají i tímto tématem. V dnešní době globalizace dochází k harmonizaci účetních systémů nejen v rámci Evropské unie ale i v rámci celého světa. Následující kapitoly by měly přiblížit i jiné účetní systémy jako jsou např. IFRS a US GAAP a nastínit jejich vývoj do budoucna. V neposlední řadě je cílem diplomové práce nabídnout takovou publikaci, která bude ojedinělá svým zpracováním, obsahem a která bude napomáhat při studiu či dalších vědeckých analýzách týkajících se tohoto tématu.

1 ZÁKLADNÍ PŘEDPOKLADY ÚČETNÍHO SYSTÉMU³

1.1 PODSTATA PODVOJNÉHO ÚČETNICTVÍ

Účetnictví je systém, který podává věrný a poctivý obraz o skutečném hospodaření podniku. Poskytuje reálné údaje o majetkové, důchodové a finanční situaci podniku a přitom plně respektuje daňové právo státu. Účetní systém České republiky (dále jen ČR) se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, daňovými zákony ČR a prováděcími vyhláškami k zákonu o účetnictví. Tento systém dále respektuje direktivy Evropské unie pro účetnictví a mezinárodní účetní standardy.

„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.“⁴ Účetní jednotkou se rozumí subjekt, který je povinen vést účetnictví. Prostřednictvím účetnictví zaznamenává účetní jednotka stav a pohyb veškerého svého majetku a závazků, dále zaznamenává veškeré výnosy a náklady, případně příjmy a výdaje a zjišťuje výsledek svého hospodaření. Účetní jednotka je povinna během účetního období, které je vymezeno dvanácti po sobě jdoucími měsíci, zaznamenávat veškeré operace, které souvisejí s jejím podnikáním a lze je vyjádřit v peněžních jednotkách. Všechny tyto operace musí být řádně doloženy účetním dokladem, který musí splňovat náležité požadavky. Mezi tyto požadavky se řadí např. pravdivost, včasnost či přehlednost. Tyto účetní operace se zachycují do účetních knih, které mohou mít podobu volných listů, vázaných knih či formu sestav vyhotovených na počítači. Mezi nejvýznamnější patří hlavní kniha, deník, knihy analytických účtů či knihy podrozvahové evidence. Účetní operace se zachycují do knih pomocí účtů. Účty mají vždy dvě strany „Má dáti“ a „Dal“. Nejjednodušší formou zobrazení je tzv. T-forma. Každý z účtů má své číslo dle účtové osnovy pro podnikatele a k tomu příslušný název.

³ Více viz.: BRADA, J. *Základy účetnictví*. Praha: Vysoká škola chemicko-technologická, 2007. s. 9-31. OPLETALOVÁ, A. *Základy účetnictví*. 1. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2006. s. 7-13. ISBN 80-244-1296-9.

⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví [online]. 1998-2009 [cit. 2009-09-27]. Dostupný z WWW: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast1.aspx>>.

Má dáti	Číslo a název účtu	Dal
Na vrub		Ve prospěch

Obr. 1 Vzor účtu v T-formě

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s BRADA, J. Základy účetnictví. Praha: Vysoká škola chemicko-technologická, 2007. s. 18.

DRUHY ÚČTŮ

V účetním systému ČR lze specifikovat několik druhů účtů. Jsou to především účty:

- rozvahové, mezi něž patří účty aktivní a pasivní,
- výsledkové, které zahrnují účty nákladové a výnosové,
- podrozvahové,
- závěrkové, mezi které se řadí počáteční účet rozvažný, konečný účet rozvažný a účet zisku a ztráty.

Rozvahové účty aktivní a pasivní jsou pevně spjaty s rozvahou neboli bilancí. Na těchto účtech se eviduje pohyb různých druhů majetku – aktiv a veškerých zdrojů jejich krytí – pasiv včetně vlastního kapitálu společnosti. Konečné zůstatky aktivních a pasivních účtů se zpětně převádějí do rozvahy, která se sestavuje ke konci účetního období.⁵ Následuje schéma aktivního rozvahového účtu.

Má dáti	Aktivní účet	Dal
Počáteční zůstatek		
Přírůstky		Úbytky
Obrat MD		Obrat D
Konečný zůstatek		

Obr. 2 Vzor aktivního účtu

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s BRADA, J. Základy účetnictví. Praha: Vysoká škola chemicko-technologická, 2007. 157 s.

⁵ Rozvaha je také sestavována na počátku účetního období, kdy jsou z ní převáděny zůstatky jednotlivých položek jako počáteční stavy účtů.

Aktivní účty přebírají své počáteční zůstatky z počáteční nebo zahajovací rozvahy. Počáteční zůstatky aktivních účtů se účtují na stranu „Má dáti“, na tu jsou účtovány také veškeré jejich přírůstky v průběhu účetního období. Naopak úbytky jsou účtovány na stranu „Dal“. Opakem aktivních účtů jsou účty pasivní.

Má dáti	Pasivní účet	Dal
		Počáteční zůstatek
Úbytky		Přírůstky
Obrat MD		Obrat D
		Konečný zůstatek

Obr. 3 Vzor pasivního účtu

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s BRADA, J. Základy účetnictví. Praha: Vysoká škola chemicko-technologická, 2007. s. 19.

Pasivní účty přebírají své počáteční zůstatky též z počáteční nebo zahajovací rozvahy. Počáteční zůstatky se účtují na stranu D, kde se účtují i přírůstky. Naopak úbytky jsou zachyceny na straně MD.

Specifickým rozvahovým účtem jsou účty opravných položek. Tyto účty účetní jednotka nevyužívá tak často jako účty aktiv a pasiv. Jejich úkolem je korigovat zaúčtované částky tak, aby byla docílena co největší vypovídací schopnost. Nejčastějším účtem jsou oprávkové účty k majetku podniku. Zde se zachycuje průběžné opotřebení především dlouhodobého hmotného majetku. Jelikož je majetek v účetnictví veden v pořizovacích cenách a v průběhu jeho užívání se jeho hodnota snižuje opotřebením, což je nejzjevnější např. u výrobních strojů, je nutné toto opotřebení zanést do účetnictví.

Na účtech výsledkových si účetní jednotka v průběhu účetního období eviduje veškeré své náklady a výnosy s podnikatelskou činností související. Na konci účetního období převede konečné zůstatky těchto účtů na účet zisku a ztráty.

Na počátku a konci účetního období je účetní jednotka povinna z veškerých účtů aktivních a pasivních sestavit výkaz, který je součástí účetní závěrky - rozvahy. Ta bude podrobně rozebrána v následujících kapitolách.

1.2 ÚČETNÍ ZÁSADY⁶

V souvislosti s technickým rozvojem, nárůstem velikostí podniků a s jejich rozdělením do různých právních organizačních celků byl vynucen vznik určitých požadavků, pravidel, standardů apod., které by sjednocovaly finanční účetnictví. Díky tomuto došlo k ustálení používaných zásad při vedení účetnictví a zpracování účetních výkazů. Účetními zásadami rozumíme soubor určitých pravidel, která musí účetní jednotka dodržovat v průběhu svého podnikání při vedení účetnictví a sestavování účetních výkazů. Účetní zásady vyplývají v českých podmínkách především ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. V běžné praxi se uvádí více než deset používaných základní účetních zásad. Nutno poznamenat, že toto číslo není konečné. Lze pozorovat neustálý vývoj a vznik nových zásad, které jsou obecně přijímány a respektovány. Část, která je uvedena v zákoně o účetnictví, je přesně definována, ovšem ostatním zásadám není přiřazena striktní definice. Níže uvedené zásady jsou respektovány v českých podmínkách. V rámci celého světa se však zásady liší v závislosti na místních zvyklostech a legislativních předpisech.

Zásada účetní jednotky – účetní jednotkou se rozumí subjekt, který je povinen vést účetnictví. Mezi tyto subjekty patří především osoby zapsané v Obchodním rejstříku (tj. právnické osoby se sídlem v ČR), osoby zahraniční podnikající v ČR nebo provozující jinou činnost dle zvláštních právních předpisů, organizační složky státu nebo fyzické osoby, které podnikají nebo provozují jinou výdělečnou činnost, pokud prokazují výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Nepřetržitě pokračování činnosti účetní jednotky – stěžejním předpokladem této zásady je, že účetní jednotka je založena na dobu neurčitou. Způsoby oceňování a účetní metody je povinna používat způsobem vycházejícím z předpokladu nepřetržité činnosti účetní jednotky. Zásada je uplatňována především v oceňování aktiv, kdy je dlouhodobý majetek odepisován rovnoměrně po několik účetních období. Pokud účetní jednotka změní

⁶ Více viz.: *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví* [online]. 1998-2009 [cit. 2009-09-27]. Dostupný z WWW: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast1.aspx>>.

BRADA, J. *Základy účetnictví*. Praha: Vysoká škola chemicko-technologická, 2007. s. 29-31.

SVATOŠOVÁ, J.; TRÁVNÍČKOVÁ, J. *Účtová osnova, České účetní standardy - postupy účtování pro podnikatele 2010*. Olomouc: ANAG, 2010. s. 11-13. ISBN 978-80-7263-578-8.

způsoby oceňování a jiné účetní metody např. z důvodu konkurzu, likvidace či nucené správy, musí tyto změny uvést ve vysvětlující poznámce, která se přikládá k účetní závěrce. V případě, kdy podnik předpokládá, že v blízké budoucnosti nastane skutečnost, která bude zabraňovat jeho činnosti, musí tomuto uzpůsobit účetní metody a způsob jejich využití musí být popsán v příloze účetní závěrky.

Uplatněním **zásady bilanční kontinuity** se prokazuje návaznost jednotlivých účetních období mezi sebou. Bilanční kontinuita říká, že se konečné zůstatky jednotlivých účtů na konci běžného období musí rovnat počátečním zůstatkům jednotlivých účtů následujícího období. Tímto je zajištěna návaznost zůstatků účtů mezi dvěma obdobími.

Stálost používaných metod – metody, zásady, způsoby oceňování, odepisování, uspořádání a označení položek, které účetní jednotka přijme na začátku účetního období nelze v jeho průběhu měnit, tím je zajištěna provázanost a srovnatelnost účetních informací v čase. Pokud by se tak stalo, nebyl by zajištěn požadavek věrného, srozumitelného a přehledného vedení účetnictví. Účetní jednotky mohou uspořádání, označování a způsoby oceňování měnit zcela nebo zčásti jen z důvodu změny předmětu podnikání nebo z důvodu zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky. Účetní jednotka je však povinna o této změně informovat v příslušné příloze účetní závěrky. Pro srovnatelnost mezi jednotlivými účetními obdobími by se však neměli metody měnit vůbec.

Zásada věrného a poctivého obrazu poskytovaného v účetní závěrce říká, že se skutečné stavy vykazované v konečné rozvaze musí rovnat stavům účetním. Nelze tedy účetně vykazovat jiné stavy majetku, než je tomu ve skutečnosti. Účetní závěrka musí podávat poctivý a věrný obraz o podnikatelské činnosti a finanční situaci účetní jednotky. Dle českého zákona o účetnictví je věrný obraz zajištěn tehdy, když účetnictví splňuje následující požadavky:

- správnost – účetní jednotka plně respektuje zákony,
- úplnost – v účetnictví jsou zaznamenávány veškeré účetní případy, které souvisejí s daným účetním obdobím,
- průkaznost – každý účetní případ musí být doložen účetním dokladem,

- srozumitelnost – účetní případy musí být popsány tak, aby bylo možné co nejjednoznačněji určit obsah,
- přehlednost,
- trvalost – účetní jednotka vede účetnictví takovým prostředkem, který zaručuje trvalost záznamu.

Účetní jednotka je povinna vést účetnictví dle výše uvedených požadavků tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Z důvodu složitosti zobrazovaných ekonomických skutečností a právních vztahů obsahuje zákon o účetnictví i možnost odchýlit se od metod, jejichž použití je účetní jednotce uloženo prováděcími předpisy, a to v případě, že by nebyl naplněn věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. V takovýchto případech se od nich účetní jednotka může výjimečně odchýlit s tím, že tuto skutečnost musí řádně zdůvodnit v příloze účetní závěrky.

Akruální princip – účetní jednotka účtuje o případech, které mají vliv na stav a pohyb majetku, závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů či hospodářského výsledku v tom období, se kterým věcně a časově souvisejí. Náklady a výnosy zahrnujeme do účetního období, s nímž věcně a časově souvisí, a to bez ohledu na to, zda došlo k zaplacení nebo přijetí peněžních prostředků. Tato zásada tedy vyžaduje účtování hospodářských případů do období, se kterým věcně a časově souvisí a nikoli do období, kdy došlo ke skutečnému pohybu peněžních prostředků.

Další zásada prikazuje účetní jednotce, aby dávala **přednost obsahu před formou**.

V účetnictví **nelze kompenzovat** jednotlivé složky majetku se zdroji jejich krytí a náklady s výnosy. Zákon o účetnictví však uvádí určité výjimky. Např. lze kompenzovat manka a přebytky zásob způsobených neúmyslnou záměnou. V účetní závěrce je dovoleno vzájemně kompenzovat kurzové rozdíly, zisky a ztráty z přecenění majetku a závazků apod. Tato zásada však striktně nezakazuje kompenzování, účetní jednotka si může účetními metodami částečně upravit vzájemné zúčtování.

Zásada opatrnosti – v účetnictví nelze nadhodnocovat či podhodnocovat majetek. Do výše zisku se promítají také předpokládané ztráty a opotřebením prostřednictvím opravných nebo dohadných položek a rezerv. Majetek podniku je tak oceňován s ohledem na možná rizika. V souladu se zákonem o účetnictví se tato zásada naplňuje pomocí rezerv, opravných položek a odpisů. Lze konstatovat, že zásadu opatrnosti naplňují i zvolené principy oceňování. Pokud se však majetek oceňuje reálnou hodnotou, nahrazují opravné položky reálné hodnoty.

Každá skutečnost, kterou účetní jednotka zobrazuje v účetnictví, znamená vždy změnu na dvou stranách účtů (Má Dáti a Dal). Z tohoto vyplývá další ze zásad a to **zásada podvojnosti a souvztažnosti**. Toto pravidlo říká, že se účetní případ zaúčtuje na těch účtech, které nejuvěrněji zobrazují daný účetní případ. Ten se zaznamenává účetním zápisem a dokládá účetním dokladem. Jednotlivé skutečnosti lze v účetnictví evidovat až na základě ověřených účetních dokladů. Z této skutečnosti vychází **zásada dokladovosti a inventarizace**. Aby se však doklad mohl stát účetním dokladem, musí obsahovat povinné náležitosti, které jsou stanoveny zákonem o účetnictví.

Okamžikem uskutečnění účetního případu se chápe okamžik, ve kterém se účtuje o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, a to na účty rozvahové a účty nákladů a výnosů. Příkladem lze uvést den, ve kterém dojde ke splnění dodávky či k platbě závazku.

Převážná část majetku a závazků se v účetnictví v českých podmínkách **oceňuje v historických pořizovacích cenách**. Přejídná snížení jejich hodnoty lze zaznamenávat pomocí opravných položek. Způsob oceňování bude podrobněji rozebrán v následujícím textu.

1.3 ZPŮSOBY OCEŇOVÁNÍ⁷

Informace, které účetnictví poskytuje, jsou z velké části ovlivňovány především způsobem oceňování. V průběhu řady let lze pozorovat velké množství názorů a teorií zabývajících se problematikou oceňování jednotlivých složek majetku a zdrojů podniku. Informace, které účetní výkazy poskytují, by měly být co nejvěrnějším obrazem skutečnosti. Účetní výkazy však nezohledňují veškeré vlivy, které působí na cenu. Mezi tyto vlivy lze především řadit změny reálných měnových kurzů. O metodách, které se zabývaly především oceňováním bilančních položek, bude pojednáno později. Hodnota informací, které poskytuje účetnictví, v podstatě závisí především na způsobu oceňování, které podnik využívá při účtování o jednotlivých hospodářských operacích. Na způsobu oceňování závisí peněžní vyjádření jednotlivých aktiv a dluhů podniku a tím i celková výše aktiv, dluhů, ale i velikost vlastního kapitálu. Dle zákona o účetnictví oceňuje podnik svůj majetek a závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu nebo ke konci účetního období či jinému okamžiku, ke kterému je sestavována účetní závěrka. Účetnictví je v České republice založeno v principu na způsobu oceňování historickými cenami. Lze se však setkat i s jinými oceňovacími základnami, které budou v následujícím textu rozvedeny. Nejčastěji se majetek oceňuje v pořizovacích cenách nebo skutečných vlastních nákladech. Vzhledem k tomu, že se ze zjištěných finančních veličin dále hodnotí finanční situace podniku a jeho výdělková činnost, ovlivňuje ocenění zásadně i celkovou vypovídací schopnost finanční analýzy podniku. Bez důkladného a správného oceňování v účetnictví nelze provádět dobrou finanční analýzu podniku a vyvozovat z ní pravdivé závěry. Správné ocenění je také nezbytným předpokladem pro řádné ověření účetních výkazů. V souladu se zákonem o účetnictví a příslušnou vyhláškou je možné specifikovat následující metody oceňování jednotlivých položek:

- pořizovací cena,
- vlastní náklady,
- ceny pořízení,⁸
- reprodukční pořizovací cena,

⁷ Více viz: KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktualizované vyd. Praha: POLYGON, 2005. s. 95-128. ISBN-80-85967-51-0.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví [online]. 1998-2009 [cit. 2009-09-27]. Dostupný z WWW: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast1.aspx>>.

⁸ Je nutné podotknout, že tento pojem již v současné době český zákon o účetnictví nezná. Oceňování cenou pořízení bylo nahrazeno oceňováním pořizovací cenou.

- jmenovitá hodnota.

Dlouhodobý nehmotný, hmotný a finanční majetek, ale také např. zásoby, které pořizujeme úplatným způsobem, tj. dodavatelsky, oceňujeme v **pořizovacích cenách**. Pořizovací cena se skládá z vlastní ceny majetku, tedy fakturované ceny, a vedlejších pořizovacích nákladů, mezi něž patří např. doprava, provize, clo, montáže apod. Do vstupní ceny dlouhodobého majetku však nevstupují navezené zásoby, náklady spojené se zaškolením zaměstnanců, pokuty či odškodnění.

Majetek vytvořený ve vlastní režii oceňuje účetní jednotka ve **vlastních nákladech**. Cena se stanoví na základně předběžné a výsledné kalkulace. Do ceny hmotného či nehmotného majetku vstupují veškeré skutečně vynaložené přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady), ale i nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti. U zásob se vlastními náklady rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, případně i část nepřímých nákladů.

Cenou pořízení jsou oceňovány cenné papíry a majetkové účasti v jiné společnosti. Touto cenou se rozumí historická cena, která nezahrnuje vedlejší pořizovací náklady jako např. dopravné.

K ocenění hmotného a nehmotného majetku (mimo zásoby)⁹, který je pořízen jinak než za úplatu či ve vlastní režii, se využívá **reprodukční pořizovací ceny**. Tato cena slouží mimo jiné i k ocenění majetku, který byl vytvořen ve vlastní režii, a to pouze v případě, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření jsou vyšší než tato cena. Pro potřeby zákona o účetnictví se touto cenou rozumí taková cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

Jmenovitou hodnotou se oceňují peněžní prostředky, ceniny, pohledávky a závazky. Příkladem může být hodnota uvedená na bankovce.

⁹ V případě, že jsou zásoby získány jinak než za úplatu nebo ve vlastní činnosti, je jejich cena stanovena na základě odborného odhadu.

Úpravy oceňování aktiv společnosti lze provést pouze směrem dolů.¹⁰ Takovéto snížení se provádí buď řádným odpisem, nebo formou opravné položky. Přeceňování na úroveň současných cen je však nepřípustné. Používání různých cen pro oceňování aktiv a pasiv podniku není jediným problémem v oceňování. Další otázkou je použitá měrná jednotka – peníze. Peníze se vyznačují tím, že jejich schopnost měřit hodnotu majetku není stálá. Nejsou striktní, pevnou měrou v důsledku změn kupní síly, pro což v české legislativě chybí ustanovení. Lze také konstatovat, že české účetnictví by vyžadovalo podrobnější úpravu způsobů a metod oceňování cenných papírů a to především s ohledem na jejich reálný ekonomický prospěch. A tak i nadále zůstává otázkou, jaký způsob oceňování zvolit, aby účetnictví poskytovalo co nejdělejší informace o skutečném hospodaření podniku.

¹⁰ Aby byla zajištěna zásada opatrnosti.

