

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

**Vývoj finančního účetnictví a jeho dopady na podnikatelské
subjekty**

**Development of financial accounting and its impact on business
entities**

Adéla Spoustová

Plzeň 2020

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Adéla SPOUSTOVÁ**
Osobní číslo: **K16B0335P**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Vývoj finančního účetnictví a jeho dopady na podnikatelské subjekty**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Charakterizujte obor finančního účetnictví.
2. Vymezte vývojové etapy finančního účetnictví.
3. Vymezte a charakterizujte významné změny ve finančním účetnictví.
4. Charakterizujte dopady změn finančního účetnictví na ekonomické subjekty.
5. Formulujte závěry a doporučení.

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah kvalifikační práce: **40 - 60**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**
Seznam odborné literatury:

- **BARTKOVÁ, Hana.** *Historie, vývoj a regulace účetnictví v České republice.* Ostrava: Vysoká škola báňská - Technická univerzita, Ekonomická fakulta, 2016, ISBN 978-80-248-3989-9.
- **SLAVÍČKOVÁ, Pavla a PUCHINGER, Zdeněk.** *Malé dějiny účetnictví v českých zemích před rokem 1989.* Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2014. ISBN 978-80-244-4301-0.
- **SLAVÍČKOVÁ, Pavla.** *Účetnictví mezi tradicí a racionalitou: v českých zemích od středověku do počátku 18. století.* Dolní Břežany: Scriptorium, 2017. ISBN 978-80-880-1360-0.
- **SEDLÁČEK, Jaroslav.** *Základy finančního účetnictví.* Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-612-5.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Zdeněk Hruška, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **23. října 2018**
Termín odevzdání bakalářské práce: **23. dubna 2019**



Doc. Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
děkanka



Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2018

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

„Vývoj finančního účetnictví a jeho dopady na podnikatelské subjekty“

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

Plzeň dne 6. května 2020

.....

podpis autorky

Poděkování

Děkuji vedoucímu mé práce Ing. Zdeňku Hruškovi, Ph.D., za pomoc při zpracování této bakalářské práce.

Obsah

Úvod	9
1 Finanční účetnictví	10
1.1 Účel vedení účetnictví	10
1.2 Funkce účetnictví	11
2 Provázanost účetnictví s daněmi	14
2.1 Přímé daně	14
2.2 Nepřímé daně	16
3 Historie účetnictví	18
3.1 Období středověku až 18. století	19
3.1.1 Správní účetnictví	19
3.1.2 Kamerální účetnictví	20
3.1.3 Jednoduché účetnictví	22
3.2 Období 19. století	23
3.2.1 Legislativní úprava účetnictví v 19. století	23
3.2.2 Jednoduché účetnictví podle Antonína Skřivana	24
3.2.3 Podvojně účetnictví podle Karla Petra Kheila	25
3.3 Období od začátku 20. století do roku 1989	26
3.3.1 Období do roku 1945	27
3.3.2 Období od roku 1946 až 1989	29
3.4 Období po roce 1989	34
4 Vývoj forem účetnictví	37
4.1 Italské účetnictví	37
4.1.1 Staré italské účetnictví	37
4.1.2 Nová italská forma účetnictví	38
4.2 Německé účetnictví	38
4.3 Anglické účetnictví	39
4.4 Francouzské účetnictví	39
4.5 Další formy	40
4.5.1 Integrovaná forma účetnictví	40
4.5.2 Tabelární účetní forma	40

4.5.3	Propisovací forma účetnictví.....	40
4.5.4	Formy kombinující vázané knihy a volné listy	40
4.5.5	Účetní forma vedená výpočetní technikou.....	41
5	Vymezení a charakteristika změn ve vedení účetnictví a jejich dopady na ekonomické subjekty	42
5.1	Zavedení účetních knih	42
5.2	Přijetí nových zákonů v 19. století.....	48
5.3	Změny ve vedení účetnictví v období První republiky	51
5.4	Změny ve vedení účetnictví v období centrálně plánované ekonomiky	55
5.5	Změny ve vedení účetnictví po pádu komunistického režimu, změny provedené ke vstupu do Evropské unie.....	57
5.6	Změny ve vedení účetnictví v roce 2016	65
5.7	Změny v rozvaze a výkazu zisku a ztráty v roce 2018, další provedené a chystané změny	70
	Závěr	73
	Použité zdroje.....	75
	Seznam tabulek.....	78
	Seznam obrázků.....	79
	Seznam použitých zkratk	80
	Seznam příloh	81
	Přílohy	
	Abstrakt	
	Abstract	

Úvod

Účetnictví, jeden z mnoha ekonomických oborů, od dávných časů využívané prakticky v každém podniku. Účetnictví je vnímáno jako nedílná součást informačních systémů podniků, je to nejdůležitější zdroj informací o hospodaření, majetku a financích. Díky účetnictví získává vedení společnosti jasný obraz o vedení podniku a na jeho základě vydávají rozhodnutí o dalším vývoji společnosti.

Důvodem výběru a následného zpracování tohoto tématu je potřeba vědět o finančním účetnictví co největší množství informací pro jeho snazší pochopení. Nejlepším způsobem pro dobré vedení a porozumění problému je poučení se z minulosti, díky tomu je možné vyhnout se opakovaným chybám.

První část bakalářské práce je zaměřena na historii a vývoj účetnictví v českých zemích již od prvních záchvěvů vzniku účetnictví až do 21. století. Práce začíná stručnou charakteristikou finančního účetnictví. Následně se již zabývá rozborem vývojových etap finančního účetnictví v českých zemích.

V další části se nachází stručný popis a rozbor nejvýraznějších změn, které se staly během vývoje finančního účetnictví v českých zemích. Ke změnám jsou analyzovány dopady, které změny měly na podnikatelské subjekty.

Cílem této práce je seznámení se s vývojem finančního účetnictví v českých zemích, uvědomění si důležitost vedení účetnictví a analýza nejzásadnějších změn ve vedení finančního účetnictví a jejich dopadů na podnikatelské subjekty.

1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví tvoří základ pro vedení účetnictví podniku. Předpisy finančního účetnictví obsahují informace, které vyjadřují vztahy k vnějšímu okolí podniku, které jsou finanční povahy. Vedení finančního účetnictví se řídí právními předpisy České republiky (Sedláček, 2016).

1.1 Účel vedení účetnictví

V současnosti mají podniky zákonnou povinnost vést účetnictví, avšak v minulosti vést účetnictví bylo pouze dobrovolné a sloužilo jen pro vlastní potřebu podniku (Slavíčková, 2017;1).

Nejvýznamnějším důvodem vedení účetnictví podniku je průkaznost, dohledatelnost a informovanost v oblastech hospodaření s majetkem a hospodaření s financemi podniku. Účetnictví je taktéž hlavním motivem pro každý subjekt mít ve svých věcech přehlednost a pořádek.

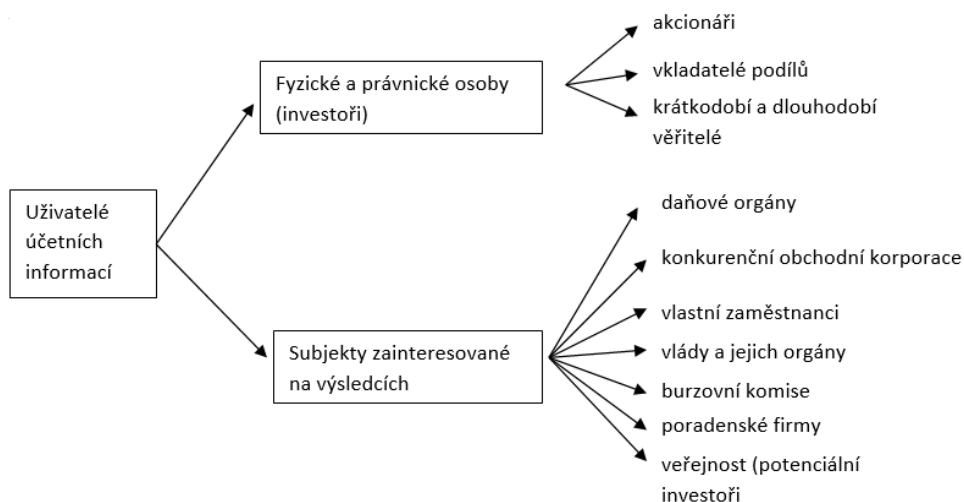
Podstata účetnictví spočívá ve:

- shromažďování informací,
- zjištění, správnosti a pravdivosti informací,
- zpracování informací,
- přípravě podkladových materiálů pro uživatele,
- kontrole výkazů (Líbal, 2011).

Jedním z mnoha dalších účelů vést účetnictví je zdroj informací pro potřeby finančního řízení podniku. Vedení společností se spoléhá na pravdivý obraz, který jim finanční účetnictví podává a podle nich pak řídí svá rozhodnutí. K tomu jim slouží finanční analýzy a rozborů hospodářského výsledku podniku, aktiv a pasiv atd. (Kovanicová, 2012).

Účetnictví a jeho výstupy slouží vedení podniku k rozhodování a řízení, ale také slouží dalším subjektům v rozhodování například o investicích, obchodních strategiích, kontrole dodržování právních předpisů a dalších, to nejlépe znázorňuje následující obrázek (Sedláček, 2016).

Obr. 1: Uživatelé účetních informací

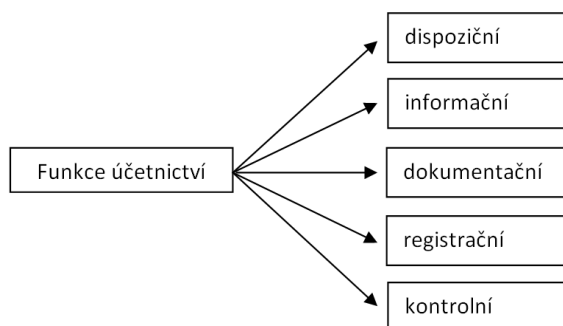


Zdroj: vlastní zpracování dle Sedláčka, 2016

1.2 Funkce účetnictví

Podle Sedláčka (2016) existují tyto funkce účetnictví:

Obr. 2: Funkce účetnictví



Zdroj: vlastní zpracování dle Sedláčka, 2016

- **Informační funkce** – nejvýznamnější funkce účetnictví, jejímž hlavním úkolem je poskytovat informace interním i externím uživatelům o ekonomické situaci podniku; prostřednictvím účetnictví manažeři podniku skládají účty vlastníkům podniku a informují je o tom, jak spravují a ochraňují svěřený majetek podniku, a jak úspěšně s ním rozvíjí podnikatelskou činnost.
- **Registrační funkce** – zakládá se na vedení soustavných zápisů o ekonomických jevech v rámci podniku.

- **Dokumentační funkce** – shromažďuje hospodářské dění podniku v minulosti, utváří tzv. paměťový systém podnikatelů, který slouží jako průkazný materiál pro vedení sporů, a to hlavně pro ochranu a uznání práv, které vyplývají ze vztahů věřitel-dlužník, a hlavně pro vyměření daňových povinností podniku.
- **Dispoziční funkce** – prostřednictvím účetnictví jsou poskytovány podkladové materiály manažerům, které jim napomáhají v řízení podniku.
- **Kontrolní funkce** – zakládá se na zprostředkování kontroly hospodaření podniku, kontroly stavu majetku a možnosti přezkoumání správnosti údajů zaznamenaných v účetnictví.

V různých publikacích se však dělení funkcí účetnictví různí. Janhuba (2010) ve své publikaci uvádí následující dělení funkcí účetnictví:

- **Opora paměti podnikatele** – tato funkce je považována za nejstarší. Funkce opora paměti podnikatele slouží v podniku k evidenci pohybu investovaného kapitálu, záznam událostí, přehled o závazcích a pohledávkách. Tato funkce je také využívána z důvodu seriózního jednání při obchodování podniku, s tím je spojené přísloví „*clara pacta – boni amici – dobré účty udržují přátelství*“.
- **Důkazní prostředek ve sporech** – slouží k uznání a ochraně práv věřitele před dlužníkem, ale i naopak. V historii sloužilo účetnictví především jako protidůkaz při obhajobě žalovaného, soudy vždy dávaly větší důvěru zřetelně, přehledně a čistě napsaným knihám než knihám opravovaným, zmateně napsaným a nepřehledným. Důležitost této funkce je zřetelná již ze záznamů ze starověkého Říma v prvním století před naším letopočtem.
- **Písemný přehled pro vlastníka** – podávala obraz o hospodaření s majetkem podniku. Díky této funkci účetnictví slouží jako přehledný zdroj informací.
- **Podklady pro vyměření daní** – V této funkci je účetnictví naprosto nenahraditelné, jediný ze systémů záznamů obsahuje všechny transakce, které ve finále vedou k vyjádření velikosti výdělku, ze kterého jsou daně vypočítány.
- **Informace o podnikatelské zdatnosti vedení podniku** – pomocí této funkce účetnictví syntetizuje svou běžnou informační činnost. Obsahuje řádně a věrohodně vyjádřené údaje o hospodářské činnosti, ale i transformuje zjištěné informace do zhuštěné podoby ukazatelů nebo jejich soustav.

Kovanicová (2012) uvádí podobné členění jako Janhuba (2010), a to:

- **Informační funkce** – podle Kovanicové (2012) je tato funkce jednou z nejdůležitějších funkcí účetnictví.
- **Důkazní funkce** – účetnictví slouží jako důkazní prostředek při vedení soudních či jiných sporů.
- **Podklady pro výpočet daní** – účetnictví obsahuje potřebné podklady pro vyměření daňové povinnosti.
- **Informační funkce pro vedení podniku** – prostředek, díky kterému manažeři podávají informace o tom, jak spravují a ochraňují svěřený majetek a jak úspěšně s ním hospodaří.
- **Rozhodovací funkce** – obsahují informace důležité pro vnitropodnikové a podnikové rozhodovací procesy.

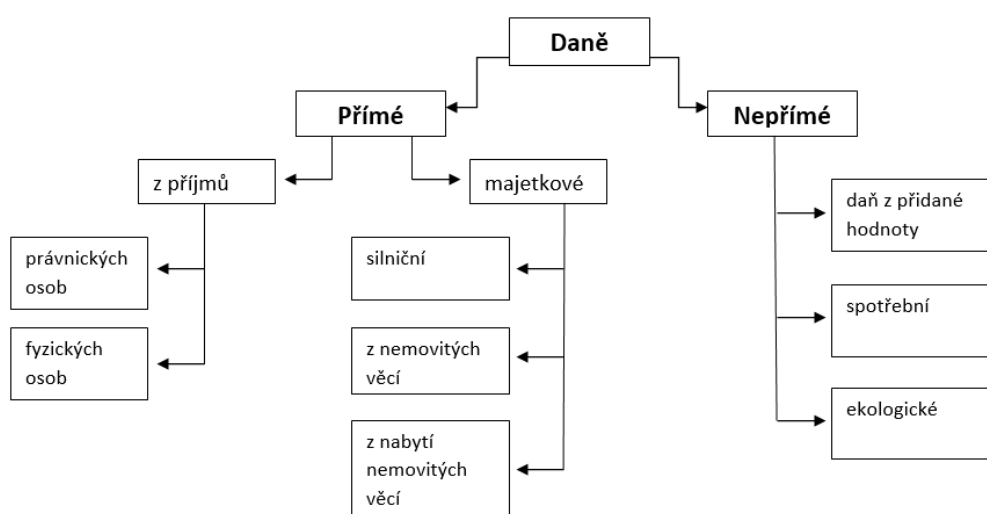
Na rozdíl od všech uvedených autorů uvádí Líbal (2011) pouze tyto dvě funkce účetnictví:

- **Informační funkce** – účetnictví obsahuje a poskytuje informace o stavu a pohybu majetku podniku a zdrojích krytí majetku, o výnosech a nákladech podniku a výsledku hospodaření.
- **Kontrolní funkce** – základ pro kontrolu stavu hospodaření podniku, prostředek při vedení soudních sporů a nástroj pro daňovou povinnost.

2 Provázanost účetnictví s daněmi

Velmi významným důvodem, proč vést účetnictví podniku, je právní provázanost s daňovým systémem republiky. Podle zákona musí každá účetní jednotka vypočítat, přiznat a odvést daň státu, ať už se jedná o daň z příjmů právnických osob, daň z příjmů fyzických osob, DPH, daně spotřební atd. Veškeré údaje potřebné pro výpočet daní čerpají účetní jednotky právě z účetnictví, a naopak všechny údaje, které účetní jednotka získá pomocí výpočtů, musí zaznamenat do účetnictví (Sedláček, 2016).

Obr. 3: Dělení daní



Zdroj: vlastní zpracování dle Kovanicové, 2012

Zúčtování všech uvedených daní se zaznamenává v účtové skupině 34 – Zúčtování daní a dotací.

2.1 Přímé daně

Přímé daně existují dvojího druhu, majetkové daně a daně z příjmů. Majetkové daně se dělí na daň silniční, daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí. Daň z příjmů se rozděluje na dvě, a to na daň z příjmů právnických osob a daň z příjmů fyzických osob. Obě daně přímo vychází z účetní evidence.

Daň z příjmů právnických osob se platí nejpozději 3 měsíce po skončení zdaňovacího období (hospodářský či kalendářní rok), pokud účetní jednotce zpracovává a podává daňové přiznání poradce nebo má povinnost ověřit účetní závěrku auditorem podává daňové přiznání nejpozději

do 6 měsíců po skončení zdaňovacího období (www.financnisprava.cz). Sazba daně je stanovena zákonem ve výši 19 %.

Obr. 4: Schéma výpočtu daně právnických osob

Σ výnosů za účetní období - Σ nákladů za účetní období	
hrubý účetní zisk (popř. ztráta)	← = výsledek hospodaření před zdaněním
+ náklady daňově neuznané	
-výnosy nezahrnované do základy daně	
= základ daně	
-odpočet daňové ztráty	
= snížený základ daně	
-poskytnuté dary	
= upravený daňový základ	
*sazba daně (19 %)	
= daň z příjmů právnických osob	
-slevy na dani	
= výsledná daň z příjmů	

Zdroj: vlastní zpracování dle Sedláčka, 2016.

Daň z příjmů právnických osob se zaznamenává na účet 341 – Daň z příjmů. Předpis daně se účtuje na účty 591(592)/341, úhrada na 341/221(211).

Daň z příjmů fyzických osob je stanovena sazbou 15 %. Pro evidenci této daně se používá účet skupiny 34, konkrétně účet 342 – Ostatní přímé daně. Předpis daně se zachycuje do skupiny 52, tedy 52x/342 a úhrada na účty 342/221(211). Tato daň se většinou platí zálohově a následně se podává roční vyúčtování v podobě daně z příjmů fyzických osob. Předmětem daně jsou příjmy ze závislé činnosti (§ 6 ZDP), příjmy ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP), příjmy z kapitálového majetku (§ 8 ZDP), příjmy z nájmu (§ 9 ZDP) a ostatní příjmy (§ 10 ZDP) (www.financnisprava.cz).

Z daní majetkových nejvíce do vedení účetnictví zasahuje u některých podniků silniční daň, ta se platí v souvislosti s použitím firemních vozů či soukromých vozů použitých k podnikání. Povinnost podat přiznání k silniční dani mají jednotky do 31. ledna následujícího roku. Silniční daň se platí zálohově, termíny pro zaplacení zálohy jsou 15. dubna, 15. července, 15. října

a 15. prosince (www.finance.cz). O silniční dani se účtuje následovně: předpis silniční daně na účty 531/345, úhrada silniční daně na účty 345/221(211), vrácení přeplatku na účty 221/345.

Daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí má účetní jednotka povinnost platit a evidovat v účetnictví, pokud nastaly okolnosti k uskutečnění těchto úkonů (Sedláček, 2016). Obě daně se evidují na účtu skupiny 34, konkrétně na účtu 345 – Ostatní daně a poplatky a vstupují do nákladové skupiny 53 – Daně a poplatky. Předpis těchto daní je vyjádřen 53x/345 a úhrada na účty 345/221(211).

2.2 Nepřímé daně

Skupinu nepřímých daní tvoří daň z přidané hodnoty (DPH), spotřební daně a ekologické daně. Nejdůležitější je daň z přidané hodnoty, která se týká všech ekonomických subjektů a nejen jich, účtují o ní však pouze tzv. plátcí DPH. DPH se také říká daň univerzální, zatěžuje totiž všechny výrobky, zboží i služby na trhu (Kovanicová, 2012). DPH má stanovené tři sazby, základní 21 %, první sníženou sazbu 15 % a druhou sníženou sazbu 10 %. Základním zdaňovacím obdobím je jeden měsíc, povinnost podat přiznání k dani a s ním spojené kontrolní hlášení a popřípadě i souhrnné hlášení má plátcé povinnost podat do 25. dne po skončení zdaňovacího období, v této lhůtě je daň splatná. V některých případech je možné prodloužit zdaňovací období na čtvrtletí (Sedláček, 2016). DPH se zaznamenává na účet 343 – Daň z přidané hodnoty, při nákupu (daň na vstupu) se částka určená sazbou daně účtuje na stranu Má dáti, při prodeji (daň na výstupu) na stranu Dal. Odvod DPH při daňové povinnosti se zaznamenává předpisem 343/221, vrácení nadměrného odpočtu předpisem 221/343.

Spotřební daň se v České republice týká vybraných produktů dle zákona o spotřebních daních, těmi jsou minerální oleje, líh, pivo, víno a meziproducty a tabákové výrobky (www.celnisprava.cz). Sazby spotřebních daní jsou stanoveny pevnou částkou na jednotku množství, základním zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc (Sedláček, 2016). Zachycují se na účet 345 – Ostatní daně a poplatky, stejně jako u DPH se na tento účet zachycují průběžně. Konečné vyúčtování se zachycuje následovně, daňová povinnost na účty 345/221 a nadměrný odpočet na účty 221/345.

Ekologické daně se dělí na daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Sazby ekologických daní jsou stanoveny pevnou částkou na jednotku množství, základním zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc, povinnost vypočítat a odvést daň mají jednotky do 25. dne měsíce, který následuje po skončení zdaňovacího období (www.businessinfo.cz). Tyto

daně se evidují na účtu 345 – Ostatní daně a poplatky. Ekologické daně vstupují při spotřebě do nákladů podniku, proto se zachycují na účty 538/345, jejich platba je účtována na 345/221.

3 Historie účetnictví

Kořeny účetnictví sahají podle různých názorů do různých dob. Podle zastánců nejjobecnějšího pojetí sahají prvopočátky účetnictví až do období tří tisíc let před našim letopočtem v oblastech Eufratu a Tigridu. Naopak podle zastánců vymezení účetnictví jako systému a přesně definovaných vazeb se počítají kořeny vývoje účetnictví až od konce 12. století (Janhuba, 2010).

