Vysoká škola technická a ekonomická

v Českých Budějovicích

Bakalářská práce

Nikola Houšková

2016

Vysoká škola technická a ekonomická

Ústav podnikové strategie

Vývoj předpisů týkajících se majetku podniku a změny účtování majetku

Autor bakalářské práce: Nikola Houšková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Kristina Kabourková

České Budějovice, měsíc a rok odevzdání červen, 2016

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto bakalářskou práci vypracoval/a samostatně pouze s použitím uvedených zdrojů.

V Českých Budějovicích 12. 4. 2016 .....

vlastnoruční podpis

Poděkování

Touto cestou bych ráda poděkovala vedoucí mé bakalářské práce Ing. Kristině Kabourkové, za ochotu, cenné rady a za odborné vedení při zpracování této práce. V neposlední řadě patří mé poděkování rodině, která mi byla oporou po celou dobu mého studia.

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá vývojem předpisů účetnictví a zkoumá změny účtování majetku podniku. Cílem práce je porovnat změny ve struktuře a oceňování majetku podniku. V práci jsou analyzovány zásadní změny, ke kterým došlo ve vybraných obdobích. Vybrány byly 4 období. Období První republiky, kde se snažím vysvětlit „účtování“ tehdejší doby. Dále rok 1971, 1993 a 2016, ve kterých porovnávám účetní případy týkajících se majetku podniku.

Klíčová slova

Vývoj, účetní předpisy, majetek podniku, účetní případ

Abstract

This bachelor work deals with the developement of accountancy laws and it explores changes of assets accounting of the enterprise in chosen periods. The main goal of this work is to compare changes in the structure and the property valuation of the enterprise. There are analyzed major changes which happened in chosen periods. There were chosen four periods. The period of The First Republic, where I am trying to explain their „accounting“. Then the year 1971, 1993 and 2016, in which I am comparing accounting cases related to assests of the company.

KeyWords

Developement, accountancy laws, assets of the company, accounting cases

Obsah

1 Úvod 1

2 Cíl práce 2

3 Teoreticko-metodologická část 3

3.1 Historie účetnictví 3

3.2 Účetnictví v českých zemích 6

3.2.1 České účetnictví v období 19. století a první polovina 20. století 6

3.2.2 České účetnictví v období centrálně řízené ekonomiky 7

3.2.3 Účetnictví období let 1971 až 1991 12

3.2.4. Harmonizace účetnictví 15

3.3 Majetek podniku 15

3.3.1 Dlouhodobý majetek 16

3.3.2 Oběžný majetek 17

3.3.3 Zdroje financování majetku 18

3.3.3.1 Vlastní zdroje (vlastní kapitál) 18

3.3.3.2 Cizí zdroje 18

3.3.4 Inventura majetku 19

3.3.5 Inventarizace 19

3.3.6 Oceňování majetku 20

3.4 Úvod do problému 21

3.5 Výzkumný problém 22

3.6 Metodika práce 22

4 Aplikační část a diskuse výsledků 23

4.1 Aplikační část 23

4.1.1 Účetnictví za První republiky 23

4.1.2 Účetnictví roku 1971 33

4.1.3 Účetnictví roku 1993 46

4.1.4 Účetnictví v roce 2016 – Novela zákona o účetnictví (účinnost od 1. 1. 2016) .61
4.2 Diskuse výsledků 69
4.3 Návrhy opatření.....71
5 Závěr.....72

1 Úvod

Účetnictví je systém, který vznikl v době, kdy lidé mezi sebou začali obchodovat.

Účetnictví se využívalo k zaznamenávání palácového hospodářství, závazků a jejich pohledávek. S cílem vykázat hospodářský zisk či ztrátu se začaly během doby vést účetní knihy.

I když byl zaznamenán ve 12. století úpadek účetnictví, s rozvojem obchodu, manufaktur, průmyslu a vznikem nových podniků účetnictví přestalo stagnovat a nastává účetní konjunktura. Začal se používat oboustranný formát účtování, který se využívá v současnosti – strany Má dáti a Dal.

Z účetnictví se stal komplexně propracovaný systém. Základní funkcí tohoto systému bylo a je podat věrný a poctivý obraz svým uživatelům o finanční situaci a výsledku hospodaření účetní jednotky.

Pro poznání účetnictví je základním kamenem znalost historického vývoje účetnictví na daném území. Po staletí bylo ovlivňováno různými faktory, až se účetnictví transformovalo do současné podoby.

Bakalářská práce je rozdělena na část teoretickou a aplikační. V teoretické části popisuji dlouhý vývoj účetnictví od zmínek počátků účetnictví ve staré Babylonii přes období druhé světové války až po rok 1993, kdy došlo k změnám v českých účetních standardech.

Dále definuji majetek podniku, který je nedílnou součástí každé účetní jednotky.

V aplikační části se nejprve věnuji období První republiky, kde se snažím co nejjednodušeji přiblížit „účetnictví“ tehdejší doby. V další části jsou charakterizovány roky 1971, 1993 a 2016 a poté zaúčtovány účetní případy týkající se majetku podniku. V diskuzi výsledků následně porovnám změny, ke kterým došlo v průběhu let z hlediska účtování majetku podniku.

Závěrem uvádím, že schémata účtování a přehledy jsou nedílnou součástí této bakalářské práce.

2 Cíl práce

Cílem (bakalářské) práce je porovnání změn ve struktuře a oceňování majetku podniku. V práci budou analyzovány zásadní změny, ke kterým došlo v průběhu let při účtování o majetku podniku.

3 Teoreticko-metodologická část

3.1 Historie účetnictví

Účetnictví je nástroj pro sledování a zobrazení stavů, toků a výsledků podnikatelské činnosti v peněžních jednotkách. Je to uspořádaný systém evidence s určitými, obecně platnými normami a definovanými pravidly. (Evropské finanční systémy, 2008)

Pojem „účetnictví“ si můžeme vysvětlit několika způsoby, které jsou významově blízké. Tento pojem definujeme jako:

1. Pojmenování ekonomické vědní disciplíny, nauky (užívání a strukturních úprav účetnictví, znalosti zákonitostí vývoje tvorby).
2. Pojmenování prakticky prováděné činnosti – účtování (jde o zobrazení všech transakcí, vyjadřujících podnikové hospodářské aktivity).
3. Pojmenování souboru výsledků prakticky prováděné činnosti (jedná se o podobu záznamů v účetních knihách).

Účetnictví nejčastěji chápeme jako uspořádané záznamy o průběhu hospodaření firmy (systém záznamů, uskutečňovaných dle pravidel specifických pracovních postupů) a záznamy o činnosti, kterou znalí jedinci vytvářejí. (Evropské finanční systémy, 2008)

Dle Pokorné (2009) historie účetnictví hraje důležitou roli a sahá k počátkům lidské civilizace. Účetní se podíleli na rozvoji obchodu, měst, peněžního systému a bankovnictví, konceptu majetku a čísel, zachránili vynálezce, podnikatele a podniky od krachu. Nicméně podobě účetnictví, jakou známe dnes, předcházela dlouhá cesta.

Vznik účetnictví doprovázelo několik faktorů, které jsou v dnešní době podmínkou: umění spát, aritmetika, soukromé vlastnictví, jednoduché výpočty, peníze, obchodování a také kapitál.

Ze starého Someru a Babylónie pochází nejstarší dochované hospodářské záznamy. Tyto záznamy jsou velmi rozvinuté a obsahují zejména výčty chrámových a palácových hospodářství, úrody, odvádění dávek, smlouvy obchodníků, zápisy pohledávek a dluhů, které se dochovaly na hliněných destičkách. Destičky se uschovávaly tak dlouho, dokud nebyl závazek splněn nebo byly vedeny v bankách jako účetní záznamy o výdajích a příjmech (např. záznamy o sklizních, soupisy vyplacených mezd).

Údaje byly také zaznamenávány na jiné nejrůznější materiály. Využívaly se mořské lastury, odštěpky, ve starém Egyptě a Řecku se využívalo k zápisům a účetním dokladům střepin z hliněných nádob, tzv. ostrak, později byl používán papyrus, dále kůže, dřeva a plátna. Při rozsáhlejších zápisech se využívaly i celé nádoby. (Český finanční a účetní časopis, 2006)

Zajímavostí je, že se účetnictví zrodilo dříve než psaní čísel a to na území dnešního Iránu a Iráku, kde se v povodí řek Tigridu a Eufratu rozvíjela civilizace a obchod. Zboží bylo zasíláno po řece převozníky, nicméně stejně jako v dnešní době docházelo ke sporům, např. kolik příjemce obdržel a kolik prodejce poslal. Muselo se proto najít řešení, jak dokumentovat zásilku, problémem ovšem byla neznalost písma. Vznikly tedy jílové klínky různých tvarů, do některých byly vyryty symboly. Existovalo přes 200 klínků a každý symbolizoval jedno zboží (oblečení, nástroje, kůže apod.). Klínky byly vkládány do hliněné koule (jeden produkt = jeden klínek). Při převzetí dodávky příjemce poté rozbil hliněnou kouli a zkontroloval dodávku. Tento systém se dochoval do současnosti, jen příjemce obdrží fakturu místo hliněné koule. (Pokorná, 2009)

Účetnictví starého Říma také stojí za zmínku, zde byly účetní zápisy organizovány v účetních knihách, do kterých se zapisovaly příjmy a výdaje. Na konci roku se zaúčtovaly do příjmů pohledávky a letošní zásoby, loňské dluhy a do výdajů loňské zásoby, letošní dluhy a pohledávky. Rozdíl příjmů a výdajů ukazoval čistý příjem za rok. Právě pro tyto účely Gaius Julius Caesar vytvořil právní normu codex adepti et expansi.

Značný úpadek účetnictví nastal od prvního století n.l.. Tento úpadek s největší pravděpodobností souvisel s poklesem znalostí počítání a písma. Trval tisíc let. (Pokorná, 2009)

Pokorná (2009) uvádí, že do Evropy se účetnictví vrátilo až ve 12. století díky arabské vzdělanosti, zvláště matematické. V této době bylo účetnictví založeno na principu nároku a vyrovnání a bylo nástrojem kontroly. V přímořských oblastech se začaly objevovat zápisy obchodních případů. První, kdo vedl vzájemně propojené a podrobné účty o obchodech, byli pravděpodobně bankéři. Jejich zápisy se postupem času měnily v moderní systém podvojného účetnictví o kapitálu a majetku, ztrátách a ziscích. Později začalo vznikat jednoduché účetnictví.

Ve 13. a 14. století v Itálii dochází k významným změnám. Rozvíjí se obchod, manufaktury a bankovnictví a dochází k růstu firem. Zaměstnávají se komisionáři a agenti, což bylo hlavní příčinou vynalezení propracovanějšího a důmyslnějšího systému účetnictví – na jedné straně probíhá přičtení, zatížení, nárok a na druhé straně odečtení, obtížení, vyrovnání.

Začaly se využívat dva vstupní záznamy, tzv. negativní – nákupu od dodavatelů, peněžní výdaje, a tzv. pozitivní – příjem peněz od dlužníka, prodej zákazníkům, peněžní příjmy, aj.

V této době se účetní zápisy začaly doplňovat poznámkou dare = dáti a avere = obdržeti, dnes známými jako Má dáti a Dal. Začal se také používat oboustranný formát účtů, pravá strana kredit – Dal a levá strana debet – Má dáti. Podvojné účetnictví v této době je spíše používáno jako systém vnitřní kontroly.

Důležitou postavou v podvojném účetnictví je mnich Luco Pacioli, přítel Leonarda na Vinciho. V listopadu 1494 prezentoval své myšlenky v matematické učebnici Summa de arithmetica, geometria, proporci et proporcionalit, která je považována za první učebnici moderního podvojného účetnictví a byla přeložena do 5 jazyků. O účetnictví pojednává jedenáctý oddíl knihy, který je zapsán v dějinách účetnictví jako první učebnice vydaná tiskem. Autor v této části vysvětluje pojem inventář, co to je a jak má být kupcem pořizován, další součástí jsou tři knihy kupeckého cechu – memorial (zápisník - popis účetních operací), deník obsahující konkrétní účty, na které se účtují operace podvojným zápisem, účet Pokladna, účty Zisk a Ztráty, Příjem a Výdej a dále radí, jak vytvořit bilance hlavní knihy. I přestože součástí knihy nejsou obecná pravidla podvojného účetnictví, je Luco Pacioli považován za „otce účetnictví“. (Pokorná, 2008**,** Milan Hrdý - Denisa Plachá)

Pokorná (2009) uvádí, že v 17. století (vláda Ludvíka XIV.) se objevují první periodické, dvouleté výkazy o finanční situaci. Vzhledem k založení první akciové společnosti a narůstajícího počtu firem se v této době začíná účtovat o kapitálových vkladech a objevuje se i nákladové účetnictví.

19. století přineslo další zásadní změny v účetnictví. Nejdůležitější byl rozvoj účetních metod týkajících se komplexních problémů – inflace, penze, výpočet ze zisku na akcii a stanovení odpisových metod, Zavádí se pravidla pro účtování neoběžného majetku, změny v účtování operací časového rozlišení a oceňování.

V období průmyslové revoluce v 19. a 20. století nastal počátek moderního řízení podniků a byly založeny základy vědeckého řízení podniků. Probíhá stabilizace metodického odpisování neoběžných aktiv (klesajícího základu, lineární, výkonové, progresivní, degresivní), účetní fondy, účtování pronájmu, finanční nástroje a jiné.

3.2 Účetnictví v českých zemích

České ekonomické myšlení se začalo samostatně rozvíjet od poloviny 19. století. V roce 1850 vyšla první česky psaná národohospodářská odborná publikace, a o 30 let později se začala vyučovat politická ekonomie v českém jazyce.

Abychom mohli uvažovat nad vývojem českého účetnictví, je potřeba vycházet z tradice. Nemůžeme jednoznačně označit okamžik nebo poukázat na historický model, ze kterého naše současná účetní soustava vychází. Je však prokazatelné, že obchodní účetnictví bylo v českých zemích užíváno od první čtvrtiny 17. století až do roku 1918, a to na základě německých vzorů. Mezi roky 1762 a 1954 se ve státní správě využívalo tzv. kamerální účetnictví. *„Spočívalo v tom, že účetní zápis o dané události probíhal prostřednictvím zápisu, výhradně na jediné položce např. peníze za utržené obilí představovaly příjem na peněžním účtu, zaplacené daně byly účtovány jako peněžní výdaj.“* (Milan Hrdý - Denisa Plachá, str. 74)

Tento účetní sloh byl označován jako jednoduché účtování. Případy byly evidovány jako příjmy či výdaje věcné nebo peněžní a byly diferencovány dle předmětu. Každý případ byl zaznamenáván se svou náležitostí (jak se stát mělo), tak svou platbou (jak se stalo), ale vždy jen s jedním zápisem. Příjem a výdaj v tomto případě představují jak náležitosti, tak platbu. Kamerální účetnictví bylo součástí právních, ekonomických a administrativních věd. Zaměřovalo se na státní správu, financování státu a řád, finanční a daňovou politiku.

Toto účetnictví vychází se systému typického pro kontinentální Evropu, tzn., že bylo regulováno právními předpisy vydanými státními orgány. (Pokorná, 2009)

3.2.1 České účetnictví v období 19. století a první polovina 20. století

Pokorná (2009) ve své publikaci uvádí, že: Od druhé poloviny 19. století až do roku 1945 na českém území platily zákony z období Rakouska-Uherska. Co se týká právních norem v oblasti předpisů o vedení účetnictví a obchodních knih v Čechách a na Moravě byl převzat z roku 1862 rakouský obchodní zákoník a na Slovensku z roku 1875 uherský obchodní zákoník. Tyto zákoníky se liší minimálně, v podstatě mají jen formální charakter, a nepředepisují vedení účetních knih a ani způsob účetnictví, tzn. obchodník si mohl zvolit jednoduché či podvojné účetnictví. Účetními knihami dle těchto zákonů jsou bilance a inventář.

Roku 1919 vznikla na našem území Vysoká obchodní škola. Rozvíjelo se zde účetnictví jako samostatná věda. O rok později vyšla Theorie i praxe účetních soustav, první česky psaná vysokoškolská učebnice. Jejím autorem byl profesor J. Pazourek.

V období první republiky roku 1927 byl vydán Zákon o stabilizačních bilancích. Upravoval výši odpisů pro zařízení, stroje, pozemky, budovy, aj. tak, aby lépe ukazovaly posun cenové hladiny a byly adekvátní k nákladům na materiál a vyplaceným mzdám.

Mezi roky 1936 – 1940 vyšel pětidílný Slovník obchodně-technický, účetní a daňový. Hlavním redaktorem byl profesor Josef Fuksa.

3.2.2 České účetnictví v období centrálně řízené ekonomiky

Od roku 1945 směřovala ekonomika k centrálně plánovanému systému. Docházelo zde k znárodňování bank, průmyslu a dalších institucí a postupem času také k vytlačování tržního systému. Roku 1946 byl vydán Zákon č. 116/1946 o jednotné organizaci podnikového početnictví. Tento zákon a navazující normy sjednocovaly účetnictví, rozpočetnictví, statistiky a kalkulace v rámci určitých podniků. Toto účetnictví sloužilo k potřebám hospodářského plánování v podniku, daňovým potřebám a hospodářským odvětvím.

Dalším zásadním vládním nařízením v této době je č. 205/1946, který stanovuje povinnost vést pouze podvojné účetnictví.

Hlavními úkoly jednotně organizovaného účetnictví se považovala povinnost zaznamenávat uspořádaně a písemně stav a veškeré změny majetku, kapitálu, výnosů, nákladů a hospodářského výsledku podniku. Dalším úkolem bylo poskytovat údaje potřebné pro daňové účely, hospodářské plánování podniku a umožňovat zjišťování hospodárnosti podniků, kontrolu podniků a porovnání s ostatními podniky. (Pokorná, 2009)

Toto nařízení definuje další účetní zásadu, kterou je chronologické uspořádání účtů. Dle věcného uspořádání účetních případů musí být uspořádání účtů systematické a uskutečněné na účtech. Bylo uzákoněno, že zápisy v účetních knihách mohou být vázané, ale také vedené na samostatných listech. Dále byly zavedeny dva druhy účtů, majetkové, zachycující změny majetku a kapitálu, a účty výsledkové, zachycující náklady a výnosy.

Mezi roky 1947 -1949 vydal generální sekretariát Hospodářské rady šest účetních osnov a odborové účetní osnovy pro podniky různých hospodářských odvětví. Tyto účetní osnovy byly považovány za závazné směrnice finančního účetnictví. Vydáním těchto směrnic přišla změna, která ukládala podnikům povinně vést účty jednotně a jen ty, které byly stanoveny v osnovách. Sestavením těchto účetních osnov se říkalo Účetní rozvrh. Doposud podniky vedly účetní osnovy, kde si samy volily členění a které jim přišly vhodné. (Pokorná, 2009)

Zaveden byl také pojem účetní rok/hospodářský rok nebo obchodní rok. Poslednímu dni účetního roku se říkalo bilanční den, k tomuto se vázala povinnost sestavení účetní uzávěrky. Sekretariát Hospodářské rady a ministerstvo financí k jednotlivým podsystémům účetnictví vydaly závazné směrnice, vyhlášky a pokyny, které musely podniky dodržovat. Týkaly se organizace finančního účetnictví, které odráželo stav a změny majetku a kapitálu, výnosů a nákladů. Dále směrnice, vyhlášky a pokyny upravovaly oblast provozního účetnictví. Sledovaly se vnitropodnikové výnosy a náklady, hospodárnost podniku, kontrola a sestavování rozpočtů, kalkulací a změny zásob v krátkodobém i dlouhodobém časovém horizontu.

Nejprve se využívala metoda podnikové samosprávy v národním podniku Svit a tato metoda se rozšířila do celého gumárenského a kožařského závodu. Metoda podnikové samosprávy byla poté nahrazena systémem socialistického podnikového hospodářství. Tento systém zahrnoval nejen podnikovou samosprávu, ale také organizační opatření, sestavování rozpočtu hospodářských středisek atd. Cílem systému byla decentralizace pravomoci a zodpovědnosti jednotlivých hospodářských středisek. Součástí každého střediska bylo vlastní hospodářství a cílem byl vyšší zisk oproti ostatním střediskům. Uplatňovány byly další dvě metody provozního účetnictví – „úplné střediskové účetnictví“ a „metoda přesného strojírenství“.

Samozřejmě vyhlášek, směrnic a pokynů bylo daleko víc, např. pro mzdové účetnictví, finanční účetnictví peněžních ústavů a peněžních podniků skladové účetnictví, vzorec účetní závěrky.

Vzorec účetní uzávěrky obsahoval vzor výsledovky a rozvahy s uvedením jednotlivých položek kapitálu, majetku, nákladů a výnosů. (Pokorná, 2009)

Mezi základní znaky podnikového početnictví v těchto letech patří:

- *„Účetnictví bylo založené na dvojřadové teorii účtů – účty majetkové a výsledkové*
- *Vymezení účetnictví konkrétním zákonem (zákon č. 116/1946 Sb.) a uzákonění používání pouze podvojného účetnictví.*

- *Mikroekonomický pohled na podnik a jeho hospodárnost. Tento pohled sloužil i k potřebám hospodářského plánování, kontrolním a daňových potřebám a podobně.*

- *Omezení dosavadní volnosti při sestavování účetní osnovy. Došlo k zavedení jednotlivých účetních osnov a odborových účetních osnov pro jednotlivé tyty podniků.*

- *V souladu se stanoveným vzorem rozvahy a výsledovky vznikla účetní uzávěrka, která také měla jednotnou strukturu.*

- *Účetnictví se mohlo vést ve dvou okruzích – jako finanční účetnictví za celý podnik a jako provozní účetnictví za jednotlivé vnitropodnikové útvary (střediska).“*

- *Za pozitivum tohoto systému lze považovat to, že i přes fakt, že šlo o zcela novou organizaci podnikového účetnictví, početnictví a zavedení provedení provozního účetnictví, se v hospodářské praxi podniků tato nová metoda rychle uchytila a byla úspěšně realizovaná. K tomuto úspěchu přispělo hlavně to, že podnik Svit zavedl provozní účetnictví o rok dříve (1946) než vyhláška nabyla platnost (1. 1. 1947). Když následně došlo k povinnosti toto účetnictví používat, dal svoje zkušenosti k dispozici ostatním podnikům a jejich orgánům.*

- *Naopak nedostatkem byla nedořešená problematika oceňování hospodářských prostředků.“* (Pokorná, 2009)

Během padesátých let se v účetnictví uplatňovaly nové metody převzaté ze Sovětského svazu (plánování, zásady řízení). Rozpor mezi vnitropodnikovým a národohospodářským plánováním a řízením řešil významný zákon č. 108/1951 o organizaci národohospodářské evidence. Tento název považuje národohospodářskou evidenci za nezbytnou. Ta byla nastavena na centrální řízení a centrální orgán měl získávání informací za nejdůležitější. Tato evidence byla sestavena z operativně-technické evidence, účetní evidence a statistiky. Dle zákona všichni účtující subjekty mají povinnost podat pravdivě, správně a včas údaje, které požadují orgány statistiky a evidence pro účely hospodářské evidence.

Účetní evidence poskytovala podklady pro řízení jednotlivých podniků, národního hospodářství jako celku. Účetní evidence se vedla podle systému podvojného účetnictví. Zahrnovala běžnou účetní evidenci, účetní výkazy jednotlivých organizací, výslednou kalkulaci vlastních nákladů a dále souhrnné účetní výkazy. Evidence musela být pravdivá, úplná, srozumitelná, přehledná a kontrolovatelná.

Hospodářské prostředky se oceňovaly podle jednotlivých druhů:

- *„Základní prostředky se oceňovaly pořizovací cenou.*
- *Investice a generální opravy byly oceněny vlastními náklady na jejich pořízení.*
- *Zásoby v rozvaze se taktéž oceňovaly vlastními náklady na jejich pořízení.*
- *Zásoby v běžném účetnictví se oceňovaly plánovanými vlastními náklady s odděleným účtováním oceňovacích odchylek.*
- *Ceniny, hotovost, pohledávky, dluhy, ostatní aktiva a pasiva (kromě uvedených) se uváděly ve jmenovité hodnotě.“* (Pokorná, 2009)

„Oceňování bylo založeno na skutečných nákladech a muselo být vedeno v československých korunách pouze v případě, jestliže měl podnik hospodářský styk se zahraničím, mohl uvádět i jinou měnu, která se na československé koruny přepočítávala v den účtování podle toho dne platného kurzu.“ (Pokorná, 2009)

Jednou za rok probíhala inventarizace prostředků, den nebyl přesně stanovený. U některých zásob se musela provádět inventarizace vícekrát ročně. Uchovávání účetní evidence se věnovala velká pozornost. Mzdové listy se musely uchovávat 20 let po roku, kterého se týkaly. 30 let se musely uchovávat účetní doklady vyplývající z mezinárodního styku. Účetní výkazy byly brány jako důkazní materiál plánovaných úloh a přizpůsobovalo se tomu veškeré snažení účetních.
Vnější a vnitřní kontrola se zvyšovala a stala se následně samoúčelnou. Vznikla funkce hlavního účetního, který se považoval za prodlouženou ruku státní kontroly (vedl ústřední či hlavní účtárnu a vykonával funkci státní kontroly). Účetnictví se stalo jednookruhové, které se skládalo z finančního účetnictví a z provozního účetnictví.

Dle Pokorné (2009) zápornou stránkou účetní evidence bylo, že systém neposkytoval pohotové a včasné informace. Souběžně s účetní evidencí se tvořila duplicitní evidence pro vedení podniku. Z tohoto důvodu účetní evidence byla skoro zbytečná (nebyla schopná upozornit na škody a jiné nedostatky, kterým by se mohlo předejít). Další zápornou stránkou byly časté chyby v evidenci, ty vznikaly porovnáváním skutečných a plánovaných nákladů v jiných časových obdobích.

Období mezi roky 1966-1971 se říkalo období soustavy ekonomických informací. Účetnictví bylo založeno na účetní evidenci, nicméně byly zde snahy řešit nedostatkovou ekonomiku a pomalu pronikaly do účetnictví prvky manažerského účetnictví.

Účetnictví mělo plnit tyto funkce:

- *„Ústřednímu vedení poskytovat jednotlivé informace o průběhu reprodukčního procesu.*
- *Zabezpečit zachycení veškerých hospodářských vztahů podniku s cílem účinně řídit a porovnávat podniky z hlediska dosahovaných výsledků.*
- *Umožnit řízení a hodnocení účinnosti hospodářských středisek a jejich odpovědnost za plnění plánu.*
- *Poskytovat podklady pro kalkulace, rozpočtování, tvorbu zisku a jeho následné rozdělení.*
- *Vytvořit předpoklady na sledování meziodborových vztahů a pro následné mechanizované zpracování dat.“* (Pokorná, 2009)

Aby tyto funkce fungovaly, musely se podniknout určité kroky ke zlepšení účetnictví – stabilita metodiky, jednotnost oceňování atd. Brzy se však zjistilo, že postupné zlepšování nestačí, ale je třeba radikální přestavba účetního systému.

Roku 1966 vstoupilo v platnost vládní nařízení o jednotných kalkulačních zásadách. Toto nařízení nařizovalo organizacím řídit kalkulaci ceny svých výrobků, prace, služeb a skupin. Kalkulace ceny měla následující složky: vlastní prvotní a druhotné náklady (materiální a mzdové náklady), výdaje z rozdělení (plánované i neplánované), položky zkracující tržby a výnosy (srážky pro podnikové fondy), účelové cenové dotace či srážky, čistý zisk nebo ztráta a intervence. Dle časové souvislosti se pro výpočty využívala předběžná a výsledná kalkulace. Obě tyto kalkulace byly srovnané věcně a formálně.

V tomto období dochází k přechodu na jednotnou osnovu (dříve odvětvové účetní osnovy). Ve vývoji účetnictví představuje jednu z kvalitativních a nejvýznamnějších změn v metodice účetnictví. Začal se využívat princip označování účtů v osnovách a vycházelo se z dvojřadové teorie účtů (účty rozvahové a výsledkové, toto rozdělení slouží dodnes).

Účetnictví jako takové se rozdělovalo na základní a vnitropodnikové. Nastala změna v oceňování majetku, oceňovalo se dle předběžných kalkulací. Podle obsahové stránky dle zákona z roku 1967 se soustava ekonomických informací rozdělovala na účetnictví, vnitropodnikové účetnictví, podnikovou statistiku, rozpočetnictví, předběžnou a výslednou kalkulaci. Dochází ke změně ve členění nákladů, primárně se členily dle nákladových druhů a sekundárních podle hospodářských středisek. Z hlediska praxe toto členění bylo účinnější.

Oproti minulému období byl hospodářský výsledek zjišťován pro období, kde vznikl. Do této doby se přiřazoval do období, kde se realizovaly výrobky. Také se změnil způsob vykazování (vykazován byl rozdíl mezi ziskem a ztrátou realizovaných výrobků a jiných ztrát a výnosů) na dvojí formu vykazování:

- *„Forma výsledovky neboli účet zisku a ztrát podle hospodářských středisek, závodů a za podnik.*
- *Forma výsledovky obsahující náklady a výnosy podle druhů za podnik jako celek.“* (Pokorná, 2009)

3.2.3 Účetnictví období let 1971 až 1991

Období mezi roky 1971 – 1991 se nazývá období jednotné soustavy sociálně-ekonomických informací. Označení národohospodářská evidence bylo nahrazeno pojmem sociálně-ekonomická informace

Toto období je obdobím tzv. normalizace, definitivní podřízenosti sovětským požadavkům a návratu k direktivnímu centralistickému řízení ekonomiky, to se promítlo:

- v zákonu číslo č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací
- nařízení vlády Československé socialistické republiky č. 153/1971 Sb., o informační soustavě organizací
- vyhláška federálního ministerstva finanční č. 154/1971 Sb., o účetnictví
- a č. 155/1971 Sb., o inventarizaci hospodářských prostředků, zde se účetnictví stává poslušným nástrojem plánu a státní statistiky. (Pokorná 2009, Malíková, Horák, 2009)

Sociálně ekonomické informace se získávaly metodami zjišťování a statického zkoumání. Soustavu informací tvořilo několik částí: rozpočetnictví, účetnictví, kalkulace, statistika, operativní evidence, pasy a registry a další informace, které obsahovaly.

Malíková, Horák (2009) ve své publikaci uvádějí, že: od roku 1971 bylo účetnictví spravované ministerstvem financí, mimo jiné mohl zasahovat do ekonomiky a do jeho působnosti spadalo také statistické vyhodnocování a sledování sociálně ekonomické situace hospodářství. Dále ustanovovalo základní účetní zásady, formy účetních výkazů, účetní zásady a také pravidla kontroly a schvalování ročních účetních závěrek organizací.

Účetnictví se považovalo za nejkomplexnější a nejucelenější systém sociálně-ekonomických informací. Bylo rozšířeno o další analytickou funkci, která udávala rozbory o hospodaření podniku. (Pokorná, 2009)

Vznikla ISO – informační soustava organizací, ta tvořila právní oporu pro změny v oceňování. Aktiva se oceňovala primárně a od nich se odvozovalo ocenění pro pasiva. Vycházelo se z hospodářského prostředku, který byl nejen forma (aktivum), ale také zdroj krytí (pasivum). Dle ISO vedlejší pořizovací náklady materiálu se účtovaly na tíhu nákladů při vzniku, doposud se účtovaly až v okamžiku spotřeby. Nejdůležitějšími účetními výkazy byla rozvaha (přehled o stavu hospodářských prostředků k určitému rozvahovému dni) a výsledovka (přehled o hospodářském výsledku a jeho dalších složkách).

