

Účetnictví a finanční řízení

Miroslav Máče

*Vychází účetnictví jen ze zákona,
vyhlášek a standardů?*

*Lze vystavit účetnictví
na základech moderní matematiky?*

*Je možné aplikovat manažerské
účetnictví ve veřejné správě?*

*Jaký je rozdíl mezi finanční analýzou
technickou a fundamentální?*

*Vychází finanční řízení z příjmů a výdajů,
nebo z nákladů a výnosů?*

*Je finanční účetnictví určeno jen pro
evidenci, nebo i pro řízení?*

Účetnictví a finanční řízení

Miroslav Máče



GRADA Publishing

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována ani šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude trestně stíháno.

Edice Účetnictví a daně

Ing. Miroslav Máče, CSc., Ph.D.

Účetnictví a finanční řízení

TIRÁŽ TIŠTĚNÉ PUBLIKACE:

Vydala Grada Publishing, a.s.

U Průhonu 22, Praha 7, jako svou 5082. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí

Foto na obálce allphoto.cz

Sazba Antonín Plicka

Odpovědná redaktorka Ing. Milada Kmochová

Počet stran 552

První vydání, Praha 2013

Vytiskla tiskárna PBtisk, s.r.o., Příbram

© Grada Publishing, a.s., 2013

ISBN 978-80-247-4574-9

ELEKTRONICKÉ PUBLIKACE:

ISBN 978-80-247-8385-7 (ve formátu PDF)

GRADA Publishing: tel. 234 264 401, fax 234 264 400, www.grada.cz

Obsah

Předmluva	9
FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	
ÚČETNÍ VELIČINY A JEJICH OCEŇOVÁNÍ	11
1. Předmět účetnictví	13
1.1 Účetnictví	13
1.2 Účtování	13
1.3 Inventarizace	14
2. Základní principy účetnictví	18
2.1 Základní předpoklady	18
2.2 Základní zásady	19
3. Účetní veličiny	22
3.1 Účetní veličiny – minulá skutečnost	22
3.2 Účetní veličiny – budoucí skutečnost	38
3.3 Zvláštní účetní veličiny	41
3.4 Účetní veličiny z pohledu perspektivy účetní jednotky	45
4. Oceňování	48
4.1 Kvantifikace dat v účetnictví	48
4.2 Měření ekonomického prospěchu	49
4.3 Oceňovací báze	50
FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	
ZÁKLADY MODERNÍHO ÚČETNICTVÍ	59
5. Základy účtování – formy účtování	61
5.1 Účty a účtová osnova	61
5.2 Účetní případy	66
5.3 Účetní jevy	76
5.4 Ekonomický prospěch	85
5.5 Účtování v číslech	90
5.6 Účetní formy	105
FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	
ÚČTOVÁNÍ	133
6. Účtování – obsah podvojného účetnictví	135
6.1 Účetnictví založené na aktivitách (Activity Based Accounting)	135
6.2 Účetní jevy – relace odvozené od rozpočtových tříd	138
6.3 Účetní případy – relace odvozené od účetních tříd	176
FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	
VÝKAZY A SESTAVY	267
7. Finanční účetnictví a rozvaha	269
8. Výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích	274
9. Přílohy účetní závěrky	278

10. Účetní výkazy dle zákona a vyhlášky	279
11. Účetní výkazy ve více účetních obdobích	312
12. Hodnocení plnění rozpočtu Fin 2-12 M	326
MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	
ÚČETNICTVÍ ORGANIZAČNÍCH SLOŽEK	349
13. Odpovědnostní účetnictví	351
14. Stanovení plánovaných nákladů na výkon státní správy	353
14.1 Cíl stanovení nákladů	353
14.2 Vymezení pojmů	353
14.3 Náklady na výkon agendy	356
14.4 Postup měření nákladů	356
15. Účetnictví organizačních složek – procesů a projektů	364
15.1 Procesy a projekty	368
15.2 Účetnictví příjmů a výdajů cílově zaměřené	370
15.3 Výkonově, resp. cílově orientované účetnictví	373
15.4 Odpovědnostně orientované účetnictví	377
15.5 Řízení na základě odchylek	384
16. Koncepce Activity Based Costing	387
17. Alokace nákladů na procesy	388
17.1 Princip alokace nákladů na procesy	388
17.2 Účtování nákladů procesům	389
17.3 Agregované nákladové skupiny	390
17.4 Alokace nákladových skupin na procesy	392
17.5 Programové řešení	396
18. Controlling akcí	398
19. Rozpočtový výhled	408
20. Řízení hodnoty účetní jednotky	412
20.1 Ekonomická přidaná hodnota	412
20.2 Řízení výsledku hospodaření aktivit účetní jednotky	417

FINANČNÍ ANALÝZA

TECHNICKÁ	419
21. Statistické minimum pojmů	421
21.1 Základní statistické charakteristiky	421
21.2 Počet pravděpodobností	421
21.3 Meze spolehlivosti na základě výběru vzorků	423
21.4 Závislost veličin	423
22. Statistické hodnocení stavů účtů	425
22.1 Hodnocení absolutních rozdílů	426
22.2 Hodnocení relativních růstů	427
22.3 Meze růstu	428
22.4 Závislost minulých a současných hodnot	428
22.5 Podstatné změny v datech	429

FINANČNÍ ANALÝZA FUNDAMENTÁLNÍ	433
23. Poměrové ukazatele	435
23.1 Závazné ukazatele	435
23.2 Doporučené ukazatele	437
24. Poměrové ukazatele nástrojem změny struktury	438
25. Kritérium hodnocení účetní jednotky	442
26. Analýza soustavy ukazatelů	447
27. Poměrové ukazatele pro řízení	450
27.1 Závazné poměrové ukazatele	450
27.2 Doporučené poměrové ukazatele	453
FINANČNÍ ŘÍZENÍ POMĚROVÉ UKAZATELE FINANČNÍ ANALÝZY	455
28. Finanční řízení na základě poměrových ukazatelů	457
FINANČNÍ ŘÍZENÍ PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH	471
29. Finanční řízení na základě peněžních toků	473
29.1 Princip řízení	473
29.2 Přehled o peněžních tocích	474
29.3 Rozpočet požadovaných příjmů a výdajů	495
29.4 Statický model transformace	499
29.5 Výpočet plánované rozvahy	506
29.6 Kritika lineárního modelu	507
30. Od reálných čísel k vektorům	508
30.1 Prostor reálných čísel	508
30.2 Vektorový prostor	509
30.3 Prostor komplexních čísel	510
FINANČNÍ ŘÍZENÍ ROZVAHA ZALOŽENÁ NA RELACÍCH	513
31. Finanční plánování klasické	515
32. Rozvaha dynamickým modelem	518
33. Rozvaha relační účetní jednotky	524
33.1 Rozbor relací	524
33.2 Rozvaha pro predikci	526
33.3 Finanční plánování ve veřejném sektoru	527
34. Lineární algebra v účetnictví	529
34.1 Vektory	529
34.2 Lineární zobrazení	529
34.3 Kvadratická forma v účetnictví	530
35. Základy teorie optimálního řízení	532

35.1	Lineární diskrétní systém	532
35.2	Účetní jednotka dynamickým systémem	533
35.3	Řízení účetních stavů	534
36.	Přechod z počátečních do konečných stavů účtů	539
36.1	Dvoubodový okrajový problém	539
36.2	Řešení Riccatiho rovnice	539
36.3	Početní řešení dosažení požadovaného stavu	540
37.	Úloha rozpočtového výhledu	545
37.1	Úloha kvadraticky optimálního sledování	545
	Dovětek ke knize	548
	Rejstřík	549

Předmluva

Kniha „Účetnictví a finanční řízení“ je přehledem našich představ o budoucím zaměření účetnictví, které v praxi realizuje firma Gordic. Předkládáme touto knihou široké veřejnosti postupy, algoritmy a řešení problémů praxe. Nepředstavujeme naše stávající produkty, nýbrž nabízíme, co by se dalo pro uživatele připravit. Nejde nám o sebechválu, prezentovanou jakoukoli tištěnou formou, nýbrž o hluboké zamyšlení nad budoucností účetnictví a finančního řízení zejména obcí, měst, krajů, organizačních složek státu a příspěvkových organizací.

Posláním knihy je upozornit na krizi soudobého účetnictví, které je více účetnictvím pro evidenci než nástrojem finančního řízení. Abychom tuto krizi překonali, budeme muset vycházet z účtování, založeném na množinách, relacích a funkcích, tak jak je to běžné ve všech exaktních vědách. Abychom to dokázali, musíme upozornit i na nezbytnou teorii moderní matematiky, kterou lze aplikovat v účetnictví, a současně dbát na právní rámec současného účetnictví. Tuto cestu důsledně sleduje i tato kniha. Na základě relací, získaných z minulých účetních zápisů, dochází k možnosti předpovídat budoucí účetní stavy. Tímto přístupem mění účetnictví, vycházející z minulosti, na účetnictví zaměřené do budoucnosti. Přitom všem zůstává na pozici finančního účetnictví a tak nepotřebuje k tomuto přerodu jakékoli jiné účetní postupy, vykládané v manažerském účetnictví či controllingu. Účetnictví, které dokáže predikovat budoucí stav účtů, se tak stává základem finančního řízení. Naše firma má praktické uživatele, kteří používají finanční řízení, vycházející z rozpočtů a rozpočtových výhledů. Nyní však nabízíme něco nového – finanční řízení založené na finančním účetnictví. Dokáží-li uživatelé přijmout toto nové pojetí, pak i uznají přednosti podvojného akruálního účetnictví nad účetnictvím na bázi příjmů a výnosů.

Dalším naším tématem je přechod od kontace účetních případů ke kontaci účetních jevů, které lépe a výstižněji účetně popisují jednotlivé aktivity účetní jednotky. Pokud uživatelé přijmou pojetí účetních jevů jako souborů účetních případů, budou moci sledovat finanční stav a finanční výkonnost svých aktivit přes několik účetních období. Pak nebudou účetní vázáni na jednotlivá účetní období, ale pojmu své účetnictví jako spojitý proces nezávislý na jednotlivých letech.

Po mnoho let je v teorii i praxi budováno manažerské účetnictví podnikatelských subjektů. V oblasti veřejného sektoru však jsou tyto práce ve svých počátcích. Firma Gordic již realizovala manažerské účetnictví v praxi. Nyní nabízí prostřednictvím této knihy další evoluci tohoto účetnictví organizačních složek vybraných účetních jednotek.

Na závěr věřím, že i takto náročná kniha, plná matematiky a čísel, zaujme jak pracovníky z praxe, tak i učitele na školách k novému přístupu k účetnictví směřovanému zejména na finanční řízení.

Ing. Jaromír Řezáč
generální ředitel firmy Gordic

FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ

ÚČETNÍ VELIČINY A JEJICH OCEŇOVÁNÍ

1. část

1. Předmět účetnictví

1.1 Účetnictví

Při zkoumání ekonomické reality se vždy omezujeme na určitou její část, která nás v daném okamžiku zajímá. Tuto část společnosti nazýváme objektem a celou zbývající část nazýváme jejím okolím. **Objekt** nezkoumáme v celé jeho komplexnosti. Na zvoleném objektu pozorujeme nebo měříme určité **vlastnosti**, čili pozorujeme nebo měříme hodnoty určitých veličin. Výběr veličin závisí na tom, co považujeme na daném objektu za zajímavé, nebo co považujeme za významné vzhledem k danému účelu.

Naším zvoleným objektem je **účetní jednotka**. Účetní jednotkou je v našem případě vybraná účetní jednotka (příspěvková organizace, územně správní celek, organizační složka státu). Určitými vlastnostmi účetní jednotky jsou účetní veličiny (kategorie, proměnné). Těmito zvolenými účetními veličinami jsou majetek, pohledávky, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy. Jejich výběr je dán ekonomickým prospěchem či ztrátou, která je s nimi spojena. Jelikož uvedené účetní proměnné jsou hodnoceny z jediného pohledu a to z pohledu ekonomického prospěchu (výnosu, zisku, ztráty), lze je měřit jednou mírou a tou jsou **peníze**.

Při zkoumání účetní jednotky se soustředujeme na pozorování množiny veličin na dané rozlišovací úrovni a na hledání jednoduchého vyjádření časově invariantních vztahů mezi těmito veličinami a na hledání vlastností, determinujících uvedené vztahy. Toto zkoumání v účetnictví provádíme tak, že zkoumáme vztahy mezi jednotlivými účty, které představují symbolické vyjádření jednotlivých účetních veličin na té nejpodrobnější úrovni zkoumání. Říkáme, že z hlediska ekonomického prospěchu na dané účetní jednotce definujeme **systém**.

Důležité je si uvědomit, že subjektem zkoumání účetnictví není kapitálová, osobní společnost či územně správní celek, ale účetní systém tohoto objektu. Zatímco účetní systém je přesně definovaným subjektem a jeho problémy mohou být formulovány přesným způsobem, neplatí totéž o objektu. Pojem „územně správní celek“ je vždy v jisté míře neurčitý a jeho problémy a cíle jsou nejasné.

Účetní systém, tak jako každý jiný systém, je charakterizován souborem nějakých veličin (majetek, pohledávky, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy) a různých vlastností (výkonnost, likvidita, solventnost), které determinují časově invariantní vztahy mezi těmito veličinami na dané rozlišovací úrovni. Tyto základní časově invariantní vztahy nazýváme účetní případy.

Účetnictví můžeme považovat za aplikaci obecné teorie systémů v ekonomii, jejímž předmětem zkoumání je účetní systém. Hlavním úkolem účetnictví je věrně zobrazit ekonomickou skutečnost účetní jednotky (majetek, pohledávky, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy) pro majitele, banky, statistické úřady, finanční úřady, zákazníky, veřejnost aj. Ekonomové vidí v účetnictví systém, založený na přesně stanovených a obecně uznávaných zásadách, umožňující **podávat věrný obraz skutečnosti**, který zajišťuje, aby veškeré informace byly průkazné, správné a úplné. Účetní jej považují za ekonomickou disciplínu, která **zachycuje informace** o stavu a pohybu majetku a jeho zdrojů, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření účetní jednotky.

1.2 Účtování

Aby byl účetní systém odpovídal skutečnosti, musíme jej identifikovat. Identifikací účetního systému rozumíme jeho rozpoznání či analýzu jeho chování. Obecně je identifikace systému experimentální či analytický postup určování podstatných charakteristik systému a jeho

procesů. Právě účtováním systém identifikujeme. Účtujeme-li v průběhu účetního období, pak provádíme analytickou identifikaci účetní jednotky na základě účetních dokladů. Provedeme-li na konci účetního období inventarizaci, pak experimentálně zpřesňujeme výsledky analytické identifikace. Výsledkem identifikace účetní jednotky je vytvoření účetního modelu zkoumaného systému. Základním modelem v účetnictví je **rozvaha účetní jednotky**.

Identifikace účetního systému je vymezení systému ve specifikované třídě abstraktních systémů a jeho zpřesňování tak, aby byl účetní systém ekvivalentní se systémem zkoumaným. Identifikace v účetnictví tak představuje nalezení nebo zpřesnění (určení hodnot parametrů - určení konečných stavů účtů) modelu zkoumaného účetního systému. Identifikace v účetnictví je realizována účtováním. Cílem **účtování** v účetnictví je zpřesnění modelu účetní jednotky.

Proces účtování, identifikace účetního systému, obsahuje tyto kroky:

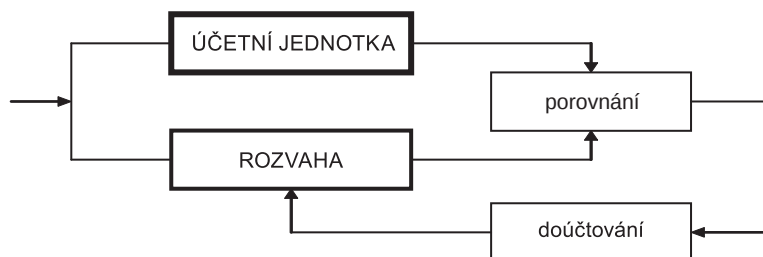
1. **Volbu rozlišovací úrovně.** Určuje míru podrobnosti zachycenou modelem a z ní vyplývající složitost a rozsáhlost. V účetnictví vykazujeme jen ty elementy, které splňují obě následující kritéria:
 - položka vyhovuje definici účetní veličiny,
 - položka má cenu resp. hodnotu, kterou lze spolehlivě určit,
 - náklady na její identifikaci nepřevyšují přínosy z ní plynoucí.
2. **Výběr prvků,** odpovídajících částem zkoumaného systému, určuje strukturování systému na podsystémy. Tak lze účetní systém rozdělit na jednotlivé menší celky, které řeší specializované moduly účetnictví – modul majetku, kniha došlých faktur, kniha odeslaných faktur, banka atd.
3. **Přiřazení funkcí jednotlivým prvkům** (účtům) účetního systému vychází z principu, že zkoumání celého systému bude vycházet z funkce jeho prvků (účtů). Proto chování menších částí můžeme popsat účetními okruhy (provozní činnosti, investiční činnosti, financování), tj. vytvořit pro ně dílčí matematické submodely (dílčí rozvahy).
4. **Určení a parametrizace vazeb mezi prvky** účetního systému. Můžeme stanovit vztahy mezi vzájemně závislými veličinami jednotlivých subsystémů. Můžeme např. psát, že výnos z prodeje výrobku bude roven pohledávce odběratele tohoto výrobku. Vztahy (relace) mezi vzájemně závislými veličinami (účty) vznikají na základě účetních případů. Ohodnocením relací zpřesňujeme hodnoty jednotlivých účtů.

Výše uvedený postup je obdobný postupu identifikace jakéhokoli technologického procesu (elektrárny, kotle či elektronického obvodu). Nelze považovat účetnictví za něco specifického, čemu nerozumí nikdo jiný než účetní.

Jak poznáme dále, účtování není nic jiného než **rozpoznání relací a jejich ohodnocení**. Podstatu této činnosti nalezneme v základních nástrojích moderní matematiky – v množinách, relacích a funkcích. Také poznáme, že účetnictví není jen účelová hra s reálnými čísly, ale sofistikovaná hra lineární algebry. Nicméně, než se k tomuto poznání dostaneme, musíme prozkoumat základy účetnictví.

1.3 Inventarizace

Přestože matematicko-účetní analýza dokáže sestavit rozvahu (tj. základní model), k jejímu upřesnění potřebujeme **inventarizaci**. Inventarizaci se experimentálně zpřesňuje rozvaha účetní jednotky (matematický model účetního systému), získaný účtováním po celé účetním období. Schéma řešení je na následujícím obrázku 1.



