

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

**Hodnocení dopadu změn účetních předpisů na finanční situaci
a výkonnost podniků v ČR**

**Ratings of the Impact of Changes to Accounting Rules on a Financial
Situation and the Performance of Companies in the Czech Republic**

Veronika Malla

Plzeň 2017

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2016/2017

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Veronika MALLA**
Osobní číslo: **K15B0041P**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Hodnocení dopadu změn účetních předpisů na finanční situaci a výkonnost podniků v ČR**
Zadávající katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

1. Zvolte cíl a metodický způsob řešení.
2. Zpracujte literární rešerši na základě znalostní báze dostupných zdrojů.
3. Komparujte vybrané řešení z finančního účetnictví v právních předpisech let 2004 - 2016, definujte odlišnosti.
4. Kvantifikujte vliv meziročních změn právních předpisů na finanční situaci a výkonnost podniků.
5. Shrňte problematiku hodnocení dopadu změn právních předpisů na finanční výkaznictví a vypracujte závěr.

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah kvalifikační práce: **40 - 60 stran**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

- **STROUHAL, Jiří; ŽIDLICKÁ, Renata. Účetnictví. Brno: Computer Press, 2007. ISBN 978-80-251-1515-2**
- *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění jednotlivých let*
- *Vyhláška č. 500/2002 Sb., prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví*
- *České účetní standardy pro podnikatele ve znění jednotlivých let*

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jana Hinke, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **21. října 2016**
Termín odevzdání bakalářské práce: **24. dubna 2017**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 21. října 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

"Hodnocení dopadu změn účetních předpisů na finanční situaci a výkonnost podniků v ČR"

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii. Souhlasím s tím, že se práce bude archivovat v knihovně ZČU a bude zpřístupněna třetím osobám prostřednictvím interní databáze elektronických vysokoškolských prací.

V Plzni dne 24. dubna 2017

.....

Podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala své vedoucí bakalářské práce paní Ing. Janě Hinke, Ph.D. za cenné rady, oprávněné připomínky a trpělivost při konzultacích a vypracování bakalářské práce

Obsah

Úvod.....	8
1. Cíl a metodika práce	9
2. Regulace českého účetnictví	10
2.1 Právní úprava v ČR.....	11
2.1.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.....	11
2.1.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb.	13
2.1.3 České účetní standardy	14
2.1.4 Ostatní právní předpisy.....	15
3. Charakteristika účetnictví.....	16
3.1 Předmět účetnictví	16
3.2 Druhy účetnictví	16
3.3 Účetní soustavy	16
3.4 Účetní zásady	18
4. Charakteristika účetní závěrky	20
4.1 Rozvaha.....	21
4.2 Výkaz zisku a ztráty	22
4.3 Příloha v účetní závěrce.....	23
5. Charakteristika finanční analýzy	24
5.1 Ukazatele likvidity.....	25
5.2 Ukazatele rentability.....	26
5.3 Ukazatele aktivity	27
5.4 Míra zadlužení	28
6. Regulace účetnictví po vstupu do EU.....	29
6.1 Změny od roku 2004.....	29
6.1.1 Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví zákonem č. 437/2003 Sb.	29
6.1.2 Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. vyhláškou č. 472/2003 Sb.	31
6.1.3 Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s platností od roku 2004	32
6.2 Změny od roku 2005.....	34
6.2.1 Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví zákonem č. 669/2004 Sb.	34
6.2.2 Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. vyhláškou č. 397/2005 Sb.	34
6.2.3 Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s platností od roku 2005	35
6.3 Změny od roku 2006.....	37
6.3.1 Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví zákonem č. 179/2005 Sb.	37
6.3.2 Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. - změny účinné od roku 2006	37
6.3.3 Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s platností od roku 2006	37
6.4 Změny od roku 2007.....	38
6.4.1 Změny zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s účinností od roku 2007	38

6.5	Změny od roku 2008.....	39
6.5.1	Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s účinností od 1. 1. 2008	39
6.5.2	Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. vyhláškou č. 349/2007 Sb.	39
6.5.3	Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s platností od roku 2008	40
6.6	Změny od roku 2009.....	42
6.6.1	Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví zákonem č. 304/2008 Sb.....	42
6.6.2	Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. vyhláškou č. 469/2008 Sb.	42
6.6.3	Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s účinností od roku 2009	43
6.7	Změny od roku 2010.....	44
6.7.1	Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s účinností od roku 2010	44
6.7.2	Změny ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. účinné od 1. 1. 2010	44
6.7.3	Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s účinností od roku 2010	44
6.8	Změny od roku 2011.....	45
6.8.1	Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s účinností od roku 2011	45
6.8.2	Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. vyhláškou č. 419/2010 Sb.	46
6.8.3	Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s účinností od roku 2011	47
6.9	Změny od roku 2012.....	47
6.9.1	Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s účinností od roku 2012	47
6.9.2	Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. s účinností od roku 2012	48
6.10	Změny od roku 2013	49
6.10.1	Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s účinností od roku 2013	49
6.10.2	Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. vyhláškou č. 413/2011 Sb.	49
6.10.3	Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s účinností od roku 2013	49
6.11	Změny od roku 2014	50
6.11.1	Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s účinností od roku 2014	50
6.11.2	Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. s účinností od roku 2014	50
6.11.3	Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s účinností od roku 2014	51
6.12	Změny od roku 2015	52
6.12.1	Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s účinností od roku 2015	52
6.13	Změny od roku 2016	53
6.13.1	Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví zákonem č. 221/2015 Sb.....	53
6.13.2	Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. s účinností od roku 2016	55
7.	Zhodnocení dopadu změn právních předpisů	58
	Závěr.....	60

Seznam tabulek.....	62
Seznam použitých zkratek	63
Seznam použité literatury	64
Abstrakt	71
Abstract	72

Úvod

Ekonomické prostředí se neustále mění a těmito změnami jsou ovlivněny všechny obory. Účetnictví je obor s četnými změnami a tato práce se zaměří na úpravy v právních předpisech, které se staly po vstupu České republiky do Evropské unie, tedy po roce 2004 až do současnosti a jak tyto změny ovlivnily společnosti s předmětem podnikání pohostinství a ubytování. Pro vznik a chod každého podniku jsou důležité zákony, kterými se firma musí při vedení účetnictví řídit. Základním právním předpisem upravující oblast účetnictví je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a na něj navazující další právní předpisy.