Samotný termín účetnictví se začal používat v období 19. století, prameny z období středověku a raného novověku zmiňují spíše termíny jako vedení registru, šacunk nebo náležitý plat, avšak vždy jsou zmiňovány ve spojení s konkrétním věcným obsahem (Slavičková, 2017a).

Již od samého prvopočátku existence lidstva měli lidé potřebu různými způsoby zaznamenávat své příjmy a výdaje. Ve většině případů se jednalo o zářezy do stromů, kostí, měkkých kamenů, hliněných destiček, následně o vruby a vrubovky. Principem tohoto záznamu bylo udělení vroubku do větve či jiné věci, což znamenalo vzniklou pohledávku, následné seříznutí vrubu znamenalo uhrazení pohledávky. Z toho vzniklo spojení „na vrub“, které se používá v účetní terminologii dodnes. (Slavičková, 2017a).

Obr. 5: Ukázka vrubovky



Zdroj: https://archive.archaeology.org/1111/artifact/wittenberg_germany_tally_stick.html

Jelikož větve stromů byly stále k dispozici, stal se vrub do větví od nejstarších dob náhradou papíru (Bartková, 2016). Podle archeologických nálezů byly nalezeny první doklady primitivního účetnictví před více než 4 tisíci let před našim letopočtem ve starověké Mezopotámii.

Podle Slavičkové (2017a) bylo v dobách minulých v českých zemích využíváno několik odlišných účetních soustav a zároveň všechny využívané účetní soustavy měly ještě mnoho

odlišných variant. Byly využívány především tyto účetní soustavy: účetnictví správní, účetnictví kamerální, jednoduché účetnictví a účetnictví podvojně.

Na základě zjištěných informací je možné tvrdit, že na území českých zemí byla organizace účetnictví vždy na velmi vysoké úrovni.

3.1 Období středověku až 18. století

V období středověku a raného novověku se účetnictví v českých zemích vyznačuje velmi pomalým vývojem a značnou konzervativností. Vycházelo ze starých osvědčených způsobů, které se nadále rozvíjely a upravovaly podle určitých potřeb, tomu samozřejmě odpovídala i forma účetních záznamů (Puchinger, Slavičková, 2014).

Publikace Bartkové uvádí, že vývoj účetnictví v období středověku a raného novověku v českých zemích byl ovlivněn italským kupeckým účetnictvím, avšak kniha Puchingera a Slavičkové toto tvrzení vyvrací, podle nich není tato teorie jednoznačně prokázána.

Na přelomu 16. a 17. století byl vývoj účetnictví v Českém království v plném proudu. Kromě podvojného účetnictví se také využívala samostatná účetní soustava, která obsahovala jednoduché prvky, tzv. kameralistiky (Bartková, 2016).

Mezi účetní soustavy využívané v tomto období patří především již zmíněné správní účetnictví a účetnictví kamerální.

3.1.1 Správní účetnictví

Správní účetnictví na území Čech je nejstarší využívaný účetní systém. Systém správního účetnictví byl specifický hlavně pro oblast měst. V praxi se používal v mnohých oblastech od středověku až do 18. století. Obsahově mělo správní účetnictví především podobu tří odlišných typů účetních záznamů:

1. důchodní účty, ze kterých na konci 8. století vznikly hlavní peněžní knihy,
2. naturální účty a rejstříky pro každý samostatný podnik,
3. účty partikulární ve významu dílčích časových účtů a pro speciální krátkodobé účely (Slavičková, 2017a)

Mezi nejznámější teoretiky své doby patřili například Jan Brtvín z Ploskovic, Mikuláš Černobýl či Kryštof Fischer.

Nejpopulárnějším spisem Jana Brtvína z Ploskovic, poprvé vydaným v tiskárně Bartoloměje Netolického z Netolic na Malém Městě pražském v roce 1540, bylo dílo s názvem „Knížka tato dvě stránky v sobě drží: v přední stránce jest o způsobu a životu křesťanském, kterak by člověk sám sebe, při tom i jiné, vésti měl, zvláště pak kteří v světě nad jinými panují; v druhé stránce o pořádku slušně a užitečně ze strany hospodářství kratičce shledáno“ (Slavičková, 2017b).

Dílo Jana Brtvína z Ploskovic se skládá ze dvou samostatných knih, zatímco první z nich obsahuje naučný text určený pro správný mravný život každého řádného křesťana, druhá kniha, která nese název „O hospodářství“, je rozdělena do dílčích kapitol spojených do celkem šesti oddílů, které se zabývají postupně tímto:

1. *„Kterak pán hejtmana aneb jiné ouředníky v panství své uvozovati má;*
2. *Hejtman postavený nad jinými ouředníky, co na práci míti má;*
3. *Ouředník, jak zámek se vsí čeládkou i jiné věci, k ouřadu jeho náležející opatrovati má;*
4. *Kterak ouředník k lidem dohlídati a jak soudy a posudky mezi nimi držeti má;*
5. *Opáčení krátké ouředníku, kterak ke všemu dohlédati má;*
6. *Připomenutí krátké pánu, jak ke všechněm věcem jemu potřebným, sám také časem svým přihlédati má, ač chce-li jaké pořádek s užitkem míti“* (Slavičková, 2017b, s. 51).

Pravidla a doporučení, jak vést účetní záznamy, autor neurčil pouze hejtmanovi, nýbrž též dalším osobám, jako například: rychtářům, konšelům, fišmistrům, klíčníkům, kostelníkům, mlynářům apod. a též hlavně samotnému majiteli panství (Slavičková, 2017b).

Mikuláš Černobýl napsal stručnější a výpravnější dílo, které se původně nazývalo „Jiná kratší zpráva, jednomu každému pánu velmi užitečná...“. Mikuláš Černobýl přikládal účetnictví velký význam, a proto kapitola „Počet s úředníky“ je zařazena v knize hned jako druhá (Slavičková, 2017b).

3.1.2 Kamerální účetnictví

Kamerální účetnictví a pojem kameralistika je obecně spojován se správou veřejných finančních prostředků. Některé z variant kamerálního účetního stylu byly taktéž využívány v soukromé sféře, zejména v oblasti velkostatků. Na základě rozhodnutí Marie Terezie v roce 1768 se začala používat technika kamerálního účetnictví na úrovni centrální správy (Slavičková, 2017a).

Ve státní správě zemí Koruny české bylo používáno kamerální účetnictví od roku 1762 prakticky až do konce první poloviny 20. století.

Hlavním nástrojem kamerálního účetnictví byl deník, který obsahoval časové zápisy sloužící jako podkladový materiál pro účtování v hlavní knize obsahující soustavné zápisy. Vztah mezi oběma knihami byl pouze kontrolní. Základním principem kamerálního účetnictví bylo odděleně sledovat náležitosti a platby u deníku a hlavní knihy samostatně, tento druh účetnictví je zván „Journalrechnung“ neboli deníkové účetnictví. Díky této metodě vedení zápisů bylo možné sledovat tři rozhodující ukazatele každého výdajového hospodářství, a to: náležitost, platbu a nedoplatek. Na území českých zemí se rozšířila upravená verze kamerálního účetnictví, tzv. „puteánské kamerální účetnictví“, principem této upravené verze kamerálního účetnictví bylo vedení předpisových, tj. náležitostních položek spolu se zápisem skutečných plateb jak v hlavní knize, tak i v deníku (Puchinger, Slavičková, 2014).

Významné osobnosti kamerálního účetnictví jsou Johann Mathiase Puechberger a Josef František Puteani.

Johann Mathiase Puechberger udal základní podobu kamerálního účetnictví u nás a napsal učebnici „Einleitung zu einem verbesserten Cameral-Rechnungs-Füsse auf die Verwaltung einer Herrschaft angewandt“, kterou vydala rakouská Dvorská účetní komora v roce 1762 (Slavičková, 2017a).

Josef František Puetani rozšířil v českých zemích upravenou verzi kamerálního účetnictví, spolu s dalšími členy své rodiny vydal několik učebnic, které obsahovaly velmi podrobné pokyny a pravidla, včetně nejspíš nejznámější učebnice s názvem „Einleitung und kurze Belehrung zur Führung der Wirtschafts-Rechnungs-Hauptbücher“, která byla vydána v roce 1808 v Praze (Slavičková, 2017a).

Kamerální účetnictví se přestalo na našem území využívat na základě nařízení ministerstva financí v roce 1954, výjimkou byly pouze tzv. Národní výbory v malých obcích. Do současnosti se uchovalo využívání tohoto systému v Rakousku a Německu při účtování o státním rozpočtu země a o činnostech státních úřadů a institucí rozpočtové sféry. Avšak se tato soustava v sousedních zemích postupně mění a doplňuje nařízeními. Do budoucna se počítá s tím, že se v oblastech, kde se kamerální účetnictví využívá, přejde na uplatňování podnikatelsky zaměřeného účetnictví, tzv. podvojného účetnictví (Janhuba, 2010).

3.1.3 Jednoduché účetnictví

Vznik obecného jednoduchého účetnictví se v mnoha zdrojích různí, nejčastěji je však uváděno, že vzniklo v průběhu 13. nebo začátku 14. století. Název jednoduché účetnictví vznikl později, a to konkrétně koncem 18. století (Ekonomická revue, 4/2003). Vznik byl vyvolán kanonickým církevním právem, ve kterém byl ustanoven zákaz počítání a pobírání úroků z kapitálu, v důsledku toho došlo k odstranění účtu kapitálu a možnosti bilancovat (Janhuba, 2010).

V soustavě jednoduchého účetnictví se neevvidují účty nákladů a výnosů a účty aktiv a pasiv. Tento účetní systém je postaven na předpokladu, že k získání pravdivého obrazu o hospodářském výsledku podniku stačí pouze jedna řada účtů, vytvářející při uzavření bilanci, ve které je vrcholnou složkou zisk podniku (Ekonomická revue, 4/2003).

V zemích Koruny české představovalo jednoduché účetnictví pod vlivem kameralistiky jediný systém hospodářských záznamů. Za panování Karla IV. byla vybudována soustava účetnictví pro potřeby zemských a říšských příjmů a výdajů. Účetnictví panovník nejspíše poznal ve francouzském království a kolem roku 1346 do zemí Koruny české pozval odborníky z Itálie (Janhuba, 2010).

Jednoduché účetnictví v Rožmberském dominiu

Jakub Krčín z Jelčan v druhé polovině 16. století spravoval obrovské bohatství pánů z Rožmberka. Jako rožmberský regent nechal zřídit v roce 1578 tzv. „buchhalterii“ plnicí funkci účetního a kontrolního orgánu, sloužila jako centrální účetní a kontrolní účtárna pro všechny velkostatky celého dominia Rožmberků (Bartková, 2016).

Hlavními úředníky tohoto účetního systému byli dva radní a dva písaři, ti měli za úkol pololetní kontroly odvodů peněžní hotovosti a dokladů všech panství dominia. Dalším důležitým úředníkem byl komorní písař, který měl na starost spravovat a vést evidenční agendu o peněžních důchodech panství Rožmberků, které odváděli jednotliví písaři velkostatků, a dále spravoval a vedl evidenci o finančních záležitostech vladařovy rezidence. Tzv. písař truhelní byl hlavním pokladníkem celého dominia Rožmberských pánů. Dále se jednotliví písaři velkostatků dělili podle oblasti, kterou spravovali, jako například písař důchodní, rybní písař, písař pivovarský apod.

Charakteristické znaky účetní evidence Rožmberského dominia by se daly shrnout takto:

- rožmberští písaři používali jednoduché účetnictví, veškeré hospodářské operace se zaznamenávaly z časového hlediska jen jednou,
- pro všechny obory hospodářské činnosti byly základní písemnosti – účty stejné,
- český jazyk byl jediným jazykem používaným v písemnostech,
- obsah písemnosti nebo hospodářské operace byl co nejsrozumitelněji vyjádřen v názvu písemnosti i jednotlivých zápisech,
- účetní písemnosti, které byly vedeny pro každý obor hospodářské činnosti zvlášť, na sebe navzájem jednotlivými stupni navazovaly, díky tomu byla zajištěna poměrně vysoká přehlednost o hospodaření (Bartková, 2016).

Rožmberská účetní soustava byla ve své době velice vyspělá a svědčí o tom i fakt, že ji po vymření rodu Rožmberků v původní podobě převzali noví majitelé panství pání ze Švamberka (Bartková, 2016).

3.2 Období 19. století

S rozvojem průmyslové revoluce na konci 18. a v průběhu 19. století docházelo také k velice rychlému rozvoji účetnictví na území Čech. V důsledku vlády Habsburské dynastie na českém území byl i vývoj účetnictví značně ovlivněn účetními zásadami a postupy německy mluvících zemí (Malíková, Horák, 2009). Finanční účetnictví se v této době zdokonalovalo tak, aby bylo možné srovnávat stav majetkových složek podniku a výsledky hospodaření, a to zejména při burzovních obchodech. V 19. století začala být také vyžadována kontrola externí osobou, tzv. auditorem. Velmi důležitým externím uživatelem v této době byl stát, který začal významně ovlivňovat pravidla účetnictví z důvodu daňové povinnosti podniků. Již v 19. století byla proto sepisována všeobecně uznávaná pravidla účtování (Slavičková, 2017a).

3.2.1 Legislativní úprava účetnictví v 19. století

Vývoj účetní legislativy byl v tomto období velice pestrý, vzniklo nejvíce zákonů, předpisů či ustanovení. Nejzásadnější změnou se stalo vnímání povinnosti vést účetnictví, zatímco původně byl hlavním důvodem k vedení účetnictví vlastní zájem podnikatele, v tomto období na scénu vstupuje stát a začíná zasahovat do účetních povinností podnikatelů (Puchinger, Slavičková, 2014).

Základní vzniklá legislativa:

- 1850 – Kolkový zákon
- 1852 – Císařský patent
- 1862 – Tržební zákoník
- 1863 – Všeobecný zákoník obchodní
- 1896 – zákon o přímých daních osobních
- 1899 – nařízení, které pojednávalo o zřizování a přeměňování akciových společností v oboru průmyslu a obchodu

3.2.2 Jednoduché účetnictví podle Antonína Skřivana

V průběhu 19. století došlo k mnoha významným změnám ve vnímání účetnictví, největší vliv na rozvoj měl v tomto období autor třísvazkové publikace Antonín Skřivan. Třísvazkové dílo vyšlo v roce 1864 pod názvem *Nauka o kupeckém účetnictví* a obsahovalo rozsáhlé pojednání o české účetní terminologii (Bartková, 2016).

A. Skřivan v předmluvě svého prvního svazku použil tato slova: *„Kupecká literatura náleží u nás k odvětvím takorča ladem ležícím. Není tedy divu, že náš stav kupecký posud tak málo probuzen, a v životě veřejném velmi vzdálen jest onoho stanoviska, ježto mu pro jeho velikou důležitost vším právem přísluší. Kniha tato objevuje se v naší literatuře co první toho způsobu, a nemáme-li jich tedy na výběr, jako jich poskytuje bohatá německá a jiné cizí literatury, budíž naší nezvratnou úlohou, aby se nemusila z toho, co vyjde, pracně vyhledávati dobrá zrnka mezi tolika plevy, jako při spisech německých, nýbrž aby vše bylo dobré a důkladné.“* (Skřivan, 1870, s. 4)

Podle tohoto úryvku lze soudit, že účetnictví v Českých zemích nebylo příliš rozvinuté a byla tedy potřeba ho dále rozvíjet a vyučovat na českých školách, což autor dodržel a celý život věnoval právě výuce a studiu účetnictví. Sám stojí za tvorbou řady českých odborných termínů, a to např. „pohledávek“ (dnešní pohledávka), „účetní“ a především termínu „účetnictví“.

Soustava jednoduchého účetnictví historicky předcházela vzniku „úplného“ podvojného účetnictví, avšak není možné tuto soustavu chápat stejně, jako ji známe v nynější podobě. Jednoduché účetnictví v 19. století sleduje pouze některé určené operace, jako jsou pohledávky a dluhy, stav a pohyb peněžních prostředků a stav rozdílu celkového stavu majetku a dluhů, v podstatě se jedná o zjednodušenou podobu podvojného účetnictví (Malíková, Horák, 2009).

Základním prvkem této formy účetnictví je soustava knih, které se označovaly jako knihy řádné a knihy mimořádné (nazývané také jako knihy pobočné či vedlejší (Slavičková, 2017a).

Mezi účetní knihy v soustavě jednoduchého účetnictví patřily tyto:

- **Popisník (inventář)** – do této knihy měli kupci povinnost zaznamenávat stav majetku a dluhů na základě provedené inventury a soupisu majetku a dluhů, kupci popisník sestavovali obvykle jednou ročně na konci sledovaného období.
- **Knih pohledávek a dluhů** – do této knihy si kupci zaznamenávali osobní účty jednotlivých dlužníků a věřitelů podniku. Z nynějšího pohledu se jednalo o hlavní knihu.
- **První zápisník (deník)** – do deníku kupci zaznamenávali všechny realizované obchody v chronologickém pořadí ještě před převedením do ostatních knih.
- **Úvěrní a pokladní deník** – v úvěrním deníku se chronologicky zaznamenávaly úvěrní případy. Pokladní deník používali ke sledování stavu, přírůstků a úbytků peněžních prostředků.
- **Zásobníky** – většinou byly vedeny pouze v jednotkách množství. Jednalo se o pomocné knihy, které sloužily ke sledování stavu a pohybů ostatního majetku (Malíková, Horák, 2009).

Další mimořádné (pomocné) knihy byly např. kniha přepisů listovních, kniha přepisů směnečných, kniha fakturní, kniha rozčertní, kniha zásilek, kniha zboží vydaného, kniha obchodních nákladů, kniha pokladniční aj. (Slavičková, 2017a).

3.2.3 Podvojně účetnictví podle Karla Petra Kheila

Podvojně účetnictví je univerzální soustava, kterou je možné přizpůsobit jakékoliv organizačně-právní formě podnikatelského subjektu. Podvojně účetnictví je nejstarší účetní soustavou ve světě, avšak v českých zemích se uchytilo až koncem 19. století a největší rozmach zažívá na začátku 20. století.

Podvojně účetnictví je charakteristické především tím, že jeho účty tvoří uzavřený kruh. Veškeré účetní případy jsou účtovány tzv. „podvojným“ zápisem, podle kterého získala tato soustava název. Tato účetní soustava rozlišuje dvě hlavní řady účtů, první řadu tzv. rozvahových účtů (majetkových účtů) a druhou řadu tzv. výsledkových účtů. Dále stanovuje, že hospodářský výsledek zjištěný ve výsledovce je roven výsledku v rozvaze.

Hlavní myšlenkou dvouřadové teorie byla možnost získat více informací o tvorbě hospodářského výsledku a o způsobu jeho vytvoření (Ekonomická revue, 4/2003).

Karel Petr Kheil st. vytvořil upravenou verzi podvojného účetnictví v roce 1858 a využily ji především podniky jako např. cukrovary, lihovary, sladovny, pivovary a další podobné průmyslové podniky. V roce 1870 tento systém přijaly některé velkostatky, kde se tomuto systému říkalo „Brožův systém“ podle Ferdinanda Brože, který systém podvojného účetnictví upravil pro potřeby polního hospodářství. Tento systém stál na principu vedení dvou knih, a to deníku a hlavní knihy.

- **Deník** –obsahoval čtyři peněžní sloupce, kdy dva náležely pokladně a dva úvěrům. Každý nově vzniklý případ se musel zapsat do deníku dvakrát, a to jednou na stranu „Debet“ a jednou na stranu „Kredit“, nezáleželo na tom, zda se jedná o hotovostní nebo bezhotovostní platbu. Konečná suma sloupců Dal a Má dáti se musela rovnat. Dále se do deníku zapisoval datum vzniku případu a odkaz na účty v hlavní knize.
- **Hlavní kniha** – dle Kheila obsahovala všechny zbývající záznamy, které se předtím zapisovaly do více různých knih. Hlavní kniha konkrétně obsahovala účty obchodních partnerů (saldokonta), ekonomické účty (kapitál, režie, úroky atd.) a účty statistické (účty zboží, směnek atd.). Jednotlivé obchodní transakce byly zaznamenávány na účty obchodních partnerů. Statistické a ekonomické účty zahrnovaly na každé straně sloupec pro měsíční součty účetních případů, což sloužilo pro přehlednost a možnost pohodlně je přepsat do rozvahy. Účty, na které se zapisovaly zásoby, zahrnovaly navíc sloupce pro evidenci množství.

Podle Kheila bylo zapotřebí sestavovat majetkovou bilanci a výkaz ztráty a zisku do zvláštní knihy, tzv. Inventáře, vždy na konci účetního období. Tyto výkazy doporučoval sestavovat ve formě účtů se stranami Má dáti a Dal (Slavíčková, 2017a).

3.3 Období od začátku 20. století do roku 1989

20. století je obdobím mnoha velkých změn, v tomto století došlo k rozpadu Rakouska-Uherska, svět prošel dvěma světovými válkami, Evropa se rozdělila na svobodný západní a socialistický východní blok a v závěru století došlo k demokratizaci východního bloku. Všechny tyto události velmi významně ovlivnily vývoj celosvětového i českého účetnictví (Bartková, 2016).

3.3.1 Období do roku 1945

Ve vývoji účetnictví do období 1. světové války byla charakteristická značná nejednotnost ve vedení účetnictví. První světová válka sjednocení účetnictví příliš nepomohla, stále se v každém podniku používal jiný systém vedení účetnictví, až s rozpadem Rakouska-Uherska a vznikem První republiky se problém nejednotnosti začal řešit.

I přestože nově vzniklá Československá republika stále dodržovala právní předpisy z dob Rakouska-Uherska, vznikaly nové právní předpisy, které měly za úkol rozšiřovat obsah Všeobecného zákoníku obchodního a braly v potaz potřeby nově vzniklého státu a politicko-hospodářské situace. Novým nařízením byl např. zákon č. 404/1922 Sb., o úpravě hospodaření ve státních závodech, ústavech a zařízeních. Cílem tohoto zákona bylo oddělit hospodaření ve jmenovaných podnicích od hospodaření nově vzniklého státu a v co největší míře jejich vedení přizpůsobit podnikům soukromé sféry. Dále nově vznikl zákon č. 239/1924 Sb., o vkladních knížkách (listech), akciových bankách a o revisi bankovních ústavů. Tento zákon nařizoval představenstvu akciových bank sestavovat třikrát ročně výkaz stavu podle vzorce, tedy rozvahu (Slavičková, 2017a).