Obr. 1 Inventarizace

Inventarizace majetku a závazků účetní jednotky je hlavním prostředkem průkaznosti účetnictví. Smyslem inventarizace je zjištění skutečného stavu majetku a závazků a ověření, zda skutečný stav na účtech odpovídá stavu účetnímu.

Inventarizace nepracuje s relacemi (vztahy mezi vybranými účty), tudíž není zatížena problémy a chybami analytické identifikace (s výběrem té či oné relace). Představuje experimentální identifikaci, která je schopna sama naplnit rozvahu (model) účetní jednotky. Jednoduše řečeno, **během účetního období neúčtujeme**, na konci období provedeme inventarizaci, zjistíme skutečný stav na účtech a sestavíme rozvahu. Logicky se zdá, že tento přístup je nejlepší. Jeho slabinou je, že během účetního období nemáme žádné informace o chování účetního systému. Abychom mohli účetní jednotku řídit během účetního období, provádíme analytickou identifikaci – **průběžné účtování účetních případů**, čímž získáme jakousi představu o chování účetního systému v průběhu účetního období, kterou zpřesníme na konci účetního období účetní závěrkou, jejíž nedílnou součástí je inventarizace. Proto samo účtování bez inventarizace a inventarizace bez průběžného účtování je nežádoucí. Tento přístup je běžný i v řízení technologických procesů, kdy experimentální identifikací zjišťujeme vnější chování systému a analytickou identifikací rozpoznáváme vnitřní pnutí uvnitř systému a to proto, že experimentální identifikace nepodává žádné informace o tom, co se děje uvnitř systému. Pokud bychom neúčtovali, nerozpoznáme náklady a výnosy, které představují účetní veličiny vypovídající o vnitřním chování účetního systému.

Abychom byli přesní ve vymezení základních pojmů účetnictví, musíme citovat určité pasáže **zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví** a doplnit je komentářem.

Předmět účetnictví

§ 2 „Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.“

Předmětem účetnictví je:

- *zobrazení finančně-majetkové struktury účetní jednotky a její změny, ke kterým dochází v průběhu činnosti účetní jednotky,*
- *sledování výnosů a nákladů a zjištění výsledku hospodaření (zjištění výkonnosti účetní jednotky),*
- *zjišťování schopnosti účetní jednotky generovat peníze,*
- *zjišťování schopnosti účetní jednotky uchovávat svou podstatu.*

Základním problémem zákona o účetnictví je absence definic základních pojmů zmíněných v § 2, se kterým zákon o účetnictví a navazující předpisy pracují¹.

Vymezení povinnosti vést účetnictví

§ 4 odst. 9 „Účetní jednotky jsou povinny vést jedno účetnictví za účetní jednotku jako celek.“

§ 4 odst. 12 „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, a cizích měn jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu...“

§ 4 odst. 14 „Za informační systém podle zvláštního právního předpisu lze účetnictví považovat pouze jako celek.“

V odstavci (9) je formulována zásada účetní jednotky jako jasné vymezeného subjektu, za který je třeba vést účetnictví jako za jeden celek. Odstavec (12) vymezuje povinnost vést účetnictví v české měně, jsou zde vyjmenovány případy, kdy je třeba zároveň sledovat prvky aktiv a závazky vyjádřené v cizí měně vedle ocenění v české měně i v této cizí měně. Odstavec (14) definuje pojem „účetnictví“ jako informační systém, který tvoří vnitřně provázaný celek.

Metodické prvky účetnictví

§ 6 odst. 1 „Účetní jednotky jsou povinny zachovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví (dále jen „účetní případy“) účetními doklady.“

§ 6 odst. 2 „Účetní jednotky jsou povinny zaznamenávat účetní případy v účetních knihách (dále jen „účetní zápisy“) pouze na základě účetních záznamů podle odstavce 1.“

§ 6 odst. 3 „Účetní jednotky jsou povinny inventarizovat majetek a závazky podle § 29 a 30.“

§ 6 odst. 4 „Účetní jednotky jsou povinny sestavovat účetní závěrku podle § 18 jako řádnou, popřípadě jako mimořádnou nebo mezitímní, a kromě toho v případech stanovených podle § 22 až 22b sestavují i konsolidovanou účetní závěrku“.

Dle odstavce (1) veškeré účetní případy (skutečnosti ovlivňující finančně majetkovou strukturu účetní jednotky) je třeba zaznamenávat prostřednictvím účetních dokladů, na základě kterých účetní jednotka provádí zaúčtování účetních případů. V souladu s odstavcem (2) nelze účetní transakci zaúčtovat bez řádného účetního dokladu. V odstavci (3) je stanovena povinnost účetní jednotky provádět inventarizaci, která je nedílnou součástí účetní metody. Inventarizace majetku a závazků je podrobněji upravena v § 29 a 30 zákona. Odstavec (4) přikazuje účetním jednotkám povinnost sestavovat účetní závěrku v souladu s § 29 a 30 zákona.

Inventarizace

§ 29 odst. 1 „Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví ... Inventarizaci účetní jednotky provádějí k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou (dále jen „periodická inventarizace“)...“

§ 30 odst. 1 „Skutečné stavy majetku a závazků účetní jednotky při inventarizaci zjišťují

- fyzickou inventurou u hmotného majetku, popřípadě u nehmotného majetku, nebo
- dokladovou inventurou u závazků a pohledávek, popřípadě u ostatních složek majetku, u nichž nelze provést fyzickou inventuru,

a tyto stavy jsou povinny zaznamenat v inventurních soupisech.“

¹ Müllerová, L.; Vomáčková, H.; Dvořáková, D. *Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem*. Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 4–17, ISBN 978-80-7357-289-1.

Inventarizace je prvkem metody účetnictví, který zajišťuje věcnou kontrolu účetnictví. Význam inventarizace spočívá v tom, že zabraňuje evidovat v účetnictví a vykazovat v účetní závěrce majetek a závazky, které neexistují, nebo je vykazovat v takovém ocenění, které neodpovídá skutečnosti.

Způsob provádění inventarizace závisí na charakteru inventarizované položky. U majetku, který lze spočítat, změřit nebo zvážit, se provede fyzická inventura. V některých případech, kdy vzhledem k charakteru inventarizovaného majetku nelze provést přesnou fyzickou kontrolu (např. písek, uhlí apod.), lze použít náhradní řešení (např. kvalifikovaný odhad). U ostatních složek majetku, u nichž fyzickou inventuru nelze provést nebo nemá smysl (např. u pohledávek a závazků, peněžních prostředků na bankovních účtech, u rezerv nebo u položek na účtech časového rozlišení), se inventura provádí formou dokladové kontroly (dokladová inventarizace). Bez ohledu na způsob provedení inventury je třeba o inventarizaci provést záznam formou inventurních soupisů.²

Inventarizace se skládá ze tří etap, tj.

- inventura,
- srovnání zjištěných skutečností s účetním stavem,
- zjištění, zda není důvod provést odpis hodnoty majetku nebo vytvořit opravnou položku či rezervu.

Inventarizaci podléhá veškerý majetek, kterým v účetnictví rozumíme všechny účty aktiv kromě přechodných účtů a závazky, kterými jsou v účetnictví všechny účty pasiv kromě přechodných účtů, rezerv a účtových skupin 41, 42, 43 a 49, tj. účtových skupin tvořících vlastní kapitál. Součástí inventarizace je i majetek včetně cizího majetku (případně i závazky), pokud má být sledován v podrozvahové evidenci.³

² Müllerová, L.; Vomáčková, H.; Dvořáková, D. *Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem*. Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 95–96, ISBN 978-80-7357-289-1.

³ Louša, F. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2008, s. 40–47, ISBN 978-80-247-2576-5.

2. Základní principy účetnictví

2.1 Základní předpoklady

Základní předpoklady představují **základní axiomy účtování**. Jejich níže uvedené pořadí vyjadřuje jejich důležitost v účetních teoriích⁴.

Axiom je tvrzení, o němž nemá smysl přemýšlet. Není-li splněn, pak daná teorie neplatí. Proto, **nejsou-li naplněny následující axiomy, nelze hovořit o účetnictví**.

Koncept účetní jednotky

Informace, které se evidují v účetnictví a vykazují v účetních výkazech, jsou vždy vyjádřeny za určitý celek. Tímto celkem je účetní jednotka.

Koncept oceňování peněžní jednotkou

Z důvodu srovnatelnosti informací o různých složkách majetku, závazků a vlastního jmění účetní jednotky, evidovaných v účetnictví a vykazovaných v účetní závěrce, je účetní jednotka povinna tyto informace evidovat i vykazovat v hodnotovém vyjádření, tj. v peněžních jednotkách.

Předpoklad trvání účetní jednotky

Účetním obdobím je zpravidla dvanáct nepřetržitě jdoucích měsíců. Za účetní období vykazují účetní jednotky informace v účetní závěrce. Tyto informace vycházejí z předpokladu, že účetní jednotka bude nepřetržitě ve své činnosti pokračovat. Pokud by tento předpoklad nebyl dodržen, je účetní jednotka povinna tuto skutečnost uvést v příloze, která je nedílnou součástí účetní závěrky.

Akruální koncept

Akruální koncept je jedním ze základních konceptů účetnictví. Spočívá v tom, že operace zaznamenané v účetnictví musí být zachyceny v tom okamžiku, kdy k těmto operacím skutečně došlo, a ne v okamžiku, kdy v důsledku těchto operací došlo k toku peněžních prostředků. V důsledku uplatnění tohoto konceptu je výsledek hospodaření účetní jednotky rozdílem mezi výnosy a náklady, nikoliv rozdílem mezi příjmy a výdaji.

Periodicita zjišťování výsledku hospodaření a finanční situace účetní jednotky

Výsledek hospodaření a finanční situace účetní jednotky jsou informace, které jsou požadovány všemi uživateli účetních informací o účetní jednotce. Tyto informace sděluje účetní jednotka jednotlivým uživatelům zveřejněním účetní závěrky.

Poznámka: Účetní závěrka je vykazování výsledků formou účetních výkazů, přehledů a komentářů k nim. Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji: rozvaha (bilance), výkaz zisku a ztráty (výsledovka) a příloha. Účetní závěrka může dále zahrnovat i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního jmění účetní jednotky.

⁴ Kovanicová, D. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. Praha: Polygon 1997, s. 12–14, ISBN 80-85967-51-0.

2.2 Základní zásady

Zásada věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví je základním a nejvyšším principem účetnictví z hlediska všech uživatelů účetních informací. Je nadřazena všem dalším zásadám, které jsou dílčími principy, směřujícími ke splnění této základní zásady. Věrná prezentace vyžaduje přesné zobrazení účinků transakcí a dalších skutečností a podmínek v souladu s definicemi a kritérii rozpoznání aktiv, závazků, výnosů a nákladů.

Dalšími (dílčími) zásadami jsou:

- zásada přednosti obsahu před formou,
- zásada opatrnosti,
- princip historického účetnictví,
- princip věcné souvislosti,
- zásada konzistence mezi účetními obdobími,
- zásada objektivit účetních informací,
- zásada materiálnosti,
- zásada srozumitelnosti,
- zásada srovnatelnosti informací,
- zásada relevantnosti vykazovaných informací.

Zásada přednosti obsahu před formou

Tato zásada vyžaduje, aby účetní jednotka při účetním zachycení a vykázání transakcí brala v úvahu jejich ekonomický obsah a ne jejich právní formu.

Zásada opatrnosti

Při oceňování majetku a závazků se má brát zřetel na případná rizika a nejistoty. V účetních výkazech se uvedou jen ty zisky, které byly opravdu dosaženy (realizovány); naproti tomu známé ztráty (i závazky) se do účetních výkazů promítnou i v případě, kdy k termínu sestavení výkazu není jejich výše přesně zjištělná.

Princip historického účetnictví

Tato zásada upřednostňuje oceňování majetku v pořizovacích cenách. Přičemž se předpokládá stabilní kupní síla peněžní jednotky.

Princip věcné souvislosti

Jde o věcnou souvislost vykazovaných údajů s příslušným obdobím.

Zásada konzistence mezi účetními obdobími (zásada věcné a metodické stálosti)

Metody účtování hospodářských operací, metody oceňování, náplň příslušných položek ve výkazech aj. mají zůstat stejné nejen uvnitř období, ale i mezi nimi, tj. musí zajistit srovnatelnost a kontinuitu.

Zásada objektivit účetních informací

Změny v aktivech a pasivech se nemají začít dříve, než byly objektivně zjištěny. Za objektivní se přitom považuje skutečnost ověřitelná nezávislým znalcem.

Zásada materiálnosti

Požadavek, aby výkazy obsahovaly takové kvantitativně vymezené informace, které jsou pro uživatele významné z hlediska jeho případných rozhodnutí.

Zásada srozumitelnosti

Tato zásada předpokládá, aby uživatelé měli dostatečné znalosti podnikatelských a ekonomických aktivit i účetnictví.

Zásada srovnatelnosti informací

Pro uživatele účetních výkazů má zásadní význam srovnatelnost účetních informací v časové řadě mezi účetními jednotkami. Podmínkou srovnatelnosti v časové řadě je zachování konzistence účetních metod a postupů.

Zásada relevantnosti vykazovaných informací

Aby byly informace pro uživatele užitečné, musí být z hlediska jejich informačních potřeb relevantní, to znamená, že ovlivní jejich rozhodování. Informace jsou relevantní, pokud ovlivňují ekonomická rozhodnutí uživatelů tím, že jim umožní hodnotit minulé, současné nebo budoucí události, nebo pokud potvrzují či korigují minulé hodnocení.

Abychom doplnili výše uvedené předpoklady a zásady účetnictví, musíme citovat určité pasáže **zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví**. Z doplněného komentáře dle literatury uvedené „pod čarou“ je patný širší přístup autorů komentáře k dané tématice.

Věrný a poctivý obraz

§ 7 odst. 1 „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.“

§ 7 odst. 2 „Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastínila skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.“

§ 7 odst. 3 „Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti. V případě, že účetní jednotka má informaci o tom, že u ní taková skutečnost nastává, je povinna použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím., přičemž informaci o použitém způsobu jsou povinny vést v příloze v účetní závěrce.“

Základním smyslem a cílem účetnictví je podávat věrný a poctivý obraz finančně majetkové situace účetní jednotky. Účetnictví nesmí poskytovat cíleně zmanipulované skutečnosti, musí být nestranné a objektivní.

Nelze se ztotožnit s tvrzením, že účetnictví, které není v rozporu s právními předpisy, poskytuje vždy věrný a poctivý obraz skutečnosti. V účetnictví neplatí, že co není v rozporu se zákonem, je správné, protože v rámci platných právních norem je možno nalézt řadu cest, které vedou v účetnictví k tomu, že věrný a poctivý obraz skutečnosti nepodává. Požadavek věrného a poctivého obrazu skutečnosti v účetnictví má prvořadý význam v tom, že na základě něj lze poukázat na veškeré nesprávnosti v účetních postupech v účetním výkaznictví, jejichž důsledkem je, že

*obraz účetní jednotky v účetnictví je cíleně manipulován, byť by dané účetní postupy nebyly v rozporu s žádným jiným konkrétním právním předpisem. Pokud by bylo narušeno zachování věrného a poctivého obrazu skutečnosti v účetnictví použitím účetních metod a postupů, které jsou v rámci zákona o účetnictví a navazujících právních předpisů účetní jednotce předepisovány, je účetní jednotce dovoleno odchýlit se od těchto metod a postupů. V tomto tvrzení je implicitně „skryta“ **zásada přednosti obsahu před formou**, kdy právní forma či rámec nesmí vést k tomu, že bude ekonomický obsah transakcí a skutečností zastírán.*⁵

V odstavci (3) je deklarován všeobecně uznávaný předpoklad neomezenosti trvání účetní jednotky v budoucnosti. Tomuto předpokladu rovněž odpovídá volba adekvátních účetních metod a postupů (například v oblasti odepisování, tvorby rezerv apod.). Účetní závěrka je i uživateli účetních informací vnímána tak, že není-li řešeno jinak, účetní jednotka bude v budoucnosti nadále existovat a užití účetní metody jsou v souladu s touto skutečností.

§ 8 odst. 1 „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvanlivost účetních záznamů.“

§ 8 odst. 2 „Účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel.“

§ 8 odst. 3 „Účetnictví účetní jednotky je úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které v něm měla zaúčtovat podle § 3, a nejpozději do konce tohoto období za jemu bezprostředně předcházející účetní období sestavila účetní závěrku, popřípadě i konsolidovanou účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu, popřípadě i konsolidovanou výroční zprávu, zveřejnila informace podle § 21 a má o těchto skutečnostech veškeré účetní záznamy, a to přehledně uspořádané.“

§ 8 odst. 4 „Účetnictví účetní jednotky je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné (§ 33a) a účetní jednotka provedla inventarizaci“.

§ 8 odst. 5 „Účetnictví účetní jednotky je srozumitelné, jestliže umožňuje jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit:

- a) obsah účetních případů alespoň s použitím účetních metod uvedených v § 4 odst. 8,
- b) obsah účetních záznamů s použitím nástrojů uvedených v § 4 odst. 10.“

⁵ Müllerová, L.; Vomáčková, H.; Dvořáková, D. *Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem*. Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 17–19, ISBN 978-80-7357-289-1

3. Účetní veličiny

Účetní veličiny jsme pojali jako stavy účetního systému. Známe-li hodnoty stavů tohoto systému, pak jej můžeme řídit dle zvoleného kritéria. Je-li zvoleným kritériem růst bohatství, pak považujeme za stavy systému účetní veličiny – **majetek, pohledávky, závazky, jmění, náklady a výnosy**, na kterých je postaven model účetní jednotky (rozvaha). Budeme-li brát účetnictví vybraných účetních jednotek za dílčí část účetnictví státu, pak musíme přidat další účetní veličinu – **typ změny** (pohybu) aktiv a pasiv ve významu, v jakém s ní pracujeme v „Pomocném analytickém přehledu“, který doplňuje rozvahu. Pripustíme-li, že smyslem činnosti vybraných účetních jednotek není růst bohatství, ale zabezpečování rostoucích potřeb obyvatelů, pak s „klasickými“ účetními jednotkami nevystačíme a musíme zavést novou veličinu „**goodwill**“ (dobré jméno) – globálně vyjadřující např. perspektivu pro zákazníky, perspektivu interních procesů, perspektivu učení a růstu apod., jejichž spolehlivé ocenění penězi je však problematické.