Účetní problematikou se zabývá řada odborných publikací a časopisů, většina z nich však popisuje jen určitou novelizaci a změny s ní spojené, nepodává však ucelený pohled na účetnictví, který má přinést tato práce. Mezi lety 2004 - 2006 nabylo v platnost velký počet nových a upravených ustanovení, které není možné všechny detailně rozebírat. Tato práce je zaměřená na změny významnější, se zcela novou úpravou a na změny, které byly diskutovány v odborném tisku.

Neustálé legislativní změny jsou pro účetní profesi nepochybně velkou zátěží. Některé zákony jsou upravovány dokonce častěji než jednou za rok. Pro účetní jednotky to představuje věnovat novelizacím neustálou pozornost, jelikož by jim mohla uniknout nějaká důležitá podmínka, kterou je potřeba zohlednit při vedení účetnictví či zpracování účetní závěrky.

Finanční účetnictví zaznamenává stav a změny ekonomické reality a výsledkem jsou informace pro uživatele o finanční situaci a výkonnosti podniků. Účetnictví musí poskytovat věrný a poctivý obraz skutečnosti ke zhodnocení uplynulého účetního období, kvalitního fungování podniku a rozhodování o budoucnosti společnosti. K dosažení tohoto cíle, musí být účetnictví schopné reagovat na měnící se ekonomické prostředí a neustále zdokonalovat své metody.

1. Cíl a metodika práce

Cílem bakalářské práce je deskripce vybraných oblastí finančního účetnictví z hlediska legislativních změn a kvantifikace vlivu meziročních změn na finanční situaci, výkonnost podniků a vybrané ukazatele finanční analýzy mezi lety 2004 - 2016. Při vymezování změn v českých účetních předpisech byly použity především právní předpisy v příslušných letech. Nejdříve jsou rozebrány změny v základních účetních předpisech, kterými jsou zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška Ministerstva financí ČR a poté úpravy v Českých účetních standardech a případné další navazující právní předpisy, které mohou ovlivnit oblast účetnictví.

Změny jsou zobrazeny v chronologickém sledu tak, jak vyplývají z novelizovaných právních předpisů. Text jednotlivých kapitol se vztahuje k právnímu předpisu uvedeném v názvu podkapitoly.

Vzhledem k poznatkům z deskriptivní části budou vybrány změny, které mají přímý vliv na položky poměrových ukazatelů finanční analýzy. Bude proveden výzkum, za účelem identifikovat dopady těchto změn na výsledky poměrových ukazatelů. Výzkum bude realizován analýzou dat ze sbírky listin obchodního rejstříku na vzorku 100 náhodně vybraných podniků z oboru pohostinství a ubytování. V závěru bude použita komparace veškerých poznatků a zhodnocení problematiky.

Práce je zaměřena na změny, které se týkají účetnictví podnikatelských subjektů, tedy především na obchodní společnosti. Organizačním složkám státu, neziskovým organizacím a ostatním subjektům nebude věnována pozornost.

2. Regulace českého účetnictví

V různých zemích probíhá regulace finančního účetnictví různým způsobem a v různém rozsahu. Uskutečňuje se buď právní normou, to znamená že řízení účetnictví je v pravomoci státu, který vydává závazné účetní předpisy podle kterých se podnikatelským subjektům ukládají povinnosti a sankce za jejich nesplnění. Nebo probíhá formou regulace účetními standardy, kde účetní znalec dobrovolně dodržuje účetní standardy, což je soubor přijatých předpokladů, uznávaných účetních metod a zásad, různých doporučení atd. Poslední možnost je kombinace obou způsobů. [6]

Velkou nevýhodou regulace právní normou je její nepružnost, jelikož každá změna souvisí s celkem zdlouhavým legislativním procesem. Platnost právní normy je bohužel omezena jen na hranice daného státu, tudíž účetní systém a jeho výkaznictví v jednotlivých zemích nelze porovnávat. Globalizace je velkou překážkou při sbližování účetního výkaznictví. Tato regulace je postavena na římském právu a je využívána např. ve Francii, Německu, Itálii a v ČR. [12]

Při regulaci účetními standardy je norma a aktualizace zcela v moci profesní instituce. Respektuje se to, co je dlouhodobě ověřeno a stalo se obecným pravidlem. Často se hovoří o samoregulaci či autoregulaci, protože je zde potlačen státní vliv a zdánlivě to vypadá, jako by se podniky regulovaly samy. [9]

Kombinace právní normy a účetních standardů je rozložena mezi právní normu, tedy zákon, který tvoří legislativní rámec účetnictví, a systém národních účetních standardů, který podporuje záměry zákonodárce. Tato metoda je lepší s ohledem na rychlejší aktualizaci a tvorbu nových účetních standardů bez zbytečně dlouhého legislativního procesu. Podmínkou této kombinace je velmi dobrá spolupráce státního orgánu s profesními institucemi dané země. [10]

2.1 Právní úprava v ČR

V českém účetnictví se uplatňuje, jak již bylo zmíněno, římské právo tzn. co není upraveno zákonem, to neplatí, postavené na zákonné úpravě. Je řízeno Ministerstvem financí ČR skrze zákon o účetnictví a s ním související předpisy v podobě vyhlášek, jež jsou zpracovány do podoby českých účetních standardů. [9]

2.1.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Základní právní normou je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, který upravuje rozsah a způsob vedení účetnictví a jeho zveřejňování, požadavky na jeho průkaznost a podmínky předávání informací pro potřeby státu. Zákon se od 1. 1. 2016 skládá z osmi samostatných částí místo původních sedmi. První část definuje kdo všechno je účetní jednotkou, které jsou povinni vést účetnictví a jsou jimi:

- a) PO, se sídlem na území České republiky,
- b) zahraniční PO a zahraniční jednotky, jež jsou účetní jednotkou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny či zřízeny nebo provozují na území ČR jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- c) organizační složky státu,
- d) FO zapsána jako podnikatel v OR,
- e) ostatní FO, které jsou podnikateli a jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- f) ostatní FO, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- g) ostatní FO, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h) až l),
- h) ostatní FO, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,
- i) svěřenské fondy podle OZ,
- j) fondy obhospodařované penzijní společnostmi podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravující doplňkové penzijní spoření,

- k) investiční fondy bez právní osobnosti podle zákona upravující investiční společnosti a investiční fondy,
- l) ty, kterým stanoví zvláštní právní předpis sestavení účetní závěrky, nebo které podle zvláštního právního předpisu jsou účetní jednotkou. [75]