2 ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ

Účetní výkazy představují metodický prvek, který zabezpečuje komunikaci výsledků účetnictví uživatelům. Souhrn účetních výkazů je označován jako účetní závěrka. Posláním účetních výkazů je předávat přehledně uspořádané informace o finančně majetkové struktuře podniku, o tvorbě výsledku hospodaření a finanční situaci účetní jednotky. Důležitým úkolem výkazů je podávat informace pro potřeby finančního řízení podniku. Tomuto požadavku je přizpůsobeno členění aktiv a pasiv v rozvaze, obsah nákladů a výnosů a koncepce hospodářského výsledku ve výsledovce. Účetní výkazy však slouží i externím uživatelům, kterým by měly podávat informace hlavně o finanční situaci podniku, jeho výkonnosti či o efektivnosti jeho činnosti. Také je nutné, aby uživatelé měli k dispozici pro svá rozhodnutí informace o struktuře hospodářského výsledku. K tomuto účelu slouží již zmíněné účetní výkazy, mezi něž patří především rozvaha, výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu. Každý z těchto výkazů musí vyhovovat kvalitativním charakteristikám, mezi něž patří:

- srozumitelnost,
- relevantnost,
- spolehlivost,
- srovnatelnost,
- objektivita.¹¹

2.1 ROZVAHA

Hlavním cílem účetních výkazů je, aby podávaly věrný obraz o hospodaření podniku k určitému datu. Informace o finanční situaci podniku poskytuje rozvaha. Rozvaha zobrazuje – vždy k určitému datu (rozvahovému dni) – stav aktiv a pasiv v peněžním vyjádření. Nejčastěji se rozvaha sestavuje v tzv. T-formě, jejíž levou stranu tvoří aktiva v pořadí podle vzrůstající likvidity a pravou stranu pasiva v pořadí podle zkracující se doby splatnosti. Účetní jednotka má povinnost sestavovat rozvahu řádně na konci svého účetního období na základě informací získaných z účetnictví. Rozvaha se skládá z jednotlivých rozvahových položek. Ty jsou zde zaznamenány pomocí jednotlivých názvů

¹¹ Podrobnější rozbor těchto charakteristik je uveden v publikaci: KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktualizované vyd. Praha: POLYGON, 2005. s. 35-70. ISBN-80-85967-51-0.

a příslušných částek, které vyjadřují konkrétní peněžní hodnotu položky v okamžiku sestavení rozvahy.

„Základní funkcí rozvahy je přehledně uspořádat majetek podniku (v peněžním vyjádření) a jeho zdroje financování a poskytnout tak základ pro zhodnocení finanční situace podniku.“¹² Rozvaha též umožňuje zjistit zisk či ztrátu aktuálního účetního období. Hospodářský výsledek je uveden v položkách pasiv a může být dvojitý, buď účetní jednotka vykáže zisk, nebo ztrátu¹³. Z rozvahy lze vyčíst konkrétní strukturu majetku, jaká část majetku spadá do stálých aktiv, jaká část do oběžných aktiv a podobně můžeme vyčíst i strukturu zdrojů. Každý podnikatel by měl respektovat tzv. zlaté bilanční pravidlo. Toto pravidlo říká, že dlouhodobý majetek má být financován z dlouhodobých zdrojů a naopak oběžný majetek ze zdrojů krátkodobých. Respektování tohoto pravidla zaručuje, že podnik není podkapitalizovaný ani překapitalizovaný. Rozvaha poskytuje další množství informací. Lze z ní vyčíst, kolik podnik v danou chvíli (v okamžiku sestavení rozvahy) dluží svým dodavatelům, zaměstnancům či státní správě a naopak kolik finančních prostředků podnik pohledává u svých dodavatelů apod. V rozvaze však nelze položky pohledávek a závazků vzájemně kompenzovat. Přestože je rozvaha výkazem statickým, lze porovnáním několika rozvah mezi sebou sledovat vývoj podnikatelské činnosti účetní jednotky. „Bilančním principem v účetnictví se rozumí zásadně dvoustranné vyhodnocení každé existující složky podnikového hospodářství: prostředku uskutečňování podnikatelských aktivit na jedné straně (AKTIVA) a současně s tím i zdroje financování (krytí) příslušného prostředku (PASIVA) na straně druhé.“¹⁴ Příloha č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, uvádí podrobné členění jednotlivých položek rozvahy, tak jak mají být vykázány v účetní závěrce.¹⁵

¹² OPLETALOVÁ, A. *Základy účetnictví*. 1. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2006. s. 20. ISBN 80-244-1296-9.

¹³ O zisku hovoříme v případě, že aktiva jsou větší než pasiva a o ztrátě v případě, že pasiva jsou větší než aktiva.

¹⁴ JANHUBA, M. *Základy teorie účetnictví*. 2., upr. vyd. Praha: Oeconomica, 2007. s. 36.

¹⁵ Viz příloha A.

Aktiva	Rozvaha k	Pasiva
A. Pohledávky za upsaný základní kapitál		A. Vlastní kapitál
B. Dlouhodobý majetek		A.I. Základní kapitál
B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek		A.II. Kapitálové fondy
B.II. Dlouhodobý hmotný majetek		A.III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku
B.III. Dlouhodobý finanční majetek		A.IV. Výsledek hospodaření minulých let
C. Oběžná aktiva		A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období
C.I. Zásoby		B. Cizí zdroje
C.II. Dlouhodobé pohledávky		B.I. Rezervy
C.III. Krátkodobé pohledávky		B.II. Dlouhodobé závazky
C.IV. Krátkodobý finanční majetek		B.III. Krátkodobé závazky
D. Časové rozlišení		B.IV. Bankovní úvěry a výpomoci
AKTIVA CELKEM		D. Časové rozlišení
		PASIVA CELKEM

Obr. 4 Schéma rozvahy

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb.

Aktiva podniku se dělí na stálá aktiva, mezi něž patří dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý finanční majetek a oběžný majetek, do kterého spadají zásoby, bankovní účty, peníze v pokladně, pohledávky za odběratele a dalšími osobami a subjekty, a ostatní aktiva. Pasiva se dělí na vlastní zdroje, do kterých spadá základní kapitál, fondy a hospodářský výsledek a na cizí zdroje, ke kterým patří především rezervy, dlouhodobé a krátkodobé závazky, bankovní úvěry apod.

Jak již bylo zmíněno, rozvaha se sestavuje na konci každého účetního období. Tato rozvaha se nazývá **řádnu**. V průběhu hospodaření účetní jednotky však dochází ke změnám, které vyvolávají mimořádné sestavení rozvahy. Takto sestavená rozvaha se nazývá **mimořádnou**. Mezi tyto vlivy patří např. zánik podniku, sloučení více podniků, rozsáhlá škoda apod. Při zahájení podnikatelské činnosti je povinna účetní jednotka sestavit **zahajovací rozvahu**. V průběhu účetního období dochází k nepřebornému množství účetních případů, proto nelze po každé změně rozvahu měnit. Ke každé složce

aktiv a pasiv tak vede účetní jednotka účty, do kterých zapisuje změny ve stavu těchto položek. Součet konečných zůstatků těchto účtů se tak musí rovnat součtům v rozvaze.

2.2 VÝSLEDOVKA

Výsledovka neboli výkaz zisku a ztráty podrobně rozvádí jednu rozvahovou položku a tou je hospodářský výsledek běžného období. Výsledovka obsahuje soupis konečných zůstatků všech nákladových a výnosových účtů za dané období, které jsou druhově či účelově uspořádány. Uvedené mezisoučty rozdělují hospodářský výsledek na provozní, finanční a mimořádný. Porovnáním zjištěného hospodářského výsledku lze zhodnotit úspěšnost transakcí provedených danou účetní jednotkou za účetní období. Výsledovka je sestavována na akruální bázi. Zahrnují se do ní mimo jiné i náklady, jež věcně souvisí s daným obdobím, ale které byly úbytkem peněžních prostředků již v minulém účetním období nebo dokonce mnoho účetních období nazpátek. Jako příklad lze uvést odpisy dlouhodobého majetku. Naopak zde mohou být uvedeny náklady, které ještě žádný úbytek peněžních prostředků nevyvolaly. Jednoduše řečeno princip akruálnosti znamená, že veškeré náklady a výnosy bez ohledu na to, zda došlo k pohybu peněžních prostředků, se promítnou do výkazu v tom účetním období, ve kterém se udály.

Oproti rozvaze, která byla nazvána výkazem statickým, představuje výsledovka pohybující se tokové veličiny, je tedy nazývána výkazem tokovým. Hlavním cílem výkazu zisku a ztráty je v podrobné struktuře vykázat ty transakce, ze kterých byl vytvořen hospodářský výsledek daného období. Položky ve výsledovce jsou členěny buď dle činností (provozní činnosti, finanční činnost a mimořádná činnost), dle jednotlivých druhů nebo dle účelu, případně dle vynaložených prostředků.

2.3 VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ

Oproti výsledovce napomáhá výkaz peněžních toků zjistit tok peněžních prostředků podniku v průběhu jeho podnikání a jejich konečný stav ke dni účetní závěrky. Výsledkem výkazu je rozdíl mezi příjmy a výdaji peněžních prostředků podniku v průběhu účetního

období. Tento výkaz doplňuje informace, které poskytuje rozvaha a výsledovka. Vysvětluje, z jakých zdrojů se čerpaly finanční prostředky a za jakým účelem. Oproti výsledovce, která je založena na akruálním principu, je výkaz peněžních toků sestavován na peněžní bázi. Z účetního pohledu jsou peněžními prostředky chápány peníze v hotovosti, ceniny a peněžní prostředky na bankovním účtu.

Výkaz peněžních toků se stavuje ve třech fázích. První fází je sestavení výkazu za provozní činnost podniku. Provozní činností se rozumí základní výdělečná činnost podniku. Druhou fází je zjištění cash flow (peněžních toků) za investiční činnost, jako je nákup či prodej dlouhodobého majetku. Třetí fází je finanční činnost podniku. Do této fáze se řadí činnosti, které ovlivňují výši vlastního kapitálu a dlouhodobých či krátkodobých závazků. Účetní jednotka má na výběr dvě metody sestavení výkazu peněžních toků – přímou a nepřímou. Přímá metoda vykazuje zvolené skupiny peněžních příjmů a výdajů např. v návaznosti na členění výsledovky. Nepřímou metodou se výkaz sestavuje pomocí postupné úpravy hospodářského výsledku o nepeněžní operace. Ke zjištěnému hospodářskému výsledku jsou přičítány, případně jsou od něho odečítány položky, které neznamenalý úbytek či přírůstek peněžních prostředků. Jako příklad lze uvést nesplacené závazky, kdy má podnik k dispozici peněžní prostředky, které může využít, tuto položku je tedy nutné přičíst k celkovému hospodářskému výsledku. Opak tvoří nezaplacené pohledávky.

Zisk, který rozebírá výkaz zisku a ztráty, však nevypovídá nic o schopnosti podniku vytvářet peněžní prostředky. Výnos je spojen se zvýšením aktiv či snížením závazků. Jelikož však podniky musí platit své závazky vůči dodavatelům či zaměstnancům ve formě peněz, je nutné, aby manažeři měli k dispozici vedle rozvahy a výsledovky také výkaz o peněžních tocích. Stejně jako výsledovka podává výkaz peněžních toků informace o jediné položce rozvahy a to o peněžních prostředcích.

2.4 VÝKAZ O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU

Cílem tohoto výkazu je podat informace o změnách vlastního kapitálu, o zvýšení či snížení jeho složek mezi dvěma účetními obdobími. Tento přehled je sestavován za běžné a minulé

účetní období. Je nutné, aby počáteční a konečné stavy vlastního kapitálu navazovaly na rozvahu. Lze tedy konstatovat, že tento výkaz podrobněji vysvětluje položku rozvahy – vlastní kapitál. Minimální požadavky na popis změn vlastního kapitálu jsou zvýšení či snížení základního kapitálu, emisního ážia, uvedení darů a dotací do kapitálu a další. Výkaz musí také obsahovat rozdělení zisku předcházejícího účetního období a návrh na rozdělení zisku běžného období a strukturu základního kapitálu. Zákon striktně udává povinnost přikládat tento výkaz k účetní závěrce pouze vybraným účetním jednotkám.¹⁶

¹⁶ Dle novely zákona o účetnictví s platností od 1. 1. 2010.

3 TEORIE BILANCÍ

V závislosti na ekonomických situacích a konkrétních problémech příslušného historického období v oboru zkoumání bilance vznikaly a stále vznikají nové bilanční teorie, kterým se věnuje mnoho odborníků. Bilanční teoretici zkoumají především problémy týkající se členění bilance, uspořádání a oceňování jednotlivých rozvahových položek. S postupným vývojem ekonomik stále vznikají další otázky, které je nutno řešit a zkoumat. Hlavním cílem teorií však stále zůstává osvětlení podstaty obsahu a členění bilance. Stěžejním bodem pro jednotlivé teorie je zkoumání funkce rozvahy a jejího účelu z účetního a ekonomického hlediska. Její funkce se odvíjí především ze specifikace cílů, které přináší bilanční vykazování. Funkce je dále závislá na způsobu formulace finanční a majetkové situace podniku či na prezentaci hospodářského výsledku. Veškeré teorie se dále odvíjí od toho, kolik se bilanci přisuzuje úkolů.

3.1 DRUHY BILANCÍ

Jak již bylo zmíněno, majetkovou bilanci¹⁷ lze dělit z hlediska její funkce. V rámci těchto funkcí lze popsat pět způsobů rozdělení.

Dle účelu, za jakým je rozvaha sestavena, lze rozlišit tři druhy bilancí:

- *monistická* bilance je sestavována za účelem zjištění buď stavu majetku společnosti¹⁸, nebo za účelem zjištění hospodářského výsledku za dané období¹⁹.
- *dualistická* bilance se sestavuje za účelem jak zjištění hospodářského výsledku, tak za účelem zjištění stavu majetku.
- *komplexní* bilanci lze chápat jako rozšířenou verzi dualistické bilance. Komplexní bilance se sestavuje mimo zjištění hospodářského výsledku a stavu majetku i za účely jinými, které mají informační význam.

Celkový hospodářský výsledek lze **s ohledem na čas** rozdělit mezi jednotlivá období dvěma způsoby:

¹⁷ Majetkovou bilanci se rozumí rozvaha.

¹⁸ Ten je zde vyjádřen v účetních hodnotách oproti dualistické bilanci, ve které je majetek vyjádřen takovou hodnotou, ze které lze zjistit i výsledek hospodářské činnosti podniku.

¹⁹ Výsledek hospodaření v monistické bilanci je dle prof. Janhuby např. čistá výnosová hodnota jednotlivých aktiv či pasiv.

- *Akruálním* způsobem se hospodářský výsledek rozkládá mezi jednotlivá období dle uskutečněných výnosů a nákladů.
- *Neakruálním* způsobem se hospodářský výsledek dělí mezi jednotlivá období na základě uskutečněných příjmů a výdajů.

Dle způsobu sestavení a struktury lze bilanci pojmout dvěma způsoby:

- *statický* způsob vyjadřuje bilanci, která je sestavena klasickou formou, tj. na jedné straně se udávají aktiva jako majetek společnosti a na straně druhé pasiva jako zdroj, ze kterého byl majetek pořízen. Bilance zobrazuje pouze stav majetku a zdrojů k určitému datu. Nelze tedy z údajů vyčíst jakýkoliv minulý či budoucí vývoj. Pokud bilance obsahuje údaje, které jsou podloženy řádnou inventurou a jednotlivé položky jsou oceněny aktuálními cenami, nazývá se tato bilance *ryze statickou*. Jsou-li však data převzata z účetnictví, tedy v účetním ocenění, lze tuto bilanci nazývat *omezeně statickou*.
- *dynamickou* bilancí je nazývána taková bilance, na jejíž jedné straně se uvádí vytvořené hodnoty (výnosy) a na straně druhé spotřebované hodnoty (náklady).

Z hlediska **uchování podnikové podstaty²⁰ a způsobu oceňování** lze vybrat z většího množství následující tři nejčastější klasifikace:

- rozvahové položky jsou oceňovány pouze historickými cenami, což zajišťuje *nominální* zachování podnikové podstaty.
- při oceňování položek se uplatňuje historická cena, která je však přepočtena na pevnou kupní sílu měny. Podstata je tak zachována v *pevné kupní síle*.
- jednotlivé položky lze ocenit buď cenou nového pořízení, nebo reprodukční cenou, což zajišťuje *reprodukční* zachování podstaty.

Pohledů na bilanci je opravdu nepřehledné množství. Za připomenutí stojí také rozdělení na základě časového pojetí vykazujících dat, které mohou být pouze z minulosti a současnosti a případně z budoucnosti. Tato pojetí bilance se nazývají registrující a exspektační.

²⁰ Podnikovou podstatou se rozumí peněžně vyjádřené zdroje financování podniku nebo hmotný a nehmotný majetek podniku.

3.2 BILANČNÍ TEORIE

Největšího rozmachu bilančních teorií se v Evropě dostalo na počátku 20. století. Základem těchto teorií byly především teoretické výklady z daňového hlediska a z hlediska obchodního zákoníku. Teorie bilancí byly ovlivňovány z největší části právními normami, účetními technikami a ekonomickými teoriemi.

Ryze statická teorie vychází ze zjišťování a vykazování bilance k určitému dni. Od tohoto pojetí se však odklonilo již v 19. a 20. století z důvodu vyšších nároků při zpracování rozvahy. Další teorií je **omezeně statická teorie**, která čerpá údaje z běžného účetnictví. Rozvaha je chápána jako výkaz, který obsahuje souhrnný stav majetku a zdrojů jeho krytí k určitému dni. Vykazované údaje jsou však přímo závislé na provedených účetních operacích v daném období. Oproti těmto teoriím dává **dynamická teorie** velký důraz na informace týkající se výsledku hospodaření podniku. Rozvaha je zde chápána jako výkaz, který obsahuje informace o nedokončených operacích. Postupným vývojem teorií přibývaly další požadavky na sestavování bilance. K vykazovaným rozvahám byly žádány i výkazy o peněžních tocích nebo přehledy o platbách apod.

STATICÁ BILANČNÍ TEORIE

Jak již bylo zmíněno, dle statické teorie sloužila bilance ke zjištění stavu majetku a zdrojů financování podniku. Rozvaha byla chápána jako nástroj pro zjištění jednotlivých aktiv, pasiv a vlastního kapitálu. Hospodářský výsledek byl považován za vedlejší „produkt“ vykazované rozvahy. Teorie nebyla zaměřena přímo na zjištění hospodářského výsledku, ten vyplýval ze „správného“ sestavení rozvahy (vykázání jednotlivých položek aktiv a pasiv). Rozvaha tedy sloužila především k určení finanční a majetkové situace podniku. Při vykazování jednotlivých položek bylo používáno brutto principu. Korekci hodnot bylo možné vykázat pouze opravnými položkami na opačné straně bilance. Maximální cena, kterou bylo možné při oceňování použít, byla pořizovací cena. K určení samotného hospodářského výsledku sloužil výkaz zisků a ztrát. Nedostatek přisuzovaný této teorii spočívá ve striktním a přesném vykazování stavů bilančních položek. Kritizovaným problémem byly především ty aktivity, které ke dni sestavení nebyly dokončeny, jelikož tyto aktivity ovlivnily i další hospodářská období. Inflace a neustálé pohyby kupní síly

přímo působí na položky v rozvaze, které jsou oceněny v historických cenách. Položky tak mají ke dni sestavení bilance mnohdy jinou hodnotu.

OMEZENĚ STATICKÁ TEORIE

Jednotlivé položky rozvahy, tedy aktiva a pasiva, jsou oceňována historickou neboli nominální cenou. Oprávky, jakožto souhrn odpisů odepisovaného majetku, jsou vykazovány v pasivech. Z ceny opotřebovaného majetku a opravek tak lze zjistit příslušné procento odpisů. Hospodářský výsledek (zisk nebo ztráta) se zjišťuje jako rozdíl aktiv a pasiv podniku. Následující schéma zobrazuje rozvahu dle omezeně statické teorie. U každé rozvahové položky je poznámka o způsobu jejího oceňování ve výkazu.

AKTIVA	PASIVA
Opotřebovávaný majetek (<i>cena pořízení</i>)	Vlastní kapitál (<i>nominální hodnota</i>)
Zásoby (<i>cena pořízení</i>)	Nerozdělený zisk z minulých let (<i>nominální hodnota</i>)
Pohledávky (<i>nominální hodnota</i>)	Odpisná rezerva = oprávky (<i>nominální hodnota</i>)
Peněžní prostředky na účtu (<i>nominální hodnota</i>)	Dlouhodobý úvěr (<i>nominální hodnota</i>)
Hotovost (<i>nominální hodnota</i>)	Krátkodobé dluhy (<i>nominální hodnota</i>)
	Hospodářský výsledek běžného roku (<i>nominální hodnota</i>)
Celkem Aktiva	Celkem Pasiva

Obr. 5 Schéma rozvahy dle omezeně statické teorie

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s JANHUBA, M. *Základy teorie účetnictví*. 2., upr. vyd. Praha: Oeconomica, 2007. s. 152.

DYNAMICKÁ BILANČNÍ TEORIE

Hlavním úkolem bilance je především zjišťování hospodářského výsledku společnosti. Velmi důležitým bodem těchto teorií je oceňování aktiv a pasiv. Hlavním představitelem této teorie je prof. Eugen Schmalenbach. Jeho hlavní myšlenky lze shrnout následovně: cílem bilancování není vykázat skutečný stav majetku podniku, ale tzv. obchodní výsledek. Je možné účtovat tak, aby výsledky informovaly prostřednictvím zisku o vývoji majetkové situace podniku a o vývoji jeho obchodního výsledku. Dualistická bilance je považována

za nevědeckou, říká, že jediným cílem bilancování je vykázat výsledek. Z této teorie vychází další tzv. **eudynamická teorie**, jejímž hlavním představitelem je prof. Heinrich Sommerfeld. Hlavním pravidlem v oceňování je dle této teorie extrémní opatrnost. Při oceňování je používáno brutto principu, přičemž aktiva jsou případně upravována (korigována) pomocí opravných položek, čímž se zvyšují pasiva a snižuje se tak hospodářský výsledek běžného roku. Budoucí příjmy a výdaje podniku jsou oceňovány v historických cenách. Krátkodobá aktiva a cizí pasiva se dělí na věcná a peněžní. Věcná aktiva či cizí pasiva chápeme tak, že jejich zvýšení ceny přináší zisk, oproti peněžním aktivům a cizím pasivům, jejichž zvýšení ceny přinese ztrátu. V rozvaze se dle Sommerfelda dále tvoří různé zvláštní rezervy, mezi něž patří např. rezerva k zásobám, rezervní fond na vyrovnání dividend či odpisová rezerva. Dlouhodobá aktiva doporučil oceňovat v realizačních cenách, oběžná aktiva v ceně buď historické, nebo realizační (dle toho, která je nižší).