Po roce 1976 došlo k mnoha změnám. K nejvýznamnějším patří:

- Jednotná účetní osnova pro peněžní pojišťovací ústavy, hospodářské organizace a společenská, rozpočtová a jiná organizace.
- Jednookruhová organizace účetnictví.
- Účetní osnova zahrnovala účty aktiv, pasiv, výnosů a nákladů.
- Dvěma způsoby se zjišťoval hospodářský výsledek – brutto a netto. Brutto se využíval měsíčně ve výsledovce a netto na konci roku na účtu Hospodářský výsledek, sledovalo se zde tvoření hospodářského výsledku.
- Na účtu Hospodářský výsledek se realizovaly pouze příjmy a výdaje, ale také ostatní náklady a výnosy.
- Náklady se účtovaly ve více účtových třídách, například účtová třída 3 Prvotní náklady podle druhů a účtová třída 4 Náklady na činnosti. Dále se náklady třídily do účtové třídy 5 Zúčtování nákladů na činnost a 6 Náklady na realizované a odevzdané výkony.
- Na účtech, které se týkaly úroků, pokut či penál, bylo možné účtovat na obě strany, jak přijaté tak placené sumy. (Pokorná, 2009)

Podle Malíkové a Horáka (2009) v listopadu 1989 proběhla tzv. sametová revoluce, znamenala počátek změn ve společenském a politicko-ekonomickém vývoji Československa. V prvních letech po změně politického systému účetnictví vycházelo z předpisů období předešlého.

Než byly vypracovány nové normy, začalo vznikat v tomto přechodném období velké množství malých soukromých podniků. Federální ministerstvo financí proto vydalo vyhlášku č. 23/1990 Sb., o účetnictví.

Kvůli závislosti systému jednotně sociálně-ekonomických informací na centrální řízení byl systém nevyhovující a bylo ho potřeba nahradit jiným. Vedlo to k radikální reformě účetnictví. Dalším důvodem pro reformu účetního systému byla porovnatelnost a čitelnost účetních údajů. Očekávaly se nové předpisy pro účetnictví, aby plně sloužily hospodařícím subjektům. Podle koncepce měla reforma účetnictví zahrnovat:

- Změny ve vlastní metodice účetnictví.
- Novou úpravu a obsah státních účetních výkazů.
- Vypracování nové právní úpravy usměrňování účetnictví a auditorské činnosti.
- Nový přístup v prověřování vedení účetnictví a ročních účetních závěrek.

Cílem nového systému bylo věrné zobrazení reality pro efektivní řízení podniků, zajištění srovnatelnosti dat v národním a nadnárodním měřítku. Tento systém se přibližoval kontinentálnímu systému účetnictví. Účetnictví opět nabývalo aktivní funkci, mělo poskytovat informace pro potřeby finančního řízení účetní jednotky. (Malíková, Horák, 2009)

Právní normy, které usměrňovaly účetnictví České republiky, v sobě nesly odraz politické a ekonomické situace v zemi. Účetní systém byl sestaven tak, aby vyhovoval požadavkům tržního prostředí. Vychází z účetních směrnic Evropské unie, reaguje na mezinárodní standardy finančního výkaznictví. Vznikl nový účetní systém, který je upraven:

- Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Opatřením MF a navazující normy, které byly schváleny v roce 1992 s účinností od 1. 1. 1993. Upravovaly postupy účtování pro jednotlivé subjekty a účtovou osnovu. Tato speciální úprava běžného účetnictví byla dokončena závaznou úpravou navazujících se účetních výkazů. Stanovily formu, strukturu a obsah účetních výkazů.

Náplní tohoto systému bylo podávat věrný a pravdivý obraz o finanční situaci podniku, majetkové a finanční situaci, výsledku hospodaření a úspěšnosti finančního managementu. (Malíková, Horák, 2009)

Dle Pokorné (2009) stanovil zákon způsob a rozsah vedení účetnictví, požadavky o průkaznosti, kdy a kdo musí vést účetnictví. Upravil konsolidaci účetních výkazů a povinnost auditu účetní uzávěrky.

Postupně také začalo vznikat manažerské účetnictví. Za zakladatele tohoto účetnictví můžeme považovat Baťovy podniky, kde bylo zavedeno tzv. provozní účetnictví.

3.2.4. Harmonizace účetnictví

Zmíněný zákon o účetnictví, který byl přijat v roce 1991 a je platný do dnešní doby, znamenal velký posun kupředu. Na svou dobu byl velice kvalitní a můžeme říci, že nebyly žádné zásadní rozdíly mezi našimi účetními předpisy a evropskými účetními směrnicemi. Pokud ČR přemýšlela nad vstupem do Evropské unie, musela být legislativa v souladu s účetní legislativou EU. Tvoří jí 4., 7. a 8. direktivu Rady Evropské unie.

Značné urychlení vývoje účetnictví a účetního výkaznictví na evropské úrovni má významný vliv na účetnictví. Vliv evropských procesů byl tak kvalitativně odlišný od procesů, které probíhaly v minulosti, že vyústily v potřebu vytvořit nový účetní systém. Dosud šlo pouze o vyrovnání s novými účetními nástroji nebo způsobem zobrazení v účetnictví. Nyní se však řeší úkol zabudování jednotného systému regulačních pravidel, které mají nadnárodní platnost do dosavadních účetních systémů tak, aby se dosáhlo účetních výstupů. (Malíková, Horák, 2009)

„V důsledku požadavku na harmonizaci účetních systémů v rámci Evropské unie byly do našeho zákona začleněny některé požadavky týkající se 4. a 7. direktivy ES, které podstatně změnily předešlá pravidla a účetní postupy. Tyto změny se týkají především principu oceňování, formy, struktury, přípravy, zveřejňování a auditu účetních závěrek. V poslední době se inspirujeme také požadavky Mezinárodních účetních standardů.“ (Malíková, Horák, 2009, str. 42).

3.3 Majetek podniku

Každý podnik potřebuje k plnění činnosti prostředky, jako jsou budovy, stroje, dopravní prostředky, zásoby, peněžní prostředky. Se všemi prostředky podnik hospodaří, vyrábí, poskytuje služby nebo prodává, proto se jim říká hospodářské prostředky. Složení hospodářských prostředků podniku závisí na specifických zvláštnostech činnosti každého podniku. Veškeré hospodářské prostředky podniku označujeme jako obchodní majetek.

Můžeme říci, že obchodním majetkem jsou všechny prostředky, které podnik využívá při své činnosti. Na majetek se díváme ze dvou hledisek

- Z hlediska zdrojů, ze kterých byl financován
- Z hlediska konkrétní formy, tedy podle jeho složení

Majetek podniku se člení na dlouhodobý majetek, oběžný majetek (Štohl, 2009).

3.3.1 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek je majetek, který podniku slouží po dobu, která je delší než jeden rok. Během užívání se pouze postupně opotřebovává, ale neztrácí svou původní formu.

Dlouhodobý majetek řadíme do tří skupin:

1) Dlouhodobý hmotný majetek
2) Dlouhodobý nehmotný majetek
3) Dlouhodobý finanční majetek (Štohl, 2009)

3.3.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek (DHM)

Do dlouhodobého hmotného majetku řadíme:

1) Pozemky, budovy, haly, stavby – jsou dlouhodobým majetkem bez ohledu na vstupní cenu.
2) Samostatné movité věci s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou. Movitými věcmi jsou například stroje, přístroje, zařízení, dopravní prostředky.

Zákon o daních z příjmů stanoví závaznou hranici pro zatřídění do DHM 40 000 Kč. (Štohl 2009)

3.3.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM)

Do dlouhodobého nehmotného majetku řadíme patenty, licence, programové vybavení (software). DNM má dobu použitelnosti delší než jeden rok od výše ocenění určené účetní jednotkou. Jako u DHM také pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku je v zákoně o daních z příjmu uvedena hranice, u DNM činí 60 000 Kč. (Štohl, 2009)

3.3.1.3 Dlouhodobý finanční majetek (DFM)

„Do dlouhodobého finančního majetku patří například cenné papíry, které podnik nakupuje jako dlouhodobou investici (předpokládaná doba držení cenných papírů přesahuje 1 rok)“ (Štohl 2009, str. 21).

3.3.2 *Oběžný majetek*

Oběžný majetek se mění v jinou formu během hospodářské činnosti (např. ve výrobním podniku – materiál přechází do hodnoty nedokončených výrobků, z nich se potom stávají hotové výrobky). Dalším důležitým aspektem je, že dochází k jeho jednorázové spotřebě. Do oběžného majetku zařazujeme zásoby, krátkodobý finanční majetek a pohledávky. (Štohl, 2009)

3.3.2.1 Zásoby

„Zásobami jsou materiál, zboží, nedokončená výroba a výrobky.

Materiál – jsou předměty, které se používají ke zhotovení výrobku.

Zboží – jsou movité věci koupené za účelem dalšího prodeje.

Výrobky – jsou předměty, které podnik vyrábí s cílem prodat je odběratelům.

Nedokončená výroba – jsou produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními stupni, nejsou již materiálem, ale také nejsou hotovým výrobkem“. (Štohl 2009, str. 21)

3.3.2.2 Krátkodobý finanční majetek

Tento majetek je tvořen peněžními prostředky. Peněžní prostředky mají dvojí formu:

- Peníze v hotovosti, v pokladně
- Peněžní prostředky na bankovním účtě (každý podnikatel, který uskutečňuje bezhotovostní platby, je povinen zřídit si u peněžního ústavu účet, na kterém jsou uloženy peněžní prostředky firmy).

Do krátkodobého finančního majetku řadíme také ceniny, které v některých situacích nahrazují peníze. Jsou to zejména poštovní známky, kolky, stravenky, telefonní karty, dálniční známky. Další součástí krátkodobého finančního majetku jsou cenné papíry, které účetní jednotka prodá do 1 roku nebo jejich splatnost je nejvýše 1 rok (Štohl, 2009).

3.3.2.3 Pohledávky

„*Pohledávka je nárok podnikatele na úhradu peněžní částky od dlužníka. Podnikatel tedy vystupuje ve finančním vztahu v roli věřitele. Typickým příkladem je faktura vystavená odběrateli jako předpis částky, kterou má dlužník uhradit ve smluvené lhůtě. Dalším typem pohledávky může být poskytaná záloha zaměstnanci, přeplatek na daních, nárok na pojistnou náhradu od pojišťovny v případě pojistného plnění"* (Štohl 2009, str. 22).

3.3.3 *Zdroje financování majetku*

Pojem zdroje financování majetku nám vyjadřuje, jakým způsobem podnik získal svůj majetek. Podle základního kritéria vlastnictví rozdělujeme zdroje na:

a) Vlastní zdroje, také můžeme nazvat vlastní kapitál
b) Cizí zdroje (Štohl, 2009)

3.3.3.1 Vlastní zdroje (vlastní kapitál)

Vlastní kapitál je tvořen součtem dlouhodobého majetku, peněžních prostředků, zásob, cenin, pohledávek po odečtení závazků (úvěry, ostatní závazky). Můžeme tedy říci, že vlastní kapitál vypočteme jako veškerý majetek mínus závazky podniku. Příkladem vlastního kapitálu jsou vklady podnikatele z osobního majetku do firmy a zisk z podnikání. Podnikatel může osobní majetek vložit na začátku podnikání, tak i v průběhu. (Štohl, 2009)

3.*3.3.2 Cizí zdroje*

„K cizím zdrojům financování patří bankovní úvěry a také závazky vůči dodavatelům, závazky vůči zaměstnancům, finančním úřadům, institucím sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění". (Štohl 2009, str. 23)

3.3.3.2.1 Bankovní úvěry

„*Úvěr představuje peněžní prostředky, které peněžní ústav (banka, spořitelna) půjčí firmě na základě smlouvy o poskytnutí úvěru. Jedná se tedy o dluh firmy, tj. povinnost do určitého data splatit úvěr a platit poplatek za úvěr, tj. úrok*". (Štohl 2009, str. 23)

Úvěry rozdělujeme podle doby splatnosti na krátkodobý a dlouhodobý. Krátkodobý úvěr je splatný do 1 roku, dlouhodobý úvěr má splatnost delší než 1 rok. (Štohl, 2009)

3.3.3.2.2 Závazky

„*Závazek = dluh. Závazek vznikne účetní jednotce tehdy, když něco dluží. Současně se závazkem vzniká vždy protistraně pohledávka. Při platbě (úhradě) pak současně zaniká závazek i pohledávka*“. (Štohl 2009, str. 24)

3.3.4 *Inventura majetku*

„Inventura je zjišťování skutečného stavu majetku a závazků, jejich ocenění a písemné zaznamenávání“. (Štohl 2009, str. 25)

Podle způsobu zjišťování rozdělujeme inventuru na 2 způsoby:

a) Fyzickou - ta se provádí u majetku, který má hmotný charakter přepočítáním, přeměřením, zvážením. Jedná se o dlouhodobý hmotný majetek, zásoby zboží, materiálu, peněz v pokladně, výrobků).
b) Dokladovou – tento způsob se provádí u pohledávek, vkladových listů a závazků. Její princip je takový, že skutečný stav je ověřen písemným potvrzením od odběratelů a peněžních ústavů. Tedy na základně dokumentace vedené jinými subjekty.

Podle míst uložení a odpovědných osob se pro každou jednotku majetku vyhotovuje inventární soupis. Ten se pořizuje při provádění inventury, který musí být označen a podepsán všemi osobami, kteří inventuru prováděli. U každé položky inventárního soupisu se musí uvést označení majetku a přesné množství. V účetní evidenci se najde a doplní cena za jednotku a vypočítá se celková hodnota.

Inventura je první část inventarizace. Inventarizace nám označuje úkon, kdy je stav majetku a závazků (zjištěný inventurou) porovnáván se stavem účetním (Štohl, 2009)

3.3.5 *Inventarizace*

Inventarizací účetní jednotky se zjišťuje skutečný stav veškerého majetku a závazků. Ověřuje se, zda skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví – v účetních knihách, operativní evidenci a knihách podrozvahových účtů.

Inventarizace majetku a závazků se rozlišuje podle toho, kdy se provádí:

a) Periodická – provádí se k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka řádná či mimořádná, inventarizován by měl být veškerý majetek v účetnictví i ten, který je evidován mimo účetní knihy.

b) Průběžná – jedná se o inventarizaci v průběhu celého účetního období, je vyhrazena pouze pro inventarizaci zásob, které se účtují podle druhů, a také pro dlouhodobý hmotný movitý majetek (majetek, který je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží např. nákladní železniční vagón). Termín průběžné inventarizace si účetní jednotka stanoví sama. (Barteczková, 2004)

3.3.6 Oceňování majetku

Účetní jednotky oceňují majetek a závazky způsobem, který stanovil zákon o účetnictví. Účetní jednotky oceňují majetek a závazky ke dni, popř. k okamžiku uskutečnění účetního případu (rozumí se tím nabytí majetku a přírůstek závazků nebo úbytek majetku a závazků) a k rozvahovému dni, popř. ke konci rozvahového dne reálnou hodnotou (toto ocenění se využívá u vybraných druhů aktiv a závazků). (Barteczková, 2004)

3.3.6.1 Pořizovací cena

Pořizovací cena je tvořena cenou majetku a ostatními náklady, které souvisí s pořízením majetku. Ostatními náklady mohou být náklady na přepravu, pojistné, montáž, clo.

3.3.6.2 Cena pořízení

Cena pořízení je cena majetku bez nákladů, které s pořízením majetku souvisí.

3.3.6.3 Reprodukční pořizovací cena

Je to cena, kterou majetek má v době, kdy se o něm účtuje. Cenu stanovuje účetní jednotka sama nebo soudní znalec. Používá se u majetku, který byl pořízen v minulosti a v současnosti se o něm účtuje.

3.3.6.4 Vlastní náklady

Tato cena je tvořena přímými a nepřímými náklady, které byly vynaloženy na vytvoření majetku. Těmito náklady se rozumí spotřeba materiálu, mzdy zaměstnanců, spotřeba energie, odpisy majetku, režijní náklady.

3.3.6.5 Nominální hodnota

Nominální hodnota je cena uvedená přímo na majetku.

3.3.6.6 Oceňování různých druhů majetku

U některého majetku závisí oceňování na způsobu pořízení majetku. Různé druhy majetku se oceňují jinak:

a) Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek – Pořizovací cena se používá u majetku nakupovaného od dodavatele. Majetek, který podnik získal darem nebo jej podnikatel vložil do podnikání, se oceňuje reprodukční pořizovací cenou a u majetku, který byl vytvořen vlastní činností, se využívají vlastní náklady.
b) Dlouhodobý finanční majetek se oceňuje pořizovací cenou.
c) Zásoby materiálu, surovin, obalů – U těchto zásob oceňujeme stejným způsobem jako u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Pořizovací cenu používáme u materiálů a surovin, které jsme nakoupili od dodavatele. Reprodukční pořizovací cenu využíváme u materiálů a surovin, které jsme získali darem či vkladem, a materiál a suroviny, které byly vytvořeny vlastní činností, se oceňují vlastními náklady.
d) Peněžní prostředky, závazky, pohledávky a závazky se oceňují nominální hodnotou.
e) Nedokončená výroba, příchovky zvířat a polotovary vlastní výroby. (Štohl, 2009)

3.4 Úvod do problému

Cílem této práce je porovnat a charakterizovat změny účtování majetku ve vybraných účetních obdobích, dle platných zákonů o účetnictví tehdejší doby.

Z teoretické části je patrné, že účetnictví má dlouhou historii a podobě účetnictví, kterou známe v dnešní době, předcházela dlouhá cesta. Na začátku aplikační části se pokusím popsat vedení „účetnictví“ v období První republiky (1924).

Dále budu charakterizovat vybraná účetní období, roky 1971, 1993, 2016 a následně připojím účetní případy, které porovnám se současným účtováním.

3.5 Výzkumný problém

Na základě cíle práce byl stanoven výzkumný problém týkající se charakteristicky vybraných období a porovnání změn ve struktuře a oceňování majetku podniku. Výzkumný problém je: Jak se změnilo účtování majetku ve vybraných obdobích? Jedná se o výzkumný problém deskriptivní.

V další části této práce vytvořím konkrétní vzorové účetní případy, které se týkají dlouhodobého majetku. Dané účetní případy zaúčtuji ve vybraných účetních obdobích a porovnám změny, ke kterým došlo.

3.6 Metodika práce

a) Metody sběru dat

Na základě poznatků, které jsem získala studiem literatury a odborných knih jsem vypracovala teoretickou část této práce. Všechny prameny, ze kterých vycházím, jsou uvedeny v seznamu literatury.

b) Metody zpracování dat

1. Charakterizace jednotlivých období
2. Vytváření jednotlivých účetních případů
3. Analýza účetních případů

c) Metody vyhodnocování dat

Výsledkem mé práce je deskripce a srovnání, porovnání změn, ke kterým došlo ve vybraných obdobích, po praktické stránce účtování majetku.

4 Aplikační část a diskuse výsledků

4.1 Aplikační část

4.1.1 Účetnictví za První republiky

V období První republiky mělo účetnictví dva cíle. První cíl spočíval v tom, že účetnictví mělo podávat potřebné údaje v běžném obchodním styku, dále podklady a údaje pro stát (daně).

Druhý cíl spočíval v informační podpoře pro management podniku. Oblast účetnictví byla upravena obchodním zákoníkem, nařizoval vedení účetních knih. Obecná právní úprava se týkala vnější stránky účetních zápisů. Účetní knihy tedy musely být vedeny tak, aby při případných sporech v obchodním styku byla zajištěna průkaznost. Tato vnitřní norma byla zcela nechána v pravomoci řízení podniku. Byla ovlivněna právní formou podnikání, velikostí firmy i oborem činnosti.

Důležitými údaji byly pohyby zásob. Ty byly chápány jako majetek a jednotlivé zdroje.

Účetnictví plnilo dvě funkce:

- zápisy byly prováděny o výsledcích obchodního podnikání
- podávalo informace o zásobách a jejich pohybu

Za První republiky existovala soustava jednoduchého účetnictví, ta neplnila funkci účetnictví dokonale. Jednotlivé zápisy se neprováděly. Uživatelům musely stačit občasné údaje o hmotném majetku. Z účetnictví šel zjistit pouze souhrnný výsledek hospodaření.

Také existovala soustava podvojného účetnictví, která plnila informační funkci lépe. Veškeré změny týkající se majetku byly podrobně zachyceny.

Otevírány byly zvláštní účty pro jednotlivý majetek, např. účet pokladní, účet směnek atd. Tyto účty pokrývaly veškerý majetek v podniku. Otevírány byly také účty pro jednotlivé výnosy, úhrady, ztráty a výlohy.

Využívaly se účty

1. majetkové (zůstatkové či účty jmění), na kterých se evidovaly skutečné zásoby a konečně stavy, členily se na:

   a) osobní účty – každému obchodnímu partnerovi byl otevřen vlastní účet, nebo byl otevřený jeden souhrnný

   b) věcné účty – na těchto účtech byly vedeny jednotlivé druhy zboží (káva, víno)

2. účty ryzího jmění, na kterých se evidovalo celkové jmění

   a) účet základní, který se rozděloval na část, ve které se účtovaly přírůstky a úbytky jmění zaviněné mimořádnými událostmi (dědictví či pohroma)

   b) účet výsledkový, kde se evidovaly příjmy a výdej, které ovlivňovaly ryzí jmění.

Účetní knihy

Knihy pobočné – využívaly se v obou soustavách, kniha faktur obdržených i vydaných, kniha drobných výdajů, kniha mezd.

Knihy řádné

a) soustavové – deník pokladní, hlavní kniha

b) mimo soustavu – kniha úvěrní, popisník

Záznamy se prováděly chronologicky nebo podle obsahu. Zápisy se prováděly v okamžiku uskutečnění, nazývaném první zápisník. Evidence se dále prováděla do hlavní knihy, díky které se sestavovaly hrubé rozvahy.

Další formy účetnictví

Účetnictví tabelárné – jednalo se o propojení deníků a hlavní knihy do jedné souhrnné. Výhodou bylo, že se zjednodušila formální závěrka.

Sborníkové účetnictví – jde o výpočty sald relevantních účtů, které se zaznamenávaly do sborníků. Zápisy se prováděly měsíčně a cílem byla přehlednost účetnictví.

Účetnictví tajné – jedná se o zvláštní nástroj, vedlo se tehdy, pokud si majitel nepřál, aby účetní znali údaje o jmění podniku. Tuto knihu měl majitel podniku, a aby byla splněna správnost účetnictví jako celku, v hlavní knize běžného účetnictví se zřizoval účet hlavní tajné knihy.

4.1.1.1 Princip „účtování“ za První republiky (rok 1924)

Všechny změny (např. přijímání a vydávání hotovosti, zboží přibývající koupí či ubývající prodejem), které se udály za určité období, si kupec nemohl pamatovat, a proto o nich vedl spořádané zápisy. Pokud zapisoval den za dnem své obchody, měly zápisy za jeden měsíc např. tento obsah:

1. Prodal jsem Janu Dvořákovi zde 10 kusů plátna za hotových Kč 1.200.-.

6. Koupil jsem od J. Bartoně zde 5 kusů šifonu za Kč 500.-, jen jsem zaplatil hotově.

15. Prodaj jsem 40 kusů grádlu za hotových Kč 12.800.-.

20. Splatil jsem P. A. Šlechtovi a synu v Lomnici n. P. Kč 10 000.- na účet hotově.

27. Václav Dvorský v Nechanicích splatit Kč 500.- hotově.

Jestliže byly obchody zapisovány tímto způsobem, říkalo se, že jsou zapisovány v pořadí časovém.

Dále se pozorovaly změny, které byly způsobeny uvedenými obchody v součástkách majetku a v dluzích. Říkalo se jim věcný rozvrh zápisů.

1. Prodáno zboží za hotových Kč 1200.-

   Přibyla hotovost v částce Kč 1200.-

   Ubylo zboží za Kč 1200

6. Koupeno zboží za hotových Kč 500.-

   Přibylo zboží za Kč 500.-

   Ubylo hotových Kč 500.-

15. Prodáno zboží za hotových 12.800.-

   Přibyla hotovost Kč 12.800.-

Ubylo zboží Kč 12.800.-

20. Splaceno věřiteli na dluh Kč 10.000.-

Ubylo dluhů za Kč 10.000.-

Ubyla hotovost Kč 10.000.-

27. Přijato od dlužníka Kč 500.- v hotovosti

Přibyla hotovost Kč 500.-

Ubylo pohledávek za Kč 500.-

Dle zápisů časového pořadí sice kupec viděl, kdy a jaká změna nastala v jeho jmění, nicméně tyto změny nebyly srovnány podle součástek majetku a dluhů. Tzn., že nebyl sepsán přehled o penězích v hotovosti (kolik bylo přijato a vydáno za určitý měsíc), dále kolik pohledávek bylo zaplaceno a kolik jich vzešlo. Tyto zápisy kupec velmi potřeboval, proto pokud měl obchody sepsány v časovém pořadí (viz 5 příkladů výše), mohl snadno vypracovat žádaný přehled:

Schéma 1 – Přehled hotovosti

Přibylo.		**Hotovost.**		**Ubylo.**
1924	Kč		**1924**	**Kč**
Září 1. za plátno	1.200.-		Září 6. za plátno	500.-
15. za grádl	12.000.-		20. P.A. Šlechovi a s.	10.000.-
27. od V. Dvorského	500.-			

Zdroj: vlastní zpracování

Podobně mohl kupec znázornit přehledně změny ostatního majetku:

Schéma 2 – Přehled zboží

Přibylo.		**Zboží.**		**Ubylo.**
1924	Kč		**1924**	**Kč**
Září 6. za hotové	500.-		Září 1. za hotové	1.200.-
			15. za hotové	12.800.-

Zdroj: vlastní zpracování

Schéma 3 – Přehled pohledávek

Přibylo.		Pohledávky.		Ubylo.
1924	Kč	**1924**		**Kč**
Září		Září 27.	hot. od V. Dvorského	500.-

Zdroj: vlastní zpracování

Schéma 4 – Přehled dluhů

Přibylo.		Dluhy.		Ubylo.
1924	Kč	**1924**		**Kč**
Září 20.	hotově 10.000.-	Září		

Zdroj: vlastní zpracování

Tyto zápisy kupci říkaly, kolik přibylo v určitém období hotových peněz, zboží, pohledávek či dluhů a kolik jich ubylo, avšak kupec také potřeboval vědět, kolik měl daného majetku, než začal zapisovat. Proto vždy při založení podniku a na konci každého roku sepsal tzv. Popis jmění (v dnešní době rozvaha).

Popis jmění je soupis jednotlivých částek majetku a dluhů a vyjádření hodnoty majetku. Částky majetkové se oceňovaly ve skutečné hodnotě, zboží se oceňovalo cenou trhovou, a kdyby ji nemělo, tak cenou vlastní. Když byly sepsány všechny části majetku (aktiva) a oceněny, vypočítala se jeho celková hodnota. Se stranou dluhů (pasiv) se udělalo totéž. Obchodní knize, do které se tyto zápisy prováděly, se říkalo popisník.

Díky tomuto soupisu jmění mohl kupec spočítat skutečný stav majetku na jednotlivých přehledech.

Z popisu jmění se vzaly částky jednotlivého majetku (např. hotovost, zboží) a tyto částky se zanesly do přehledů jako Počáteční stavy.

Schéma 5 – Přehled skutečné hotovosti

Přibylo.			Hotovost.		Ubylo.
1924		Kč	1924		Kč
Září	1. Počátečná hotovost	10.000.-	Září	6.	500.-
	1.	1.200.-		20.	10.000.-
	15.	12.800.-			
	27.	500.-			

Zdroj: vlastní zpracování

Součet levé strany činí Kč 23.500.-

pravá strana „ „ 15.000.-

Má býti na hotovosti Kč 8.500.-

Tímto způsobem se vypočítalo, kolik měl kupec skutečné hotovosti ale také dluhů či pohledávek.

Hlavní kniha

Jednotlivé částky majetku nebo dluhů, které jsou zaznamenány k určitému dni v popise, se měnily hospodářskou činností a bylo třeba mít o nich, kromě zápisů podle pořadí časového, také přehledné zápisy věcné. Tyto zápisy se prováděly do hlavní knihy.

Zapisovalo se do ní tak, že do záhlaví dvou stránek vedle sebe ležících se zapsal druh majetku a dluhů. Stránky jsou upraveny pomocí linkování, aby se mohl zapsat datum, text i částka. Tehdy už se levé straně říkalo Má dáti, a pravé straně Dal.

Zvykem se ustálily názvy účtů, např. místo „hotovost“ se psal nadpis Účet pokladní, místo „zboží“, „dlužníci“, „věřitelé“ se psávalo Účet zboží, Účet dlužníků, Účet věřitelů. Pro ryzí jmění byl zřízen také speciální název účtu Účet základní (dnes se nazývá základní kapitál).

Zápisy o majetku byly zapisovány dle těchto pravidel:

a) Hodnoty částek se zapíší počátkem účetního období

b) Pokud se majetkové částky navyšovaly, zapisují se na tytéž strany

c) Jestliže ubývaly, částky byly připisovány na stranu Dal.

Před jméno souvztažného účtu na straně Má dáti dávali předložku „na“ a naopak souvztažnému účtu na straně Dal, připadala předložka „v“ nebo „ v účtě“.

Účet rozvážný

V hlavní knize počáteční a konečné stavy měly speciální souvztažný účet takzvaný Účet rozvážný.

Tento účet se využíval k zápisům o majetku, dluzích a ryzím jmění podle popisu, ke kterým druhý souvztažný účet chybí. Pro všechny zápisy podle popisu se tedy použil jediný souvztažný účet tzv. Účet rozvážný. Místo výrazu počátečná hotovost či počátečná zásoba použili tedy Účet rozvážný.

Jestliže na jednom účtě byla napsaná částka na straně Má dáti a daný účet nemá souvztažný účet, píše se částka na opačnou stranu na Účet rozvážný. (Částky, které se týkají majetku, na Účtu rozvážném se vždy uvedly na stranu Dal).

Př. Podle popisu ze dne 1. prosince 1924 je na hotovosti v pokladně Kč 60.000.-, zboží v zásobě má hodnotu Kč 70.000.-

Dne 7. prosince bylo prodáno zboží za hotových Kč 49.500.-, a dne 8. prosince bylo koupeno zboží za hotových Kč 20.000.-. Tyto zápisy v hlavní knize měly tuto podobu:

Schéma 6 – Účtování pomocí účtu rozvážného

Má dáti	Účet pokladní		Dal
1924	Kč	1924	Kč
Pros. 1. na ú. rozvaž.	60.000	Pros. 8. ú. Zboží	20.000
7. ,, ,, zboží	49.500		

Má dáti	Účet zboží		Dal
1924	Kč	1924	Kč
Pros. 1. na ú. rozvaž.	70.000	Pros. 7. ú. poklad.	49.500
8. ,, ,, pokl.	20.000		

Má dáti	Účet rozvážný		Dal
		1924	Kč
		Pros. 1. ú. poklad.	60.000
		,, ,, ,, Zboží	70.000

Zdroj: vlastní zpracování

Závěra účtů v hlavní knize

Jestliže kupec sepsal popis jmění koncem roku, uzavřely se účty v hlavní knize.