Za První republiky účetnictví sledovalo dva hlavní cíle. První lze definovat tímto způsobem: „účetnictví má být majiteli svědkem a obhájcem v obchodním styku jeho s osobami třetími i vůči moci veřejné vůbec“, tedy mělo účetnictví podávat informace nutné k běžnému obchodnímu styku a podklady požadované státem. Druhým cílem účetnictví byla informační podpora pro management podniku. Z toho vyplývá, že zákonem byla stanovena pouze vnější podoba vedení účetnictví, o jeho vnitřní formě si podnik rozhodoval sám. V tomto období účetnictví plnilo dvě základy funkce:

- účetnictví podává informace o pohybu zásob a soustavné výkazy o zásobách,
- neustále účtuje o jednotlivých výsledcích obchodního podnikání.

V období První republiky se používaly dvě účetní soustavy, první soustavou bylo jednoduché účetnictví a druhou podvojně účetnictví. Účty používané v tomto období lze rozdělit takto:

- **Majetkové účty (účty zůstatkové, účty jmění)** – tyto účty sloužily k účtování o zásobách a hodnotách, ze kterých bylo možné získat informace o zůstatcích udávajících stav jmění na konci sledovaného období. Majetkové účty se dále rozdělovaly na:
 - osobní účty – pro každého obchodního partnera byly zakládány samostatné účty nebo jeden souhrnný pro všechny,

- věcné účty – na tyto účty se zaznamenávaly jednotlivé druhy zboží, pro tyto účty bylo možné založit jeden souhrnný účet, který se nazýval účet zboží; dalšími účty, které se do této skupiny řadily, byly např. účet pokladní, účet cenných papírů, účet směnek, účet deviz atd.
- **Účty ryzího jmění** – na tyto účty se zaznamenávalo celkové jmění podniku, jeho úbytky a přírůstky. Mezi tyto účty patřily například:
 - účet základní – na tento účet se zaznamenávaly přírůstky a úbytky jmění, které byly způsobeny mimořádnými událostmi (dědictví, živelné pohromy atd.),
 - výsledkové účty – na tyto účty se zaznamenávaly příjmy a výdaje, které měly jakýkoliv vliv na ryzí jmění; do této skupiny účtů se řadily účty těžebné (dnešní výnosové účty) a účty nákladové.

Samotné účty se zaznamenávaly do účetních knih, které byly pro obě používané účetní soustavy téměř totožné a rozdělovaly se na:

- **knihy pobočné** – jednalo se hlavně o zásobníky, knihu faktur obdržených a vydaných, knihu drobných výdajů, knihu mezd atd.,
- **knihy řádné** – ty se dělily na další dvě skupiny knih, a to na:
 - soustavné – deník úvěrní, deník pokladní, kniha hlavní,
 - ležící mimo soustavu – popisník a kniha úvěrní (E+M, 2/2007).

V nejtěžších chvílích republiky, za Protektorátu Čechy a Morava, se systém vedení účetnictví značně rozčlenil. Jedna část společností a kupců se stále řídila nařízeními Všeobecného zákoníku obchodního a s ním souvisejícími předpisy, další část společností začala vést účetnictví podle přepisů platných v Německu, ty se značně lišily od systému vedení účetnictví za působení Rakouska-Uherska i od vedení účetnictví v první Československé republice. Nový systém, platný v Německu a používaný některými podniky v Protektorátu Čechy a Morava, se nazýval Podnikové početnictví a byl zaveden v roce 1937 v návaznosti na připravovanou válečnou politiku, která vyžadovala stupňovaný výkon a zvýšenou hospodárnost země. Podnikové početnictví obsahovalo tzv. finanční účetnictví (die Finanzbuchhaltung), základem tohoto systému bylo zaznamenávat vztahy mezi podnikem a jeho okolím, tzv. externí účetní případy. Společně s tím bylo vedeno účetnictví provozní (die Betriebsbuchführung), to mělo za úkol zachycovat vnitropodnikové skutečnosti, které umožňovaly pravdivě zaznamenávat údaje

o aktivech, pasivech, nákladech, výnosech a hospodářském výsledku. Systém podnikového účetnictví zahrnoval také kalkulace, statistiky a plánování (Slavíčková, 2017a).

V závěru 2. světové války se protektorátní hospodářství nacházelo ve velmi kritickém stavu. Výroba v odvětví průmyslu byla v řadě podniků zcela zastavena nebo z větší části omezena z důvodu rozsáhlých válečných škod, nedostatku výrobního materiálu, energie a také nutnosti ukončit válečnou výrobu a přejít na potřeby mírového budování hospodářství. V podnicích válkou zničených vlád chaos, který se umocňoval tím, že z vedoucích pozic byli odvoláni Němci, Maďaři, zrádci a kolaboranti a namísto nich byli do vedoucích funkcí dosazeni lidé bez zkušeností a znalostí potřebných k řízení podniků (Bartková, 2016).

3.3.2 Období od roku 1946 až 1989

V období po 2. světové válce došlo k zásadním změnám. Díky prvním poválečným volbám byla zvolena Komunistická strana Československá do Ústavodárného shromáždění, touto výhrou Komunistická strana obsadila významná ministerstva, a to ministerstvo vnitra, zemědělství, informací, zpravodajské složky policie a armády, a od samého začátku si budovala pozice ve státní správě (Malíková, Horák, 2009). V souvislosti s těmito změnami docházelo ke znárodnování některých podniků, pro které vznikala nová pravidla a zásady pro vedení účetnictví (Slavíčková, 2017a). Důležitý zvrát ve vedení účetnictví přinesl prováděcí předpis, který se vztahoval k zákonu č. 116/1946 Sb., o jednotné organizaci podnikového účetnictví, konkrétně se jednalo o vládní předpis č. 205/1946 Sb., kterým se stanoví jednotné účetní zásady (Puchinger, Slavíčková, 2014). Podle uvedeného vládního předpisu lze shrnout cíle účetnictví takto:

- *„účetnictví musí písemně a uspořádaně zachycovat stav a změny majetku (aktiv) a kapitálu (cizího neboli pasiv a vlastního nebo čistého jmění), náklady a výnosy a zjišťovat hospodářský výsledek podniku (zisku nebo ztráty);*
- *účetnictví má poskytovat údaje, které jsou potřebné pro hospodářské plánování a pro daňové účely, dále má umožnit zjišťování hospodárnosti podniků a jejich kontrolu;*
- *musí být v takovém vzájemném vztahu s ostatními obory podnikového účetnictví (tzn. kalkulace, statistika, rozpočetnictví), aby bylo možné kontrolovat a ověřovat výsledky jednotlivých komponent podnikového účetnictví.“ (E+M, 2/2007, s. 67)*

Dne 25. 10. 1946 byl přijat další, v praxi velmi podstatný zákon č. 204/1946 Sb., kterým se měnily některé předpisy o obchodních knihách. V podnicích díky tomuto zákonu mohli účetní

vést účetnictví na volných papírech namísto vázaných knih, a to z důvodu rozšířené praxe vést tzv. propisovací účetnictví. Zákon nově upravoval také způsob přístupu soudů k obchodním knihám a také měnil ve své třetí části ustanovení o přístupu k evidenci činnosti obchodních dohodců (Puchinger, Slavičková, 2014).

Vůbec poprvé v historii vývoje účetnictví v českých zemích zmiňované vládní nařízení pojednávalo o systému pro vedení účetní evidence. Na základě tohoto nařízení měly podniky zaznamenávat svou hospodářskou činnost jednotným způsobem, a to podvojným účetnictvím (Slavičková, 2017a).

Dalším ze skupiny právních předpisů vymezující zákonem stanovené účetní jednotky je vyhláška č. 909 generálního sekretariátu Hospodářské rady. Tato vyhláška stanovovala okruh podniků, které měly povinnost řídit se vyhláškou generálního sekretariátu Hospodářské rady č. 206/1946. Podniky byly podle těchto vyhlášek rozděleny do dvou skupin, a to:

„První skupina:

- *podniky cukrovarnické; průmyslové lihovary, lihočistny a droždárny,*
- *podniky průmyslu vyrábějícího železo,*
- *v oboru sklářského průmyslu podniky hutní vyrábějící duté nebo ploché sklo nebo drobné skleněné zboží; podniky vyrábějící kompoziční sklo; mechanické brusírny skla; podniky vyrábějící skleněné přístroje a chemicko-farmaceutické skleněné zboží.*

Druhá skupina:

- *vyrábějící lihoviny a likéry, jakož i pálenice vína a ovoce, jejichž roční obrat činil alespoň 8 milionů Kčs,*
- *pivovary, jejichž roční výstav činil alespoň 5 000 hl piva,*
- *mlýny, jejichž roční obchodní kontingent činil alespoň 100 vagonů obilí nebo jejich roční obrat činil alespoň 5 milionů Kčs,*
- *podniky potravinářského průmyslu, jejichž roční obrat činil alespoň 5 milionů Kčs; v oboru průmyslu železa a kovů podniky vyrábějící a zpracovávající barevné kovy, jejichž roční obrat činil alespoň 15 milionů Kčs, a ostatní podniky, jejichž roční obrat činil alespoň 5 milionů Kčs nebo které měly k rozvahovému dni alespoň 50 zaměstnanců,*
- *v oboru dřevařského průmyslu pily, jejichž roční obrat činil alespoň 7 milionů Kčs, a ostatní podniky, jejichž roční obrat činil alespoň 5 milionů Kčs,*
- *podniky průmyslu papíru, jejichž roční obrat činil alespoň 5 milionů Kčs,*
- *podniky chemického průmyslu, jejichž roční obrat činil alespoň 5 milionů Kčs,*

- *cementárny, cihelny, podniky průmyslu kamene, vápenky podniky průmyslu keramického, podniky těžící zeminy, jejichž roční obrat činil alespoň 5 milionů Kčs,*
- *podniky stavební, jejichž hmotný investiční majetek movitý měl k rozvahovému dni pořizovací hodnotu alespoň 1 200 000,- Kčs nebo které měly k 31. prosinci alespoň osm penzijně pojištěných zaměstnanců,*
- *podniky sklářské, které nezapadaly do první skupiny a jejichž roční obrat činil alespoň 5 milionů Kčs,*
- *podniky textilní a oděvní, jejichž roční obrat činil alespoň 5 milionů Kčs, a podniky kožešnické, jejichž roční obrat činil alespoň 7 milionů Kčs; podniky kožedělného průmyslu, jejichž roční obrat činil alespoň 6 milionů Kčs; podniky grafického průmyslu, jejichž roční obrat činil alespoň 4 miliony Kčs,*
- *vodárny, jejichž roční obrat činil alespoň 3 miliony Kčs,*
- *ostatní průmyslové podniky, jejichž roční obrat činil alespoň 5 milionů Kčs. (Puchinger, Slavíčková, 2014, s. 96)*

Za zmínku jistě stojí také zákony č. 114, 115, 118, 119, 120, 121, 122, 123 a 124. Všechny se týkaly znárodnění a organizace podniků a byly vydány v roce 1948 (Puchinger, Slavíčková, 2014).

Na základě výše zmíněných právních předpisů vznikly jednotné účtové osnovy pro všechny druhy podniků. Osnova se stala základním nástrojem pro vymezení základních ukazatelů hospodářské činnosti, stanovila účty, které musely vést podniky, jež měly tuto povinnost udělenou ze zákona. Značným přínosem se stalo přijetí zákona č. 65/1949 Sb., o oceňování, a přijetí vládního nařízení č. 1/1951 Sb., které stanovovalo zásady pro jednotné oceňování v podnikovém účetnictví (Bartková, 2016).

V období mezi roky 1946 a 1951 byl sestaven komplexní systém pro zaznamenávání ekonomické činnosti podniků. Postupně byly také začleněny významné části ekonomických subjektů v národní ekonomice, do již vzniklého systému (Slavíčková, 2017a).

Zcela nové stádium vývoje zahájilo přijetí zákona č. 108/1951 Sb., o organizaci národohospodářské evidence. Ten formuloval jednotlivé obory evidence, a to statistiku a operativně technickou evidenci účetní (Slavíčková, 2017a).

Následkem neúspěšně realizovaného prvního pětiletého plánu nastává roku 1953 v Československé republice měnová reforma a v pořadí druhá poválečná reforma účetnictví. V důsledku toho vyšlo v platnost vládní nařízení č. 41/1952 Sb., kterým byly

stanoveny účetní zásady. Od tohoto momentu začalo účetnictví sloužit potřebám centrálně plánované ekonomiky, podléhalo organizační složce Ústřední komise lidové kontroly a statistiky a tímto krokem zcela opustilo svou dosavadní aktivní funkci. Účetní reforma uzpůsobila účetnictví národohospodářskému plánování a ponížila je na pouhou účetní evidenci (Bartková, 2016).

Výše zmíněné vládní nařízení č. 41/1952 Sb., bylo později zastoupeno jiným nařízením, a to nařízením č. 30/1958 Sb., které definovalo také účetní zásady (Slavíčková, 2017a). Nařízení č. 41/1952 Sb., vyšlo v platnost z důvodu potřeby zlepšit evidenci a zlepšit také kontrolu plnění státního rozpočtu. Vznikla tzv. soustava národohospodářské evidence, kam se přesunulo účetnictví ze soustavy podnikového početnictví (E+M, 2/2007).

Základními cíli účetní evidence podle vládního nařízení č. 41/1952 Sb. byly tyto:

- ve všech účetních jednotkách dohlížet a revidovat průběh plnění plánů, a to zejména státního plánu rozvoje národního hospodářství a státního rozpočtu, a poskytovat potřebné materiály k jejich zdárnému sestavení,
- poskytovat ochranu socialistickému vlastnictví, zamezit nezákonnému a nehospodárnému zacházení s finančními prostředky státu,
- poskytovat možnost kontroly nad hospodárností, rozpočetnictvím a finančnictvím podniku a dohlížet na dodržování zásady hospodárnosti,
- předkládat informace o kvantitě a kvalitě odvedené práce, kontrolovat normy a napomáhat rozvoji pracovních metod podle socialistického smýšlení (Puchinger, Slavíčková, 2014).

Účetní evidence se v 50.–60. letech 20. století skládala z těchto tří základních částí:

- **Běžná účetní evidence** – tato evidence sloužila k zachycování běžných účetních případů vzniklých v průběhu účetního období. Účetní jednotky měly povinnost vést tuto evidenci tak, aby bylo možné včas sestavit a předložit ke kontrole účetní a statistické výkazy.
- **Účetní výkazy** – měly podávat pravdivý obraz plnění plánů a rozpočtů stanovených účetními jednotkami.
- **Souhrnné účetní výkazy** – tyto výkazy měly za úkol podávat pravdivý obraz o plnění státních plánů rozvoje národního hospodářství podle jednotlivých odvětví hospodaření (E+M, 2/2007).

Dalším velmi významným nařízením bylo vládní nařízení č. 81/1965 Sb., kterým mělo být účetnictví organizováno Ústřední komisí lidové kontroly a statistiky, účetnictví díky tomuto nařízením naprosto ztratilo svou dosavadní aktivní funkci. Účelem tohoto nařízení bylo především vyhovět požadavkům centrálně plánované ekonomiky a podtrhnout nezávislost podniků současně s oslabením ekonomiky. Tato reforma byla velmi významná pro budoucí vedení účetnictví, které se mělo plně přizpůsobit požadavkům centrálně řízené ekonomiky a národohospodářskému plánování. To už nesloužilo pro řízení podniku, jako tomu bylo dříve, ale mělo splňovat pouze funkci účetní evidence, která se zcela odtrhla od finančního řízení podniku (Malíková, Horák, 2009).

V 70. letech minulého století se účetnictví postupně přesouvá do informační soustavy organizací, ta je upravena vládním nařízením č. 153/1971 Sb., o informační soustavě organizací (E+M, 2/2007). Z nového vládního nařízení je zřejmé výrazné uchránění na rozsahu zkruslovaných skutečností, důsledkem toho byly výrazné snahy o změny v systému vedení ekonomiky v 80. letech 20. století (Puchinger, Slavíčková, 2014).

Navazujícím právním předpisem byla vyhláška č. 154/1971 Sb. o účetnictví, která byla vydána federálním ministerstvem financí. Vyhláška celkově upravuje problematiku vedení účetnictví, dále také účetních dokladů, zápisů, knih atd. Podrobně se věnuje vymezení náležitostí účetních dokladů. V §11 tohoto nařízení je poprvé legislativně umožněn tzv. složitý zápis účetních případů. Vzniklé účetní případy se opět zapisovaly do účetních knih podle věcného obsahu, správnými částkami a v příslušném časovém období. Účetní jednotky si mohly sestavit vlastní účtový rozvrh podle předem definované účtové osnovy, v rozvrhu byla uvedena čísla a názvy jednotlivých syntetických účtů, které bylo možné doplnit náležitými analytickými účty. Také bylo dovoleno v průběhu roku přidávat do účetního rozvrhu účty podle vzniklé potřeby podniku. Účetní jednotky sestavovaly dva základní účetní výkazy, tj. výkazy, které sloužily pouze pro potřeby podniku (vnitropodnikové a podnikové výkazy), a výkazy, které sloužily samotné účetní jednotce, ale i pro potřeby oprávněných orgánů (státní účetní výkazy) (E+M, 2/2007).

V závěrečné fázi vývoje účetnictví před Sametovou revolucí v roce 1989 byl kromě účetnictví přikládán velký význam oblasti kalkulací podniku jako základu pro vznik cen a pro statistiku, která měla sloužit jako prostředek k získávání informací sloužících k řízení plánované ekonomiky (Slavíčková, 2017a).

V této etapě byl novelizován zákon č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací, a to zákonem č. 128/1989 Sb. Novelizace byla zapříčiněna tzv. přestavbou hospodářského mechanismu, který se inspiroval sovětskou „perestrojkou“ (Malíková, Horák, 2009). Kromě toho tehdejší vláda vydala nařízení č. 136/1989 Sb., o informační soustavě organizací, jehož důsledkem bylo značné uvolnění v oblasti technického a technologického vybavení společností a oceňování majetku a závazků (Bartková, 2016).

Výše uvedené i mnohé další právní předpisy setrvaly v platnosti ještě mnoho let po Sametové revoluci a následném pádu komunistického režimu v Československé republice (Puchinger, Slavíčková, 2014).

3.4 Období po roce 1989

S ohledem na základní cíl komunistického vedení účetní evidence, tj. dohled nad plněním plánů stanovených centrálně plánovanou ekonomikou, který platil mezi roky 1952 a 1989, bylo vyloučeno tento systém pouze reformovat. Nová demokratická vláda proto přistoupila k vytvoření a zavedení nové účetní evidence, ta byla přizpůsobena rychle se rozvíjejícímu hospodářství a jeho potřebám, hlavní principy této účetní evidence se nadále přenáší i do moderního vedení účetnictví (Puchinger, Slavíčková, 2014).

Na začátku 90. let 20. století zákon o soukromém podnikání vymezoval nutnost vedení účetnictví, podnikatelům tak vznikala povinnost vést účetnictví. Mohly si zvolit ze dvou forem, buď jednoduché účetnictví, nebo účetnictví podvojně, vedení zvolené formy ovšem muselo být v souladu se stanovenými účetními zásadami. Tyto zásady sestavilo a vydalo federální ministerstvo financí s platností od 1. 6. 1990 (E+M, 2/2007).

Nový účetní systém upravoval zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (Slavíčková, 2017a). V tomto nově vzniklém zákoně se zrcadlily účetní zásady, které byly uznávané ve světě, a dále jednotlivé prvky metody účetnictví, a to i s oceňovacími principy (Ekonomická revue, 4/2003).

Navzdory novým právním předpisům zůstávaly v platnosti i některé staré zákony přijaté za minulého režimu. Tyto předpisy sloužily k potřebám především velkých hospodářských celků. Konkrétně se jednalo o tyto zákony:

- *„zákon č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací, doplněný zákonem č. 128/1989 Sb.,*
- *nařízení vlády ČSSR č. 136/1989 Sb., o informační soustavě organizací,*

- *vyhláška FMF č. 155/1971 Sb., o inventarizacích hospodářských prostředků,*
- *účetné osnovy a směrnice k nim vydané FMF.*“ (Malíková, Horák, 2009, s. 32)

Na další vytváření zákonů, vyhlášek a nařízení měl značný vliv rozdělení Československé republiky 1. 1. 1993 na dva samostatné celky, Českou a Slovenskou republiku. Po tomto zásadním kroku byla zahájena reforma účetnictví, ta se již inspirovala a z části vycházela z účetních norem Evropské unie a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Tato reforma si kladla za cíl zajistit transparentnost údajů o podniku z majetkového a finančního pohledu a důchodové situace, poskytnout srovnatelné údaje v čase a prostoru a zároveň uplatnit užívání tradičních účetních metod (Bartková, 2016).

V návaznosti na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, bylo vydáno v roce 1992 opatření ministerstva financí, které upravovalo účtovou osnovu a samotné postupy účetní evidence pro jednotlivé účetní jednotky. Vstoupilo v platnost dne 1. 1. 1993. Tyto úpravy byly završeny závaznou úpravou účetních výkazů, byla tím stanovena jejich forma, struktura i obsah (Malíková, Horák, 2009).

Způsob vedení účetnictví byl stanovován podle základu daně, pokud základ daně za běžný rok nepřekročil 540 000 Kčs a podnik nezaměstnával více než 25 zaměstnanců, mohla účetní jednotka vést pouze jednoduché účetnictví, pokud tyto hranice účetní jednotka překročila, vznikala jí povinnost vést účetnictví podvojně. Podle druhu účetnictví byl kladen nárok na vedení účetních knih, v případě jednoduchého účetnictví byly požadovány knihy základní (peněžní deník) a knihy pomocné (inventurní kniha, kniha materiálových zásob, kniha pohledávek a závazků, kniha zakázek), v případě podvojného účetnictví musely jednotky vést deník, hlavní knihu a knihy analytické evidence. Ani v jednom z případů nebyla předepsána forma účetních knih (E+M, 2/2007).

Dalším významným krokem ve vývoji účetnictví v České republice bylo rozhodnutí vstoupit do Evropské unie, příprava na vstup byla zahájena na konci 20. století, konkrétně v roce 1999, kdy vzniklo shromáždění právnických osob pod názvem Národní účetní rada. Ta byla tvořena zástupci z řad představitelů Komory auditorů ČR, Komory daňových poradců ČR, Svazu účetních a Vysoké školy ekonomické (fakultou financí a účetnictví). Důležitým prvním krokem ke změně tehdejšího stavu účetnictví bylo schválení návrhu zákona, který upravoval zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a vstoupil v účinnost 1. 1. 2001 (Malíková, Horák, 2009).

Zásadní zlom v zákonných předpisech, které platily a platí pro české účetnictví, nastal 1. 1. 2004, kdy vstoupila v platnost trojice právních předpisů upravujících vedení účetnictví.