AKTIVA	PASIVA
Opotřebovaný majetek	Vlastní kapitál
Zásoby (<i>věcné</i>)	Rezervní fond na vyrovnání dividend
Pohledávka (<i>peněžní</i>)	Odpisná rezerva
Peněžní prostředky na účtu růstových rezerv (<i>peněžní</i>)	Rezerva k zásobám výrobků
Peněžní prostředky na účtu (<i>peněžní</i>)	Růstová rezerva
Hotovost (<i>peněžní</i>)	Rezerva na zjištění substance
	Dlouhodobé úvěry (<i>věcné</i>)
	Krátkodobé dluhy (<i>věcné</i>)
	Hospodářský výsledek běžného období
Celkem Aktiva	Celkem Pasiva

Obr. 6 Schéma rozvahy dle Sommerfeldovy eudynamické teorie

Zdroj: *Vlastní zpracování v souladu s JANHUBA, M. Základy teorie účetnictví. 2., upr. vyd. Praha: Oeconomica, 2007. s. 153.*

ORGANICKÁ BILANČNÍ TEORIE

Autorem organické bilanční teorie byl F. Schmidt. Teorie je založena především na zjišťování správného hospodářského výsledku a finanční situace podniku. To je zajištěno,

pokud je brán ohled na pohyb cen a úroveň cenových hladin. Hlavním smyslem je vyloučení změn kupní síly peněžní jednotky. K vyjádření této změny cenové hladiny se využívají cenové indexy. Finanční prostředky jsou oceňovány nominální hodnotou a jsou opět rozděleny na věcné a peněžní. Z důvodu inflace vzniká zdánlivý zisk²¹, který společnosti využívají na investice, což snižuje jejich likviditu, jelikož se snižují jejich zdroje, které mají bezprostředně k dispozici. Základním oceňovacím pravidlem je podle Schmidta oceňování pouze v dnešních nabývacích cenách.

AKTIVA	PASIVA
Opotřebovaný majetek (<i>cenové indexy</i>)	Vlastní kapitál (<i>cenové indexy</i>)
Zásoby (<i>cenové indexy</i>)	Nerozdělený zisk z minulých let (<i>cenové indexy</i>)
Pohledávka (<i>peněžní</i>)	Odpisná rezerva
Peněžní prostředky na účtu (<i>peněžní</i>)	Rezerva na udržení substance
Hotovost (<i>peněžní</i>)	Dlouhodobý úvěr (<i>věcné</i>)
	Krátkodobé dluhy (<i>věcné</i>)
	Zdánlivý zisk či ztráta z inflace
	Hospodářský výsledek běžného období
Celkem Aktiva	Celkem Pasiva

Obr. 7 Schéma rozvahy dle Schmidtovy organické teorie

Zdroj: *Vlastní zpracování v souladu s JANHUBA, M. Základy teorie účetnictví. 2., upr. vyd. Praha: Oeconomica, 2007. s. 154.*

NOMINALISTICKÁ BILANČNÍ TEORIE

Hlavním představitelem nominalistické bilanční teorie je prof. Wilhelm Rieger. Ten tvrdí, že jedinou objektivní hodnotu mají nominální peněžní částky, které jsou dnes přijaté. Tato teorie je předchůdcem očekávací (expektační) bilanční teorie. Rieger říká, že jedinou jistotou s ohledem na oceňování jsou příjmy či výdaje peněžních jednotek a že jediný správný hospodářský výsledek (zisk) je celkový neboli totální zisk podniku. Dle jeho názoru je lepší vykazovat průměrné výsledky hospodaření za několik účetních období než

²¹ Zdánlivý zisk je uveden v rozvaze samostatnou položkou a snižuje tak hospodářský výsledek běžného období.

pouze za jedno ukončené období. Základním předpokladem této teorie je diskontování na denní či současnou hodnotu ke dni vykazování bilančních položek.

AKTIVA	PASIVA
Opotřebovávaný majetek (cena pořízení)	Vlastní kapitál (nominální hodnota)
Zásoby (cena pořízení)	Nerozdělený zisk z minulých let (nominální hodnota)
Pohledávky (diskontovaná hodnota)	Odpisná rezerva (nominální hodnota)
Peněžní prostředky na účtu (nominální hodnota)	Dlouhodobý úvěr (diskontovaná hodnota)
Hotovost (nominální hodnota)	Krátkodobé dluhy (diskontovaná hodnota)
	Hospodářský výsledek běžného období
Celkem Aktiva	Celkem Pasiva

Obr. 8 Schéma rozvahy dle Riegerovy nominalistické teorie

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s JANHUBA, M. Základy teorie účetnictví. 2., upr. vyd. Praha: Oeconomica, 2007. s. 152.

Čeští zástupci se mezi tvůrci bilančních teorií neobjevují. Avšak literatura z počátku 20. století nasvědčuje tomu, že byl v této době velký zájem o problematiku výše zmíněné bilanční teorie. Nejvýznamnějším českým představitelem, který se hluboce zajímal o problematiku účetních teorií, byl prof. JUDr. Josef Pazourek. Jeho díla a teorie vychází především z německého účetního systému. Podrobněji bude pojednáno o jeho teoriích v další kapitole. K dalším teoretikům tehdejšího Československa patří beze sporu i prof. Ing. Vladimír Králíček, DrSc., Dr. h. c., autor českých a slovenských účetních teorií.

4 ROZVAHOVÉ VYKAZOVÁNÍ V PRVNÍ POLOVINĚ 20. STOLETÍ²²

V českých zemích bylo dle doložených záznamů používáno nejčastěji jednoduchého účetnictví s prvky kameralistiky. Podvojný účetnictví začalo pronikat do českých zemí až za doby Rudolfa II. a s postupným příchodem italských obchodníků. Po vzniku Československa v roce 1918 byly přijaty všechny předpisy z bývalého Rakouska-Uherska. Účetnictví tak bylo odvozeno z dřívějšího říšského obchodního zákoníku. Žádný zákon však nepředepisoval způsob účtování ani vedení účetních knih. Účetní závěrka se skládala z rozvažného účtu (bilance) a účtu zisku a ztráty. Zvláštností je, že účetnictví včetně veškerých účetních knih bylo vedeno v jakémkoliv používaném jazyce.

Počátkem 20. století ovlivňovaly rozvahu především účetní techniky, právní normy a ekonomické ideje. V raných začátcích byl význam rozvahy pouze formální. Rozvaha zprostředkovávala převody zápisů z hlavní knihy, která již byla zcela popsána, do nové hlavní knihy. Postupem času nabyla významu věcného a obsahového. Během let se však stávala výkazem jmění, který byl sestavován pravidelně, úplně a soustavně. Zprvu působily na rozvahu především zvyklostní právní normy a legislativa, která upravovala její obsahovou i formální stránku. Ekonomické ideje, které v průběhu staletí vznikaly, měly velký vliv na způsob oceňování rozvahových položek.²³

Bilanci neboli rozvahu lze chápat i dnes jako přehled veškerého majetku a všech dluhů podniku. Má podobu účtu, na jehož levé straně jsou uváděna aktiva a na straně pravé pasiva. Základním pravidlem rozvahy byla a stále je rovnost mezi aktivy a pasivy. Pokud se obě strany nerovnal, bylo třeba rozvahu řádně vyrovnat saldem. Převyšovala-li aktiva stav pasiv, mluví se o čistém jmění. Převažovala-li však strana pasiv stranu aktiv, hovořilo se o dluhu podniku. Největší význam měla rozvaha v podvojném účetnictví, ve kterém se účtovalo o všech pohybech aktiv a pasiv.

V průběhu účetního období se účtovalo na účet základní, účet rozvažný, výsledkové účty a účet zisku a ztráty. Na základním účtu se zachycovaly přírůstky či úbytky čistého jmění.

²² Více viz PAZOUREK, J. *Bilance akciových společností*. Praha: MERKUR, 1906. 162 s. Dostupný z WWW: <<http://www.econlib.cz/zlatyfond/html/zf0008.htm>>.

²³ PAZOUREK, J. *Bilance akciových společností*. Praha: MERKUR, 1906. 162 s. Dostupný také z WWW: <<http://www.econlib.cz/zlatyfond/html/zf0008.htm>>.

Počáteční zůstatek byl v tomto případě účtován vpravo tedy na straně Dal. Na účet rozvažný se převáděly konečné zůstatky všech účtů aktiv a pasiv. Konečný zůstatek účtu rozvažného udával stav čistého jmění. Na účtech výsledkových se zaznamenávaly přírůstky či úbytky čistého jmění jednotlivých položek. Konečné zůstatky výsledkových účtů se převáděly na účet zisku a ztráty. Porovnáním pravé a levé strany bylo možné zjistit přírůstek či úbytek čistého jmění za celé účetní období. Přičte-li se tento zjištěný stav k počátečnímu stavu čistého jmění, měl by se rovnat hodnotě čistého jmění, která byla uvedena na účtu rozvažném. Celková uzávěrka byla poté ukončena převodem konečného zůstatku účtu zisku a ztráty a účtu rozvažného na účet základní. Na konci účetního období se též musely vypořádat rozdíly v oceňování. Bilance, jakožto soubor všech majetkových účtů, vycházela z účetních zápisů a musela zobrazovat skutečný stav majetku podniku.

Tehdy platný obchodní zákoník uváděl dva druhy rozvah, rozvahu zahajovací a pravidelnou výroční rozvahu. Zahajovací účet rozvažný (zahajovací rozvaha) a počáteční účet rozvažný (pravidelná počáteční rozvaha) se svojí formou lišily od konečného účtu rozvažného (pravidelná konečná rozvaha). Počáteční účet rozvažný byl souhrnem veškerého počátečního jmění jednotlivých účtů. Jeho prostřednictvím se převáděly počáteční stavy na jednotlivé účty. V tomto případě zastupoval počáteční účet rozvažný účet základní. Z tohoto titulu byl nazýván kapitálovým účtem neboli účtem čistého jmění. Naopak konečný účet rozvažný byl souhrnem všech konečných zůstatků jednotlivých účtů. Tento účet zprostředkoval převod jednotlivých konečných stavů majetkových účtů. Byl tedy nazýván majetkovým účtem.

Dalším dělením rozvahy bylo dělení na hrubou a mimořádnou. Hrubou rozvahou byla nazývána rozvaha, ve které nebyly obsaženy skutečné stavy aktiv a pasiv. Nebraly se v potaz odpisy budov, strojů či pohledávek, nebyl zde zachycen skutečný stav zboží, který bylo možné zjistit pomocí fyzického přepočítání. Zjištěný zisk z této rozvahy byl nazýván hrubým ziskem. Mimořádnou rozvahou se rozuměla rozvaha, která byla sestavována z nepředvídatelných důvodů během účetního období. Úlohou této rozvahy mohlo být určení, zda společnost může přistoupit k likvidaci, případně vyhlásit konkurz. Mimořádná rozvaha byla sestavována také v případě změny formy podnikání.

Ke stavbě (konstrukci) bilance uvádí prof. *Josef Pazourek* ve svém díle *Bilance akciových společností* následující: Bilance poskytuje přesný obraz o stavu jmění společnosti. Aby toto mohlo být splněno, musí rozvaha obsahovat pravdivé a jasné informace. Struktura rozvahy musí být dostatečně podrobná. V rozvaze nesmí být slučována různorodá aktiva či pasiva jako např. dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek či různé druhy pohledávek. V rozvaze nelze kompenzovat položky aktiv a pasiv. Nelze tedy vykompenzovat pohledávky se závazky, přeplacené a nedoplnené úroky apod. Rozvaha musí být úplná a měl by z ní jít vyčíst poměr majetku i poměry jmění mezi sebou. Poměr aktiv a pasiv by měl být takový, aby nezapříčinil problémy podniku.²⁴

Způsob oceňování musel být také v tehdejší době v průběhu hospodaření podniku zachován, aby mohl být průběžně sledován vývoj jednotlivých položek rozvahy a aby bylo možné tyto položky porovnávat mezi jednotlivými účetními obdobími. Rozdělení a pojmenování rozvahových položek muselo být v průběhu hospodaření podniku zachováno. Nesměly se slučovat různé složky majetku jako např. pozemky a budovy apod.

Jednotlivé položky rozvahy bylo možné rozdělit na **majetkové** a účty **čistého jmění**. Mezi majetkové účty patřily především tyto účty: nemovitosti, samostatné movité věci, suroviny, polotovary, výrobky a zboží, pokladní hotovost, cizí měna a valuty, aktivní a pasivní směnky, pohledávky a dluhy, nehmotné statky, anticipace aktivní a pasivní a pořádkové položky. Účty čistého jmění byly děleny na akciový kapitál, rezervní fondy a výsledný zisk či ztrátu. Jednotlivé položky lze krátce charakterizovat následovně.

NEMOVITOSTI

K nemovitostem patřily beze sporu nezastavěné pozemky a budovy. **Nezastavěné pozemky** se dělily na pozemky, které sloužily přímo účelům podnikání, ale neposkytovaly výnos. Do této skupiny bylo možné zahrnout např. pozemky, které byly určeny k ukládání materiálu (např. cihly). Druhou skupinu tvořily pozemky, které byly nutnou součástí podniku a přinášely podniku výnos. Do této skupiny se řadily např. pole pro pěstování obilí. Nezastavěné pozemky byly oceňovány nabývací cenou, součástí níž byly veškeré

²⁴ PAZOUREK, J. *Bilance akciových společností*. Praha: MERKUR, 1906. 162 s. Dostupný také z WWW: <<http://www.econlib.cz/zlatyfond/html/zf0008.htm>>.

poplatky související s jejich pořízením (poplatky za převody na katastrálním úřadu apod.). Tyto nemovitosti nebyly předmětem odepisování. Bylo však nutné pozorovat, zda cena výrazně neklesla. Pokud k tomuto snížení došlo, bylo třeba cenu vyrovnat na vrub rezervního fondu nebo na vrub účtu zisků a ztrát. **Budovy** se oceňovaly obdobně jako nezastavěné pozemky v ceně nabývací včetně veškerých poplatků, které souvisely s jejich pořízením. Pokud ale byly budovy předmětem podnikání, jako je tomu u společností zabývajících se prodejem nemovitostí, oceňovaly se v prodejní ceně. Budovy bylo nutné řádně ročně odepisovat. Odpisová sazba se pohybovala v rozmezí 0,33% až 2,5% ročně dle síly opotřebení. Budovy bylo možné odepisovat buď přímo, kdy se snižovala příslušná cena v aktivech, nebo nepřímo. V druhém případě byla budova vykazována v aktivech ve stále stejné ceně, ale odpisy se kumulovaly na účtu k tomu zřízeném v pasivech.

SAMOSTATNÉ MOVITÉ VĚCI

Do této skupiny spadaly veškeré stroje, nástroje, nářadí apod., které se oceňovaly v nabývací ceně včetně veškerých výloh spojených s jejich nákupem (dovozné, clo) a instalací. Samostatné movité věci vlastní výroby se oceňovaly vlastními náklady. Podobně jako budovy bylo potřeba tato zařízení každým rokem odepisovat a to sazbou v rozmezí 1,3% až 20% ročně. I zde byly možné dva způsoby zachycení odpisů v rozvaze, tedy přímo či nepřímo. Z nastřádaných odpisových rezerv bylo možné v budoucnu pořídit nové zařízení.

SUROVINY, POLOTOVARY, VÝROBKY A ZBOŽÍ

Suroviny se účtovaly v ceně nabývací, která byla navýšena o nezbytné vlastní výlohy. **Polotovary** a výrobky se účtovaly v ceně, kterou udává výrobní účet. Na účtu výroby byly uvedeny veškeré výrobní náklady. **Zbožím** lze chápat věci či zařízení, které byly pořízeny za účelem dalšího prodeje. Mezi zboží patřily v této době i cenné papíry. Zboží bylo účtováno v ceně nákupní opět včetně všech vedlejších výloh, mezi které patřily např. cla a dovozní. Do vedlejších výloh však nespádaly úroky, pro které byl zřízen samostatný účet.

POKLADNÍ HOTOVOST, CIZÍ MĚNA A VALUTY

Pokladní hotovost se musela v průběhu roku udržovat v přiměřené výši. Pokud by byl držen příliš vysoký obnos, docházelo by ke ztrátám z titulu ztracených úroků. Při roční

závěrce bývala suma hotovosti nejvyšší, jelikož musel být podnik připraven platit dividendy. Případná **cizí měna** se na účtu uváděla v nabývací hodnotě. Pokud byla její denní cena v den závěrky nižší, bylo nutné tento rozdíl vypořádat odpisem v pasivech.

AKTIVNÍ A PASIVNÍ SMĚNKY

Aktivními směnkami bylo možné rozumět směnky v domácí měně, které byly v rozvaze uváděny ve své jmenovité hodnotě. Úroky z těchto směnek byly uvedeny v pasivech. Při sestavování rozvahy bylo nutné dbát na to, aby do ní nebyly uváděny i směnky, které byly zcela či částečně nedobytné. Částečně nedobytné směnky byly uváděny pouze v částce, která dle předpokladů bude uhrazena. Zbývající část se řádně odepsala na vrub účtu zisků a ztrát či na zvláštní rezervní fond.

POHLEDÁVKY A DLUHY

Pohledávky a závazky se v rozvaze neuváděly jednotlivými položkami, ale shrnovaly se dle specifík do aktiv či pasiv. Vyžadovalo se však, aby bylo v rozvaze uvedeno, kolika dlužníků či věřitelů se údaj týká. V žádném případě nesměly být vzájemně kompenzovány pohledávky a závazky.

NEHMOTNÉ STATKY

K nehmotným statkům patřily např. práva a patenty, které bylo možné nazývat i poměrovými statky. V této době panovalo mnoho názorů, zda tyto statky uvádět v rozvaze či nikoli a zda tam vůbec patří. Postupem času byla přijata teorie, která říkala, že v rozvaze se uvádí jen ty statky, na jejichž získání bylo něco vynaloženo (peníze či jiné hmotné statky). Otázkou však zůstávaly dary, s jejichž pořízením nesouvisel žádný náklad.

ANTICIPACE AKTIVNÍ A PASIVNÍ

Anticipacemi byly myšleny v této době náklady, které se stravovaly postupem času. Do nákladů se rozpouštěly postupně v průběhu několika let. Rozpouštěny byly v takovém poměru, v jakém souvisely s daným účetním obdobím. Takovéto účtování napomáhalo správnějšímu zjištění hospodářského výsledku, který tak nebyl zatěžován náklady, které

souvisely až s obdobím budoucím. Mezi pasivní anticipace bylo možné počítat např. nedopladené úroky, daně ale také rezervy.

POŘÁDKOVÉ POLOŽKY

Pořádkové položky měly ryze formální význam. Upravovaly jiné účetní položky pasiv či aktiv. Mezi takto upravovaná pasiva patřily např. odpisy, které nebyly rezervním fondem, odpisy pohledávek či zboží. Do takto upravovaných aktiv se řadilo např. umořování půjček. Pořádkové položky napomáhaly splňovat správnost vykazované bilance a jejího oceňování.

AKCIOVÝ KAPITÁL

Akciový kapitál byl první položkou pasiv. V rozvaze se akciový kapitál uváděl v celé své výši, i když nebyl zcela splacen. V případě, že kapitál nebyl zcela splacen, vložila se do aktiv pohledávka za nesplacený akciový kapitál, aby byla rozvaha v rovnováze. Akcie, které tvořily akciový kapitál, se mohly prodávat nad pari, tedy za cenu, která byla vyšší než jejich jmenovitá hodnota. Rozdíl byl poté uváděn v emisním rezervním fondu. Akcie ale nebylo možné prodávat za cenu nižší, než byla jejich jmenovitá hodnota.

REZERVNÍ FONDY

Na účet rezervního fondu se účtovalo čisté jmění, které bylo ponecháno při rozdělování zisku za účelem posílení kapitálu společnosti. Rezervním fondem se rozuměla ta zadržaná část zisků, která byla určena pro úhrady ztrát či jiných nečekaných výdajů. Tyto prostředky musely být pohotové, tj. kdykoliv k dispozici, ať již ve formě peněžních jednotek či jiných vysoce likvidních aktiv. V rozvaze byly také uvedeny speciální rezervní fondy. Mezi speciální rezervní fondy patřily fondy pro úhradu ztrát na běžných účtech, účtech cenných papírů, pohledávek a pro úhradu ztráty způsobené rozdílnou cenou zboží. Nebyly však skutečným rezervním fondem, jelikož nevznikly ze zisků. Tyto fondy se tvořily před účetní závěrkou oproti rezervnímu fondu, který se tvořil až po účetní závěrce ze zisku.

VÝSLEDNÝ ZISK ČI ZTRÁTA

Rozdíl mezi aktivy a pasivy byl i v této době nazýván buď ziskem, nebo ztrátou. O zisku lze hovořit v tom případě, kdy aktiva mají vyšší hodnotu než pasiva, a o ztrátě, když pasiva

jsou vyšší než aktiva. Výroční zisk byl rozdělován mezi akcionáře prostřednictvím dividend. Před výplatou však bylo nutné uskutečnit příděl do rezervního fondu. Dále se zisk rozděloval do ostatních rezervních fondů. Část nerozděleného zisku se převáděla do příštího období, kde mohl být využit na úhradu případné ztráty.