3.1 Účetní veličiny – minulá skutečnost

Účetní systém chápeme jako množinu relací účetních veličin uvažovaných na určité rozlišovací úrovni. Máme-li definovat účetní systém, pak musíme vymezit jednotlivé účetní kategorie.

Účetní kategorie = { aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady, výnosy } = **množina vzorů**

Aktiva

Aktivem se stane ten prvek účetní závěrky, který splňuje obě následující kritéria:

1. jeho existence je **výsledkem minulých skutečností**,
2. očekává se, že **přinese** účetní jednotce budoucí **ekonomický prospěch**.

Proto, aby prvek, splňující výše uvedená kritéria, byl uveden **v rozvaze**, musí splnit následující podmínky:

3. budoucí ekonomický prospěch poplyne do účetní jednotky **s dostatečnou jistotou**,
4. je **spolehlivě ocenitelný**.

Ad 1. Aktiva jsou výsledkem minulých transakcí nebo jiných minulých skutečností. Transakce nebo minulé skutečnosti sami o sobě nevedou ke vzniku aktiva.

Ad 2. Budoucím ekonomickým prospěchem se rozumí jeho schopnost přispět přímo či nepřímo k toku peněz a jejich ekvivalentů do účetní jednotky. Proto vynaložení určitých prostředků, pořízení aktiva nákupem nebo vlastní činností, neznamená samo o sobě vznik aktiva. Skutečnost, že na získání aktiva nebyly vynaloženy žádné prostředky, neznamená, že nejde o aktivum. Příkladem takových aktiv je darovaný majetek, dotace či přidělené výrobní kvóty.

Ad 3. Není-li aktivum účetní jednotkou kontrolováno, pak není jisté, že si účetní jednotka bude moci přisvojit prospěch z aktiva. Takové aktivum nemusí přinést účetní jednotce ekonomický přínos, a proto jej nelze vykázat v rozvaze. Příkladem takového aktiva jsou zaměstnanci.

Ad 4. V některých případech musí být při ocenění prvku použito odhadu. Odhad snižuje spolehlivost účetní závěrky. Pokud však nelze předpokládat očekávaný efekt z pohledávky (např. nároku v důsledku úhrady škody ze strany pojišťovny), nelze takovou pohledávku uznat jako aktivum.

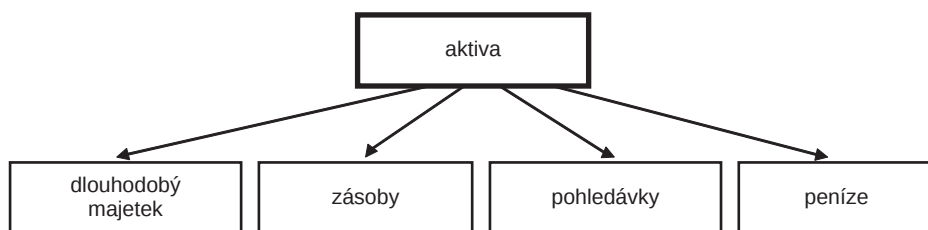
Do aktiv patří dlouhodobý majetek, zásoby, pohledávky a peníze.

Dlouhodobý majetek zahrnuje takové složky majetku účetní jednotky, jejichž použitelnost je zpravidla delší než jeden rok a které v průběhu činnosti účetní jednotky nemění svou formu, pouze se většina dlouhodobého majetku postupně opotřebuje.

Zásoby patří mezi oběžný majetek účetní jednotky. Jejich charakteristickou vlastností je, že v průběhu činnosti účetní jednotky mění svou formu. V účetnictví se zásoby člení na zásoby nakupované (materiál a zboží) a zásoby vlastní výroby (nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky, zvířata).

Pohledávka je zúčtovací vztah z pohledu věřitele. Je to právo věřitele vymáhat na dlužníkovi splnění jeho závazků. Pohledávka zaniká v okamžiku, kdy dojde k uspokojení věřitele. Pohledávka vzniká jako výsledek uskutečněné transakce, je jí možné ocenit (vyjádřit v peněžních jednotkách) a přináší věřiteli ekonomický prospěch.

Penězi jsou hotové peníze (bankovky, mince, šeky, poukázky k zúčtování), ceniny (poštovní známky, kolký, telefonní karty, nakoupené stravenky atd.) a bezhotovostní peníze (účty běžné a termínované v bankách).



Obr. 2 Struktura aktiv

Závazky

Závazek je současnou povinností:

1. která **vznikla na základě minulých skutečností**,
2. od jejíhož vypořádání se očekává, že **vyústí v odtok ekonomického prospěchu** (aktiv).

Závazek je uznán a vykázán v rozvaze:

3. pokud je vysoce pravděpodobné, že jeho vypořádání **vyvolá odliv** nositelů **ekonomického prospěchu** (aktiv, nejčastěji peněžních prostředků),
4. a pokud lze částku, za níž se toto vypořádání uskuteční, **spolehlivě ocenit**.

Závazek je zúčtovací vztah z pohledu dlužníka. Je to povinnost dlužníka splnit závazek, který má vůči věřiteli. Závazek zaniká v okamžiku, kdy dojde k jeho vyrovnání dlužníkem. Závazek vzniká jako výsledek uskutečněné transakce, je ho možné ocenit (vyjádřit v peněžních jednotkách) a měl by vést k odtoku prostředků.

Závazky řadíme mezi cizí zdroje krytí majetku účetní jednotky. Závazky lze rozdělit na **krátkodobé** (z obchodních závazkových vztahů, vůči zaměstnancům a institucím zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení, vůči veřejným rozpočtům, vůči obchodním společnostem, sdružením apod., vůči třetím osobám) a **dlouhodobé** (dlouhodobé bankovní úvěry apod.). Krátkodobý závazek je takový, u kterého se očekává, že bude uhrazen v normálním průběhu provozního cyklu účetní jednotky, nebo má být uhrazen v rámci dvanácti měsíců od rozvahového dne.

Závazek vzniká poté, co je aktivum dodáno, nebo když účetní jednotka uzavře smlouvu o jeho pořízení. K zániku závazku může dojít peněžní úhradou, převodem jiných aktiv, poskytnutím

služeb, nahrazením stávajícího závazku závazkem jiným (bankovním úvěrem) či kapitalizací závazku (záměnou závazku za vlastní kapitál).

Závazky mohou být právně vymahatelné v důsledku závazné smlouvy nebo zákonem stanoveného požadavku. Závazky však vznikají v běžné praxi jako důsledek zvyklostí a přání udržovat dobré obchodní vztahy nebo jednat slušným způsobem.

Vlastní kapitál

Vlastní kapitál je definován jako zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků.

$$\text{majetek} - \text{dluhy} = \text{vlastní kapitál} \quad (1)$$

Takto definovaný vlastní kapitál vede k účetní identitě, která vždy platí.

$$\text{majetek} - \text{vlastní kapitál} - \text{dluhy} = 0 \quad (2)$$

$$\text{majetek} + (- \text{vlastní kapitál}) + (- \text{dluhy}) = 0 \quad (3)$$

Poznámka: výše uvedená rovnice (3) obsahuje operace součtů, ze kterých vyplývá, že růst např. dluhů znamená rostoucí záporné číslo, růst majetku je vyjádřen kladným číslem. Proto se používá konvence, kdy majetek je vyjádřen kladným číslem, vlastní kapitál a dluhy záporným číslem. Pak součet těchto kladných a záporných čísel dá nulu.

Z hlediska vlastníků představuje vlastní kapitál hodnotové vyjádření jejich práv. Vlastní kapitál představuje hodnotu vlastních zdrojů majetku účetní jednotky. Důležitou součástí vlastního kapitálu je **hospodářský výsledek** (účetní zisk či účetní ztráta), dosažený za běžné období, vyčíslený jako rozdíl výnosů a nákladů.

Základní kapitál představuje rozhodující část kapitálu, který vlastníci na počátku vkládají do podniku jako vstupní zdroj majetku účetní jednotky, který za příznivých hospodářských podmínek dále rozšiřují buď dalšími vklady vlastníků, nebo ho doplňují ze zisku.

Náklady

Náklady jsou:

1. snížením ekonomického prospěchu.

K uznání a vykázání nákladů ve výsledovce dochází, pokud je

2. lze spolehlivě vyjádřit.

Ad 1. Náklady jsou definovány jako snížení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo formou zvýšení závazků nebo úbytkem či snížením užitečnosti (hodnoty) aktiv a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením prostředků vlastníkům.

Ad 2. Snížení ekonomického prospěchu lze spolehlivě vyjádřit v okamžiku, kdy dochází k uznání závazků, respektive k uznání úbytku či snížení hodnoty aktiv.

Nákladem rozumíme vynaložení prostředků za účelem dosažení výnosů. Protože prostředky, které jsou vynakládány (např. materiál, energie, dlouhodobý majetek, služby aj.) jsou výsledkem lidské práce, je náklad spotřebou vynaložené práce.

Náklady se popisují třemi kategoriemi:

1. náklady **na dosažení výnosů** (*expenses*), např. spotřeba materiálu ve výrobě,
2. náklady představující **ztráty**, újmy (*losses*), např. zůstatkové ceny prodaných dlouhodobých aktiv, ceny prodaného materiálu, kurzové ztráty, újmy z přeceňování aktiv,
3. náklady **vynaložené ve sledovaném období – náklady období** (*cost*).

Výsledkem účelně vynaložených nákladů je výkon, který oceněný určitou cenou se stává výnosem, a proto je zaúčtován ve věcné a časové souvislosti s nákladem, který bylo třeba

vynaložit, aby bylo dosaženo výnosu. Proto pro **určení nákladů** (*expenses*) je podstatné splnění dvou účetních principů, a to:

1. **věcné souměřitelnosti** nákladů (*expenses*) a výnosů (*revenues*)... tj. *matching*,
2. **časové vazby** nákladů (*cost*) na příslušné účetní **období**... tj. akruální princip.

Ad 1. Náklady a výnosy by měly být vykázány v účetním závěrce tak, aby v jednom účetním období byly vykázány ty náklady, které byly vynaloženy na dosažení právě vykazovaných výnosů.

Ad 2. Náklady a výnosy souvisejí s účetním obdobím, ke kterému se váží, bez ohledu na to, ve kterém období došlo v jejich důsledku k toku peněžních prostředků.

Náklady vznikají:

1. Snížením aktiv, např. spotřeba materiálu představuje náklad a současně snížení stavu materiálu (aktiva).
2. Zvýšením pasiv, např. dodavatelská faktura za opravu znamená náklad a současně vznik závazku vůči dodavateli (pasiva).

Výdaje organizace v daném období (snížení majetku vyjádřeného v penězích)		
Výdaje organizace, nikoli náklady	Výdaje organizace, současně náklady	
	Náklady, současně výdaje organizace	Náklady, nikoli výdaje organizace
	Účetní náklady daného období (zvýšení vlastního kapitálu)	

Poznámka:

Výdaj, který není nákladem, je např. nákup dlouhodobého majetku, použití rezervy.

Výdaj, který je nákladem představuje např. úhrada mzdy pracovníkovi, úhrada úroku...

Náklad, který není výdajem, je např. odpis dříve pořízeného dlouhodobého majetku, tvorba rezerv, darování vlastního majetku.

Obr. 3 Vztahy mezi výdaji a náklady v jednom účetním období

Výnosy

Výnosy představují

1. **zvýšení ekonomického prospěchu.**

Výnosy jsou uznány a vykázány ve výsledovce, pokud je

2. lze **spolehlivě vyjádřit.**

Ad 1. Výnosy představují zvýšení ekonomického prospěchu formou zvýšení aktiv nebo snížení závazků a které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků.

Ad 2. K vykázání výnosů dochází v okamžiku, kdy je v účetnictví uznáno (rozpoznáno, zachyceno) zvýšení aktiv nebo snížení závazků vyvolané vznikem výnosu.

Výnosy představují ekonomický přínos pro danou účetní jednotku, přičemž se účtuje již o samotném nároku (např. o vzniku pohledávky za dodané zboží) bez ohledu na skutečnost, zda bude tento nárok uspokojen. Na druhé straně se výnosy projevují jako zvýšení aktiv (peněz, pohledávek, výrobků apod.) nebo jako přírůstek hodnoty aktiv (růst hodnoty cenných papírů apod.).

Zdrojem výnosů je zejména:

1. prodej výrobků, zboží a služeb,
2. vnitropodnikové procesy, tzn. druhotné výnosy (např. tvorba vlastních výrobků, vnitropodniková přeprava),
3. neinvestiční transfery,
4. využívání aktiv jinými subjekty (např. nájemné, úroky, licenční poplatky),
5. prodej dlouhodobých a krátkodobých aktiv a kurzové rozdíly,
6. změna ekonomických skutečností (např. výnosy z titulu změny ocenění nebo odpis závazků).

Výnosy se popisují dvěma kategoriemi:

1. výnosy z běžných činností (*revenues*), např. výše uvedený zdroj výnosů 1, 2, 3,
2. přínosy (*gains*), např. výše uvedený zdroj výnosů 4, 5, 6.

Zdrojem výnosů nejsou:

1. přijaté zálohy na prodej vlastních výkonů,
2. přijaté cizí zdroje, které bude třeba vrátit (půjčky a úvěry) nebo úložky a jistiny,
3. vklady do vlastního kapitálu účetní jednotky,
4. daň z přidané hodnoty uplatněná účetní jednotkou vůči odběrateli.

Příjmy organizace v daném období (zvýšení majetku vyjádřeného v penězích)			
Příjmy organizace, nikoli výnosy		Příjmy organizace, současné výnosy	
		Výnosy, současně příjmy organizace	Výnosy, nikoli příjmy organizace
Účetní výnosy daného období (zvýšení vlastního kapitálu)			

Poznámka:

Příjem, který není výnosem, je např. přijatá záloha nebo úvěr, peněžní vklad do společnosti.

Příjem, který je výnosem představuje např. tržba za výrobky nebo služby, inkasovaný úrok...

Výnos, který není příjmem, je např. pohledávka, ziskový kursový rozdíl

Obr. 4 Vztahy mezi příjmy a výnosy v jednom účetním období

Pro úplné pochopení základních účetních veličin se začteme do **vyhlášky č. 410/2009 Sb.** Zjistíme, že výklad účetních veličin ve vyhlášce není úplný, což napravíme četnými komentáři vlastními či z literatury uvedené „pod čarou“. Poznámka: Následující text není úplným zněním příslušných pasáží vyhlášky, ale jen nejpodstatnějšími pojmy a jejich vysvětlením.

Dlouhodobý nehmotný majetek

§ 11 odst. 1 „Položka „A.I. Dlouhodobý nehmotný majetek“ obsahuje zejména nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, databáze a ocenitelná práva s dobou použitelnosti delší než jeden rok, u kterých ocenění převyšuje částku 60 000 Kč. Dále tato položka obsahuje povolenky na emise a preferenční limity...”

Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro činnost v rámci účetní jednotky. Může být neomezená, neurčitá s dohodnutou výpovědní lhůtou, určitá podle smlouvy, omezená dobou existence dohodnuté skutečnosti.

§ 11 odst. 2 „Za dlouhodobý nehmotný majetek se dále považuje technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku, jehož ocenění převyšuje částku 60 000 Kč, a to při splnění podmínek uvedených v odstavci 1...“

Při stanovení cenové hranice pro zařazení nehmotného majetku do dlouhodobých aktiv mají účetní jednotky respektovat zejména princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Volba hodnotové hranice má být závislá na velikosti účetní jednotky (charakterizované například bilanční sumou či obratem). Příliš vysoký limit pro zařazení do dlouhodobého majetku by vedl ke zvýšení nákladů v období, kdy je majetek nedosahující tohoto limitu pořizován, a tím i k narušení aktuárního principu a zásady věrného zobrazení skutečnosti v účetnictví.⁶

§ 11 odst. 5 „Dlouhodobým nehmotným majetkem se stává pořízený majetek okamžikem uvedení do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání. Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužije v případě drobného dlouhodobého nehmotného majetku.“

Vyhláška předepisuje oddělené vykazování nedokončeného nehmotného majetku, se kterým jsou spojena rizika, než s majetkem dokončeným – zejména riziko jeho dokončení, kdy tento majetek ještě nepřináší výnosy a tudíž se neodpisuje. Do dlouhodobého nehmotného majetku dokončeného, resp. do jeho jednotlivých skupin je nehmotný majetek zahrnován v okamžiku, kdy je způsobilý k užívání (obdobný přístup je aplikován i v případě technického zhodnocení).

§ 11 odst. 7 „Dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou zejména znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a software prořízení technologií nebo zařízení, která bez tohoto software nemohou fungovat.“

Důvodem proč nejsou některé služby uznány za aktivum, nýbrž jsou přímo součástí nákladů, je vysoká míra nejistoty, zda tyto nehmotné výsledky přinesou odpovídající majetkový prospěch.

§ 11 odst. 6 písm. a) „Drobný dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje majetek stanovený v odstavci 1, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění je v částce 7 000 Kč a vyšší a nepřesahuje částku 60 000 Kč. Účetní jednotka může rozhodnout vnitřním předpisem o snížení dolní hranice.

Drobným nehmotným dlouhodobým majetkem se obecně rozumí složky majetku, pokud mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a účetní jednotka je vykazuje v nákladech. Za dlouhodobý nehmotný majetek se považuje i samostatně evidované technické zhodnocení drobného či najatého nehmotného majetku, které zvyšuje jeho užitné parametry a na jehož pořízení byly vynaloženy výdaje vyšší nebo rovny 60 000 Kč.

§ 11 odst. 6 písm. c) „Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje zejména pořizovaný dlouhodobý nehmotný majetek po dobu jeho pořizování do uvedení do stavu způsobilého k užívání.“

Pohledávky z poskytnutých záloh na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku jsou vzhledem ke své likvidnosti (mají likvidnost jako majetek, který z nich bude pořízen) vykázány v rámci položky nehmotného dlouhodobého majetku.

Dlouhodobý hmotný majetek

Tento paragraf upravuje klasifikaci dlouhodobého hmotného majetku a podmínky jeho rozpoznání.

⁶ Müllerová, L.; Vomáčková, H.; Dvořáková, D. *Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem*. Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 132–135, ISBN 978-80-7357-289-1.