1. Závěra účtu pokladního

Schéma 7 – Závěra účtu pokladního

Má dáti	Účet pokladní		Dal	
1924		1924		
Pros. 1. na ú. rozvaž.	60.000.-	Pros. 1. ú. Obch. Nákl.		1300.-
7. ,, ,, zboží	49.500.-	8. ,, ,, zboží		20.000.-
13. ,, ,,dlužn.	30.000.-	16. ,, ,, věřitelů		20.000.-
		30. ,, ,,		40.000.-
		31 ,, ,, obchod. nákl		200.-
		,, ,, úroků		100.-
		,, ,, dlužníků		30.000.-
		,, ,, rozvaž.		27.900.-
	139 500.-			139.500.-

Má dáti	Účet rozvážný	Dal
	1924	
Pros. 31. na ú. Poklad.	27.900.-	

Zdroj: vlastní zpracování

Jako první na straně Má dáti je uvedena počáteční hotovost (souvztažný účet rozvážný) a příjmy za celé období. Na straně Dal jsou uvedeny výdaje za celé období. Rozdíl mezi součtem stran Má dáti a Dal znamená, kolik peněz na hotovosti zbývá (tento postup se provádí do současnosti). K závěře Účtu pokladního patří i Účet rozvážný, na tento účet se promítne konečný zůstatek na účtu pokladním. Konečné zůstatky se zaznamenávají na Účtu rozvážném na straně Má dáti.

2. Závěra účtu zboží

Na tomto účtě je účtováno v jiných cenách, nemůže se tedy shodovat součet stran. Závěrou tohoto účtu se vypočítal zisk nebo ztráta a to bylo cílem tohoto účtu při závěrce.

Př. V nějakém závodě byla zásoba zboží:

na počátku období 10.000 m po Kč 10.-, Kč 100.000.-

pak bylo koupeno za hotové 20.000 m po Kč 10.-, Kč 200.000.-

a prodáno za hotové 25.000 m po Kč 10.10, Kč 252.500.-

Koncem období je na skladě 5.000 m po Kč 10.-, Kč 50.000.-

Na první pohled je vidět, že prodáno bylo 25.000 m a vyděláno po 10 hal. na metru, celkem 2.500.-.

V hlavní knize tedy byly zaznamenány tyto případy:

Schéma 8 – Záznam v hlavní knize, Účet zboží

Má dáti	Účet zboží	Dal
na ú. rozvážný Kč 100.000.-	ú. Pokladnímu 252.000.-	
,, ,, pokladní Kč 200.000.-		

Zdroj: vlastní zpracování

Pro vypočítání zisku nebo ztráty se musela znát konečná zásoba zboží. Popisem se zjistilo, že na skladě zbývá 5.000 m. Následně se dané zboží ocenilo tržní cenou (nákupní), která činila Kč 10.- za m, celkem tedy Kč 5.000.-

Další postup:

Strženo bylo prodejem Kč 252.500.-

na skladě jest zboží za Kč 50.000.-

tudíž úhrnná hodnota jest Kč 302.500.-

Kdežto za zboží bylo úhrnem vydáno ,, 300.000.-

Získalo se tedy Kč 2.500.-

Podle tohoto postupu výpočet zisku (ztráty) se musel znázornit na účtě zboží v hlavní knize. Daná hodnota se zapisovala takto:

a) Hodnotu zboží (podle popisu) na stranu Dal

b) Vypočteme rozdíl mezi součtem strany Má dáti a Dal a zapíšeme částku na stranu, kde je součet menší.

Jestliže byla strana Má dáti menší, byl dosažen zisk, v opačném případě to značilo ztrátu.

Schéma 9 – Závěra účtu zboží

Má dáti	Účet zboží	Dal	
1924		1924	
Pros. 1. na ú. rozvaž.	70.000.-	Pros. 1. ú. pokladn.	49.500.-
8. ,, ,, poklad.	20.000.-	,, 20. ,, dlužníků	6.900.-
13. ,, ,,věřitelů	24.000.-	,, 31.,, rozvaž.	66.000.-
31. ,, ,, ztr. a z.	8.400.-		
	122.400.-		122.400.-

Má dáti	Účet rozvážný	Dal
1924		
Pros. 31. na ú. Poklad.	27.900.-	
31. ,, ,, zboží	66.000.-	

Má dáti	Účet ztráty a zisku	Dal
		1924
		Pros. 31. ú. Zboží 8400.-

Zdroj: vlastní zpracování

Na straně Má dáti jsou zapsány přírůstky a na straně Dal úbytky zboží. Konečný stav je zapsán k 31. prosinci na straně Dal. K závěře účtu zboží patří nejen Účet rozvážný ale také Účet ztrát a zisku, kde je zachycen zisk/ztráta za daný rok.

Stejný způsobem jako Účet pokladní se uzavřely Účty dlužníků, Účty věřitelů, Účet ztráty a zisku, Účet úroků, Účet obchodních nákladů a Účtu základního.

Posledním krokem při zúčtování konce účetního období je závěra hlavní knihy vůbec. Při závěře postupoval kupec opačným způsobem než na počátku roku.

a) Součástky majetkové zapsal na strany Dal

b) Dluhy a ryzí jmění na strany Má dáti.

Dále se vypočítaly na účtech, kterých se to týká, zisky a ztráty, díky kterým se příslušné účty vyrovnaly, zároveň zisky a ztráty uvádíme na Účet ztráty a zisku (tento účet se uzavírá pomocí účtu základním). Jestliže kupec správně účtoval, se rovnají strany Má dáti a Dal na Účtu základním.

Bývalo zvykem přesvědčit se, zda je závěra správná.

4.1.2 Účetnictví roku 1971

V této době probíhala normalizace. Docházelo k čistkám a hospodářství upadalo. Hlavní roli ve výrobě hrál těžký průmysl, který byl připravený na možnou válečnou výrobu. Tohoto roku bylo přijato nařízení vlády č. 53/1971 Sb., o informační soustavě organizací, účetnictví se přeorientovalo do tzv. informační soustavy. Díky tomuto nařízení musela každá jednotka vést účetnictví, operativní evidenci a statistiku. Hlavním cílem bylo zachytit pohyb a stav hospodářských prostředků, hodnotit hospodaření jednotky, činnost a výsledky jednotky a jejich příčiny. Hospodářské prostředky třídíme podle formy a funkce (tj. podle jejich složení) a podle zdrojů jejich krytí.

Účetnictví jako takové mělo podávat údaje pro kontrolu a zpracování národohospodářských plánů. Poskytovalo jistou ochranu socialistického vlastnictví, pro rozpočetnictví a kalkulaci, k uplatnění hmotné odpovědnosti, k revizi hospodaření a k běžnému řízení.

Účetní jednotky vedly účetnictví jako celek (za organizaci) a hospodářské organizace měly za povinnost vést vnitropodnikové účetnictví. Účetnictví se v organizaci mohlo decentralizovat do jejích vnitřních útvarů. (Decentralizace znamená delegování pravomocí, souvisí s tím i odpovědnost, kdy z vyšších složek systému se přenesou pravomoce a povinnosti na nižší složky téhož systému). Rozsah decentralizace musel být v souladu s odpovědností a pravomocí, která byla přiznaná vnitřním útvarům.

Decentralizované úseky účetnictví musí na sebe navazovat z důvodů, aby bylo možné sestavit účetní výkazy za organizace jako celek. (Dle nařízení vlády ČSSR ze dne 2. prosince č. 53/1971Sb., o informační soustavě organizací).

Účetní zápisy

Důležitá v tomto období byla vyhláška č. 154/1971 Sb. Federálního ministerstva financí, o účetnictví. Upravovala oblast účetnictví, účetních zápisů, účetních dokladů a knih. Podrobně vymezovala účetní doklady a jejich náležitosti. Poprvé se objevila v § 11 definice složitého účetního zápisu. Dle věcného hlediska se začaly třídit účetní zápisy v účetních knihách. Zápisy musely být překontrolovatelné, a to ze 3 hledisek:

a) zda byly zaznamenány do příslušného období

b) z hlediska správné částky ve všech účetních operací

c) zda byly zaznamenány na správné straty účtů

V hlavní knize se zápisy zaznamenávaly v analytické evidenci. Doplňovala a zpřesňovala zápisy na syntetických účtech. Účetní jednotky, na každé účetní období, sestavovaly účtový rozvrh s názvy účtů a číselným označením. Rozvrh bylo možné v průběhu účetního období rozšířit a doplnit jej o analytické účty.

Účetní výkazy

Účetní výkazy sledovaly pohyb a stav hospodářských prostředků a výsledek hospodaření. Údaje ve výkazech navazovaly na stavy nebo obraty jednotlivých syntetických či analytických účtů.

Jednotky vykazovaly dva výkazy:

a) výkazy, které sloužily pro vlastní potřebu organizací, tak i potřebu jiných oprávněných orgánů

b) výkazy pro vlastní potřebu organizace, podnikové účetní výkazy a vnitropodnikové výkazy

Mezi hlavní výkazy patřily rozvaha a výsledovka. Rozvaha účetní jednotka poskytovala přehled o stavu hospodářských prostředků jednotky z hlediska složení a zdrojů krytí k rozvahovému dni. Výsledovka podávala celkový obraz o hospodářském výsledku jednotky a složkách účetní jednotky z účetní období.

Účetní knihy

V tomto roce se začalo rozšiřovat vedení účetních knih ve formě sestav. Byl vytvořen seznam sestav, který musel být udržován v běžném stavu a musel mít označení každé sestavy.

Každá jednotka měla povinnost vést technicko-organizační dokumentace, zabezpečit průkaznost správnosti a úplnosti informací a zajistit zpracování, aby nedošlo k zničení, záměně či zneužití zpracovaných dat.

Ve vnitropodnikovém účetnictví hospodářské organizace musely sledovat se zřetelem zásady vnitropodnikového chozrasčotu (metoda plánovaného vedení hospodářství v podnicích v socialistické ekonomice, vyžadovala, aby náklady a výsledky výroby byly srovnávány

v peněžní hodnotě, výdaje kryty z příjmů a také zajištěná rentabilita výroby, jednalo se o pokus, kde kapitalistický koncept zisku byl aplikován na plánové hospodářství socialistických zemí) náklady a výnosy a dále zajišťovaly hospodářský výsledek dle výkonů, dle okruhů odpovědnosti a dále podle okruhů odpovědnosti i podle výkonů.

Nelze upřít, že velikou výhodou je jednoduchost a neměnnost účetních záznamů a operací. Účetní, který se naučil operace, měl skoro jistotu, že nebude docházet k podstatným změnám systému.

V této době neexistovala nezaměstnanost a byla zakotvena práce na práci, práce účetního byla prakticky rozdělena na mnoho operací, kterými se zabývalo více lidí, na rozdíl od účetního dnes, který musí znát značně rozsáhlejší problematiku, která je propojena s více oblastmi.

4.1.2.1 Účetní případy týkající se majetku podniku v roce 1971

4.1.2.1.1 Dlouhodobý majetek/Základní prostředky

V tomto období nazývali majetek podniku hospodářskými prostředky. Jejich podrobné složení záviselo na zvláštnostech hospodářské činnosti každé organizace.

V socialistickém hospodářství zřizoval podniky stát a stát jim také svěřoval dané hospodářské prostředky v určité výši do operativní správy. Tyto prostředky měly podniky udržovat v dobrém stavu (budovy, stroje apod.). Pokud socialistickým podnikům nestačily hospodářské prostředky, které získaly od státu, mohly se za určitých podmínek další prostředky opatřit.

Získat je mohly jednak v průběhu svého hospodaření z vlastních zisků, jednak úvěrem od Státní banky československé či Státní spořitelny. Hospodářské prostředky se třídily dle jejich formy a funkce v reprodukčním procesu tzn. podle jejich složení nebo dle zdrojů jejich krytí.

Pokud v dnešní době mluvíme o dlouhodobém majetku, v roce 1971 se nazývaly základní prostředky. Podle toho, jak se základní prostředky podílely na pracovní činnosti v podniku, mohly se ZP rozdělit na:

a) Základní prostředky v užívání (v provozu)

b) Základní prostředky v rezervě (na skladě)

c) Základní prostředky v konzervaci (zařízení, které se z rozhodnutí nadřízeného orgánu dočasně nepoužívá).

Stejně jako dnes sloužily i v této době delší dobu a v průběhu svého užívání neztrácely svou původní formu. Do základních prostředků se zařazovaly, dle tehdejších předpisů, jen prostředky postupné spotřeby, které měly pořizovací cenu (nákupní cena zvýšená o jiné náklady spojené s pořízením) nejméně Kčs 3 000,- a jejichž upotřebitelnost bylo možné předpokládat na dobu delší než 1 rok (tato podmínka byla zachována dodnes).

Základní prostředky se oceňovaly skutečnými pořizovacími cenami, popř. reprodukční pořizovací cenou. Skutečná pořizovací cena zahrnovala skutečné náklady, které byly vynaložené na pořízení ZP. Skutečnými pořizovacími cenami se oceňovaly základní prostředky, které byly pořízeny jako nové. Nakoupené starší základní prostředky byly oceňovány reprodukční pořizovací cenou. Tato cena se rovná pořizovací ceně, kterou by ke dni pořízení měl oceňovaný základní prostředek, kdyby byl nový.

Účtování prodeje ZP je podobné jako likvidace. Prodejní cena musí odpovídat ceně zůstatkové. Jestliže prodejní cena byla nižší, musel se zaúčtovat rozdíl zůstatkové a prodejní ceny jako dodatečný odpis do nákladů podniku. Tento dodatečný odpis tvoří zdroj financování investiční výstavby stejně jako tržba za prodaný ZP.

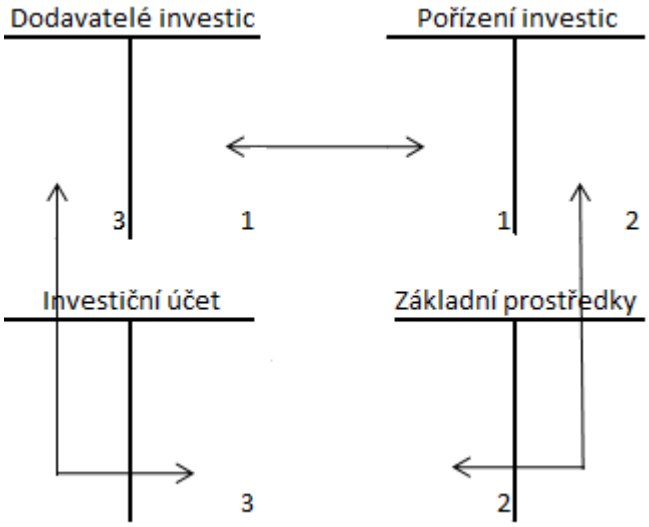
Tímto způsobem se dostává do fondu výstavby celá zůstatková cena prodaného ZP. Tržba za prodaný ZP se zaúčtovala do výnosů podniku (ve prospěch účtu Ostatní výnosy), avšak nesměla ovlivnit výsledek hospodaření. Z tohoto důvodu účtovali prodejní cenu jako položku zkracující výnosy a to na vrub výsledkového účtu Prodejní cena ZP.

Evidence základních prostředků se vedla spolu s evidencí investic ve zvláštním oddělení účtárny. Hlavní práce oddělení spočívala ve vedení lístkovnice inventárních karet, neboli analytické evidence základních prostředků a v zajišťování inventarizace.

Schéma účtování 1 – Pořízení ZP

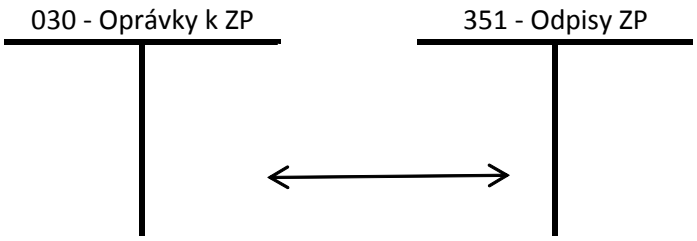
Pořízení základních prostředků zachytíme:

1. Náklady na pořízení investice
2. Zvýšení stavu základních prostředků o dokončené investice
3. Úhrada faktur za investice



Zdroj: vlastní zpracování

Schéma účtování 2 – Opotřebení ZP



Zdroj: vlastní zpracování

Opotřebení základních prostředků - i zde se peněžní částce, která vyjadřuje postupné opotřebení základních prostředků, říkalo odpisy. Výše odpisů se stanovovala dle odpisových sazeb, které se vyjadřovaly v procentech z pořizovací ceny základních prostředků.

Výpočet ročního odpisu se zcela lišila od dnešní doby, nejprve se stanovila průměrná doba, po kterou bude základní prostředek sloužit, a na ni se rozvrhne pořizovací cena.

Pro lepší pochopení uvádím příklad: základní prostředek v pořizovací ceně Kčs 60 000,- má podniku sloužit 10 let, roční odpisová sazba tedy činí 10%. Roční odpis je 10 % z Kč 60 000,-, tzn. Kčs 6 000,- měsíční odpis činí Kčs 500,- (6 000/12).

Odpisové sazby si podniky nestanovily samy. Všeobecně platné normy odpisů pro všechny podniky vyhlašovalo federální ministerstvo financí a to v zájmu jednotné odpisové politiky.

Vyřazení ZP – vyřazení se uskutečňuje na základě protokolu o likvidaci ZP. Pokud při likvidaci účetní jednotka zjistila, že pořizovací cena nebyla zcela odepsána tzn., že oprávky jsou nižší než pořizovací cena, musel se provést jednorázový dodatečný odpis.

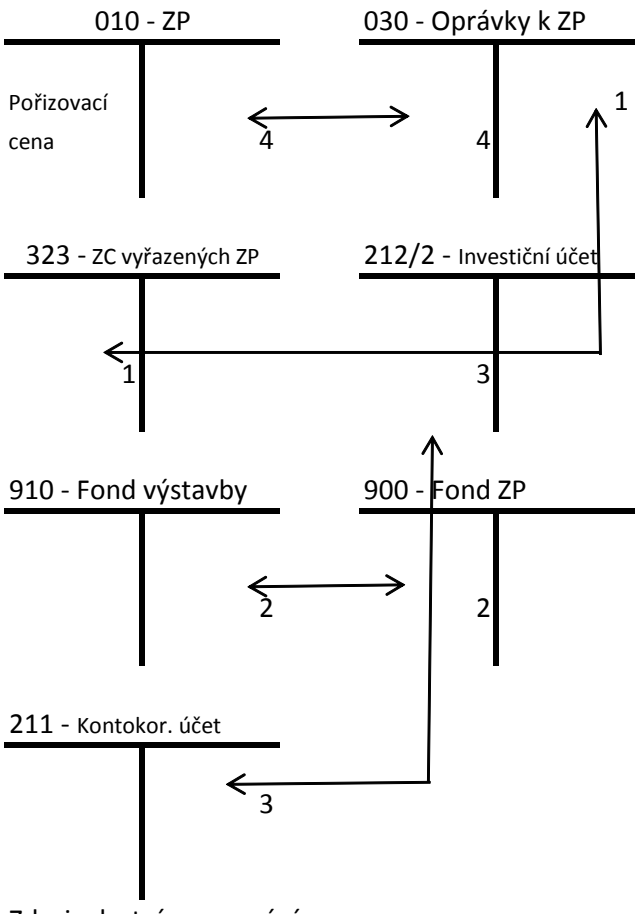
Tyto dodatečné odpisy byly zaznamenávány na výsledkovém účtě Zůstatková cena vyřazených ZP. Další účtování probíhalo stejně jako u běžných odpisů.

Tvořily zdroj financování investic, a proto se účtovaly ve prospěch účtu Fond výstavby a na vrub účtu Fond ZP. Docházelo také k převodu peněžních prostředků z kontokorentního účtu na investiční účet podniku.

Účetní vyřazení základního prostředku se provedlo převodem mezi účtem Základní prostředky a účtem Oprávky k ZP.

Schéma účtování 3 – Vyřazení ZP

1. Dodatečný odpis ve výši zůstatkové ceny
2. Příděl ZC ceny do zdrojů financování investic (příděl do fondu výstavby)
3. Převod peněžních prostředků z kontokorentního účtu na investiční účet podniku
4. Účetní vyřazení ZP z evidence (převod pořizovací ceny na vrub účtu oprávek)



Zdroj: vlastní zpracování

Oproti současnosti zde dochází ke změně názvů účtů:

010 – Základní prostředky = 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí (SMV)

030 – Oprávky k základním prostředkům = 082 – Oprávky k SMV

900 – Fond základních prostředků = tento účet byl zrušen

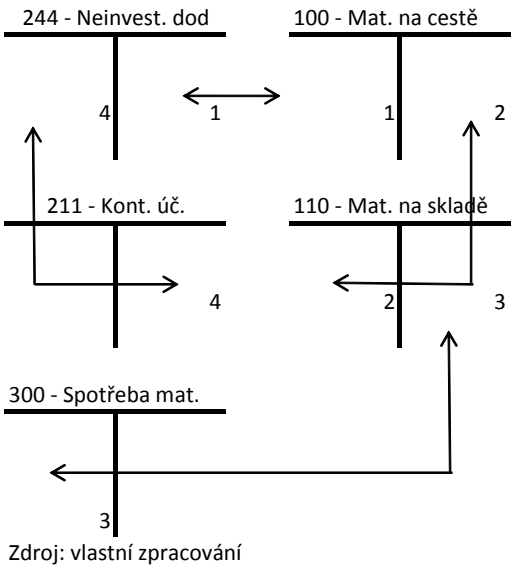
4.1.2.1.2 Materiál

Jestliže účtujeme materiálové zásoby v roce 1971, zaměříme se v účtové osnově na skupinu 10 – Materiál. V této skupině jsou obsaženy účty Materiál na cestě, Materiál na skladě, Potraviny v závodních jídelnách a Palivo.

Schéma účtování 4 – Pořízení materiálu

Při účtování materiálu se vyskytují tyto hlavní účetní případy:

1. Faktura od dodavatele materiálu
2. Převzetí materiálu na sklad podle příjemek vyhotovených skladníkem
3. Výdej materiálu do výrobní spotřeby dle výdejek
4. Vedlejší náklady spojené s pořízením materiálu, tj. účtování přepravného materiálu a ostatních podobných nákladů



Zdroj: vlastní zpracování

Jestliže při účtování vznikl cenový rozdíl, tento účetní případ evidujeme na účtu 309 – Cenové rozdíly materiálu.

V současnosti k tomu případu slouží skupina 19 – Opravné položky k zásobám (materiál má specifický účet 191 – Opravné položky k materiálu).

Materiál na cestě – Jestliže účetní jednotka obdržela FAP od dodavatele a stále čeká na dodávku materiálu, účtuje účetní jednotka tento případ stejně jako v dnešní době. Jen účty mají přiřazené jiná označení.

Materiál na cestě - 100

Materiál na skladě - 110

Neinvestiční dodavatelé – 242

Schéma účtování 5 - Nevyfakturovaný příjem materiálu

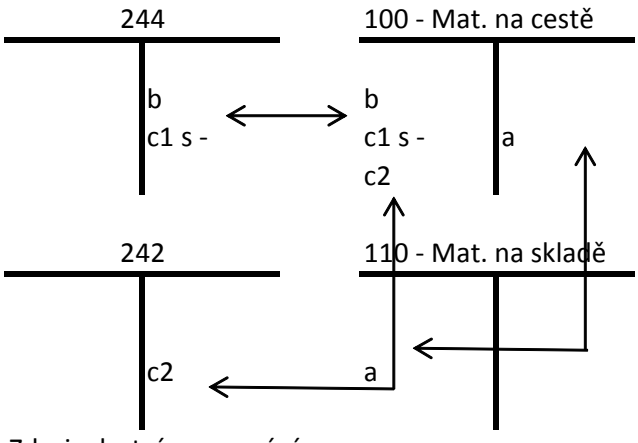
a) Zásilka materiálu byla převzata

b) Byla zaúčtována nevyfakturovaná dodávka

c) Došla dodavatelská faktura za zásilku

c1) storno účtování nevyfakturovaného příjmu

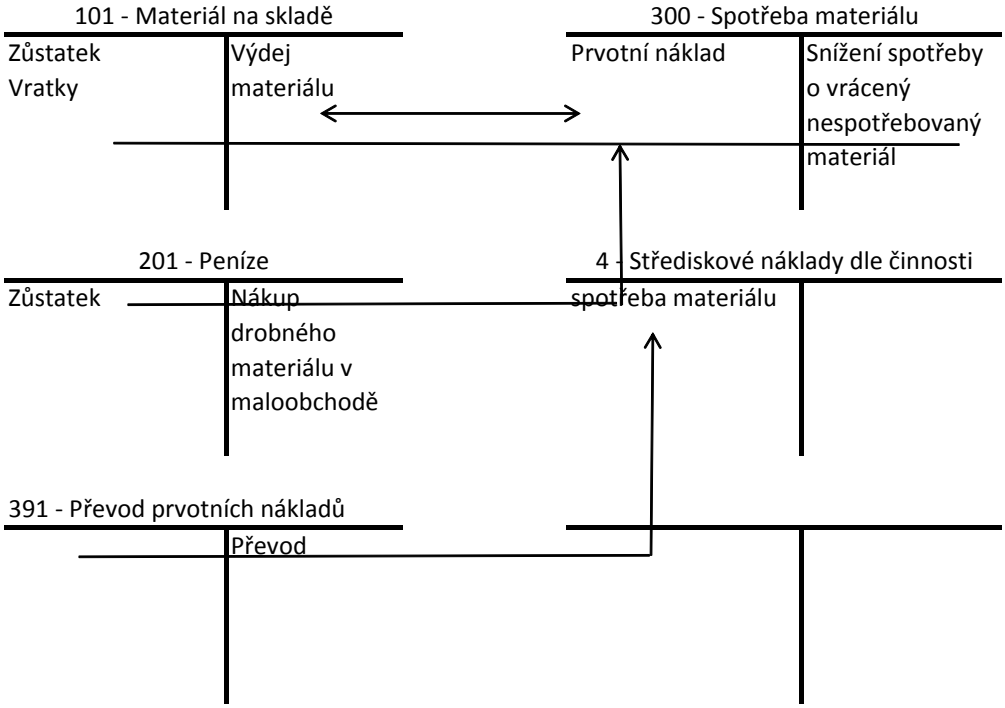
c2) dodavatelská faktura – zaúčtování



Zdroj: vlastní zpracování

244 – Investiční dodavatelé, 242 – Neinvestiční dodavatelé

Schéma účtování 6 - Spotřeba materiálu



Zdroj: vlastní zpracování

Materiál je vydáván ze skladu na základě dokladu nazývaném výdejka. Účtuje se prospěch účtu Materiál na skladě a na vrub účtu Spotřeba materiálu. Tímto způsobem se účtují veškeré výdaje, které jsou určeny pro přímý či režijní materiál do výrobní spotřeby.

Spotřebu paliva účtujeme přímo na vrub účtu Spotřeba paliva. Do spotřeby se účtuje drobný materiál nakoupený za hotovost. Účtování spotřeby materiálu oceňujeme cenami, jež připadají k příslušnému druhu materiálu na skladě, neboli skladními velkoobchodními či maloobchodními cenami.

Pořízení materiálu a paliv zahrnuje vedlejší náklady, např. přepravné, tyto náklady se převádějí do střediskových nákladů zásobovací činnosti.

4.1.2.1.3 Zásoby vlastní výroby a aktivace

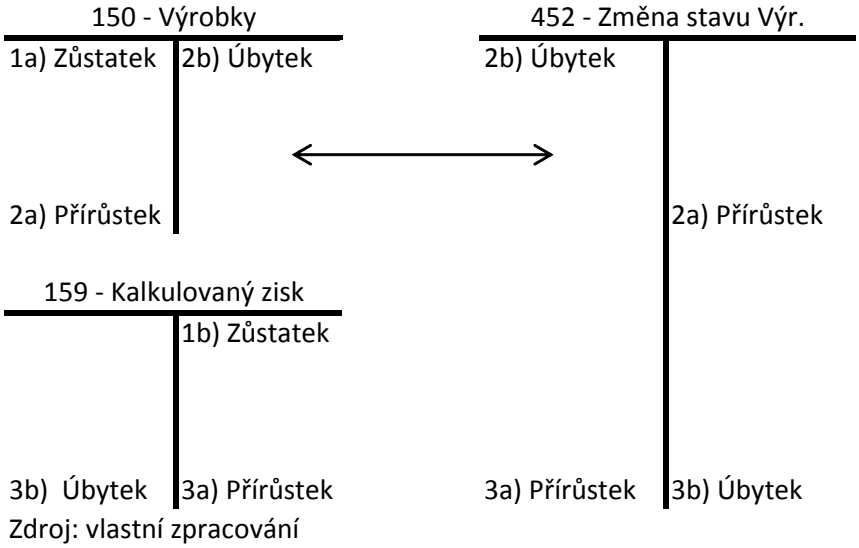
Výrobky se sledovaly ve vnitropodnikovém účetnictví. Výrobky se oceňovaly ve vnitropodnikových cenách, které byly vytvořeny na základě nákladů podle předběžných kalkulací, nicméně zpravidla se evidovaly ve velkoobchodních cenách.

Z tohoto důvodu bylo třeba sledovat rozdíl mezi velkoobchodní cenou a vnitropodnikovou cenou odděleně na opravném účtě Kalkulovaný zisk k výrobkům (účtuje se na něm dle stejných zásad jako na účtě výrobky, tzn., že koncem měsíce se zaúčtovaly přírůstky a úbytky částky kalkulovaného zisku, které připadaly na přírůstky a úbytku výrobků).

Kalkulovaný zisk k výrobkům je opravným účtem k účtu Výrobky. Proto má PZ a přírůstky na straně Dal a na straně Má dáti úbytky.

Schéma účtování 7 – Účtování výrobků ve vnitropodnikovém účetnictví

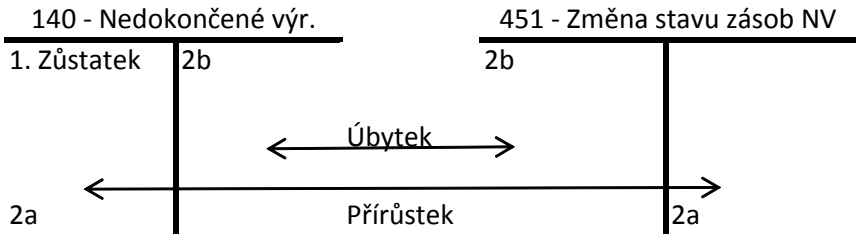
1. Počáteční zásoby výrobků
   a) Velkoobchodní cena
   b) Kalkulovaný zisk
2. Koncem měsíce je vyúčtována změna stavu zásob výrobků ve velkoobchodní ceně
   a) Přírůstek (dodávka do skladu)
   b) Úbytek (prodej)
3. Vyúčtovaný kalkulovaný zisk připadající na změnu stavu zásob výrobků



Zdroj: vlastní zpracování

Schéma účtování 8 – účtování nedokončených výrobků v základním účetnictví

1. Zásoba nedokončených výrobků k počátku měsíce
2. Změna stavu zásob koncem měsíce
    a) Celkový přírůstek během měsíce
    b) Celkový úbytek během měsíce



Zdroj: vlastní zpracování

Změny stavu zásob nedokončených výrobků a výrobků se účtovaly v základním účetnictví až koncem měsíce. Účtovat se mohlo také dvěma samostatnými zápisy, tzn. celkový přírůstek výrobků a samostatně celkový úbytek za toto období.