Dále zákon charakterizuje subjekty veřejného zájmu jako je např. pojišťovna či zajišťovna, zdravotní pojišťovna a jiné. Nově jsou rozlišovány kategorie účetních jednotek a skupin účetních jednotek, které dělí na mikro, malé, střední a velké účetní jednotky. Začlenění účetní jednotky do dané kategorie závisí na dosažení či překročení nejméně dvou ze tří stanovených kritérií k rozvahovému dni. Definiuje předmět účetnictví jako zaznamenávání stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv a je zde uveden i okamžik vzniku a zániku této povinnosti. Účetní období formuluje jako nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců a je shodné buď s kalendářním rokem, anebo se může jednat o rok hospodářský. Na konci první části jsou uvedeny základní povinnosti účetní jednotky. [15]

Ve druhé části je řešeno kdo může vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a kdo má povinnost ho vést v plném rozsahu. Popisují se zde účetní doklady, zápisy, účetní knihy a směrná účtová osnova. Nově přibyla část věnující se jednoduchému účetnictví. [17]

Třetí část se věnuje výhradně účetní závěrce, určuje její obsah, rozvahový den či jiný okamžik, ke kterému se sestavuje, povinnost ověření auditorem a způsoby zveřejňování. Dále se zabývá použitím mezinárodních účetních standardů a konsolidací účetní závěrky. [18]

Čtvrtá část je zaměřena na způsoby oceňování majetku a závazků. Pátá a šestá část pojednává o inventarizaci majetku a závazků a úschově účetních záznamů. Nově přidaná sedmá část se zabývá problematikou zpráv o platbách orgánům správy členského státu EU nebo třetí země. Poslední, osmá část, formuluje účetní záznamy spolu s požadavky na jejich průkaznost, správní delikty a následné sankce za jejich neplnění. [75]

2.1.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Ministerstvo financí vydává od roku 2003 prováděcí vyhlášky pro následující skupiny účetních jednotek s ohledem na zaměření jejich činnosti:

- a) podnikatelé,
- b) banky a jiné finanční instituce,
- c) pojišťovny,
- d) zdravotní pojišťovny,
- e) nepodnikatelské subjekty účtující v soustavě podvojného účetnictví (např. církve, politické strany a hnutí, nadace). [15]

Všechny uvedené vyhlášky definují obsah, strukturu a způsob sestavování účetní závěrky. Dále také upřesňuje směrnou účtovou osnovu, účetní metody a někdy i konsolidovanou účetní závěrku. Tato práce se zabývá pouze podnikatelskými subjekty a proto se bude nadále zabývat pouze vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška“). Tato vyhláška definuje:

- a) na koho se vztahuje a co upravuje,
- b) rozsah a způsob sestavování účetní závěrky a vystavení výroční zprávy,
- c) uspořádání a obsahové vymezení položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty, vysvětlujících a doplňujících informací v příloze účetní závěrky, přehledu o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu,
- d) směrnou účtovou osnovu,
- e) účetní metody (např. způsoby oceňování majetku a závazků, tvorba opravných položek, způsoby odepisování, metody konsolidace účetní závěrky atd.). [61]

Součástí vyhlášky jsou také přílohy, které uvádějí uspořádání a označování položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty podle druhového a účelového členění a nakonec směrnou účtovou osnovu. [17]

2.1.3 České účetní standardy

Poslední stupeň úpravy českého účetnictví tvoří České účetní standardy vydávané Ministerstvem financí pro zajištění souladu při používání účetních metod a pro zajištění vyšší srovnatelnosti účetních závěrek. Obsahem je vymezení základních pojmů, popis účetních metod a postupů při účtování. Účetní standardy jsou vázány na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a prováděcí vyhlášku k zákonu o účetnictví. Účetní jednotka se od standardů může odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Tyto odchylky a její zdůvodnění je účetní jednotka povinna uvést v příloze účetní závěrky. [17]

Tab. 1: České účetní standardy pro podnikatele - přehled

Číslo	Název
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kurové rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
011	Operace s obchodním závodem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé závazky k úvěrovým institucím
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích
024	Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016

Zdroj: vlastní zpracování podle [15], 2016

2.1.4 Ostatní právní předpisy

S vedením účetnictví, přípravou účetních závěrek a zveřejňováním účetních informací souvisí i další předpisy obchodního a občanského práva. Mezi nejvýznamnější patří občanský zákoník, důležitý pro stanovení podrobných pravidel účtování především v oblasti závazkového práva a vymezuje pojmy jako podnikatel či závazek. Zákon č.90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech má vliv na postupy účtování vlastního kapitálu a rozdělení výsledku hospodaření jelikož stanovuje práva a povinnosti obchodních korporací. Další případy kdy se musí uzavírat účetní knihy, sestavovat nebo zveřejňovat účetní závěrka, anebo sestavovat mezitímní účetní závěrka stanovuje zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů. Informaci o tom, které osoby se musí zapisovat do obchodního rejstříku je obsažena v zákoně č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, načež navazuje § 1 zákona o účetnictví při určování účetních jednotek. Definiuje také povinnost zveřejňování účetních informací jako např. výročních zpráv a účetních závěrek ve Sbírce listin. [12]

Mezi další významné právní předpisy související s účetnictvím je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 593/1992Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Tyto zákony udávají způsob zjištění základu daně u poplatníků daně a položky o které je možné snižovat či zvyšovat výsledek hospodaření, ze kterého se zjišťuje základ. [18]

3. Charakteristika účetnictví

3.1 Předmět účetnictví

Účetnictví dává informace o hospodářských operacích, při kterých se mění výše a struktura majetku nebo dluhů účetní jednotky v průběhu její existence. Tyto informace zachycují výši a strukturu majetku, dluhy a vlastní kapitál účetní jednotky. Důležité jsou také informace o jejím hospodaření. [18]

3.2 Druhy účetnictví

Účetnictví je možné rozdělit do dvou kategorií – finanční a manažerské účetnictví. Finanční účetnictví má za úkol vyjádřit vztah mezi účetní jednotkou a jejím okolím. Zachycuje vazby s dodavateli, odběrateli, zaměstnanci, bankou a jejími věřiteli, státem, institucemi sociálního zabezpečení, zdravotními pojišťovnami a dalšími činiteli. Manažerské účetnictví naopak poskytuje informace pro potřeby aktivního řízení, především rozhodování. Zaměřuje se spíše na to co bude. Podává informace o struktuře nákladů a výnosů, rozpočtech nebo kalkulaci výkonů. [9]