§ 14 odst. 1 „Položka „A.II.1. Pozemky“ obsahuje pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím.“

Pozemky jsou dlouhodobým aktivem, bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím. Pozemek je zbožím v případě obchodníka s nemovitostmi.

§ 14 odst. 2 „Položka „A.II.2. Kulturní předměty“ obsahuje, bez ohledu na výši ocenění, zejména movité kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty, umělecká díla a obdobné věci, a to včetně souborů tohoto majetku. ...“

§ 14 odst. 3 „Položka „A.II.3. Stavby“ obsahuje bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti a) stavby včetně budov, ... f) technické zhodnocení majetku uvedeného v § 28 odst. 5 zákona, jehož ocenění jedné položky převyšuje částku 40 000 Kč. ...“

Stavby jsou dlouhodobým hmotným majetkem vždy bez ohledu na výši vstupního ocenění, jsou-li určeny k dlouhodobému užívání účetní jednotkou. Do dlouhodobého hmotného majetku však nejsou zařazovány:

- stavby, které účetní jednotka zhotovila za účelem jejich prodeje (jedná se o výrobky),
- stavby, které účetní jednotka pořizuje výhradně za účelem pronajímání dalším subjektům či za účelem kapitálového zhodnocení v delším časovém horizontu (jedná se o ostatní dlouhodobý finanční majetek),
- stavby dočasného charakteru sloužící jako například vybavení stavenišť.⁷

§ 14 odst. 4 „Položka A.II.4. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí“ obsahuje samostatné věci a soubory majetku, které jsou charakterizovány samostatně technicko-ekonomickým určením, u kterých doba použitelnosti je delší než jeden rok a oceňování samostatné movité věci nebo souboru majetku podle § 71 převyšuje částku 40 000 Kč, a předměty z drahých kovů, pokud se nejedná o předměty kulturní hodnoty nebo kulturní památky.“

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí jsou:

- předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění, respektující princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

§ 14 odst. 5 „Položka „A.II.5 Pěstitelské celky trvalých porostů“ ...

§ 14 odst. 6 „Položka „A.II.6. Drobný dlouhodobý hmotný majetek“ obsahuje movité věci, popřípadě soubory majetku, které jsou charakterizovány samostatným technicko-ekonomickým určením, u kterých doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění jedné položky je v částce 3 000 Kč a vyšší a nepřesahuje částku 40 000 Kč. Účetní jednotka může rozhodnout vnitřním předpisem o snížení stanovené dolní hranice. ...“

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok, nevykázané jako samostatné movité věci a soubory movitých věcí, se z pohledu „Přehledu o peněžních tocích“ nepovažuje za peněžní toky z dlouhodobých aktiv (§ 43 odst. 5 písm. a) vyhlášky č. 410/2009 Sb.).

§ 14 odst. 7 „Položka „A.II.7. Ostatní dlouhodobý majetek“ ...

§ 14 odst. 9 „Za dlouhodobý hmotný majetek se dále považuje technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku nebo drobného dlouhodobého hmotného majetku, jehož ocenění převyšuje částku 40 000 Kč.“

⁷ Müllerová, L.; Vomáčková, H.; Dvořáková, D. *Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem*. Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 138. ISBN 978-80-7357-289-1.

Za dlouhodobý majetek se považuje technické zhodnocení dlouhodobého nebo drobného dlouhodobého majetku či najatého hmotného majetku, které zvyšuje jeho užité parametry, na jehož pořízení byly vynaloženy výdaje vyšší nebo rovny 40 000 Kč.⁸

§ 14 odst. 8. „Položka „A.II.8. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek obsahuje zejména pořizovaný dlouhodobý hmotný majetek po dobu jeho pořizování do uvedení do stavu způsobilého k užívání.“

Nedokončený majetek je nutno vykazovat odděleně, neboť s ním souvisí jiná rizikovitost, než s majetkem dokončeným (riziko dokončení). Nedokončený majetek představuje takový majetek, který není ve stavu, který umožňuje jeho užívání účetní jednotkou, nepřináší tedy účetní jednotce zatím užítky a tudíž se také ani neodepisuje.

§ 14 odst. 11. „Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci okamžikem uvedení do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí zejména dokončení věci a splnění některých funkcí a povinností stanovených jinými právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu). Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužije v případě drobného dlouhodobého hmotného majetku.“

Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek jsou pohledávkami, které je ovšem třeba s ohledem na jejich likvidnost vykazovat v rámci dlouhodobého hmotného majetku.

Dlouhodobý finanční majetek

§ 17 odst. 1 „Položka

- a) „A.III.1. Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem“...
- b) „A.III.2. Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem“...
- c) „A.III.3. Dlouhodobé cenné papíry držené do splatnosti“....
- d) „A.III.5. Termínované vklady dlouhodobé“...
- e) „A.III.6. Ostatní dlouhodobý finanční majetek“...

Do dlouhodobého finančního majetku patří i půjčky a úvěry poskytované navzájem mezi ovládající a řídicí účetní jednotkou nebo účetní jednotkou s podstatným vlivem. Ostatní dlouhodobý majetek zahrnuje dlouhodobé půjčky a úvěry poskytnuté třetím osobám, tj. osobám tzv. nepropojeným, které nejsou vykázány v položce „A.III.4. Dlouhodobé půjčky“.

§ 17 odst. 2 „Položka A.III.7. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek“ obsahuje dlouhodobý finanční majetek v průběhu jeho pořizování.

Do dlouhodobého finančního majetku patří i „Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek“. Tato položka zahrnuje krátkodobé i dlouhodobé zálohy, které byly poskytnuty na pořízení dlouhodobého finančního majetku.

Zásoby

§ 20 odst. 1 „Položka B. I. Zásoby obsahuje materiál do okamžiku spotřeby, jimiž jsou materiál na skladě, pořízení materiálu, materiál na cestě, nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky, ostatní zásoby, zboží na skladě, pořízení zboží a zboží na cestě.“

Uvedené položky zásob jsou řazeny podle likvidnosti. Nedokončená výroba zahrnuje zásoby, které jsou aktuálně předmětem zpracování i polotovary vlastní výroby, které budou ještě předmětem dalšího zpracování. Nedokončená výroba může mít hmotný i nehmotný charakter. Pokud vybraná účetní jednotka vytváří výkony, které mají nehmotný charakter (např. projekty), jsou

⁸ Müllerová, L.; Vomáčková, H.; Dvořáková, D. *Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem*. Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 139. ISBN 978-80-7357-289-1.

i tyto nedokončené výkony evidovány jako nedokončené výrobky, a je tedy nutno je aktivovat jako výkony hmotné povahy.⁹

Výrobky a služby představují výstupy činnosti účetní jednotky (výkony), které jsou určeny občanům. Pokud jsou výrobky a služby určeny vně účetní jednotky, jsou prostřednictvím aktivace převedeny a vykazovány v rámci položky zboží. V případě, že jsou výrobky a služby určené ke spotřebě uvnitř účetní jednotky, je třeba je prostřednictvím aktivace zachytit v rámci položky materiál. (jedná se spíše o výjimečné případy). Pokud se účetní jednotka rozhodne sama vlastní výrobky používat (např. územní plány) a jsou splněny parametry pro zařazení tohoto majetku do dlouhodobých aktiv, přeřadí dané výrobky do příslušné položky dlouhodobého majetku.

Zboží je majetek pořízený účetní jednotkou za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu. Do položky zboží jsou zahrnuty věci movité, ale i nemovitosti zakoupené za účelem dalšího prodeje (budovy, pozemky), které účetní jednotka nepoužívá, nepronajímá ani na nich neprovádí technické zhodnocení. Pokud tedy například účetní jednotka pořídí budovu s cílem jejího dalšího prodeje, ale provádí v objektu rekonstrukci, která má charakter technického zhodnocení, nezahrnuje se tento majetek do položky zboží, ale jako stavba je dlouhodobým hmotným majetkem.¹⁰

V kategorii zásob chybí položky poskytnuté zálohy na pořízení zásob (obdobně jako je tomu v případě záloh u jednotlivých součástí dlouhodobého majetku). Tato položka by měla být zařazena do zásob vzhledem ke své likvidnosti, neboť má stejnou likvidnost (schopnost přeměnit se na peníze) jako zásoby, které budou z poskytnutých zásob pořízeny.

Dlouhodobé pohledávky

§ 19 „Položka

- a) „A.IV.1. Poskytnuté návratné finanční výpomoci dlouhodobé obsahuje poskytnuté návratné finanční výpomoci s dobou splatnosti delší než jeden rok.“
- b) „A.IV.2. Dlouhodobé pohledávky z postoupených úvěrů obsahuje převzaté pohledávky z úvěrů s dobou splatnosti delší než jeden rok.“
- c) „A.IV.3. Dlouhodobé poskytnuté zálohy obsahuje poskytnuté zálohy, které budou zúčtovány za více než jeden rok.“
- d) „A.IV.4. Dlouhodobé pohledávky z ručení obsahuje ... pohledávky za dlužníkem k navrácení prostředků po realizaci ručení s dobou splatnosti delší než jeden rok.“
- e) „A.IV.6. Ostatní dlouhodobé pohledávky“ obsahuje pohledávky se splatností delší než jeden rok, které neobsahují položky A.IV.1 až A.IV.5.“

Jako dlouhodobé se vykazují pohledávky, jejichž splatnost v době uzavření smlouvy o splatnosti pohledávky je delší než jeden rok (nezahrnuje krátkodobé pohledávky po lhůtě splatnosti delší než jeden rok). Mezi dlouhodobé pohledávky nezařazujeme pohledávky z obchodních vztahů, které se v současné praxi vyskytují minimálně. Pokud je výjimečně dohodnuta dlouhodobá lhůta splatnosti, má účetní jednotka možnost žádat odběratele o vystavení směnky na hodnotu pohledávky plus úrok, čímž je dlouhodobá pohledávky převedena na obchodní úvěr. Mezi dlouhodobé poskytnuté zálohy nepatří ty zálohy, kterými jsou zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý finanční majetek, neboť mají shodnou likviditu jako dlouhodobý majetek. Nepatří sem ani poskytnuté zálohy na služby, které mají zpravidla krátkodobou povahu a vykazují se jako krátkodobé pohledávky. V tomto

⁹ Müllerová, L.; Vomáčková, H.; Dvořáková, D. *Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem*. Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 144–145. ISBN 978-80-7357-289-1.

¹⁰ Müllerová, L.; Vomáčková, H.; Dvořáková, D. *Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem*. Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 145–147. ISBN 978-80-7357-289-1.

oddílu jsou opomenuty dohadné položky aktivní, na které účetní jednotka nemá doklad, podle kterého by bylo možné zaúčtovat přesnou výši pohledávky.

Krátkodobé pohledávky

Krátkodobé pohledávky zahrnují pohledávky,

- které v okamžiku ke kterému je účetní závěrka sestavena, mají dobu splatnosti jeden rok a kratší.*
- jejichž splatnost v době uzavření smlouvy o splatnosti pohledávky je kratší než jeden rok.*
- které jsou po lhůtě splatnosti, a to i po dobu delší než jeden rok.*

§ 22 odst. 1 „Položka

- a) „B.II.1. Odběratelé obsahující částky pohledávek za odběrateli v oblasti soukromoprávních vztahů“.
- d) „B.II.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy...“
- e) „B.II.5. Jiné pohledávky z hlavní činnosti obsahuje pohledávky vzniklé v rámci hlavní činnosti účetní jednotky nebo v souvislosti s ní, které nejsou vykázaný v některé z položek krátkodobých pohledávek.“
- f) „B.II.6. Poskytnuté návratné finanční výpomoci krátkodobé...“

Poskytnuté návratné finanční výpomoci představují i pohledávky řídicí a ovládací účetní jednotky. Podle obchodního zákoníku je za ovládací a řídicí osobu považována osoba, která fakticky nebo právně vykonává přímo nebo nepřímo rozhodující vliv na řízení nebo provozování jiné účetní jednotky. Pohledávky tohoto druhu by měly být samostatně vykazovány, neboť představují určité riziko nestandardních podmínek, za nichž by tyto vztahy mohly vznikat.¹¹

§ 22 odst. 2 „Položka B.II.10. Pohledávky za zaměstnanci obsahuje zejména částky pohledávek za zaměstnanci z titulu záloh na cestovné, záloh k vyúčtování, uplatnění náhrad.“

§ 22 odst. 4 písm. a) „Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi obsahuje zejména pohledávky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, a to za účetními jednotkami, které jsou organizačními složkami státu, jimi zřizovanými příspěvkovými organizacemi a státními fondy ...“.

Pohledávky za vybranými vládními institucemi jsou jedny z nejpodstatnějších pohledávek vybrané účetní jednotky. Jsou důsledkem neinvestičních i investičních transferů, které představují podstatnou část financování vybraných účetních jednotek.

§ 22 odst. 4 písm. b) „Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi obsahuje zejména pohledávky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, a to za účetními jednotkami, které jsou kraji, obcemi, dobrovolnými svazky obcí, jimi zřízenými příspěvkovými organizacemi a regionálními radami regionů soudržnosti.“

§ 22 odst. 6. „Položka

- a) „B.II.25. Náklady příštích období“ obsahuje částky výdajů běžného účetního období, které budou nákladem v následujících účetních obdobích.“
- b) „B.II.26. Příjmy příštích období obsahuje částky výnosů, které souvisejí s běžným účetním obdobím, avšak nebyly dosud vyúčtovány jako pohledávky.“
- c) „B.II.27. Dohadné účty aktivní obsahuje pohledávky ze soukromoprávních vztahů, na základě kterých vznikly nároky, ale není známa skutečná výše plnění k okamžiku účetního případu ... a zároveň o těchto skutečnostech nelze účtovat v knihách podrozvahových účtů“

¹¹ Müllerová, L.; Vomáčeková, H.; Dvořáková, D. *Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem*. Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 151. ISBN 978-80-7357-289-1.

První dvě výše uvedené položky představují časové rozlišení, které mají aktivní zůstatek. Potřeba časového rozlišování výdajů a nákladů, příjmů a výnosů vzniká na základě akruálního principu. Náklady příštích období mají zahrnovat i „Komplexní náklady příštích období“, které obsahují i výdaje, které není možno časově rozlišit v momentě jejich vzniku.

Krátkodobý finanční majetek

Krátkodobý finanční majetek představují i peněžní prostředky (peněžní prostředky držené účetní jednotkou v hotovosti v pokladně, ceniny, případně peníze na cestě).

§ 25 odst. 1. „Položka

- a) „B.III.1. Majetkové cenné papíry k obchodování...“.
- b) „B.III.2. Dluhové cenné papíry k obchodování...“.

Cenné papíry k obchodování představují aktiva přeceňovaná na reálnou hodnotu s výsledkovým dopadem.

§ 25 odst. 2. „Položka

- a) „B.III.5. Jiné běžné účty obsahuje ... cizí prostředky, peněžní prostředky na mzdy převedené na konci účetního období...“.
- e) „B.III.6. Běžný účet obsahuje prostředky příspěvkových organizací za hlavní i hospodářskou činnost, u územních správních celků a organizačních složek státu prostředky podle jiných právních předpisů a za hospodářskou činnost...“.
- f) „B.III.10. Běžný účet FKSP obsahuje u organizačních složek státu, příspěvkových organizací a státních fondů podle jiného právního předpisu prostředky fondu kulturních a sociálních potřeb“.

§ 25 odst. 3 „Položka

- a) „B.III.11. Základní běžný účet územních samosprávných celků obsahuje prostředky na základním běžném účtu územních samosprávných celků.“
- b) „B.III.12. Běžné účty fondů územních samosprávných celků obsahuje prostředky finančních a peněžních fondů územních samosprávných celků.“
- e) „B.III.16. Peníze na cestě obsahuje prostředky převáděné mezi bankovními účty, případně mezi bankovním účtem a pokladnou.“

Peníze na cestě představují peníze „na cestě“ mezi dvěma bankovními účty (kdy je k dispozici vždy jen jeden ze dvou účetních dokladů potřebných k proúčtování převodu peněz mezi dvěma bankovními účty). V rámci základního běžného účtu se vykazují v souladu s rozpočtovou skladbou i pasivní zůstatky kontokorentních účtů, ač by se zdálo, že jsou součástí krátkodobých závazků a zůstatky na vkladových účtech, které mají dobu splatnosti delší než jeden rok (jsou v souvislosti se svojí likviditou vykazovány v rámci dlouhodobého finančního majetku).

Dlouhodobé závazky

§ 31 „Položka

- a) „D.II.1. Dlouhodobé úvěry obsahuje stavy bankovních úvěrů se splatností delší než jeden rok.“
- b) „D.II.3. Dlouhodobé závazky z vydaných dluhopisů...“.
- c) „D.II.5. Dlouhodobé závazky z ručení...“.
- d) „D.II.6. Dlouhodobé směnky k úhradě...“.

Dlouhodobé závazky vykazují závazky, které k rozvahovému dni, resp. ke dni, k němuž je sestavena závěrka, mají dobu splatnosti delší než jeden rok.¹²

¹² Müllerová, L.; Vomáčková, H.; Dvořáková, D. *Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem*. Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 161. ISBN 978-80-7357-289-1.

Do dlouhodobých závazků by měly patřit i „Závazky z obchodních vztahů“, tj. dlouhodobé závazky vůči dodavatelům. Jedná se o závazky, které jsou vyvolány běžným hospodařením účetní jednotky.

Závazky ovládající a řídicí osoba, které obsahují závazky z dlouhodobých půjček a úvěrů mezi ovládající, řídicí osobou a ovládanými a řízenými osobami, by měly být uvedeny samostatně.

Rezervy představují „zvláštní“ dlouhodobé závazky tvořené v souladu s účetními předpisy. Rezervy jsou realizací zásady opatrnosti a představují zdroje určené na budoucí výdaje (resp. na úhradu jistých závazků, jejichž výše bude upřesněna v budoucnosti, a které budou s vysokou pravděpodobností také v budoucnosti hrazeny).