5 ROZVAHOVÉ VYKAZOVÁNÍ V POVÁLEČNÉM OBDOBÍ

Po roce 1945 směřovala ekonomika Československa k centrálně plánovanému systému. V této době docházelo k procesu znárodnění. Nejzásadnější změnou, ke které v souvislosti se znárodněním došlo, bylo znárodnění bank, průmyslu, dolů a pojišťoven. Tím postupně docházelo k vytlačování tržního mechanismu. V roce 1946 byl uveden v platnost zákon č. 116/1946 Sb., o jednotné organizaci podnikového účetnictví. Tento zákon sjednocoval účetnictví, kalkulace a rozpočetnictví v rámci určitých podniků. Z vládního nařízení č. 205/1946 Sb. vyplývá povinnost vést pouze podvojně účetnictví. Hlavním úkolem účetnictví byla povinnost zaznamenávat srozumitelně stav majetku a kapitálu, náklady a výnosy a hospodářský výsledek podniku. Pomocí těchto informací bylo možné kontrolovat jednotlivé podniky a porovnávat je mezi sebou. V letech 1947-1949 byly vydány jasně dané účetní osnovy pro jednotlivé druhy podniků tak, aby bylo možné porovnávat podniky mezi sebou v rámci odvětví či celého hospodářství. Osnovy byly sestaveny dle sovětského vzoru. Podniky se těmito osnovami musely striktně řídit. V padesátých letech 20. století se v účetnictví začaly uplatňovat nové metody, které byly převzaty ze Sovětského svazu. V roce 1951 vyšel v platnost zákon č. 108/1951 Sb., o organizaci národohospodářské evidence, který považuje národohospodářskou evidenci za velmi důležitou a nezbytnou. Ta byla aplikována na centrální řízení ekonomiky. Centrální orgány tak měly možnost získávat prioritně informace o účetnictví (hospodaření) jednotlivých podniků. Pro účely hospodářské evidence měly podniky povinnost podávat včas správné a pravdivé informace o svém hospodaření.

V úvodu díla Peroutky a Zavadila je uvedeno: „Podle usnesení strany a vlády ze dne 4. a 8. července 1952 byla jako důsledek nové metodiky plánování zavedena v průmyslu od 1. ledna 1953 nová účetní evidence. V průběhu roku 1953 bylo dosaženo v podstatě ve všech odvětvích dochvilnosti vedení účetní evidence a předkládání účetních výkazů a započal boj o jejich zkvalitnění.“²⁵

Jelikož se z počátku při svém rozhodování ředitelé, finanční ani techničtí pracovníci neopírali o účetní výkazy, bylo tak snahou, aby tito pracovníci začali používat těchto

²⁵ PEROUTKA, M., ZAVADIL, V. *Rozvaha průmyslového podniku a její rozbor*. 1. vyd. Praha: ORBIS, 1954. s. 5.

výkazů při svém rozhodování. Výkazy tak byly sestavovány právě proto, aby vedoucí pracovníci měli přehled o výsledcích podniku, tedy o podnikových úspěších či neúspěších. Účetní evidence zachycovala koloběh prostředků, plnění plánů a výši nákladů, výnosů a hospodářského výsledku podniku. Nejdůležitějším úkolem účetnictví byla kontrola plnění plánu. Účetní evidence se dělila na běžnou účetní evidenci a účetní výkazy. Jedním z výkazů byla i rozvaha. Aktiva byla v této době charakterizována jako přehled o složení a rozmístění prostředků, který měl podnik k dispozici, z jakých druhů se skládaly a za jakým účelem byly prostředky použity. Pasivy byly myšleny zdroje prostředků. Z pasiv bylo možné zjistit, z jakých zdrojů byly prostředky pořízeny. V pasivech tak bylo zachyceno i to, co stát poskytl podniku k jeho hospodaření. Tyto přídělky byly uvedeny v rozvaze v položce kmenové jmění. Levou stranu rozvahy (aktiva) tak tvořily např. budovy, stroje, suroviny, hotové výrobky, hotovost v pokladně či pohledávky za odběrateli. Pravou stranu rozvahy (pasiva) tvořily např. kmenové jmění, bankovní úvěry nebo dluhy dodavatelům.

Aby mohl podnik plnit úkoly vyplývající ze státního plánu, bylo třeba, aby měl k dispozici mimo jiné i výrobní prostředky, mezi něž patřily hlavně budovy, stroje, nářadí, suroviny či palivo. **Prostředky podniku**²⁶ se rozuměly **pracovní prostředky**, za něž se považovaly věci, které se nacházely mezi pracovníkem a pracovním předmětem. Díky pracovním prostředkům mohl pracovník s předmětem manipulovat. Druhé chápání prostředků podniku byly **pracovní předměty**, mezi něž patřily především suroviny nebo palivo. Prostředky podniku se tak dělily na základní prostředky a oběžné prostředky.

Základním prostředkem se rozuměl takový prostředek, který se nestával součástí výrobku. Naopak výrobek byl díky tomuto prostředku vyráběn. Základní prostředky přenášely do produktu svou hodnotu prostřednictvím postupného opotřebování. Prostředky byly charakteristické svým dlouhodobým použitím, postupným opotřebením a zachováním své původní naturální podoby. Odpisy základních prostředků byly složkou vlastních nákladů, tím se vracely zpět do podniku. Nastřádanou část odpisů, které v této době činila 40% - 60%, si podnik nechával k financování oprav a zbylá část se dováděla do investiční banky nebo jinému výše postavenému orgánu. Základními prostředky se

²⁶ V dnešních podmínkách chápány jako aktiva podniku.

rozuměly hlavně budovy nebo pozemky, které podniku dával k dispozici stát, podnik tak s nimi mohl libovolně nakládat.

Oběžnými prostředky byly nazývány takové prostředky, které uvnitř podniku neustále cirkulovaly a měnily svoji podobu. Jejich pohyb začínal ve formě peněz, které byly použity na nákup materiálu. Z materiálových zásob tak byly vyrobeny výrobky, které byly prodány a tak se podniku opět vrátily peněžní prostředky. Ve finančním plánu podniku jsou na určitou část oběžných prostředků stanoveny tak zvané normativy oběžných prostředků, kterými je podniku určena průměrná potřeba oběžných prostředků, nutná ke splnění plánu. Tyto oběžné prostředky se nazývaly normovanými oběžnými prostředky. Mezi ně patří suroviny a základní materiál, nakupované polotovary, pomocný materiál, palivo, obaly, náklady příštích období, hotové výrobky a zboží a pokladní hotovost nebo např. peníze na cestě. Ostatní oběžné prostředky byly nazývány nenormovanými.

Veškeré prostředky podniku musely být kryty ze **zdrojů**²⁷, které mu byly přiděleny ze státních zdrojů dle národohospodářského plánu. Tyto zdroje lze dělit na vlastní zdroje, zdroje podobné vlastním a vypůjčené (cizí) zdroje.

Vlastní zdroje podnik získával od státu. Těmito zdroji byly kryty základní prostředky a většina normovaných prostředků podniku. Vlastní zdroje bylo možné dělit dále dle jejich použití na vlastní zdroje základních prostředků a vlastní zdroje oběžných prostředků. Velkou část vlastních zdrojů podniku tvořilo **kmenové jmění**. To se skládalo ze základního fondu a obrátového fondu. Přičemž základní fond se musel rovnat konečnému zůstatku základních prostředků. Naopak obrátový fond sloužil ke krytí velké části normovaných oběžných prostředků. Kmenové jmění nezůstávalo stále ve stejné výši, ale přizpůsobovalo se finanční a výrobní situaci podniku. Kromě kmenového jmění tvořil vlastní zdroje i **plánovaný zisk** a **zisk nad plán**, který nemusel podnik za určitých podmínek odvádět.

Ke **zdrojům**, které byly **podobné vlastním**, byla počítána i **stálá pasiva**. Ta byla považována za dluhy, které nesměly klesnout pod určité minimum. K těmto zdrojům

²⁷ V dnešních podmínkách lze zdroje chápat jako pasiva podniku.

patřily především účty: zaměstnanci, dodavatelé, sražené daně, příspěvky na národní pojištění apod. Jak již vyplývá z názvu, byly tyto zdroje velmi podobné vlastním zdrojům, proto se mohlo stát, že občas byly sloučeny právě se zdroji vlastními. Zdroje podobné vlastním byly využívány především ke krytí oběžných prostředků.

Vypůjčené neboli cizí **zdroje** využíval podnik pouze dočasně. Po určité době byl povinen tyto prostředky vrátit. Mezi vypůjčené zdroje patřily úvěry od Státní banky, které podnik používal hlavně k nákupu zásob materiálu, nebo bankovní úvěry na normované oběžné prostředky apod. Dalším cizím zdrojem byl tzv. inkasní úvěr, který sloužil na překlenutí doby mezi odesláním faktur a úhradou těchto faktur od odběratelů. Bylo však možné získat úvěr i na jiné účely např. na úhradu mezd, k tomu však podnik potřeboval souhlas vlády. Ministerstvo financí bylo pověřeno vládou, aby sestavilo mimo jiné i závaznou strukturu rozvahy dle jednotlivých odvětví. Dále bude krátce popsáno základní schéma rozvahy pro průmyslové podniky. Dle sovětského vzoru byla sestavena rozvaha průmyslových podniků, která nabyla platnosti 1. ledna 1954. Předepsaný vzor obsahoval prvky samokritiky podniku. Z rozvahy bylo možné vyčíst např., které závazky podnik včas nesplatil nebo naopak kolik podniku nezaplatilo včas odběratelů. Podnik musel v rozvaze uvádět i již výše zmíněné normativy, které byly určeny finančním plánem, tím byla zajištěna možnost srovnání stavu a použití jednotlivých prostředků či zdrojů.

AKTIVA	PASIVA
A - Základní prostředky a aktiva mimo oběh	A – Zdroje vlastních a podobných prostředků
B - Normované oběžné prostředky	B – Bankovní úvěry na norm. zásoby a oprávky k drobným a krátkodobým předmětům
C - Peněžní prostředky, pohledávky a jiná aktiva	C – Různé bankovní úvěry, dluhy a jiná pasiva
D - Prostředky a náklady na investice	D – Zdroje prostředků na investice
E - Prostředky a náklady na tvoření základního stáda	E – Zdroje prostředků na financování tvoření základního stáda

Obr. 9 Základní schéma rozvahy průmyslových podniků

Zdroj: PEROUTKA, M., ZAVADIL, V. *Rozvaha průmyslového podniku a její rozbor*. 1. vyd. Praha: ORBIS, 1954. s. 25.

Z obecného schématu, které je uvedeno na obr. 9, lze vyčíst, že strana aktiv a pasiv byla členěna do pěti hlavních částí, přičemž názvy byly voleny tak, aby co nejvíce vystihovaly svůj obsah. Mimo provozní činnost byla v rozvaze uvedena i činnost investiční. Jak je zřejmé z názvů jednotlivých složek, souvisely první tři části schématu s provozní činností podniku. Základní prostředky tvořily významnou část aktiv. Oběžné prostředky se dělily na normované oběžné prostředky, které tvořily téměř celou část B, a na ostatní nenormované oběžné prostředky a část normovaných prostředků, které byly uvedeny v části C. Vlastní a podobné zdroje byly uvedeny v pasivech v části A. Vypůjčené neboli cizí zdroje byly poté uvedeny v části B a C. Přičemž část B tvořily především bankovní úvěry na normované oběžné prostředky a část C různé bankovní úvěry a ostatní zdroje. Čtvrtá a pátá část schématu (označena D a E) byla věnována investiční činnosti podniku. Tyto zdroje sloužily hlavně ke zvýšení základních prostředků podniku.

V aktivech rozvahy byly části označené A a C a v pasivech části A, B a C děleny na skupiny, které se označovaly římskými číslicemi, a ty se dále dělily na položky, které se značily arabskými číslicemi. Některé z těchto položek byly dále děleny ještě na subpoložky. Ostatní části rozvahy se dělily pouze na položky a subpoložky.

Mezi **základní prostředky a aktiva mimo oběh** patřily především základní prostředky, pozemky, odvedené prostředky, nové ocenění zásob, zúčtování mezi podnikem a hlavní správou, podniky za svěřené prostředky a ztráta. Společným znakem všech položek v části A bylo, že mohly být kryty pouze vlastními a podobnými zdroji. Aktivy mimo oběh rozumíme prostředky, které již podnik neměl k dispozici, tedy s nimi nedisponoval. V rozvaze byly uváděny z finančních a kontrolních důvodů. Mezi aktiva mimo oběh patřily odvedené prostředky, jako byl např. odvedený zisk. Základní prostředky byly oceňovány v pořizovací hodnotě. Jejich opotřebování se uvádělo ve skupině označené III. Oprávky k základním prostředkům. Též pozemky byly uváděny v pořizovací hodnotě, ale neodepisovaly se. Ve skupině IV. se dále uvádělo nové ocenění zásob. Tato položka vykazovala rozdíl případného snížení ceny zásob. Také ztráta spadala do aktiv a to konkrétně do skupiny VIII. Proč bylo třeba vykazovat ztrátu v aktivech rozvahy, vyplývá z tohoto příkladu. Podnik má kmenové ve výši 100 000,- Kč a vykáže v prvním čtvrtletí ztrátu ve výši 10 000,- Kč. Tato ztráta snižuje jeho vlastní zdroje (jeho vlastní zdroje nyní

činí ve skutečnosti 90 000,- Kč), ale podnik ji smí zúčtovat na vrub kmenového jmění až po schválení ročního výkazu, až nadřízený orgán podrobně prověří její příčiny a až se zajistí zjednání nápravy.

Normované oběžné prostředky, které tvoří část B rozvahy, byly uváděny ve své skutečné výši. U každé této položky byly uvedeny normativy, které se převzaly z finančního plánu podniku. Drobné a krátkodobé předměty byly rozděleny do třech sloupců. V prvním sloupci byly uváděny ve své pořizovací hodnotě, v druhém sloupci se uváděly jejich normativy v zůstatkové hodnotě a ve sloupci třetím se tyto předměty vykazovaly v zůstatkové hodnotě.

Ostatní nenormované oběžné prostředky byly obsaženy ve skupině **peněžní prostředky, pohledávky a jiná aktiva**. Jinými aktivy se rozuměly prostředky zvláštních fondů, které byly odvedeny Investiční bance. Mezi tyto prostředky se daly řadit např. odvedené odpisy nebo náklady či prostředky na generální opravy. Peněžní prostředky se uváděly v rozvaze ve svém skutečném stavu s poznámkou o výši normativu. Obrátový účet ve Státní bance byl nejvýznamnější složkou této skupiny. Z tohoto účtu podnik čerpal peněžní prostředky potřebné na úhradu většiny svých závazků. Podnik byl povinen ukládat povinné částky na běžný účet zvláštních prostředků, které patřily zvláštním fondům.

Mezi **prostředky a náklady na investice** se řadily např. dokončené investice, nedokončené investice či zálohy stavebním podnikům. Financování investiční činnosti se provádělo prostřednictvím Investiční banky. Aby byla možná kontrola použití investičních prostředků, byly jednotlivé kroky investice děleny do samostatných rozvahových položek jako byla nedokončená či dokončená investice. Poslední složkou aktiv podniku byly **prostředky a náklady na tvoření základního stáda**. V předepsaném vzoru rozvahy se však uváděla jediná položka tvoření základního stáda. Ta udávala narůstajícím způsobem sumu vynaložených prostředků na tvoření základního stáda. Tato položka se jednou ročně vyúčtovala na stranu pasiv do příslušné položky zdrojů.

Jako první část pasiv se uváděly **zdroje vlastních a podobných prostředků**. V této části se nacházelo především kmenové jmění podniku, prostředky svěřené trustem, oprávk

k základním prostředkům, nové ocenění zásob, zisk minulého a běžného roku či stálá aktiva. Kmenové jmění se členilo na základní fond, jímž byly financovány všechny základní prostředky, a obrátový fond, který sloužil k financování velké části normovaných prostředků. Stálá aktiva se v rozvaze uváděla jak ve skutečné výši, tak v částkách, které byly určeny ke krytí normativů. Oprávky k základním prostředkům byly chápány jako opravná položka, díky níž bylo možné zjistit zůstatkovou hodnotu daného prostředku.

V části B byly uvedeny **bankovní úvěry na normované oběžné prostředky a oprávky k drobným a krátkodobým předmětům**. Jednotlivé bankovní úvěry byly v rozvaze členěny dle účelu, na jaký byly použity. Podnik musel při žádosti o úvěr prokázat účel, ke kterému by byl úvěr použit, např. nákup surovin a základního materiálu nebo paliva. Banka poskytovala úvěry pouze do výše normativů. Úvěr nad normativy byl podniku poskytnut pouze v případě sezónního nahromadování zásob apod. Na nepřijatelné normativy banka nesměla úvěry poskytovat. Jejím účelem nebylo pouze poskytování úvěru, ale také kontrola, k jakému účelu byl úvěr použit. Tak jako oprávky k základním prostředkům byly oprávky k drobným a krátkodobým předmětům chápány jako opravná položka.

Jako první je v části **různé bankovní úvěry, dluhy a jiná aktiva** uveden inkasní úvěr, který slouží k překlenutí doby od odeslání faktur odběratelům až po jejich zaplacení. V případě, že platba od odběratele nebyla přijata, byl podnik povinen tento dluh zúčtovat na účet úvěry nesplacené ve lhůtě. Dalším účtem, který stojí za zmínku, byl účet s názvem deponenti, kde podnik zachycoval částky mezd, které nebyly vyzvednuty do dvou dnů po výplatě nebo sražené mzdy na základě soudního příkazu. O tom, jak jsou čerpány zdroje na investiční prostředky, informovala část **zdroje prostředků na investice**. Poslední část pasiv tvoří **zdroje prostředků na financování tvoření základního stáda**. Tato položka vyjadřovala částku, která byla použita na financování tažného a chovného dobytka.

6 SOUČASNÉ ROZVAHOVÉ VYKAZOVÁNÍ²⁸

Období v letech 1971 – 1991 se nazývalo obdobím jednotné soustavy sociálně-ekonomických informací. Účetnictví bylo považováno za nejucelenější a nejkompexnější systém těchto informací. V tomto období došlo k mnoha změnám v oceňování. Mimo jiné byla primárně oceňována aktiva. Od tohoto oceňování se poté odvíjelo ocenění pasiv. Za nejdůležitější výkaz se považovala rozvaha a výsledovka. Po roce 1976 vznikla jednotná účetní osnova, ta obsahovala účty aktiv, pasiv, ale i nákladů a výnosů. Došlo mimo jiné k jednookruhové organizaci účetnictví. Náklady se začaly účtovat ve více účtových třídách a hospodářský výsledek začal být zjišťován dvěma způsoby – netto a brutto. Brutto způsob byl využíván především v průběhu účetního období a netto způsob na konci účetního období. V roce 1989 došlo k politickým změnám a postupnému přechodu z centrálně plánované ekonomiky na tržní. Současný účetní systém tak začal být vzhledem k velkým změnám v ekonomice nedostačující. Toto vedlo k radikálním změnám v systému. Cílem „nového“ účetnictví bylo zajistit věrné zobrazení reality a umožnit srovnatelnost dat v národním i mezinárodním měřítku.

V současné době je účetnictví v České republice upraveno zákonem č. 563/1991, o účetnictví, prováděcími vyhláškami k tomuto zákonu a Českými účetními standardy. Zákon o účetnictví vytváří právní rámec pro rozsah a způsob vedení účetnictví. Tento zákon je základním právním předpisem pro všechny účetní jednotky, z čehož vyplývá, že právní norma pro všechny typy účetních jednotek je shodná. Prováděcí vyhlášky upravují účetnictví již dle jednotlivých typů účetní jednotky. Ve vyhláškách jsou obsaženy pouze taková ustanovení, která nepřekračují meze zákona o účetnictví. Prováděcí vyhlášky vydává Ministerstvo financí České republiky. České účetní standardy podrobněji rozvádí metody a postupy účtování v konkrétních případech nebo pro specifické skupiny majetku. Použití standardů účetní jednotkou se považuje za splnění ustanovení o účetních metodách dle zákona o účetnictví. České účetní standardy jsou zveřejňovány ve Finančním zpravodaji. Oproti výše zmíněnému zákonu, vyhláškám a standardům si vnitropodnikové účetní směrnice definuje účetní jednotka sama. Ta si ve svých směrnících stanoví účtový rozvrh a pravidla pro účtování. Vzhledem k tomu, že vnitřní směrnice jsou podkladem při

²⁸ Více viz KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: POLYGON, 2004. s. 27-54. ISBN-80-7273-095-9.

finanční kontrole, musí být sestaveny s ohledem na zákon o účetnictví, jednotlivé vyhlášky a standardy. Vnitropodnikové směrnice jsou využívány především při zpracování účetních výkazů. Stanovují metody oceňování, účtování, odepisování apod. Nutno poznamenat, že účetnictví je ovlivňováno dalšími legislativními předpisy, jako jsou např. daňové zákony, obchodní zákoník, zákon o rezervách a další.

Informace o výsledcích hospodaření podniku poskytují uživatelům účetní výkazy. Souhrn těchto výkazů je nazýván účetní závěrkou. Účetní výkazy předávají informace týkající se finanční a majetkové struktury podniku či o hospodářském výsledku. Mezi hlavní účetní výkazy patří především rozvaha a výkaz zisku a ztráty. Dalšími účetními výkazy jsou přehled o peněžních tocích či přehled o změnách vlastního kapitálu. Tyto výkazy jsou sestavovány v peněžních jednotkách české měny. Položky jsou uváděny v tisících Kč. U všech položek musí být zveřejněna informace o stavu v daném i přecházejícím období. V rozvaze se výše jednotlivých položek aktiv za minulé období uvádí v netto částkách, tedy částkách snížených o opravné položky a oprávký. Položky v nulové výši se zpravidla neuvádějí vůbec, případně s nulovou částkou.