4.1.2.1.4 Peněžní prostředky

V tomto roce platí stejná pravidla, která platí v současnosti. Nicméně lišily se názvy a čísla účtů u peněžních prostředků. Pro evidenci pokladní hotovosti byl učet Peníze. Nedoložené výdaje se považovaly za zaviněné manko, naproti tomu nedoložené příjmy představovaly přebytky, které se zahrnovaly do výnosů podniku (platí to dodnes) prostřednictvím účtu Ostatní výnosy.

Pokud v roce 1971 chceme účtovat výše uvedený účetní případ (schéma 26), vazby mezi účty jsou stejné, pouze se nám mění názvy účtů dle účetní osnovy tehdejší doby.

211 – Kontokorentní účet dnes účet 221 – BÚ

201 – Peníze dnes účet 211 – Pokladna

209 – Peníze na cestě dnes účet 261 – Peníze na cestě

Pokud účetní jednotka nevystačila se svými finančními prostředky, využívaly účetní jednotky doplňkové zdroje úvěrů, které poskytovala Státní banka Československá. Tyto úvěry byly provozní (krátkodobé) či investiční (název účtu – Účty ostatních úvěrů).

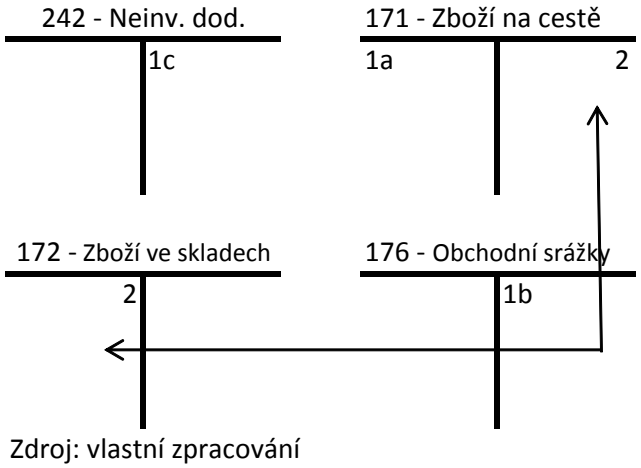
Banka připisovala povolené provozní úvěry zpravidla ve prospěch kontokorentního účtu. U některých účelových úvěrů (název účtu – Účty účelových úvěrů) proplácela banka faktury dodavatelů přímo z povolených úvěrů. Úvěry splácela účetní jednotka z prostředků kontokorentního účtu.

4.1.2.1.5 Zboží

FAP za zakoupené zboží se účtuje v pořizovací ceně ve prospěch účtu neinvestičních dodavatelů a na vrub účtu Zboží na cestě. Rozdíl těchto cen se pak vyúčtuje na účet Obchodní srážky ke zboží. Vedlejší náklady související s pořízením se účtují na vrub účtů v účtové třídě 3. Dané zboží se předává na základě přejímacího protokolu na vrub účtu Zboží a ve prospěch účtu Zboží na cestě.

Schéma účtování 9 – Nákup zboží

1. FAP za zakoupené zboží
    a. Maloobchodní cena
    b. Obchodní srážky (6%)
    c. Cena pořízení
2. Převzetí dodávky zboží do skladu



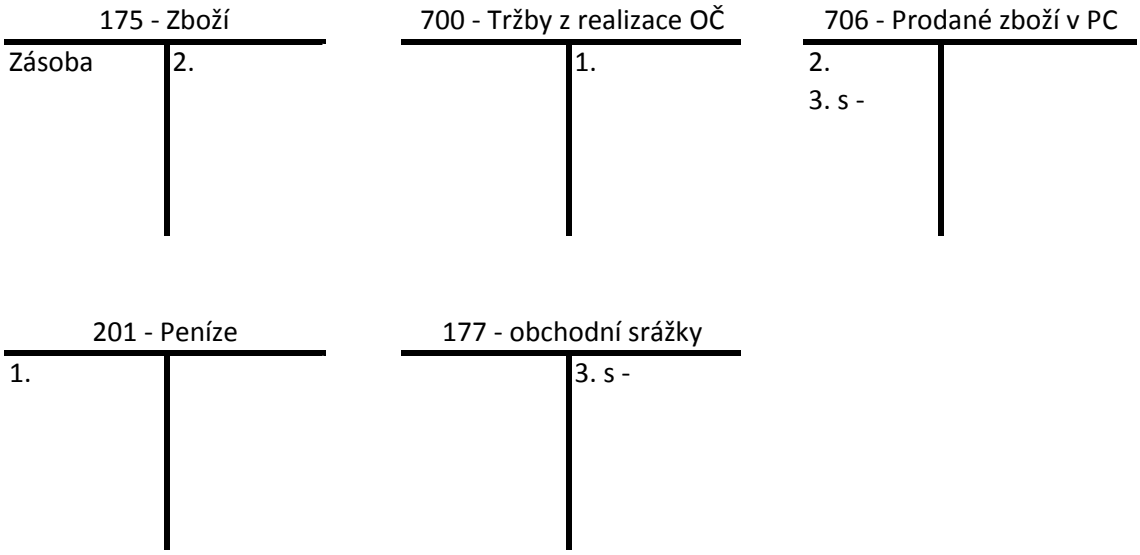
Zdroj: vlastní zpracování

Dané účtování se neliší od účtování v roce 1993, odlišnosti nalezneme pouze v názvech účtů a číselném označení.

Schéma účtování 10 – Prodej zboží

Při prodeji vznikají výnosy, kterým se říká tržby. Tyto tržby se evidují na účtu Tržby z realizace obchodní činností. Při prodeji se dále musí zaúčtovat také úbytek zboží ze skladů a to v maloobchodních cenách. Pořizovací cena je považována za sumu, která zkracuje tržbu, proto se cena prodaného zboží vyúčtuje na vrub výsledkového účtu Prodané zboží v ceně pořízení (tento účet se nachází v účtové třídě 7 – Výnosy a položky je upracující.)

1. Tržba v hotovosti
2. Úbytek prodaného zboží na prodejně (maloobchodní cena)
3. Úbytek obchodních srážek (prodané zboží – 6%)



Zdroj: vlastní zpracování

U schémat prodeje zboží je hlavní rozdíl mezi účtovými třídami v rámci výnosů. V roce 1971 se výnosy účtují v účtové třídě 7 – Výnosy a položky upracující, v roce 1993 se třída pro výnosy posouvá dopředu, tedy pod číslo 6.

Účtování zboží je stejné, jen se mění čísla účtů, které používáme pro účtování tohoto účetního případu.

Důležité je také poznamenat, že do konce roku 1992 byla u zboží uplatňována tzv. daň z obratu. V České republice se daň z přidané hodnoty začala využívat až po roce 1993.

4.1.3 Účetnictví roku 1993

Účetní systém před rokem 1993 vycházel z ekonomických podmínek socialismu a z centrálně řízené ekonomiky. V letech 1990 – 1992 sice byl účetní systém měněn a přizpůsobován vznikajícím tržním podmínkám, nicméně stále obsahoval řadu socialistických prvků.

Změna celé koncepce, přizpůsobení a filozofie účetnictví je sledována provedením komplexní účetní reformy k 1. lednu 1993. V budoucnu musí být účetní systém schopen zajistit a poskytovat reálné údaje o majetkové, důchodové a finanční situaci podnikatelského subjektu. Údaje, které plynou z účetnictví, musí být srovnatelné v čase a prostoru a to z hlediska státu i z hlediska mezinárodního.

Účetní systém je možné zaměřit na:

1) Systém, který respektuje daňové práce příslušného státu. Poskytuje údaje, které jsou potřebné pro zjištění daňového základu, k tomuto požadavku se plně podřizuje přístup k nákladům, výnosům, tvorbě hospodářského výsledku a oceňování majetku. Na druhé místo se posouvají požadavky na zobrazení ekonomické reality podnikatelského subjektu.

2) Systém, který respektuje požadavky reálného zobrazení ekonomiky a finanční situace subjektu. V zásadě se nebere ohled na ustanovení předpisů daňového práva příslušného státu. Daňový základ se zjišťuje mimo systém účetnictví a daňové požadavky se řeší sekundárně.

Dne 1. ledna 1993 vešla v platnost reforma účetnictví, která se orientuje na druhou variantu, na věrné zachycení reality účetnictví. Důvody tohoto zaměření jsou:

a) Vývojový trend světového účetnictví směřuje spíše k věrnému zobrazení předmětu účetnictví.

b) Primární respektování daňového hlediska, což je částí pohledu na finanční problematiku podnikatelského subjektu.

c) Možnost většího uplatnění finančního účetnictví v procesu řízení, (vnitropodnikové účetnictví zůstává plně pro interní potřeby).

Cíl reformy

Účetnictví je poprvé zpracováváno pro podmínky tržní ekonomiky. V celé filozofii účetnictví tato reforma představuje zásadní a velmi důležitou změnu, přináší nové vymezení úkolů, funkcí a cílů účetnictví. Cíl reformy je definován v zákoně o účetnictví č. 536/1991 Sb. v § 7 *„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví úplné, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem.“* (Skálová, 1993)

Vymezení cílů reformy:

a) získat srovnatelné údaje z účetnictví účetních jednotek, údaje musí být čtivé, jasné, srovnatelné

b) získat údaje o účetní jednotce, splnit požadavky finančního řízení, zavést nové kategorie členění majetku, vzít v úvahu hledisko dlouhodobosti a krátkodobosti třídění majetku či závazků, rozlišovat tvorbu hospodářského výsledku na provozní, finanční, mimořádný

c) Národní účetnictví přizpůsobit mezinárodním účetním požadavkům, direktivám Rady evropských společenství

d) Staré účetní zásady, které platily v našem účetnictví před rokem 1953 oživit (od tohoto roku byla zavedena jednotná metodika centrálně řízeného účetnictví).

Účetnictví nemůžeme brát jako „evidenční disciplínu“, je to aktivní nástroj napomáhající kvalitnímu řízení a kontrole. Společenské uznání a význam účetnictví závisí na ekonomických podmínkách a na službách, které od účetnictví žádá ekonomika. Využití a koncepce účetnictví jsou v každém státě určovány dvěma předpoklady:

a) Právní úpravou účetnictví v zákonech

b) Tradicí, uznávanými účetními zásadami, účetním povědomím.

Právní úprava účetnictví

1. Obchodní zákoník

Účetnictví podnikatelů je zaznamenáno v obchodním zákoníku v hlavě IV § 35, uvádí, že podnikatel je povinen vést účetnictví v rozsahu a způsobem stanoveným zvláštním zákonem.

Podnikatelé, kteří jsou zapsaní v obchodním rejstříku, účtují v soustavě podvojného účetnictví o stavu a pohybu obchodního majetku a závazků, o nákladech, výnosech a zisku nebo ztrátě podniku (uvedeno v §36). Podnikatelé, kteří nejsou zapsáni v obchodním rejstříku, pokud zákon nestanoví jinak, účtují v soustavě jednoduchého účetnictví (§ 37). Počítá se také s možností, díky novele obchodního zákoníku, že podnikatelé nezapsaní v obchodním rejstříku mohou vést podvojné účetnictví.

2. Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.

Stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví, jeho průkaznost pro právnické a fyzické osoby provozující podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost podle zvláštních předpisů, jestliže prokazují pro daňové účely výdaje, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění či udržení příjmů. Pokud splňují tyto předpoklady, tyto osoby jsou účetními jednotkami.

3. Účtové osnovy a postupy účtování

Pro všechny fyzické či právnické osoby, které provozují podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost dle obchodního zákoníku či jiných právních předpisů, platí účtová osnova pro podnikatele. Existují další účtové osnovy:

1. účtová osnova pro politické strany, hnutí, nevýdělečné organizace
2. účtová osnova pro banky
3. účtová osnova pro pojišťovny
4. zásady pro vedení jednoduchého účetnictví
5. účtová osnova pro příspěvkové či rozpočtové organizace a obce

Metodika má plnou právní závaznost pro všechny účetní jednotky. Závaznost metodiky, která byla vydaná federálním ministerstvem financí, je popsána v zákoně o účetnictví § 4, odst. 2: *„Účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví účtové osnovy a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek, rozsah údajů ke zveřejnění z účetní závěrky, postupy pro provedení konsolidace účetní závěrky, které stanoví FMF a vyhlašuje je oznámením o jejich vydání ve Sbírce zákonů.“ (Skálová, 1993)*

4.1.3.1 Účetní případy týkající se majetku podniku v roce 1993

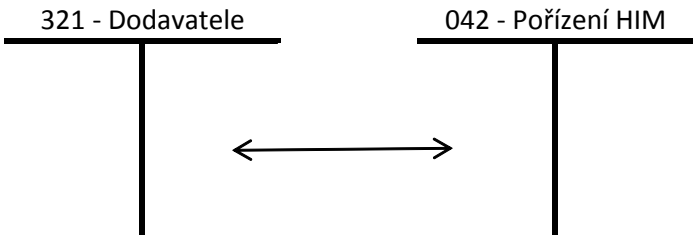
4.1.3.1.1 Dlouhodobý majetek/Investiční majetek

V roce 1993 zůstává účtování pořízení DM od dodavatele téměř nezměněné, některé účty mají jiný název a dlouhodobý majetek je nazýván investičním majetkem. K pořizování investičního majetku jsou určeny účty v účt. Sk. 04 – Pořízení nehmotných a hmotných investic. Naproti tomu pořízení IM vlastní činností se zcela lišilo od toho dnešního (viz účtování níže).

Když je proces pořízení IM ukončen (zaplacen), převedl se majetek dle své povahy na účet. účt. sk. 01, 02, 03, které v roce 1993 měly daleko víc podúčtů, než jak je tomu dnes. Tímto byl majetek zaveden do užívání (stejně jako v dnešní době).

Od roku 1993 dle zákona o účetnictví se investiční majetek oceňuje pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou, cenou pořízení a vlastními náklady.

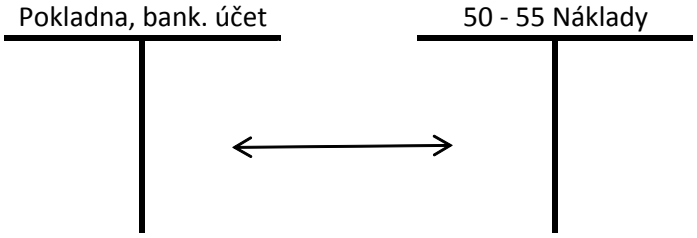
Schéma účtování 11 – Pořízení HIM dodavatelem



Zdroj: vlastní zpracování

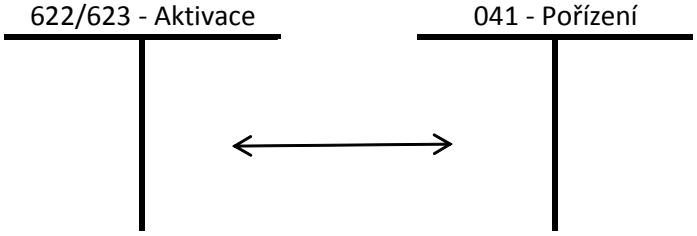
Schéma účtování 12 – Pořízení vlastní činností

- náklady vynaložené na pořízení IN vlastní činností



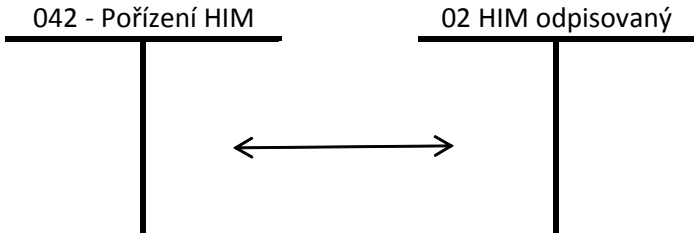
Zdroj: vlastní zpracování

- aktivace majetku ve výši skutečných vlastních nákladů



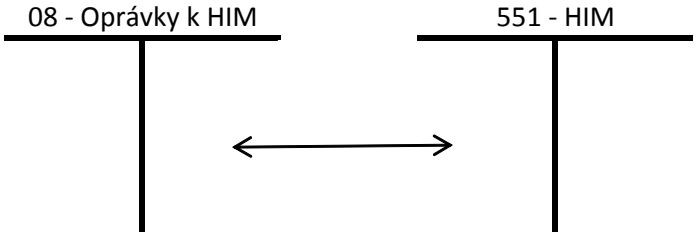
Zdroj: vlastní zpracování

Schéma účtování 13 – Uvedení do užívání



Zdroj: vlastní zpracování

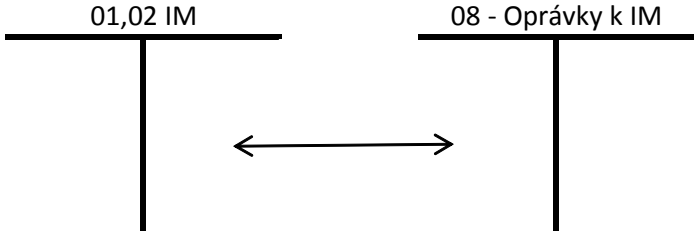
Schéma účtování 14 - Opotřebení majetku (odpis)



Zdroj: vlastní zpracování

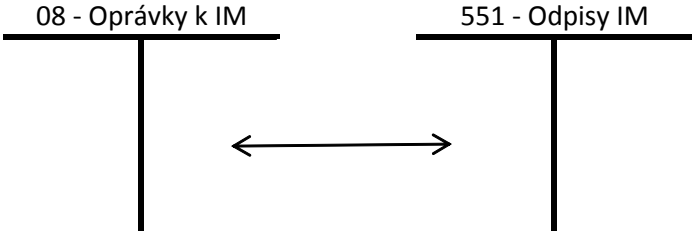
Schéma účtování 15 – Vyřazení majetku z užívání, likvidace

a) Vyřazení pořizovací ceny z evidence



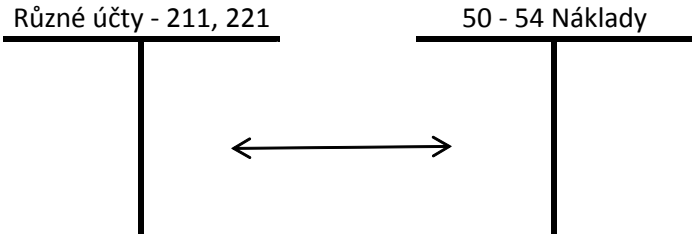
Zdroj: vlastní zpracování

b) Jednorázový odpis zůstatkové ceny



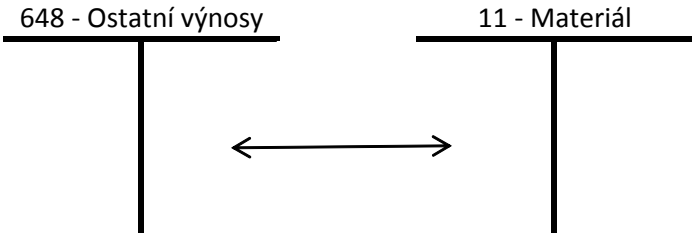
Zdroj: vlastní zpracování

c) Náklady spojené s vyřazením



Zdroj: vlastní zpracování

d) Hodnota zbylého materiálu

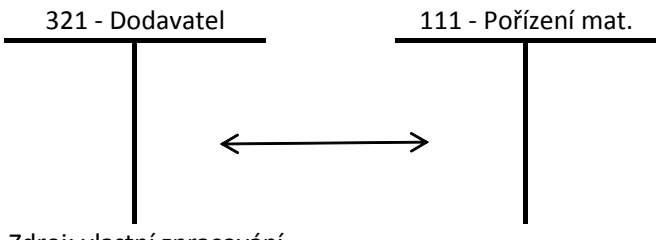


Zdroj: vlastní zpracování

4.1.3.1.2 Materiál

Schéma účtování 16 – Pořízení materiálu

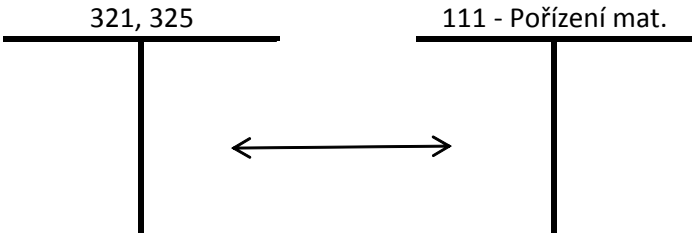
Pořízení materiálu – veškerý nakoupený materiál účtujeme v pořizovacích cenách a to včetně nákladů souvisejících s pořízením. Mezi tyto náklady patří přepravné, clo, provize, pojistné při přepravě a další.



Zdroj: vlastní zpracování

Schéma účtování 17 – Náklady související s pořízením

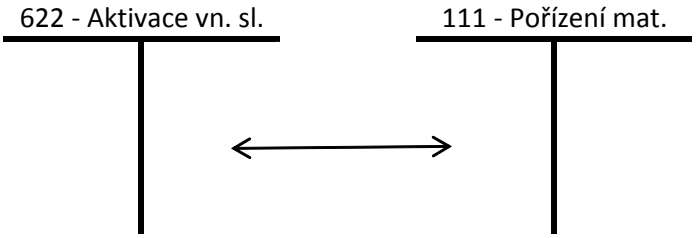
Dané náklady se připisují na pořizovací účet.



Zdroj: vlastní zpracování

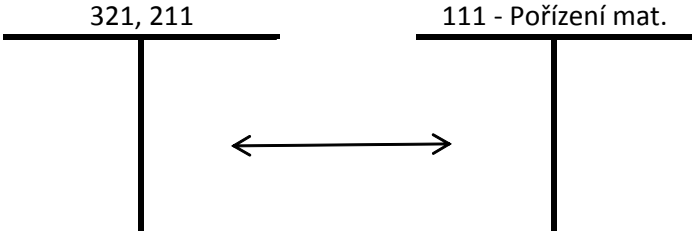
Schéma účtování 18 - Doprava materiálu

Vlastní dopravou VÚD



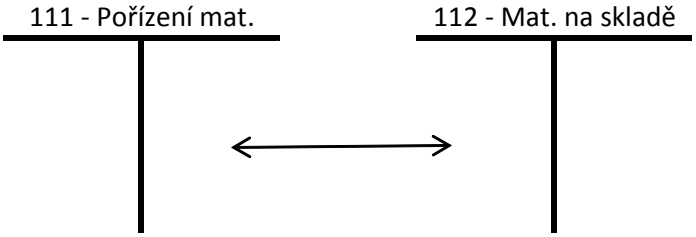
Zdroj: vlastní zpracování

FAP/ VPD doprava materiálu



Zdroj: vlastní zpracování

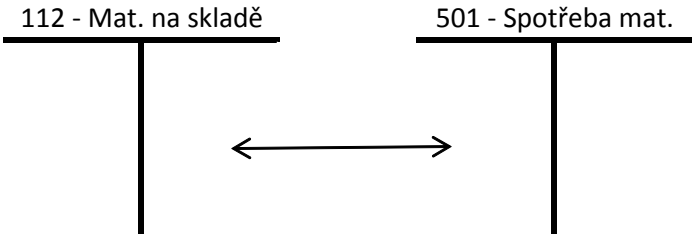
Schéma účtování 19 - Převzetí materiálu na sklad



Zdroj: vlastní zpracování

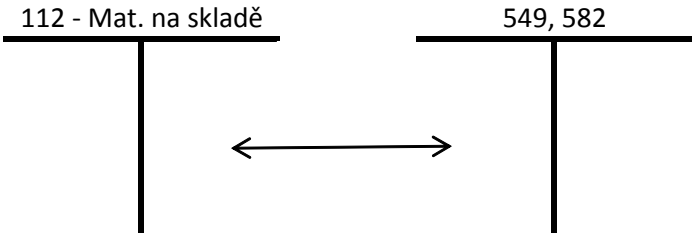
Schéma účtování 20 – Inventarizační rozdíly

a) Nezaviněná manka a škody, nepřevyšující stanovené normy přirozených úbytků či při inventarizaci zjištěn přirozený úbytek materiálu, stejně se účtuje účetní případ Spotřeba materiálu ve výrobě – VÚD.



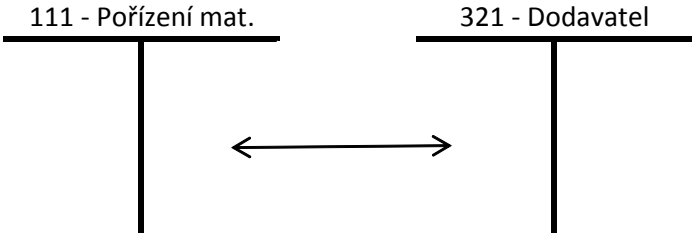
Zdroj: vlastní zpracování

b) Zaviněná a nezaviněná Manka a škody převyšující stanovené normy přirozených úbytků – VÚD



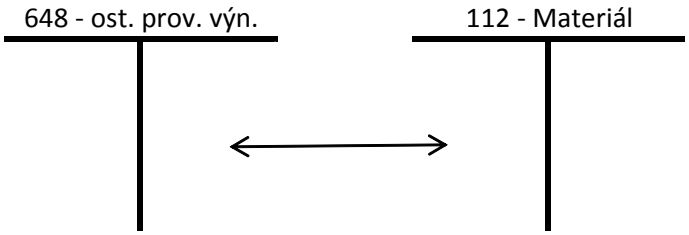
Zdroj: vlastní zpracování

c) Škoda zaviněná dodavatelem či dopravcem



Zdroj: vlastní zpracování

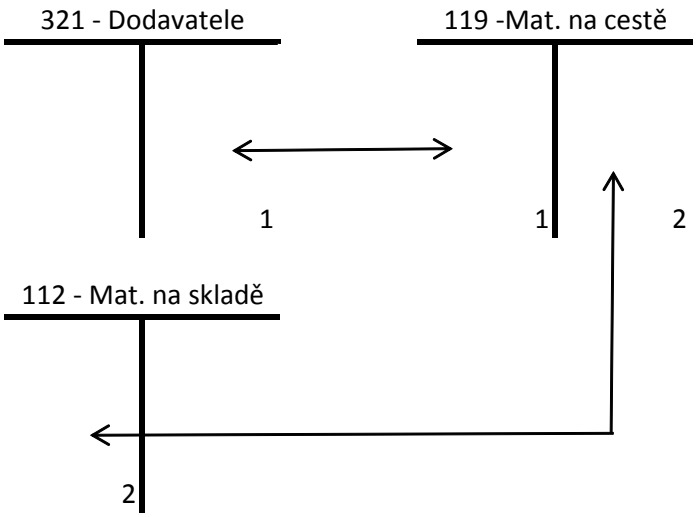
d) Přebytek materiálu



Zdroj: vlastní zpracování

Schéma účtování 21 – Materiál na cestě

Materiál na cestě – účet rozvahový aktivní, účtují se zde vyfakturované, ale nepřevzaté zásoby tzn., že dodávka materiálu je na cestě.

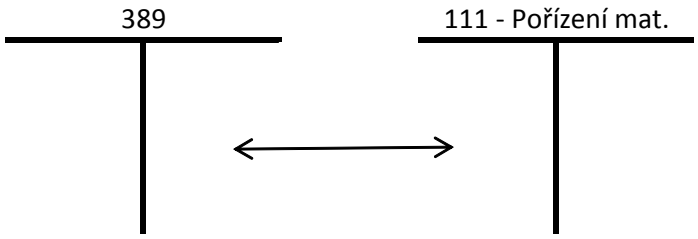


Zdroj: vlastní zpracování

1 - materiál byl nakoupen, účetní jednotka obdržela fakturu (FAP), materiál nebyl převzat na sklad, účetní jednotka na daný materiál stále čeká, proto se použije účet 119 – Materiál na cestě

2 – materiál byl přijat na sklad, účet 119 – Materiál na cestě se zruší a navýší se účet 112 – Materiál na skladě

Schéma účtování 22 – Nevyfakturovaný příjem materiálu



Zdroj: vlastní zpracování

Nevyfakturovaný příjem materiálu – účetní jednotka obdrží pouze fyzickou zásobu materiálu a vystaví příjemku. Faktura není do konce účetního období dodána. Tzn., že účetní jednotka vyhotoví vnitřní účetní doklad, na základě kterého bude účtovat účetní případ na straně MD účet 111 a na straně Dal účet 389 – Dohadné účty pasivní. Tento účet nahrazuje účet 321 – Dodavatele.

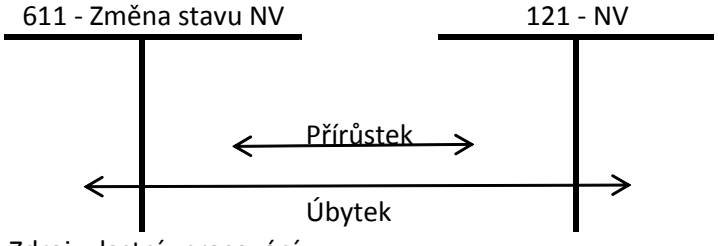
V roce 1993 je účtování materiálu stejné jako v současnosti (rok 2016).

4.1.3.1.3 Zásoby vlastní výroby

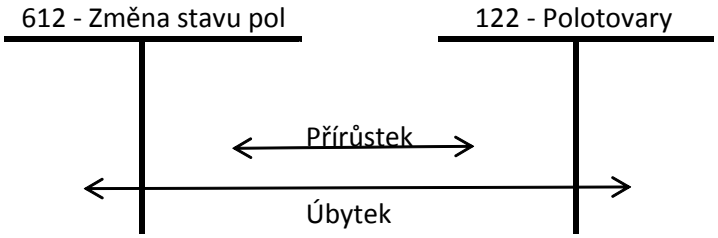
V průběhu účetního období se zaúčtují přírůstky zásob vlastní výroby oceněných ve vlastních nákladech na vrub účtu zásob 120 – Nedokončená výroba, 122 – Polotovary vlastní výroby a 123 – Výrobky. Při výrobě zásob vznikly účetní jednotce náklady.

Vyrobené výrobky včetně polotovarů a nedokončené výroby jsou pak výnosné. Za vlastní náklady se považovaly skutečné náklady nebo náklady předem stanovené předběžnou kalkulací (operativní či plánovanou).

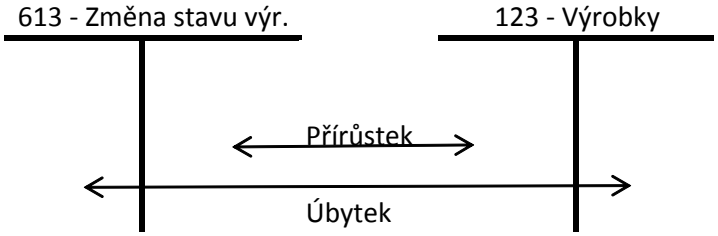
Schéma účtování 23 – Aktivace zásob vlastní výroby



Zdroj: vlastní zpracování



Zdroj: vlastní zpracování



Zdroj: vlastní zpracování

Celková hodnota produkce se zaúčtovala jako nedokončená výroba do výnosů a na vrub účtu 121 – Nedokončená výroba. Nedokončené a předané polotovary snižovaly zásobu nedokončené výroby a výnosy na účtě 611 – Změna stavu nedokončené výroby.

Současně došlo ke zvýšení zásob polotovarů, které se projevily ve výnosech na účtě 612 – Změna stavu výrobku. Při prodeji výrobků vznikl výnos (tržba) a zároveň se snížily výnosy na účtě 613 – Změna stavu výrobků při vyskladnění.