3.3 Účetní soustavy

Jednoduché účetnictví

V jednoduchém účetnictví se sleduje výše příjmů a výdajů peněžních prostředků zanesených v peněžním deníku. Za výsledek hospodaření se považuje rozdíl mezi příjmy a výdaji, je tedy identický s cash flow účetní jednotky. [17]

Jednoduché účetnictví se několik let v zákoně o účetnictví neobjevovalo, přesto některé účetní jednotky jej mohli v systému účtovat. Proto se jednoduché účetnictví opět vrátilo do zákona o účetnictví prostřednictvím vyhlášky č. 221/2015 Sb. a vyhlášky č. 325/2015 Sb., které jsou rozebrány v praktické části práce. Jednoduché účetnictví mohou v současné době vést následující subjekty:

- spolek a pobočný spolek,
- odborová organizace, pobočná odborová organizace, mezinárodní odborová organizace a pobočná mezinárodní organizace,
- organizace zaměstnavatelů, pobočná organizace zaměstnavatelů, mezinárodní organizace zaměstnavatelů a pobočná organizace zaměstnavatelů,

- církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, která je PO evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností,
- honební společenstva. [38]

Zároveň uvedený okruh účetních jednotek musí splňovat následující zákonná kritéria:

- nejsou plátcí daně z přidané hodnoty,
- jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhly 3 mil. Kč,
- hodnota jejich majetku nepřesáhla 3 mil. Kč. [75]

Podvojně účetnictví

Podvojně účetnictví je založeno na zachycování účetních informací podvojným způsobem. Dokáže tak nahlížet na majetek z hlediska formy a z hlediska zdrojů a jeho krytí. Hospodářský výsledek se stanovuje z rozdílu mezi výnosy a náklady. Podvojně účetnictví je založeno na řadě účetních zásad, především na zásadě věrného a poctivého zobrazení. [15]

3.4 Účetní zásady

Hlavní účetní zásadou je beze sporu **věrné a poctivé (pravdivé) zobrazení**. To znamená, že obsah účetní závěrky zcela odpovídá skutečnému stavu a při zaznamenávání je použito takových účetních metod, aby bylo dosaženo věrnosti. [9]

Předpoklady **akruálního principu** a **neomezeného trvání účetní jednotky** v dohledné budoucnosti jsou základy pro podvojný účetnictví. Při dodržení akruálního principu je vyžadováno účtovat účetní případy do období, s nímž časově a věcně souvisí a nezáleží při něm na toku peněz. Jde o časové rozlišení nákladů a výnosů, proto zisk, který zjišťujeme jako rozdíl výnosů s nákladů není shodný s výší peněžních prostředků jednotky, jako je tomu u jednoduchého účetnictví. Zásada neomezeného trvání se uplatňuje především v oceňování aktiv. Vychází se z předpokladu, že účetní jednotka bude pokračovat ve své činnosti a nenastanou u ní skutečnosti, které by ji zabránily v činnosti nadále pokračovat i v dohledné době. Spolu s těmito zásadami existuje spousta dalších, které jsou občas v rozporu, ale důležité je aby se účetní jednotka držela hlavní zásady, a to věrného a poctivého zobrazení účetnictví. [12]

Zásada účetní jednotky

Informace se musí týkat jedné konkrétní účetní jednotky. V praxi jde o uvádění názvu účetní jednotky v záhlaví dokladů a výkazů. [17]

Zásada měření (oceňování) v peněžních jednotkách

Aby se mohly sčítat jednotlivé složky majetku a zjišťovat finanční situaci účetní jednotky musí být předmět účetnictví výhradně takové činnosti, jež lze měřit v peněžních jednotkách. [20]

Zásada oceňování v historických cenách

Majetek účetní jednotky by se měl oceňovat v cenách za niž jsme ho pořídili. V oblasti finančních instrumentů se však standardně používá aktuální tržní ocenění. [18]

Zásada stálé kupní síly peněžní jednotky

Předpokladem je neexistence inflace a to znamená, že účetní jednotka má neměnnou kupní sílu. V praxi je tento předpoklad nereálný, a proto se za porušení považuje vysoká míra inflace, pak se položky přepočítávají pomocí inflačních koeficientů. [12]

Realizační princip

Na základě této zásady by se výnosy měly uznávat v okamžiku jeho realizace a ne až při zaplacení faktury. Stejně tak by se měl uplatňovat i u nákladů. [18]

Zásada opatrnosti

Předpokladem této zásady je účtovat jen takové zisky, kterých bylo skutečně dosaženo. Naopak by měly být vykazovány i ztráty a výnosy očekávané, které jsou účetní jednotce známy při uzavírání účetnictví a jejichž výše není spolehlivě zjištělná. Pasiva by se neměly z důvodu opatrnosti podceňovat a aktiva nadhodnocovat. [11]

Zásada konzistence

Požadavkem této zásady je používání stejného způsobu účtování či oceňování nejenom ve sledovaném účetním období, ale i v dalších účetních obdobích, aby byla zajištěna srovnatelnost účetních informací. [12]

Zásada objektivitu účetních informací

Tato zásada požaduje aby údaje v účetních výkazech byly nezaujaté a založené na skutečnostech, které lze ověřit. [9]

Zásada měření výsledku hospodaření v pravidelných intervalech

Účetní jednotka by měla výsledek hospodaření měřit v pravidelných časových intervalech, v tzv. účetních obdobích a za každé účetní období stanovit hospodářský výsledek. [17]

Zásada přednosti obsahu před formou

Tato zásada řeší to, že by účetní jednotka měla vykazovat účetní operace dle jejich skutečné podstaty (obsahu), a ne dle jejich formy (právního ustanovení). [20]

4. Charakteristika účetní závěrky

Účetní závěrka je závěrečným dokumentem, kterým vrcholí účetní práce za celé účetní období. Sestavuje se v souladu se zákonem o účetnictví a měla by splňovat účetní zásady, být v české měně a hodnoty jsou uváděny v celých tisících Kč nebo v milionech Kč (pokud má účetní jednotka hodnotu aktiv větší než 10 mld. Kč). Poskytuje věrný a poctivý obraz o majetkové, důchodové a finanční situaci. Je tvořena pěti částmi:

- a) rozvaha,
- b) výkaz zisku a ztráty,
- c) příloha s doplňujícími informacemi obsažených ve výše uvedených částech,
- d) přehled o peněžních tocích - cash flow,
- e) přehled o změnách vlastního kapitálu. [15]