Rozvaha poskytuje informace o finanční situaci účetní jednotky. Tyto informace jsou nezbytné pro řízení podniku. Toto ovlivňuje členění a uspořádání jednotlivých položek aktiv a pasiv. Aktiva jsou v rozvaze uspořádána dle své likvidity a dle skupin majetkových složek a pasiva jsou členěna na vlastní a cizí zdroje. Další výkazy jsou rozvedením buď jedné rozvahové položky (výkaz zisku a ztráty) či několika rozvahových položek (výkaz o peněžních tocích). Oproti tomu rozvaha je sumarizací všech transakcí podniku, které jsou zaznamenány v účetnictví. Je nazývána statickým výkazem, který vypovídá o momentální finanční situaci podniku. Údaje v rozvaze jsou za běžné období udávány v brutto částce (ocenění dle zákona o účetnictví), dále je zde uvedena případná korekce (výše oprávek či opravných položek) a netto částka. Jak již bylo zmíněno výše, za minulé období jsou uváděny pouze částky netto. Údaje o pasivech jsou uváděny za běžné a minulé období. Rozvaha i ostatní výkazy jsou mezi sebou provázány. Výkaz zisku a ztráty, nebo spíše jeho výsledek (zisk či ztráta), musí odpovídat částce uvedené v rozvaze u položky „Výsledek

hospodaření běžného období“. Stav peněžních prostředků zjištěný z výkazu peněžních toků musí odpovídat položce rozvahy „Finanční majetek“²⁹ apod.

AKTIVA

Na majetek podniku se lze dívat ze dvou pohledů a to jako na majetek podniku dle druhového členění (tj. aktiva) a jako na zdroj pořízení majetku (tj. pasiva). Aktiva jsou majetkové součásti podniku, ocenitelné v peněžních jednotkách, kterými podnik plně disponuje a očekává od nich budoucí zvětšení prospěchu. Jednotlivá aktiva jsou výsledkem hospodářských aktivit z let minulých. Aktiva se v hlavním členění dělí na pohledávky za upsaný základní kapitál, dlouhodobý majetek, oběžná aktiva a časové rozlišení.

Položka **pohledávky za upsaný základní kapitál** je určena k zachycení pohledávek za jednotlivými upisovateli (společníky, akcionáři či členy družstva), kteří upsali základní kapitál nebo jiný vklad do společnosti či družstva.

DLOUHODOBÝ MAJETEK

Dlouhodobým majetkem se rozumí majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok. Jeho cena nesmí být vyšší než hranice, kterou si účetní jednotka stanoví sama ve vnitropodnikových směrnících za předpokladu splnění principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Dlouhodobý majetek je dále členěn na dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý nehmotný majetek není fyzické podstaty, představuje určitá práva poskytující nějaký ekonomický prospěch. Tento majetek musí mít účetní jednotka ve své evidenci déle než jeden rok a jednotlivý majetek musí splňovat ocenění stanovené účetní jednotkou. Mezi dlouhodobý nehmotný majetek jsou především řazeny zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill apod. **Zřizovacími výdaji** se rozumí náklady, které byly vynaloženy před vznikem podniku. Mezi tyto výdaje se především řadí soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty,

²⁹ Tímto pojmem jsou myšleny buď peníze v hotovosti či na bankovním účtu.

nájemné a poradenské služby apod. Zřizovací výdaje má účetní jednotka povinnost odepisovat nejdéle do pěti let od vzniku podniku. Po tuto dobu má účetní jednotka zakázáno vyplácet podíly na zisku. Mezi zřizovací výdaje nepatří výdaje na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a zásob, výdaje na reprezentaci či výdaje související s přeměnou účetní jednotky. **Goodwillem** se rozumí nadhodnota, která může být zaplacená při koupi podniku a prostřednictvím níž jsou oceňovány nehmotné položky jako např. pověst podniku, kvalita personálu či bonita zákazníků. Goodwill se vykazuje bez ohledu na oceňovací hranici určenou účetní jednotkou. Goodwill lze chápat také jako kladný či záporný rozdíl mezi oceněním podniku nabytého především koupí a souhrnem individuálně přeceněných složek majetku. Záporný goodwill má účetní jednotka povinnost odepisovat rovnoměrně maximálně pět let.

Dlouhodobý hmotný majetek je fyzické podstaty. Účetní jednotka má tento majetek v držení déle než jeden rok a jeho hodnota splňuje oceňovací hranici určenou účetní jednotkou. Obvykle se tato hranice pohybuje ve výši 40000,- Kč. Mezi dlouhodobý hmotný majetek se řadí pozemky, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek, oceňovací rozdíly k nabytému majetku aj. Bez ohledu na ocenění a dobu použitelnosti se do dlouhodobého majetku zařazují nemovitosti (pozemky včetně budov, důlních děl apod.), byty a nebytové prostory dle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky movité kulturní památky, předměty z drahých kovů apod. Do této skupiny řadíme také tzv. **Nedokončený dlouhodobý majetek**. Do této položky patří pořizovaný majetek po dobu jeho pořizování až do doby uvedení do stavu způsobilého k užívání. V položce **Oceňovací rozdíl k nabytému majetku** se vykazuje kladný či záporný rozdíl vzniklý při ocenění podniku nebo jeho části nabyté koupí snížený o převzaté závazky. Tento oceňovací rozdíl může účetní jednotka odepisovat 15 let.

Dlouhodobý finanční majetek podnik nakupuje či prodává za účelem uložit peněžní prostředky tak, aby mu přinášely co největší prospěch nebo kapitálové zhodnocení. Mezi dlouhodobý finanční majetek lze zařadit především podíly v ovládaných a řízených osobách, podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem, ostatní dlouhodobé cenné

papíry a podíly, půjčky a úvěry aj. **Podíly v ovládaných a řízených osobách** se rozumí cenné papíry nebo podíly, které zakládají více než 50% podíl na podnikání jiné účetní jednotky. Cenné papíry a podíly jsou dle zákona oceňovány pořizovací cenou. Jsou-li však cenné papíry a podíly nabyty protihodnotou za nepeněžitý vklad vložený do obchodní společnosti nebo družstva, základem jejich ocenění u vkladatele je zůstatková cena nepeněžitého vkladu v obchodní společnosti nebo družstvu. Tato zůstatková cena se zvyšuje o daň s přidané hodnoty, pokud zákon o dani z přidané hodnoty považuje tento vklad za zdanitelné plnění. Metody oceňování cenných papírů se řídí daným okamžikem, ve kterém dochází k ocenění. K okamžiku pořízení nebo vydání cenného papíru využívá účetní jednotka pořizovací ceny včetně emisního ážia. Jsou-li cenné papíry nabyty protihodnotou při nepeněžním vkladu do společnosti, oceňují se zůstatkovou cenou nepeněžního vkladu včetně daně z přidané hodnoty, pokud tak zákon přikazuje. K okamžiku účetní závěrky lze cenné papíry dělit na nepřeceňované na reálnou hodnotu a přeceňované na reálnou hodnotu. Mezi cenné papíry, které se nepřeceňují na reálnou hodnotu, patří především dluhové cenné papíry držené do splatnosti, dluhové cenné papíry s pevným výnosem, dluhopisy v primární emisi neurčené k obchodování a majetkové cenné papíry reprezentující účet s rozhodujícím nebo podstatným vlivem. Reálnou hodnotou pro oceňování cenných papírů se rozumí tržní hodnota neboli hodnota vyhlášená na regulovaném trhu cenných papírů.³⁰ Reálná hodnota může být také určena posudkem znalce v případě, kdy tržní hodnota není zjistitelná nebo nepředstavuje reálnou hodnotu cenného papíru. Další způsoby oceňování lze nalézt v zákoně č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

OBĚŽNÁ AKTIVA

Oběžná aktiva zahrnují především zásoby, pohledávky, krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky podniku. **Zásoby** jsou chápány jako složka oběžného majetku získaná nákupem nebo vlastní výrobou. Tato složka je určena k jednorázové spotřebě. Zásobami jsou myšleny hospodářské prostředky, které představují vstupy do činnosti podniku případně hospodářské prostředky, které činností podniku vznikají. Zásoby se člení dle vyhlášky a účetních standardů na materiál, zboží, zásoby vlastní výroby, zvířata a zálohy na pořízení zásob. Do této položky lze zahrnovat i hmotné předměty, jejichž délka

³⁰ V České republice je to Burza cenných papírů Praha, a. s. nebo RM-systém.

používání je delší než jeden rok, ale jejich cena je výrazně pod limitem pro oceňování určeným účetní jednotkou. U tohoto majetku si účetní jednotka může zvolit sama, zda majetek zařadí do skupiny zásob či dlouhodobého hmotného majetku. Účtuje-li účetní jednotka o majetku jako o zásobě, je nutné vést si o tomto majetku evidenci vzhledem k tomu, že tento majetek je okamžitě účtován do spotřeby (nákladů).

Pohledávky lze nazvat přechodnou formou aktiv. Pohledávka je chápána jako majetkový prospěch spojený s uznáním určitého výnosu a zaniká uspokojením věřitele, tj. vyrovnáním závazku dlužníkem. Hlavním kritériem pro členění pohledávek je doba jejich splatnosti. Pohledávky se tak dělí na krátkodobé a dlouhodobé. Mezi **dlouhodobé pohledávky** patří pohledávky, které mají splatnost delší než 1 rok. Řadí se sem i odložená daňová povinnost. Pohledávkou se také rozumí jakákoliv peněžní či nepeněžní částka, kterou podniku dluží jiný subjekt. Dlouhodobými pohledávkami tedy můžeme chápat pohledávky z obchodních vztahů, pohledávky – ovládající a řídicí osoba, pohledávky – podstatný vliv, pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení, dlouhodobé poskytnuté zálohy, dohadné účty aktivní apod. Na **dohadné účty aktivní** se účtují částky dlouhodobých pohledávek, u kterých se očekává splatnost delší než jeden rok. Tyto pohledávky nejsou doloženy všemi potřebnými doklady a tak není známa jejich přesná hodnota, avšak výnos z nich vyplývající věcně a časově souvisí s daným obdobím. Tento účet naplňuje aktuální princip účtování.

Na účtu **krátkodobých pohledávek** se zachycují pohledávky, které mají splatnost kratší než jeden rok. Pohledávkou vzniká účetní jednotce nárok na plnění vzniklé z určitého závazku. Ta může v době splatnosti vymáhat výši pohledávky na dlužníkovi a dlužník má povinnost tuto dlužnou částku uhradit. Mezi krátkodobé pohledávky se řadí především pohledávky z obchodních vztahů, pohledávky – ovládající a řídicí osoba, pohledávky – podstatný vliv, pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení, sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, stát – daňové pohledávky, krátkodobé poskytnuté zálohy, dohadné účty aktivní atp. Základem pro členění pohledávek a závazků je především jejich struktura uvedená v rozvaze. Tato struktura je uváděna jako příloha č. 1 k prováděcí vyhlášce pro podnikatele. Mezi krátkodobé pohledávky se mimo jiné řadí také pohledávky za zaměstnanci, z prodeje podniku, pohledávky z pronájmu apod. Částky

dosud neuhrazených faktur či jiných dokumentů, které podnik vystavil svým odběratelům, nazýváme pohledávkami z obchodního styku. Ostatní pohledávky jsou chápány jako nárok podniku vůči fyzické či právnické osobě, který u nich uplatňuje. Podnik by měl ve svých krátkodobých aktivech vykazovat pouze pohledávky se splatností do jednoho roku nikoli i dlouhodobé pohledávky, což se v mnoha případech v České republice nedodržuje. Je tedy nutné brát na toto zřetel při sestavování finanční analýzy.

KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK

Krátkodobým finančním majetkem se rozumí takový majetek, jehož předpokládaná doba držby, realizace či splatnosti je nižší než jeden rok. Dalším charakteristickým rysem je jejich vysoká likvidnost a bezprostřední obchodovatelnost. S ohledem na prováděcí vyhlášku pro podnikatele se krátkodobý finanční majetek dále dělí na peníze, účty v bankách, krátkodobé cenné papíry a podíly. Tyto položky jsou vedeny v účtové třídě 2. V položce **peníze** se vykazují především peněžní prostředky, které jsou uloženy v pokladně a ceniny. Ceninami jsou zejména poštovní známky, kolky, stravenky do provozoven veřejného stravování apod. Bezhotovostní prostředky jsou uváděny v položce **účty v bance**. Pokud banka umožňuje, aby v rozvahový den byl zůstatek účtu záporný, je tento zůstatek uváděn v položce krátkodobé bankovní úvěry. Další položkou uváděnou v rozvaze jsou **krátkodobé cenné papíry a podíly**. Těmi se rozumí takové cenné papíry, které jsou určeny k obchodování za účelem získání zisku v krátkém časovém horizontu, tj. do jednoho roku. Tento úmysl účetní jednotky by měl být podložen firemní strategií. S cennými papíry je vždy spojeno určité právo vůči emitentovi případně dlužníkovi.

ČASOVÉ ROZLIŠENÍ

Účetní jednotka je povinna do běžného účetního období zahrnout veškeré náklady a výnosy, které s daným účetním obdobím souvisí, a naopak vyloučit ty, které sice v daném období byly zaúčtovány, ale týkají se až budoucích období, tak aby bylo zajištěno správné vykazování hospodářského výsledku. K tomuto účtu slouží účty časového rozlišení – náklady příštích období, komplexní náklady příštích období a příjmy příštích období. Tyto tři položky mají v rozvaze aktivní zůstatky. Podmínkou pro účtování na těchto účtech je skutečnost, že podnik zná účel vzniku účetní operace, částku a přesné

období, kterého se daná operace týká. Není-li však známa přesná částka, účetní jednotka o těchto operacích účtuje na tzv. dohadných účtech.

Účet **náklady příštích období** obsahuje výdaje uskutečněné v daném období, které se však týkají až nákladů v období příštím. Jako příklad lze zmínit např. nájemné, které nájemce platí dopředu, nebo první splátka u finančního pronájmu. Zúčtování nákladů příštího období se provede na příslušný účet nákladů v účtové třídě 5 v tom účetním období, se kterým časově náklady souvisejí.

Dalším účtem časového rozlišení je účet **komplexních nákladů příštího období**. Tento účet obsahuje položky, které se časově týkají příštího období, ale vztahují se souhrnně k jednomu účelu. Obvykle se výdaje běžného období týkají několika nákladových účtů. Jako příklad lze uvést dlouhodobou propagaci nebo přípravu a záběh výroby. Komplexní náklady příštích období se aktivují pomocí účtu *555-Zúčtování komplexních nákladů příštího období*. Zúčtování se musí provést nejpozději do 4 let nebo lhůty vyplývající ze smlouvy či právních předpisů.

Účet **Příjmy příštích období** obsahuje částky, které časově a věcně souvisí s daným účetním obdobím, ale pro účetní jednotku se stanou příjmem až v období dalším. Tyto pohledávky však nejsou účtovány přímo na účtech pohledávek. Příkladem zde může být nájemné přijaté pozadu nebo úroky přijaté až po skončení roku.

PASIVA

Pojem pasiva se v širším pojetí používá jako synonymum pojmu *zdroje* (zdroje krytí majetku). Z užšího pohledu lze však pasiva chápat jako cizí zdroj. Pasiva informují uživatele o tom, z jakých zdrojů byl majetek pořízen. V rozvaze je lze dělit na tři hlavní skupiny - vlastní kapitál, cizí zdroje a časové rozlišení.

VLASTNÍ KAPITÁL

Vlastní kapitál podniku je tvořen vlastními zdroji financování, ty jsou dvojího druhu – externí a interní. Externím zdrojem financování lze nazvat vklady společníků nebo vlastníků podniku či státu. Naopak interním zdrojem financování může být hospodářský výsledek podniku v podobě zisku, kterého podnik dosáhl za celou dobu své existence a který ponechal pro své vlastní potřeby. Jedná se tedy o zisk ponížený o dividendy, podíly na zisku apod. Mezi vlastní kapitál lze zařadit i ostatní zdroje v podobě darů, dotací, emisního ážia či rozdílů z titulu přeceňování. Položka je v rozvaze dále členěna na základní kapitál, kapitálové fondy, rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku, výsledek hospodaření minulých let a výsledek hospodaření běžného období.

Základním kapitálem se rozumí veškeré peněžní i nepeněžní vklady vložené do podniku, které jsou zapsané v obchodním rejstříku. Velikost a způsob tvorby základního kapitálu závisí především na právní formě podnikání. Základní kapitál je povinně vytvářen kapitálovými společnostmi, komanditními společnostmi a družstvy. U těchto společností společníci neručí za své závazky svým soukromým majetkem. Výše základního kapitálu a postup jeho navýšení či snížení se řídí obchodním zákoníkem.

Pro složky vlastního kapitálu, které podnik získal jinak než jako výsledek své hospodářské činnosti a které nezvyšují základní kapitál, slouží účty **kapitálových fondů**. Tyto zdroje lze rozdělit na externí a interní. Mezi externí zdroje se řadí emisní ážio a ostatní kapitálové fondy a mezi interní lze zahrnout např. hospodářský výsledek v podobě zisku, kterého účetní jednotka dosáhla. V případě, že je emisní kurz akcie vyšší než jmenovitá hodnota této akcie, účtuje účetní jednotka o tomto rozdílu jako o emisním ážiu. Důvodem pro stanovení emisního ážia je snaha o zamezení rozředění kapitálu při nové emisi. Emisní ážio vyjadřuje podíl vlastního kapitálu vytvořeného v letech minulých na podílu základního kapitálu.

Další složku vlastního kapitálu tvoří **Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku**. Tyto složky jsou tvořeny z disponibilního zdaněného zisku a jejich tvorba je závazně předepsána dle povahy účetní jednotky ve společenské smlouvě, stanovách apod. Rezervní fond tvoří povinně společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti a jeho

výši stanovuje Obchodní zákoník, družstva tvoří fond nedělitelný. Prostředky z rezervního fondu mohou být striktně použity na úhradu ztrát podniku. V souladu se zákonem musí účetní jednotka před rozdělením zisku učinit povinné přiděly do rezervního fondu.

Posledními dvěma složkami vlastního kapitálu jsou výsledek hospodaření minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období, který může být jak v podobě zisku tak ztráty. **Výsledek hospodaření minulých let** je tvořen nerozděleným ziskem z minulých let, kterému nebyl přímo určen účel jeho vynaložení. Účetní jednotka si tento zisk může ponechat do let budoucích na krytí případných ztrát či závazků. V případě, že tento hospodářský výsledek tvoří ztráta, je možné ji v průběhu pěti let postupně snižovat ziskem běžného období případně i z rezervního fondu. **Výsledek hospodaření běžného období** může mít jak podobu zisku, tak podobu ztráty právě za jedno skončené účetní období. Pokud má tento výsledek formu zisku, jedná se o součást vlastního kapitálu, která má být nadále rozdělena dle pravidel stanovených obchodním zákoníkem či jinými předpisy. Část tohoto zisku se většinou využívá k výplatě dividend, podílů na zisku apod., čímž dochází ke snížení vlastního kapitálu.

CIZÍ ZDROJE

Externí neboli cizí zdroje přispívají podniku k dynamičtějšímu rozvoji a potažmo tvorbě zisku, který je využíván jako vlastní zdroj financování. Na druhou stranu však větší využívání cizích zdrojů zvyšuje náklady na tyto zdroje a vede ke zvyšování závislosti podniku na jiných subjektech, což snižuje jeho rozhodovací schopnost. Mezi nejvíce využívané formy externího financování patří bezesporu bankovní úvěry, obchodní úvěry nebo finanční a operativní leasingy. Z pohledu rozvahového členění lze cizí zdroje členit na rezervy, dlouhodobé a krátkodobé závazky, bankovní úvěry a výpomoci a časové rozlišení.

Oproti rezervnímu fondu, který je tvořen z již vykázaného zisku, se **rezervy** tvoří z dosud nevykázaného zisku, tj. do nákladů. Účetní jednotka si tak pomocí tvorby rezerv může snižovat svůj výsledek hospodaření. Aby však nedocházelo k neúměrnému a záměrnému snižování hospodářského výsledku, je tvorba rezerv korigována zákonem o rezervách, který účetní jednotce říká, které rezervy může považovat za daňový náklad a které nikoli.

Rezervy jsou specifickým zdrojem dlouhodobého závazku a jsou tak chápány jako cizí zdroj. Účelem rezerv je krytí budoucích výdajů či případných rizik, ke kterým může dojít. Rezervu lze chápat jako projev zásady opatrnosti vedení podniku. Při tvorbě rezerv je jisté, že v budoucnu vzniknou určité závazky, které bude nutné uhradit. Za tímto účelem se tvoří rezervy. Ve chvíli tvorby však není známa přesná výše závazku a přesná doba, kdy bude nutné závazek uhradit.

Závazky, které mají splatnost delší než jeden rok, nazýváme **dlouhodobými závazky**, ty tak tvoří druhou složku cizích zdrojů. Dlouhodobé závazky se dále dělí na jednotlivé položky rozvahy, mezi nejhlavnější položky patří závazky z obchodních vztahů, dlouhodobé přijaté zálohy, vydané dluhopisy, dlouhodobé směnky k úhradě apod. Obdobně lze dělit i **krátkodobé závazky**. Tyto závazky se vyznačují dobou splatnosti kratší než jeden rok. Mimo jiné lze mezi krátkodobé závazky zařadit i závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění nebo závazky vůči státu – daňové závazky a dotace. Doba splatnosti krátkodobých závazků by měla být zhruba ve stejné výši jako doba splatnosti krátkodobých pohledávek tak, aby podniku nepřinesla finanční problémy.