4.1.3.1.4 Peněžní prostředky/finanční investice

Důsledkem rozvoje finančního trhu je, že pro hospodářské operace týkajících se operací na finančních účtech byla vymezena samostatná třída 2 – Finanční účty. Účtuje se v ní pouze o těchto finančních aktivitách:

- Finanční majetek dlouhodobé povahy je zařazen do tř. 0 v účtové skupině 06 – Finanční investice.
- Krátkodobé cenné papíry obchodního charakteru (účtová skupina 31: 312- Směnky k inkasu, 313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry)
- Závazky k titulu směnek (účtová skupina 47 – dlouhodobé závazky, 473 – Emitované dluhopisy, 478 – Dlouhodobé směnky k úhradě)

Třída 2 dále zahrnuje finanční majetek, jehož základním rysem je vysoká likvidnost:

- Hotovost podniku, peníze, šeky, poukázky

- Peněžní účty v bankách
- Krátkodobé bankovní úvěry a jiné krátkodobé finanční výpomoci (účtová skupina 23,24)
- Peníze na cestě (účtová skupina 26)

Stav pohybu peněz v hotovosti je evidován na účtě 211 – Pokladna. Při účtování se vychází z účetních dokladů, jimiž jsou příjmové pokladní doklady (PPD) a výdajové pokladní doklady (VPD). Ve dvou stejnopisech se vyhotovují PPD a VPD jsou vystavovány v jednom vyhotovení. Nejméně jednou čtvrtletně je povinná inventarizace peněžních prostředků dle vnitřní směrnice účetní jednotky.

Jestliže je zjištěn schodek, účtuje se ve prospěch účtu 211 – Pokladna, což značí snížení hotovosti a souvztažným účtem je účet 335 – Pohledávky za zaměstnanci na vrub účtu, kde vzniká pohledávka.

Pokladní přebytek je brán jako přírůstek hotovosti do pokladny a souvztažným účtem je výnosový účet 688 – Ostatní mimořádné výnosy.

Podobnou povahu jako hotové peníze mají ceniny, mezi ně patří známky, kolky, telefonní a ostatní karty. Zásoba cenin a změny se evidují na účtě 213 – Ceniny. Nákup cenin účtujeme na základě VPD 211/213 nebo dle faktury 321/213. Spotřeba se zaznamenává jako úbytek na účtě cenin – 213 se souvztažným zápisem na nákladovém účtě (5 účtová třída).

Každá účetní jednotka si také zřizuje bankovní účet, v širším pojetí jej můžeme chápat jako účty vkladové tak úvěrové. Na vkladových účtech má ÚJ peněžní prostředky, které potřebuje k financování své podnikatelské činnosti.

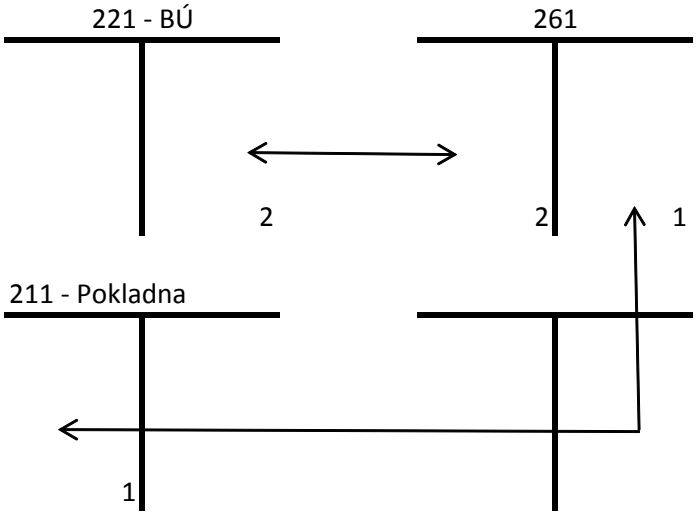
Pro evidenci stavu na vkladových účtech využíváme účet 221 – Bankovní účty. U úvěrových účtů rozlišujeme úvěry krátkodobé, které jsou evidovány na účtě 231 – Krátkodobé bankovní úvěry či 232 – Eskontní úvěry a úvěry dlouhodobé, pro které je účet 461 – Bankovní úvěry.

Zvláštní význam má účet 261 – Peníze na cestě, který využíváme k překlenutí časového nesouladu mezi účtováním pokladních dokladů a výpisů z banky.

Schéma účtování 24 – Peníze na cestě (účet 261)

1. PPD – výběr hotovosti z banky
2. VUD – vybraná hotovost

Jestliže účetní má pouze jeden z těchto dokladů, musí využít souvztažný účet 261.



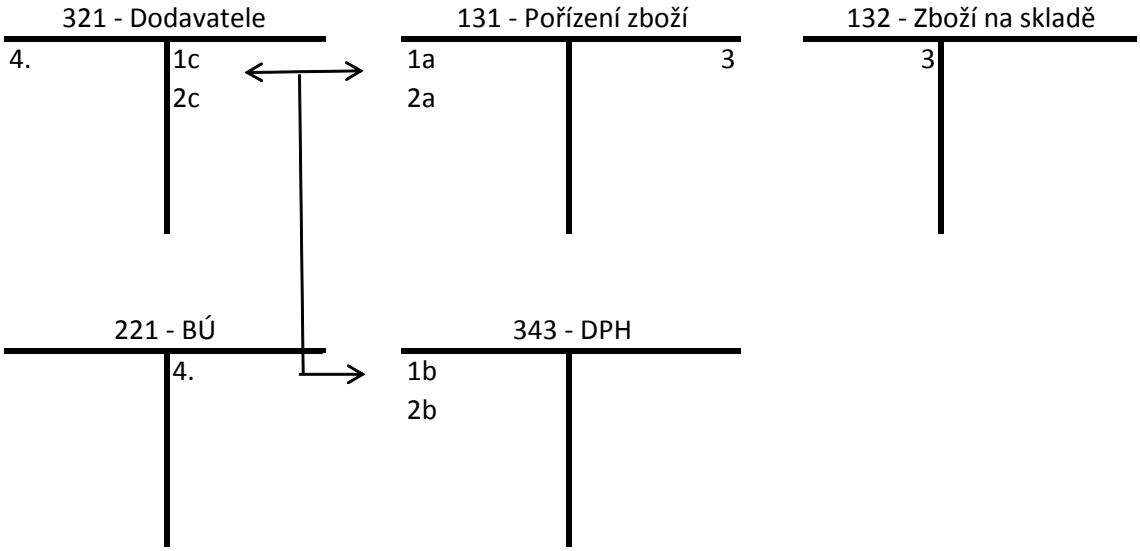
Zdroj: vlastní zpracování

4.1.3.1.5 Zboží

Nákup zboží se eviduje, podobně jako materiál, pomocí účtu 132 – Pořízení zboží. Dodavatelé fakturují dodávku zboží včetně daně z přidané hodnoty, kterou účetní jednotka zaúčtuje jako pohledávku za finančním úřadem

Schéma účtování 25 – Pořízení zboží způsobem A

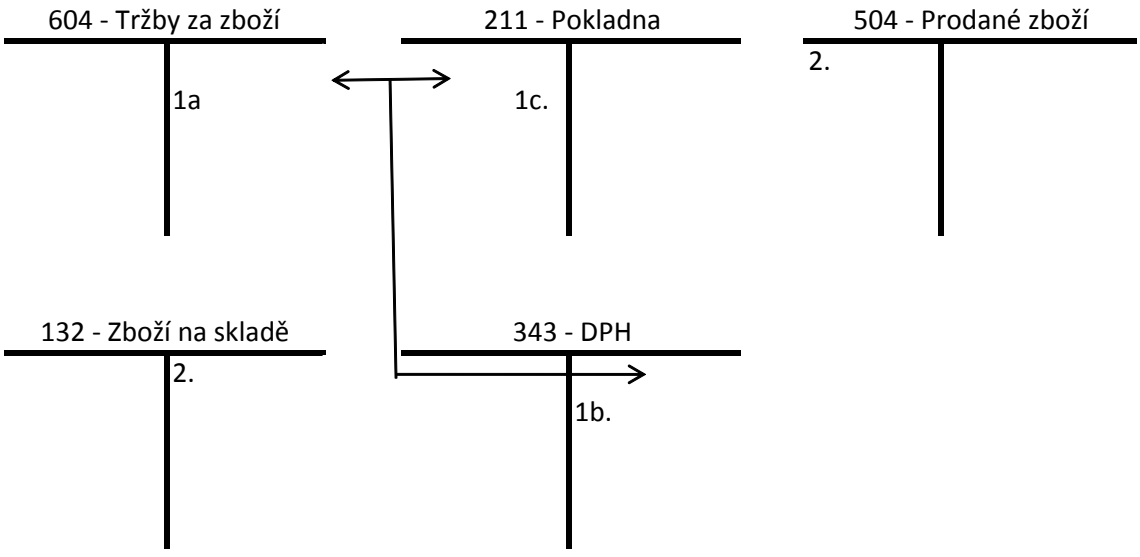
1. FAP cena pořízení + 23% DPH
2. FAP za přepravu – dopravce cena pořízení + 23% DPH (na účet dodavatele se účtuje celková částka FAP)
3. Přejímací doklady prodejen zboží oceněného v pořizovacích cenách
4. Výpis z běžného účtu – úhrady faktur za zboží a za dopravu



Zdroj: vlastní zpracování

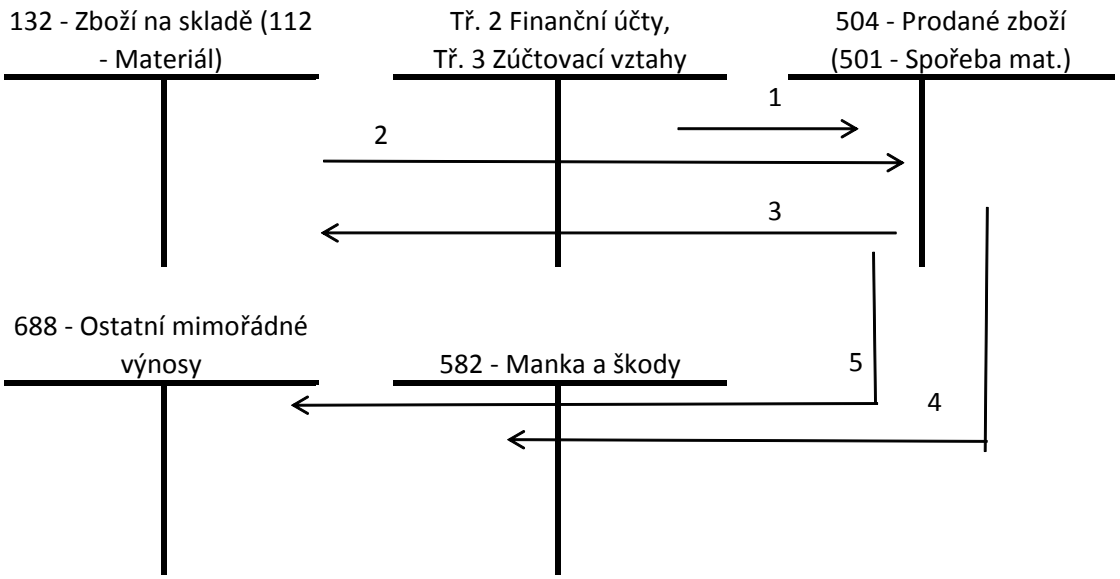
Schéma účtování 26 – Prodej zboží

1. Tržby za prodej, cena + 23 % DPH
2. Úbytek prodaného zboží v PC



Zdroj: vlastní zpracování

Schéma účtování 27 - Nákup zásob a jejich spotřeba způsobem B



Zdroj: vlastní zpracování

V průběhu účetního období vznikla tato účetní operace

1 složky pořizovací ceny nakupovaných zásob

Při uzavíraných účetních knih:

2 převzetí počátečních stavů účtů do nákladů

3 skutečný stav zásob podle inventarizace

4 manko nad normu přirozeného úbytku

5 přebytky zásob

Vysvětlení:

1. Operací 2 se vynuluje počáteční stav na účtu 132 (112). Operací 3 se na tomto účtu zaúčtuje konečný stav podle inventury. Inventarizační rozdíly se vyúčtují přímo proti účtu 504 (501). Manko nad normu se proúčtuje do mimořádných nákladů (operace 4) a přebytek lze chápat jako důsledek toho, že bylo účtováno méně než kolik činila spotřeba (operace 5).

2. Skladovou evidenci je nutné vést běžně, aby bylo možno zjistit a prokázat stav zásob i složky pořizovací ceny v průběhu účetního období.

Způsob B nemohou použít podnikatelé, kteří mají povinnost nechat si ověřit účetní závěrku auditorem. U zásob vlastní výroby se neprovádějí během účetního období žádné zápisy. Ty se provedou prostřednictvím účtové skupiny 61 až při uzavírání účetních knih.

4.1.4 Účetnictví v roce 2016 – Novela zákona o účetnictví (účinnost od 1. 1. 2016)

Jednu z nejvýznamnějších změn v účetních předpisech za posledních 10 let přinesl rok 2016. Tato změna byla vyvolána zrušením čtvrté a sedmé směrnice rady (směrnice upravující účetnictví, účetní závěrku včetně konsolidovaných účetních závěrek) a transpozicí Směrnice 2013/34/EU ze dne 26. 6. 2013, o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků. Ministerstvo financí současně připravilo také změnu vyhlášky číslo 500/2002Sb. Novelizace vyhlášky provádějící zákon o účetnictví pro podnikající účetní jednotky mění strukturu i účtování o zásobách a majetku. Dalšími důvody jsou dodatečné úpravy v reakci na nové právní předpisy a dokončení rekondifikačních úprav. K hlavním úpravám zákona o účetnictví patří:

- Zavedení kategorizace účetních jednotek - budou rozlišovány kategorie účetních jednotek, přičemž začlenění jednotky do dané kategorie bude závislé na dosažení či překročení alespoň dvou ze tří stanovených kritérií. Jedná se o hodnotu aktiv, čistý obrat a průměrný počet zaměstnanců k rozvahovému dni.
- Zavedení kategorizace konsolidačních skupin- zařazení do příslušné konsolidační skupiny bude závislé na dosažení či překročení alespoň dvou ze tří stanovených kritérií.
- Stanovení „subjektu veřejného zájmu“ – subjekt veřejného zájmu definuje zákon o auditorech. Nově je definice přímo obsažena v zákoně o účetnictví.

4.1.4.1 Kategorizace účetních jednotek

Zásadní změnou je kategorizace účetních jednotek a konsolidačních skupin. Do zákona se navrátil režim jednoduchého účetnictví a zavedla se povinnost sestavovat zprávu o platbách vládám pro velké účetní jednotky. V minulosti se účetní jednotky rozdělovaly na tři kategorie.

Na emitenty CP na regulovaném trhu, malé a střední jednotky, které překračovaly limit počtu zaměstnanců a obrat, a na účetní jednotky, které tyto limity nesplňují a proto mají možnost používat zjednodušené podvojné účetnictví. Od 1. ledna 2016 se účetní jednotky rozdělují do následujících kategorií:

1. mikro účetní jednotky
2. malé účetní jednotky

   2a. malé účetní jednotky auditované ze zákona

   2b. malé účetní jednotky bez povinnosti auditu
3. střední účetní jednotky
4. velké účetní jednotky

   4a. subjekt veřejného zájmu – je považován za velkou účetní jednotku

   4b. vybrané účetní jednotky (§1 odst. 3 zákona o účetnictví)

   4c. jiné velké účetní jednotky

Zařazení do příslušné kategorie závisí na dosažení či překročení alespoň dvou ze tří stanovených kritérií.

1. Hodnota aktiv – tímto pojmem se rozumí aktiva celkem, tzn. úhrn aktiv zjištěný z rozvahy a v ocenění neupraveném o rezervy, opravné položky a odpisy majetku.
2. Čistý obrat – posuzuje se zde roční úhrn čistého obratu, tzn. výše výnosů snížená o prodejní slevy, dělená počtem započatých měsíců, pro které trvalo účetní období, vynásobená dvanácti.
3. Průměrný počet zaměstnanců – průměrný propočtený evidenční počet zaměstnanců podle metodiky Českého statistického úřadu.

Jednotlivým kategoriím zákon o účetnictví ukládá povinnosti z hlediska účetnictví a případné úlevy z těchto povinností v těchto oblastech:

a) rozsah vedení účetnictví
b) povinnost sestavení výroční zprávy a její obsah

c) rozsah a způsob zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy

d) rozsah sestavení účetní závěrky

e) vymezení účetních metod, postupů a způsobů oceňování

f) povinnost sestavení zprávy o platbách orgánům správy zemí EU

g) povinnost auditu účetní závěrky tzv. statutární audit

Mikro a malé účetní jednotky, kterých je v České republice více než devadesát procent, budou moci uvádět v příloze k účetní závěrce jen část údajů a nebudou muset sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Mikro účetní jednotky také nebudou mít povinnost k rozvahovému dni oceňovat příslušná aktiva reálnou hodnotou.

Pro tuto kategorii účetních jednotek jsou další úlevy odvozeny od povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Hranice a kritéria se zde nemění. Jedná se o čistý obrat nad 80 mil. korun, aktiva nad 40 mil. korun a počet zaměstnanců nad 50 (výjimkou jsou akciové společnosti, u kterých stačí splnit pouze jedno z kritérií, ostatní společnosti musí splňovat dvě kritéria).

Auditu nebudou nikdy podléhat mikro jednotky (výjimkou je nařízení zvláštního zákona). Mikro a malé jednotky, které nepodléhají auditu, mohou sestavovat výkazy účetní závěrky ve zkráceném rozsahu, nebudou muset zveřejňovat výkaz zisku a ztrát a vyhotovovat výroční zprávu.

Účetní závěrka, výroční zpráva, rozsah, obsahová náplň a povinnost zveřejňování (viz tabulka 2 a 3)

Účetní závěrka je nedílným celkem a tvoří ji rozvaha, výkaz zisku a ztrát, příloha, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu.

- Účetní závěrka obchodní společností zahrnuje také přehled o pohybu vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích. Bez ohledu na to, zda mikro či malá účetní jednotka je povinna vykonávat audit, nemusí tyto účetní jednotky sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o pohybu kapitálu.

- Účetní výkazy tzn. rozvaha, výkaz zisku a ztrát ve zkráceném rozsahu sestavují pouze mikro a malé účetní jednotky, které nemají povinný audit. Výkazy pro rok 2016 jsou po obsahové stránce jiné od výkazů z roku 2015. K největším změnám došlo ve formátu a

obsahu výkazu zisku a ztrát. Z výkazu byly vypuštěny mimořádné náklady a mimořádné výnosy (mimořádný výsledek hospodaření). Z toho vyplývá, že hospodářský výsledek se dělí pouze na provozní finanční výsledek hospodaření a daň z příjmu a neobsahuje mezisoučet výsledku hospodaření za běžnou činnost.

- Rozsah přílohy k účetní závěrce určuje vyhláška v §39 až 39c, dle jednotlivých kategorií.
- Výroční zprávu jsou povinny vyhotovit účetní jednotky, které jsou povinné mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Obsah výroční zprávy je uveden v § 1 zákona o účetnictví.
- Výroční zprávu a účetní závěrku mají povinnost zveřejňovat všechny účetní jednotky, které musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Tato povinnost je splněna tehdy, kdy účetní jednotka uloží dokumenty do Sbírky listin v souladu s § 66 písm.c) zákona o veřejných rejstřících. Účetní jednotka výroční zprávu a účetní závěrku zveřejní do 30 dnů od jejich ověření auditorem a po schválení závěrky příslušným orgánem.
- Účetní jednotky, které nemají povinný audit, musí zveřejnit účetní závěrku také do 30 dnů po schválení závěrky valnou hromadou, nejpozději do 12 měsíců po skončení účetního období. V případě účetního období, které započalo roku 2014, účetní jednotka, která nemá povinný audit, je povinna zveřejnit účetní závěrku nejpozději do 31. 3. 2016 a za účetní období, které započalo roku 2015, nejpozději do 30. 11. 2017.

Audit účetní závěrky

Všechny účetní jednotky zařazeny do kategorie střední nebo velké jsou vždy povinně auditovány. Povinnému auditu dále podléhají účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví předpis, bez ohledu na zařazení do kategorie. U malých účetních jednotek musíme posoudit kritéria:

- Akciové společnosti nebo svěřenské fondy mají povinný audit, pokud k rozvahovému dni účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje, a účetní období bezprostředně předcházejícího překročily nebo dosáhly alespoň dvou z hodnot:
    - Aktiva celkem 40 mil. kč
    - Průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50
    - Roční úhrn čistého obratu 80 mil. kč

- Ostatní malé účetní jednoty mají povinný audit, pokud k rozvahovému dni účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily či dosáhly dvou z hodnot:
    - Aktiva celkem 40 mil. kč
    - Průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50
    - Roční úhrn čistého obratu 80 mil kč

Jednoduché účetnictví

Ze zákona o účetnictví bylo jednoduché účetnictví vyřazeno k 31. 12. 2003. Nicméně vybraným účetním jednotkám v souladu s ustanovením §38a zákona o účetnictví bylo umožněno vést jednoduché účetnictví i nadále (týkalo se to občanských sdružení, náboženských organizací a honebních společenství, které splnily limit příjmů do 3 mil. ročně). Fyzické osoby od roku 2004 musely přejít na daňovou evidenci, pokud nevedly podvojné účetnictví.

Na uvedené účetní jednotky se vztahovala ustanovení zákona o účetnictví, včetně jeho prováděných právních předpisů, v úpravě do konce roku 2003. Od 1. ledna 2014, kdy vešel v platnost nový občanský zákoník, u těchto účetních jednotek vznikla nejistota, zda mohou i nadále pokračovat ve vedení jednoduchého účetnictví a nově vzniklé jednotky, zda jej mohou začít používat.

Nová novela zákona o účetnictví tuto nejistotu napravuje. Účetní jednotky již nemusí postupovat v souladu se zrušeným právním předpisem. Dalším důvodem, proč se jednoduché účetnictví vrací, je společenská poptávka a to zejména ze strany malých účetních jednotek, které nejsou založeny za účelem podnikání, ale vykonávají společensky prospěšnou činnost. Tyto účetní jednotky jsou většinou tak malinké, že vedení účetnictví by pro ně bylo finančně i administrativně náročné. V jednoduchém účetnictví mohou účtovat:

- odborové organizace, pobočná odborová organizace, mezinárodní odborová organizace,
- spolek a pobočný spolek
- organizace zaměstnavatelů, pobočná organizace zaměstnavatelů, mezinárodní organizace zaměstnavatelů
- honební společenstva

- církve a náboženské společnosti, církevní instituce

Jednoduché účetnictví nebudou moci využívat fyzické osoby, dále pro ně platí daňová evidence podle zákona o daních z příjmu, nebo klasické účetnictví podle zákona o účetnictví. Dále nebudou moc využívat toto účetnictví neziskové subjekty, tzn. nadační fondy, ústavy, společenství vlastníků jednotek či bytová družstva. Neziskové organizace, kterým je povoleno vést jednoduché účetnictví, musí splnit zákonná kritéria:

- nejsou plátci daně z přidané hodnoty (DPH)
- hodnota jejich majetku nepřesáhne 3 mil. korun
- celkové příjmy za poslední účetní období nepřesáhnou 3 mil. korun

Předmětem jednoduchého účetnictví jsou výdaje a příjmy, majetek a závazky včetně dluhů. Naproti tomu účetní jednotky, které vedou účetnictví, účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a dalších aktiv, závazků a jiných pasiv, nákladech a výnosech.

Peněžní deník

Tento pojem se nám také opět vrací do zákona o účetnictví. Je to jedna z účetních knih jednoduchého účetnictví. Dalšími knihami jsou kniha závazků a pohledávek a dále pomocné knihy o ostatních složkách majetku – finanční, dlouhodobý majetek, ceniny, zásoby.

Do peněžního deníku se zaznamenávají peněžní prostředky v hotovosti i v bance, úvěrových a spořitelních družstvech, dále příjmy a výdaje přijaté a zaplacené a průběžné položky, tj. převody mezi bankovním účtem, pokladnou a naopak.

Pokud účetní jednotka využívá jednoduché účetnictví, účetní období je shodné s kalendářním rokem, neboť jednoduché účetnictví neumožňuje účtovat v hospodářském roce. Do 6 měsíců po skončení účetního období je nutné sestavit přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích. Vyhláška stanovuje přesné položky přehledů, účetních knih a metody v jednoduchém účetnictví.

4.1.4.2 Kategorizace konsolidačních skupin

Kategorizace konsolidačních skupin navazuje na zavedení kategorizace účetních jednotek, rozlišujeme:

- malou konsolidační skupinu – nemusí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku
- ostatní konsolidační skupiny – týká se středních a velkých podniků, které sestavují povinně konsolidovanou účetní závěrku

Za malou konsolidační skupinu považujeme účetní jednotku, která se skládá z konsolidující účetní jednotky a konsolidovaných účetních jednotek.

K rozvahovému dni na konsolidovaném základě nepřekračuje alespoň dvě ze tří hraničních hodnot:

- aktiva celkem 100 mil. Kč
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50
- čistý obrat 200 mil. Kč

4.1.4.3 „Subjekt veřejného zájmu“

Za subjekt veřejného zájmu se považuje účetní jednotka se sídlem v České republice a je:

- Obchodní společnost, která emitovala investiční cenné papíry přijaté k obchodování na evropském regulovaném trhu
- Spořitelním a úvěrním družstvem podle zákona upravujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev
- Bankou podle zákona upravujícího činnost bank
- Zdravotní pojišťovnou
- Penzijní společností podle zákona upracujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření
- Pojišťovna nebo zajišťovna podle zákona upravujícího činnost pojišťoven a zajišťoven

4.1.4.4 Použití účetních metod a způsob oceňování

a) Změna účtování při aktivaci zásob vytvořených vlastní činností – ruší se účtové skupiny 61, 62 v účtové osnově, určené v minulosti k aktivaci. Změna stavu zásob vytvořených vlastní činností či aktivace dlouhodobého majetku se nově účtují prostřednictvím účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činností a aktivace.

b) Změna oceňování zásob pořízených vlastní činností – změnila se definice vlastních nákladů na pořízení zásob vlastní činností.

c) Kategorizace mimořádných nákladů a výnosů je zrušena – náklady a výnosy mimořádného charakteru se od roku 2016 zachycují do provozního výsledku hospodaření. Významné případy účetní jednotka popíše v příloze k účetní závěrce.

d) Kategorie Zřizovací výdaje (rozvahová položka) se také ruší – tyto náklady se již nebudou aktivovat, ale účtovat přímo do nákladů či časově rozlišovat.

e) Oceňování reálnou hodnotou a ekvivalencí – podle §27 zákona o účetnictví mikro účetní jednotky ji nepoužívají

f) Aktivované náklady na vývoj – týká se omezení výplaty podílů na zisku v případě, že účetní jednotka vykazuje v rozvaze neodepsané aktivované náklady na vývoj. Účetní jednotka nemůže rozdělit disponibilní zdroje k výplatě podílů na zisku v aktivovaných nákladech na vývoj.

4.1.4.5 Specifika účtování zásob vlastní výroby a aktivace

Účtování zásob vlastní činnosti se nově účtuje pomocí nákladových účtů – účtová skupina 58, jelikož se jedná ve skutečnosti o úpravu nákladů a nikoliv o zvýšení nákladů.

Při aktivaci majetku, který je vytvořen vlastní činností, se používá účtová skupina 58. Tato účtová skupina nebyla zcela zrušena, jen se změnil její název: Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace (dříve Mimořádné náklady), účtová skupina 61 a 62, která se využívala k tomuto účtování v minulosti, je zrušena.

Tato změna má za následek i změněnou strukturu výkazu zisku a ztrát.

Oceňování zásob vlastní výroby

Do roku 2016 umožňoval zákon účetní jednotce volbu mezi oceněním zásoby vlastní výroby jen na úrovni přímých nákladů nebo včetně oprávněných režií. Nová úprava byla rozšířena a požaduje, aby ocenění obsahovalo všechny oprávněné a přiřaditelné náklady:

Dle novelizovaného zákona o účetnictví v § 25: „*Vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností se rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti; do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností.*“

Vlastní náklady zásob, které byly vytvořené vlastní činností, se oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady, které mohou obsahovat část variabilních a fixních nepřímých nákladů, přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. Náklady, jež jsou určeny na prodej, se do těchto nákladů nezahrnují.

4.2 Diskuse výsledků

Není snadné zhodnotit klady či zápory účtování majetku podniku v daných časových obdobích. Proto bych ráda shrnula důležité fakta, která vyplývají z aplikační části.

Nejdůležitější změny a pojmy, ke kterým došlo v průběhu let:

„Účtování“ v období První republiky se začíná podobat účetnictví, které známe dnes. Každý kupec musel mít sepsán tzv. popis jmění, který se cizím slovem nazývá inventura (každá účetní jednotka ji také provádí). Jednotlivé jmění či hospodářské záznamy se zaznamenávaly do hlavní knihy v časové posloupnosti, která obsahovala účty podobné, jako známe dnes. Používány byly pouze základní účty, např. Účet pokladní, Účet základní, Účet dlužníků. Z každého účetního příkladu plynuly účiny, které se vždy týkaly dvou druhů majetku nebo majetku a dluhů, neboli souvztažnost dvou účtů. Účty byly popisovány stejným stylem, jak je tomu již řadu let, strany Má dáti a Dal, uprostřed byl uveden název účtu.

Na začátku účetního období byly otevřeny účty v hlavní knize a byl k danému účtu přidán počáteční stav (zjištěn ze soupisu jmění), díky tomuto zápisu kupec kdykoli mohl spočítat stav majetku, dluhů či pohledávek. V průběhu účetního období byly zaznamenávány obchody, které se promítly na určitých účtech v účetní knize. Na konci účetního období poté byly dané účty

uzavřeny a byl spočítán z účtu zboží zisk či ztráta, počet zbylých dluhů a pohledávek z Účtu věřitelů a Účtu dlužníků. Tento typ účetních záznamů je prakticky zjednodušená verze dnešního účetnictví.

Samotné účtování majetku a udané účetní případy se od roku 1971 až do současnosti výrazně nezměnily. V roce 1971 byl majetek nazýván základní prostředky podniku. Hranice pro zařazení do této kategorie je cena nad 3 000 Kčs.

Z hlediska vývoje účetních osnov se změnilo číslování účtů, některé účty byly vyřazeny a naopak některé nově vznikly, nicméně podstata účtů zůstala stejná. Některé účty změnily svůj název, jako například 242 – Neinvestiční dodavatele a 243 – Investiční dodavatele, které byly po roce 1993 sloučeny do jednoho účtu 321 – Dodavatele. Účty jako například 900 – Fond základních prostředků, 905 – Fond výstavby byly zcela zrušeny. Od roku 1971 se zcela změnila celá účtová osnova, kde se přesouvá účtová třída 7 – Výnosy a položky upravující co účtové třídy 6 – Výnosy.

V oblasti zásob od roku 1993 nastaly velké změny, kdy vznikl druhý způsob účtování zásob způsobem B. Do této doby legislativa dovolovala účtovat pouze způsobem A.

Pokud mluvíme o majetku v roce 1993, nazýváme jej investičním majetkem, řadíme do něj veškerý majetek s cenou pořízení nad 10 000 Kč a dobou použitelnosti delší než 1 rok.