Těmito předpisy byly zákon o účetnictví, prováděcí vyhlášky ministerstva financí a České účetní standardy, tyto všechny změny se zároveň uskutečnily v naprostém souladu s předpisy Evropské unie (E+M, 2/2007). Tímto byly účetní jednotky povinny vést podvojně účetnictví, toto pravidlo se týkalo těchto subjektů:

- *„právnícké osoby, které mají sídlo na území České republiky,*
- *zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,*
- *organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu,*
- *fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,*
- *ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 15 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,*
- *ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,*
- *ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h),*
- *ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis.“*

(Malíková, Horák, 2009, s. 40)

Hranice obratu pro povinnost vést účetnictví se v průběhu let měnila, v roce 2004, kdy právní předpis vstoupil v platnost, byla tato hranice 6 000 000 Kč, rok poté se tato hranice navýšila na 15 000 000 Kč a v roce 2008 se hranice zvedla na 25 000 000 Kč (Malíková, Horák, 2009).

Podnikatelé, kteří nespádají do výše uvedených podmínek, mohou vést pouze daňovou evidenci (E+M, 2/2007).

Poslední velmi významným rokem v právní úpravě účetních předpisů se stal rok 2016, kdy byla přijata novela zákona o účetnictví, která přinesla mnoho změn jak ve vedení samotného účetnictví, tak například v kvalifikaci velikostí účetních jednotek (Randáková, 2018).

4 Vývoj forem účetnictví

Účetní formou se rozumí způsob zápisu účetních případů do účetních knih. Je možné je rozlišovat ze dvou hledisek, a to konkrétně podle vztahu mezi deníkem a hlavní knihou (přímá a nepřímá účetní forma) a podle postupu účtování (přepisovací, rozpisovací a propisovací účetní forma) (Ekonomická revue, 4/2003).

Účetní formy se vyvíjely na základě vyšší vzdělanosti lidstva a postupným vývojem výpočtů a techniky, kterými se zapisovaly potřebné údaje. To se odráželo také na vývoji účetních knih, počtu knih a vzájemném propojení zápisů a jejich organizaci. Pro rozdělení účetních forem slouží dva kvalitativní znaky:

- množství a vlastní podoba knih pro příslušnou formu (dají se rozpoznat tyto formy: elementární záznamy, účetnictví ve vázaných knihách, účetnictví na volných listech a počítačové účetnictví),
- pořadí zápisů účetních případů o jedné transakci v jednotlivých knihách a jejich vzájemná provázanost (lze rozdělit na nesynchronní, částečně synchronní a plně synchronní účetnictví) (Janhuba, 2010).

4.1 Italské účetnictví

Základem podvojného účetnictví byly starší nebo také klasické formy účetnictví, princip těchto forem spočíval v ruční technice zápisů a používání vázaných účetních knih. Kvůli této technice bylo nutné jednotlivé položky přepsat z deníku do hlavní knihy na příslušné účty. K nejstarším účetním formám patří tzv. italské účetnictví (Ekonomická revue, 4/2003).

4.1.1 Staré italské účetnictví

L. Pacioli popsal jako první tzv. „*italské účetnictví*“ nebo také „*staré italské účetnictví*“ či „*starou italskou formu*“ okolo roku 1494 (Bartková, 2016). V souvislosti s tím vydal své nejznámější dílo „*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportionalita e Proportiony*“ v překladu to znamená „*Soubor aritmetiky, geometrie, poměrů a úměr*“ (Ekonomická revue, 4/2003). Základním prvkem starého italského účetnictví byly tři knihy:

- kniha pamětní – také nazývaná jako „*memoriale*“, do této knihy mohl psát každý, kdo byl spjat s obchodem,

- deník – nebo také „*giornale*“, do deníku zapisoval pouze majitel obchodu, vedoucí pobočky nebo účetní,
- hlavní kniha – zvaná také „*squartafoglio*“, do hlavní knihy zapisoval jen majitel obchodu, a to na strany *Má dáti* a *Dal* na příslušné účty (Janhuba, 2010).

Prvním zápisem, který se týkal účetního zápisu, byl zápis do tzv. memorialu, neboli knihy pamětní, z memoriálu se čerpaly informace pro zápis do deníku, kam se zapisovaly chronologicky, a z deníku se přebíraly informace pro zápis do hlavní knihy, údaje zapisované do hlavní knihy se zapisovaly velmi podrobně, zápis by bylo možné označit za analytický. Metoda těchto zápisů byla značně náročná, proto se s vyšším počtem účetních případů rozvíjely i účetní formy (Bartková, 2016).

4.1.2 Nová italská forma účetnictví

Nová italská forma účetnictví byla dotvářena v průběhu 18. století, v tomto období začaly nahrazovat účetní doklady memoriál (Bartková, 2016). Mezi doklady, které se v nové italské formě používaly, se řadily např. potvrzenky, faktury nebo také výpisy. Dále se začaly používat dva deníky, a to pokladní deník a úvěrní deník. Do pokladního deníku se zaznamenávaly obchody uskutečněné za hotové, do úvěrního deníku se zaznamenávaly obchody, při kterých vznikaly společnosti dluhy a pohledávky (Janhuba, 2010). Také se začala využívat pomocná kniha, tzv. „zásobník“, do něj se zaznamenávaly zásoby materiálu a zboží (Bartková, 2016).

Z hlavní knihy, po ověření správnosti zápisů po formální stránce, se sestavil účet ztráty a zisku a účet rozvázný (Ekonomická revue, 4/2003).

Určité problémy spojené s italským účetnictvím však stále přetrvávaly. Významným problémem byla pracnost této metody, dalším problémem metody bylo hledání správné rovnováhy mezi syntetickými a analytickými informacemi, oba typy informací byly pro společnost naprosto nepostradatelné, proto byla potřeba najít systém pro jejich co nejefektivnější zpracování, aby poskytovaly co nejvíce užitečných informací majiteli (Bartková, 2016).

4.2 Německé účetnictví

Německá forma účetnictví se zaměřovala na řešení problému pracnosti přepisování účetních případů (Bartková, 2016). Tato forma účetnictví obsahovala zvláštní typ účetních knih, tzv. „meziknih“, pomocí meziknih byl zprostředkován přepis mezi deníkem a hlavní knihou.

Již zmíněné meziknihy měly svůj speciální název, říkalo se jim „sborníky“ (Janhuba, 2010). Ve sbornících se seskupovaly položky podle druhu k sobě, následně se sčítaly a souhrnně se zapisovaly na příslušné účty hlavní knihy. Sborníky mohly mít různou úpravu a dobu, za jakou se úhrny přepisovaly (Ekonomická revue, 4/2003).

Návaznost mezi zápisy v účetních knihách, tj. v denících a hlavních knihách, zabezpečovaly sborníky (Bartková, 2016). Sborníky byly nejednotně uspořádané, zbytek knih německé formy účetnictví se řídily podle italské formy (Janhuba, 2010).

4.3 Anglické účetnictví

Anglická forma účetnictví se snaží o co nejvyšší dělení účetní práce, tato forma je uplatňována hlavně v anglickém bankovníctví (Janhuba, 2010). Načerpané zkušenosti z využití anglické formy účetnictví v bankovním sektoru využívají také obchody a průmysl. Základním znakem této formy bylo využití řady specializovaných deníků pro účtování proběhlých obchodů. Specializované deníky byly např. deník nákupu, deník prodeje, deník výroby, deník pokladní, deník směnek a velká řada dalších (Ekonomická revue, 4/2003).

Vzniklý účetní případ je nejprve zapsán do některého ze specializovaných deníků a následně je přepsán do hlavní knihy. Na rozdíl od německé formy se do hlavní knihy zapisují rozvinuté obraty (Janhuba, 2010). Anglická forma účetnictví poskytovala lépe chronologicky uspořádané informace, značným nedostatkem této formy i nadále přetrvává pracnost prepisování případů a až přehnaná podrobnost zápisů v hlavní knize (Bartková, 2016).

4.4 Francouzské účetnictví

Francouzská forma účetnictví kombinuje metody používané v anglické a německé účetní formě. Z anglické formy byly převzaty specializované deníky a z německé formy byly převzaty sborníky (Janhuba, 2010). Účetní případy se podobně jako v německé formě nejdříve zapisovaly do sborníku a až po určité době se sečetly stejné případy a souhrnně se zapisovaly na účty hlavní knihy. V hlavní knize se tak nacházely souhrnné obraty za delší časové období, které mohlo být např. týden, měsíc, ale i déle. Dále se účetní operace stejně jako v anglické metodě zapisovaly do specializovaných deníků a pro operace, které nebylo možné zařadit do některého ze specializovaných deníků, byly zakládány tzv. generální deníky (Ekonomická revue, 4/2003).

Všechny již uvedené účetní formy pozvolna utvářely systém analytické a syntetické evidence účetních případů. Již bylo možné čerpat informace přehledně a souhrnně z vytvořených

účetních materiálů. Ovšem stále zůstával problém průkaznosti případů, to řešilo důsledné dodržování využívání účetních dokladů, v tomto ohledu byl problém pracnosti z části vyřešen sborníkováním účetních záznamů (Bartková, 2016).

4.5 Další formy

4.5.1 Integrovaná forma účetnictví

Integrovaná forma účetnictví se rozvinula ve střední Evropě v průběhu 18. století. Principem používání této formy účetnictví bylo zřizování samostatných deníků pro každý syntetický účet. V malých podnicích, kde pracovalo pouze pár zaměstnanců, bylo běžné zapisovat vzniklé časové a soustavné zápisy pouze do jedné účetní knihy tak, aby bylo možné zachytit případ do deníku i na souvztažné účty najednou. Tato forma byla také nazývána jako synoptické účetnictví, později také jako americké účetnictví (Ekonomická revue, 4/2003).

4.5.2 Tabelární účetní forma

Tato forma byla vhodná především pro malé účetní jednotky. Princip tabelární účetní formy byl postaven na potřebě zapisovat účetní případy pouze na malé množství účtů v hlavní knize. Tabulkové uspořádání této formy umožňovalo spojovat informace do jedné účetní knihy, ty byly v předchozích formách obsažené v deníku a hlavní knize. Tato forma se nazývala také jako tabelární deník či americký deník (Bartková, 2016).

4.5.3 Propisovací forma účetnictví

Propisovací účetní forma představovala další krok ke snížení pracnosti a navýšení efektivnosti při zpracování účetních případů (Bartková, 2016). Pomocí této metody odpadlo pracné přepisování účetních případů do pomocných knih, deníku a hlavní knihy. Principem bylo zapsání případů do deníku a zároveň jejich propisování na syntetické nebo analytické účty hlavní knihy (Ekonomická revue, 4/2003). Zápisy byly prováděny ručně a později i strojově za pomoci účtovacích strojů. Jednotlivé formy účetnictví se dále rozlišovaly podle toho, do jaké knihy byl zaznamenán originální zápis (Bartková, 2016).

4.5.4 Formy kombinující vázané knihy a volné listy

Do této skupiny forem patří dvě, a to sborníkově deníková a ruská forma dokladově sborníková. Ruská forma vedení účetnictví nepoužívá deník, ten je nahrazen uspořádanými doklady, ty slouží jako podklad pro zápis do jednotlivých sborníků a hlavní knihy. Syntetickou

evidenci v této formě zastávaly vázané knihy, naopak volné listy poskytovaly analytické záznamy. Sborníkově deníková forma účetnictví využívala pro záznam účetních případů specializované sborníky, ty souhrnně tvořily deník pro jednotlivé syntetické účty. Každý vzniklý případ byl zaznamenán do určitého deníku na stranu Dal, následně byly sbornikovány a zapisovány do hlavní knihy na souvztažný účet na stranu Má dáti. Na konci účetního období se rozvaha sestavovala rovnou z deníků (Janhuba, 2010).

4.5.5 Účetní forma vedená výpočetní technikou

Přechod z vedení účetnictví na volných listech nebo ve vázaných knihách na vedení účetnictví výpočetní technikou, nejprve děrnoštítkovými stroji a následně počítači, byl obrovský pokrok (Janhuba, 2010). Přechod na technické pracování účetnictví a jeho postupné zdokonalování umožňovalo podnikům zpracovat velký objem dat v celkově krátké době a tím také zvýšit efektivitu práce a zvýšit tak i informovanost vedení (Bartková, 2016). Novodobé zpracování účetnictví představují specializované programy, předem nadefinované k provázání účetních případů a relativně snadnému přístupu ke konečným informacím (Ekonomická revue, 4/2003).

V nynější době, době 4. průmyslové revoluce, která se nazývá „Průmysl 4.0“ nebo také „Industry 4.0“, je značná vazba i na vývoj účetních metod a techniku, která se v souvislosti se zpracováním účetnictví využívá. 4. průmyslová revoluce je zaměřena především na digitalizaci, usnadnění a zefektivnění práce lidí, velkou část pracovních úkonů přebírají stroje a další technika. Práce účetních je a v budoucnu bude stále více nahrazována technologiemi, které postupně převezmou práce, které se stále opakují, díky tomu vznikne nová pracovní pozice kontrolních pracovníků, kteří budou dohlížet na správnost zadaných údajů. S tím se bohužel váže zánik pracovních pozic, jako jsou například fakturantky. Jsou ovšem i oblasti, ve kterých je lidský faktor nenahraditelný, účetní budou vykonávat operace, u kterých je zapotřebí velmi podrobná znalost podniku, aby bylo možné zobrazit realitu v účetnictví. Jednou z již využívaných vymožeností v oblasti účetnictví je například QR kód, který v sobě nese informace o dokladu, za pomoci čtečky QR kódu se rozluští informace i o příslušném softwaru a odpadá tak zdlouhavé manuální přepisování náležitostí dokladů do účetních programů (Investujeme.cz, 2018).

5 Vymezení a charakteristika změn ve vedení účetnictví a jejich dopady na ekonomické subjekty

5.1 Zavedení účetních knih

S rozvojem obchodů a služeb se zvyšovala i potřeba vzniklé účetní případy zaznamenávat, proto byly postupně ve velkých podnicích, ale i u jednotlivých živnostníků zakládány účetní knihy. Zpočátku nebylo zapotřebí velké množství knih, ale postupem času se tato potřeba zvyšovala a spolu s ní se i zvyšoval počet vedených účetních knih.

Počty knih se lišily podle vzniklého účetního systému. V naprosto prvním popsaném účetním systému, správním účetnictví, se používala jediná, která se nazývala „účetní kniha“, nebo také „kniha počtů“. Ta obsahovala čtyři sloupce, prvním byl sloupec pro datum, další pro popis případu a následně sloupec pro příjem a další pro výdej (Slavíčková, 2017a).

Správní účetnictví a s ním spojené vedení účetních knih bylo pro firmy a živnostníky té doby přínosné, ale i zatěžující. Přínosem pro ně byla přehlednost z hlediska nákupů materiálů a zboží a přehledu prodaného množství výrobků a zboží, to jim umožnilo efektivněji zhodnocovat vynaložené prostředky a chovat se hospodárně.

Dalšími z mnoha přínosů byla možnost kontroly, získání informací k rozhodování a plánování výroby, rozhodování o zdrojích krytí atd.

Nevýhodou zavedení účetních knih byla potřeba určitého vzdělání podnikatelů, či najmutí nového pracovníka s odpovídajícím vzděláním pro vedení účetnictví, což pro podnikatele znamenalo finanční zátěž v podobě mezd pro kvalifikovanější pracovníky.

Kamerální systém účetnictví už na rozdíl od správního účetnictví vyžadoval vést deník a k němu hlavní knihu, ty byly vedeny dvěma různými pracovníky z důvodu možnosti vzájemné kontroly. Kamerální se rozdělovalo dále na dva druhy, a to na „Journalrechnung“ a „Puteánské“, náležitosti deníků u obou druhů byly stejné, zaznamenávaly příjmy a výdaje. Náležitosti hlavních knih se ale různily (Puchinger, Slavíčková, 2014).

Obr. 6: Hlavní kniha podle Journalrechnung

The image shows a page from a historical ledger titled "JOURNAL 1751" and "JANUARIVS". The page is numbered "3" at the top right and "A 3" at the bottom center. The layout consists of a central column for text entries and two narrow columns on either side for numerical data. The text entries are in German and describe various transactions, such as "Zwei Pf. ...", "Zwei Pf. ...", and "Zwei Pf. ...". The numerical columns are labeled "Schilling" and "Groschen" at the top. The page is filled with handwritten entries and has a decorative border.

Zdroj: Puchinger, Slavíčková, 2014, s. 62

Na rozdíl od náležitostí hlavní knihy podle Journalrechnung obsahovala hlavní kniha podle Puteánského účetnictví víc sloupců. Důvodem vyššího počtu sloupců bylo zřizování centrálních účtáren, kam byly odesílány deníky podniků a z nich byly případy přepisovány do hlavní knihy (Puchinger, Slavíčková, 2014).

Obr. 7: Část hlavní knihy podle Puteánského účetnictví

The image shows two pages of a historical ledger from 1844. The left page is titled 'Zahlungsbücher-Tabelle' and the right page is a continuation of the ledger with columns for 'Debit' and 'Credit'.

Li. A. Geschäft N.	An Seiten.		
	Werten	Kolonnen	Zu
I. Kassenbuch	1200		1200
II. Kassenbuch			
A. Kassenbuch von Kassen	30		30
B. Kassenbuch von Kassen	100		100
C. Kassenbuch von Kassen			
III. Geschäft:			
A. Kassenbuch von Kassen			
B. Kassenbuch von Kassen	60		60
C. Kassenbuch von Kassen			
D. Kassenbuch von Kassen	600	600	1200
E. Kassenbuch von Kassen			
IV. Geschäft:			
A. Kassenbuch von Kassen	120	8000	8120
B. Kassenbuch von Kassen		500	500
C. Kassenbuch von Kassen		700	700
D. Kassenbuch von Kassen		1300	1300
E. Kassenbuch von Kassen		60	60
V. Geschäft:			
A. Kassenbuch von Kassen		500	500
B. Kassenbuch von Kassen		100	100
VI. Geschäft:			
A. Kassenbuch von Kassen		3000	3000
B. Kassenbuch von Kassen	300	3000	3300
C. Kassenbuch von Kassen		1500	1500
D. Kassenbuch von Kassen		400	400
E. Kassenbuch von Kassen		50	50
VII. Geschäft:			
A. Kassenbuch von Kassen		800	800
B. Kassenbuch von Kassen		30	30
VIII. Geschäft:			
A. Kassenbuch von Kassen		200	200
B. Kassenbuch von Kassen		1910 40	1910 40
IX. Geschäft:			
A. Kassenbuch von Kassen		500	500
X. Geschäft:			
A. Kassenbuch von Kassen		100	100
Summe	2470	2470	2470

Zdroj: Puchinger, Slavíčková, 2014, s. 64

Kamerální systém účetnictví pro podnikatele znamenal větší administrativní zátěž z důvodu povinnosti vést dvě účetní knihy, ve větších podnicích bylo zapotřebí najmout další pracovníky, s čímž se spojovaly i další náklady.

V případě odesílání deníků do centrální účtárny odpadla nutnost najmout další pracovníky, ale vyšší náklady s tím spojené zůstaly. Také podnikatelé museli počítat s časovou prodlevou v oblasti získávání informací potřebných k rozhodování a k řízení podniku. V centrálních účtárnách docházelo k úniku interních účetních informací a tím se zvyšoval konkurenční boj mezi podniky a řada firem kvůli tomu ukončila svou činnost.

Dále se zvyšovaly nároky na vzdělání administrativních pracovníků. Vzhledem k tomu, že účetní neměli možnost použít pro výpočty a vedení účetnictví výpočetní techniku, byla zapotřebí maximální pečlivost a přesnost u výpočtů i při zápisu do účetních knih. Byla s tím spojena možnost lepší kontroly hospodaření s majetkem, získání kvalitnějších podkladů a informací pro řízení podniku, snazší dohledatelnost informací o vzniklé transakci a zkvalitnění důkazů pro vedení soudních a jiných sporů.

S rozvojem průmyslu a obchodu se rozvíjelo i účetnictví, které zaujímalo čím dál větší význam ve vedení podniku. Jednoduché účetnictví se zaměřovalo nejen na záznam příjmů a výdajů, ale i na vedení jiných evidencí. Podnikatelé měli potřebu zaznamenávat své pohledávky a závazky, příjmy a výdaje, pohyb majetku, stav zásob materiálu, zboží a výrobků atd. Zpočátku se v jednoduchém účetnictví používaly pouze 3 účetní knihy, a to popisník, hlavní kniha a deník. S vývojem se zvětšil i počet používaných knih na 5 řádných a několik dalších mimořádných knih. Řádné knihy byly popisník (inventář), kniha pohledávek a dluhů (hlavní kniha), první zápisník (deník), úvěrní a pokladní deník, zásobník (Janhuba, 2010).

Obr. 8: Ukázka z deníku vedeného jednoduchým účetnictvím

— 229 —

Deník.
Říjen 187^o

	zl.	kr.
Nákladníci dlužníci mají dáti		
1 zůstatek z povahového účtu		135 —
1 Josef Vodička zde		57 40
Nákladníci úvěřitelci dali		
zůstatek z předešlého účtu		
1 Václav Muška v Praze k 10. listopadu	200 10	563 30
2 k 23. prosinci	305 20	426 50
2 Em. Barouček v Praze k 23. prosinci		244 60
2 C. F. Petrovič i spol. v Terezíně k 12. listopadu		312 15
2 Hladík a Kubera v Praze k 23. prosinci		320 50
Hladík a Kubera v Praze dali		
posílají mi dne 3. 1. m. real. zboží na dne. účt. dle kn. fakt. str. 1.		
		214 60
C. F. Petrovič i spol. v Terezíně mají dáti		
vracím jim jich za mne vydanou směnkou se svým akceptem u V. Astois ve Vídni uměštěnou		
číslo 5 za řad jich viancí k 12. listopadu		
		173 30
Em. Barouček v Praze dal		
posílá mi dne 3. 1. m. za 3 měsíce		
zad. mělnu dle kn. fakt. str. 2.		
		22 30
A. J. Zdoborský v Jihlavě (ú. nest.) dal		
posílá mi dne 3. 1. m. za 3 měsíce real. zboží		
dle kn. fakt. str. 2.		
		19 50
Vilém v Hájčkově v Květinově (ú. nest.) má dáti		
prodal jsem mu za úvěr:		
25 š kory, La Guayra po zl. 78		
a udek lompě le. v. 43 š kory 2 1/2 š		
	12 67	31 37
Václav Muška v Praze má dáti		
posílám mu po postě k vyplacení uměštěný ve 2 poska- lácké úrovně banky pro Čechy a Moravu		
Číslo 86766 po zl. 190		
úročí od 11. září za 33 dní po 5%		
s v kotorení		
	15 —	313 92

Zdroj: Skřivan, 1870, s. 229

Obr. 9: Ukázka z hlavní knihy vedené jednoduchým účetnictvím

The image shows an open ledger book with two pages. The left page is titled 'Hlavní kniha' and the right page is titled 'kniha'. Both pages contain several tables with columns for dates, descriptions, and monetary amounts in Czech crowns and groats.