Nemá-li podnik k dispozici dostatek vlastních finančních prostředků, využívá různých forem externího financování. Mezi takové zdroje patří i úvěry. Uzavřením smlouvy o úvěru se jedna strana zavazuje poskytnout straně druhé peněžní prostředky v určité výši. Dlužník se naopak zavazuje, že tyto poskytnuté prostředky vrátí a zaplatí věřiteli „odměnu“ za půjčení peněz. Tyto úvěry jsou v rozvaze evidovány v položkách **bankovní úvěry a výpomoci**. Dle délky, na kterou jsou peníze zapůjčeny, lze dělit bankovní úvěry na dlouhodobé a krátkodobé. Dlouhodobé bankovní úvěry jsou charakteristické délkou splatností delší než jeden rok. Naopak krátkodobé úvěry mají splatnost do jednoho roku a jsou využívány především na úhradu dodavatelských faktur.

ČASOVÉ ROZLIŠENÍ

Stejně jako v aktivech je i v pasivech obsažena položka časového rozlišení. Zde jsou zaznamenávány účetní případy časového rozlišení, které mají pasivní zůstatek a u nichž je znám jejich účel vynaložení, přesná částka a období, kterého se týkají. Pod časové rozlišení v pasivech spadají dva účty – výdaje příštích období a výnosy příštích období.

Náklady, které věcně a časově souvisí s běžným obdobím, ale peněžní výdaj se uskuteční až v období příštím, se evidují na účtu **výdaje příštích období**. Typickým případem může být např. nájemné placené zpětně či prémie a odměny placené po uplynutí roku. Peněžní příjmy přijaté v běžném období, které se hospodářsky týkají období dalšího, eviduje účetní jednotka v položce **výnosy příštích období**. Příjmy, jako např. přijaté nájemné dopředu, tak nemohou být uznány jako výnosy běžného období.

7 SOUČASNÝ TREND VÝVOJE ROZVAHOVÉHO VYKAZOVÁNÍ

Díky postupující globalizaci a vzrůstající propojenosti národních ekonomik vzniká stále větší tlak na harmonizaci účetnictví. Je velmi složité i pro účetního experta sestavovat výkazy za jednotlivé organizační složky, které sídlí v mnoha zemích tak, aby výkazy vyhovovaly všem daným předpisům jednotlivých zemí a byly mezi sebou srovnatelné. I pro externího uživatele je velmi složité vyznat se v jednotlivých výkazech, které jsou mnohdy sestaveny dle odlišných účetních pravidel. Tato skutečnost klade velký požadavek na sblížení jednotlivých ekonomik a tím tedy na harmonizaci či standardizaci účetnictví. Cílem harmonizace je, aby byly účetní výkazy srozumitelné a srovnatelné v rámci několika ekonomik. V současné době existuje harmonizace ve třech úrovních:

- v rámci Evropského společenství,
- v rámci USA,
- v rámci celosvětové harmonizace.

7.1 HARMONIZACE ROZVAHOVÉHO VYKAZOVÁNÍ V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE³¹

Za právní základ harmonizace lze považovat tzv. Římské dohody, které vznikly v 50. letech 19. století a jejichž cílem bylo spojení členských zemí. Díky těmto dohodám se uskutečňuje legislativní opatření prostřednictvím direktiv, které členské státy zakomponovávají do svých národních legislativ. Tyto direktivy lze nazývat také směrnicemi Evropského společenství, které jsou závazné pro všechny členské státy. Základ účetního kodexu v Evropské unii vychází především ze čtvrté, sedmé a osmé direktivy.

Čtvrtá direktiva byla přijata v 70. letech 19. století. Tato direktiva se týká především ročních účetních výkazů velkých a středních kapitálových společností. Vznik této směrnice byl odůvodněn právními požadavky na rozsah účetních informací, které by měly být zveřejňovány, a to především z toho důvodu, že činnosti společností mnohdy překračují hranice jednotlivých států. Aby byl tedy zajištěn věrný a poctivý obraz o stavu aktiv a

³¹ Více viz KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktualizované vyd. Praha: POLYGON, 2005. s. 19-26. ISBN-80-85967-51-0.
KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: POLYGON, 2004. s. 161-188. ISBN-80-7273-095-9.

pasiv, finanční situaci podniku a o jeho výsledku hospodaření, je v této direktivě popsáno konkrétní členění rozvahy, výsledovky apod. Čtvrtá direktiva obsahuje dvanáct následujících částí:

- obecná ustanovení,
- obecné zásady týkající se rozvahy a výsledovky,
- členění rozvahy,
- vymezení obsahu některých položek rozvahy,
- členění výsledovky,
- vymezení obsahu některých položek výsledovky,
- principy oceňování,
- přílohy k účetní závěrce,
- obsah výroční zprávy podniku,
- zveřejňování účetních výkazů,
- ověřování účetních výkazů,
- závěrečná ustanovení.

Dle čtvrté direktivy musí účetní závěrka poskytovat věrný a poctivý obraz o stavu aktiv a pasiv, finanční situaci a hospodářském výsledku podniku. Ta např. říká, že mezi účetními obdobími nesmí být měněno členění účetního výkazu a že nesmí docházet ke kompenzaci položek aktiv a pasiv nebo nákladů a výnosů. Čtvrtá direktiva nabízí členským státům dva vzory rozvahy lišící se vertikální či horizontální podobou. I výsledovka je uváděna ve variantním řešení, členský stát má tak k dispozici čtyři vzory. Kromě vertikální a horizontální formy lze zvolit i klasifikaci nákladů dle druhů či účelu vynaložení.

V roce 1983 vznikla **sedmá direktiva** Evropské unie. Ta se týká účetních výkazů určitých seskupení podniků. Mezi tyto podniky lze řadit především koncerny či holdingy. V takovém případě je nutné sestavovat výkazy nejen za jednotlivé podniky, ale také za podnik jako celek. Tyto závěrky se nazývají **konsolidovanými účetními závěrkami**.

V roce 1984 poté vznikla **osmá direktiva** Evropské unie. Tato direktiva se týká osob zodpovědných za schvalování účetní závěrky, tedy auditorů. Směrnice stanovuje minimální požadavky, které musí být splněny k získání klasifikace auditora. Dne 14. dubna

2009 nabyl účinnosti vyhlášením ve Sbírce zákonů zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, který implementuje do českého právního řádu směrnice Evropského parlamentu a Rady týkající se povinného auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Nový zákon o auditorech obsahuje celou řadu ustanovení, která se významným způsobem liší od právní úpravy platné do tohoto data, nebo přinášejí zcela nové požadavky.

V roce 2000 vyhlásila Evropská komise tzv. novou harmonizační strategii. Komise tak dospěla k rozhodnutí, že není třeba vytvářet nový systém standardů, jelikož vhodný systém je již vytvořen. V polovině roku 2002 bylo vydáno Nařízení o IAS³², které ukládá všem firmám, které mají cenné papíry obchodovatelné na trzích Evropské unie, povinnost sestavovat konsolidované účetní výkazy v souladu s IFRS³³. Z toho vyplývá, že v současné době jsou za nejvyšší stupeň regulace považovány právě Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

7.2 AMERICKÉ VŠEOBECNÉ UZNÁVANÉ ÚČETNÍ ZÁSADY SE ZAMĚŘENÍM NA ROZVAHOVÉ VYKAZOVÁNÍ³⁴

V roce 1929 po krachu na burze v New Yorku³⁵, kdy bylo nutné vytvořit pravidla jednotného účetního systému, vznikly americké všeobecně uznávané účetní zásady – **US GAAP**³⁶. Ty představují pravidla a postupy, které pomáhají definovat všeobecnou praxi. Tato pravidla jsou konvenční. Vzhledem k tomu, že v oblasti účetnictví se USA drží zvykového práva, nejsou tak direktivně zákonem stanoveny účetní zásady. US GAAP jsou však všeobecně známy a uznávány. Kvalita tohoto systému je tak vysoká, že vyhovuje náročným požadavkům nejen newyorské burzy. Čtyřmi charakteristickými zásadami US GAAP jsou především: zásada objektivnosti, zásada významnosti, zásada konzistence a zásada obezřetnosti. US GAAP jsou považovány za nejpropracovanější a nejstarší soubor požadavků na sestavování a zveřejňování účetních výkazů. Tato skutečnost vede k tomu,

³² International Accounting Standards – Mezinárodní účetní standardy – dnes se používá výraz IFRS.

³³ International Financial Reporting Standards – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

³⁴ Více viz KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: POLYGON, 2004. s. 201-218. ISBN-80-7273-095-9.

³⁵ Krachu mimo jiné přispěla také nevěrohodnost účetních výkazů.

³⁶ Generally Accepted Accounting Principles

aby byly US GAAP prosazeny jako nástroj celosvětové harmonizace účetnictví. Významnou roli při vytváření těchto standardů sehrálo několik institucí, mezi nejhlavnější patří především Komise pro cenné papíry a burzy (SEC)³⁷ a Rada pro účetní standardy (FASB)³⁸. Rada pro účetní standardy je tak soukromou profesní institucí, je zodpovědná za regulaci účetnictví a rozhoduje nezávisle na veřejných účetních a auditorských firmách. Její vedení je sestaveno ze sedmi členů³⁹. Aby byl nový předpis přijat, je nutná nadpoloviční většina z rady. Komise pro cenné papíry a burzy je ustanovená Kongresem USA. Jejím úkolem je regulovat americký trh s cennými papíry. Rada pro účetní standardy zveřejňuje svá stanoviska čtyřmi způsoby:

- pomocí koncepčního rámce
- pomocí účetních standardů
- pomocí interpretace standardů
- pomocí technických věstníků.

Americké všeobecně uznávané účetní zásady využívají takovou formu rozvahy, jež je podobná tzv. T-formě. Zkráceně lze tak rovnost v rozvaze zapsat následovně:

$$\text{aktiva} = \text{jmění} + \text{závazky}$$

Aktiva se v rozvaze člení na aktiva oběžná a dlouhodobá, stejně tak jsou členěny závazky na straně pasiv. Na straně pasiv je uvedeno i jmění, které se dále člení na nerozdělený zisk, emisní ážio a nominální hodnotu jmění. Samostatnou položku poté tvoří hospodářský výsledek minulých let. Oproti rozvaze, která se v základu neliší od rozvahy české, lze pozorovat velké rozdíly u výkazu zisku a ztráty. Ten je členěn oproti českému prostředí dle účelového členění nákladů. Výkaz lze rozdělit na dvě části – operační a neoperační. Výsledky hlavní činnosti podniku jsou zaznamenávány v operační části a zisk či ztráta z ostatních činností je zaznamenáván v části neoperační.

³⁷ SEC – Securities and Exchange Commission

³⁸ FASB – Financial Accounting Standards Board

³⁹ Tři členové jsou z účetní profese, dva členové jsou z oboru průmyslu, jeden člen ze školství a jeden člen z vlády.

US GAAP jsou oproti Českým účetním standardům (ČÚS) dobrovolné. Existují tak alternativní postupy v účetnictví. Dle těchto amerických účetních zásad jsou účetní závěrky certifikované. Forma a obsah účetních výkazů nejsou pevně stanoveny. Oproti ČÚS nemají standardizovanou účtovou osnovu. Výkazy nepodléhají daňovým vlivům nebo striktním předpisům. Oproti české legislativě existuje v USA jiný způsob oceňování majetku. Existuje mnoho rozdílů US GAAP od ČÚS standardů, což je především způsobeno jiným ekonomickým prostředím. V USA jsou hlavními uživateli účetních výkazů investoři a držitelé dluhopisů, jejichž cílem je dosažení co největšího zisku. Naopak v českých a evropských podmínkách jsou uživateli především stát, banky a ostatní osoby či subjekty. Účetnictví je tak vedeno s ohledem na daňové zákony státu. Vzhledem k této skutečnosti je snahou podniku vykazovat co nejnižší zisk a potažmo co nejnižší daň.⁴⁰

⁴⁰ Konkrétně je zde myšlena daň z příjmu právnických osob. Čím nižší zisk podnik vykáže, tím nižší daň musí uhradit. Cílem je tedy proto vykázat v účetnictví co nejnižší hospodářský výsledek.

7.3 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ SE ZAMĚŘENÍM NA ROZVAHOVÉ VYKAZOVÁNÍ⁴¹

Růst nadnárodních společností a rozvoj mezinárodního kapitálového trhu (především ve formě obchodování s cennými papíry na světových trzích) zapříčinil potřebu mezinárodních, celosvětově uznávaných účetních zásad, které by byly vypracovány na světové úrovni. Tomuto v současné době vyhovují Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS. V roce 1973 byl založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy, který měl za úkol vypracovat soubor mezinárodních účetních standardů (IAS). Vzhledem k tomu, že název Mezinárodní účetní standardy (IAS) nedostatečně zdůrazňoval obsah tohoto reportování, byl postupem času přejmenován na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Soubor Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je členěn do pěti částí:

- úvod,
- předmluva,
- koncepční rámec,
- účetní standardy,
- interpretace standardů.

KONCEPČNÍ RÁMEC⁴²

Úvodem je nutné konstatovat, že koncepční rámec není mezinárodním účetním standardem, jak by se mohlo zdát. Koncepční rámec se zabývá finančním vykazováním určeným nejširšímu okruhu uživatelů. Jeho účelem je vymezit jednotlivé pojmy, cíle účetní závěrky. Jeho cílem je pomáhat jak uživatelům účetních výkazů při interpretaci tak např. i národním institucím při vytváření nových standardů. Tyto cíle jsou konkretizovány v úvodu koncepčního rámce, kde je podrobněji popsán i jeho účel. Rámec mimo jiné obsahuje i požadavky na kvalitativní charakteristiky účetních výkazů, definice a způsoby oceňování prvků účetních výkazů a pojetí zisku jako veličiny zajišťující uchování kapitálu. V některých případech se může stát, že se koncepční rámec rozchází s určitým standardem,

⁴¹ Více viz KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: POLYGON, 2004. s. 188-200. ISBN-80-7273-095-9.

⁴² Více viz KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktualizované vyd. Praha: POLYGON, 2005. s. 27-34. ISBN-80-85967-51-0.

vždy je však upřednostňován konkrétní standard. Obsah koncepčního rámce lze tedy jednoduše shrnout do několika bodů:

- předmluva,
- úvod,
- účel účetní závěrky,
- základní předpoklady,
- kvalitativní vlastnosti účetní závěrky,
- základní položky účetní závěrky,
- podmínky zobrazení základních položek účetní závěrky,
- oceňování základních položek účetní závěrky,
- pojetí vlastního kapitálu a jeho zachování.

Účelem účetní závěrky je dle koncepčního rámce poskytovat informace o finanční výkonnosti, situaci a o změnách ve finanční situaci podniku. Jedná se o informace, které jsou důležité pro široký okruh uživatelů, kteří se na jejich základě rozhodují. Finanční situací se rozumí schopnost podniku uhradit své závazky. Tato schopnost je ovlivněna především finanční strukturou podniku, likviditou a solventností. Hlavním zdrojem informací o finanční pozici je rozvaha. Výkonnost podniku je možné měřit pomocí ziskovosti. Hlavním zdrojem při posuzování výkonnosti je výkaz zisku a ztráty. Výkaz o změnách ve finanční situaci podniku by měl poskytovat informace o schopnosti vytvářet finanční prostředky a o způsobu jejich využití.

Koncepční rámec chápe **základní předpoklady** jako obecně uznávané zásady. Vymezuje pouze dva základní předpoklady: aktuální bázi a předpoklad trvání podniku. Veškeré položky se zaznamenávají a vykazují za předpokladu aktuálních postupů, což znamená, že transakce, které mají za následek peněžní pohyb, se uznávají v účetnictví v tom období, ve kterém došlo k peněžnímu pohybu. Finanční výkazy jsou sestavovány za předpokladu dalšího trvání podniku, který bude i nadále pokračovat ve své činnosti. Lze tedy předpokládat, že podnik nemá záměr svoji činnost ukončit a likvidovat. Pokud však k této situaci dojde, musí podnik sestavovat účetní výkazy dle odlišné báze a tuto poté zveřejnit.

Jako **kvalitativní vlastnosti účetní závěrky** jsou vymezovány: srozumitelnost, relevance, spolehlivost, srovnatelnost a snaha o věrné zobrazení. Předpokladem pro srozumitelnost jsou dostatečné znalosti uživatele. Relevance má naopak vliv na jeho rozhodnutí. Podnik je povinen vykazovat odděleně mimořádné, neobvyklé, nepravidelné události (náklady a výnosy). Koncepční rámec říká, že informace je významná, pokud by její vynechání mohlo ovlivnit ekonomické rozhodnutí uživatele. Relevance je tak ovlivněna podstatou a významností. Lze tedy konstatovat, že informace je relevantní právě tehdy, když je podstatná a významná. Předpoklad spolehlivosti je splněn, pokud závěrka neobsahuje závažnou chybu či zkreslení. Informace mohou být relevantní, ale ne vždy jsou svou podstatou spolehlivé. Informace v účetní závěrce obsažené tak musí být důvěryhodné. Pokud je jejich hodnotové vyjádření nejisté, raději se v účetnictví nevyjadřují. Je nutné, aby byla zajištěna srovnatelnost jednotlivých účetních výkazů v čase i prostoru. Respektování kvalitativních charakteristik a účetních standardů poté vede k věrnému zobrazení hospodářských procesů v účetnictví.

Ve vazbě na finanční pozici a výkonnost podniku vymezuje Koncepční rámec položky umožňující jejich analýzu a porovnání. Mezi **položky účetních výkazů**, které se vztahují k finanční pozici podniku, se řadí aktiva, dluhy a vlastní kapitál. Naopak položkami vztahující se k výkonnosti podniku jsou náklady a výnosy, resp. zisk. Oproti směrnici Evropské unie Koncepční rámec tyto položky přímo definuje a uvádí kritéria pro jejich zařazení. **Aktivem** se rozumí zdroj používaný subjektem, který je výsledkem minulých činností podniku a očekává se od něho budoucí přínos. Pod pojmem budoucí ekonomický prospěch si lze představit určitý potenciál, který v sobě aktivum obsahuje, aby přispělo k toku peněz do podniku. Aktivum tedy může být použito samostatně nebo v kombinaci s jiným aktivem k výrobě výrobků či poskytování služeb, k úhradě závazků, k výměně za jiné aktivum, nebo aktivum může být rozděleno mezi vlastníky v podobě dividend apod. Oproti české legislativě není důležité vlastnické právo vůči aktivu. **Závazek** neboli dluh je charakterizován jako současná povinnost, která vznikla v minulosti, je tedy důsledkem minulých událostí a jeho úhrada snižuje budoucí ekonomický prospěch. Vypořádání závazku může mít několik podob: peněžní úhrada, převod jiných aktiv, poskytnutí protislužby, nahrazení jiným závazkem (např. bankovním úvěrem) či přeměna na vlastní kapitál. Základní podmínkou zobrazení aktiva a dluhu v rozvaze je dostatečná

pravděpodobnost budoucího přílivu či odlivu ekonomických zdrojů a spolehlivost jejich ocenění. **Vlastní kapitál** je dle Koncepčního rámce chápán jako zbytková účast na aktivech podniku (tedy po odečtení všech závazků). Celková výše vlastního kapitálu závisí na oceňování aktiv a závazků a je rozčleněn do jednotlivých skupin (položek) v závislosti na právní formě podniku, požadavcích uživatelů, zákonných omezení apod. **Zisk** je z pohledu Koncepčního rámce chápán jako rozdíl mezi výnosy a náklady. Slouží jako měřítko výkonnosti podniku nebo jako základ jiných měření (např. výnosnost vloženého kapitálu).

Koncepční rámec se dále věnuje otázce, jak **oceňovat** jednotlivé položky účetní závěrky. Při oceňování jsou používány čtyři základní způsoby:

- na základě **historické báze** – tato cena odpovídá v zásadě pořizovací ceně, ceně pořízení, nominální ceně a vlastním nákladům při oceňování aktiv a nominálnímu ocenění dluhů,
- v **běžných cenách** – v případě aktiv odpovídá částce platné v daném okamžiku a v případě dluhů nediskontované částce, která by byla nutná k vypořádání závazků v současnosti,
- v **realizovatelné hodnotě** – u aktiv se jedná o hodnotu, která by byla získána prodejem aktiv za normálních podmínek, u závazků jde o nediskontovanou částku, která se předpokládá pro jejich úhradu,
- v **současné hodnotě** – předpokládá se, že aktiva budou oceněna v současné diskontované hodnotě budoucích peněžních příjmů a závazky v současné hodnotě budoucích peněžních výdajů.

Poslední část koncepčního rámce je věnována pojetí vlastního kapitálu a jeho měření. Toto velmi blízko souvisí s již zmíněným oceňováním aktiv a závazků.