Díky nově přijatému zákonu číslo 588/1992 Sb. se na našem území mění název daň z obratu zboží na daň z přidané hodnoty. První základní sazba byla stanovena na 23 %, snížená sazba měla hodnotu 5 %).

V roce 2016 cena hmotného dlouhodobého majetku musí být vyšší než 40 000,- Kč a doba užívání musí být delší, než jeden rok. Mimo půdy a uměleckých předmětů se majetek odepisuje. Členíme jej na movitý (např. automobil, počítač) a nemovitý (pevným základem spojený se zemí, např. pozemek, budova). Cena nehmotného dlouhodobého majetku je vyšší než 60 000,- Kč a doba používání je také delší než 1 rok. I tento druh majetku se odepisuje.

Díky novele z letošního roku 2016 se zcela změnilo účtování zásob, které byly vytvořeny vlastní činnosti. Nově při aktivaci majetku vytvořeného vlastní činností se využívá účtová skupina 58. Dříve se využívala účtová skupina 61, 62, v nové účtové osnově je tato skupina zrušena.

4.3 Návrhy opatření

Hodnotit, zda účetnictví jedné doby bylo lepší či horší, si netroufám. Každé období mělo výhody i nevýhody v principu účtování majetku.

Pro mě bylo velice zajímavé zkoumat účetnictví v těchto letech. Musím říci, že současné účetnictví je pro mne jednodušší a logičtější než v roce 1971. Bylo zde hodně účtů, které již zanikly, a myslím si, že účtování bylo i složitější, účetní případy se promítly na více účtů, než je tomu dnes.

Co se týká účetnictví v roce 1924, překvapilo mě, že bylo tak moc podobné soudobé verzi.

5 Závěr

Už nejstarší civilizace potřebovaly účetnictví k evidenci majetku, jeho přeměny. Záznamy o vedení účetnictví podvojným způsobem se uchovaly z 15. století. Průmyslovou revolucí v 18. století byl rozvoj účetnictví urychlen.

Je důležité uvědomit si, že podoba účetnictví, kterou známe, není náhodná, je výsledkem tisíců let zlepšování a upravování systému. Nicméně nestačí se pouze dívat na soudobé účtování. Aby se člověk mohl stát odborníkem přes účetnictví, je třeba znát právě tu dlouhou historii a vývoj této úžasné vědy.

V teoretické části byla popsána historie a vývoj účetnictví od jeho počátku až po současnost a některé základní pojmy a rozdělení majetku podniku. Historie účetnictví ukazuje růst systému vedení účtů a ukazuje různé funkce. Seznámení s historií účetnictví je důležité, pro to, aby se tvůrci nových systémů vedení účetnictví mohli opřít o správné základy, které byly potvrzeny v minulosti.

Aplikační část je věnována charakteristice vybraných účetních případů a následným zaúčtováním účetních případů týkajících se majetku podniku. V první části je charakterizované období První republiky a vysvětlený princip účtování této doby.

Jsou zde vypsána specifická účetní schémata účtování v roce 1971, 1993 a 2016. Účtování se týká majetku podniku, tedy dlouhodobý majetek, materiál, zboží, výrobky vlastní výroby a aktivace, peněžní prostředky. V textu je obsaženo i srovnání zmíněných období.

V diskuzi výsledků jsem shrnula nejdůležitější změny, ke kterým došlo v oblasti účtování majetku podniku v daných obdobích. Ve výzkumném problému byla stanovena otázka: Jak se změnilo účtování majetku ve vybraných obdobích? Nyní již mohu odpovědět na tento výzkumný problém, ano účetnictví se změnilo, od roku 1924 účetnictví prošlo velkou proměnou.

Cíl práce byl splněn.

Seznam zdrojů

A) vnitropodnikové materiály, statistiky, právní předpisy, normy, ověřené technologie, užitné vzory a další institucionální zdroje

Česko, Zákon č. 154/1971 Sb. Vyhláška federálního ministerstva financí ze dne 16. prosince 1971 o účetnictví, zrušen přepisem 23/1990 Sb. Dostupné z: http://spcp.prf.cuni.cz/lex/154-71.htm

Česko, Zákon č. 563/1991 Sb. Zákon o účetnictví, ze dne 12.12. 1991, částka 107/1991, Platnost od 31.12.1991, ve znění pozdějších předpisů. Dostupné z: www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563#cast2

Československá republika, Vládní nařízení ze den 25. Září 1924, kterým se provádí zákon o úpravě hospodaření ve státních závodech, ústavech a zařízeních, jež převahou nemají plniti úkoly správní, 206/1924 Sb. 2. 10. 1950 – 31. 12. 1950

ČESKOSLOVENSKO 2014a Zákon č. 21/ 1971 Sb. o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací. *Sbírka zákonů ČR* [online]. 6. června 2014, [cit. 2014-06-06]. Dostupný z: WWW: http://www.epravo.cz/top/zakony/sbirka-zakonu/zakon-o-jednotne-soustave-socialne-ekonomickych-informaci-7853.html

RYNEŠ, Petr. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2016*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2016. Účetnictví (Anag). ISBN 978-80-7263-994-6.

B) knihy, kvalifikační práce

Abeceda účetních znalostí pro každého. Kovanicová, Dana. Praha: Trizonia, [1993]- .

BARTECZKOVÁ, Ivana. *Účetnictví A: distanční studijní opora*. Vyd. 1. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2004. 251 s.ISBN 80-7248-244-0.

BATTĚKOVÁ, Dagmar a HRDINOVÁ, Dana. *Materiál ke studiu základů účetnictví: sbírka příkladů a úloh*. Vyd. 1. V Praze: Vysoká škola ekonomická, 1971. 86 s.

Dolejšová Vendula, diplomová práce, Historie účetnictví, Praha, 2011, Dostupné z: https://is.bivs.cz/th/15190/bivs_m/BIVS_ak.r._2010_-_2011_-_FI__Dolejsova_Vendula_Historie_ucetnictvi_-_1.pdf

FUKSA, Josef. *Jednotné účetnictví maloobchodu podle předpisů platných v Říši--*. Praha: Gremium účetních a bilančních znalců [1940]. 93 s.

HOLEČEK, Jiří a KLEISNER, Václav. *Rukověť účetnictví*. Vydání 1. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1971. 311 stran. Odborná literatura pro veřejnost.

MALÍKOVÁ, Olga a HORÁK, Josef. *České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví: monografie*. Vyd. 1. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009. 170 s. ISBN 978-80-7372-557-0.

MUNZAR, Vladimír a KLEISNER, Václav. *Nové finanční účetnictví od A do Z*. 1. vyd. Praha: SPN, 1993. 120 s. Odborná literatura pro veřejnost. ISBN 80-04-26380-1.

JANHUBA, Miloslav. *Základy teorie účetnictví*. Vyd. 1. V Praze: Oeconomica, 2005. 216 s. ISBN 80-245-0852-4.

KLOZAR, Jiří. *Úvod do účetnictví*. Vyd. 1. Praha: SNTL, 1971. 187, [1] s. Řada ekon. literatury.

Podvojné účetnictví ... Skálová, Jana a kol. Praha: Grada, 1992- . Účetnictví a daně.

Podvojné účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k ... Ryneš, Petr. Olomouc: ANAG, [1995?]- . Účetnictví.

Pokorná Jana, 2009, Historie účetnictví, http://is.muni.cz/, [online]. Dostupné z: http://is.muni.cz/th/206960/esf_b/Masarykova_univerzitaF.txt

SIKOROVÁ, Eva. *České účetnictví v kontextu světového vývoje*. V Karviné: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2004. 171 s. Studia oeconomica: vědecké monografie Slezské univerzity v Opavě, Obchodně podnikatelské fakulty v Karviné. ISBN 80-7248-278-5.

SKALICKÝ, Zikmund. *Základy účetnictví pro obchodní akademie*. V Českých Budějovicích: Nákladem K. Ausobského, [1930?]. 101 stran.

ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2009: pro střední školy a pro veřejnost*. 10., upr. vyd. Znojmo: Pavel Štohl, 2009. 8 sv. ISBN 978-80-87237-12-0.

C) odborné časopisecké články a studie ze sborníků

Český finanční a účetní časopis, 2006, Hora Michal, Počátky účetnictví, Dostupné z: http://www.vse.cz/cfuc/180

Evropské finanční systémy, 2008, Historie účetnictví, Jůrová Michaela, strana 112,file:///C:/Users/Nikola/Desktop/knížky%20bc/historie%20účetnictví,%20jůrová,%20článek%20strana%20112.p

HRDÝ, M., PLACHÁ, D. *Účetní systémy v českých zemích od 18. století do současnosti. Český finanční a účetní časopis,* 2008, roč. 3, č. 4. ISSN: 1802-2200

Janhuba Miloslav, finanční časopis, Výuka teorie i praxe účetnictví na VŠE v Praze 1953-2013

D) jiné zdroje

http://www.podnikatel.cz/clanky/novela-zakona-o-ucetnictvi-od-roku-2016/

Seznam použitých zkratek

Zkratka	Význam
FAP	faktura přijatá
FAV	faktura vydaná
VPD	výdajový pokladní doklad
PPD	příjmový pokladní doklad
ZP	Základní prostředky
IM	Investiční majetek
VPS	výpis z běžného účtu
VBU	výpis z běžného účtu
BÚ	Běžný účet
DPH	Daň z přidané hodnoty
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
OM	Oběžný majetek
s.	strana
tzv.	takzvané
např.	například
atd.	a tak dále
č.	číslo

Seznam schémat

Schéma 1 – Přehled hotovosti

Schéma 2 – Přehled zboží

Schéma 3 – Přehled pohledávek

Schéma 4 – Přehled dluhů

Schéma 5 – Přehled skutečné hotovosti

Schéma 6 – Účtování pomocí účtu rozvážného

Schéma 7 – Závěra účtu pokladního

Schéma 8 – Záznam v hlavní knize, Účet zboží

Schéma 9 – Závěra účtu zboží

Seznam schémat účtování

Schéma účtování 1 - Pořízení ZP

Schéma účtování 2 - Opotřebení ZP

Schéma účtování 3 – Vyřazení ZP

Schéma účtování 4 – Pořízení materiálu

Schéma účtování 5 – Nevyfakturovaný příjem materiálu

Schéma účtování 6 – Spotřeba materiálu

Schéma účtování 7 – Účtování výrobků ve vnitropodnikovém účetnictví

Schéma účtování 8 – Účtování nedokončených výrobků v základním účetnictví

Schéma účtování 9 – Nákup zboží

Schéma účtování 10 – Prodej zboží

Schéma účtování 11 – Pořízení HIM dodavatelem

Schéma účtování 12 – Pořízení vlastní činností

Schéma účtování 13 – Uvedení do užívání

Schéma účtování 14 – Opotřebení majetku

Schéma účtování 15 – Vyřazení majetku z užívání, likvidace

Schéma účtování 16 – Pořízení materiálu

Schéma účtování 17 – Náklady související s pořízením

Schéma účtování 18 – Doprava materiálu

Schéma účtování 19 – Převzetí materiálu na sklad

Schéma účtování 20 – Inventarizační rozdíly

Schéma účtování 21 – Materiál na cestě

Schéma účtování 22 – Nevyfakturovaný příjem materiálu

Schéma účtování 23 – Aktivace zásob vlastní výroby

Schéma účtování 24 – Peníze na cestě

Schéma účtování 25 – Pořízení zboží způsobem A

Schéma účtování 26 – Prodej zboží

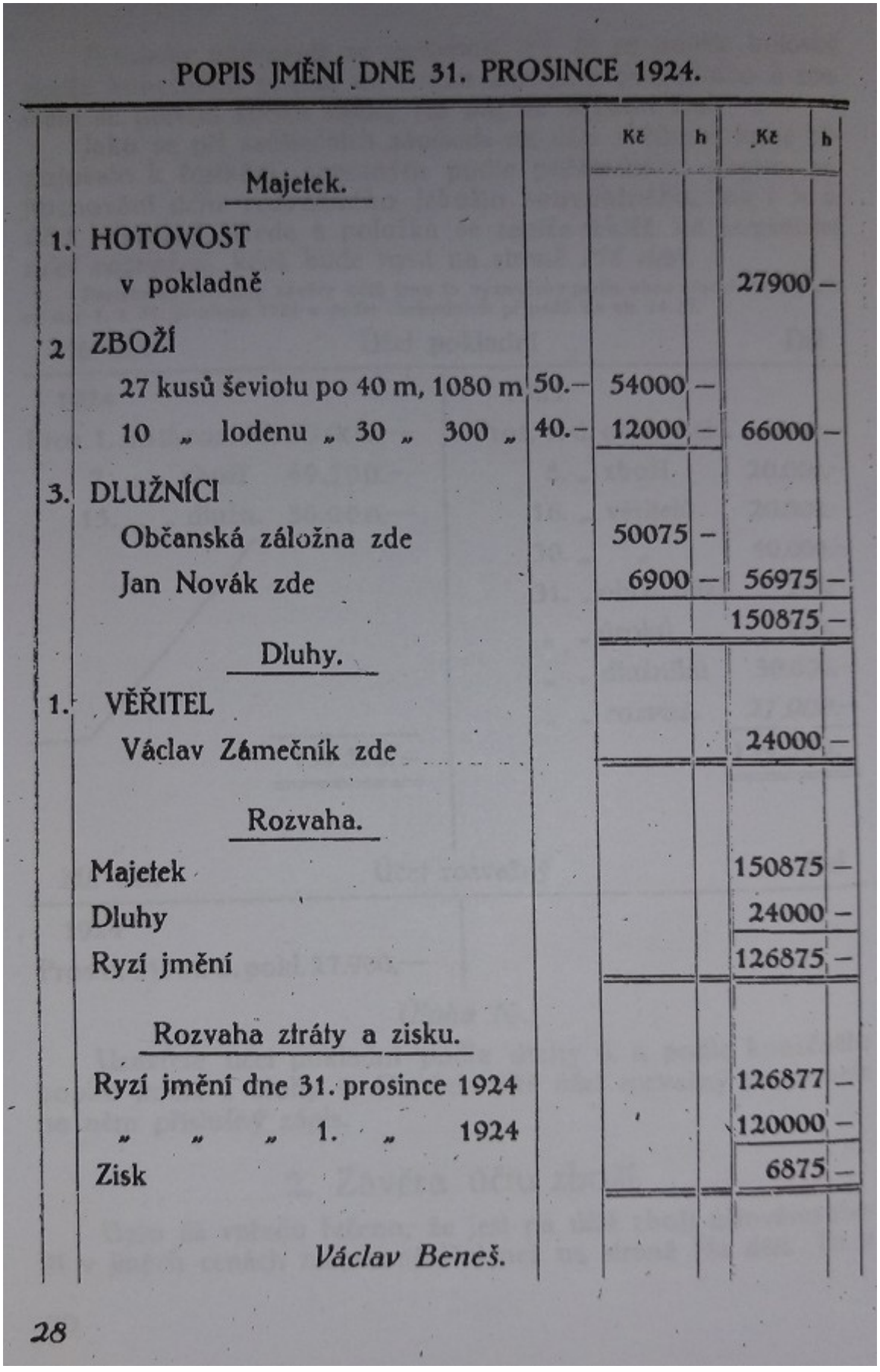
Schéma účtování 27 - Nákup zásob a jejich spotřeba způsobem B

Přílohy

Příloha 1: Přehled historie účetnictví

Vznik české účetní terminologie	Od poloviny 19. Století	**Johann Christian Amman**, 1845: Verrechnungskunde, krátký německo-český účetní slovníček **Antonín Skřivan**, 1864 – 1870: Nauka o kupeckém účetnictví, konstituování české účetní terminologie **Petr Kheil ml.**, 1864: Německo-český slovník názvů zboží obchodního; 1877: Jednoduché účetnictví s ohledem na ustanovení zákonná; 1894: rukopis vlastního překladu Tractatus XI. particularis de computis et scripturis
Vědecké pojetí účetnictví	Od počátku 20. století	první teoretičtěji zaměřené práce. Autoři: Karel Chlum, Josef Drachovský, Hugo Raulich, **Josef Pazourek**, Karel Žlábek, Josef Blecha, Jaroslav Zimmer, Vladimír Králíček, …
Období centrálně řízené ekonomiky	1946 – 1951	**První poválečná reforma účetnictví.** Sovětizace účetnictví. Jednotné směrné účtové osnovy, odborové účtové osnovy. Účetnictví začíná sloužit potřebám plánovitého hospodářství.
	1952 – 1965	**Druhá poválečná reforma účetnictví.** 1953 – měnová reforma. Účetnictví je součástí celostátní národohospodářské evidence, aktivní funkce účetnictví zlikvidována.
	1966 – 1970	**Třetí reforma účetnictví.** Oživení: Přestavba účetnictví hlavních odvětví národního hospodářství. Soustava ekonomických informací. Jednotná účtová osnova pro tzv. „základní“ účetnictví. Důraz na vnitropodnikové hodnotové řízení.
	1971 – 1989	**Období normalizace.** Návrat k sovětizaci a direktivnímu centralistickému řízení ekonomiky. Účetnictví je nástroj plánu.
Účetnictví po roce 1989	Po roce 1989	**Reforma účetnictví.** 1991 – historicky první český zákon o účetnictví. Účetnictví začíná nabývat zpět svou aktivní funkci.
	Od konce 90. let	**Harmonizační reforma účetnictví.** 1999 – Národní účetní rada. V letech 2001 – 2004: harmonizace vzhledem k EU ve 4 novelách; **novely od r. 2005:** 2x2005, 4x2006, 4x2007, 2x2008

Příloha 2: Popis jmění v roce 1924



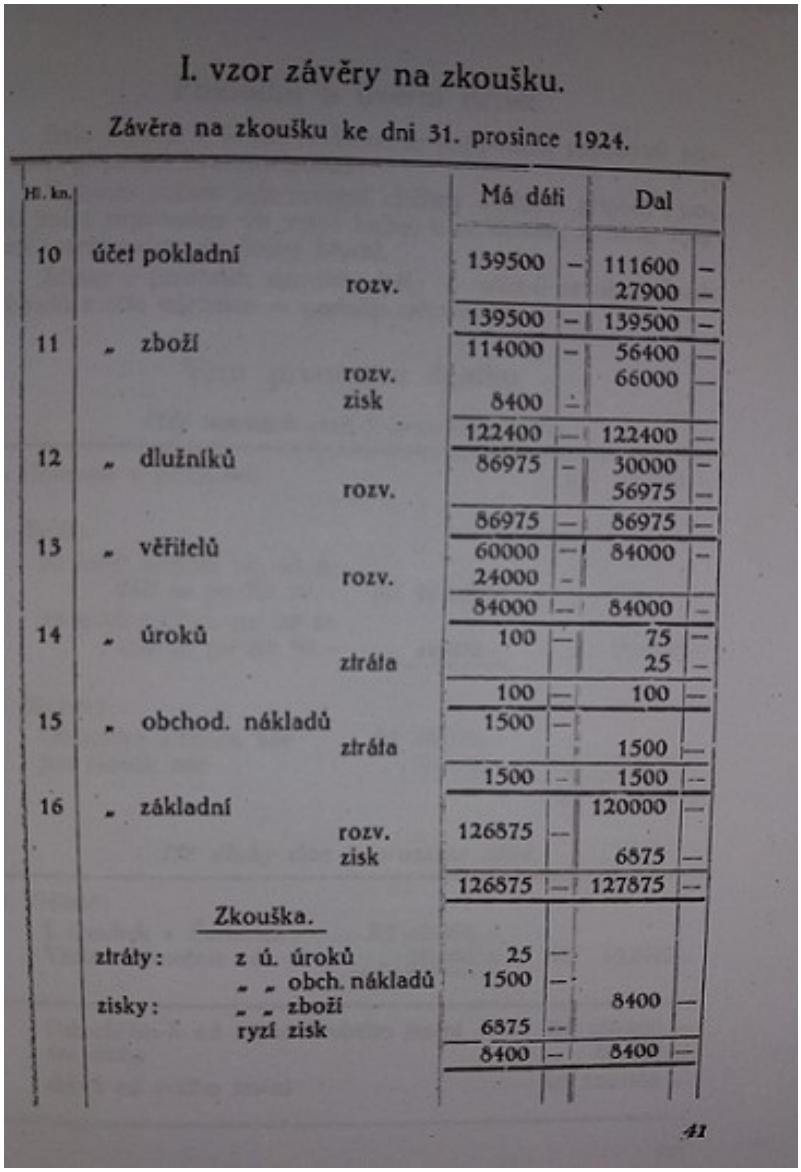
POPIS JMĚNÍ DNE 31. PROSINCE 1924.

			Kč	h	Kč	h
	Majetek.					
1.	HOTOVOST					
	v pokladně				27900	–
2	ZBOŽÍ					
	27 kusů ševiotu po 40 m, 1080 m	50.–	54000	–		
	10 „ lodenu „ 30 „ 300 „	40.–	12000	–	66000	–
3.	DLUŽNÍCI					
	Občanská záložna zde		50075	–		
	Jan Novák zde		6900	–	56975	–
					150875	–
	Dluhy.					
1.	VĚŘITEL					
	Václav Zámečník zde				24000	–
	Rozvaha.					
	Majetek				150875	–
	Dluhy				24000	–
	Ryzí jmění				126875	–
	Rozvaha ztráty a zisku.					
	Ryzí jmění dne 31. prosince 1924				126877	–
	„ „ „ 1. „ 1924				120000	–
	Zisk				6875	–

Václav Beneš.

28

Příloha 3: Ukázka závěry účtů na zkoušku 1924

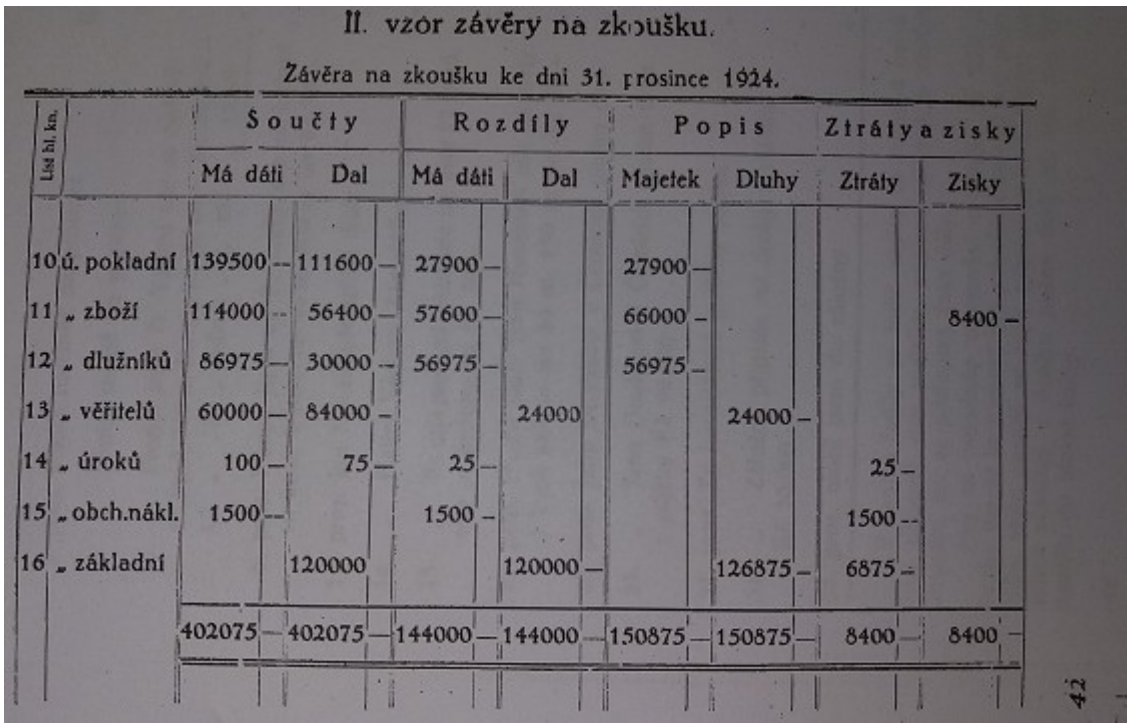


I. vzor závěry na zkoušku.

Závěra na zkoušku ke dni 31. prosince 1924.

Hl. kn.			Má dáti		Dal	
10	účet pokladní		139500	—	111600	—
		rozv.			27900	—
			139500	—	139500	—
11	„ zboží		114000	—	56400	—
		rozv.			66000	—
		zisk	8400	—		
			122400	—	122400	—
12	„ dlužníků		86975	—	30000	—
		rozv.			56975	—
			86975	—	86975	—
13	„ věřitelů		60000	—	84000	—
		rozv.	24000	—		
			84000	—	84000	—
14	„ úroků		100	—	75	—
		ztráta			25	—
			100	—	100	—
15	„ obchod. nákladů		1500	—		
		ztráta			1500	—
			1500	—	1500	—
16	„ základní				120000	—
		rozv.	126875	—		
		zisk			6875	—
			126875	—	127875	—
	Zkouška.					
	ztráty:	z ú. úroků	25	—		
		„ „ obch. nákladů	1500	—		
	zisky:	„ „ zboží			8400	—
		ryzí zisk	6875	—		
			8400	—	8400	—

41



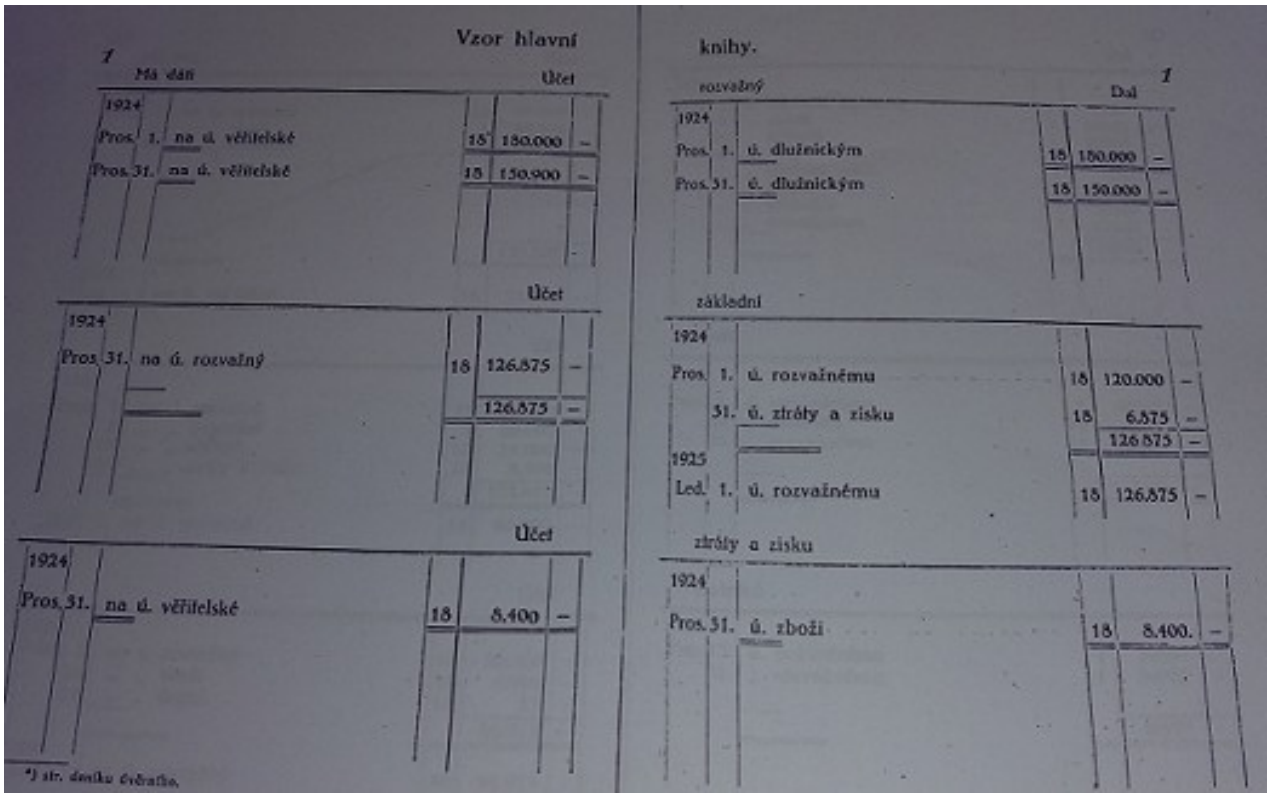
II. vzor závěry na zkoušku.

Závěra na zkoušku ke dni 31. prosince 1924.

List hl. kn.		Součty		Rozdíly		Popis		Ztráty a zisky	
		Má dáti	Dal	Má dáti	Dal	Majetek	Dluhy	Ztráty	Zisky
10	ú. pokladní	139500 —	111600 —	27900 —		27900 —			
11	„ zboží	114000 —	56400 —	57600 —		66000 —			8400 —
12	„ dlužníků	86975 —	30000 —	56975 —		56975 —			
13	„ věřitelů	60000 —	84000 —		24000		24000 —		
14	„ úroků	100 —	75 —	25 —				25 —	
15	„ obch.nákl.	1500 —		1500 —				1500 —	
16	„ základní		120000		120000 —		126875 —	6875 —	
		402075 —	402075 —	144000 —	144000 —	150875 —	150875 —	8400 —	8400 —

42

Příloha 4: Vzor hlavní knihy v roce 1924



Vzor hlavní knihy.

1

Má dáti — Účet

1924
Pros. 1. na ú. věřitelské 15 180.000 —
Pros. 31. na ú. věřitelské 15 150.900 —

Účet

1924
Pros. 31. na ú. rozvažný 15 126.875 —
126.875 —

Účet

1924
Pros. 31. na ú. věřitelské 15 8.400 —

*) str. deníku čtvrtého.

rozvažný — Dal 1

1924
Pros. 1. ú. dlužnickým 15 150.000 —
Pros. 31. ú. dlužnickým 15 150.000 —

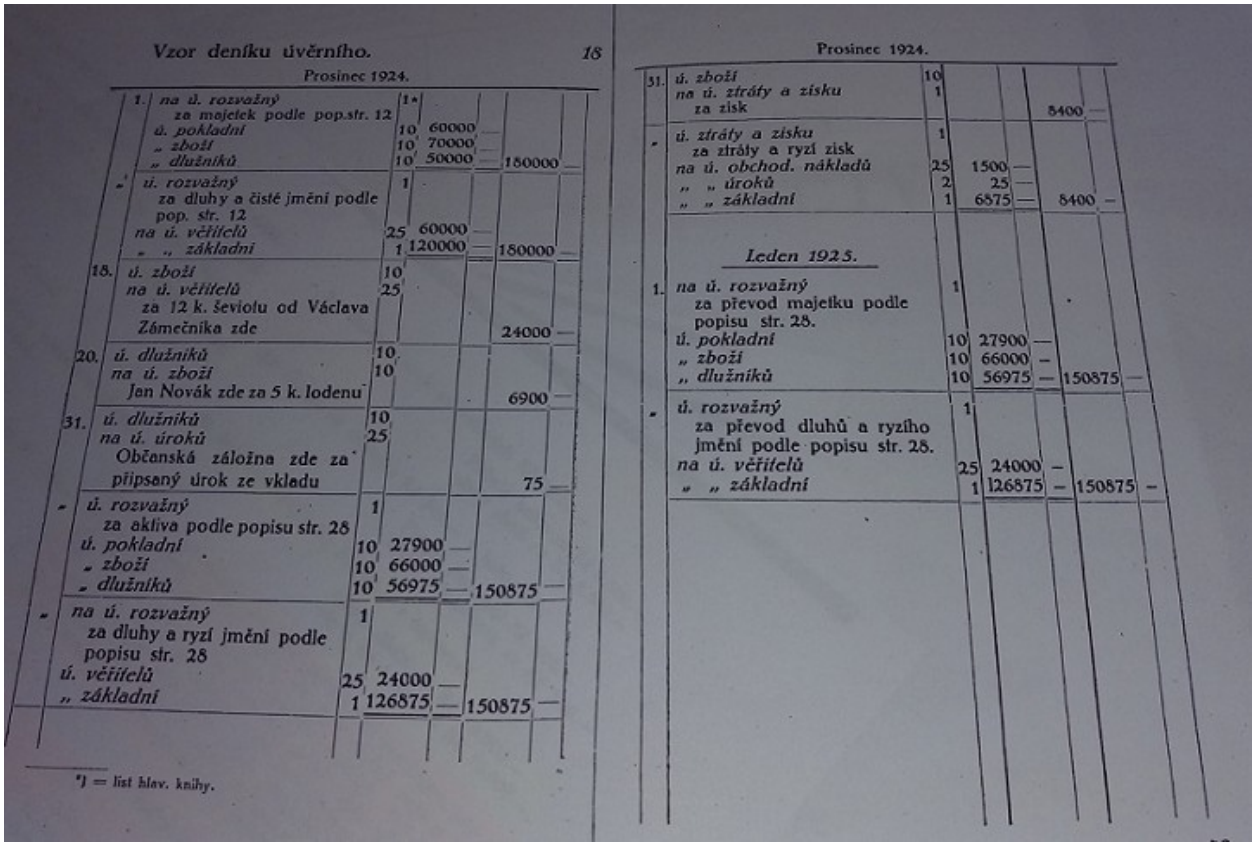
základní

1924
Pros. 1. ú. rozvažnému 15 120.000 —
31. ú. ztráty a zisku 15 6.875 —
126.875 —
1925
Led. 1. ú. rozvažnému 15 126.875 —

ztráty a zisku

1924
Pros. 31. ú. zboží 15 8.400. —

Příloha 5: Vzor deníku úvěrního v roce 1924



Vzor deníku úvěrního. 18

Prosinec 1924.