Left Page (Hlavní kniha):

- Top Table:**

187*	rok	číslo	část	Láha	rok	číslo	část
15	1	1	ostatkem z posavádého účtu na roz. sbír.	120	15	1	43 70
- Middle Table (Kláster Pádu):**

187*	rok	číslo	část	Láha	rok	číslo	část
15	1	1	ostatkem z posavádého účtu na roz. sbír.	17	15	1	21 28
- Bottom Table (Václav Huska):**

187*	rok	číslo	část	Láha	rok	číslo	část
15	1	1	na 2 penězky a v hotovosti	15	15	15	215 32

Right Page (kniha):

- Top Table:**

187*	rok	číslo	část	Láha	rok	číslo	část
15	2	2	v hotovosti	60			
- Middle Table (premonstratského v Želivě):**

187*	rok	číslo	část	Láha	rok	číslo	část
- Bottom Table (v Praze):**

187*	rok	číslo	část	Láha	rok	číslo	část
15	1	1	ostatkem z předešlého účtu	10	15	10	300 10
			zakázka	25	15	25	300 20
			na výplacení domci na 2. Slezského a pol.	15	15	15	215 30

Zdroj: Skřivan, 1870, s.232

Pro podnikatele byl vznik jednoduchého účetnictví pokrokem ve vedení administrativních záležitostí, samozřejmě ale s sebou přinášel zátěž v potřebě dalšího vzdělávání a počtu zaměstnanců, kteří byli zaměstnáváni na pozicích účetních.

Přínosem byla možnost větší kontroly nad podnikem. Kvalitnější zpracování účetnictví poskytovalo lepší informace pro boj s konkurenčními podniky. Podnikatelé mohli rozhodovat o dalším postupu firmy na trhu rychleji díky lepším podkladům, které jim poskytovalo podrobnější zpracování účetnictví.

Zefektivnilo se skladové hospodářství, které bylo spojeno s vedením administrativy ve skladech, vedení skladních knih poskytovalo pravdivější informace o zásobách, a tudíž napomáhalo k uzavírání smysluplných obchodů, které bylo možné uskutečnit bez problémů spojených s výrobní kapacitou podniku.

Díky poskytování informací o vzniklých transakcích a plnění pohledávek se zdokonalilo rozhodování o uzavírání smluv s důvěryhodnými obchodními partnery, často vycházelo najevo, které podniky jsou či nejsou schopné platit za dodávky. Tímto opatřením se alespoň zčásti zabezpečilo, že podnik bude v budoucnu schopen dostát svým závazkům.

Všechny přínosy i zátěže podnikatelům umožňovaly soustředit se na vhodné řízení podniku. S lepším vedením účetnictví se pojil i lepší důkazní materiál k vedení soudních sporů, vymáhání pohledávek a uzavírání smluv.

Největším zlomem ve vedení účetních knih byl vznik podvojného účetnictví, povinné bylo vést dvě knihy, hlavní knihu a deník, k tomu podniky vedly i jiné pomocné knihy, mezi které mimo jiné patřily tzv. inventáře (Puchinger, Slavičková, 2014).

Obr. 10: Ukázka z hlavní knihy vedené podvojným účetnictvím

The image shows two pages from a ledger book, numbered 216 and 217. Each page contains three T-accounts. The left page (216) has T-accounts for 'Účet' (Debit) and the right page (217) has T-accounts for 'Důl' (Credit). The entries are in Czech and include various financial items like 'na účet rozličných věřitelů' and 'na účet rozličných dlužníků'. The accounts are organized into three sections labeled '1', '2', and '3'.

Zdroj: Skřivan, 1869, s. 216

Hlavní kniha podvojného účetnictví podle Skřivana již svou strukturou připomínala formu hlavních knih, jak ji známe a učíme se o ní v současné době.

Obr. 11: Ukázka z knihy pokladniční vedené podvojným účetnictvím

The image shows two pages from a ledger book, numbered 188 and 189. Each page contains two T-accounts. The left page (188) has T-accounts for 'Účet pokladniční' (Debit) and the right page (189) has T-accounts for 'Důl' (Credit). The entries are in Czech and include various financial items like 'Základna na hotovost', 'na účet z úroků', and 'na účet z obchodních nákladů'. The accounts are organized into two sections labeled '1' and '2'.

Zdroj: Skřivan, 1869, s. 188

Vedení podvojného účetnictví mělo pro podnikatele největší přínos v jeho komplexním zachycení hospodaření podniku. I nadále se ale stupňovala potřeba vysokého vzdělání odborných pracovníků a s tím byly spojené i výdaje podnikatelů.

S rozvojem účetnictví souviselo kvalitnější zpracování, podrobnější zachycení vzniklých účetních případů. Díky zachycení případů na strany Dal a Má dání postoupila účetní evidence na novou úroveň, která se udržuje až do nynější doby, pouze s drobnými úpravami.

Vedení podvojného účetnictví odráželo skutečné finanční zdraví podniku a poskytovalo tak zatím nejpravdivější obraz o hospodaření podniku s majetkem, který vlastnila. Podnikatelé tak díky rozvoji mohli z účetních knih získat informace pro další zpracování.

Účetní knihy vyžadovaly preciznost zápisů a přesnost výpočtů s tím spojených. U podvojného účetnictví na rozdíl od ostatních účetních systémů byl veden pouze deník a hlavní kniha, ovšem pomocných knih byla vedena celá řada. Pokladniční kniha podávala informace podnikatelům o toku peněz v pokladně a o okamžitém stavu prostředků, které bylo možné v případě nutnosti ihned použít. Na podobném principu fungovala i kniha bezhotovostních transakcí. V knihách podvojného účetnictví byli zákazníci analyticky rozlišováni, a tudíž bylo možné posoudit, zda jsou pro podnik perspektivní a zda je výhodné uzavírat s nimi další obchody.

Podnikatelé byli na základě informací, které jim poskytovaly účetní knihy a které byly ještě následně zpracovány, schopni rozhodovat o nákupech a prodejkách, o rozšiřování, či naopak o omezování výroby či služeb podniku, a tím čelit konkurenci. I knihy podvojného účetnictví sloužily jako důkazní materiál, stejně tak jako tomu bylo u ostatních systémů.

V moderní době jsou účetní knihy vedeny převážně pomocí výpočetní techniky a účetních programů jako například STEREO, MONEY, Pohoda, Orange Helios, Safír a mnoho dalších. Principiálně však zůstal důvod vedení účetních knih stále stejný.

5.2 Přijetí nových zákonů v 19. století

Základní vzniklá legislativa:

- 1850 – Kolkový zákon
- 1852 – Císařský patent
- 1862 – Tržební zákoník
- 1863 – Všeobecný zákoník obchodní

- 1896 – zákon o přímých daních osobních
- 1899 – nařízení, které pojednávalo o zřizování a přeměňování akciových společností v oboru průmyslu a obchodu

Kolkový zákon z roku 1850 je jedním z nejstarších zákonů týkajících se účetnictví. Tento zákon se věnuje povinnosti archivovat doklady a obchodní knihy a vyhotovovat rozvahu jmění. Na základě kolkového zákona se obchodní knihy opatřovaly kolky a postupovaly se kontrolám na příslušných kolkových úřadech, kde po splnění všech zákonných povinností byly obchodní knihy opatřeny pečeti (Bartková, 2016).

V roce 1852 byl vydán Císařský patent. Tento zákon není moc známý. Ve své publikaci se o něm zmiňují pouze Puchinger a Slavičková (2014). Císařskému patentu podléhala úprava záležitostí spolků. V podstatě tento právní předpis stanovoval pravidla pro zřízení spolků, a to konkrétně v tom, že bylo nutné získat speciální povolení od státní správy. Povolení od státní správy potřebovaly především spolky, které se soustředily na veřejné a obecně užitečné účely, například k vylepšování a udržování železnic, silnic a mostů, k udržování kreditních ústavů a pojišťoven, k povzbuzení lesnictví a zemědělství.

Podle Tržebního zákoníku z roku 1862 bylo povinností kupce v zemích Koruny české vést knihy, z kterých bylo možné porovnat kupcovy skutečné obchody s celkovým stavem jeho jmění, dále také archivovat doklady a obchodní knihy a vypracovat rozvahu jmění (Bartková, 2016). Tržební zákoník také určoval kupce, kteří museli vést obchodní knihy. Kupci byli rozdělováni podle minimální výše placené přímé daně z výdělku, která se odlišovala podle počtu obyvatel dané lokality. Kupci museli vést obchodní knihy, pokud zaplatili nejméně:

- 50 zlatých ve Vídni,
- 40 zlatých v lokalitách přes 50 tisíc obyvatel,
- 30 zlatých v lokalitách, kde bylo 10 až 40 tisíc obyvatel,
- 20 zlatých v lokalitách pod 10 tisíc obyvatel.

V tržebním zákoníku bylo dále ustanoveno, že kupci musí v obchodních knihách používat tzv. „živou“ řeč, za tu se mohla ve své době považovat například němčina, za řeč mrvou se považovala latina nebo staroslovanština (Malíková, Horák, 2009).

Dne 1. ledna 1863 vstoupil v platnost Všeobecný zákoník obchodní, který znamenal zásadní zlom ve vývoji legislativního rámce účetnictví. Jako první zákoník stanovil ekonomické subjekty, které nově musely dodržovat ustanovení zákona, a dále definoval základní cíl vedení

obchodních knih. Jako první vymezil obsah termínu účetní jednotka, stanovoval soubor formálních náležitostí pro vedení obchodních knih a archivační dobu (Slavíčková, 2017a).

V době existence Rakouska-Uherska vstoupilo v platnost několik legislativních předpisů, které rozvíjely ustanovení týkající se účetnictví obsažená ve Všeobecném zákoníku obchodním. Prvním legislativním předpisem byl zákon č. 220/1896 ř. z., o přímých daních osobních. Tento zákon určoval subjekty širokého spektra oborů, které musely odvádět zmiňovanou daň a v návaznosti na to vést veřejné účty. Druhým legislativním předpisem bylo nařízení č. 175/1899 ř. z., které pojednávalo o zřizování a přeměňování akciových společností v oboru průmyslu a obchodu (Slavíčková, 2017a).

Přijetí nových zákonů znamenalo pro podnikatele změny, které přinášely nové povinnosti a práva, kterými se museli řídit, některé znamenaly pro podnikatele finanční zátěž, jiné zátěž administrativní a další zlepšení možností dalšího rozvoje firmy.

Kolkový zákon ukládal podnikatelům povinnost nechat každou svou knihu zkontrolovat příslušným kolkovým úřadem a nechat opatřit pečeti a kolkem, to pro podnikatele znamenalo značný výdaj, každý kolek byl zpoplatněn podle jeho důležitosti. Naopak to zvýšilo podnikatelům jejich důvěryhodnost a otevíralo jim možnosti uzavírání důležitých obchodů, které mohli podložit právě zkontrolovanými a okolkovanými účetními knihami. Také tímto způsobem podnikatelé přicházeli na možné chyby či nedopatření související s vedením účetnictví.

Tržební zákoník zatěžoval vybrané podnikatele, kteří splnili určená kritéria, nutností vést účetní knihy. Nařizoval jejich podobu, na druhou stranu radil podnikatelům, jak správně opravovat chybné zápisy. Tento zákoník nezatěžoval podnikatele finančně, ale spíše v jejich výběru zaměstnanců v oblasti administrativní. S tím souvisel i Všeobecný zákoník obchodní, ten navíc zatěžoval podnikatele archivací dokumentů. Zátěž obou zákonů s sebou ovšem přinášela i několik výhod. Jednou z nich bylo vedení účetních knih, které podnikatelům napomáhalo ve vedení podniku. Knihy podnikatelům poskytovaly důležité informace, na základě kterých řídili podnik. Nechoázelo tak už pouze k odhadům hospodaření podniku, ale vedení se zakládalo na pravdivých skutečnostech.

Další zákony nařizovaly podnikateli platit daně, což znamenalo značnou finanční zátěž. Z odvedených daní se zlepšovala životní úroveň občanů republiky, ale i podnikatelské prostředí, ve kterém firmy působily. Další zákon vymezoval podnikatelské subjekty a jejich

právní formu. To pro některé podnikatele znamenalo změnit její typ a s tím i přijmout související zákony a nařízení, podle kterých se museli řídit. Došlo tak k rozřídění podniků podle jejich velikosti a zoptimalizování zákonů, podle kterých se měly podniky řídit při vedení účetnictví.

5.3 Změny ve vedení účetnictví v období První republiky

Období První republiky bylo charakteristické používáním jednoduchého a podvojného účetnictví. Z účetních forem se používaly sborníkové účetnictví, tabelární účetnictví, americké účetnictví a tajné účetnictví. Dosud značně nejednotné vedení účetnictví ve společnostech se začalo sjednocovat.

Klasifikace účtů v době První republiky se značně liší od účtů, jakými se řídí nynější účetní jednotky. Účty byly rozděleny do dvou odlišných řad, majetkové účty a účty ryziho jmění, ty se dále členily do skupiny podle toho, jestli se jednalo o účty nákladové a výnosové a aktivní a pasivní. Majetkové účty zahrnovaly aktiva a dluhy, účty ryziho jmění zahrnovaly účty tzv. těžebné neboli výsledkové. Pro vysvětlení je nutné uvést, že ryzí těžebné účty ryziho jmění s těžbou je zapotřebí chápat jako výnosové účty, ryzí těžebné účty ryziho jmění se ztrátou je nutné vnímat jako nákladové účty (Malíková, Horák, 2009).

Obr. 12: Klasifikace účtů podle Pazourka

Účty	majetkové	ryzí	věcné	aktivné	uzavírají se konečným účtem rozvažným	
				passivné		
			osobné	aktivné (mohou se stát aktivními)		
				passivné (mohou se stát passivními)		
		s těžbou (v širším smyslu)	věcné	s těžbou v užším smyslu (mohou se event. státi účty se ztrátou)		uzavírají se konečným účtem rozvažným a zároveň účtem zisku a ztráty
				se ztrátou v užším smyslu (event. s těžbou)		
	ryzího jmění	s majetkem	aktivním (event. passivním)			
			passivním (event. aktivním)			
		těžebné ryzí	s těžbou v užším smyslu (event. se ztrátou)	uzavírají se účtem zisku a ztráty		
			se ztrátou v užším smyslu (event. s těžbou)			
účet základní (a účet rozvažný počáteční)						

Zdroj: Malíková, Horák, 2009, s. 21

V souvislosti s tímto rozdělením vznikly bilanční vztahy, které měli podnikatelé povinnost používat pro stanovení základních informací potřebných ve vedení účetnictví.

- Rovnice pro stanovení počátečního jmění:

Počáteční stav účtů aktiv – počáteční stav účtů dluhů = počáteční stav čistého jmění

- Rovnice pro stanovení obrátů:

(Přírůstky aktiv + úbytky dluhů) – (přírůstky dluhů + úbytky aktiv) = výnosy – náklady

- Rovnice pro součet stran:

(Počáteční stav aktiv + přírůstky aktiv – úbytky dluhů) – (počáteční stav pasiv + přírůstky pasiv – úbytky aktiv) = počáteční stav čistého jmění + (výnosy – náklady)

- Rovnice pro zjištění konečného stavu:

Konečný stav aktiv – konečný stav pasiv = počáteční stav čistého jmění + (výnosy – náklady)
(Malíková, Horák, 2009)

Sjednotit bylo nutné také výkazy, ty musely být zveřejněny ve stanovené datum vždy k 31. 3., 30. 6., 30. 9. a výkaz za rok k 31. 12. Toto nařízení však platilo pouze pro banky a společnosti s ručením omezeným (Puchinger, Slavičková, 2014). Struktura výkazu je patrná z obrázku 12.

Obr. 13: Výkaz stavu

Aktiva	1. Hotovosti a ihned splatné pohledávky
	2. Devisy, výplaty a šeky v cizí měně
	3. Směnky
	4. Cenné papíry
	5. Účast
	6. Dlužníci
	7. Ostatní aktiva
Součet aktiv:	
Pasiva	1. Akciový kapitál
	2. Rezervy
	3. Fondy
	4. Vklady na knížky a poukázky
	5. Věřitelé
	6. Ostatní pasiva
Součet pasiv:	

Zdroj: Puchinger, Slavičková, 2014, s. 82

Je evidentní, že položky aktiv byly řazeny podle jejich likvidity, dále je zřejmé, že nebyl přímo zveřejňován hospodářský výsledek společnosti. Ovšem pokud chtěli účetní zachovat bilanční princip, tedy že se suma aktiv rovná sumě pasiv, hospodářský výsledek zahrnoval řádek 6 oddílu pasiv, tedy ostatní pasiva.

Dále byly jednotně stanoveny vzory pro sestavení jednotlivých částí účetní uzávěrky, které byly zveřejněny ve sbírce zákonů a ve vyhlášce č. 147/1926 Ú. 1. Celkem těchto vzorů pro sestavení výkazů bylo vydáno šest. Mezi nimi se například nacházel vzor pro sestavení výroční zprávy akciové banky, vzor pro výkaz označený jako účet ztráty a zisku nebo vzor pro sestavení výkazu o změně stavu vlastních prostředků a fondů.

Obr. 14: Vzor výkazu o změně stavu vlastních prostředků a fondů

1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.
Předmět	Stav k 31./12. minulého roku po provedení přidělů (odpisů) usnesených valnou hromadou	Provedené změny v účetním roce (1926) + přírůstek – úbytek	Stav k 31./12. účetního roku podle bilance předložené valné hromadě	Změny podle usnesení valné hromady za rok (1926) + přírůstek – úbytek	Stav k 31./12. účetního roku (1926) po valné hromadě a po provedení vedlejších změn	
	Kč	Kč	Kč	Kč	Jednotlivě	Úhrnem
	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Splacený akciový kapitál (Skupina 1. pasiv)		+				
Reservy. (Skupina 2. pasiv)						
I.						
Povinný všeobec. res. fond (a)		+		+ ...		
II.						
1. Povinný kapit. rezervní fond (a)		+		+ ...		
2. " (a)				+ ...		
3. Dobrovolný (b)				+ ...		
4. " (b)				+ ...		
Úhrn		+ ...		+ ...		
III.						
K tomu (od toho) převod zisku (ztráty) na nový účet (1927)						±
Reservy s převodem zisku (ztráty) na nový účet (1927)						
Vlastní prostředky (ryzí jmění) banky: akc. kapitál, rezervy s převodem zisku (ztráty) na nový účet (r. 1927)						
Fondy (skupina 3. pasiv)						
a) podle zákona / stanov		+		+ ...		
1.						
2.						
b) ostatní s udáním účelu				+ ...		
1.						
Úhrn		+ ...		+ ...		
Poznámka: Změny uvedené ve sloupci 3. dlužno v poznámce vysvětliti						

Zdroj: Puchinger, Slavíčková, 2014, s. 184

Klasifikací účtů se značně zjednodušilo podnikatelům sjednocení vedení účetnictví s ostatními společnostmi nebo ve více společnostech vedené jedním majitelem. Jednotnost výpočtů zjednodušila porovnávání hospodaření mezi podniky a rozdělování prostředků pro podnikání. Jednotné výpočty usnadnily práci účetním, kteří mohli na jejich základě sestavovat jednotné výkazy společnosti, které byly snadněji porovnatelné s výkazy ostatních podniků. Zvyšovala se tak konkurenční schopnost podniků. Podnikatelé na základě vyhodnocení porovnání výkazů byli schopni meziročně zhodnotit vývoj svého podnikání a přistoupit tak na nejlepší možný způsob dalšího rozvoje podniku.

Sestavování výkazů bank a jejich sjednocení umožnilo podnikatelům a vedení bank lépe hospodařit se získanými prostředky. Sestavení výkazů pomáhalo v rozhodování týkajících se investování a přerozdělování zisku. Také podávalo pravdivý a skutečný obraz finančního zdraví subjektu. Mohlo ovšem ohrozit konkurenční schopnost, podniky si mohly výkazy jednotlivých bank opatřit, porovnat mezi sebou a vybrat podle výsledků banku, do které své finance uloží. To ohrožovalo malé a začínající banky, které zatím neměly mnoho kapitálu. Proto se zpočátku vedly rozsáhlé debaty o správnosti tohoto zákona.

Vzory pro sestavení výkazů měly pomoci účetním s jejich sestavením a sjednotit jejich podobu. Zpočátku to přinášelo do vedení účetnictví lehký zmatek. Jejich zavedení ovšem mělo značný přínos. Výkazy se staly pro podnikatele přehledným, spolehlivým a rychlým zdrojem informací.

5.4 Změny ve vedení účetnictví v období centrálně plánované ekonomiky

Vývoj účetnictví v době centrálně plánované ekonomiky se nesl v duchu tří reforem účetnictví.

První reforma se týkala sjednocených účtových osnov, sovětizace účetnictví a zavádění plánovitého hospodářství. V této době plnilo účetnictví naplno svou aktivní funkci. Účtové osnovy nebyly do té doby nijak legislativně upraveny, proto byly sjednoceny zákony č. 116 a 205, oba z roku 1946. Vznikly tak jednotné účtové osnovy například pro průmyslové podniky (příloha A), podniky obchodní, dopravní a organizace cestovního ruchu nebo také peněžní ústavy a peněžní podniky. Účetnictví již plnilo úkoly a přizpůsobovalo se podmínkám smíšené ekonomiky, snažilo se vybudovat jednotnou účetní soustavu a začínalo sloužit potřebám plánovaného hospodářství země. V té době se již začínalo s konfiskacemi tzv. nepřátelského majetku (Bartková, 2016).

Důsledkem první účetní reformy byly jednotné účtové osnovy, to přineslo do podniků povinnost sjednotit podle nich doposud vedené účetnictví a řídit se podle nich i nadále. Podnikatelé proto mohli snadněji porovnat účetnictví ve více svých účetních jednotkách a nastolit tak potřebná opatření pro správné vedení podniku. Oproti tomu se již museli řídit úkoly a plány, které jim stanovovala státní nařízení.

Někteří podnikatelé byli nuceni odevzdat své podniky do státní správy, a tak pro ně jejich podnikání až do pádu komunistického režimu v zemi skončilo.

Druhá účetní reforma s sebou přinesla roku 1953 měnovou reformu, která přišla po zhroucení prvního pětiletého plánu, dále se účetnictví stalo součástí celostátní národohospodářské

evidence a tím nadobro ztratilo svou dosavadní aktivní funkci. Cílem této reformy bylo oslabit ekonomické fungování a nezávislost podniků. Systém toho docílil vydáním zákonů, které se týkaly přerozdělování. Účetní forma byla značně ovlivněna stylem vedení účetnictví v Sovětském svazu, na základě toho byly zavedeny účtové osnovy platné pro jednotlivá odvětví národního hospodářství. To ale nakonec nevyhovovalo potřebám centrálně řízené ekonomiky, proto je ministerstvo financí začalo opět sjednocovat. Při tomto kroku se projevila i tendence snižovat počet syntetických účtů (Malíková, Horák, 2009).