Krátkodobé závazky

Krátkodobé závazky obsahují závazky,

- *kteřé k okamžiku, ke kterému je účetní závěrka sestavena, mají dobu splatnosti jeden rok a kratší,*
- *jejichž splatnost v době uzavření smlouvy o splatnosti závazku je kratší než jeden rok.*¹³

§ 32 odst. 1 „Položka

- a) „D.III.1. Krátkodobé úvěry obsahuje částky přijatých krátkodobých úvěrů a krátkodobých půjček poskytovaných bankou.“
- c) „D.III.3. Krátkodobé závazky z vydaných dluhopisů obsahuje částky vydaných dluhopisů, které mají dobu splatnosti jeden rok nebo kratší.“

§ 32 odst. 2 „Položka

- a) „D.III.5. Dodavatelé obsahuje stav a pohyby krátkodobých závazků vůči dodavatelům, vyplývajících ze soukromoprávních vztahů.“
- c) „D.III.7. Krátkodobé přijaté zálohy obsahuje částky krátkodobých přijatých záloh od odběratelů před splněním závazků vůči odběratelům.“

§ 32 odst. 3 „Položka

- a) „D.III.13. Zaměstnanci obsahuje částky závazků z pracovněprávních vztahů včetně sociálních zabezpečení a zdravotního pojištění zúčtovaných zaměstnancům, popřípadě fyzickým osobám.“
- b) „D.III.14. Jiné závazky vůči zaměstnancům obsahuje částky ostatních závazků vůči zaměstnancům, například nárok zaměstnance na úhradu cestovného.“

§ 32 odst. 4 „Položka

- a) „D.III.16. Daň z příjmu obsahuje závazky vůči správci daně u poplatníků daně z příjmů.“
- c) „D.III.18. Daň z přidané hodnoty obsahuje závazky z titulu daňové povinnosti plátce daně z přidané hodnoty vůči správci daně.“

§ 32 odst. 5 „Položka

- b) „D.III.21. „Závazky k vybraným ústředním vládním institucím obsahuje zejména závazky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů vůči účetním jednotkám, které jsou organizačními složkami státu, jimi zřízenými příspěvkovými organizacemi a státními fondy ...“.
- c) „D.III.25. Závazky k vybraným místním vládním institucím obsahují závazky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů vůči účetním jednotkám, které jsou kraji, obcemi, dobrovolnými svazky obcí a jimi zřízenými příspěvkovými organizacemi a regionálními radami regionů soudržnosti.“

¹³ Müllerová, L.; Vomáčková, H.; Dvořáková, D. *Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem*. Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 163. ISBN 978-80-7357-289-1.

§ 32 odst. 9 „Položka

- a) „D.III.31. Výdaje příštích období obsahuje částky nákladů, které s běžným účetním obdobím souvisejí, avšak výdaj na ně nebyl dosud uskutečněn.
- b) „D.III.32. Výnosy příštích období obsahuje částky příjmů v běžném účetním období, které patří do výnosů v příštích v následujících účetních obdobích.“
- c) „D.III.33. Dohadné účty pasivní obsahuje závazky ze soukromoprávních vztahů, u nichž není známa skutečná výše plnění k okamžiku účetního případu.... a zároveň nelze o těchto skutečnostech účtovat v knihách podrozvahových účtů.“

V souladu s § 3 zákona o účetnictví jsou výnosy a náklady zachycovány v těch obdobích, se kterými věcně a časově souvisejí. V případě, že související příjmy a výdaje jsou uskutečněny v jiných účetních obdobích, je třeba je časově rozlišit.

Výdaje příštích období vyplývají z možnosti opožděné platby za dodané výkony či za poskytnutí služby, které nebudou dle smlouvy v běžném období vyfakturovány. Ačkoli nedochází k výdaji, je nutno daný náklad a zároveň vznikající závazek za přijatá plnění zachytit v účetnictví běžného účetního období, neboť v běžném období tento náklad souvisí s výnosy běžného účetního období.

Potřeba položky výnosů příštího období v akruálně vedeném účetnictví vyplývá z existence např. přijatého předplatného. Za poskytnutí např. určité služby je zapláceno předem. Příjem předplatného se může týkat několika následujících měsíců účetního období a částečně i období běžného. Časové rozlišování je nutno provádět přesně podle počtu měsíců, po které bude příjem v jednotlivých období výnosem příštích období. Je třeba rozlišit, které operace vedou k potřebě časového rozlišení, a které musí být zachyceny jako zálohy. Přijaté zálohy jsou stejně jako výnosy příštích období závazkem, který bude za normálních okolností splněn dodáním sjednaného plnění. V případě záloh bude ještě následovat vyúčtování za dané plnění, zatímco v případě výnosů příštích období je sjednaná částka již konečná.¹⁴

Vlastní kapitál

§ 26 odst. 1 „Položka

- a) „C.I.1. Jmění účetní jednotky obsahuje zejména bezúplatné převody, bezúplatně předaný dlouhodobý majetek a přírůstky nebo úbytky dlouhodobého majetku z důvodu změny příslušnosti k hospodaření nebo z důvodu svěření majetku do správy nebo bezúplatného převodu od zřizovatele ... a v případě organizačních složek státu přijaté dotace určené na pořízení dlouhodobého majetku ...“.

Jmění účetní jednotky by mělo být vnímáno převážně jako nezapsaný „Základní kapitál“, se kterým se musí účetně zacházet opatrně. Jmění účetní jednotky by mělo odpovídat právní formě účetní jednotky. Výše jmění účetní jednotky je důležitou informací pro všechny osoby, které chtějí s příslušnou účetní jednotkou realizovat své transakce.

- c) „C.I.3. Transfery na pořízení dlouhodobého majetku obsahuje zejména přijaté dotace na pořízení dlouhodobého majetku podle jiných právních předpisů, a to u některých vybraných účetních jednotek s výjimkou organizačních složek státu.“

Transfery představují jak vlastní jmění tak i dlouhodobé závazky. Dlouhodobým závazkem může být transfer v případě, kdy účetní jednotka neplní smlouvu o poskytnutí dotace a hrozí reálné nebezpečí vrácení transferu. Transfer není vlastním jměním v původním slova smyslu, neboť se snižuje tak, jak se snižuje pořizovací cena majetku, jehož je zdrojem krytí, a to formou odpisů. Svým významem představuje „Výnosy příštích období“.

¹⁴ Müllerová, L.; Vomáčková, H.; Dvořáková, D. *Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem*. Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 165. ISBN 978-80-7357-289-1

§ 26 odst. 2 „Položka

- a) „C.I.4. Kurzové rozdíly obsahuje kurzové rozdíly... v případě cenných papírů nebo podílů, které nejsou oceněny reálnou hodnotou nebo ekvivalencí.“
- b) „C.I.5. Oceňovací rozdíly při prvním použití metody obsahuje oceňovací rozdíly z prvotního použití a změny účetní metody v důsledku změny právních předpisů.“
- c) „C.I.6. Jiné oceňovací rozdíly obsahuje oceňovací rozdíly zejména z přecenění majetku ...“
- d) „C.I.7. Opravy minulých období obsahuje opravy minulých účetních období, které jsou významné a ovlivnily by v minulých účetních obdobích výši výsledku hospodaření; za významné se považuje každá jednotlivá oprava, jejíž výše dosahuje alespoň 0,3% hodnoty aktiv nebo za minulé účetní období nebo částky 200 000 Kč.“

Výše uvedené položky představují tzv. nerealizovaný zisk (ztrátu). Jde o zisk (ztrátu), který nevyplyvá z nákladů na dosažení výnosů. Představuje náklady odpovídající ztrátám (ziskům), které nejsou důsledkem běžné činnosti. Jde o rozvahově pojatý zisk (či ztrátu), která nesouvisí s výsledkem hospodaření běžného účetního období.

§ 27 odst. 1 „Položka C.II. Fondy účetní jednotky obsahuje položky

- C.II.1. Fond odměn,
- C.II.2. Fond kulturních a sociálních potřeb,
- C.II.3. Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření,
- C.II.4. Rezervní fond z ostatních titulů,
- C.II.5. Fond reprodukce majetku, investiční fond a
- C.II.6. Ostatní fondy.

Fondy účetní jednotky jsou výrazem zásady opatrnosti a jsou tvořeny s cílem účelového vázání částí vlastního kapitálu. Jsou-li jejich obrazem v aktivech peněžní prostředky, pak mluvíme o peněžních fondech. Jejich význam je patrný zejména v účetnictví příspěvkových organizací.

§ 28 odst. 1 „Položka C.III.1. Výsledek hospodaření běžného účetního období obsahuje součet výsledků hospodaření z hlavní a hospodářské činnosti vykázaných v položce C.2. Výsledek hospodaření běžného účetního období ve výkazu zisku a ztráty.“

§ 28 odst. 2 „Položka C.III.2. Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení obsahuje výsledek hospodaření minulého účetního období do okamžiku rozhodnutí příslušného orgánu.“

§ 28 odst. 3 „Položka C.III.3. Nerozdělený zisk, nerozdělená ztráta minulých let obsahuje nerozdělené zisky a nerozdělené ztráty minulých účetních období.“

§ 29 odst. 1 „Položka C.IV.1. Příjmový účet organizačních složek státu obsahuje stav příjmů organizačních složek státu.“

§ 29 odst. 2 „Položka C.IV.2. Zvláštní výdajový účet obsahuje u organizačních složek státu uskutečněné výdaje.“

§ 29 odst. 4 „Položka C.IV.4. Agregované příjmy a výdaje minulých období obsahuje u organizačních složek státu při otevření účetních knih kumulované příjmy a výdaje rozpočtového hospodaření minulých účetních období...“.

Agregované příjmy a výdaje minulých období představují dřívější zúčtování příjmů a výdajů na účet salda příjmů a výdajů, jako podkladu pro zjišťování výsledku hospodaření. Příjmový účet pak představuje zúčtování příjmů. Výdajový účet pak zúčtování výdajů.

Náklady z činnosti

§ 33 odst. 1 „Položka

- a) „A.I.1. Spotřeba materiálu obsahuje zejména náklady na spotřebovaný materiál a náklady na úbytek zásob v rámci stanovených norem přirozených úbytků.“

- b) „A.I.4. Prodané zboží obsahuje náklady na prodané zboží, včetně nákladů na úbytek zásob zboží v rámci stanovených norem přirozených úbytků.“
- c) „A.I.5. Aktivace dlouhodobého majetku obsahuje snížení nákladů účetní jednotky z titulu výroby nebo pořízení dlouhodobého majetku ve vlastní režii účetní jednotky.“
- d) „Aktivace oběžného majetku obsahuje snížení nákladů účetní jednotky z titulu výroby nebo pořízení oběžného majetku ve vlastní režii účetní jednotky.“
- e) „A.I.7. Změna stavu zásob vlastní výroby obsahuje náklady či snížení nákladů z titulu přírůstku nebo úbytku zásob vlastní výroby v průběhu běžného účetního období.“
- f) „A.I.11. Aktivace vnitropodnikových služeb obsahuje snížení nákladů účetní jednotky z titulu zejména vnitroorganizační přípravy a jiných výkonů prováděných pro vlastní potřebu účetní jednotky.“

Aktivace představuje uznání dříve vynaložených nákladů v důsledku vzniku nového majetku. Jde o proces opačný ke spotřebě majetku, kterým potvrzujeme, že dosud vynaložené náklady nebyly zbytečné, neboť se přeměnily v nový dlouhodobý majetek nebo zásoby. Kromě spotřeby materiálu jsou i významným nákladem „služby“. Služby obsahují zejména náklady na opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci, nájemné.

§ 33 odst. 2 „Položka

- a) „A.I.13. Mzdové náklady obsahuje náklady na veškeré požitky zaměstnanců ze závislé činnosti a náhrady mzdy za dočasnou pracovní neschopnost.“

§ 33 odst. 6 „Položka

- a) „A.I.28. Odpisy dlouhodobého majetku obsahují náklady vyjadřující promítnutí ocenění dlouhodobého majetku v průběhu běžného účetního období v souvislosti s jeho užíváním účetní jednotkou, a to podle odpisového plánu a dále zůstatkovou cenu dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku při jeho vyřazení, zejména z důvodů úplného opotřebení; neobsahuje zůstatkovou cenu dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v případě jeho prodeje, darování, manka, škody, předání nebo přechodu podle § 26 odst. 1 písm. a).“
- b) „A.I.29. Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje náklady ve výši ocenění prodaného dlouhodobého nehmotného majetku k okamžiku jeho prodeje.“
- c) „A.I.30. Prodaný dlouhodobý hmotný majetek obsahuje náklady ve výši ocenění prodaného dlouhodobého hmotného majetku k okamžiku jeho prodeje.“
- e) „A.I.35. Náklady z drobného dlouhodobého majetku obsahuje náklady ve výši ocenění drobného dlouhodobého nehmotného majetku a drobného dlouhodobého hmotného majetku nakoupeného, vytvořeného vlastní činností nebo bezplatně nabytého od subjektů, které nejsou vybranými účetními jednotkami.“

Odpisy dlouhodobého majetku navyšují oprávkou k dlouhodobému majetku, které snižují jeho pořizovací (vstupní) hodnotu. Obsahují i zůstatkovou cenu dlouhodobého majetku, pokud jeho vyřazení není spojeno s jeho prodejem. V případě prodeje jde o náklady prodaného dlouhodobého majetku, které odpovídají jeho reálné ceně (nikoli zůstatkové). Rozdíl mezi prodejní cenou a zůstatkovou cenou představují níže uvedené „Náklady z přecenění reálnou hodnotou“. Náklady z prodeje drobného dlouhodobého majetku nahrazují při pořízení drobného dlouhodobého majetku náklady označované jako „spotřeba materiálu“.

Finanční náklady

§ 34 „Položka

- a) „A.II.2. Úroky obsahuje zejména náklady z titulu úroků z úvěru, půjček a vydaných dluhových papírů.“
- b) „A.II.3. Kurzové ztráty obsahuje náklady vznikající při ocenění majetku a závazků... k okamžiku uskutečnění účetního případu a k rozvahovému dni.“

- c) „A.II.4. Náklady z přecenění reálnou hodnotou obsahují náklady vyplývající z přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu, včetně nákladů vyplývajících z přecenění majetku určeného k prodeji na reálnou hodnotu podle § 64 k okamžiku jeho prodeje.“
- d) „A.II.5. Ostatní finanční náklady...“

Náklady z vydaných dluhových papírů obsahují například rozpouštění časově příslušné části prémie, která byla zaplacená v souvislosti s kuponovým dluhopisem. Kurzové ztráty vykazujeme v souvislosti s aktivy určenými k prodeji. Náklady z přecenění zahrnují trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku v souvislosti s jeho prodejem. Rovněž sem patří i náklady související s přeceněním cenných papírů a derivátů určených k obchodování. Ostatní finanční náklady obsahují zejména manka, schodky a škody na finančním majetku a bankovní výlohy.

Náklady na transfery

§ 35 „Položka

- a) „A.III.1. Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery obsahuje u organizačních složek státu, jimi zřízených příspěvkových organizací a státních fondů včetně Pozemkového fondu České republiky zejména náklady z titulu dotací, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, a to bez ohledu na účel jejich poskytnutí.“
- b) „A.III.2. Náklady vybraných místních vládních institucí na transfery obsahuje u krajů, obcí, dobrovolných svazků obcí, jimi zřízených příspěvkových organizací a u regionálních rad regionů soudržnosti zejména náklady z titulu dotací, příspěvků, subvencí, dávek, nevratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, a to bez ohledu na účel jejich poskytnutí.“

Poznámka: U vybraných účetních jednotek lze jen těžko hledat souslednost výnosů a nákladů (hledat náklad, který vedl k odpovídajícímu výnosu). Toto je patrné, pokud srovnáte následující druhy výnosů s výše uvedenými druhy nákladů (vyjma nákladů a výnosů z transferů, nákladů a výnosů z přecenění).

Výnosy z daní a poplatků

§ 39 Položka

- a) „B.III.1. Výnosy z daně z příjmů fyzických osob...“
- b) „B.III.2. Výnosy z daně z příjmů právnických osob...“

.....

Výnosy z daní a poplatků představují ocenění zejména výkonů státní správy územně správních celků ve výši daně rozpočtovým určením daní. Nicméně slouží vybraným účetním jednotkám i k financování jiných výdajů běžných i kapitálových.

Výnosy z činnosti

§ 37 odst. 1 „Položka

- a) „B.I.5. Výnosy ze správních poplatků...“
- b) „B.I.6. Výnosy z místních poplatků...“

.....

Výnosy z daní a poplatků představují ocenění zejména výkonů samosprávy územně správních celků. Nicméně slouží vybraným účetním jednotkám i k financování jiných výdajů běžných i kapitálových.

Finanční výnosy

§ 38 „Položka

- a) „B.II.2. Úroky obsahuje výnosy z úroků včetně úroků z dluhových cenných papírů a poskytnutých půjček.“
- b) „B.II.3. Kurzové zisky obsahuje výnosy vznikající při ocenění majetku a závazků uvedených v § 4 odst. 12 zákona k okamžiku uskutečnění účetního případu a k rozvahovému dni.“
- c) „B.II.4. Výnosy z přecenění reálnou hodnotou obsahuje výnosy vyplývající z přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu včetně výnosů z přecenění majetku určeného k prodeji na reálnou hodnotu podle § 64 k okamžiku jeho prodeje.“
- d) „B.II.5. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku obsahuje výnosy z dividend a podílů na zisku.“

Výnosy z dlouhodobého finančního majetku zahrnují dividendy, podíly na zisku, úrokové výnosy u dluhových cenných papírů apod. Kromě těchto výnosů finanční výnosy dále obsahují kurzové zisky a výnosy z přecenění reálnou hodnotou. Výnosy z přecenění se vykazují až v okamžiku prodeje. Do té doby „dřímají“ v rozvahové položce „Jiné oceňovací rozdíly“.