1.	*na ú. rozvažný* za majetek podle pop.str. 12	1*			
	ú. pokladní	10	60000 —		
	„ *zboží*	10	70000 —		
	„ *dlužníků*	10	50000 —	180000 —	
„	*ú. rozvažný* za dluhy a čisté jmění podle pop. str. 12	1			
	na ú. věřitelů	25	60000 —		
	„ „ *základní*	1	120000 —	180000 —	
18.	*ú. zboží*	10			
	na ú. věřitelů	25			
	za 12 k. ševiotu od Václava Zámečníka zde			24000 —	
20.	*ú. dlužníků*	10			
	na ú. zboží	10			
	Jan Novák zde za 5 k. lodenu			6900 —	
31.	*ú. dlužníků*	10			
	na ú. úroků	25			
	Občanská záložna zde za připsaný úrok ze vkladu			75 —	
„	*ú. rozvažný* za aktiva podle popisu str. 28	1			
	ú. pokladní	10	27900 —		
	„ *zboží*	10	66000 —		
	„ *dlužníků*	10	56975 —	150875 —	
„	*na ú. rozvažný* za dluhy a ryzí jmění podle popisu str. 28	1			
	ú. věřitelů	25	24000 —		
	„ *základní*	1	126875 —	150875 —	

*) = list hlav. knihy.

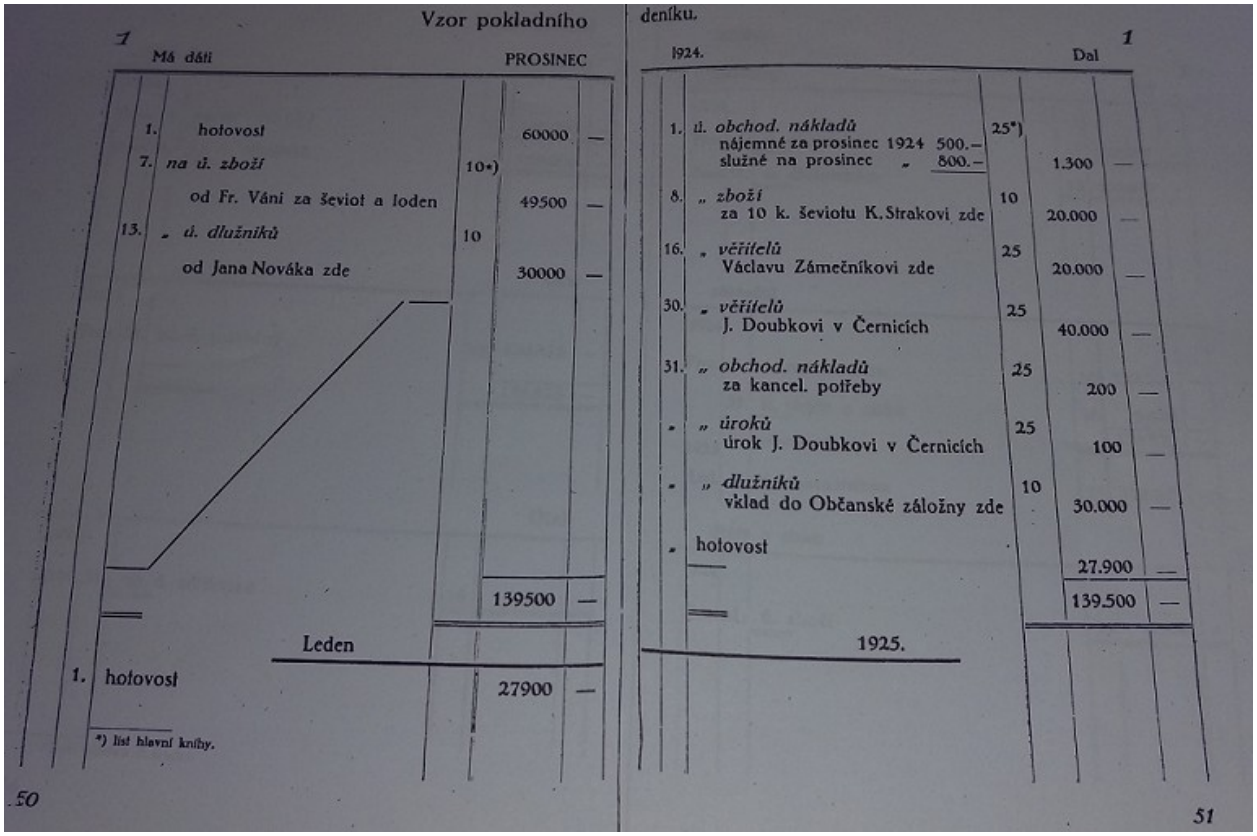
Prosinec 1924.

31.	*ú. zboží*	10			
	na ú. ztráty a zisku za zisk	1		8400 —	
„	*ú. ztráty a zisku* za ztráty a ryzí zisk	1			
	na ú. obchod. nákladů	25	1500 —		
	„ „ *úroků*	2	25 —		
	„ „ *základní*	1	6875 —	8400 —	

Leden 1925.

1.	*na ú. rozvažný* za převod majetku podle popisu str. 28.	1			
	ú. pokladní	10	27900 —		
	„ *zboží*	10	66000 —		
	„ *dlužníků*	10	56975 —	150875 —	
„	*ú. rozvažný* za převod dluhů a ryzího jmění podle popisu str. 28.	1			
	na ú. věřitelů	25	24000 —		
	„ „ *základní*	1	126875 —	150875 —	

Příloha 6: Vzor pokladního deníku v roce 1924



Vzor pokladního deníku.

1

Má dáti — PROSINEC — 1924. — Dal 1

1.	hotovost			60000	—	1.	ú. *obchod. nákladů* nájemné za prosinec 1924 500.– služné na prosinec „ 800.–	25*)	1.300 —
7.	*na ú. zboží* od Fr. Váni za ševiot a loden	10*)		49500	—	8.	„ *zboží* za 10 k. ševiotu K. Strakovi zde	10	20.000 —
13.	„ *ú. dlužníků* od Jana Nováka zde	10		30000	—	16.	„ *věřitelů* Václavu Zámečníkovi zde	25	20.000 —
						30.	„ *věřitelů* J. Doubkovi v Černicích	25	40.000 —
						31.	„ *obchod. nákladů* za kancel. potřeby	25	200 —
						„	„ *úroků* úrok J. Doubkovi v Černicích	25	100 —
						„	„ *dlužníků* vklad do Občanské záložny zde	10	30.000 —
						„	hotovost		27.900 —
				139500	—				139.500 —

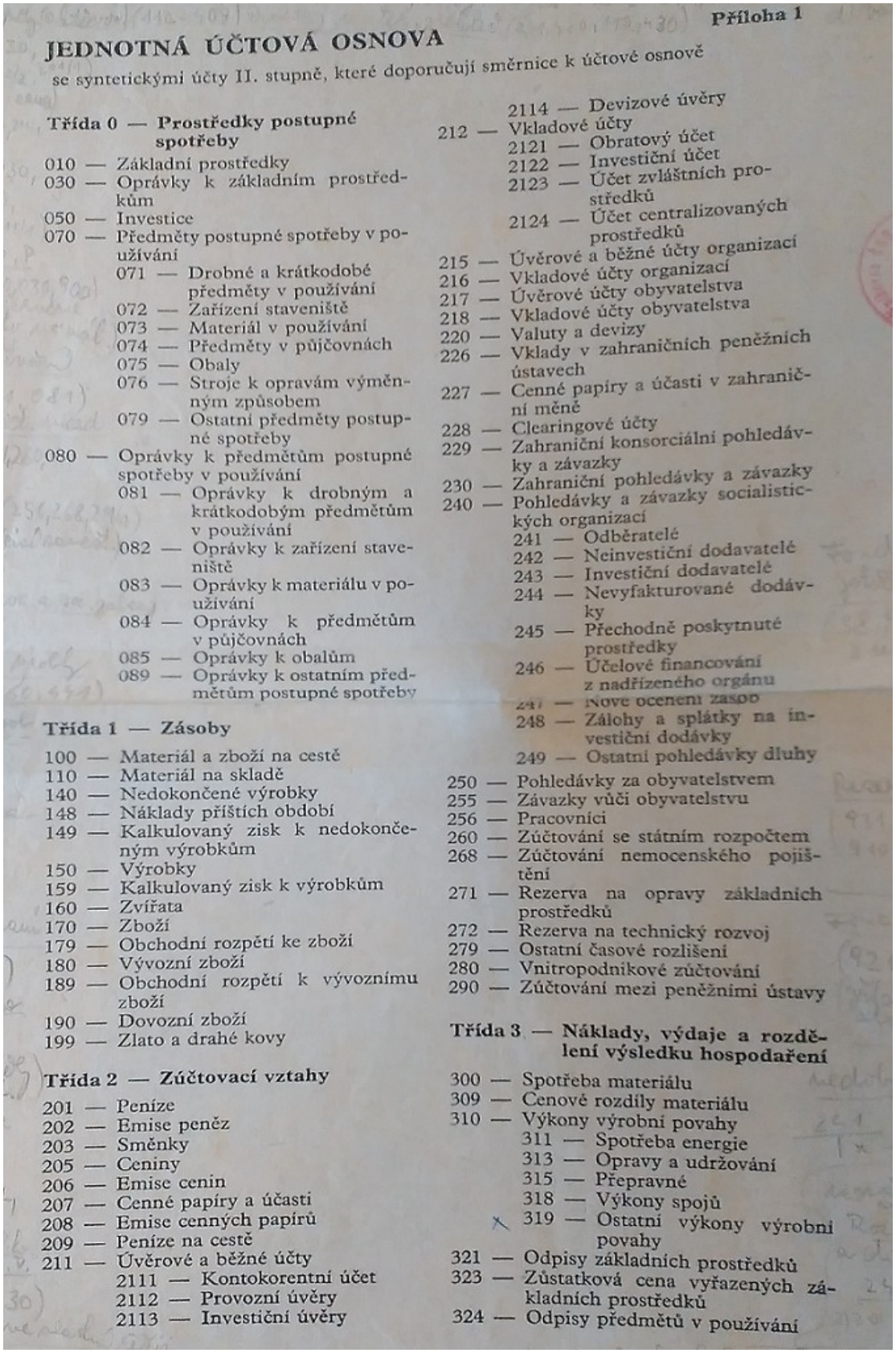
Leden — 1925.

1. hotovost 27900 —

*) list hlavní knihy.

50 — 51

Příloha 7: Účetní osnova z roku 1971



Příloha 1

JEDNOTNÁ ÚČTOVÁ OSNOVA

se syntetickými účty II. stupně, které doporučují směrnice k účtové osnově

Třída 0 — Prostředky postupné spotřeby

010 — Základní prostředky
030 — Oprávky k základním prostředkům
050 — Investice
070 — Předměty postupné spotřeby v používání
071 — Drobné a krátkodobé předměty v používání
072 — Zařízení staveniště
073 — Materiál v používání
074 — Předměty v půjčovnách
075 — Obaly
076 — Stroje k opravám výměnným způsobem
079 — Ostatní předměty postupné spotřeby
080 — Oprávky k předmětům postupné spotřeby v používání
081 — Oprávky k drobným a krátkodobým předmětům v používání
082 — Oprávky k zařízení staveniště
083 — Oprávky k materiálu v používání
084 — Oprávky k předmětům v půjčovnách
085 — Oprávky k obalům
089 — Oprávky k ostatním předmětům postupné spotřeby

Třída 1 — Zásoby

100 — Materiál a zboží na cestě
110 — Materiál na skladě
140 — Nedokončené výrobky
148 — Náklady příštích období
149 — Kalkulovaný zisk k nedokončeným výrobkům
150 — Výrobky
159 — Kalkulovaný zisk k výrobkům
160 — Zvířata
170 — Zboží
179 — Obchodní rozpětí ke zboží
180 — Vývozní zboží
189 — Obchodní rozpětí k vývoznímu zboží
190 — Dovozní zboží
199 — Zlato a drahé kovy

Třída 2 — Zúčtovací vztahy

201 — Peníze
202 — Emise peněz
203 — Směnky
205 — Ceniny
206 — Emise cenin
207 — Cenné papíry a účasti
208 — Emise cenných papírů
209 — Peníze na cestě
211 — Úvěrové a běžné účty
2111 — Kontokorentní účet
2112 — Provozní úvěry
2113 — Investiční úvěry
2114 — Devizové úvěry
212 — Vkladové účty
2121 — Obratový účet
2122 — Investiční účet
2123 — Účet zvláštních prostředků
2124 — Účet centralizovaných prostředků
215 — Úvěrové a běžné účty organizací
216 — Vkladové účty organizací
217 — Úvěrové účty obyvatelstva
218 — Vkladové účty obyvatelstva
220 — Valuty a devizy
226 — Vklady v zahraničních peněžních ústavech
227 — Cenné papíry a účasti v zahraniční měně
228 — Clearingové účty
229 — Zahraniční konsorciální pohledávky a závazky
230 — Zahraniční pohledávky a závazky
240 — Pohledávky a závazky socialistických organizací
241 — Odběratelé
242 — Neinvestiční dodavatelé
243 — Investiční dodavatelé
244 — Nevyfakturované dodávky
245 — Přechodně poskytnuté prostředky
246 — Účelové financování z nadřízeného orgánu
247 — Nové ocenění zásob
248 — Zálohy a splátky na investiční dodávky
249 — Ostatní pohledávky dluhy
250 — Pohledávky za obyvatelstvem
255 — Závazky vůči obyvatelstvu
256 — Pracovníci
260 — Zúčtování se státním rozpočtem
268 — Zúčtování nemocenského pojištění
271 — Rezerva na opravy základních prostředků
272 — Rezerva na technický rozvoj
279 — Ostatní časové rozlišení
280 — Vnitropodnikové zúčtování
290 — Zúčtování mezi peněžními ústavy

Třída 3 — Náklady, výdaje a rozdělení výsledku hospodaření

300 — Spotřeba materiálu
309 — Cenové rozdíly materiálu
310 — Výkony výrobní povahy
311 — Spotřeba energie
313 — Opravy a udržování
315 — Přepravné
318 — Výkony spojů
319 — Ostatní výkony výrobní povahy
321 — Odpisy základních prostředků
323 — Zůstatková cena vyřazených základních prostředků
324 — Odpisy předmětů v používání

330 — Služby a výdaje nevýrobní povahy
331 — Cestovné
332 — Nájemné
337 — Ostatní služby nevýrobní povahy
338 — Příspěvky nadřízenému orgánu
339 — Ostatní výdaje nevýrobní povahy
351 — Mzdy
358 — Odměny v naturáliích
359 — Ostatní osobní výdaje
361 — Pojistné
362 — Poplatky
363 — Úroky
366 — Příspěvky na sociální zabezpečení
369 — Ostatní plánovatelné výdaje z rozdělení
371 — Manka a škody
372 — Pokuty a penále
379 — Ostatní neplánovatelné výdaje z rozdělení
381 — Odvody z výsledku hospodaření do státního rozpočtu
382 — Odvody z výsledku hospodaření národním výborům
385 — Přídělv fondu pracujících
388 — Přídělv ostatním fondům z výsledku hospodaření
389 — Ostatní použití výsledku hospodaření
390 — Zúčtování nákladů (vnitropodnikové)

Třída 4 — Tržby a výnosy

400 — Tržby z výrobních činností
407 — Předání výrobků, prací a služeb
408 — Aktivování investic
409 — Aktivování materiálu
410 — Tržby z nevýrobních činností
420 — Ostatní výnosy
429 — Dotace zvyšující tržby
430 — Nákupní cena prodaných zásob
441 — Daň z obratu
442 — Srážky pro podnikové fondy
448 — Prodejní cena základních prostředků
449 — Ostatní položky zkracující tržby a výnosy
451 — Změna stavu zásob nedokončených výrobků
452 — Změna stavu zásob výrobků
455 — Změna zůstatků časového rozlišení materiálních nákladů
456 — Změna zůstatků časového rozlišení výnosů
471 — Změna zůstatků časového rozlišení mezd
472 — Změna zůstatků časového rozlišení výdajů z rozdělení
481 — Dotace rozpočtovým organizacím
482 — Dotace a subvence ostatním organizacím
483 — Přijaté náhrady mank a škod
484 — Úroky v peněžnictví
489 — Ostatní výnosy a úhrady nezahrnované do tvorby hrubého důchodu
490 — Zúčtování tržeb a výnosů (vnitropodnikové)

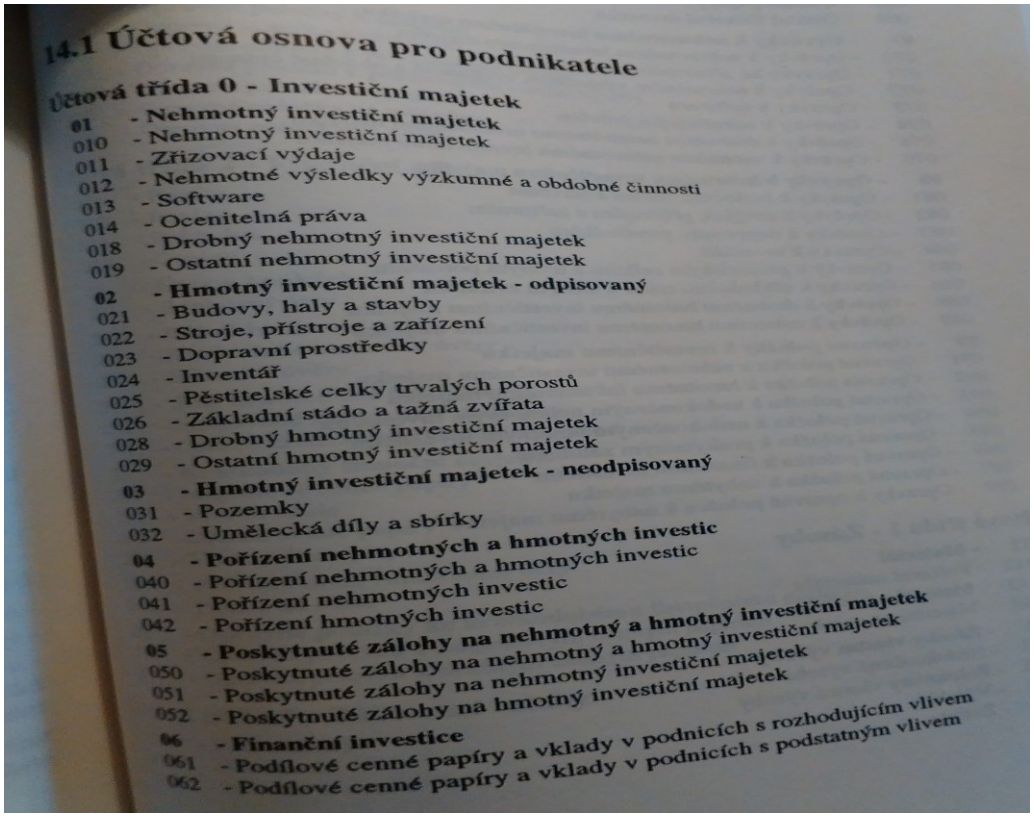
Třída 9 — Fondy, zúčtování výsledků hospodaření, podrozvahové účty

900 — Fond základních prostředků a investic
910 — Fond výstavby
920 — Fondy provozních prostředků
921 — Obratový fond
931 — Fond ~~pracujících~~ odměn a nict. fond.
932 — Fond kulturních a sociálních potřeb
933 — Rezervní fond
938 — Centralizované zdroje
939 — Ostatní fondy
940 — Zvláštní fondy rozpočtových, příspěvkových a společenských organizací
950 — Zvláštní fondy družstevních organizací
961 — Zúčtování výsledku hospodaření
965 — Dotace výsledku hospodaření
966 — Překročené rozdělení výsledku hospodaření

Podrozvahové účty

971 — Státní rezervní fondy peněz
972 — Hodnoty převzaté do úschovy
973 — Hodnoty předané jinam do úschovy
974 — Cenné papíry ve správě z pověření
975 — Odeslané hodnoty a doklady
976 — Cenné papíry a hodnoty v evidenci
977 — Zajištění účtů
978 — Dlužníci v evidenci
979 — Věřitelé v evidenci
981 — Najaté základní prostředky
982 — Geologické práce financované ze státního rozpočtu
983 — Závazek ze zůstatkových cen
985 — Zásoby přijaté do úschovy
986 — Vzorky obchodního zboží
987 — Propagační filmy
988 — Zásoby přijaté ke zpracování
989 — Materiál ve skladech CO
991 — Pohledávky za manka a škody
992 — Odepsané pohledávky
993 — Půjčky pracovníkům z fondu kulturních a sociálních potřeb
994 — Dlužníci z uplatněných nároků
995 — Přísně zúčtovatelné tiskopisy
996 — Prototypy a pokusná zařízení
997 — Půjčky na stabilizační výstavbu
998 — Sdružené prostředky
999 — Program 222

Příloha 8: Účtová osnova z roku 1993



14.1 Účtová osnova pro podnikatele

Účtová třída 0 - Investiční majetek

01 - Nehmotný investiční majetek
010 - Nehmotný investiční majetek
011 - Zřizovací výdaje
012 - Nehmotné výsledky výzkumné a obdobné činnosti
013 - Software
014 - Ocenitelná práva
018 - Drobný nehmotný investiční majetek
019 - Ostatní nehmotný investiční majetek

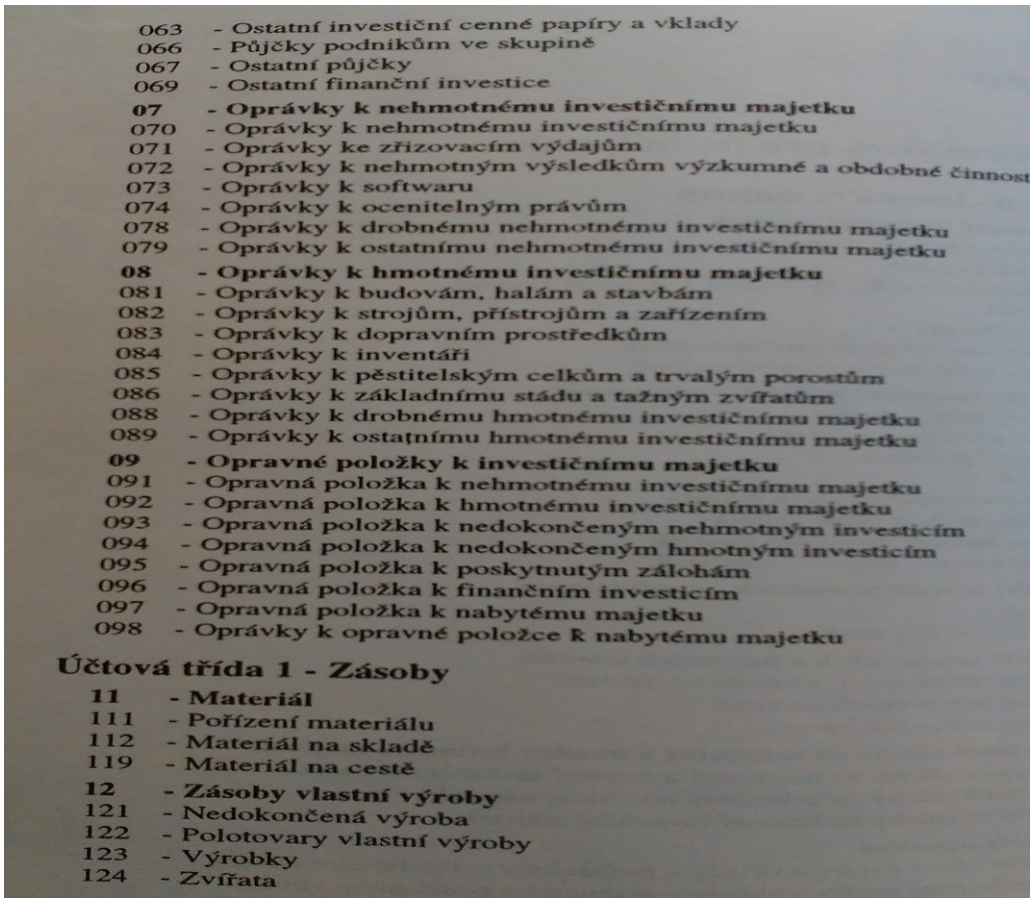
02 - Hmotný investiční majetek - odpisovaný
021 - Budovy, haly a stavby
022 - Stroje, přístroje a zařízení
023 - Dopravní prostředky
024 - Inventář
025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
026 - Základní stádo a tažná zvířata
028 - Drobný hmotný investiční majetek
029 - Ostatní hmotný investiční majetek

03 - Hmotný investiční majetek - neodpisovaný
031 - Pozemky
032 - Umělecká díly a sbírky

04 - Pořízení nehmotných a hmotných investic
040 - Pořízení nehmotných a hmotných investic
041 - Pořízení nehmotných investic
042 - Pořízení hmotných investic

05 - Poskytnuté zálohy na nehmotný a hmotný investiční majetek
050 - Poskytnuté zálohy na nehmotný a hmotný investiční majetek
051 - Poskytnuté zálohy na nehmotný investiční majetek
052 - Poskytnuté zálohy na hmotný investiční majetek

06 - Finanční investice
061 - Podílové cenné papíry a vklady v podnicích s rozhodujícím vlivem
062 - Podílové cenné papíry a vklady v podnicích s podstatným vlivem



063 - Ostatní investiční cenné papíry a vklady
066 - Půjčky podnikům ve skupině
067 - Ostatní půjčky
069 - Ostatní finanční investice

07 - Oprávky k nehmotnému investičnímu majetku
070 - Oprávky k nehmotnému investičnímu majetku
071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům
072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumné a obdobné činnost
073 - Oprávky k softwaru
074 - Oprávky k ocenitelným právům
078 - Oprávky k drobnému nehmotnému investičnímu majetku
079 - Oprávky k ostatnímu nehmotnému investičnímu majetku

08 - Oprávky k hmotnému investičnímu majetku
081 - Oprávky k budovám, halám a stavbám
082 - Oprávky k strojům, přístrojům a zařízením
083 - Oprávky k dopravním prostředkům
084 - Oprávky k inventáři
085 - Oprávky k pěstitelským celkům a trvalým porostům
086 - Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům
088 - Oprávky k drobnému hmotnému investičnímu majetku
089 - Oprávky k ostatnímu hmotnému investičnímu majetku

09 - Opravné položky k investičnímu majetku
091 - Opravná položka k nehmotnému investičnímu majetku
092 - Opravná položka k hmotnému investičnímu majetku
093 - Opravná položka k nedokončeným nehmotným investicím
094 - Opravná položka k nedokončeným hmotným investicím
095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám
096 - Opravná položka k finančním investicím
097 - Opravná položka k nabytému majetku
098 - Oprávky k opravné položce k nabytému majetku

Účtová třída 1 - Zásoby

11 - Materiál
111 - Pořízení materiálu
112 - Materiál na skladě
119 - Materiál na cestě

12 - Zásoby vlastní výroby
121 - Nedokončená výroba
122 - Polotovary vlastní výroby
123 - Výrobky
124 - Zvířata

13 - Zboží
131 - Pořízení zboží
132 - Zboží na skladě a v prodejnách
139 - Zboží na cestě
19 - Opravné položky k zásobám
191 - Opravná položka k materiálu
192 - Opravná položka k nedokončené výrobě
193 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
194 - Opravná položka k výrobkům
195 - Opravná položka ke zvířatům
196 - Opravná položka ke zboží

Účtová třída 2 - Finanční účty

21 - Peníze
210 - Peníze
211 - Pokladna
213 - Ceniny
22 - Účty v bankách
221 - Bankovní účty
23 - Běžné bankovní úvěry
231 - Krátkodobé bankovní úvěry
232 - Eskontní úvěry
24 - Jiné krátkodobé finanční výpomoci
241 - Emitované krátkodobé dluhopisy
249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci
25 - Krátkodobý finanční majetek
251 - Majetkové cenné papíry
252 - Vlastní akcie
253 - Dlužné cenné papíry
255 - Vlastní dluhopisy
26 - Převody mezi finančními účty
261 - Peníze na cestě
29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku
291 - Opravná položka k majetkovým cenným papírům
293 - Opravná položka k dlužným cenným papírům

Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

31 - Pohledávky
311 - Odběratelé
312 - Směnky k inkasu

313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
314 - Poskytnuté provozní zálohy
315 - Ostatní pohledávky

32 - Závazky
321 - Dodavatelé
322 - Směnky k úhradě
324 - Přijaté zálohy
325 - Ostatní závazky

33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
331 - Zaměstnanci
333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům
335 - Pohledávky za zaměstnanci
336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení

34 - Zúčtování daní a dotací
341 - Daň z příjmů
342 - Ostatní přímé daně
343 - Daň z přidané hodnoty
345 - Ostatní nepřímé daně a poplatky
346 - Dotace ze státního rozpočtu
347 - Ostatní dotace

35 - Pohledávky ke společníkům a sdružení
351 - Pohledávky k podnikům ve skupině
353 - Pohledávky za upsané základní jmění
354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
355 - Ostatní pohledávky za společníky
358 - Pohledávky k účastníkům sdružení

36 - Závazky ke společníkům a sdružení
361 - Závazky k podnikům ve skupině
364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
365 - Ostatní závazky ke společníkům
366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
368 - Závazky k účastníkům sdružení