Koncepční rámec vymezuje dvě základní **pojetí vlastního kapitálu**, která vedou k jeho různému ocenění a potažmo i k různému způsobu vyjádření zisku. Reprodukce kapitálu může být pojata buď nominálně, nebo v přepočtu na současnou kupní sílu. Dle tohoto pojetí podnik dosahuje zisku, pokud je vlastní kapitál na konci účetního období vyšší než na začátku účetního období. V případě vyjádření kapitálu v naturální výrobní nebo

podnikatelské kapacitě podniku lze zisk dosáhnout, až když se podaří reprodukovat vlastní kapitál měřený výrobní kapacitou nebo kapacitou podnikatelské činnosti. Dle IFRS lze tak specifikovat dvě základní pojetí kapitálu a to finanční pojetí kapitálu a produkční pojetí kapitálu. Finanční pojetí chápe kapitál jako čistá aktiva či vlastní kapitál podniku. Tyto dvě veličiny je možné zjistit z účetnictví shodně jako rozdíl mezi aktivy a závazky podniku. Produkční nebo fyzické pojetí chápe kapitál jako produkční kapacitu podniku. Tuto kapacitu lze vyjádřit v jednotkách výroby za jeden den. Obě pojetí mají rozdílné požadavky na oceňování aktiv a závazků podniku, což vede k odlišnému vykazování výše vlastního kapitálu.

SESTAVOVÁNÍ A ZVEŘEJŇOVÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY – IAS 1

Standard Sestavování a zveřejňování účetní závěrky si klade za cíl stanovit určitá pravidla pro sestavování a předložení účetních výkazů tak, aby byla zajištěna jejich časová srovnatelnost a to i mezi podniky navzájem. Tento standard vytyčuje účetní principy, pravidla a požadavky na účetní výkazy. Standard IAS 1 je platný od 1. 1. 2005, přičemž v roce 2007 došlo k novelizaci, která vstoupila v platnost dnem 1. 1. 2009. Složkami účetního výkaznictví dle IFRS jsou rozvaha, výsledovka, výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz peněžních toků a použitá pravidla a komentář. Toto označení složek bylo platné do roku 2008. Od roku 2009 se rozvaha uvádí pod názvem **výkaz o finanční situaci ke konci období**, výsledovka je nazývána **výkazem o úplném výsledku za období** a dále je nepatrná změna v názvu výkazu peněžních toků, který je nově pojmenován jako **výkaz o peněžních tocích**. Standard však říká, že je možné používat i původní názvy výkazů za předpokladu, že těmto názvům rozumí všichni uživatelé účetní závěrky.⁴³ IAS 1 je zaměřen na obecně orientované uživatele, týká se jak konsolidovaných, tak i individuálních závěrek. Standard je použitelný pro všechny typy podniků, především ziskových, pro neziskové organizace je nutné provést jisté terminologické či věcné úpravy. Nezabývá se však krátkodobými účetními závěrkami, tyto upravuje standard IAS 34. Účetní závěrka informuje uživatele především o finanční situaci podniku, o výkonnosti podniku a o peněžních tocích. Účetní zásady obsažené ve standardu jsou pojímány velmi široce a lze je chápat jako principy, metody, konvence nebo pravidla, na jejichž základě je účetní závěrka sestavována, musí však být aplikovány v souladu s ostatními standardy.

⁴³ Dále tedy budou používány původní názvy výkazů.

Mezi hlavní zásady lze zařadit předpoklad trvání podniku, aktuální princip, konzistence vykazování⁴⁴, významnost a agregace⁴⁵, kompenzace⁴⁶ a srovnatelné informace. Představenstvo nebo jiný řídicí orgán podniku nese zodpovědnost za účetní závěrku a její obsah.

Účetní závěrka je sestavována minimálně jedenkrát do roka, ve výjimečných situacích je možné závěrku vyhotovit za období kratší, musí však být zveřejněn důvod, kvůli kterému je upravena délka období, a musí obsahovat zdůvodnění nesrovnatelnosti částek ve výkazech (výsledovka, výkaz o změnách vlastního kapitálu apod.). Doba zveřejnění účetní závěrky by neměla překročit více než 6 měsíců.

Co se týká **rozvahy** a její struktury, standard ponechává na podniku, zda bude aktiva a závazky vykazovat v členění na dlouhodobá a krátkodobá nebo dle jejich likvidity. Z hlediska času je možné aktiva a závazky rozdělit na oběžné (krátkodobé) a neoběžné (dlouhodobé) složky. Oběžná aktiva a závazky mají přímý vztah k provoznímu cyklu podniku, obíhají plynule jako pracovní kapitál. Dle IAS 1 se krátkodobým aktivem rozumí takové aktivum, které je drženo pro prodej během provozního cyklu, nebo za účelem jeho spotřeby, k níž dojde během provozního cyklu. Dále je tímto míněno aktivum, které je drženo za účelem obchodování (do dvanácti měsíců) nebo se jedná o peněžní prostředky nebo o peněžní ekvivalenty. Všechna ostatní aktiva jsou považována za dlouhodobá. Závazek je považován za krátkodobý, pokud lze očekávat, že bude vypořádán v normálním provozním cyklu podniku nebo bude uhrazen do dvanácti měsíců od rozvahového dne. Standard nepředepisuje konkrétní formát rozvahy ani názvy a pořadí jednotlivých položek. Určuje pouze minimální obsah vykazovaných údajů. Obsahuje-li strukturu rozvahy, je tato považována pouze za ilustrativní. V závislosti na povaze podniku lze jednotlivé položky přejmenovávat či změnit jejich pořadí a členění. Následující tabulka uvádí přehled položek, které musí účetní jednotka zveřejnit na základě požadavků IAS 1 v rozvaze.⁴⁷

⁴⁴ Je nutné v průběhu hospodaření dodržovat nezměněné vykazování a klasifikaci jednotlivých položek účetní závěrky mezi jednotlivými obdobími.

⁴⁵ Každá položka, která je významná, musí být vykazována samostatně. Nevýznamné položky mají být sloučeny s položkami podobného charakteru.

⁴⁶ Aktiva a závazky by se neměly vzájemně kompenzovat.

⁴⁷ Jedná se o minimální požadavky, které musí být v rozvaze povinně vykázány.

Tab. 1 Minimální členění aktiv a pasiv v rozvaze dle IAS 1

Aktiva	Pasiva
Pozemky, budovy a zařízení	Emitovaný kapitál a rezervní fondy
Investice do nemovitostí	Menšinový podíl
Nehmotná aktiva	
Investice oceňované ekvivalenční metodou	Rezervy
Odložené daňové pohledávky	Odložené daňové závazky
Finanční aktiva ⁴⁸	Finanční závazky ⁴⁹
Pohledávky z titulu běžných daní	Závazky z titulu běžných daní
Biologická aktiva	Obchodní a jiné závazky
Aktiva držená k prodeji	Závazky, které jsou součástí celků určených k prodeji
Zásoby	
Obchodní a jiné pohledávky	
Peníze a peněžní ekvivalenty	

Zdroj: DVORÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, a. s., 2009. s. 78.

Je nutné zmínit také základní informace, které rozvaha musí obsahovat, mezi tyto informace patří název společnosti, název výkazu, datum výkazu, měnu vykazování, míru přesnosti (úroveň zaokrouhlování apod.) a informaci o tom, zda se jedná o individuální podnik či skupinu.

Dle IAS 1 napomáhá zveřejňování výnosů a nákladů porozumět výkonnosti podniku a odhadnout budoucí vývoj a výsledky činnosti podniku. Stejně jako 4. směrnice Evropské unie umožňuje i tento standard vykazovat provozní náklady buď v druhovém či účelovém členění. Využívá-li podnik účelového členění, je povinen zveřejnit i dodatečné informace o jednotlivých druzích nákladů. V účelovém členění se porovnávají tržby s náklady na prodané výkony a správní, odbytové a jiné náklady se vykazují odděleně. Změna stavu výrobků či nedokončené výroby nesmí být zahrnována do výnosů⁵⁰. Od roku 2005 není součástí výsledovky mimořádná oblast. Výsledovku lze prezentovat buď jako jeden výkaz nebo jako dva výkazy. V případě, že je prezentován jako jediný výkaz, jedná se o celou původní výsledovku, která je v rámci stejného výkazu doplněna o informace o tzv.

⁴⁸ Nezahrnutá do jiných vyjmenovaných položek.

⁴⁹ Nezahrnuté v jiných položkách.

⁵⁰ V českých podmínkách se změna stavu nedokončené výroby či výrobků účtuje do výnosů, dle IFRS je však toto účtováno do nákladů.

ostatním úplném výsledku. Pokud však podnik využívá zveřejnění dvou výkazů, je mimo klasické výsledovky prezentován výkaz o úplném výsledku ve zkrácené verzi. Zde se již nerozepisují jednotlivé složky výsledku z výsledovky, výsledek je uveden pouze jednou částkou, která je doplněna o informace týkající se položek ostatního úplného výsledku.

Při sestavování IAS 1 byl nejvíce diskutovaným nový výkaz, který se označuje jako **výkaz změn vlastního kapitálu**. Tento výkaz se považuje za samostatnou složku účetní závěrky. Dle IAS 1 musí výkaz obsahovat informace o čistém zisku či ztrátě daného období. Dále musí obsahovat všechny složky nákladů, výnosů a zvýšené či snížené hodnoty, které jsou vykazované přímo ve vlastním kapitálu včetně jejich úhrnu. V neposlední řadě zde musí být uveřejněny také důsledky změn účetních zásad či metod, včetně metod v oceňování a důsledky oprav chyb. Podnik má dále za povinnost zveřejnit buď v tomto výkaze či v příloze informace o kapitálových operacích, o rozdělení zisku, o zůstatku nerozděleného zisku (na počátku a na konci účetního období). Poslední informací, která musí být zveřejněna, je informace o ověření částky každé položky základního kapitálu, ázia a rezervního fondu (na počátku a na konci účetního období). Konkrétní forma výkazu není předepsána. Do roku 2008 měl podnik možnost volby sestavit tento výkaz buď jako výkaz zahrnující změny ve vlastním kapitálu, nebo jako výkaz obsahující pouze změny, které nevyplývají z transakcí s vlastníky. Od roku 2009 však podnik již nemá na výběr mezi těmito dvěma možnostmi, podnik tak sestavuje tento výkaz jako výkaz zahrnující všechny změny ve vlastním kapitálu.

Výkazem o peněžních tocích se IAS 1 příliš dopodrobna nezabývá. Tomuto výkazu je věnován samostatný standard – IAS 7. Ten charakterizuje několik základních přínosů tohoto výkazu. Výkaz o peněžních tocích by měl společně s ostatními výkazy prohloubit informace o změnách ve finanční struktuře podniku, o likviditě a solventnosti. Dále by měl výkaz obsahovat informace, díky nimž lze stanovit současnou budoucí hodnotu peněžních toků a případně ji v rámci podniků porovnávat. Umožňuje extrapolovat vývoj peněžních toků na základě jejich minulého vývoje. Základním požadavkem na výkaz o peněžních tocích je členění na peněžní toky z provozních činností, investičních činností a financování.

IAS 1 doporučuje následující pořadí jednotlivých složek **přílohy** účetní závěrky. Ty by měly pomoci uživateli porozumět dané účetní závěrce. Příloha obsahuje následující informace:

- prohlášení o shodě účetní závěrky s požadavky IASC,
- prohlášení o základně oceňování a o aplikovaných metodách,
- doplňkové informace o položkách vykazovaných v jednotlivých účetních výkazech,
- ostatní informace (informace o nejistých událostech či neúčetní informace).

S účinností od roku 2009 je součástí účetní závěrky i **výkaz o finanční situaci k počátku nejstaršího srovnávacího období**. Vzhledem k tomu, že podnik má povinnost vykazovat zpětně pět posledních období, jedná se tedy vždy o první rozvahu v posledních pěti letech podnikání. Výkaz je součástí závěrky právě tehdy, když podnik aplikuje retrospektivní pravidla nebo provádí retrospektivní úpravy položek účetní závěrky nebo pokud mění strukturu položek své účetní závěrky.

7.4 KONVERGENCE IASB A FASB⁵¹

Úvodem této kapitoly je nutné podotknout, že IFRS a US GAAP nejsou účetními systémy nýbrž systémy finančního reportování. Oproti české legislativě, která je založena na striktních „příkazech“ a „zákazech“, dávají tyto dva systémy volnost účetním jednotkám, aby si zvolily vlastní způsoby účtování a vykazování. Tyto dva účetní systémy účetní jednotce nepřikazují konkrétní schémata jednotlivých účetních výkazů, ani konkrétní způsoby účtování. Hlavní myšlenkou a „povinností“ pro uživatele těchto systémů je vykazovat reálné informace o ekonomické situaci podniku. Přes to, že se může zdát, že tyto systémy jsou shodné, lze najít velké množství rozdílů, které systémy odlišují. V současné době probíhá proces konvergence mezi IFRS a US GAAP, který má za cíl

⁵¹ Více viz: MLÁDEK, R. *IFRS (IAS) versus US GAAP* [online]. 2002 [cit. 2010-4-20]. Dostupný z WWW: <http://gaap.cz/index.php?ln=1&tm=3&om=209&z_id=c_IFRS-GAAP-Harm_c>. MLÁDEK, R. *Harmonizace světových účetních standardů* [online]. 2002 [cit. 2010-4-20]. Dostupný z WWW: <http://gaap.cz/index.php?ln=1&tm=3&om=209&z_id=c_Sblizovani-Standardu_c>. MLÁDEK, R. *Konvergence 2007: hospodářský výsledek, segmenty, goodwill a konsolidace* [online]. 2002 [cit. 2010-4-20]. Dostupný z WWW: <http://gaap.cz/index.php?ln=1&tm=3&om=209&z_id=c_Konvergence-2007-UR_c>. MLÁDEK, R. *Světové účetnictví. IFRS, US GAAP*. Praha: Linde Praha, a. s., 2005. 416 s.

jejich postupné sblížování a v závěru i jejich kompletní harmonizaci. Do budoucna lze předpokládat, že se tyto dva systémy zcela sloučí.

V říjnu roku 2002 formalizovaly rady FASB⁵² a IASB⁵³ svůj závazek zajistit sblížení amerických účetních pravidel a postupů a IFRS a vydaly konvergenční smlouvu.⁵⁴ Obě strany se zavázaly vykonávat maximum, aby zajistily co nejdříve kompatibilitu svých standardů účetního výkaznictví a zkoordinovaly své budoucí právní programy a zajistily tak kompatibilitu standardů i v budoucnu. Tato smlouva byla poté oběma stranami opětovně potvrzena v r. 2005 a 2008. V únoru roku 2006 byla vydána FASB a IASB konvergenční smlouva, ve které jsou popsány krátkodobé a dlouhodobé konvergenční projekty týkající se postupného sblížení těchto systémů. Jedná se o dokument, ve kterém jsou specifikovány účetní oblasti, které je třeba sladit v rámci krátkodobých konvergenčních procesů nebo společných projektů obou tvůrců. Smlouva byla opět v r. 2008 aktualizována. V roce 2009 došlo ke znovupotvrzení závazku na zlepšení standardů IFRS a US GAAP.

V současné době pracují tvůrci IFRS a US GAAP na projektu konvergence, jehož výsledkem by měly být jednotné světové účetní standardy. Řada standardů IFRS již byla nově vytvořena či novelizována v rámci konvergenčního procesu. Přibližování těchto systémů přináší mnoho výhod. Mezi velkou výhodou patří rapidní ubývání zásadních rozdílů mezi těmito účetními systémy. Jako nevýhodu lze ovšem zmínit neustálé změny stávajících pravidel a postupů. V rámci probíhající konvergence obou systémů lze pozorovat, že mnoho otázek je v systémech řešeno obdobným způsobem. Během konvergenčního procesu bylo ze strany FASB upraveno několik oblastí US GAAP, jako je rozšíření použití reálné hodnoty, pravidla pro výzkum a vývoj, investice do nemovitostí, zásoby atd. Na straně Spojených států dochází také k realizaci dalších opatření. Komise pro cenné papíry rozhodla v roce 2007, že zahraniční společnosti, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na americké burze, již nemusí provádět převod mezi účetními závěrkami zpracovanými dle IFRS a US GAAP. Dalším krokem konvergence by mělo být povolení předkládat finanční výkazy dle IFRS i pro americké společnosti. Předpokládá se, že v roce

⁵² Financial Accounting Standards Board – Rada pro standardy finančního účetnictví.

⁵³ International Accounting Standards Board – Rada pro mezinárodní účetní standardy.

⁵⁴ Tato smlouva je také nazývána jako Smlouva z Norwalku.

2011 by toto mělo být povoleno dobrovolně a od roku 2014 by tento požadavek byl povinně nařízen pro všechny obchodní společnosti.

7.5 POROVNÁNÍ ROZVAHOVÉHO VYKAZOVÁNÍ ZA PODMÍNEK ČESKÉ LEGISLATIVY A IFRS⁵⁵

Mnohé firmy v České republice jsou již seznámeny s jednotlivými standardy IFRS, dle kterých také sestavují své účetní závěrky. Jedná se především o kótované společnosti a o dceřiné společnosti, které mají své mateřské společnosti se sídlem v zahraničí. Účetní závěrky podniků, jejichž cenné papíry se obchodují na regulovaných veřejných trzích, musí využít IFRS místo českých předpisů při sestavování konsolidovaných i nekonsolidovaných účetních závěrkách. České účetní standardy se však standardům IFRS neustále přibližují a lze předpokládat, že postupem času dojde k jejich úplné harmonizaci.

Řada podstatných myšlenek Koncepčního rámce je obecně přijímána, ale také legislativně zakomponována v zákoně o účetnictví. Je však nutné konstatovat, že v české legislativě nejsou dostatečně specifikovány cíle, obsah a metody finančního účetnictví. Struktura zveřejňovaných informací ne vždy splňuje požadavky jednotlivých uživatelů. Dalším důležitým rozdílem je nejednoznačnost vymezení jednotlivých pojmů. Česká legislativa např. nedefinuje obecně aktiva a pasiva. Nejasnost vymezení aktiv se tak může projevat např. tím, že uživatel špatně zařadí či zamění a vykáže jednotlivé složky majetku. Vzhledem k tomu, že v současné době je pro mnohé podniky účetnictví nástrojem, díky němuž zjišťují svou daňovou povinnost, je často opomíjen cíl či samotný obsah finančního účetnictví. V následujícím textu budou charakterizovány nejhlavnější rozdíly⁵⁶ mezi IFRS a českou účetní legislativou.

V českých účetních podmínkách je obdobou Koncepčního rámce zákon o účetnictví, který je základní normou regulace účetnictví v České republice. Upravuje základní účetní principy a požadavky na vedení účetnictví. Oproti Koncepčnímu rámci však neobsahuje

⁵⁵ Více viz KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktualizované vyd. Praha: POLYGON, 2005. s. 35-94. ISBN-80-85967-51-0.

⁵⁶ Především rozdíly týkající se tématu této práce.

konkrétní vymezení pojmů. Základní charakteristiky účetních informací lze v českých podmínkách téměř srovnávat s kvalitativními charakteristikami uvedenými v Koncepčním rámci. Jako příklad lze jmenovat požadavek na informace, které musí být srozumitelné, spolehlivé, srovnatelné a významné. Rozdílem však je, že jednotlivé charakteristiky se v Koncepčním rámci přímo vztahují k účetní závěrce, ale v českých podmínkách k samostatným účetním položkám či záznamům. Obecně v českých podmínkách platí, že účetní jednotka musí vést účetnictví správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem, který zaručuje trvalost záznamů. Koncepční rámec na rozdíl od české úpravy předepisuje obecné požadavky na rozpoznávání jednotlivých položek v účetní závěrce. Stanovuje tak pět složek účetního výkaznictví, mezi které patří aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, které jsou zde přesně definovány. Česká legislativa stanovuje obdobné složky, chybí zde však jejich definování.

IFRS využívá mimo jiné i metody oceňování historickou cenou. Princip historických cen je zde chápán jako hlavní účetní konvence. Standardy však povolují přecenění u dlouhodobého majetku. Dle těchto předpisů je možné přecenit na reálnou hodnotu nehmotná aktiva, dlouhodobý hmotný majetek a investice do nemovitostí. Povinně však musí být přeceněny na reálnou hodnotu finanční deriváty, některá zemědělská aktiva a většina cenných papírů. Oproti IFRS jsou dle českých předpisů oceňovány všechny složky majetku s výjimkou některých složek majetku (např. deriváty nebo cenné papíry), které se přeceňují na reálnou hodnotu, toto přeceňování je uskutečňováno ke konci rozvahového dne. Z pohledu účetní závěrky je povinností podniku zveřejňovat informaci, že je účetní závěrka sestavena dle IFRS. Pokud však není v souladu se všemi standardy, nesmí tuto informaci uvádět. V České republice se IFRS řídí pouze podniky, které emitují cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské Unie. Ostatní podniky účtují v souladu se zákonem o účetnictví. Další rozdíl lze pozorovat v použité měně při vykazování účetní závěrky. V českých podmínkách vede podnik své účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V určitých podmínkách je možné vykazovat účetní případy v měně cizí, účetní závěrka však musí být finálně vykázána v české měně. Oproti tomu podnik dle IFRS může vykazovat své účetní závěrky v jakékoliv měně, má však poté za povinnost, vykázat mimo to závěrku i v tzv. měně vykazování. Měnou vykazování se

rozumí měna, která je ve významném rozsahu použita při provozu podniku, nebo měna, která má pro podnik významný dopad.