Výnosy z transferů

§ 40 „Položka

- a) „B.IV.1 Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů obsahuje u organizačních složek státu, jimi zřízených příspěvkových organizací a státních fondů včetně Pozemkového fondu České republiky zejména výnosy z titulu dotací, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, s výjimkou daní, poplatků a jiných obdobných dávek.“
- b) „B.IV.2. Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů obsahuje u krajů, obcí, dobrovolných svazků obcí, jimi zřízených příspěvkových organizací a u regionálních rad regionů soudržnosti zejména výnosy z titulu dotací, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, s výjimkou daní, poplatků a jiných obdobných dávek.“

Poznámka: Ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. se nesetkáme s výkony. Obecně se za výkony považují:

- a) *tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb,*
- b) *změna stavu zásob vlastní výroby (nedokončené výroby, polotovary, výrobků a zvířat),*
- c) *aktivace, která obsahuje hodnotu aktivovaných nákladů zejména na zásoby a dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek vytvořený vlastní činností.*

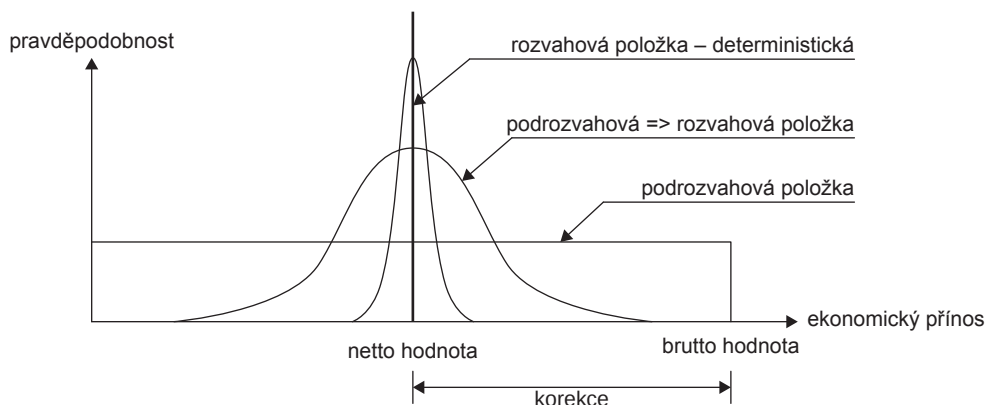
Výkony tak představují výnosy účetní jednotky za prodané výrobky a služby, které jsou upraveny o změnu stavu zásob vlastní výroby a aktivaci nákladů na pořízení dlouhodobého majetku, či zásob vytvořených ve vlastní režii, ke kterým v daném účetním období došlo.

3.2 Účetní veličiny – budoucí skutečnost

Účetní veličiny jsou výsledkem minulých skutečností. Očekává se od nich přírůstek či úbytek ekonomického prospěchu, který je dostatečně jistý a který lze spolehlivě ocenit. Existují však i účetní veličiny, které splňují definici aktiv a závazků, nicméně jejich **spolehlivé ocenění** a dostatečná **jistota spojena s ekonomickým prospěchem** či ztrátou je problematická. Takové účetní veličiny nazýváme „podrozvahové“.

Posláním „podrozvahových“ účetních veličin je informovat uživatele účetních výkazů o možném ekonomickém přínosu či ztrátě v budoucnu. Tato informace by měla být v souladu s rozpočtovým výhledem vybrané účetní jednotky. Pokud „rozvahové“ účetní veličiny

považujeme za jednoznačné ve smyslu jejich hodnoty, pak **podrozvahové účetní veličiny** jsou **veličiny náhodné**. Pravděpodobnost dosažení jejich nulové hodnoty je často stejná jako pravděpodobnost očekávané hodnoty (např. dané smlouvou apod.). Takové veličiny mají rovnoměrné pravděpodobnostní rozdělení, které se vyvíjí v blízké budoucnosti do rozdělení pravděpodobnosti deterministické veličiny, což je patrné z následujícího obrázku 5.



Obr. 5 Pravděpodobnost účetní veličiny

Z obrázku je patrné, že každá položka rozvahy má určitou pravděpodobnost. V praxi však tuto pravděpodobnost neuvažujeme, hodnotu rozvahové položky stanovíme jako nejpravděpodobnější hodnotu. Tento odhad účetně realizujeme **korekcí účetní veličiny**, kdy její „brutto“ hodnotu upravujeme „korekcí“ na „netto“ hodnotu, která představuje nejvěrohodnější odhad účetní veličiny. V případě podrozvahových položek nelze určit nejvěrohodnější hodnotu, neboť „ryzí“ podrozvahové účetní položky mají téměř rovnoměrné rozdělení pravděpodobnosti. Proto je považujeme za náhodné, které nelze nijak korigovat, a proto nemají v rozvaze co dělat.

Popis a obsahová náplň „podrozvahových“ účetních veličin je daná **vyhláškou č. 410/2009 Sb.**

Majetek účetní jednotky

§ 49 „Položka

- a) „P.I.1. Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek“ obsahuje majetek, který nesplňuje pouze podmínky dolní hranice pro vykazování v položce „A.I.5. Drobný dlouhodobý nehmotný majetek“.
- b) „P.I.2. Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek“ obsahuje majetek, který nesplňuje pouze podmínku dolní hranice pro vykazování v položce „A.II.6. Drobný dlouhodobý hmotný majetek“.
- c) „P.I.3. Ostatní majetek“ obsahuje majetek, který má účetní jednotka ve vlastnictví nebo jí přísluší hospodaření k tomuto majetku, který je předmětem účetnictví, ale není vykazován v rozvaze a není uveden na jiných podrozvahových účtech. Dále u zřizovatele obsahuje majetek, který zřizovatel předal příspěvkové organizaci k hospodaření podle jiného právního předpisu, pokud tento majetek zřizovatel nevykazuje v rozvaze.

Majetek nehmotný nedosahující ceny pořízení 7 000 Kč a majetek hmotný nedosahující ceny pořízení 3 000 Kč s dobou použitelnosti delší než jeden rok splňující definici aktiva nelze

považovat za klasickou účetní veličinu, neboť jeho hodnota je pod hladinou významnosti. Obdobně majetek propůjčený (i majetek hospodářsky využívaný v rámci leasingu) splňuje definici aktiva, přesto není klasickou účetní veličinou z důvodu vlastnictví. Přesto je žádoucí, aby byl evidován a inventarizován.

Vyřazené pohledávky a závazky

§ 50 „Položka

- a) „P.II.1. Vyřazené pohledávky“ obsahuje práva na peněžní plnění v případě, že již zanikl nárok účetní jednotky na vymáhání plnění, ale je zde předpoklad, že dlužník svoji povinnost zcela nebo zčásti splní, nebo je zde předpoklad, že bude plněno jinou osobou. Dále obsahuje pohledávky, které účetní jednotka již nevykazuje v rozvaze, ale z jiných právních předpisů nebo z potřeb účetní jednotky vyplývá potřeba jejich sledování.“
- b) „P.II.2. Vyřazené závazky“ obsahuje povinnosti k peněžnímu plnění v případě, že již zanikl nárok věřitele na vymáhání plnění, ale je zde předpoklad, že účetní jednotka svoji povinnost zcela nebo zčásti splní. Dále obsahuje závazky, které účetní jednotka již nevykazuje v rozvaze, ale z jiných právních předpisů nebo z potřeb účetní jednotky vyplývá potřeba jejich sledování.“

Vyřazené pohledávky a závazky nesplňují požadavek vysoké pravděpodobnosti přílivu či odlivu ekonomického prospěchu. Taková aktiva a závazky splňují definici aktiv a závazků, nicméně nepatří do rozvahy, tudíž je nelze považovat za klasické rozvahové účetní veličiny.

Podmíněné pohledávky

§ 51 „Položka

- a) „P.III.1. Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodů úplatného užívání majetku jinou osobou...“
- b) „P.III.2. Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu úplatného užívání majetku jinou osobou...“

§ 52 „Položka

- a) „P.IV.1. Krátkodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku...“
- b) „P.IV.2. Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku...“
- ...
- i) „P.IV.9. Krátkodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zajištění...“.
- j) „P.IV.10. Dlouhodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zajištění...“.
- k) „P.IV.11. Krátkodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení...“.
- l) „P.IV.12. Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení...“.

Podmíněné pohledávky nesplňují požadavek, aby z nich plynul ekonomický prospěch s dostatečnou jistotou. Také nesplňují požadavek spolehlivé ocenitelnosti. Proto nemohou být součástí rozvahy a tak nepředstavují klasické rozvahové účetní veličiny.

Podmíněné závazky

§ 53 „Položka

- a) „P.V.1. Krátkodobé podmíněné závazky z leasingových smluv...“
- b) „P.V.2. Dlouhodobé podmíněné pohledávky z leasingových smluv...“.
- c) „P.V.3. Krátkodobé podmíněné závazky z důvodu úplatného užívání cizího majetku...“.
- d) „P.V.4. Dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu úplatného užívání cizího majetku...“.

§ 54 „Položka

- a) „P.VI.1. Krátkodobé podmíněné pohledávky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku...“
- b) „P.VI.2. Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku ...“
- ...
- i) „P.VI.9. Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých zajištění...“.
- j) „P.VI.10. Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých zajištění...“.
- k) „P.VI.11. Krátkodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení...“.
- l) „P.VI.12. Dlouhodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení...“.

Podmíněné pohledávky nesplňují požadavek, aby jejich vypořádání vyvolalo odliv ekonomického prospěchu... Také nesplňují požadavek spolehlivé ocenitelnosti. Proto nemohou být součástí rozvahy a tak nepředstavují klasické účetní veličiny.

3.3 Zvláštní účetní veličiny

Měnový kurz

Základním faktorem, který ovlivňuje přepočtení zahraniční měny na českou měnu, je měnový kurz české koruny vůči hlavní evropské měně Euro a ostatním měnám. Česká národní banka každý den v odpoledních hodinách vyhlašuje kurzy devizového trhu (tzv. fixing). Kurzy vybraných měn, vyhlášené Českou národní bankou, odpovídají tomu, jak se jednotlivé měny obchodovaly na devizovém trhu ve 14:15 hod. místního času. Kurzy vyhlašované Českou národní bankou slouží zejména pro účely účetnictví, daní, cla apod. Neslouží pro operace obchodních bank s klienty, banky uplatňují své vlastní kurzy.¹⁵

Účetní jednotka běžně provádí obchody s běžným termínem vypořádání, které se nazývají spotové operace. Tyto operace se vyznačují tím, že do dvou dnů od realizace obchodu banka provede jeho vypořádání. Časový rozdíl mezi dnem sjednání a dnem vypořádání bankou slouží k transferu z účtu prodávajícího na účet kupujícího. **Spotový kurz** může být kotován v přímém nebo nepřímém záznamu.

Přímá kotace představuje záznam počtu jednotek domácí měny na jednotku cizí měny (např. 25,61 CZK za 1 EUR). **Nepřímá kotace** naopak představuje záznam počtu jednotek cizí měny na jednotku měny domácí (např. 0,039 EUR za 1 CZK). S výjimkou Velké Británie se prakticky na všech dalších hlavních trzích používá přímá kotace.

Banky kótují na prvním místě vždy kurzy pro nákup devizy (nákupní kurzy, kurz bid) a na druhém místě kurz pro prodej devizy (prodejní kurzy, kurz offer). Rozdíl mezi nákupním a prodejním kurzem se označuje jako rozpětí (spread).

Příklady kurzů devizového trhu

Země	Měna	Množství	kód	Kurz
EMU	euro	1	EUR	32,065
Japonsko	jen	100	JPY	25,169
Kanada	dolar	1	CAD	20,964
Velká Británie	libra	1	GBP	46,006

¹⁵ Máče, M. *Platební styk – klasický a elektronický*. Praha: Grada Publishing, 2006, s. 220. ISBN 80-247-1725-5.

Ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví lze uvést:

§ 4 odst. 12 „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek závazků, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů a derivátů cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, devizových hodnot s výjimkou zlata, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu; tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se to týká, jsou vyjádřeny v cizí měně.“

Odstavec vymezuje povinnost vést účetnictví v české měně; jsou zde vyjmenovány případy, kdy je třeba zároveň sledovat prvky aktiv a závazky vyjádřené v cizí měně vedle ocenění v § 4 i v této cizí měně.

§ 24 odst. 6 „Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávají účetní jednotky na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou, a to k okamžiku ocenění...“. V případě nákupu nebo prodeje cizí měny za českou měnu lze k okamžiku ocenění použít kurzu, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány.“

Při přepočtu cizí měny na českou měnu je třeba rozlišit, zda se jedná o kurzový rozdíl, který vznikl v průběhu účetního období nebo na konci účetního období (k rozvahovému dni). V obou případech je nutno pro přepočet použít kurz devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou. V průběhu účetního období se použije kurz vyhlášený ČNB k okamžiku uskutečnění účetního případu. K datu sestavení účetní závěrky jsou položky definované v § 27 odst. 1 zákona (tj. cenné papíry a deriváty) oceněny reálnou hodnotou, ostatní položky vyjádřené prvotně v cizí měně, které jsou sledovány zároveň v ocenění cizí měnou, jsou přepočteny na českou měnu kurzem devizového trhu, vyhlášeným Českou národní bankou ke dni účetní závěrky.¹⁶

§ 24 odst. 7. „Pro účely ocenění podle odstavce 2 písm. a) může účetní jednotka použít pro přepočet cizí měny na českou měnu **pevný kurz**, kterým se rozumí kurz stanovený vnitřním předpisem účetní jednotky na základě kursu devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou, používaný účetní jednotkou po předem stanovenou dobu. Stanovená doba nesmí přesáhnout účetní období. Jako kurz devizového trhu, na jehož základě se pevný kurz stanoví, použije účetní jednotka kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou k prvnímu dni období, pro které je pevný kurz používán. Při používání pevného kurzu může účetní jednotka tento kurz změnit svým vnitřním předpisem i v průběhu stanovené doby; v případech vyhlášení devalvace i revalvace české koruny musí být pevný kurz změněn vždy.“

Zákon o účetnictví umožňuje účetní jednotce v průběhu účetního období použít pevný kurz a stanoví podmínky jeho používání. Účetní jednotka by měla upravit vnitřní směrnici, ve které uvede interval, po který bude používán pevný kurz; tento interval nesmí přesáhnout jedno účetní období (zpravidla je to měsíc nebo týden). I v tomto případě se však musí jednat o kurz devizového trhu vyhlášený k prvnímu dni určeného intervalu Českou národní bankou. Ukáže-li se potřeba změnit kurz i v průběhu zvoleného intervalu, zákon to neakazuje, měnu však příkazuje provést vždy při devalvaci či revalvaci české koruny. Z možnosti využívání pevného kurzu jsou vyloučeny účetní jednotky typu bank, pojišťoven a finančních institucí.

¹⁶ Müllerová, L.; Vomáčková, H.; Dvořáková, D. *Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem*. Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 76. ISBN 978-80-7357-289-1.

Účetní pohyby

Vybrané účetní jednotky jsou povinny předkládat tzv. „Pomocný analytický přehled“, aby byly zajištěny informace pro účely monitorování a řízení veřejných financí na základě požadavků vyplývajících z evropských nařízení o Evropském systému národních a regionálních účtů ve Společenství (ESA 95) jakož i z nařízení o aplikaci Protokolu o nadměrném rozpočtovém schodku připojeného ke Smlouvě o založení Evropského společenství.

Pomocný analytický přehled (dále jen PAP) lze formálně rozdělit do tří úrovní:

- 1. výkazy účetních stavů** (obsahují údaje o vybraných syntetických účtech v detailním analytickém členění),
- 2. výkazy účetních toků – pohybů** (obsahují údaje o charakteru přírůstků a úbytků na vybraných syntetických rozvahových účtech v detailním analytickém členění, resp. rozkládají celkovou změnu účtů na předem definované kategorie změn vlivem transakcí, přecenění a ostatních změn objemu),
- 3. výkazy konsolidačních položek** (ve vybraných případech detailněji rozkládají údaje uvedené v předchozích tabulkách v členění podle jednotlivých partnerů aktiva / pasiva anebo jednotlivých partnerů transakce, popř. podle obojího tohoto členění současně).¹⁷

„Výkazy účetních stavů“ vycházejí z klasických účetních veličin. Abychom vytvořili „Výkazy účetních toků – pohybů“ a následně „Výkazy konsolidačních položek“, musíme zavést další účetní veličinu, kterou si lze představit jako příčinu změn ostatních účetních veličin. Tím, že tato veličina má vztah ke všem ostatním účetním veličinám, nelze ji považovat jen za analytický účet účetní veličiny. Její zavedení nám umožní **analyzovat příčiny změn stavů účtů** vybraných účetních jednotek a tak vytvářet různé „Přehledy změn...“ vybraných účtů. Její bližší vymezení je následující:

Kód	strana MD	Kód	strana Dal
501	nákup	451	prodej
601	vznik pohledávky	551	spotřeba / prodej
701	úhrada závazku / vypořádání	651	úhrada pohledávky / vypořádání
801	nákup / příjem	751	vznik závazku
402	nákup nový	851	prodej / výdaj / splátka
403	nákup použitý	X52	neexistuje
404	nákup – drobný dlouhodobý majetek do 20 tis. Kč	X53	neexistuje
405	nákup – drobný dlouhodobý majetek od 20 tis. Kč včetně	X54	neexistuje
606	úplatné nabytí postoupením	X55	neexistuje
607	bezúplatné nabytí	656	úplatné postoupení
807		657	bezúplatný převod a předání
408	bezúplatné nabytí z titulu organizačních změn	857	
508		458	bezúplatný převod a předání z titulu organizačních změn
908	bezúplatný převod a předání z titulu organizačních změn	558	
409	bezúplatné nabytí z jiného titulu než z titulu organizačních změn	958	bezúplatné nabytí z titulu organizačních změn
509		459	bezúplatný převod a předání z jiného titulu než z titulu organizačních změn
		559	

¹⁷ Máče, M. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*. Praha: Grada Publishing, 2012, s. 533–631. ISBN 978-80-247-3637-2.

909	bezúplatný převod a předání z jiného titulu než z titulu organizačních změn	959	bezúplatné nabytí z jiného titulu než z titulu organizačních změn
410	zařazení do užívání	460 860	zařazení do užívání
411 511	aktivace	461 561	vyřazení likvidací
412	technické zhodnocení	X62	<i>neexistuje</i>
413 613 813	přecenění na reálnou hodnotu	663 863	přecenění na reálnou hodnotu
614 714 814	kurzový zisk	664 764 864	kurzová ztráta
715	vyřazení na základě dvoustranné dohody / převzetí dluhu	765	převzatý dluh
		665 865	vyřazení na základě dvoustranné dohody
X16	<i>neexistuje</i>	666 866	vyřazení ostatní
X17	<i>neexistuje</i>	467 567 667 867	klad
918	investiční dotace	968	investiční dotace
419 519 619 719 819 919	inventarizační rozdíly	469 569 669 769 869 969	inventarizační rozdíly
420 520 620 720 820 920	ostatní	470 570 670 770 870 970	ostatní

Obr. 6 Zvláštní účetní veličina typ změny – číselník typů přírůstků / úbytků pro rozvahové účty

Pokud bychom naplnili hodnoty jednotlivých druhů změn konkrétními hodnotami, došli bychom k bilanci: **přírůstek účetních veličin = úbytek účetních veličin**. Tato interpretace nabízí jakousi zvláštní rozvahu postavenou na všech účetních veličinách, podobnou bilanci: *aktiva = pasiva*.