Měnová reforma, která přišla v roce 1953, znamenala pro podnikatele ztrátu části financí a tím i ohrožení jejich podnikatelské činnosti.

Podnikatelům kroky, které prováděla vláda, velmi komplikovaly možnost jakkoliv firmy rozvíjet. Nově vydané zákony nepodporovaly rozvoj firem v soukromém vlastnictví. Některé podniky byly zkonfiskovány a ty, které zůstaly prozatím v soukromém vlastnictví, měly pouze omezené pole působnosti.

Účetnictví, které bylo vedeno podle nových zákonů, ztrácelo svou informační funkci pro podnikatele či národní správce v jejich dalším rozhodování o řízení podniku. Vedení účetnictví se začínalo stávat pouze evidencí proběhlých transakcí a podkladem pro statistická šetření. Systém přerozdělování nadobro vyřadil aktivní funkci účetnictví, kterou do té doby zastávalo.

Třetí reforma účetnictví se týkala tzv. oživení. Jednalo se o přestavbu účetnictví vedeného v hlavních odvětvích národního hospodářství a reagovala tak na selhání třetího pětiletého plánu. Účetnictví mělo poskytovat soustavu ekonomických informací potřebných k plánování. V podnicích se kladl velký důraz na vnitropodnikové hodnotové řízení a vznikla nová jednotná účtová osnova pro tzv. základní účetnictví (jednookruhové účetnictví). Podobu vnitropodnikového hodnotového řízení si určoval podnik sám buď ve formě analytické evidence k základnímu účetnictví, nebo ve formě doplňkových účtů ve dvouokruhovém účetnictví (Malíková, Horák, 2009).

Tato doba měla nejméně negativních dopadů na ekonomiku. Docházelo k částečnému uvolnění politických a ekonomických nařízení. Ve vedení účetnictví tudíž vznikal částečný prostor, aby se mohla vrátit jeho aktivní funkce v řízení podniků.

Díky sjednocení účtové osnovy pro hlavní odvětví národního hospodářství mělo účetnictví lepší vypovídací hodnotu. S tím mohli pracovat vedoucí poboček a podniků ve smyslu snazšího porovnání výsledků s ostatními podniky či pobočkami a usnadnilo se tak jejich rozhodování.

Docházelo také k jisté demokratizaci ve vedení podniků a v jejich samostatném rozhodování, to i nadále mělo sloužit hlavně k dalšímu plánování, ale také z části k rozhodovacímu procesu. Tomuto období udělal přítrž vpád vojsk Varšavské smlouvy do země a všechny snahy o uvolnění ve vedení účetnictví, a hlavně návratu k jeho aktivní funkci v podnicích byly ukončeny.

Období normalizace zapříčinilo návrat k sovětizaci a direktivnímu centralistickému ekonomickému řízení. Tyto změny se promítly v nově vzniklých zákonech, které upravovaly vedení účetnictví. Účetnictví mělo pod svou správou ministerstvo financí, to vydávalo nařízení o základních účetních zásadách, pravidlech účtování, stylu a formě výkazů a formulovalo zásady pro kontrolu a schvalování účetních závěrek. Cílem takových opatření bylo degradovat účetní evidenci pouze na nástroj pro plánování a statistiku (Bartková, 2016).

Doba normalizace nebyla pro soukromé podnikání přístupná, téměř všechny podniky v té době spadaly pod státní správu. Účetnictví se vedlo v centrálních účtárnách. Těm bylo přiděleno určité množství podniků, které spravovaly.

Degradace účetnictví se podařila, samotné účetnictví bylo vnímáno pouze jako nutná evidence vzniklých případů. To také degradovalo samotný obor účetnictví a profesi, kterou společnost vnímala jako podřadnou a podle toho k ní také přistupovala. Účetní byli platově podhodnoceni a o studium účetnictví byl velmi malý zájem.

Účetnictví se začalo v naší republice docenovat až po pádu totalitního režimu znovuzavedením aktivní funkce účetnictví při řízení podniku a přechodu na tržní ekonomiku.

5.5 Změny ve vedení účetnictví po pádu komunistického režimu, změny provedené ke vstupu do Evropské unie

Po pádu komunistického režimu nedošlo ke změnám ve vedení účetnictví okamžitě, především velké podniky se ještě nějakou dobu řídily podle starých zaběhlých zákonů. Účetnictví postupně nabíralo svou ztracenou aktivní funkci potřebnou pro finanční řízení podniku. K úpravám přispěl hlavně nový zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a opatření ministerstva financí. Všechny obnovující činnosti zbrzdilo i rozdělení dosavadní federativní republiky na samostatnou Českou republiku a Slovenskou republiku dne 1. 1. 1993 (Bartková, 2016).

Nová právní úprava i politické uspořádání státu umožňovalo soukromé podnikání. Pro podnikatele a vedoucí podniků tyto změny znamenaly postup v řízení podniků. Ti se opět při finančním řízení rozhodovali hlavně na základě zjištěných skutečností v účetnictví. V této době

ale bohužel ukončila svou činnost řada podniků, které předtím byly závislé na přerozdělovacím systému.

Nové zákony ukládaly účetním subjektům vést jednoduché či podvojně účetnictví. Rozhodnutí o tom, které účetnictví mají subjekty vést, bylo taktéž legislativně upraveno. Tato nařízení znamenala zátěž pro podnikatele a účetní samotné. Museli se přizpůsobit novému vedení účetnictví a rozšířit své vzdělání.

Po těchto krocích byla započata v souladu s legislativními nařízeními EU harmonizační reforma účetnictví, která sloužila pro vstup do Evropské unie. Nové zákony ČR musely být v souladu se 4., 7. a 8. direktivou Rady Evropské unie, aby byl umožněn vstup do EU. Toho vláda ČR dosáhla čtyřmi novelami zákona o účetnictví. Nejzásadnější změny přinesla čtvrtá novela zákona. Hlavní změnou, se kterou se musely účetní jednotky vypořádat, bylo zrušení systému jednoduchého účetnictví, které bylo nahrazeno vedením buď podvojněho účetnictví ve zjednodušeném rozsahu nebo daňovou evidencí. Dne 1. 1. 2004 začala platit nová trojice předpisů, a to zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., prováděcí vyhláška MF č. 500/2002 Sb. a České účetní standardy (Malíková, Horák, 2009).

Změny, které přinesly novely zákona o účetnictví, měly vliv na vedení účetnictví podnikatelských subjektů. Účetní podniků museli přizpůsobit vedení účetnictví novým právním předpisům, což pro některé znamenalo menší, pro některé větší zátěž. Nejvíce se to týkalo podniků, které vedly jednoduché účetnictví. To musely převést buď na podvojně účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, nebo daňovou evidenci.

Naprostou novinkou pro účetní se stala trojice právních předpisů, které začaly platit v roce 2004. Ty s dalšími novelami v souvislosti s harmonizací s mezinárodními účetními standardy, IAS/IFRS a US GAAP, platí i nadále.

Nejzřetelněji jsou vidět změny provedené ve vedení účetnictví na účetních výkazech. Jejich struktura i způsob sestavení se od dob komunismu změnily. Před sjednocením formy a obsahu mohly podniky sestavovat rozvahu podle dvou vzorů a výkaz zisku a ztráty podle čtyř vzorů.

Tab. 1: Schéma rozvahy před sjednocením – vzor A

Aktiva		Pasiva	
Položka	Kč	Položka	Kč
A. Pohledávky za upsaným, nesplaceným kapitálem		A. Vlastní kapitál	
B. Zakládací náklady		B. Rezervy	
C. Dlouhodobá aktiva		C. Dluhy	
D. Oběžná aktiva		D. Přejícná pasiva	
E. Přejícná aktiva		E. Zisk	
F. Ztráta			
Σ aktiv	=	Σ pasiv	

Zdroj: Vlastní zpracování dle Kovanícnové a kol., 1997

Tab. 2: Schéma rozvahy před sjednocením – vzor B

Položka	Kč
A. Pohledávky za upsaným, dosud nesplaceným kapitálem	
B. Zakládací náklady	
C. Dlouhodobá aktiva	
D. Oběžná aktiva	
E. Přejícná aktiva	
F. Dluhy, jejichž zůstatková doba splatnosti nepřesahuje 1 rok	
G. Oběžná aktiva, která převyšují dluhy s dobou splatnosti do 1 roku (D + E) – (F + K) = G	
H. Celková částka aktiv po odečtení dluhů s dobou splatnosti do 1 roku	
I. Dluhy, jejich zůstatková doba splatnosti přesahuje 1 rok	
J. Rezervy	
K. Přejícná pasiva	
L. Vlastní kapitál	

Zdroj: Vlastní zpracování dle Kovanícnové a kol., 1997

Tab. 3: Schéma rozvahy po sjednocení - aktiva

AKTIVA	Běžné účetní období			Minulé úč. obd. netto
	brutto	korekce	netto	
	1	2	3	4
AKTIVA CELKEM				
A. Pohledávky za upsaný zákl. kapitál				
B. Dlouhodobý majetek				
I. Dlouhodobý nehmotný majetek				
II. Dlouhodobý hmotný majetek				
III. Dlouhodobý finanční majetek				
C. Oběžná aktiva				
I. Zásoby				
II. Dlouhodobé pohledávky				
III. Krátkodobé pohledávky				
IV. Krátkodobý finanční majetek				
D. I. Časové rozlišení				

Zdroj: Vlastní zpracování dle Kovanicové, 2012.

Tab. 4: Schéma rozvahy po sjednocení - pasiva

PASIVA	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
	5	6
PASIVA CELKEM		
A. Vlastní kapitál		
I. Základní kapitál		
II. Kapitálové fondy		
III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku		
IV. Výsledek hospodaření minulých let		
V. Výsledek hospodaření účetního období		
B. Cizí zdroje		
I. Rezervy		
II. Dlouhodobé závazky		
III. Krátkodobé závazky		
IV. Bankovní úvěry a výpomoci		
C. I. Časové rozlišení		

Zdroj: Vlastní zpracování dle Kovanicové, 2012

Z tabulek č. 1 a 2 je zřejmý značný rozdíl ve formě i struktuře. Rozvahy vedené před sjednocením se lišily od rozvahy po sjednocení především formou a vycházející bilanční rovnicí. Rozvaha vzor A se sestavovala stylem T-formy nebo také zvané účetní formy, tzn. dvoustranné tabulky, a vycházela z ní bilanční rovnice:

$$\text{CELKOVÁ AKTIVA} = \text{CELKOVÁ PASIVA}$$

Rozvaha vzor B se vyznačovala svou vertikální formou, tzn. uspořádáním všech položek za sebou v jednom sloupci, a vycházela z ní bilanční rovnice:

$$\text{AKTIVA} - \text{DLUHY} = \text{VLASTNÍ KAPITÁL}$$

Ani jeden ze vzorů rozvah nebyl podrobně členěn do podbodů, ale pouze shrnut do skupin, nebylo tak možné z rozvah vysledovat podrobnější informace o majetku, oběžných aktivách, závazcích a vlastním kapitálu. Rozvaha se před sjednocením nezabývala ani porovnáním předešlého a současného účetního období, a dokonce ani korekcemi aktiv.

Rozvaha po sjednocení je rozdělena do dvou samostatných tabulek, jedna se zabývá pouze pasivy, druhá pouze aktivy, vychází z ní bilanční rovnice stejná jako u rozvahy vzor A, tedy:

$$\text{CELKOVÁ AKTIVA} = \text{CELKOVÁ PASIVA}$$

Rozvaha po sjednocení pravidel pro sestavení již obsahuje sloupec pro údaje z minulého účetního období, což účetní jednotce umožňuje porovnání vývoje jednotlivých položek. V praxi tuto skutečnost používají účetní pro odhalení anomálií, popřípadě chyb ve vyplnění či výpočtech. Aktiva jsou rozčleněna do čtyř oblastí označených písmeny A–D, kde B (Dlouhodobý majetek) se dále dělí na tři oddíly, jak je možné vidět v tabulce č. 2, stejně tak oblast C (Oběžná aktiva), která je rozdělena na čtyři oddíly. Pasiva jsou na rozdíl od aktiv rozdělena do tří oblastí, A–C, kde A (Vlastní kapitál) obsahuje pět částí a B (Cizí zdroje) čtyři části. Rozvaha zachycuje taktéž časové rozlišení, které v předešlých dvou vzorech zohledněna nebyla. Rozvahu po sjednocení pravidel pro sestavení je možné sestavit buď v plném rozsahu, nebo ve zkráceném rozsahu. Z novější rozvahy je tak možné snadno zhodnotit vývoj aktiv a pasiv s možností srovnání s minulým účetním obdobím a skladbu jednotlivých částí rozvahy.

**Tab. 5: Schéma výsledovky, náklady členěné podle druhů, před sjednocením,
vzor A**

Položka	Kč
Provozní výnosy: Tržby Změna stavu výrobků a nedokončené výroby Aktivace výkonů vlastní výroby Ostatní provozní náklady –Provozní náklady: Spotřeba materiálu a externích výkonů Osobní náklady Odpisy Ostatní provozní náklady	
Provozní výsledek (±)	
Finanční výnosy –Finanční náklady	
Finanční výsledek (±)	
Výsledek z běžné provozní činnosti před zdaněním –Daň ze zisku z běžné provozní činnosti	
Výsledek z běžné provozní činnosti po zdanění Mimořádné výnosy –Mimořádné náklady	
Mimořádný výsledek –Daň z mimořádného výsledku –Ostatní daně	
Zisk/ztráta za účetní období po zdanění	

Zdroj: Vlastní zpracování dle Kovanicové a kol., 1997

Tab. 6: Schémata výsledovek, náklady členěné podle druhů, před sjednocením, vzor B

Náklady		Výnosy	
Položka	Kč	Položka	Kč
Úbytek stavu výrobků a nedokončené výroby		Tržby	
Spotřeba materiálu a externích výkonů		Přírůstek stavu výrobků a nedokončené výroby	
Osobní náklady		Aktivace výkonů vlastní výroby	
Odpisy			
Ostatní provozní náklady		Ostatní provozní výnosy	
Provozní výsledek (zisk)		Provozní výsledek (ztráta)	
Finanční náklady		Finanční výnosy	
Daň ze zisku z běžné činnosti			
Výsledek z běžné činnosti po zdanění (zisk)		Výsledek z běžné činnosti po zdanění (ztráta)	
Mimořádné náklady		Mimořádné výnosy	
Daň z mimořádného výsledku		Výsledek za účetní období po zdanění (ztráta)	
Ostatní daně			
Výsledek za účetní období po zdanění (zisk)			

Zdroj: Vlastní zpracování dle Kovanicové a kol., 1997

Tab. 7: Schéma výkazu zisku a ztráty, náklady členěné podle druhů, po sjednocení

Položky	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
	1	2
Tržby z prodeje zboží		
<u>–náklady vynaložené na prodané zboží</u>		
Obchodní marže		
Tržby za prodej vlastních výrobků/služeb		
Změna stavu zásob vlast. činnosti		
Aktivace		
<u>–provozní náklady podle druhů:</u>		
Spotřeba materiálu a energie		
Služby		
Osobní náklady		
Daně a poplatky		
Odpisy aj.		

Tab. 7 – pokračování

Ostatní provozní výnosy <u>–ostatní provozní náklady</u> Provozní výsledek		
Výnosy z finanční činnosti <u>–náklady na finanční činnost</u> Finanční výsledek		
<u>–daň z příjmů za běžnou činnost</u> Výsledek za běžnou činnost		
Mimořádné výnosy <u>–mimořádné náklady</u> <u>–daň z příjmů z mimořádné činnosti</u> Mimořádný výsledek		
Výsledek za účetní období		

Zdroj: Vlastní zpracování podle Kovanicové, 2012

Výkazy, které účetní jednotky sestavovaly před sjednocením pravidel, bylo možné sestavovat podle čtyř vzorů, vzor A a vzor C, které obsahovaly členění nákladů podle druhu, a vzor B a vzor D, které obsahovaly členění podle druhu D.

Ze schémat uvedených výsledovek a výkazu zisku a ztráty s náklady členěnými podle druhu jsou zřejmé rozdíly, které se týkaly formy i struktury. Prvním rozdílem se stal samotný název výkazu, zatímco před sjednocením pravidel pro jeho sestavení se výkaz nazýval Výsledovka, po sjednocení byl přejmenován na Výkaz zisku a ztráty. Formy výkazu se lišily, před sjednocením bylo možné sestavit výkaz dvěma způsoby. Výsledovka vzor A a vzor C byly uspořádány do tabulky, kde se náklady a výnosy vzájemně prolínaly, u výsledovky vzor B a vzor D se výkaz skládal ze dvou tabulek položených vedle sebe, kde jedna se zabývala pouze výnosy a druhá pouze náklady. Pro Výkaz zisku a ztráty po sjednocení pravidel pro sestavení výkazů byla převzata stejná forma jako u výsledovky vzor A a C.

Zachováno bylo i rozdělení výkazu v závislosti na členění nákladů podle druhu nebo účelu a čtyři možné varianty sestavení. Výkaz zisku a ztráty je možné sestavit buď v plném rozsahu, nebo zjednodušeném rozsahu a u obou možností lze sestavit výkaz s druhovým nebo účelovým členěním nákladů.

U novějšího výkazu podniky vyplňují stejně jako u novější rozvahy zvláštní sloupec s hodnotami z předešlého období vedle údajů z období současného. To podnikům umožňuje porovnání vývoje nákladů a výnosů a odhalení případných anomálií.

5.6 Změny ve vedení účetnictví v roce 2016

Dne 1. 1. 2016 vstoupila v platnost novela zákona o účetnictví, které citelně ovlivnila vedení účetnictví v ČR. Novela nabyla účinnosti jako vyhláška č. 250/2015 Sb. Hlavními změnami se tak stala nová kategorizace účetních jednotek, nové spořádání a označení položek v rozvaze a výkazu zisku a ztráty, změna účtového rozvrhu pro podnikatele a změny v účtování zřizovacích výdajů, mimořádných nákladů a výnosů a změny stavu zásob vytvořených vlastní činností a aktivace (www.portal.pohoda.cz).

Nová kategorizace účetních jednotek připouští čtyři možné velikosti, a to velkou, střední, malou a mikro účetní jednotku. Rozdělení do kategorií se rozhoduje podle tří hledisek, a to podle celkových aktiv podniku, ročního čistého obrátu a průměrného počtu zaměstnanců. Účetní jednotka se přesouvá do jiné kategorie, pokud překročí alespoň dvě ze tří uvedených kritérií ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích (Randáková, 2018). Velkou účetní jednotkou bez ohledu na kritéria rozdělení jsou vždy subjekty veřejného zájmu a vybrané účetní jednotky (www.portal.pohoda.cz).

Obr. 15: Kategorizace účetních jednotek

Účetní jednotka	Aktiva celkem	Roční úhrn obrátu	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro	do 9 mil. Kč	do 18 mil. Kč	do 10
Malá	do 100 mil. Kč	do 200 mil. Kč	do 50
Střední	do 500 mil. Kč	do 1 000 mil. Kč	do 250
Velká	nad 500 mil. Kč	nad 1 000 mil. Kč	nad 250

Zdroj: Vlastní zpracování podle Randákové, 2018

Na podnikatele celkově tato nová kategorizace měla dopad, když někteří spadli do jiné kategorie, než do které patřili do této změny, a tudíž se na ně vztahují i nová pravidla výkaznictví. Nové rozdělení účetních jednotek se dotklo především živnostníků a drobných podnikatelů, kteří ve většině případů nově spadají do kategorie mikro podniků a mění se tak pro ně podmínky sestavení účetní závěrky.

Příklad: Společnost XYZ měla v roce 201x 42 zaměstnanců, její celková aktiva činila 39 mil. Kč a roční úhrn obrátu 79 mil. Kč. V následujícím roce 201x+1 v důsledku rapidního rozvoje a otevření nových poboček přijala 32 nových zaměstnanců, její celková aktiva se

zvýšila na 94 mil. Kč a roční úhrn obratu se zvýšil na 201 mil. Kč. Překročila tak dvě ze tří kritérií, která jsou na rozhraní malého a středního podniku. V roce 201x+2 se účetní jednotka ještě nepatrně rozrostla, a proto přijala 3 zaměstnance, obrat i aktiva zůstala stejná jako v předešlém roce, společnost opět překročila dvě ze tří kritérií. V následujícím roce 201x+3, se proto společnost stává středním podnikem, a je tak povinna ověřovat svou účetní závěrku auditorem, sestavovat rozvahu a výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu, dále je povinna sestavit přílohu v účetní závěrce, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách VK a všechny tyto výkazy zveřejnit.

Účetní závěrku mají podle zákona povinnost ověřovat auditem všechny velké a střední účetní jednotky a dále malé a mikro účetní jednotky, které jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy, a to pokud přesáhnou alespoň jedno z kritérií v běžném a předcházejícím účetním období, a ostatní malé a mikro účetní jednotky, pokud přesáhnou dvě kritéria v běžném a předcházejícím účetním období. Kritéria pro povinnost ověřit účetní závěrku auditem jsou:

- čistá aktiva celkem přesahují 40 mil. Kč,
- čistý obrat přesahuje 80 mil. Kč,
- průměrný počet zaměstnanců přesahuje 50 (Randáková, 2018).

Tato změna v zákoně znamenala pro některé podnikatele novou povinnost nechat účetní závěrku ověřit auditorem, což pro ně znamenalo administrativní zátěž v podobě sestavování výkazů v plném rozsahu a sestavování a přípravu podkladů pro auditora, tato změna se také promítla ve formě finanční zátěže. Naopak pro některé znamenala tato změna zjednodušení vykazování ekonomické činnosti v podobě možnosti sestavovat výkazy pouze ve zkráceném rozsahu.

Příklad: Společnost XYZ, která je začleněna do kategorie malých podniků a nemá za povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem, vykázala v roce 201x čistý obrat 73 mil. Kč, čistá aktiva 21 mil. Kč a zaměstnávala 28 zaměstnanců. V roce 201x+1 v důsledku rozšíření výrobního programu přijala 4 nové zaměstnance a čistý obrat se společnosti zvýšil na 86 mil. Kč, čistá aktiva se zvýšila na 27 mil. Kč. V roce 201x+2 počet zaměstnanců společnost nezvýšila, zvýšil se jí čistý obrat na 87 mil. Kč a čistá aktiva se společnosti nezměnila. V roce 201x+3 vznikla společnosti povinnost ověřit účetní závěrku auditem. Kdyby společnost nepřekročila alespoň jedno kritérium ve druhém roce, tato povinnost by společnosti nevznikla.