37 - Jiné pohledávky a závazky
371 - Odložená daňová pohledávka a závazek
375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů
378 - Jiné pohledávky
379 - Jiné závazky

38 - Přechodné účty aktiv a pasiv
381 - Náklady příštích období

382 - Komplexní náklady příštích období
383 - Výdaje příštích období
384 - Výnosy příštích období
385 - Příjmy příštích období
386 - Kursové rozdíly aktivní
387 - Kursové rozdíly pasivní
388 - Dohadné položky aktivní
389 - Dohadné položky pasivní

39 - Opravné položky k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování
391 - Opravná položka k pohledávkám
395 - Vnitřní zúčtování
398 - Spojovací účet při sdružení

Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

41 - Základní jmění a kapitálové fondy
411 - Základní jmění
412 - Emisní ažio
413 - Ostatní kapitálové fondy
414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku
415 - Oceňovací rozdíly z kapitálových účastí

42 - Fondy ze zisku a převedené hospodářské výsledky
421 - Zákonný rezervní fond
422 - Nedělitelný fond
423 - Statutární fondy
427 - Ostatní fondy
428 - Nerozdělený zisk minulých let
429 - Neuhrazená ztráta minulých let

43 - Hospodářský výsledek
431 - Hospodářský výsledek ve schvalovacím řízení

45 - Rezervy
451 - Rezervy zákonné
454 - Rezerva na kursové ztráty
459 - Ostatní rezervy

46 - Bankovní úvěry
461 - Bankovní úvěry

47 - Dlouhodobé závazky
471 - Dlouhodobé závazky k podnikům ve skupině
473 - Emitované dluhopisy
474 - Závazky z pronájmu
475 - Dlouhodobé přijaté zálohy
478 - Dlouhodobé směnky k úhradě

479 - Ostatní dlouhodobé závazky

49 - Individuální podnikatel

491 - Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 - Náklady

50 - Spotřebované nákupy

500 - Spotřebované nákupy

501 - Spotřeba materiálu

502 - Spotřeba energie

503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek

504 - Prodané zboží

51 - Služby

510 - Služby

511 - Opravy a udržování

512 - Cestovné

513 - Náklady na reprezentaci

518 - Ostatní služby

52 - Osobní náklady

520 - Osobní náklady

521 - Mzdové náklady

522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti

523 - Odměny členům orgánů společnosti a družstva

524 - Zákonné sociální pojištění

525 - Ostatní sociální pojištění

526 - Sociální náklady individuálního podnikatele

527 - Zákonné sociální náklady

528 - Ostatní sociální náklady

53 - Daně a poplatky

530 - Daně a poplatky

531 - Daň silniční

532 - Daň z nemovitostí

538 - Ostatní nepřímé daně a poplatky

54 - Jiné provozní náklady

540 - Jiné provozní náklady

541 - Zůstatková cena prodaného hmotného a nehmot. investičního majetku

542 - Prodaný materiál

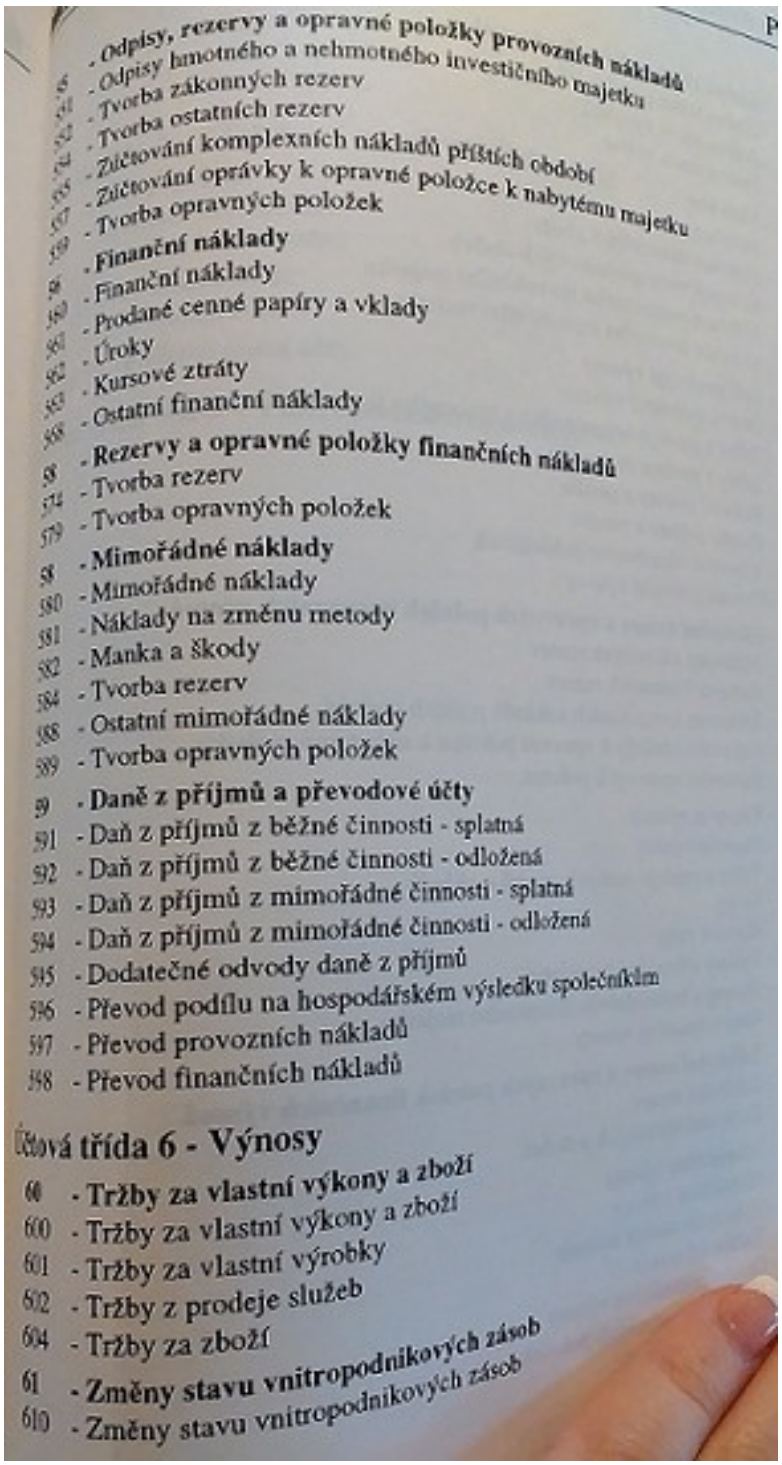
543 - Dary

544 - Smluvní pokuty a penále

545 - Ostatní pokuty a penále

546 - Odpis nedobytné pohledávky

549 - Ostatní provozní náklady



- **Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů**
- Odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku
- Tvorba zákonných rezerv
- Tvorba ostatních rezerv
- Zúčtování komplexních nákladů příštích období
- Zúčtování oprávky k opravné položce k nabytému majetku
- Tvorba opravných položek

- **Finanční náklady**
- Finanční náklady
- Prodané cenné papíry a vklady
- Úroky
- Kursové ztráty
- Ostatní finanční náklady

- **Rezervy a opravné položky finančních nákladů**
- Tvorba rezerv
- Tvorba opravných položek

- **Mimořádné náklady**
- Mimořádné náklady
- Náklady na změnu metody
- Manka a škody
- Tvorba rezerv
- Ostatní mimořádné náklady
- Tvorba opravných položek

- **Daně z příjmů a převodové účty**
- Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
- Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
- Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná
- Daň z příjmů z mimořádné činnosti - odložená
- Dodatečné odvody daně z příjmů
- Převod podílu na hospodářském výsledku společníkům
- Převod provozních nákladů
- Převod finančních nákladů

Účtová třída 6 - Výnosy

- **Tržby za vlastní výkony a zboží**
- Tržby za vlastní výkony a zboží
- Tržby za vlastní výrobky
- Tržby z prodeje služeb
- Tržby za zboží

- **Změny stavu vnitropodnikových zásob**
- Změny stavu vnitropodnikových zásob

611 - Změna stavu nedokončené výroby
612 - Změna stavu polotovarů
613 - Změna stavu výrobků
614 - Změna stavu zvířat

62 - Aktivace
620 - Aktivace
621 - Aktivace materiálu a zboží
622 - Aktivace vnitropodnikových služeb
623 - Aktivace nehmotného investičního majetku
624 - Aktivace hmotného investičního majetku

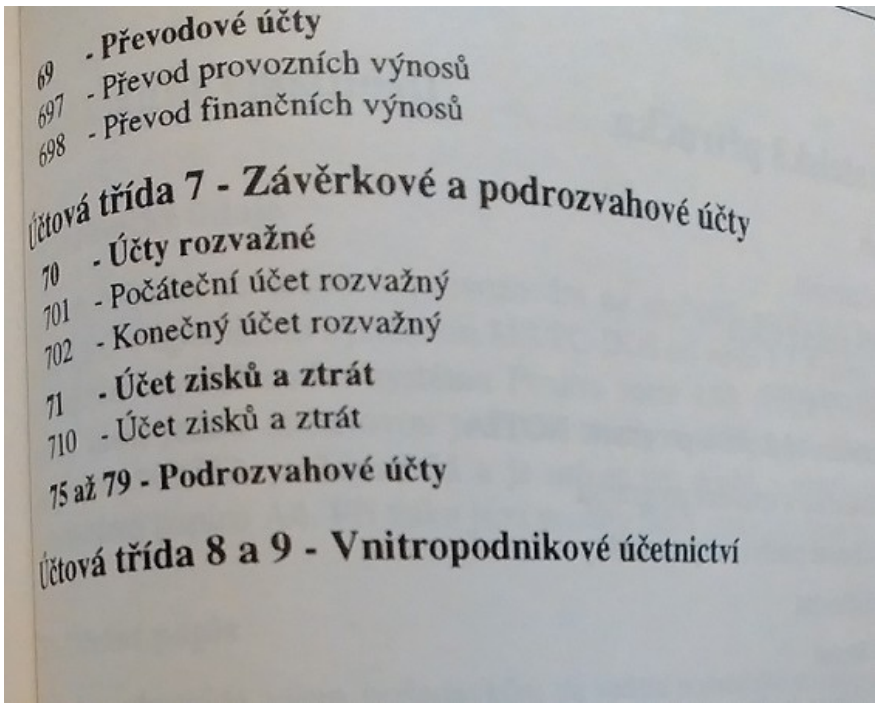
64 - Jiné provozní výnosy
640 - Ostatní provozní výnosy
641 - Tržby z prodeje nehmotného a hmotného investičního majetku
642 - Tržby z prodeje materiálu
644 - Smluvní pokuty a penále
645 - Ostatní pokuty a penále
646 - Výnosy z odepsaných pohledávek
648 - Ostatní provozní výnosy

65 - Zúčtování rezerv a opravných položek provozních výnosů
652 - Zúčtování zákonných rezerv
654 - Zúčtování ostatních rezerv
655 - Zúčtování komplexních nákladů příštích období
657 - Zúčtování oprávky k opravné položce k nabytému majetku
659 - Zúčtování opravných položek

66 - Finanční výnosy
660 - Finanční výnosy
661 - Tržby z prodeje cenných papírů a vkladů
662 - Úroky
663 - Kursové zisky
665 - Výnosy z finančních investic
666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku
668 - Ostatní finanční výnosy

67 - Zúčtování rezerv a opravných položek finančních výnosů
674 - Zúčtování rezerv
679 - Zúčtování opravných položek

68 - Mimořádné výnosy
680 - Mimořádné výnosy
681 - Výnosy ze změny metody
684 - Zúčtování rezerv
688 - Ostatní mimořádné výnosy
689 - Zúčtování opravných položek



Příloha 9: Kritéria a způsob testování pro zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie

Typ účetní jednotky	Aktiva - netto celkem	ruční úhrn čistého obratu	průměrný počet zaměstnanců	způsob testování k rozvahovému dni (RD)
mikro účetní jednotka	do 9 mil. Kč	do 18 mil.kč	do 10	nepřekročí dvě kritéria
malá účetní jednotka	do 100 mil. Kč	do 200 mil. Kč	do 50	nepřekročí dvě kritéria a není mikro ÚJ
z toho				
malá účetní jednotka - bez povinnosti auditu				malá účetní jednotka, která nesplňuje test pro povinný audit (§20 ZoÚ)
malá účetní jednotka - povinně auditovaná				malá účetní jednotka, která splňuje test pro povinný audit (§20 ZoÚ)
střední účetní jednotka	do 500 mil. Kč	do 1 000 mil. Kč	do 250	nepřekračuje dvě kritéria a současně není mikro nebo malou ÚJ
velká účetní jednotka	nad 500 mil. Kč	nad 1000 mil. Kč	nad 250	překračuje dvě kritéria nebo je subjektem veřejného zájmu

Příloha 10: Přehled povinností mikro a malé účetní jednotky

typ účetní jednotky	rozsah účetnictví	rozsah účetní závěrky	povinnost auditu/výroční zprávy	oceňování reálnou hodnotou a ekvivalencí	povinnost výkazů o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu	povinnost zprávy o platbách (§32a ZoÚ)	způsob zveřejňování
mikro účetní jednotka	v plném zjednodušeném[3] rozsahu	zkrácený rozsah	ne	Ne	Ne	ne	pouze rozvaha + příloha[2]
malá účetní jednotka							
z toho							
malá účetní jednotka - bez povinnosti auditu	v plném zjednodušeném[3] rozsahu	zkrácený rozsah	ne	ano	Ne	ne	pouze rozvaha + příloha[2]
malá účetní jednotka - povinně auditovaná	v plném rozsahu	plný rozsah	ano	ano	Ne	ne	výroční zpráva včetně kompletní ÚZ ověřená auditorem
střední účetní jednotka	v plném rozsahu	plný rozsah	ano	ano	Ano	ne	

Příloha 11: Přehled povinností velké účetní jednotky

typ účetní jednotky	rozsah účetnictví	rozsah účetní závěrky	povinnost auditu/výroční zprávy	oceňování reálnou hodnotou a ekvivalencí	povinnost výkazů o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu	povinnost zprávy o platbách (§32a ZoÚ)	způsob zveřejňování
velká účetní jednotka							
z toho							
subjekt veřejného zájmu	v plném rozsahu	plný rozsah	ano[4]	Ano	Ano	ne/ano[1]	výroční zpráva včetně kompletní ÚZ ověřená auditorem
emitent cenných papírů	v plném rozsahu (IFRS/IAS)	plný rozsah (IFRS/IAS)	ano[4]	Ano	Ano	ne/ano[1]	výroční zpráva včetně kompletní ÚZ ověřená auditorem
ostatní velké účetní jednotky	v plném rozsahu (IFRS/IAS)	plný rozsah (IFRS/IAS)	ano4	ano	Ano	ne/ano[1]	výroční zpráva včetně kompletní ÚZ ověřená auditorem

Příloha 12: Účetní osnova z roku 2016

ÚČETNÍ OSNOVA

0. Účtová třída - Dlouhodobý majetek (A)

010 - Dlouhodobý nehmotný majetek A
011 - Zřizovací výdaje A
012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje A
013 - Software A
014 - Ocenitelná práva A
015 - Goodwill A
019 - Jiný dlouhodobý nehmotný majetek A
021 - Stavby A
022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí A
025 - Pěstitelské celky trvalých porostů A
026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny A
029 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek A
031 - Pozemky A
032 - Umělecká díla a sbírky A
040 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek A
041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku A
042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku A
043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku A
050 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek A
051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek A
052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek A
053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek A
061 - Podíly v ovládaných a řízených osobách A
062 - Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem A
063 - Ostatní cenné papíry a podíly A
065 - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti A
066 - Půjčky a úvěry - ovládající a řídící osoby, podstatný vliv A
067 - Ostatní půjčky A
069 - Jiný dlouhodobý finanční majetek A
070 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku P*
071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům P*
072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje P*
073 - Oprávky k softwaru P*
074 - Oprávky k ocenitelným právům P*
075 - Oprávky ke goodwillu P*
079 - Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku P*
081 - Oprávky ke stavbám P*
082 - Oprávky k samost. movitým věcem a souborům movitých věcí P*
085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů P*
086 - Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům P*
089 - Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku P*
091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku P*
092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku P*
093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku P*
094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku P*
095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek P*
096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku P*
097 - Oceňovací rozdíl k nabytému majetku P*
098 - Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku P*

1. Účtová třída - zásoby (A)

111 - Pořízení materiálu A
112 - Materiál na skladě A
119 - Materiál na cestě A
121 - Nedokončená výroba A
122 - Polotovary vlastní výroby A
123 - Výrobky A
124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny A
131 - Pořízení zboží A
132 - Zboží na skladě a v prodejnách A
139 - Zboží na cestě A
151 - Poskytnuté zálohy na materiál A
152 - Poskytnuté zálohy na zvířata A
153 - Poskytnuté zálohy na zboží A
191 - Opravná položka k materiálu A
192 - Opravná položka k nedokončené výrobě A
193 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby A
194 - Opravná položka k výrobkům A
195 - Opravná položka ke zvířatům A
196 - Opravná položka ke zboží A
197 - Opravná položka k zálohám na materiál A
198 - Opravná položka k zálohám na zboží A
199 - Opravná položka k zálohám na zvířata A

2. Účtová třída - finanční účty (A+P)

210 - Peníze A
211 - Pokladna A
213 - Ceniny A
221 - Bankovní účty A
231 - Krátkodobé bankovní úvěry P
232 - Eskontní úvěry P
241 - Emitované krátkodobé dluhopisy P
249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci P
251 - Registrované majetkové cenné papíry k obchodování A
252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly A
253 - Registrované dluhové cenné papíry k obchodování A
255 - Vlastní dluhopisy A
256 - Dluhové cenné papíry se splat. do 1 roku držené do splatnosti A
257 - Ostatní cenné papíry k obchodování A
258 - Krátkodobý finanční majetek A
259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku A
261 - Peníze na cestě A
291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku A

3. Účtová třída - zúčtovací vztahy (A+P)

311 - Pohledávky z obchodních vztahů A
312 - Směnky k inkasu A
313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry A
314 - Poskytnuté zálohy - dlouhodobé a krátkodobé A
315 - Ostatní pohledávky A
321 - Dodavatelé - závazky z obchodních vztahů P
322 - Směnka k úhradě P
324 - Přijaté provozní zálohy P
325 - Ostatní závazky P
331 - Zaměstnanci P
333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům P
335 - Pohledávky za zaměstnanci A
336 - Zúčtování s institucemi sociál. zabezpečení a zdravot. pojištění P
341 - Daň z příjmů P
342 - Ostatní přímé daně P
343 - DPH - Daň z přidané hodnoty A+P
345 - Ostatní daně a poplatky P
346 - Dotace ze státního rozpočtu P
347 - Ostatní dotace P
349 - Vyrovnávací účet pro DPH A
351 - Pohledávky - ovládající a řídící osoba A
352 - Pohledávky - podstatný vliv A
353 - Pohledávky za upsaný základní kapitál A
354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty A
355 - Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva A
358 - Pohledávky za účastníky sdružení A
361 - Závazky - ovládající a řídící osoba P
362 - Závazky - podstatný vliv P
364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku P
365 - Ostatní závazky ke společníkům a členům družstva P
366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti P
367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů P
368 - Závazky k účastníkům sdružení P
371 - Pohledávky z prodeje podniku A
372 - Závazky z koupě podniku P
373 - Pohledávky a závazky z pevných termínových operací A
374 - Pohledávky z pronájmu A
375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů A
376 - Nakoupené opce A
377 - Prodané opce P
378 - Jiné pohledávky A
379 - Jiné závazky P
381 - Náklady příštích období A
382 - Komplexní náklady příštích období A
383 - Výdaje příštích období P
384 - Výnosy příštích období P
385 - Příjmy příštích období A
388 - Dohadné účty aktivní A
389 - Dohadné účty pasivní P
391 - Opravná položka k pohledávkám A
395 - Vnitřní zúčtování A
398 - Spojovací účet při sdružení A

4. Účtová třída - kapitálové účty a dlouhodobé závazky (P)

411 - Základní kapitál P
412 - Emisní ažio P
413 - Ostatní kapitálové fondy P
414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků P
417 - Rozdíly z přeměn společností P
418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností P
419 - Změny základního kapitálu P
421 - Zákonný rezervní fond P
422 - Nedělitelný fond P
423 - Statutární fondy P
426 - Jiný výsledek hospodaření minulých let P
427 - Ostatní fondy P
428 - Nerozdělený zisk minulých let P
429 - Neuhrazená ztráta minulých let P
431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení P
451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů P
452 - Rezerva na důchody a podobné závazky P
453 - Rezerva na daň z příjmů P
459 - Ostatní rezervy P
461 - Bankovní úvěry P
471 - Dlouhodobé závazky - ovládající a řídící osoba P
472 - Dlouhodobé závazky - podstatný vliv P
473 - Emitované dluhopisy P
474 - Závazky z pronájmu P
475 - Dlouhodobé přijaté zálohy P
478 - Dlouhodobé směnky k úhradě P
479 - Jiné dlouhodobé závazky P
481 - Odložený daňový závazek a pohledávka A+P
491 - Účet individuálního podnikatele P

Vytvořilo: www.uctovani.net

ÚČETNÍ OSNOVA

5. Účtová třída - Náklady

501 - Spotřeba materiálu **N-DU**
502 - Spotřeba energie **N-DU**
503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek **N-DU**
504 - Prodané zboží **N-DU**
510 - Služby **N-DU**
511 - Opravy a udržování **N-DU**
512 - Cestovné **N-DU**
513 - Náklady na reprezentaci **N-DN**
518 - Ostatní služby **N-DU**
520 - Osobní náklady **N-DU**
521 - Mzdové náklady **N-DU**
522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti **N-DU**
523 - Odměny členům orgánů společnosti a družstva **N-DN**
524 - Zákonné sociální pojištění **N-DU**
525 - Ostatní sociální pojištění **N-DN**
526 - Sociální náklady individuálního podnikatele **N-DN**
527 - Zákonné sociální náklady **N-DU**
528 - Ostatní sociální náklady **N-DN**
530 - Daně a poplatky **N-DU**
531 - Daň silniční **N-DU**
532 - Daň z nemovitostí **N-DU**
538 - Ostatní daně a poplatky **N-DU**
540 - Jiné provozní náklady **N-DU**
541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku **N-DU**
542 - Prodaný materiál **N-DU**
543 - Dary **N-DN**
544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení **N-DU**
545 - Ostatní pokuty a penále **N-DN**
546 - Odpis pohledávky **N-DN**
548 - Ostatní provozní náklady **N-DU**
549 - Manka a škody z provozní činnosti **N-DU**
551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku **N-DU**
552 - Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů **N-DU**
554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv **N-DN**
555 - Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období **N-DU**
557 - Zúčtování oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku **N-DN**
558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti **N-DU**
559 - Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti **N-DN**
560 - Finanční náklady **N-DU**
561 - Prodané cenné papíry a podíly **N-DU**
562 - Úroky **N-DU**
563 - Kurzové ztráty **N-DU**
564 - Náklady z přecenění cenných papírů **N-DU**
566 - Náklady z finančního majetku **N-DU**
567 - Náklady z derivátových operací **N-DU**
568 - Ostatní finanční náklady **N-DU**
569 - Manka a škody na finančním majetku **N-DU**
574 - Tvorba a zúčtování finančních rezerv **N-DN**
579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti **N-DN**
591 - Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná **N-DN**
592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená **N-DN**
593 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná **N-DN**
594 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - odložená **N-DN**
595 - Dodatečné odvody daně z příjmů **N-DN**
596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům **N-DN**
597 - Převod provozních nákladů **N-DU**
598 - Převod finančních nákladů **N-DU**
599 - Rezerva na daň z příjmu **N-DN**

6. Účtová třída - Výnosy

601 - Tržby za vlastní výrobky **V**
602 - Tržby z prodeje služeb **V**
604 - Tržby za zboží **V**
610 - Změny stavu zásob vlastní činnosti **V**
611 - Změna stavu nedokončené výroby **V**
612 - Změna stavu polotovarů vlastní výroby **V**
613 - Změna stavu výrobků **V**
614 - Změna stavu zvířat **V**
620 - Aktivace **V**
621 - Aktivace materiálu a zboží **V**
622 - Aktivace vnitropodnikových služeb **V**
623 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku **V**
624 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku **V**
640 - Jiné provozní výnosy **V**
641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku **V**
642 - Tržby z prodeje materiálu **V**
644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení **V**
646 - Výnosy z odepsaných pohledávek **V**
648 - Ostatní provozní výnosy **V**
660 - Finanční výnosy **V**
661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů **V**
662 - Úroky **V**
663 - Kursové zisky **V**
664 - Výnosy z přecenění cenných papírů **V**
665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku **V**
666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku **V**
667 - Výnosy z derivátových operací **V**
668 - Ostatní finanční výnosy **V**
697 - Převod provozních výnosů **V**
698 - Převod finančních výnosů **V**

7. Účtová třída - Závěrkové a podrozvahové účty

701 - Počáteční účet rozvažný **Z**
702 - Konečný účet rozvažný **Z**
710 - Účet zisků a ztrát **Z**

Účetní osnova s odkazy na jednotlivé účty a jejich předkontace:

uctovani.net/osnova

Nevíte jak něco zaúčtovat? Vyhledejte vzor předkontace díky **účetního pomocníka**

uctovani.net/pomocnik

Zlepšete své znalosti z účetnictví v interaktivních **online testech**

uctovani.net/testy

Vysvětlivky:

N-DU = Nákladový Danově Uznatelný účet = tyto náklady můžeme odečíst od výnosů na dani z příjmu. NÁKLADY se ve většině případech účtují na stranu Má Dáti.
N-DN = Nákladový Danově Neuznatelný účet = tyto náklady NEmůžeme odečíst od výnosů na dani z příjmu. NÁKLADY se ve většině případech účtují na stranu MD
V = Výnosový účet. Výnosy se ve většině případech účtují na stranu DAL.
Z = Závěrkový účet

Příloha 13: Změny v uspořádání a označování položek rozvahy (nová podoba výkazů)

AKTIVA CELKEM
A. Pohledávky za upsaný základní kapitál
B. Dlouhodobý majetek
B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek
B.I.1. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
B.I.2. Ocenitelná práva
B.I.2.1. Software
B.I.2.2. Ostatní ocenitelná práva
B.I.3. Goodwill
B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
B.I.5. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
B.I.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
B.II. Dlouhodobý hmotný majetek
B.II.1. Pozemky a stavby
B.II.1.1. Pozemky
B.II.1.2. Stavby
B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory
B.II.3. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
B.II.4. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek
B.II.4.1. Pěstitelské celky trvalých porostů
B.II.4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny
B.II.4.3. Jiný dlouhodobý hmotný majetek
B.II.5. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
B.III. Dlouhodobý finanční majetek
B.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
B.III.2. Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba
B.III.3. Podíly – podstatný vliv
B.III.4. Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv
B.III.5. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
B.III.6. Zápůjčky a úvěry – ostatní
B.III.7. Ostatní dlouhodobý finanční majetek
B.III.7.1. Jiný dlouhodobý finanční majetek
B.III.7.2. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

C. Oběžná aktiva

C.I. Zásoby

C.I.1. Materiál

C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary

C.I.3. Výrobky a zboží

C.I.3.1. Výrobky

C.I.3.2. Zboží

C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

C.I.5. Poskytnuté zálohy na zásoby

C.II. Pohledávky

C.II.1. Dlouhodobé pohledávky

C.II.1.1. Pohledávky z obchodních vztahů

C.II.1.2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba

C.II.1.3. Pohledávky – podstatný vliv

C.II.1.4. Odložená daňová pohledávka

C.II.1.5. Pohledávky – ostatní

C.II.1.5.1. Pohledávky za společníky

C.II.1.5.2. Dlouhodobé poskytnuté zálohy

C.II.1.5.3. Dohadné účty aktivní

C.II.1.5.4. Jiné pohledávky

C.II.2. Krátkodobé pohledávky

C.II.2.1. Pohledávky z obchodních vztahů

C.II.2.2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba

C.II.2.3. Pohledávky – podstatný vliv

C.II.2.4. Pohledávky – ostatní

C.II.2.4.1. Pohledávky za společníky

C.II.2.4.2. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění

C.II.2.4.3. Stát – daňové pohledávky

C.II.2.4.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy

C.II.2.4.5. Dohadné účty aktivní

C.II.2.4.6. Jiné pohledávky

C.III. Krátkodobý finanční majetek

C.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba

C.III.2. Ostatní krátkodobý finanční majetek

C.IV. Peněžní prostředky

C.IV.1. Peněžní prostředky v pokladně

C.IV.2. Peněžní prostředky na účtech

D. Časové rozlišení aktiv

D.1. Náklady příštích období

D.2. Komplexní náklady příštích období

D.3. Příjmy příštích období

PASIVA CELKEM
A. Vlastní kapitál
A.I. Základní kapitál
A.I.1. Základní kapitál
A.I.2. Vlastní podíly (–)
A.I.3. Změny základního kapitálu
A.II. Ážio a kapitálové fondy
A.II.1. Ážio
A.II.2. Kapitálové fondy
A.II.2.1. Ostatní kapitálové fondy
A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/–)
A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/–)
A.II.2.4. Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/–)
A.II.2.5. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/–)
A.III. Fondy ze zisku
A.III.1. Ostatní rezervní fondy
A.III.2. Statutární a ostatní fondy
A.IV. Výsledek hospodaření minulých let (+/–)
A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let
A.IV.2. Neuhrazená ztráta minulých let (–)
A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/–)
A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/–)
A.VI. Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (–)
B. + C. Cizí zdroje
B. Rezervy
B.1. Rezerva na důchody a podobné závazky
B.2. Rezerva na daň z příjmů
B.3. Rezervy podle zvláštních právních předpisů
B.4. Ostatní rezervy
C. Závazky
C.I. Dlouhodobé závazky
C.I.1. Vydané dluhopisy
C.I.1.1. Vyměnitelné dluhopisy
C.I.1.2. Ostatní dluhopisy
C.I.2. Závazky k úvěrovým institucím
C.I.3. Dlouhodobé přijaté zálohy
C.I.4. Závazky z obchodních vztahů
C.I.5. Dlouhodobé směnky k úhradě
C.I.6. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
C.I.7. Závazky – podstatný vliv
C.I.8. Odložený daňový závazek
C.I.9. Závazky – ostatní
C.I.9.1. Závazky ke společníkům
C.I.9.2. Dohadné účty pasivní
C.I.9.3. Jiné závazky
C.II. Krátkodobé závazky
C.II.1. Vydané dluhopisy
C.II.1.1. Vyměnitelné dluhopisy
C.II.1.2. Ostatní dluhopisy
C.II.2. Závazky k úvěrovým institucím
C.II.3. Krátkodobé přijaté zálohy
C.II.4. Závazky z obchodních vztahů
C.II.5. Krátkodobé směnky k úhradě
C.II.6. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
C.II.7. Závazky – podstatný vliv
C.II.8. Závazky ostatní
C.II.8.1. Závazky ke společníkům
C.II.8.2. Krátkodobé finanční výpomoci
C.II.8.3. Závazky k zaměstnancům
C.II.8.4. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
C.II.8.5. Stát – daňové závazky a dotace
C.II.8.6. Dohadné účty pasivní
C.II.8.7. Jiné závazky
D. Časové rozlišení pasiv
D.1. Výdaje příštích období
D.2. Výnosy příštích období