Zavedení této „nové“ účetní veličiny je důsledkem reformy účetnictví státu, kdy stávající klasické peněžní toky jsou doplňovány i účetními toky. Výsledkem tohoto úsilí je doložit základní bilanci státu, patnou z následujícího obrázku, účetními veličinami.¹⁸

¹⁸ Máče, M. *Makroekonomie v kostce*. Praha: GRADA Publishing, 2007, s. 168–170. ISBN 978-80-247-1841-5.

	Firmy	Domácnosti	Veřejný sektor	Stát	Zahraničí
Firmy		Důchod (Y)			Import (IM)
Domácnosti	Spotřební výdaje (C) Úspory (S) → Investice (I)		Spotřební výdaje (C)	Daně (T)	
Veřejný sektor	Veřejné výdaje (G)	Transfery (Tr)			
Stát	Vládní výdaje (G)	Transfery (Tr)	Transfery (Tr)		
Zahraničí	Export (X)				

Obr. 7 Peněžní toky národního hospodářství

Účetní pohyby jsou součástí „Pomocného analytického přehledu“ popsaného **vyhláškou č. 383/2009 Sb.**, – technická vyhláška o účetních záznamech.

§ 3a odst. 1 „Pro účely monitorování a řízení veřejných financí předávají vybrané účetní jednotky, s výjimkou vybraných účetních jednotek ... elektronicky ve formalizované dávce Pomocný analytický přehled.“

3.4 Účetní veličiny z pohledu perspektivy účetní jednotky

Vybrané účetní jednotky (obce, města, kraje apod.) jsou svázány s množstvím různých zájmů, jejichž nositelé jsou nazýváni *stakeholders* neboli „zainteresovanými stranami“. K nim patří kromě zastupitelů a investorů (*shareholders*) také zaměstnanci, zákazníci, dodavatelé a zejména občané. V této konstelaci účastníků jde o to, či zájmy postavit při řízení územního celku na první místo. Namísto *zájmy* je používán výraz *value*, rozuměno ve smyslu hodnoty, resp. prospěchu, který jim vybraná účetní jednotka přinese. Nesprávně vyvolává dojem „kdo z koho“, „bud’ můj zájem, nebo někoho jiného“. Mnozí teoretici se domnívají, že správně aplikovaná teorie řízení hodnoty (*value based management*) v dlouhodobém časovém horizontu maximalizuje *shareholders value*.¹⁹ Své přesvědčení dokládají koncem reálného socialismu, kdy nebyly preferovány zájmy vlastníka, protože byl „neznámý“ (neměl konkrétní podobu reálného majitele, jednalo se o všelidové vlastnictví). Důsledkem byla klesající výkonnost a v důsledku toho pokles *shareholders value* (životní úroveň).

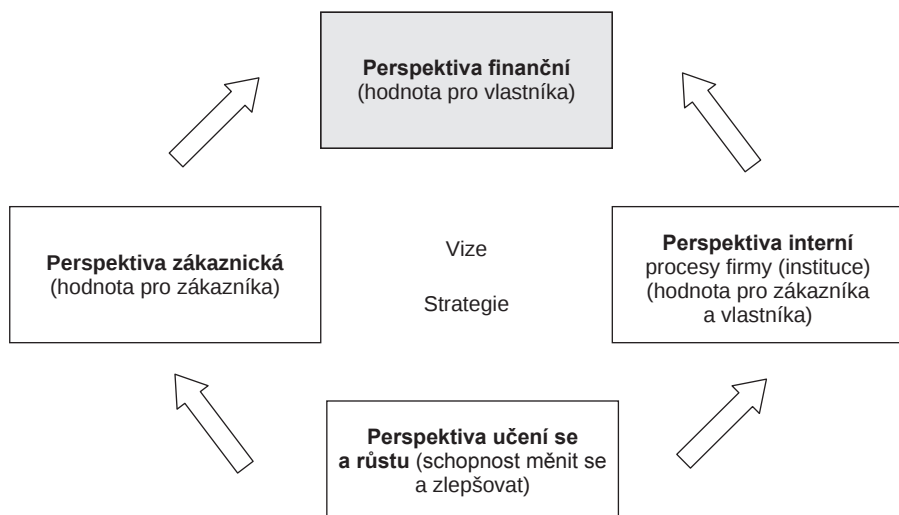
Praxe se však obrací ke *stakeholder value*, kdy vybraná účetní jednotka není již jen prostředek obohacování „akcionářů“ (politiků podnikajících ve veřejném sektoru), ale jakýmsi společenstvím s jasným smyslem a existencí. Smyslem existence vybraných účetních jednotek není jen tvorba bohatství, ale i symbióza zájmů *stakeholderů* fungující na vyvážení jejich zájmů, neboť nejsou-li uspokojeny zájmy některého ze *stakeholderů*, hrozí rozpad koalice a zánik vybrané účetní jednotky. Je třeba, aby prostřednictvím spokojenosti občanů byla dosažena spokojenost „akcionářů“. A mají-li být spokojeni zaměstnanci i „akcionáři“, musí být spokojeni zákazníci (občané). Přesto vše je důležité preferovat koncepci *shareholder value*, neboť je to jediná cesta zvyšování *stakeholders value*. Poznámka: Konkrétní řešení této koncepce je uvedeno v kapitole 20 „Řízení hodnocení účetní jednotky“.

¹⁹ Neumaierová, I., Neumaier, I.: *Výkonnost a tržní hodnota firmy*. Praha: Grada Publishing 2002, s. 22–31. ISBN 80-247-0125-1.

Známe-li budoucí situaci vybrané účetní jednotky, pak nestačí vnímat jen finanční situaci vybrané účetní jednotky podle „klasických“ účetních veličin (majetek, pohledávky, závazky, jmění, náklady a výnosy). Musíme zachytit i to, co stojí na pozadí finančních výsledků. Musíme vnímat vyvážené (*balanced*) podchycení všech nejdůležitějších skutečností, jež determinují hodnotu vybrané účetní jednotky a znázornit výsledné skóre vybrané účetní jednotky, co se týče hodnocení její schopnosti výkonu. Jednotlivé dimenze výkonnosti nazývají Kaplan a Norton **perspektivami**. Jsou zdůrazňovány čtyři perspektivy: finanční, zákaznická, procesů, učení se a růstu (viz obr. 8).

V **perspektivě finanční** jde o sledování spokojenosti „akcionářů“ – uspokojování jejich zájmů, aby pro ně byla vybraná účetní jednotka dostatečně výkonným zdrojem peněz, zdrojem prestiže a moci. V této souvislosti je třeba měřit úroveň naplňování základního kritéria pro hodnocení podnikání – čisté současné hodnoty. Nástrojem pro vytvoření finanční kauzální mapy je model tvorby čisté současné hodnoty.

V **perspektivě zákaznické** se jedná o sledování spokojenosti občanů, tedy úrovně uspokojování jejich zájmů takovým způsobem, aby pro ně vybraná účetní jednotka byla tím nejlepším dodavatelem, jehož budou vždy preferovat. V této souvislosti je třeba měřit úroveň loajality občanů.



Obr. 8 Rámec balanced scorecard²⁰

Perspektiva interní (procesů) řeší, jak zajistit, aby byli spokojeni občané a prostřednictvím nich i zaměstnanci. Procesy (inovační, provozní, prodejní ...) je třeba optimalizovat.

V **perspektivě učení se a růstu** je sledována spokojenost zaměstnanců obcí, měst a krajů, kteří jsou vykonavateli interních procesů a naplňování vůle zastupitelů a přání občanů. Schopnost vybrané účetní jednotky zlepšovat svou výkonnost je dána:

- schopnostmi zaměstnanců,
- úrovní organizační struktury,
- úrovní technologické infrastruktury,
- úrovní systému odměňování.

²⁰ Kaplan, R. S., Norton, D. P. *Balanced scorecard*. Praha: Management Press 2000, 267 s.

Máme-li mluvit o perspektivě vybrané účetní jednotky, pak musíme stanovit veličiny, které ji budou měřit. Vybrané veličiny „perspektivy vybrané účetní jednotky“ můžeme kvantifikovat metodami škálování. Nicméně převod výsledků z pořadových či intervalových stupnic do poměrové stupnice peněžního vyjádření a zanesení této položky do účetní položky např. „**Goodwill**“, kterou budou uživatelé rozvahy akceptovat, je v současnosti nereálné. Hodnotu takových neúčetních veličin v současné době vyjadřuje například účast voličů ve volbách či počet občanů, kteří se ročně stěhují do územního celku nebo naopak odcházejí z územního celku (čímž si sebou odnášejí část příjmů územního celku). Takové údaje nemusí být přímo převoditelné na peněžní jednotky, které by ovlivnily hodnotu vybrané účetní jednotky prostřednictvím položky „goodwill“.

Poznámka: Jako nehmotné aktivum je goodwill v účetnictví podnikatelů uznán pouze nakoupený goodwill z akvizice podniku. Prvotní, tzn. vnitřně generovaný goodwill, který si vytvoří účetní jednotka sama svoji činností, není v účetnictví vykazován.

4. Oceňování

Oceňování v účetnictví je předpokladem účtování. Oceňování v účetnictví představuje **specifický způsob měření**, za které považujeme přiřazování čísel objektům (účtům) a jevům (účetním případům). Účetnictví je ve své podstatě oceňováním a účtováním, tj. činnostmi sloužícími k získání informací za účelem finančního řízení. Zhruba lze psát:

účetnictví = oceňování + účtování ... účetní terminologie

účetnictví = měření + identifikace ... terminologie technických věd

4.1 Kvantifikace dat v účetnictví

Předmětem měření v účetnictví je ekonomický prospěch (užitek). Při určování ekonomického prospěchu (měřitelné vlastnosti) je třeba vymezit jeho **empirickou strukturu a kvantifikovat** ji, tj. zobrazit ekonomický prospěch objektu (majetku, pohledávek, závazků, nákladů a výnosů) či jevu (účetního případu) izomorfní matematickou strukturou (viz kapitola 5.4 Ekonomický prospěch). Při určení empirické struktury pro nějakou měřitelnou vlastnost se vychází z vhodné porovnávací třídy objektů, ve které se definuje porovnávací vlastnost. Například aktiva můžeme uspořádat na základě porovnávací vlastnosti – likvidity. Jednotlivá aktiva můžeme porovnat na základě jejich užitku. Ekonomický prospěch (užitek) každého aktiva je jedna z jejich pozorovatelných vlastností. Na základě zkušenosti (případně experimentu) s oceňováním aktiv můžeme hovořit o jejich uspořádání a sčítání, které definují relační vlastnosti, určující empirickou relační strukturu. Tuto empirickou strukturu představuje matematická struktura (tradičně Helmszova struktura aditivnosti). Poznámka: Helmsz postavil základy teorie měření tím, že určil podmínky měřitelnosti aditivních veličin v axiomatické formě. Z metronomického hlediska šlo o první kvantifikaci v dějinách měření.²¹

Přijetí Helmszových **axiomů měření** umožňuje měřit nejen technické veličiny, ale stejně dobře i účetní veličiny. Proto i objekty a jevy, které jsou nositeli těchto účetních veličin, lze zabudovat do modelu účetní jednotky (rozvahy účetní jednotky). Při **zavádění účetních veličin** je třeba dodržovat tři základní pravidla: pravidlo rovnosti, pravidlo jednotky a pravidlo aditivnosti. Podle

- **pravidla rovnosti** přiřazujeme dvěma objektům, mezi kterými platí relace rovnosti (tj. oba objekty jsou podle uvažované vlastnosti ekvivalentní), stejnou číselnou hodnotu příslušné veličiny.
- **pravidla jednotky** definujeme objekt, kterému přisuzujeme číselnou hodnotu příslušné kvantity rovnající se jedné.
- **pravidla aditivnosti** přisuzujeme sjednocení dvou objektů číselnou hodnotu kvantity rovnající se součtu číselných hodnot kvantit přiřazených jednotlivým částem sjednocení.

Ne všechny vlastnosti v účetnictví lze vymezit prostřednictvím tradiční empirické struktury kardinálních čísel (např. reálných čísel). Existují i ordinální čísla, se kterými nelze pracovat na základě Helmszovy struktury aditivnosti. Kardinálním číslem popisujeme hodnotu na účtu, ordinální číslo představuje vyjádření účtu. Jestliže je možné sčítat kardinální čísla, pak totéž nelze provádět s ordinálními čísly. V této souvislosti hovoříme o škále, jako nástroji pro měření určité veličiny. Škálování je jakýsi předstupeň měření, který tvoří přechod od pojmů kvalitativních k pojmům kvantitativním. Jeho úloha není dosud v účetnictví, zejména

²¹ Staříček, I. *Úvod do metronomiky*. Veda – vydavateľstvo Slovenskej akadémie vied, Bratislava, 1977, s. 27–28.

manažerském, doceněna, neboť finanční účetnictví tradičně pracuje pouze s kardinálními čísly (ekonomickým prospěchem).

Máme-li třdit data do vzájemně se vylučujících kategorií, kdy každý prvek (účet) může být zařazen pouze do jedné kategorie (třídy) a všechny prvky (účty) je možné zařadit, pak pracujeme s nominální škálou (stupnicí). **Nominální stupnice** představuje empirickou strukturu pro účtový rozvrh. Čísla (účty), které přiřadíme k jednotlivým třídám (popř. účtovým skupinám), nepředstavují skutečnou hodnotu použitých čísel, ale jsou v podstatě pouhým označením tříd, skupin, účtů. Můžeme je libovolně měnit a stupnice zůstane invariantní. Při statistickém zpracování účtů, založených na nominální stupnici, se opíráme pouze o četnost údajů v jednotlivých účetních třídách.

Pokud můžeme mezi jednotlivými sledovanými účty stanovit nejen ekvivalenci, ale i pořadový vztah, a na jeho základě konstatovat například, že účet 231 – Základní běžný účet je větší např. ve smyslu likvidity než účet 021 – Stavby, pak je empirickou strukturou **pořadová stupnice**. Na této škále intervaly mezi jednotlivými body nejsou stejné a často ani nemůžeme jejich velikost odhadnout. Pořadová škála může mít i počátek (nulový bod likvidity).

Provádíme-li ohodnocení účetních případů číslem (změnou ekonomického prospěchu), pak se pohybujeme na metrické škále, kde mezi jednotlivými body jsou stále vzdálenosti. Toto metrickou škálou je **intervalová stupnice**, která umožňuje přiřadit čísla (peníze) k podnětům (účetním případům) tak, aby dvěma stejným vzdálenostem odpovídaly dva stejné číselné rozdíly.

Pracujeme-li s hodnotami na účtech, pak empirickou strukturou je **poměrová stupnice**. Nejen že splňuje požadavek, aby poměr intervalů mezi dvěma sousedními body škály byl stejný jako poměr mezi kterýmikoliv jinými dvěma sousedními body, ale má i pevný počátek. V běžné účetní praxi pracujeme s touto škálou, aniž bychom o tom věděli.

Kvantifikace účetních dat není jen záležitostí převodu veličiny do peněžní podoby. Nejde jen o počítání s peněžními hodnotami (stavy účtů), ale i o operace s nepeněžními hodnotami (účty). Jednoduše řečeno, jednou záležitostí jsou **operace s účty** a druhou jsou **operace s hodnotami na účtech**.

4.2 Měření ekonomického prospěchu

Sama kvantifikace je jen předpokladem k oceňování (měření) účetních veličin. Každé **měření** děláme na základě jisté **kvantifikace** a každou kvantifikaci děláme tak, aby mohla sloužit měření. Každému měření-ocenění předchází klasifikace objektů a jeví.

Klasifikace objektů na základě pozorování vyžaduje zařazení objektů (majetku, pohledávek a závazků...) do klasifikačních tříd (účetních tříd) podle jejich pozorovatelných vlastností. Při správné klasifikaci se jednotlivé třídy nesmí překrývat a mají obsáhnout všechny klasifikované objekty. Objekty patřící do té stejné klasifikační třídy považujeme za ekvivalentní. Klasifikace předpokládá zavedení ekvivalence dvou objektů na základě rovnosti některé z jejich pozorovatelných vlastností. Tato ekvivalence – chápána jako empirická rovnocennost – definuje na množině klasifikovaných objektů strukturu, která je izomorfní s matematickou strukturou (např. grupou, okruhem, tělesem reálných čísel) a tak umožňuje nejen měření ale i matematické operace (viz kapitola 5.4 Ekonomický prospěch). Dílčí klasifikaci pak provádíme na základě vymezení jednotlivých účetních kategorií.

Tímto přístupem klasifikujeme objekty a jevy do aktiv, závazků, vlastního kapitálu, nákladů a výnosů. Konečnou klasifikaci objektů (účtů) v účetnictví provádíme na základě jediné vlastnosti a to ekonomického prospěchu (užitku). Ekonomický prospěch vyjadřujeme **peněžní hodnotou stále kupní síly**. Vyjádření účetních veličin (majetku, pohledávek, závazků, vlastního kapitálu, nákladů a výnosů) prostřednictvím peněžní hodnoty a ne jejich množstvím

nám umožňuje pracovat pouze v jediné dimenzi (peněz), aniž bychom uvažovali vektorový prostor účtů a jeho transformaci do peněžního vyjádření, tj. používali nástroje lineární algebry v účetnictví. Poznámka: V kapitole 34 Lineární algebra v účetnictví toto zjednodušení opustíme a zavedeme vektorový prostor účtů.

4.3 Oceňovací báze

Maxwell definoval **veličinu** jako součin číselné hodnoty veličiny a její jednotky a měření chápal jako určování počtu jednotek měřené veličiny. Pokud bychom takto chápali účetní veličiny, pak musíme připustit existenci míry (pevné měnové jednotky), tj. musíme účetní **veličiny metrizovat**. Problémem účetnictví je, že žádná pevná míra (měnová jednotka) neexistuje od doby, kdy byl opuštěn zlatý standard měny (15. srpna 1971, kdy prezident Nixon ukončil existenci bretonwoodského systému)²².