Střední a velké podniky mají od roku 2016 povinnost v účetní závěrce zaznamenávat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Mikro a malé podniky bez ohledu na povinnost auditu tuto povinnost nemají. [78]

Účetní závěrku sestavují účetní jednotky v plném rozsahu nebo ve zkráceném rozsahu. Mikro a malé podniky, jež nemají povinnost sestavovat audit, mohou účetní závěrku sestavovat ve zkráceném rozsahu, pokud nejsou obchodní společnostmi. Obsah zkrácené závěrky je stanoven ve vyhlášce pro podnikatele a uvádějí se pouze hlavní řádky. [61]

Zákon o účetnictví vymezuje následující druhy účetních závěrek:

- a) **řádná** je sestavená k poslednímu dni běžného účetního období uzavřením účetních knih,
- b) **mimořádná** se sestavuje k odlišnému dni než k poslednímu dni účetního období např. v den vstupu do likvidace či prohlášení konkurzu; považuje se za ni i konečná účetní závěrka,
- c) **mezitímní** je sestavována v průběhu účetního období dle zvláštních právních předpisů a účetní knihy se při ní neuzavírají, provádí se pouze inventarizace. [20]

4.1 Rozvaha

Rozvaha je účetním výkazem, obsahující uspořádaný přehled majetku a zdrojů jeho krytí, neboli aktiv a pasiv k rozvahovému dni. Rozvaha se vždy řídí bilančním principem, to znamená, že celková pasiva a celková aktiva se musejí rovnat. Rozvaha se sestavuje na základě informací vycházejících z účetnictví vždy k určitému datu. Podle okamžiku sestavení rozvahy lze rozlišit:

- a) zahajovací rozvahu - sestavuje se při zahájení podnikatelské činnosti, tj. zapsáním do obchodního rejstříku,
- b) počáteční rozvahu - sestavuje se k prvnímu dni účetního období,
- c) konečnou rozvahu - sestavuje se k poslednímu dni účetního období,
- d) mezitímní rozvahu - sestavuje se za kratší dobu, než je účetní období. [4]

Uspořádání je stanoveno v příloze č. 1 prováděcí vyhlášky pro podnikatele. Rozlišují se zde dlouhodobá a krátkodobá aktiva, která jsou řazena podle likvidnosti od nejhůře likvidních (např. automobil) po nejlépe likvidní (peníze v pokladně). První položkou aktiv jsou pohledávky za upsaný základní kapitál. Dále účetní jednotka zaznamenává položky dlouhodobého majetku, který se dělí na nehmotný, hmotný a finanční majetek. Poté následují položky oběžných aktiv v členění na zásoby, dlouhodobé a krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek, který je ze všech nejlíkvnější. Poslední částí aktiv je časové rozlišení, který řeší nesoulad mezi náklady a výnosy na jedné straně a výdaji a příjmy a straně druhé. [19]

Pasiva se v rozvaze člení podle vlastnického práva od položek vlastních zdrojů po cizí zdroje krytí. Mezi vlastní zdroje se řadí základní kapitál, kapitálové fondy, fondy tvořené ze zisku, výsledek hospodaření minulých let a běžného účetního období. Cizí zdroje krytí představují rezervy, dlouhodobé a krátkodobé závazky a bankovní úvěry a výpomoci, které jsou tvořeny závazky za bankovními institucemi. Poslední částí, stejně jako u aktiv, je časové rozlišení. Aktiva i pasiva se v rozvaze dělí na běžné a minulé účetní období, u aktiv se ještě rozlišuje netto hodnota rozložená na brutto stav (vstupní ceny) a korekce (oprávky a opravné položky k jednotlivým složkám aktiv). [14]

V České republice je rozvaha zaznamenávána v horizontální formě, jejíž předností je rychlá informace o velikosti podniku, jelikož je zde přímo vyjádřena bilanční suma.

V jiných zemích (např. ve Velké Británii) se lze setkat s vertikální formou rozvahy, která zdůrazňuje pohled vlastníků a jejich podíl na financování majetku podniku. Při takovém to uspořádání položek se dá snadno vyjádřit čistý pracovní kapitál, důležitým při prokazování likvidity podniku. [77]

4.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty rozvádí a více specifikuje výsledek hospodaření běžného účetního období, který je již uveden v rozvaze, a proto jde o tzv. účetní výkaz odvozený. Sleduje výsledek hospodaření z pohledu provozní a finanční činnosti a tím podává informaci o finanční výkonnosti účetní jednotky. Členění a označování je upraveno v přílohách č. 2 a č. 3 vyhlášky pro podnikatele. [1]

Výkaz zisku a ztráty může být sestaven v účelovém nebo druhovém členění. Při použití druhového členění, se náklady dělí podle druhu např. odpisy majetku nebo mzdové náklady. Náklady se zde zaznamenávají podle časového hlediska bez ohledu na to, na co byly vynaloženy. Naopak účelové členění sleduje příčinu vzniku např. na výrobu, odbyt nebo správu. Do výkazu se zaznamenávají až v době vykazání výnosu, k jehož dosažení byly náklady vynaloženy. V České republice je rozšířenější druhové členění nákladů. Jedním z důvodů může být legislativní nařízení, které nařizuje při vytvoření výkazu zisku a ztráty podle účelového členění, uvést i druhové členění nákladů v příloze. [8]

Ať už se jedná o druhové, anebo účelové členění výkazu, jednotlivé položky jsou označeny písmeny, která představují nákladové položky a římskými číslicemi představující výnosové položky. Některé řádky vznikají součtem jednotlivých položek výkazu, a ty jsou označeny hvězdičkami. Veškeré položky se udávají za běžné a minulé účetní období. Řádek označený třemi hvězdičkami výkazu zisku a ztráty (výsledek hospodaření za účetní období) se musí rovnat s řádkem představující výsledek hospodaření běžného účetního období uvedeném v rozvaze. Zkrácený rozsah obsahuje jen položky označené písmeny, římskými číslicemi a hvězdičkami a může být využíván pouze malou a mikro neauditovanou účetní jednotkou, která není obchodní společností. Stejně jako rozvaha se i výkaz zisku a ztráty vyplňuje v celých tisících Kč, anebo v milionech Kč (u účetních jednotek vykazující hodnotu aktiv větší než 10 mld. Kč). [20]

4.3 Příloha v účetní závěrce

Důležitou součástí účetní závěrky je příloha doplňující a vysvětlující informace zobrazené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Rozsah informací, které musí být v příloze stanovuje vyhláška. Mezi základní informace patří následující:

- a) základní údaje o účetní jednotce – název, právní forma, předmět podnikání,
- b) účetní metody a obecné zásady, které účetní jednotka používá – způsob oceňování majetku, stanovené reálné hodnoty majetku a závazků,
- c) výše pohledávek a závazků se splatností delší jak 5 let, anebo krytých věcnými zárukami,
- d) výše záloh, závdavků, zápůjček a úvěrů poskytnutých členům různých orgánů,
- e) výše a povaha výnosů a nákladů mimořádné svým objemem či původem,
- f) průměrný přepočtený počet zaměstnanců. [15]

5. Charakteristika finanční analýzy

Finanční analýza je soubor postupů prováděných za účelem získat informace pro kvalitní fungování podniku a rozhodování o její budoucnosti. Účetnictví předkládá informace pouze z jednoho časového období a ke srovnání je nelze použít. Finanční analýza zajistí, aby tato data mohla být použita pro hodnocení finančního zdraví podniku a slouží ke srovnání situace mezi podniky v oboru navzájem nebo mezi časovými obdobími. Srovnatelnost finanční analýzy může být mírně oslabena změnami právních předpisů či velikostí trhu. Pokud se účetní výkazy porovnávají z časového hlediska, jedná se o horizontální analýzu. Jeli zkoumána struktura položek výkazu, používá se analýza vertikální. [8]

Výchozími dokumenty pro finanční analýzu jsou informace obsažené ve výročních zprávách, především jde o rozvahu a výkaz zisku a ztráty, které jsou popsány výše. Pro srovnání a vyhodnocování informací, které poskytují, se mohou získat další analytické informace jejich rozbořem různými metodami. [14]

Je možné využít řadu metod k provedení analýzy, podnik sám si zvolí taková kritéria, metody a techniky, které jsou pro něj nejlepší. Obecně se metody a přístupy k finanční analýze dělí následovně:

- analýza absolutních tokových a stavových veličin zachycených ve výkazech účetní závěrky tzv. extenzivní analýza,
- analýza pomocí poměrových (intenzivních) ukazatelů,
- analýza pomocí modelů konstruovaných z poměrových ukazatelů, případně i tokových veličin. [2]

Nejčastěji se v praxi využívá poměrových ukazatelů, které se člení to těchto skupin:

- a) ukazatele likvidity,
- b) ukazatele rentability,
- c) ukazatele aktivity,
- d) míra zadlužení,
- e) ukazatele kapitálového trhu. [5]

5.1 Ukazatele likvidity

Pro firmu je prvořadá informace o likviditě podniku, která představuje schopnost splácet včas své závazky. Nedostatek likvidity (schopnost dané položky rychle se přeměnit na peněžní hotovost) může vést k platební neschopnosti a vyústit až v bankrot. Podle jednoho čísla nelze konstatovat závěry, proto je vhodné vytvořit delší časovou řadu. Různí uživatelé preferují různé úrovně likvidity.

Likvidita 1. stupně je ukazatel využívající nejlikvidnější položky rozvahy se nazývá **okamžitá likvidita**. V čitateli jsou pohotové platební prostředky, které jsou tvořeny penězi na běžném účtu a v pokladně, obchodovatelnými cennými papíry a šeky. [14] Doporučená hodnota ukazatele se pohybuje v rozmezí 0,2 až 0,5. [79]

$$\text{Okamžitá likvidita} = \frac{\text{pohotové platební prostředky}}{\text{okamžitě splatné závazky}}$$

Likviditou 2. stupně je označována **pohotová likvidita**. Podle tohoto ukazatele by měl podnik být schopný vyrovnat své závazky bez toho, aby musel prodat své zásoby. Vyšší hodnota je lepší pro věřitele, ale ne pro akcionáře a vedení podniku. Držení velkého objemu oběžných aktiv vázaných ve formě pohotových prostředků nepřináší téměř žádný úrok. [14] Doporučuje se udržovat hodnotu mezi 0,7 a 1,2. [79]

$$\text{Pohotová likvidita} = \frac{(\text{OA} - \text{zásoby})}{\text{krátkodobé závazky}}$$

Běžná likvidita (likvidita 3. stupně) ukazuje, jak by podnik uspokojil své věřitele v případě přeměny všech oběžných aktiv na hotovost. Vyšší hodnoty značí pravděpodobnější zachování platební schopnosti firmy. [11] Hodnota běžné likvidity by se měla pohybovat mezi 1,8 a 2,5. [79]

$$\text{Běžná likvidita} = \frac{\text{oběžná likvidita}}{\text{krátkodobé závazky}}$$

5.2 Ukazatele rentability

Ukazatele rentability představují celkovou efektivnost podniku a v praxi patří mezi nejvyužívanější analýzy. Poměří zisk a vložený kapitál (např. vlastní kapitál, aktiva, tržby, dlouhodobé zdroje). Hodnocení probíhá podle oboru, ve kterém firma podniká, a má význam zejména pro majitele, akcionáře a investory. Při výpočtu lze počítat s jedním ze dvou druhů zisku, jedná se o:

- **EBIT** - zisk před zdaněním a úroky
- **EAT** - zisk po zdanění neboli čistý zisk

Hodnota EBIT je využívána tam, kde je potřeba mezifiremního srovnání. Zvolený způsob financování (úrok) a zdanění by mohl zkreslit náhled na tvorbu výsledku hospodaření. [14]

Rentabilita celkového vloženého kapitálu (ROA)

Rentabilita celkového vloženého kapitálu vyjadřuje celkovou výnosnost kapitálu. Celkovým vloženým kapitálem jsou myšlena celková aktiva. Představuje, jak efektivně využívá management prostředky k zajištění zisku. Do vzorce vstupuje zisk před zdaněním a úroky (EBIT) a je vhodný především proto, že se v čase mění sazba daně ze zisku, anebo je podnik srovnáván s dalšími organizacemi s různou strukturou financování. [80]

$$\mathbf{ROA} = \frac{\mathbf{EBIT}}{\mathbf{celkový\ aktiva}}$$

Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)

Hodnota rentability vlastního kapitálu vyjadřuje návratnost kapitálu, který byl do podniku vložen akcionáři nebo vlastníky. Znázorňuje schopnost podniku dosahovat zisku, vzhledem k výnosu získaný z peněz investovaných akcionáři. Představuje hodnotu čistého zisku, který připadá na jednu korunu investovaného kapitálu. [78]

$$\mathbf{ROE} = \frac{\mathbf{EAT}}{\mathbf{vlastní\ kapitál}}$$

Rentabilita tržeb (ROS)