Podle novely se také rozděluje sestavování účetních výkazů, to se řídí podle začlenění účetní jednotky do kategorie podle velikosti jednotky a podle povinnosti účetní závěrku ověřovat auditorem. Rozvahu a výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu (příloha B) sestavují povinně velké a střední účetní jednotky a malé a mikro účetní jednotky, které musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Rozvahu ve zkráceném rozsahu mohou sestavovat malé a mikro účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu mohou sestavovat malé a mikro účetní jednotky, které nejsou obchodní společnostmi a nemusí mít účetní závěrku ověřenou auditorem (www.portal.pohoda.cz). Rozvaha a výkaz zisku a ztráty se novelizují podle upraveného účetního rozvrhu pro podnikatele.

Výkaz zisku a ztráty se téměř kompletně změnil a rozčlenil více podrobně, než tomu bylo ve starém výkazu. Z oddílů A–T se zredukoval na členění A–M. Také části označené římskými čísly ubyly ze třinácti na sedm. Oddíl *výkonová spotřeba* se přesunul z oddílu B do oddílu A, *změna stavu zásob výrobků a služeb* se stala samostatným oddílem B a taktéž aktivace se změnila na oddíl C, *osobní náklady* se změnilly a přesunuly do oddílu D, řádek *sociální náklady* byl nahrazen řádkem *ostatní náklady*. Oddíl E se přejmenoval z *odpisů* na *úpravy hodnot* a dále se rozšířil o podrobnější členění, Oddíl s označením III. se nově zabývá *ostatními provozními výnosy* a oddíl F *ostatními provozními náklady*. Oddíl G se nově zabývá *náklady na prodané cenné papíry a podíly*. Písmenem H se označují nově *náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem*, IV. *výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly*. Oddíl I. se změnil na *úpravy hodnot a rezerv ve finanční oblasti*. V. *výnosy z ostatního finančního majetku* byly přesunuty z oddílu sedm. VI. *výnosové úroky a podobné výnosy* přebraly funkci řádku *výnosové úroky*. J. *nákladové úroky a podobné náklady* nahradily *nákladové úroky*. *Ostatní finanční výnosy* se přesunuly do oddílu VII. a *ostatní finanční náklady* do oddílu K. *Převod finančních výnosů a nákladů* a celá oblast zabývající se *mimořádnými výnosy a náklady* byly odebrány úplně. *Daň* se přesunula do oddílu L. a *převod podílu na výsledku hospodaření společníkům* do oddílu M. Počet řádků ve výkazu zisku a ztráty byl zredukován ze 61 na 56 řádků.

Rozvaha tak rozsáhlé změny jako výkaz zisku a ztráty neobsahuje. V oddílu B zmizely *pořizovací náklady*. V části týkající se aktiv se staly následující změny. Část týkající se *DNH* se rozšířila o součtový řádek *poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek* a *nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek*, dále přibyl součtový řádek *pozemky a stavby*. Řádek *samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí* se přejmenoval na

hmotné movité věci a jejich soubory. Další nové součtové řádky vznikly v oddílu B.II., a to *ostatní dlouhodobý hmotný majetek a poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek.* Došlo k rozdělení řádků týkajících se zápůjček a úvěrů ze dvou na tři, a to na *zápůjčky a úvěry – ovládaná a ovládající osoba, zápůjčky a úvěry – podstatný vliv a zápůjčky a úvěry – ostatní.* Jiný DFM se přejmenoval na *ostatní DFM.* Řádek *pořizovaný dlouhodobý finanční majetek* byl zcela vymazán. Dále došlo ke sloučení C.II. a C.III. *Krátkodobý finanční majetek* přešel v součtový řádek a zároveň oddíl C.III. Položky *peníze a účty v bankách* se přejmenovaly na *peněžní prostředky v pokladně a peněžní prostředky na účtech.* Položky *krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek* byly vymazány. V části týkající se pasiv se staly tyto změny. Položka *vlastní akcie a vlastní obchodní podíly* se přejmenovala na *vlastní podíly.* Byl přidán součtový řádek *ážio a kapitálové fondy.* *Rezervní fond* se přejmenoval na *ostatní rezervní fondy.* Oddíly B.II., B.III. a B.IV byly přesunuty do oddílu C a byl přidán součtový řádek *závazky.* Oddíl C dostal nové označení D.

Všechny změny týkající se výkazu zisku a ztráty a rozvahy vyplývají ze změn účtového rozvrhu pro podnikatele.

Zásadní změnou byl i nový účtový rozvrh (příloha C), v němž došlo k přejmenování, zrušení nebo vzniku nových účtů. K přejmenování dochází u účtové skupiny 46, která se přejmenovala z dlouhodobých bankovních úvěrů na dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím. Úplně zrušenými účtovými skupinami se staly skupina 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti, skupina 62 – Aktivace a skupina 68 – Mimořádné výnosy. Zrušenou se stala také skupina 58 – Mimořádné náklady, tuto skupinu ovšem nahradila skupina pod stejným číslem 58, došlo ale k přejmenování na 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Skupina 58 tak přebrala účtování zrušených skupin 61 a 62. Mimořádné výnosy a mimořádné náklady se nově rozpouští do ostatních nákladů a výnosů podle toho, zda mají finanční či jinou povahu. Zrušeným účtem se stal účet 011 – Zřizovací výdaje a s ním související účet 071. Pro účely účtování zřizovacích výdajů se po novele zákona nejčastěji využívají účty 518 – ostatní služba nebo účet 538 – ostatní daně a poplatky (www.portal.pohoda.cz).

Tato změna měla dopad na všechny účetní jednotky, které vedou podvojný účetnictví. Na základě toho musely změnit své účtové rozvrhy a zahájit účtování podle něj. V důsledku toho bylo nutné nechat proškolit účetní, s tím se navýšily podnikatelům náklady. Podnikatelé a účetní museli nastudovat nová nařízení a začít se podle nich řídit ve vedení podnikového účetnictví.

Tab. 8: Příklady nejdůležitějších změn v účtování před a po novelizaci účtového rozvrhu

Účetní případ	účtování do 31.12.2015	účtování od 01.01.2016
Přírůstek – nedokončená výroba	121/611	121/581
– polotovary vlastní výroby	122/612	122/582
– výrobky	123/613	123/583
– zvířata	124/614	124/584
Úbytek – nedokončená výroba	611/121	581/121
– polotovary vlastní výroby	612/122	582/122
– výrobky	613/123	583/123
– zvířata	614/124	584/124
Aktivace materiálu a zboží	111/621 122/621 131/621 132/621	111/585 122/585 131/585 132/582
Aktivace vnitropodnikových služeb	041/622 042/622 111/622 131/622	041/586 042/586 111/586 131/586
Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku – vlastní činnost	012/623 013/623 014/623 015/623 019/623 041/623	012/587 013/587 014/587 015/587 019/587 041/587
Aktivace dlouhodobého hmotného majetku – vlastní činnost	021/624 022/624 025/624 026/624 029/624 042/624	021/588 022/588 025/588 026/588 029/588 042/588

Tab. 8 – pokračování

Přijaté dary (software, vybavení, ...)	01x/413	01x/648
	02x/413	02x/648
	03x/413	03x/648
	11x/413	11x/648
	13x/413	13x/648
Přijaté finanční dary	211/413	211/668
	221/413	221/668

Zdroj: Vlastní zpracování

Všechny tyto změny byly provedeny na základě snahy o harmonizaci mezi českým účetním systémem a jeho předpisy a mezinárodními účetními standardy jako jsou IAS/IFRS a US GAAP. Tato opatření mají posloužit pro rozvoj a zpřístupnění českého obchodního trhu zahraničním společnostem a jejich dceřiným společnostem z hlediska vedení účetnictví v co možná nejpodobnějším systému, jako je vedou jejich mateřské společnosti, aby tak ulehčila administrativní zátěži. Zároveň jsou tato opatření potřebná i pro české společnosti, které mají pobočky po světě a musejí tak sestavovat účetnictví ve více různých účetních systémech podle země, kde provozují pobočky.

5.7 Změny v rozvaze a výkazu zisku a ztráty v roce 2018, další provedené a chystané změny

V roce 2018 došlo k drobným úpravám v základních výkazech, rozvaze a výkazu zisku a ztráty. U rozvahy se jedná o přejmenování části B aktiv, *dlouhodobý majetek* se skrývá pod názvem *stálá aktiva*. Součtový řádek *pohledávky* se již neskládá pouze ze součtu oblastí C.II.1 a C.II.2, ale sčítá se oblast C.II.1, C.II.2 a C.II.3, kde poslední přidanou oblastí jsou nově řádky *časového rozlišení*, které kromě oddílu C.II.3 se nachází také v oddílu D. V části pasiv došlo ke spojení řádků *nerozdělený zisk minulých let* a *nehrazená ztráta minulých let* do jednoho. Stejně jako v části aktiv došlo k rozšíření oblasti C o *časové rozlišení pasiv*, které se tak nachází ve dvou oblastech zároveň.

Ve výkazu zisku a ztráty došlo pouze k jedné drobné úpravě, tj. k přejmenování řádku *zůstatková cena prodaného materiálu na prodaný materiál*.

Mezi změny, které proběhly, se řadí následující uvedené. S účinností od 1. 11. 2019 se rozšířil okruh osvobození od daně z nabytí nemovité věci, bude tak osvobozeno krom jiných první

úplatné nabytí vlastnického práva k dokončené nebo užívané bytové jednotce v bytovém domě a rodinném domě. Tato změna se účetních jednotek prakticky vůbec nedotkne.

Vzrostla daň ze zemního plynu, tato daň se do roku 2011 vůbec neplatila, po jejím zavedení byla sazba nastavena na 0,72 Kč/m³, v roce 2018 se tato sazba zvedla na 1,44 Kč/m³, nově se sazba daně ze zemního plynu zvedla téměř dvojnásobně na 2,80 Kč/m³. Tato změna se tak dotkne především podniků, které zemní plyn potřebují ke svému podnikání.

Vzhledem k odhadu průměrné mzdy v České republice v roce 2020 na 34 835 Kč se zvýšily i minimální zálohy podnikatelů na zdravotní a sociální pojištění. Záloha na zdravotní pojištění se zvýšila o 144 Kč na 2 352 Kč. Zdravotní pojištění se zvýšilo i tzv. samoplátcům z 1 1803 Kč na 1 971 Kč. Minimální záloha na sociální pojištění se zvedla na 2 544 Kč.

K dalšímu navyšování došlo u minimální mzdy a platů státních zaměstnanců. V důsledku růstu ekonomiky v ČR došlo k opětovnému navýšení minimální mzdy ze 13 350 Kč na 14 600 Kč, minimální mzda se tak zvýšila na 40 % průměrné mzdy. Plat zaměstnanců ve státní sféře se zvýšil plošně o 1 500 Kč a došlo ke zrušení 1. platové třídy, pracovníci, kteří do ní patřili, tak postoupili do 2. platové třídy a zvýšil se jim tak plat o zhruba dalších 3,5 %.

Od ledna 2020 mají zaměstnanci, kteří vycestují na služební cestu do jedné z 23 vybraných zemí, nárok na vyšší kompenzaci výdajů na stravování. Vybranými zeměmi jsou například Dánsko, Island, Irsko, Itálie, Norsko, Nový Zéland, USA a další.

Některé plánované změny se však ještě nestihly provést, mezi ně patří především následující uvedené. MF chce docílit elektronizace daní, to by pro podnikatele znamenalo zjednodušení podávání daňových přiznání, ale i hlídání plateb daní. Tento portál by fungoval na podobném principu jako nyní internetové bankovníctví. Dále by se díky tomu prodloužil čas pro podání daňových přiznání a zkrátila by se doba pro vrácení přeplatků až o polovinu. Legislativně by měla tuto změnu ukotvit novela daňového zákona.

Digitální daň s jednotnou sazbou 7 %. To je novinka v oblasti zdanění internetových služeb. Daň by se platila v měsíčních zálohách. Ovšem týkala by se pouze společností s globálním ročním obratem přesahujícím 750 000 000 € a zároveň na území ČR majících roční obrat minimálně 50 000 000 € za uskutečnění zdanitelné služby.

Paušální daň, která by se týkala pouze živnostníků s ročním obratem do 1 000 000 Kč. Daň by činila 5 500 Kč měsíčně a skládala by se z platby na zdravotní pojištění 2 500 Kč, daně z příjmů 100 Kč a platby na sociálním pojištění 2 900 Kč. Se zavedením této daně se předběžně počítá v roce 2021.

Zavedení pěti týdnů dovolené pro zaměstnance v soukromé sféře. Zatímco ve státní sféře mají všichni zaměstnanci minimálně pět týdnů dovolené, v soukromé sféře to jsou pouze čtyři týdny. Novela zákoníku práce by měla zajistit povinnost umožnit pět týdnů dovolené pro všechny zaměstnance. (www.mesec.cz).

České firmy žádají zpřísnění pravidel pro účetní. Podle firem by měli mít účetní zákonnou povinnost být členy v profesní komoře a mít povinné pojištění. Dále odborníci navrhují vytvořit novou národní regulaci finančního účetnictví, která by se více inspirovala předpisy IFRS (www.businessinfo.cz). S těmito změnami se také spojuje navrhovaná změna daní z příjmů, ta se týká pravidel pro PO proti obcházení daňové povinnosti, konkrétně se to týká tohoto: omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů, zdanění pro přemístění majetku bez změny vlastnictví, řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace a zdanění ovládané zahraniční společnosti (www.du.cz).

Všechna nová opatření, ale i návrhy změn vycházejí ze stále více sílící globalizace hospodářství. Snaze k přiblížení českého trhu světovému napomáhá inspirace pro nová opatření z Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Ty se staly nástrojem harmonizace v rámci EU. Pro řadu mezinárodních firem působících na českém trhu tato harmonizace usnadňuje život, i když i nadále vedou tzv. dvojí účetnictví. Přiblížení české legislativy k IFRS umožní mezinárodním firmám snazší podnikání, otevře Českou republiku pro zahraniční investory a umožní kvalitnější a živější mezinárodní obchod.

Závěr

Jedním z cílů této práce bylo seznámit se s vývojem vedení finančního účetnictví a uvědomit si důležitost vedení finančního účetnictví. V teoretické části práce se nachází stručná charakteristika finančního účetnictví, účel vedení, funkce a provázanost účetnictví s daněmi.

Kapitola historie účetnictví je rozdělena do podkapitol, které se zabývají obdobími vývoje od prvních záznamů až do období 21. století.

V prvopočátcích vývoje se ještě nedalo hovořit o účetnictví, ale pouze o primitivní evidenci pohledávek, ty se zaznamenávaly na tzv. vrubovky, z toho vznikl pojem na vrub. Postupem času spolu s rozvojem obchodů se stala potřeba záznamu vzniklých obchodů čím dál více důležitá. Vznikaly tak obchodní knihy a následně složitější a složitější evidence, která se již dala nazývat účetnictvím. Nejdříve vznikl systém tzv. správního účetnictví, následovalo ho účetnictví kamerální, jednoduché a nakonec podvojně.

Dalším cílem práce bylo vymezit a stručně charakterizovat nejdůležitější změny ve vývoji účetnictví a popsat důsledky těchto změn na podnikatelské subjekty. V praktické části práce se nachází vymezení nejdůležitějších změn ve vedení finančního účetnictví. První důležitou změnou se stalo zavedení účetních knih, ty jsou pro vedení účetnictví naprosto nepostradatelné. Do knih se zaznamenávají všechny vzniklé transakce a jsou zdrojem informací potřebných pro vedení podniku.

Další velkou změnou bylo přijetí zákonů v 19. století, které značně ovlivnilo další vývoj účetnictví a jeho vedení. Vývoj finančního účetnictví v českých zemích ovlivnil i vznik tzv. první republiky, kdy byla zavedena řada nových zákonů a pravidel pro vedení, které byly sestaveny podle potřeb nově vzniklého státu.

Velice významné změny doznalo finanční účetnictví v období socialismu, kdy bylo účetnictví, jak ho známe ve 21. století, naprosto pohřbeno. K obnově došlo až po tzv. sametové revoluci v roce 1989. V rámci vstupu České republiky do Evropské unie došlo k harmonizaci finančního účetnictví s mezinárodními účetními předpisy a předpisy vydanými Evropskou unií. Poslední změnou byla rozsáhlá novelizace účetnictví v roce 2016, kdy došlo k úpravě výkazů, účtového rozvrhu pro podnikatele a dalším změnám.

V poslední části jsou stručně popsány změny provedené po novelizaci v roce 2016, následuje také stručný popis chystaných změn.

V rámci harmonizace českého účetnictví se světovými předpisy je zapotřebí, aby se české právní předpisy upravily v souladu s mezinárodními. Díky těmto krokům by se český podnikatelský trh více otevřel vstupu mezinárodních společností. Odpadlo by tak složité vedení dvojího účetnictví a vznikly by tak i větší možnosti v realizaci obchodů.

Tato práce je určitým shrnutím vývoje finančního účetnictví a mohla by se stát počátečním materiálem ke studiu vývoje finančního účetnictví a zdrojem informací pro budoucí studenty tohoto oboru.

Použité zdroje

Knihy:

1. SEDLÁČEK, Jaroslav. *Základy finančního účetnictví*. 1. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 191 s. ISBN 978-80-7380-612-5.
2. LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví: principy a techniky*. 1. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2011. 411 s. ISBN 978-80-86716-72-5.
3. KOVANICOVÁ, Dana. *ABECEDA účetních znalostí pro každého*. 20. akt. vyd. Praha: RNDr. Ivana Hexenerová – BOVA POLYGON, 2012. 440 s. ISBN 978-80-7273-169-5.
4. JANHUBA, Miroslav. *Teorie účetnictví*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomia, 2010. 176 s. ISBN 978-80-245-1662-2.
5. BARTKOVÁ, Hana. *Historie, vývoj a regulace účetnictví v České republice*. 1. vyd. Ostrava: Vysoká škola Báňská – Technická univerzita Ostrava, 2016. 124 s. ISBN 978-80-248-3989-9.
6. PUCHINGER, Zdeněk, SLAVÍČKOVÁ, Pavla. *Malé dějiny účetnictví a českých zemích před rokem 1989*. 1. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2014. 240 s. ISBN 978-80-244-4301-0.
7. SLAVÍČKOVÁ, Pavla. *Účetnictví mezi tradicí a racionalitou v českých zemích od středověku do počátku 18. století*. 1. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2017. 240 s. ISBN 978-80-88013-60-0.
8. MALÍKOVÁ, Olga, HORÁK, Josef. *České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů ovlivňujících účetní výkaznictví*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009. 170 s. ISBN 978-80-7372-557-0.
9. RANDÁKOVÁ, Monika, a kol. *Finanční účetnictví v České republice po 1. 1. 2016 (podnikatelské subjekty)*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, nakladatelství Oeconomia, 2018. 270 s. ISBN 978-80-245-2289-0.

10. KOVANICOVÁ, Dana, a kol. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. 1. vyd. Praha: dr. Ivana Hexnerová – nakladatelství POLYGON, 1997. 433 s. ISBN 80-85967-51-0.

Online knihy:

1. SLAVÍČKOVÁ, Pavla. *Kapitoly z dějin účetnictví v českých zemích* [online]. 1. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2017. 63. s., [cit. 12. 2. 2020]. ISBN 978-80-244-5170-1. Dostupné z: http://old.ff.upol.cz/fileadmin/user_upload/FF-katedry/kae/img/P.Slavickova_Kapitoly_z_dejin_ucetnictvi_Ucebni_text.pdf
2. SKŘIVAN, Antonín. *Nauka o kupeckém účetnictví* [online]. 2. vyd. 1. svazek. Praha: Dr. Ed. Grégr, 1870. 329 s. [cit. 25. 2. 2020]. Dostupné z: <https://kramerius.techlib.cz/kramerius-web-client/view/uuid:bda9a4e5-fd1c-4092-b344-582b092288cf?page=uuid:5c9781c1-e3d9-11e6-9608-001b63bd97ba>
3. SKŘIVAN, Antonín. *Nauka o kupeckém účetnictví* [online]. 1. vyd. 2. svazek. Praha: Dr. Ed. Grégr, 1869. 299 s., [cit. 28. 2. 2020]. Dostupné z: <https://kramerius.techlib.cz/kramerius-web-client/view/uuid:cc55791d-f7d7-4755-ace7-d9f2c489770b?page=uuid:83872808-e3d9-11e6-9608-001b63bd97ba>

Odborné články:

1. HÓTOVÁ, Renáta. *Z dějin účetnictví*. Ekonomická revue – Central European Review of Economic Issues. Ostrava: Vysoká škola báňská – Technická univerzita, 2004, 6 (4), s. 58–70. ISSN 1212-3951
2. PLACHÁ, Denisa, HRDÝ, Milan. *Analýza historického vývoje účetnictví v českých zemích v letech 1918-2006*. E+M Ekonomie a Management. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2007, 10 (2), s. 65–73. ISSN 1212-3609

Webové stránky:

1. Investice. *Investujeme.cz*, 2018. [online]. Praha: Fincentrum&Swiff Life Select. a. s., [cit. 5. 3. 2020]. Dostupný z: <https://www.investujeme.cz/tiskove-zpravy/vize-umela-intelligence-pridana-hodnota-ucetni-budoucnost-ucetnictvi/>

2. *portal.POHODA.cz*, 2016. [online]. Praha: STORMWARE s.r.o., [cit. 17. 3. 2020]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/prehled-zmen-v-ucetnictvi-od-roku-2016/>
3. *měsíc.cz váš průvodce finančním světem*, 2020. [online]. Internet Info, s.r.o. [cit. 18. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.mesec.cz/clanky/zmeny-a-novinky-roku-2020-v-kostce/>
4. CzechTrade, 2019. *BusinessInfo. Oficiální portál pro podnikání a export*. [online]. CzechTrade [cit. 18. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/novy-zakon-o-ucetnictvi-prinese-pro-ceske-firmy-zasadni-zmeny/>
5. *DU.cz, Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály*. 2020. [online]. Verlag Dashöfer, nakladatelství, spol. s r.o. [cit. 18. 3. 2020]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/zmeny-v-zakone-o-danich-z-prijmu-v-roce-2019-a-2020-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eh_Le1K1-iiUgTIS6dN7u0Q/
6. Finanční správa ČR. *Financnisprava.cz*. 2019. [online]. Finanční správa. [cit. 20. 4. 2020]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-nabyti-nemovitych-veci>
7. FINANCE. *Finance.cz*. 2019. [online]. Mladá fronta a.s. [cit. 20. 4. 2020]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/dane-a-mzda/majetkove-dane/silnicni-dan/vymezeni-dane/>