IFRS zcela přenechává pravomoc podnikům, aby si zvolily nejvhodnější formu rozvahy tak, aby byly zajištěny dostatečné informace pro externí uživatele, které by vypovídaly o skutečné finanční pozici či výkonnosti podniku. Je však vyžadováno samostatné vykazování celkových aktiv a závazků. Česká právní úprava v podobě vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění aktuálních předpisů obsah a formu účetní závěrky upravuje. Položky rozvahy jsou povinně rozlišovány na dlouhodobé a krátkodobé a je specifikováno jejich uspořádání a označování a to v souladu se 4. direktivou Evropské Unie. Zatímco hlavním kritériem je v České republice období dvanácti po sobě jdoucích měsíců, IFRS v tomto případě charakterizuje tzv. provozní cyklus. Provozní cyklus je definován jako období mezi nákupem aktiv ke zpracování a jejich realizací v podobě peněz nebo peněžních ekvivalentů. Není-li však cyklus jasně identifikovaný, předpokládá se jeho trvání v délce dvanácti měsíců.

Aktiva a závazky nesmí být dle IFRS kompenzovány kromě případů popsaných v jednotlivých standardech. Finanční aktiva je možné kompenzovat pouze v případě, má-li podnik právně vymahatelná práva ke kompenzaci a očekává vypořádání čistého rozdílu. V českých účetních předpisech není kompenzace aktiv a závazků a nákladů a výnosů povolena.⁵⁷ Dle mezinárodních účetních standardů se aktivem uznává takový majetek, pokud jsou jeho ekonomické užitky, které z něj plynou, pravděpodobné a jeho cenu lze spolehlivě vyčíslit. V české účetní legislativě existuje výčet aktiv, která jsou klasifikována jako jednotlivé složky dlouhodobých aktiv, nejsou zde však obsaženy konkrétní definice. V případě, že podnik nabude nehmotný majetek, je jeho povinností dle IFRS provést aktivaci za předpokladu, že jsou splněna všechna určující pravidla. Majetek se odepisuje po dobu své použitelnosti, nejdéle však 20 let. Ve výjimečných situacích je možné nehmotný majetek přecenit. V českých podmínkách existuje výčet aktiv, která jsou klasifikována jako dlouhodobý nehmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok.

⁵⁷ S Výjimkou zákonem daných položek.

Dle IAS 1 musí podnik složky výsledovky (tj. náklady a výnosy), které jsou dle své velikosti nebo dopadu důležité, vykazovat odděleně. Tyto položky lze vykázat přímo ve výsledovce nebo v příloze účetní závěrky. Česká legislativa přímo upravuje minimální rozsah, uspořádání a obsahové vymezení jednotlivých položek. Oproti IFRS, které zakazují vykazování mimořádných položek, musí být v českých podmínkách tyto mimořádné položky vykazovány samostatně ve výkazu zisku a ztráty, kde je vykázán samostatně i jejich daňový dopad. V české účetní legislativě již proběhlo a stále probíhá mnoho změn s cílem přiblížit se podmínkám IFRS. Dosud však existuje mnoho rozdílů. V obou systémech jsou zřetelné srovnatelné principy, rozdíl však nadále zůstává v přístupu k podnikům, kterým IFRS dává jistou volnost.

Závěr

Cílem diplomové práce bylo analyzovat historický vývoj rozvahového vykazování v českých podmínkách od počátku 20. století až po současnost a analyzovat hlavní rozdíly českého účetního systému a mezinárodních účetních standardů IFRS. V první kapitole byla zkoumána podstata účetnictví a byly popsány nejdůležitější účetní zásady a způsoby oceňování. Druhá kapitola se zabývala jednotlivými účetními výkazy, mezi něž v českých podmínkách patří rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz peněžních toků a nově i výkaz o změnách vlastního kapitálu. Další kapitola objasnila několik druhů bilancí včetně jednotlivých bilančních teorií. Druhy bilancí zde byly členěny dle tří hledisek: dle jejich účelu, dle způsobu sestavení a struktury a dle uchování podnikové podstaty a způsobu oceňování. I přesto je však nutné konstatovat, že toto členění nelze považovat za jediné, jelikož existuje velké množství pohledů na bilanci jako takovou. Druhá polovina této kapitoly objasnila některé bilanční teorie, kterým se dostalo největšího rozmachu na počátku 20. století. Jedním z hlavních představitelů, který se široce zajímal o problematiku účetních teorií, byl prof. JUDr. Josef Pazourek. Je nutné konstatovat, že bilanční teorie vycházely především z funkce a cílů, které bilance nesla. Bilance byla a je orientovaná na prezentaci finančně-majetkové situace podniku nebo na prezentaci hospodářského výsledku. Také problematika členění, uspořádání a hodnotového vyjadřování jednotlivých složek aktiv a pasiv byla stěžejním bodem při jejich tvorbě. V jednotlivých teoriích lze pozorovat aktuální praktické problémy příslušné doby včetně ekonomické situace.

Čtvrtá kapitola se zabývala rozvahovým vykazováním v první polovině 20. století. Předem je nutné zmínit, že v současné době neexistují téměř žádné prameny, které by toto vykazování popisovaly. Bylo tedy velmi složité získat cenné informace týkající se tohoto tématu. Jako stěžejní dílo této tematiky je možné zmínit publikaci s názvem *Bilance akciových společností* od prof. JUDr. Josefa Pazourka, která vyšla v roce 1906. Lze konstatovat, že účetnictví na počátku 20. století (po roce 1918) bylo založeno na základě dřívějšího říšského obchodního zákoníku. Neexistoval žádný zákon, který by předepisoval způsob účtování ani vedení účetních knih. Z počátku byl význam rozvahy pouze formální. Pomocí rozvahy byly umožněny převody zápisů z hlavní knihy, která již byla zcela popsána, do nové hlavní knihy. Oproti současné účetní praxi, která nařizuje vedení účetnictví v národním jazyce, byly na počátku 20. století účetní knihy i samotné účetnictví

vedeny v jakémkoliv používaném jazyce. Postupem času však rozvaha nabyla významu věcného i obsahového a začala se sestavovat pravidelně. I tehdy byla rozvaha chápána jako přehled veškerého majetku a všech dluhů podniku. Obdobně lze nalézt i další shody se současným rozvahovým vykazováním. Za zmínku jistě stojí zákaz kompenzace a slučování různorodých aktiv a pasiv. Rozvaha měla být, stejně jako dnes, úplná a mělo z ní být možné vyčíst poměry majetku a jmění mezi sebou. I způsob oceňování bylo nutné zachovat v průběhu hospodaření podniku.

Další kapitola byla věnována rozvahovému vykazování v poválečném období. Obdobně jako u předešlé kapitoly bylo velmi složité nalézt jakýkoliv pramen informací pro zpracování této části. Kapitola tak vychází především z díla Dr. Ing. Miroslava Peroutky a Ing. Viléma Zavadila *Rozvaha průmyslového podniku a její rozbor*. Lze konstatovat, že nejen rozvahové vykazování, ale celý účetní systém v souvislosti s politickými změnami zažil v tomto období „kulturní šok“. Ekonomika tehdejšího Československa směřovala k centrálně plánovanému systému a probíhal proces znárodnění, čímž byl postupně vytlačován tržní mechanismus. Z vládního nařízení vyplývala povinnost vést pouze podvojný účetnictví. Hlavním cílem účetních výkazů a potažmo celého účetnictví bylo zaznamenávat a vykazovat srozumitelně stav majetku, kapitálu, nákladů, výnosů a hospodářského výsledku tak, aby bylo možné jednotlivé podniky a jejich výkonnost porovnávat mezi sebou. Je nutné zmínit, že v padesátých letech 20. století byly převzaty nové účetní metody ze Sovětského svazu. Dalším velmi důležitým úkolem účetnictví byla kontrola plnění plánu jednotlivých podniků. Je možné konstatovat, že důležitým rozdílem oproti současné legislativě byl způsob tvorby kmenového jmění. V současném účetním vykazování je kmenové jmění (základní kapitál) tvořen prostředky podniku, potažmo jejich společníků, akcionářů apod. V období centrálně plánované ekonomiky však bylo kmenové jmění tvořeno přiděly státu, které byly poskytnuty podniku za účelem jeho hospodaření. Také ve struktuře samotné rozvahy lze zachytit množství rozdílů, ať je to terminologie jednotlivých rozvahových položek nebo jejich konkrétní obsah. V souvislosti s tímto stojí jistě za připomenutí normované prostředky a s nimi související normativy, které byly převzaty z finančních plánů podniků. Na závěr lze tedy konstatovat, že účetnictví bylo v době centrálně řízené ekonomiky především přizpůsobováno cílům a potřebám státu, který řídil celé národní hospodářství.

Předposlední kapitola byla věnována současnému rozvahovému vykazování v českých podmínkách. V této části byl popsán současný účetní systém a jeho současná regulace. Informace o hospodaření podniku poskytují uživatelům účetní výkazy, mezi něž patří především rozvaha a výkaz zisku a ztráty. Právě jednotlivé položky rozvahy byly v této kapitole krátce zkoumány. V souvislosti s tímto tématem je nutné zmínit i poslední část diplomové práce, která se zabývala analýzou dalších účetních systémů, jako jsou IFRS a US GAAP. Lze konstatovat, že IFRS a US GAAP nejsou účetními systémy jako takovými, nýbrž spíše účetními zásadami, které by měly účetní jednotky dodržovat.

V současné době je možné pozorovat harmonizaci české účetní legislativy v rámci Evropské unie. Lze však konstatovat, že harmonizace se již uskutečňuje i na úrovni mezinárodních účetních systémů IFRS a potažmo i US GAAP. To je způsobeno především růstem nadnárodních společností a rozvojem mezinárodních kapitálových trhů. Je nepřehledné množství rozdílů mezi českou účetní legislativou a mezinárodními účetními standardy, v této práci však byly vyzdvihnuty především ty největší rozdíly, které souvisí s rozvahovým vykazováním. Vzhledem k tomu, že téma je velice obsáhlé, bylo by možné se mu věnovat v samostatné práci. Nejdůležitějším rozdílem je samotný přístup k vedení účetnictví. Oproti českým podmínkám, které účetní jednotce přímo říkají, jak má účetnictví vést, jakým způsobem má účtovat, jak nazývat a označovat jednotlivé položky, dává IFRS účetním jednotkám jistou volnost, neříká jim jak účtovat, ale aby účtovaly tak, aby informace, které účetnictví podává, zobrazovaly co nejvěrněji ekonomickou realitu podniku. Dalším rozdílem je nejednoznačnost jednotlivých pojmů. Jako příklad lze uvést aktiva či pasiva, která IFRS oproti české legislativě přímo definuje. IFRS nechává zcela v pravomoci účetní jednotky, aby si zvolily samy formu rozvahy. Jedinou podmínkou je, aby byly zajištěny dostatečné informace pro externí uživatele, které vypovídají o finanční situaci podniku a jeho výkonnosti. V současné době probíhá již zmíněná konvergence IFRS a US GAAP. Lze tedy očekávat, že tyto dva systémy se budou postupně sblížovat, dokud nevznikne jeden ucelený mezinárodně uznávaný účetní systém. Lze očekávat, že další krok konvergence by mohl být ukončen v roce 2014.

Z diplomové práce vyplývá, že by bylo vhodné, aby v českých podmínkách byly zavedeny obdobné definice jednotlivých položek, jako jsou aktiva, pasiva či výnosy a náklady. Je nutné konstatovat, že české účetnictví je bohužel stále zaměřeno na daňovou oblast, potažmo tedy na stát. Vzhledem k tomu, že v České republice jsou zákony, normy či předpisy stále schvalovány politiky, kteří mnohdy neprošli účetní praxí, stojí za zvážení, zda tento systém nepřepracovat a inspirovat se mezinárodními účetními standardy IFRS, které jsou tvořeny účetními profesionály a regulovány účetními orgány.

I přes nedostatek informačních zdrojů diplomová práce splnila zadané cíle pomocí historické metody, která je založena na pozorování vývoje bilančního vykazování, vývojových tendencí a pozorování současného stavu i doporučení do budoucna, a vznikla tak ojedinělá publikace, která popisuje vývoj rozvahového vykazování v českých podmínkách a rozbor vybraných rozvahových položek v komparaci s mezinárodními účetními systémy.

Seznam použité literatury

Citace

BRADA, J. *Základy účetnictví*. Praha: Vysoká škola chemicko-technologická, 2007. 157 s.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.: Český účetní standard pro podnikatele č. 014 Dlouhodobý finanční majetek. Praha: Ministerstvo financí, 2010. [cit. 2009-11-18] Dostupné z WWW: <<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/014.aspx>>.

JANHUBA, M. *Základy teorie účetnictví*. 2., upr. vyd. Praha: Oeconomica, 2007. 195 s.

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: BOVA POLYGON, 2009. 440 s. ISBN-978-80-7273-156-5.

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktualizované vyd. Praha: POLYGON, 2005. 544 s. ISBN-80-85967-51-0.

KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: POLYGON, 2004. 304 s. ISBN-80-7273-095-9.

MLÁDEK, R. *Harmonizace světových účetních standardů* [online]. 2002 [cit. 2010-4-20]. Dostupný z WWW: <http://gaap.cz/index.php?ln=1&tm=3&om=209&z_id=c_Sblizovani-Standardu_c>.

MLÁDEK, R. *IFRS (IAS) versus US GAAP* [online]. 2002 [cit. 2010-4-20]. Dostupný z WWW: <http://gaap.cz/index.php?ln=1&tm=3&om=209&z_id=c_IFRS-GAAP-Harm_c>.

MLÁDEK, R. *Konvergence 2007: hospodářský výsledek, segmenty, goodwill a konsolidace* [online]. 2002 [cit. 2010-4-20]. Dostupný z WWW: <http://gaap.cz/index.php?ln=1&tm=3&om=209&z_id=c_Konvergence-2007-UR_c>.

MLÁDEK, R. *Světové účetnictví. IFRS, US GAAP*. Praha: Linde Praha, a. s., 2005. 416 s.

OPLETALOVÁ, A. *Základy účetnictví*. 1. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2006. 88 s. ISBN 80-244-1296-9.

PAZOUREK, J. *Bilance akciových společností*. Praha: MERKUR, 1906. 162 s. Dostupný také z WWW: <<http://www.econlib.cz/zlatyfond/html/zf0008.htm>>.

PEROUTKA, M., ZAVADIL, V. *Rozvaha průmyslového podniku a její rozbor*. 1. vyd. Praha: ORBIS, 1954. 221 s.

SVATOŠOVÁ, J.; TRÁVNÍČKOVÁ, J. *Účtová osnova, České účetní standardy - postupy účtování pro podnikatele 2010*. Olomouc: ANAG, 2010. 328 s. ISBN 978-80-7263-578-8.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví [online]. 1998-2009 [cit. 2009-09-29]. Dostupný z WWW: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>>.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví [online]. 1998-2009 [cit. 2009-09-27]. Dostupný z WWW: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast1.aspx>>.

Bibliografie

České účetní standardy pro podnikatele: aktuální úplné znění účinné od 1. 1. 2009 (ZD/2009). Praha: VERLAG DASHÖFER, 2008. 67 s.

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, a. s., 2009. 329 s. ISBN-978-80-251-1950-1.

International Financial Reporting Standards 2009 Brand Volume. 1st ed., London: IASB, 2009. 2880 pgs. ISBN 978-1-905590-90-2.

KRÁL, B.; SVOBODA, S. Koncepční rámec mezinárodních účetních standardů pro přípravu a předkládání účetní závěrky. In *Sborník konference Mezinárodní účetní standardy a česká legislativa*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1998. 350 s.

KRÁL, B.; SVOBODA, S. Sestavování a zveřejňování účetní závěrky: Mezinárodní účetní standard č. 1. In *Sborník konference Mezinárodní účetní standardy a česká legislativa*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1998. 350 s.

KRUPOVÁ, L. *IAS v příkladech: Srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou*. Praha: VOX, 2002. 215 s.

KRUPOVÁ, L. *Politická ekonomie* [online]. 2009 [cit. 2010-03-15]. Analýza struktury základního účetního výkazu – rozvahy – podle US GAAP a IAS (IFRS). Dostupné z WWW: <www.vse.cz/polek/download.php?jnl=aop&pdf=245.pdf>.

KRUPOVÁ, L.; LOJA, R.; PELÁK, J. *IAS v příkladech II. díl: Srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou v příkladech*. Praha: VOX, 2003. 190 s.

KŘÍŽ, P., et al. *Pricewaterhousecoopers* [online]. 2009 [cit. 2010-03-25]. IFRS a české účetní předpisy. Dostupné z WWW: <http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.

MALÍKOVÁ, O. a VENCLOVÁ, R. Finanční účetnictví na území České republiky na počátku 20. století – jeho teoretický odkaz. In ŠILHAVÁ, A. (ed.) *Sborník příspěvků z mezinárodní konference Finance a účetnictví v kontextu ekonomické krize*. Liberec: TUL, 2009. 27 s.

NOVOTNÁ, M. *Politická ekonomie* [online]. 2009 [cit. 2010-04-28]. Kritéria, která lze uplatnit při členění majetkových složek tvořících majetkovou podstatu podniku – nehmotná a hmotná aktiva podle US GAAP a IAS/IFRS. Dostupné z WWW: <www.vse.cz/polek/download.php?jnl=aop&pdf=252.pdf>.

PASEKOVÁ, M. *Účetní výkazy v praxi*. Praha: Kernberg Publishing, s. r. o., 2007. 210 s. *Sbírka zákonů Československé socialistické republiky: 109/1964 Hospodářský zákoník*. 1964. 56 s. Dostupný z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=1964&typeLaw=zakon&what=Rok&stranka=5>>.

VAŠEK, L. *LVC, s.r.o.* [online]. 2006 [cit. 2010-04-20]. Konvergenční proces mezi IFRS a US GAAP na období 2006 až 2008. Dostupné z WWW :<http://www.lvc.cz/convergence_projects.pdf>.

Zákon o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací. 1971. 7 s. Dostupný z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=21/1971&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

Seznam příloh

Příloha A - Uspořádání a označování položek rozvahy (bilance) dle Přílohy č. 1 Vyhlášky
č. 500/2002 Sb. [3 s.]

Příloha A

Uspořádání a označování položek rozvahy (bilance) dle Přílohy č. 1 Vyhlášky č.

500/2002 Sb.

Tab. A.I. Uspořádání položek aktiv rozvahy

A. Pohledávky za upsaný základní kapitál
B. Dlouhodobý majetek
B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek
1. Zřizovací výdaje
2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
3. Software
4. Ocenitelná práva
5. Goodwill
6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
B.II. Dlouhodobý hmotný majetek
1. Pozemky
2. Stavby
3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
4. Pěstitelské celky trvalých porostů
5. Dospělá zvířata a jejich skupiny
6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek
7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
B.III. Dlouhodobý finanční majetek
1. Podíly v ovládaných a řízených osobách
2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
4. Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv
5. Jiný dlouhodobý finanční majetek
6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
C. Oběžná aktiva
C.I. Zásoby
1. Materiál
2. Nedokončená výroba a polotovary
3. Výrobky
4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
5. Zboží
6. Poskytnuté zálohy na zásoby
C.II. Dlouhodobé pohledávky
1. Pohledávky z obchodních vztahů
2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba
3. Pohledávky - podstatný vliv
4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení
5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy
6. Dohadné účty aktivní
7. Jiné pohledávky
8. Odložená daňová pohledávka
C.III. Krátkodobé pohledávky
1. Pohledávky z obchodních vztahů
2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba
3. Pohledávky - podstatný vliv
4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení
5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
6. Stát – daňové pohledávky
7. Krátkodobé poskytnuté zálohy

8. Dohadné účty aktivní
9. Jiné pohledávky
C.IV. Krátkodobý finanční majetek
1. Peníze
2. Účty v bankách
3. Krátkodobé cenné papíry a podíly
4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek
D.I. Časové rozlišení
1. Náklady příštích období
2. Komplexní náklady příštích období
3. Příjmy příštích období

Zdroj: Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví [online]. 1998-2009 [cit. 2009-09-29]. Dostupný z WWW: < <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>>.

Tab. A.II. Uspořádání položek pasiv rozvahy

A. Vlastní kapitál
A.I. Základní kapitál
1. Základní kapitál
2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
3. Změny základního kapitálu
A.II. Kapitálové fondy
1. Emisní ážio
2. Ostatní kapitálové fondy
3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností
5. Rozdíly z přeměn společností
A.III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku
1. Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond
2. Statutární a ostatní fondy
A.IV. Výsledek hospodaření minulých let
1. Nerozdělený zisk minulých let
2. Neuhrazená ztráta minulých let
A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/
B. Cizí zdroje
B.I. Rezervy
1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů
2. Rezerva na důchody a podobné závazky
3. Rezerva na daň z příjmů
4. Ostatní rezervy
B.II. Dlouhodobé závazky
1. Závazky z obchodních vztahů
2. Závazky - ovládající a řídicí osoba
3. Závazky - podstatný vliv
4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení
5. Dlouhodobé přijaté zálohy
6. Vydané dluhopisy
7. Dlouhodobé směnky k úhradě
8. Dohadné účty pasivní
9. Jiné závazky
10. Odložený daňový závazek
B.III. Krátkodobé závazky
1. Závazky z obchodních vztahů
2. Závazky - ovládající a řídicí osoba
3. Závazky - podstatný vliv
4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení
5. Závazky k zaměstnancům
6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

7. Stát – daňové závazky a dotace
8. Krátkodobé přijaté zálohy
9. Vydané dluhopisy
10. Dohadné účty pasivní
11. Jiné závazky
B.IV. Bankovní úvěry a výpomoci
1. Bankovní úvěry dlouhodobé
2. Krátkodobé bankovní úvěry
3. Krátkodobé finanční výpomoci
C.I. Časové rozlišení
1. Výdaje příštích období
2. Výnosy příštích období

Zdroj: Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví [online]. 1998-2009 [cit. 2009-09-29]. Dostupný z WWW: < <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>>.