Rentabilita tržeb znázorňuje, jak efektivně podnik provozuje svou činnost. Vyjadřuje schopnost firmy dosáhnout zisku při určité úrovni tržeb, jinými slovy kolik dokáže vyprodukovat zisku na jednu korunu tržeb. V praxi slouží k vyjádření ziskové marže, kterou je možné porovnávat s oborovým průměrem. [14]

$$\text{ROS} = \frac{\text{EAT}}{\text{tržby}}$$

5.3 Ukazatele aktivity

Poměrové ukazatele aktivity hodnotí schopnost organizace rychle využít své vložené prostředky neboli rychlost obratu jednotlivých položek majetku. Dále poskytuje informaci o době za jakou se majetek přemění do výnosů či nákladů. Vyjadřuje například, jestli firma nedrží příliš peněžních prostředků v zásobách. Počítá se obrátka zásob, závazků, pohledávek či peněžních prostředků a doba obratu, která představuje počet dní než se určitá aktiva přemění do výnosů či nákladů. Čím je obrátka majetku rychlejší (kratší), tím je podnik v dané oblasti aktivnější. [2] Mezi nejdůležitější ukazatele této skupiny patří:

$$\text{Obrat celkových aktiv} = \frac{\text{tržby}}{\text{aktiva}}$$

$$\text{Relativní vázanost stálých aktiv} = \frac{\text{stálá aktiva}}{\text{roční tržby}}$$

$$\text{Doba obratu zásob} = \frac{\text{průměrná zásoba}}{\text{denní spotřeba}}$$

Průměrné veličiny lze získat jako průměr počátečního a konečného stavu v rozvaze a denní veličiny se musí vydělit 360. Vypočtené hodnoty je potřeba porovnat s průměrem v daném odvětví. [5]

5.4 Míra zadlužení

Vyjadřuje jak je firma zatížena dluhy a proto představuje klíčovou informaci o finanční stabilitě podniku. S růstem zadluženosti samozřejmě roste i věřitelské riziko. Udržovat velké množství vlastních zdrojů není také nevhodné, protože je to znakem přílišné opatrnosti. [5] Při výpočtech se využívají především následující ukazatele:

$$\text{celková zadluženost} = \frac{\text{cizí kapitál}}{\text{aktiva}}$$

$$\text{úrokové krytí} = \frac{\text{EBIT}}{\text{úroky}}$$

$$\text{pákový ukazatel} = \frac{\text{celková pasiva}}{\text{vlastní zdroje}}$$

Ukazatel úrokového krytí poskytuje informaci o tom, kolikrát převyšuje zisk úroky a doporučuje se, aby hodnota byla minimálně trojnásobná. [14] Pomocí pákového ukazatele je možné zjistit, kolikrát převyšuje celkový kapitál velikost vlastního kapitálu. Lze ho chápat jako efekt zvyšování rentability vlastního kapitálu pomocí cizího kapitálu. Poměr rentability vlastního kapitálu k rentabilitě celkového kapitálu by měl být větší než jedna. [7]

6. Regulace účetnictví po vstupu do EU

Evropa má mnoho zemí s různými postupy zaznamenávání účetních operací. Výsledky účetních závěrek měly odlišné účetní informace a nebylo možné tyto údaje mezi zeměmi srovnávat. V důsledku globalizace bylo nevyhnutelné harmonizovat i oblast účetnictví a toho mělo být dosaženo vydáním Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002, o uplatňování mezinárodních účetních standardů. Jde o dlouhodobý proces spojený s řadou změn a komplikací při jejich zavádění, proto bylo vše nastaveno tak, aby byly změny rozloženy do více účetních období. [13] Již dříve byly vydány směrnice Rady EU, které nejsou vnitrostátně účinné a jsou pro členské státy závazné z hlediska cíle a lhůty a státy si je zakomponují do vlastních právních předpisů.

6.1 Změny od roku 2004

Od 1. 5. 2004 do Evropské unie vstoupila, spolu s devíti dalšími zeměmi, i Česká republika a právní systém EU začal platit i pro ní. Ještě před vstupem ČR do Evropské unie, byla přijata opatření pro snadnější a plynulejší přechod a mimo jiné se stát řídil směrnicemi EU a zanesl je do svých právních předpisů. Z těchto směrnic se týká účetnictví čtvrtá, jejímž obsahem je sjednocení ročních účetních výkazů, sedmá, o konsolidovaných účetních závěrkách, a osmá, která řeší problematiku povinného auditu. [3]

6.1.1 Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví zákonem č. 437/2003 Sb.

Zákon č. 437/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vešel v platnost dne 1. 1. 2004 až na několik ustanovení, které vešly v platnost dnem vstupu ČR do EU. Základním cílem této novely byla slučitelnost českého účetnictví s právem EU. Tento cíl nebyl zcela vyřešen, nedošlo k vyřešení všech problémů, a proto bude i nadále docházet k úpravám zákona o účetnictví. [17] Mezi nejvýznamnější změny, které novelou [64] nastaly, patří:

Zrušení jednoduchého účetnictví, které bylo nutnou podmínkou k tomu, aby byla česká legislativa v souladu s legislativou EU. Novela však připouští výjimku pro určité subjekty, kterým umožňuje vést jednoduché účetnictví až do konce roku 2004. Účetní jednotky, které vedly jednoduché účetnictví, museli přejít na vedení podvojného účetnictví nebo vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu či přejít na daňovou evidenci.

Novela v § 9 udává povinnost vést účetnictví (tj. podvojně účetnictví) všem účetním jednotkám až na výjimky, které jsou v novele uvedeny. Účetní jednotky, které vedou účetnictví, sestavují i účetní výkazy v plném rozsahu. Nově byla zavedena možnost vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu jako jistá náhrada zrušeného jednoduchého účetnictví. V uvedeném paragrafu jsou uvedeny účetní jednotky, které mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a v čem zjednodušení spočívá.