Seznam tabulek

1. Schéma rozvahy před sjednocením – vzor A	59
2. Schéma rozvahy před sjednocením – vzor B	59
3. Schéma rozvahy po sjednocení – aktiva	60
4. Schéma rozvahy po sjednocení – pasiva	60
5. Schéma výsledovky, náklady členěné podle druhů, před sjednocením, vzor A	62
6. Schéma výsledovky, náklady členěné podle druhů, před sjednocením, vzor B	63
7. Schéma výkazu zisku a ztráty, náklady členěné podle druhů, po sjednocení	63
8. Příklady nejdůležitějších změn v účtování před a po novelizaci účtového rozvrhu	69

Seznam obrázků

1. Uživatelé účetních informací	11
2. Funkce účetnictví	11
3. Dělení daní	14
4. Schéma výpočtu daně právnických osob	15
5. Ukázka vrubovky	18
6. Hlavní kniha podle Journalrechnung	43
7. Část hlavní knihy podle Puteánského účetnictví	44
8. Ukázka z deníku vedeného jednoduchým účetnictvím	45
9. Ukázka z hlavní knihy vedené jednoduchým účetnictvím	46
10. Ukázka z hlavní knihy vedené podvojným účetnictvím	47
11. Ukázka z knihy pokladniční vedené podvojným účetnictvím	47
12. Klasifikace účtů podle Pazourka	52
13. Výkaz stavu	53
14. Vzor výkazu o změně stavu vlastních prostředků a fondů	54
15. Kategorizace účetních jednotek	65

Seznam použitých zkratk symbolů

DPH	– daň z přidané hodnoty
ZDP	– zákon o daních z příjmů
Kčs	– koruny československé
Kč	– koruny české
ČR	– Česká republika
EU	– Evropská unie
US GAAP	– Generally Accepted Accounting Principles, Všeobecně uznávané účetní principy
IFRS	– International Financial Reporting Standards – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IAS	– International Accounting Standards – Mezinárodní účetní standardy
Mil.	– milion
VK	– vlastní kapitál
€	– euro
PO	– právnická osoba
FO	– fyzická osoba

Seznam příloh

- A. Účetní osnova průmyslových podniků
- B. Rozvaha a výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu
- C. Účtový rozvrh po novelizaci v roce 2016

Přílohy

A. Účetní osnova průmyslových podniků

Účtová třída 0 – investiční majetek:

Účtová skupina 00	- pozemky
Účtová skupina 01	- zemní stavby
Účtová skupina 02	- budovy
Účtová skupina 03 a 04	- stroje a strojní zařízení
Účtová skupina 05	- nářadí, přístroje, zařízení a živý inventář
Účtová skupina 06	- zvláštní investice
Účtová skupina 07	- investice ve stavbě
Účtová skupina 08	- nehmotné investice
Účtová skupina 09	- oprávky k investičnímu majetku

Účtová třída 1 – zásoby

Účtová třída 2 – finanční majetek a pasiva:

Účtová skupina 20	- hotovosti
Účtová skupina 21	- peněžní ústavy
Účtová skupina 22	- směnky, šeky, cenné papíry a účasti
Účtová skupina 23	- odběratelé
Účtová skupina 24	- dodavatelé
Účtová skupina 25	- různí dlužníci a věřitelé
Účtová skupina 26	- spojovací a průběžné účty
Účtová skupina 27	- přechodné položky
Účtová skupina 28	- dohadné položky
Účtová skupina 29	- oprávky k finančnímu majetku a k pasivům

Účtová třída 3 – náklady:

Účtová skupina 30 a 31	- mzdy a služné
Účtová skupina 32	- sociální náklady
Účtová skupina 33 a 34	- spotřeba materiálu a energie
Účtová skupina 35	- odpisy a udržování investic a nájemné
Účtová skupina 36 a 37	- různé náklady
Účtová skupina 38	- pojistné a škody
Účtová skupina 39	- daně, dávky a poplatky

Účtová třída 4 až 7 – volné

Účtová třída 8 – výnosy:

Účtová skupina 80 až 87	- tržby
Účtová skupina 88	- vnitropodnikové výnosy a změny stavu zásob
Účtová skupina 89	- finanční a ostatní výnosy

Účtová třída 9 – vlastní kapitál a závěrečné účty:

Účtová skupina 90	- základní kapitál
Účtová skupina 91	- rezervní fondy
Účtová skupina 94	- účty soukromé
Účtová skupina 95	- zisk z minulých účetních let
Účtová skupina 96	- ztráta z minulých účetních let
Účtová skupina 97	- účet rozvahový
Účtová skupina 98	- účet hospodářského výsledku

Zdroj: Puchinger, Slavíčková, 2014, s. 185-186

B. Rozvaha a výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu

ROZVAHA

v plném rozsahu

ke dni

Název a sídlo účetní jednotky

IČ:

Sestaveno dne:

V likvidaci:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období	
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4	
	AKTIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.)	01					
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	02					
B.	Stálá aktiva (B.I. + B.II. + B.III.)	03					
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (součet B.I. 1. až B.I.5.2.)	04					
1.	Nehmotné výsledky vývoje	05					
2.	Ocenitelná práva	06					
2.1.	Software	07					
2.2.	Ostatní ocenitelná práva	08					
3.	Goodwill	09					
4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	10					
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11					
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12					
5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	13					
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (součet B.II.1. až B.II.5.2.)	14					
1.	Pozemky a stavby	15					
1.1.	Pozemky	16					
1.2.	Stavby	17					
2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	18					
3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	19					
4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	20					
4.1.	Pěstiteleské celky trvalých porostů	21					
4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	22					
4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	23					
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	24					
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	25					
5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	26					

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (součet B.III.1. až B.III.7.2.)	27				
1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	28				
2.	Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba	29				
3.	Podíly – podstatný vliv	30				
4.	Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv	31				
5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	32				
6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	33				
7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	34				
7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	35				
7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	36				
C.	Oběžná aktiva (C.I. + C.II. + C.III. + C.IV.)	37				
C.I.	Zásoby (součet C. I.1. až C.I.5.)	38				
1.	Materiál	39				
2.	Nedokončená výroba a polotovary	40				
3.	Výrobky a zboží	41				
3.1.	Výrobky	42				
3.2.	Zboží	43				
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	44				
5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	45				
C.II	Pohledávky (C.II.1 + C.II.2 + C.II.3)	46				
1.	Dlouhodobé pohledávky	47				
1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	48				
1.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	49				
1.3.	Pohledávky – podstatný vliv	50				
1.4.	Odložená daňová pohledávka	51				
1.5.	Pohledávky - ostatní	52				
5.1.	Pohledávky za společníky	53				
5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	54				
5.3.	Dohadné účty aktivní	55				
5.4.	Jiné pohledávky	56				

Označení A	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
2.	Krátkodobé pohledávky	57				
2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	58				
2.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	59				
2.3.	Pohledávky – podstatný vliv	60				
2.4	Pohledávky - ostatní	61				
4.1.	Pohledávky za společnosti	62				
4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	63				
4.3.	Stát - daňové pohledávky	64				
4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	65				
4.5.	Dohadné účty aktivní	66				
4.6.	Jiné pohledávky	67				
3.	Časové rozlišení aktiv	68				
3.1.	Náklady příštích období	69				
3.2.	Komplexní náklady příštích období	70				
3.3.	Příjmy příštích období	71				
C.III.	Krátkodobý finanční majetek (C.III.1. + C.III.2.)	72				
1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	73				
2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	74				
C.IV.	Peněžní prostředky (C.IV.1. + C.IV.2.)	75				
1.	Peněžní prostředky v pokladně	76				
2.	Peněžní prostředky na účtech	77				
D.	Časové rozlišení aktiv (D.1. + D.2.+ D.3.)	78				
1.	Náklady příštích období	79				
2.	Komplexní náklady příštích období	80				
3.	Příjmy příštích období	81				

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
	PASIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.)	01		
A.	Vlastní kapitál (A.I. + A.II. + A.III. + A.IV. + A.V. + A.V.I.)	02		
A.I.	Základní kapitál (A.I.1. + A.I.2. + A.I.3.)	03		
1.	Základní kapitál	04		
2.	Vlastní podíly (-)	05		
3.	Změny základního kapitálu	06		
A.II.	Ážio a kapitálové fondy (součet A.II.1. + A.II.2.)	07		
1.	Ážio	08		
2.	Kapitálové fondy	09		
2.1.	Ostatní kapitálové fondy	10		
2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	11		
2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	12		
2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)	13		
2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	14		
A.III.	Fondy ze zisku (A.III.1. + A.III.2.)	15		
1.	Ostatní rezervní fondy	16		
2.	Statutární a ostatní fondy	17		
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-) (A.IV.1. + A.IV.2.)	18		
1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	19		
2.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	20		
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	21		
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)	22		
B. + C.	Cizí zdroje (součet B. + C.)	23		
B.	Rezervy (součet B.1. až B.4.)	24		
1.	Rezerva na důchody a podobné závazky	25		
2.	Rezerva na daň z příjmů	26		
3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	27		
4.	Ostatní rezervy	28		
C.	Závazky (C.I. + C.II.)	29		
C.I.	Dlouhodobé závazky (součet C. I.1. až C.I.9.)	30		
1.	Vydané dluhopisy	31		
1.1	Vyměnitelné dluhopisy	32		
1.2	Ostatní dluhopisy	33		

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
2.	Závazky k úvěrovým institucím	34		
3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	35		
4.	Závazky z obchodních vztahů	36		
5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	37		
6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	38		
7.	Závazky - podstatný vliv	39		
8.	Odložený daňový závazek	40		
9.	Závazky - ostatní	41		
9.1.	Závazky ke společníkům	42		
9.2.	Dohadné účty pasivní	43		
9.3.	Jiné závazky	44		
C.II.	Krátkodobé závazky (součet C. II.1. až C.II.8.)	45		
1.	Vydané dluhopisy	46		
1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	47		
1.2.	Ostatní dluhopisy	48		
2.	Závazky k úvěrovým institucím	49		
3.	Krátkodobé přijaté zálohy	50		
4.	Závazky z obchodních vztahů	51		
5.	Krátkodobé směnky k úhradě	52		
6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	53		
7.	Závazky - podstatný vliv	54		
8.	Závazky ostatní	55		
8.1.	Závazky ke společníkům	56		
8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci	57		
8.3.	Závazky k zaměstnancům	58		
8.4.	Závazky ze sociálního a zdravotního pojištění	59		
8.5.	Stát – daňové závazky a dotace	60		
8.6.	Dohadné účty pasivní	61		
8.7.	Jiné závazky	62		
C.III.	Časové rozlišení pasiv (C.III.1.+C.III.2)	63		
1	Výdaje příštích období	64		
2	Výnosy příštích období	65		
D.	Časové rozlišení pasiv (D.1. + D.1.)	66		
1.	Výdaje příštích období	67		
2.	Výnosy příštích období	68		

Podpisový záznam:

Zdroj: <https://www.formulare-ke-stazeni.cz/formular-rozvaha.html>

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění

v plném rozsahu

ke dni

Název a sídlo účetní jednotky

IČ:

Sestaveno dne:

V likvidaci:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01		
II.	Tržby za prodej zboží	02		
A.	Výkonová spotřeba (součet A.1. až A.3.)	03		
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	04		
2.	Spotřeba materiálu a energie	05		
3.	Služby	06		
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07		
C.	Aktivace (-)	08		
D.	Osobní náklady (součet D.1. až D.2.)	09		
D. 1.	Mzdové náklady	10		
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11		
2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12		
2.2.	Ostatní náklady	13		
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (součet E.1. až E.3.)	14		
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15		
1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16		
1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17		
2.	Úpravy hodnot zásob	18		
3.	Úpravy hodnot pohledávek	19		
III.	Ostatní provozní výnosy (součet III.1 až III.3.)	20		
1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21		
2.	Tržby z prodaného materiálu	22		
3.	Jiné provozní výnosy	23		
F.	Ostatní provozní náklady (součet F.1. až F.5.)	24		
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25		
2.	Prodaný materiál	26		
3.	Daně a poplatky	27		
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28		
5.	Jiné provozní náklady	29		
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30		

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly (součet IV. 1 + IV.2.)	31		
1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	32		
2.	Ostatní výnosy z podílů	33		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (souč. V. 1 + V.2.)	35		
1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládající nebo ovládaná osoba	36		
2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (součet VI. 1 + VI.2.)	39		
1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	40		
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41		
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (součet J.1 + J.2.)	43		
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44		
2.	Ostatní nákladové úroky podobné náklady	45		
VII.	Ostatní finanční výnosy	46		
K.	Ostatní finanční náklady	47		
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48		
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49		
L.	Daň z příjmů (součet L. 1 + L.2.)	50		
L. 1.	Daň z příjmů splatná	51		
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53		
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55		
	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.:	56		

Podpisový záznam:

Zdroj: <https://www.formulare-ke-stazeni.cz/formular-vykaz-zisku-a-ztraty-druhove-cleneni.html>

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, účelové členění

v plném rozsahu
ke dni

Název a číslo účetní jednotky

IČ

Sestaveno dne:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb	01		
A.	Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)	02		
*	Hrubý zisk nebo ztráta (I - A.)	03		
B.	Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)	04		
C.	Správní náklady (včetně úprav hodnot)	05		
II.	Ostatní provozní výnosy	06		
D.	Ostatní provozní náklady	07		
*	Provozní výsledek hospodaření (Zohlednění položek I. až D.)	08		
III.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	09		
1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	10		
2.	Ostatní výnosy z podílů	11		
E.	Náklady vynaložené na prodané podíly	12		
IV.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (souč. IV.1. a IV.2.)	13		
1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (ovládaná nebo ovládající osoba)	14		
2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	15		
F.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	16		
V.	Výnosové úroky a podobné výnosy	17		
1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	18		
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	19		
G.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	20		
H.	Nákladové úroky a podobné náklady	21		
1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	22		
2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	23		
VI.	Ostatní finanční výnosy	24		
I.	Ostatní finanční náklady	25		
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-) (Zohlednění položek III. až K.)	26		
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	27		

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém
J.	Daň z příjmů	28		
1.	Daň z příjmů splatná	29		
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	30		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	31		
K.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	32		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	33		
*	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI.	34		

Podpisový záznam:

Zdroj: https://www.formulare-ke-stazeni.cz/pdf/dz_16VykazZSUC.pdf

C. Účtový rozvrh po novelizaci v roce 2016

Účtová třída 0		Účtová třída 1		Účtová třída 2		Účtová třída 3	
DLOUHODOBÝ MAJETEK		ZÁSOBY		KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY		ZÚČTOVACÍ VZTAHY	
01 Dlouhodobý nehmotný majetek		11 Materiál		21 Peněžní prostředky v pokladně		26 Převody mezi finančními účty	
012	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	R	A	211	Peněžní prostředky v pokladně	R	A
013	Software	R	A	213	Ceniny	R	A
014	Ostatní ocenitelná práva	R	A	22 Peněžní prostředky na účtech		29 Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku	
015	Goodwill	R	A	221	Peněžní prostředky na účtech	R	A
016	Povolenky na emise	R	A	23 Krátkodobé úvěry		291 Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku	
017	Preferenční limity	R	A	231	Krátkodobé úvěry	R	P
019	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	R	A	232	Eskontní úvěry	R	P
02 Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný		12 Zásoby vlastní činnosti		24 Krátkodobé finanční výpomoci		31 Pohledávky (krátkodobé a dlouhodobé)	
021	Stavby	R	A	121	Nedokončená výroba	R	A
022	Hmotné movité věci a jejich soubory	R	A	122	Polotovary vlastní výroby	R	A
025	Pěstební cíle trvalých porostů	R	A	123	Výrobky	R	A
026	Dospělá zvířata a jejich skupiny	R	A	124	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	R	A
029	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	R	A	13 Zboží		311 Pohledávky z obchodních vztahů	
03 Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný		15 Poskytnuté zálohy na zásoby		25 Krátkodobý finanční majetek		312 Směnky k inkasu	
031	Pozemky	R	A	151	Poskytnuté zálohy na materiál	R	A
032	Umělecká díla a sbírky	R	A	152	Poskytnuté zálohy na mladá zvířata	R	A
04 Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek		19 Opravné položky k zásobám		26 Krátkodobé finanční výpomoci		313 Pohledávky za eskontované cenné papíry	
041	Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku	R	A	191	Opravná položka k materiálu	R	A
042	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	R	A	192	Opravná položka k nedokončené výrobě	R	A
05 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek		199 Opravná položka k zálohám na materiál		27 Krátkodobé finanční výpomoci		314 Poskytnuté zálohy – dlouhodobé a krátkodobé	
051	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	R	A	199	Opravná položka k zálohám na mladá zvířata	R	A
052	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	R	A	28 Krátkodobé finanční výpomoci		315 Ostatní pohledávky	
053	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	R	A	281	Podíly – ovládaná nebo ovládaná osoba	R	A
06 Dlouhodobý finanční majetek		1999 Opravná položka k zálohám na mladá zvířata		29 Krátkodobé finanční výpomoci		321 Závazky z obchodních vztahů	
061	Podíly – ovládaná nebo ovládaná osoba	R	A	1999	Opravná položka k zálohám na mladá zvířata	R	A
062	Podíly – podstatný vliv	R	A	30 Krátkodobé finanční výpomoci		322 Směnky k úhradě	
063	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	R	A	301	Podíly – ovládaná nebo ovládaná osoba	R	A
065	Dluhové cenné papíry držené do splátnosti	R	A	302	Podíly – podstatný vliv	R	A
066	Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládaná osoba	R	A	303	Podíly – ostatní skupiny	R	A
067	Ostatní zápůjčky a úvěry	R	A	304	Ostatní podíly	R	A
068	Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv	R	A	305	Ostatní podíly	R	A
069	Jiný dlouhodobý finanční majetek	R	A	306	Ostatní podíly	R	A
07 Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku		3099 Ostatní krátkodobé finanční výpomoci		31 Krátkodobé finanční výpomoci		323 Půjčky a úvěry	
072	Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje	R	A	3099	Ostatní krátkodobé finanční výpomoci	R	A
073	Oprávky k softwaru	R	A	32 Závazky z obchodních vztahů		324 Přijaté zálohy	
074	Oprávky k ostatním ocenitelným právům	R	A	321	Závazky z obchodních vztahů	R	P
075	Oprávky ke goodwillu	R	A	322	Směnky k úhradě	R	P
079	Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku	R	A	324	Přijaté zálohy	R	P
08 Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku		325 Ostatní závazky		33 Zúčtování se zaměstnanci a institucemi		325	
081	Oprávky ke stavbám	R	A	331	Zaměstnanci	R	P
082	Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům	R	A	333	Ostatní závazky vůči zaměstnancům	R	P
085	Oprávky k pěstebnímu cílům trvalých porostů	R	A	335	Pohledávky za zaměstnanci	R	A
086	Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám	R	A	336	Zúčtování s institucemi sociál. zabezpečení a zdravot. pojištění	R	P
089	Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku	R	A	34 Zúčtování daní a dotací		341 Daň z příjmů	
09 Opravné položky k dlouhodobému majetku		3399 Ostatní zúčtování se zaměstnanci a institucemi		35 Pohledávky za společnostmi		342 Ostatní přímé daně	
091	Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku	R	A	3399	Ostatní zúčtování se zaměstnanci a institucemi	R	P
092	Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku	R	A	351	Pohledávky – ovládaná nebo ovládaná osoba	R	A
093	Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku	R	A	352	Pohledávky – podstatný vliv	R	A
				353	Pohledávky za upsaný základní kapitál	R	A
				354	Pohledávky za společnosti při úhradě ztráty	R	A
				355	Ostatní pohledávky za společnostmi obchodní korporace	R	A
				358	Pohledávky za společnostmi sdruženými ve společnostech	R	A
				36 Závazky ke společnostem		361 Závazky – ovládaná nebo ovládaná osoba	
				362 Závazky – podstatný vliv		R P	
				364 Závazky ke společnostem při rozdělování zisku		R P	
				365 Ostatní závazky ke společnostem obchodní korporace		R P	
				366 Závazky ke společnostem ze závislé činnosti		R P	
				367 Závazky z upsaných nezaplacených cenných papírů a vkladů		R P	
				368 Závazky ke společnostem sdruženým ve společnostech		R P	
				37 Jiné pohledávky a závazky		371 Pohledávky z prodeje obchodního závodu	
				372 Závazky z koupe obchodního závodu		R P	
				373 Pohledávky a závazky z pevných termínových operací		R A	
				374 Pohledávky z nájmu a pachtu		R A	
				375 Pohledávky z vydaných dluhopisů		R A	
				376 Nakoupené opce		R A	
				377 Prodané opce		R P	
				378 Jiné pohledávky		R A	
				379 Jiné závazky		R P	



Abstrakt

Spoustová, A. (2020). *Vývoj finančního účetnictví a jeho dopady na podnikatelské subjekty* (Bakalářská práce), Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: finanční účetnictví, vývoj účetnictví, změny finančního účetnictví

Bakalářská práce je zaměřena na vývoj finančního účetnictví v českých zemích. Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část se zabývá vývojem finančního účetnictví od prvních záznamů až do období 21. století. Jsou zde popsány základní informace o finančním účetnictví, následované rozborem samotného vývoje. Ten je rozdělen do určitých etap. V teoretické části je rozebrán vývoj účetních systémů jako například jednoduché a podvojně účetnictví. Dále jsou v práci popsány jednotlivé formy účetní evidence.

Praktická část práce se zabývá rozborem nejdůležitějších změn ve vývoji finančního účetnictví a jejich dopadů na podnikatelské subjekty. Všechny provedené změny ve vedení účetnictví úzce souvisely s potřebami podniků, či aktuálním politickým uspořádáním státu. V poslední části jsou stručně popsány aktuálně chystané změny ve vedení účetnictví.

Abstract

Spoustová, A. (2020). *Development of financial accounting and its impact on business entities* (Bachelor thesis); University of West Bohemia Pilsen, Faculty of Economics

Key words: financial accounting, accounting development, changes in financial accounting

The bachelor thesis is focused on the development of financial accounting in Bohemia. Thesis is divided into theoretical and practical part. Theoretical part deals with the development of financial accounting since first records to the 21st century. It describes basic informations about financial accounting folowed by an analysis of the development itself. This part is divided into certain stages. The theoretical part discusses the development of accounting systems such as simple and double entry accounting. Next there are various forms of accounting deccribed in the thesis.

The practical part of bachelor thesis deals with analysis of the most important changes in the development of financial accounting and their impact on business entities. All changes made in directions of accounting were closely related with needs of companies or the current political arrangement of the state. The last part briefly describes currently planned changes in accounting.