Ekonomie se s metrizací zcela nevyrovnala. Při oceňování uvažuje s měnovou jednotkou z minulosti, současnosti i z budoucnosti, které nejsou navzájem ekvivalentní. Proto jsou v účetnictví mezinárodními účetními standardy definovány následující **oceňovací báze**:

- historické náklady (ceny),
 - běžná cena,
 - realizovatelná (vypořádací hodnota),
 - současná hodnota.
1. **Historické náklady** představují ocenění aktiv na úrovni nákladů vynaložených při jejich pořízení (pořizovacích cen), nebo ocenění v průměrné hodnotě, kterou by bylo třeba vynaložit na jejich získání v době jejich pořízení (při bezúplatném pořízení). Závazky se oceňují v částce peněz, kterou bude třeba podle očekávání vynaložit na úhradu závazku.
 2. **Běžná cena** je bází, při níž jsou aktiva oceněna na úrovni peněžních prostředků, které by musely být zaplacený, jestliže by se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo v současné době. Lze je přesněji označit jako **reprodukční cenu** či cenu obnovy, neboť toto ocenění odráží odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice kupce, který chce majetek obnovit (znovu pořídit). Závazky se oceňují v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, která by byla nutná k vypořádání závazků v současnosti.
 3. **Realizovatelná (vypořádací) hodnota** zakládá ocenění aktiv na úrovni peněžních prostředků, které by bylo možné získat prodejem aktiv při jejich běžném vyřazení. Toto ocenění odráží odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice účetní jednotky – prodejce, který hodlá majetek prodat. Závazky se oceňují ve vypořádacích hodnotách; tj. v nediskontovaných částkách peněz, které bude třeba vynaložit k úhradě závazků v běžném podnikání.
 4. **Současná hodnota** je oceňovacím přístupem, při němž jsou aktiva oceněna v současné hodnotě budoucích čistých příjmů peněz, které bude aktivum dle očekávání vytvářet v běžném podnikání. Závazky se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých výdajů peněz, které budou dle očekávání nutné k vypořádání závazků v běžném podnikání.

Oceňovací báze lze rozdělit v souladu s výše uvedenými definicemi na:

- a) ocenění vycházející z **minulosti** – historické náklady, které jsou tradičně přijímanou a užívanou oceňovací bází,
- b) ocenění odrážející **současný stav** cen na trhu (běžná resp. reprodukční cena, realizovatelná hodnota),
- c) ocenění směřující **do budoucnosti** – současná hodnota budoucích čistých peněžních příjmů, které z aktiva poplynou, nebo které odplynou při vypořádání závazku.

²² Murray N. Rothbard, *Ekonomie státních zásahů*. Praha: Liberální institut, s. 95–100.

Ocenění současnou hodnotou nejlépe odpovídá definici aktiva jako očekávaného užítku. Jeho provedení je často málo spolehlivé a obtížné. Nejjednodušším způsobem ocenění jsou historické ceny. Účetní model založený na historických nákladech nedokáže řešit dopady měnících se cen, proto některé účetní jednotky využívají bázi běžné ceny. Koncepční rámec mezinárodních účetních standardů tak přichází s fair value.²³

Fair value je definována jako částka, za kterou by bylo možné směnit aktivum nebo vyrovnat závazek mezi informovanými partnery ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek. Jde o ocenění aktiva na aktuální tržní bázi, nejedná se však o konkrétní tržní cenu. Fair value není cenou konkrétní uskutečněné transakce, jedná se o cenu, která by mohla být sjednána mezi svobodně, bez nátlaku se rozhodujícími subjekty na trhu kdy motivem směnné transakce je profit obou stran. Poznámka: v mikroekonomii se mluví o **rovnovážné ceně**. Definice nespecifikuje, zda se jedná o realizovanou hodnotu nebo běžnou cenu. Neupřesňuje, zda má být ocenění řešeno z pohledu kupce či prodávajícího. Při zjištění fair value je vždy preferována cena aktivního trhu, pokud takový trh existuje. Aby byl trh aktivní, musí být položky, se kterými se obchoduje stejnorodé; kdykoli lze najít kupujícího a prodávajícího, kteří jsou ochotni uskutečnit obchodní transakci; informace o cenách jsou veřejně dostupné. Jelikož není vyřešen **způsob možného zjištění** fair value, neexistuje-li pro ohodnocení aktivní trh, postupuje se následovně:

1. výchozí ocenění je **tržní cenou aktivního trhu**,
2. není-li k dispozici cena aktivního trhu, lze použít alternativního **odhadu tržní hodnoty**:
 - cena poslední transakce, nedošlo-li ke změnám,
 - cena obdobného aktiva se zohledněním rozdílu,
 - současná hodnota budoucích peněžních toků.
3. není-li k dispozici cena aktivního trhu ani její odhad, nezbyvá než **jiná specifikace** fair value, vyjma pořizovací (historické) ceny.

Oceňování aktiv nezáleží jen na zvolené oceňovací bázi, ale i na **okamžiku**, kdy dochází k **oceňování**. Jde o:

1. oceňování při nabývání (pořízení, vzniku) aktiva či závazku,
2. oceňování v průběhu držení aktiva a existence závazku,
3. oceňování při pozbytí aktiv, resp. úhrady závazků.

Oceňování aktiv v okamžiku pořízení závisí na způsobu jejich pořízení:

- nákupem,
- směnou,
- vlastní výrobou,
- bezúplatně.

V případě **nákupu** jsou aktiva oceňována **pořizovacími náklady**. Ocenění se soustředí na rozpoznání veškerých nákladů nutných k tomu, aby aktivum bylo způsobilé přinášet užitek a na jejich zahrnutí do ceny aktiv.

Při pořízení **směnou** je nutné rozhodnout, zdali má směna komerční povahu. Transakce směnou má komerční povahu, pokud peněžní toky očekávané od získaného aktiva jsou odlišné od peněžních toků charakteristických pro poskytnuté aktivum, tj. vznikne-li směnou zisk nebo ztráta. Pokud je aktivum pořízeno komerční transakcí, je oceněno ve **fair value** poskytnutého aktiva, v opačném případě **účetní hodnotou** poskytnutého aktiva.

²³ Dvořáková, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS*. Brno: Computer Press, 2006, s. 25–27, 38–40. ISBN 80-251-10085-0.

Aktiva vyrobená **vlastní výrobou** jsou obvykle oceňována na základě ocenění spotřeby vynaložené na výrobu – **vlastními náklady výroby**. Toto ocenění je problémové, neboť do vyráběného aktiva jsou zahrnuty spotřebovaná aktiva, která jsou pořízena v různých obdobích, a alokace nepřímých nákladů do ocenění vyráběného aktiva není zcela jasná.

Aktiva **bezúplatně nabytá** jsou oceňována na bázi odhadu jejich **tržní ceny**; ocenění odpovídá na otázku, za kolik bychom aktivum nakoupili na trhu. Takové ocenění je zatíženo jistou mírou neurčitosti a subjektivních manipulací.

Oceňování v průběhu držení aktiv může využít všechny oceňovací báze. Všechny oceňovací báze mohou být vyčísleny v aktuální kupní síle peněžní jednotky, nebo v přepočtu na pevnou kupní sílu peněz (tj. s úpravou o vliv inflace). Historický model oceňování vychází z ocenění aktiva v okamžiku jeho pořízení a neumožňuje tak reagovat na změny cenové hladiny směrem nahoru, neboť počítáme s inflací. Proto při oceňování položek účetní závěrky na bázi historických cen lze **historickou cenu jen snižovat**. Historická cena je snižována v důsledku:

- alokace pořizovacích nákladů dlouhodobých aktiv do jednotlivých období, neboť se aktivum opotřebovává,
- snížení hodnoty aktiva.

Pokud dojde k tomu, že očekávané účinky, které z aktiva poplynou v budoucnu, jsou nižší, než jeho účetní ocenění, je nutno účetní ocenění snížit, v souladu se zásadou opatrnosti a s aktuálním principem. Snížení historické ceny je vždy promítáno do nákladů, pokud pominou důvody pro snížení hodnoty, dochází **zpětně k zvýšení** účetního ocenění aktiva (maximálně však do výše původních pořizovacích nákladů snížených o jeho opotřebování).

Oceňování v průběhu držení aktiv provádíme k bilančnímu dni (ke dni sestavení rozvahy). K tomuto dni můžeme ocenit aktiva v rozvaze uvedená dvěma způsoby:

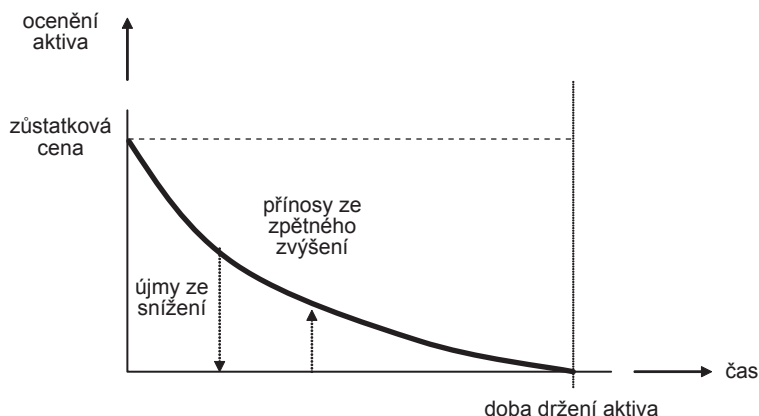
1. oceněním položek aktiv na bázi historických cen,
2. oceněním aktiv na bázi fair value.

Pohledávky a závazky oceňujeme v souladu s oceněním v okamžiku pořízení, tj. současnou hodnotou.

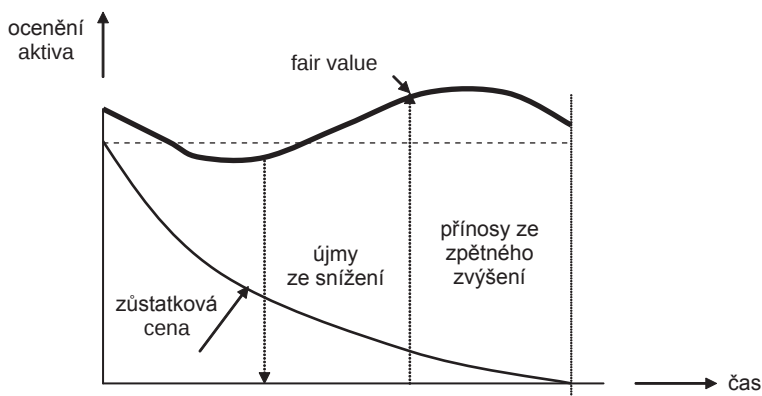
Užití koncepce **fair value k bilančnímu dni** vyžaduje přecenění aktiv a závazků na vyšší zjištěné fair value. Položky oceněné ve fair value tak odráží aktuální úroveň cenové hladiny na trhu (pokud nebyly využity alternativní přístupy ke zjištění fair value). Tento model umožňuje hodnotu aktiv nejen **snižovat** (tak jak tomu je v koncepci historických cen), ale i **zvýšovat**, a tím umožňuje odděleně vykázat zisk plynoucí ze zhodnocení aktiv, která jsou k rozvahovému dni držena. Nové ocenění aktiv je tak **východiskem pro ocenění aktiv při jejich pozbytí** (například při jejich spotřebě či prodeji) a opotřebování v následujícím účetním období.

Účetní jednotka si musí vybrat mezi modelem oceňování ve fair value a modelem oceňování historickou cenou (modelem založeným na původních pořizovacích nákladech). Zvolený model pak musí používat v dalších účetních obdobích. Změnu modelu oceňování může provést pouze tehdy, pokud by tato změna vedla ke zvýšení vypovídací schopnosti rozvahy, což v případě přechodu z modelu fair value k historické ceně je málo pravděpodobné.

Pro dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je možné přecenění využít v momentě významného odtržení jejich účetní hodnoty od tržní ceny. **Vypořádání rozdílů z přecenění** na fair value lze rozvahovou (kapitálovou) cestou (například formou vytvoření fondu z přecenění) nebo výsledkově zachycením rozdílů z přecenění do hospodářského výsledku účetní jednotky.



Obr. 9 Oceňování v průběhu držení aktiv v modelu historických cen²⁴



Obr. 10 Oceňování v průběhu držení aktiv v modelu fair value²⁵

Abychom doplnili výše uvedené způsoby oceňování českou legislativou, musíme citovat určité pasáže **zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví**. Z následného textu je zřejmý trochu jiný přístup k oceňování v české legislativě, vysvětlený podle níže uvedené literatury uvedené v poznámce „pod čarou“.

Oceňování

§ 24 odst. 1 „Účetní jednotky jsou povinny oceňovat majetek a závazky způsoby podle ustanovení tohoto zákona.“

Poznámka: Oceňování představuje způsob, jak vyjádřit hodnotu jednotlivých účetních položek prostřednictvím peněžní jednotky.

²⁴ Dvořáková, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS*. Brno: Computer Press, 2006, s. 401. ISBN 80-251-10085-0.

²⁵ Dvořáková, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS*. Brno: Computer Press, 2006, s. 46. ISBN 80-251-10085-0.

§ 24 odst. 2 „Účetní jednotky oceňují majetek a závazky

- a) k okamžiku uskutečnění účetního případu způsobu podle § 25,
- b) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní jednotka sestavuje...“

Poznámka: Okamžik pořízení aktiva nebo okamžik vzniku závazku, nazývaný jako okamžik uskutečnění účetního případu, je prvním okamžikem. V momentě pořízení jsou aktiva oceněna na bázi:

- pořizovací ceny,
- vlastních výrobních nákladů,
- reprodukční pořizovací ceny.

Obecně lze říci, že pořizovaná aktiva jsou oceněna na bázi výdajů nutných k jejich pořízení a dalšímu využívání, či na bázi odhadu těchto výdajů, pokud je aktivum pořízeno bezúplatně. Ocenění na bázi vlastních nákladů či na bázi reprodukční pořizovací ceny je v obecné rovině považováno za ocenění pořizovací cenou.

Druhým je okamžik sestavení účetní závěrky, tj. rozvahový den, koexistují dva základní přístupy pro ocenění aktiv a závazků:

1. **Ocenění na bázi historické ceny** – tj. na základě původní pořizovací ceny, která může být snížena v souladu se zásadou opatrnosti implicitně formulovanou v § 25 odst. 3 zákona o účetnictví. Konkrétní realizaci této zásady naplňuje ustanovení § 26 zákona o účetnictví.
2. **Druhý přístup ocenění odráží běžnou cenu aktiva na bázi reálné hodnoty.** Zákon umožňuje tento způsob ocenění u vyjmenovaných skupin rozvahových aktiv a závazků (dle § 27 odst. 1). Toto ocenění znamená, že hodnota aktiv může být nejenom snížena, ale i zvýšena tak, aby odpovídala současným tržním cenám.²⁶

§ 24 odst. 6 „Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávají účetní jednotky na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou, a to s okamžikem ocenění...“

Oceňování aktiv a závazků v okamžiku jejich vzniku

§ 25 odst. 1 „Z jednotlivých složek majetku a závazků se oceňují:

- a) hmotný majetek, kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami,
- b) hmotný majetek kromě zásob vytvořený vlastní činností vlastními náklady,
- c) zásoby s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností pořizovacími cenami,
- d) zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady,
- e) peněžní prostředky a ceniny jejich jmenovitými hodnotami,
- f) podíly, cenné papíry a deriváty pořizovacími cenami,
- g) pohledávky při zniku jmenovitou hodnotou; při nabytí za úplatu nebo vkladem pořizovací cenou; závazky jmenovitou hodnotou,
- h) nehmotný majetek, kromě pohledávek, s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami,
- i) nehmotný majetek, kromě pohledávek vytvořený vlastní činností vlastními náklady,
- j) příchovky zvířat vlastními náklady,
- k) kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud cena není známa jejich pořizovací cena, ve výši 1 Kč,

²⁶ Müllerová, L.; Vomáčková, H.; Dvořáková, D. *Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem*. Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 74–76. ISBN 978-80-7357-289-1.

- l) majetek v případech bezúplatného nabytí, s výjimkou majetku uvedeného pod písmenem e), anebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit, a ostatní majetek, který není uveden pod písmeny a) až k), reprodukční pořizovací cenou.“

Poznámka: Zákon o účetnictví zde uvádí způsob ocenění jednotlivých složek majetku a závazků při jejich nabytí a vzniku:

- nakupovaný majetek a závazky jsou oceňovány pořizovací cenou,
- bezúplatně nabytý majetek s výjimkou peněz a cenin reprodukční pořizovací cenou,
- peníze, ceniny, pohledávky a závazky v okamžiku jejich vzniku se oceňují jmenovitou hodnotou
- majetek vyrobený vlastní činností vlastními náklady.

§ 25 odst. 2 „Jiná aktiva a jiná pasiva, o kterých účtují vybrané účetní jednotky účetními zápisy v knihách podrozvahových účtů, se v případě skutečností, o kterých účetní jednotky účtují v souvislosti s budoucím přírůstkem nebo úbytkem majetku nebo jiného aktiva, závazku nebo jiného pasiva, ke kterému může dojít na základě stanovené podmínky nebo podmínek, oceňují předpokládanou výší ocenění této položky majetku či jiného aktiva nebo závazku či jiného pasiva.“

Poznámka: Jinými aktivy a jinými pasivy jsou míněny podrozvahové účty, které nejsou součástí rozvahy. Nejde o přechodné účty aktiv a pasiv. Jejich posláním je odhadnout vliv budoucích událostí na majetkovou a finanční situaci účetní jednotky.

§ 25 odst. 3 „Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.“

Poznámka: Ke konci rozvahového dne mají účetní jednotky ctít zásadu opatrnosti, která nařizuje jen o jistých ziscích, ale také o očekávaných ztrátách, jsou-li účetní jednotce známy. Konkrétním projevem zásady opatrnosti je jednak tvorba rezerv, představující tvorbu zdroje na budoucí výdaje, jednak korekce formou opravných položek. V obou případech se prostřednictvím nákladů snižuje disponibilní výsledek hospodaření, aniž by došlo k peněžním tokům. Zákon o účetnictví upozorňuje na povinnost respektovat zásadu opatrnosti bez ohledu na výsledek hospodaření. I v případě, že účetní jednotka hospodaří se ztrátou, je nutné zohlednit v účetnictví očekávané budoucí rizika a ztráty formou rezerv či opravných položek, neboť i výše ztráty je důležitou informací o její finanční pozici.²⁷

§ 25 odst. 5 „Pro účely tohoto zákona se rozumí:

- a) pořizovací cenou cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související,
- b) reprodukční pořizovací cenou cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje,
- c) vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti,
- d) vlastní náklady u hmotného majetku, kromě zásob a nehmotného majetku, kromě pohledávek vytvořeného vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti vymezené v souladu s účetními metodami.“

²⁷ Müllerová, L.; Vomáčková, H.; Dvořáková, D. *Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem*. Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 79–80. ISBN 978-80-7357-289-1.