Zákon o účetnictví se od roku 2004 vztahuje na účetní jednotky vedoucí účetnictví v plném či zjednodušeném rozsahu, ale nevztahuje se již na subjekty vedoucí daňovou evidenci, která je obsažena v novelizovaném zákoně o daních z příjmů. Jde o hlavní rozdíl vzhledem k předchozí úpravě. Dopad to mělo zejména na účetní jednotky vedoucí jednoduché účetnictví, které se musely rozhodnout, zdali přejít na účetnictví nebo na daňovou evidenci. Pro mnohé podnikatele bylo lepší vést daňovou evidenci, jelikož jde o zjednodušení administrativy a ušetření peněžních prostředků, které mohou investovat do svého podnikání. [46]

Novela v § 1 definuje, na které podnikající fyzické osoby se vztahuje zákon o účetnictví a tedy i povinnost vést účetnictví. Fyzické osoby, které přesáhly obrat 6 000 000 Kč za rok 2003, mají povinnost vést účetnictví od roku 2005. V § 4 odst. 1 až 7 novela upravuje, od kdy musí účetní jednotka začít vést účetnictví a kdy tato povinnost končí. Právnícké osoby se sídlem na území ČR mají vždy povinnost vést účetnictví od svého vzniku až do dne svého zániku.

Poměrně velké změny se dočkalo ustanovení o ověřování účetních závěrek auditorem, které je zakotveno v § 20. Kromě upřesnění pojmů, byl přidán způsob výpočtu pro případy, kdy účetní období bylo jiné než 12 měsíců. Akciové společnosti mají povinnost podstoupit ověření účetní závěrky auditorem, pokud splňují za poslední dvě období alespoň jedno ze tří kritérií. Společnosti s ručením omezením musí dosáhnout alespoň dvou kritérií, které jsou následující:

1. aktiva celkem více než 40 milionů Kč,
2. roční úhrn čistého obratu více než 80 milionů Kč,
3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 50. [31]

Spolu s těmito změnami byly stanoveny i výjimky z povinnosti nechat si auditorem ověřit účetní závěrku. Pro společnosti, kterých se nově audit netýká, to znamená ušetření finančních prostředků a času, který je k provedení nutný.

S ohledem na směrnici č. 2003/51/ES Evropského parlamentu a Rady ES, byl přepracován § 21, týkající se výroční zprávy. Informace ve výročních zprávách musí být vyvážené a komplexní a musí obsahovat finanční i nefinanční informace. Výroční zpráva musí obsahovat účetní závěrku pouze za jedno minulé účetní období, zprávu o auditu a případně další dokumenty podle zvláštních právních předpisů. Dále § upravuje náležitosti, jež se musí povinně uvádět v příloze účetní závěrky. [32]

U konsolidované účetní závěrky došlo v § 22 odst. 3 zákona po upřesnění pojmů, ke snížení kritéria, týkající se přepočteného stavu zaměstnanců z původních 500 na 250 a upřesnění povinnosti vést konsolidovanou účetní závěrku podle mezinárodních účetních standardů. [64]

Změny se týkaly také oblasti oceňování nabytého souboru majetku. V § 24 doplněním odstavce 7 a 8 vznikla možnost používání pevných kursů pro oceňování položek, jejichž jmenovitá hodnota je vyjádřena v cizí měně. [46]

Novelou [64] byl zcela přepracován § 37 týkající se sankcí a místo odkazů na ustanovení, která byla trestána pokutou, obsahuje zmíněný paragraf celý text prohřešků.

6.1.2 Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. vyhláškou č. 472/2003 Sb.

Vyhláška č. 472/2003 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., která je uvedena v [50], přinesla řadu změn, z nichž nejdůležitější jsou následující:

Ve směrné účtové osnově došlo kromě přejmenování účtové třídy 2 a různých názvů skupin a k přidání účtové skupiny 15 - Poskytnuté zálohy na zásoby. Dříve se poskytnuté zálohy na zásoby účtovaly do skupiny 31 - Pohledávky. Dále se nově rezerva na daň z příjmů řadí do účtové skupiny 59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů. Cílem změny bylo pravděpodobně nákladové vykázání rezervy pod položkami týkající se splatné daně, jelikož doposud byly rezervy na daň z příjmů vykazovány společně s rezervami. Rezervu na daň z příjmů tvoří společnosti v případě, že okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku stanovení výše daňové povinnosti.

V rozvaze došlo k vyčlenění záloh na zásoby do samostatného řádku a zavedení řádku nového, pro dlouhodobé poskytnuté zálohy. Další změny v rozvaze byly pouze v přejmenování položek.

V uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty druhového členění byl přidán řádek s názvem Výsledek hospodaření před zdaněním. V účelovém členění přibyly mezisoučtové řádky pojmenované Provozní výsledek hospodaření, Finanční výsledek hospodaření a Výsledek hospodaření před zdaněním. K poslední změně došlo u řádku O, který byl upraven na Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům. Cílem bylo zpřehlednit výpočty výkazu zisku a ztráty. [50]

6.1.3 Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s platností od roku 2004

Dnem 1. 1. 2004 vstoupily také v platnost České účetní standardy pro podnikatele jako další právní předpis upravující účetnictví podnikatelů. Vydáním standardů byla nahrazena dosavadní opatření Ministerstva financí.

Novela zákona o daních z příjmů, která přinesla řadu změn ve zdaňování příjmů fyzických i právnických osob, reaguje především na novinky vyplývající z novely zákona o účetnictví v daném roce. Od roku 2004 začíná postupné snižování daně z příjmů právnických osob. Snižováním má dojít k odlehčení daňového zatížení podnikatelů, zvýšení konkurenceschopnosti a lepšímu postavení firem na světových trzích. V roce 2003 sazba činila 31 % a touto novelou byla snížena na 28 %. [31]

Novela zákona [63] přinesla omezení daňové uznatelnosti odpisů a nájemného u finančního leasingu osobních automobilů, a to na maximální částku 900 000 Kč po celou dobu odepisování či trvání leasingu.

Daňová ztráta vyměřená za zdaňovací období započaté v roce 2004 a v následujících letech, může být od základu daně odečtena nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, ve kterém byla daňová ztráta vyměřena. Došlo tedy ke snížení možnosti umořovat ztrátu z minulých let ze sedmi na pět let. [32]

Opět se zavedlo daňové odepisování nehmotného majetku s dobou odepisování 48 měsíců u softwaru, 60 měsíců u zřizovacích výdajů a 72 měsíců u ostatního nehmotného majetku. Byla zavedena nová 6. odpisová skupina u daňových odpisů s dobou odepisování 50 let. [63]

Jak již bylo zmíněno, od začátku roku 2004 lze místo jednoduchého účetnictví vést daňovou evidenci. Ta je obsažena v novele zákoně o daních z příjmů a je založena na stejných zásadách jako jednoduché účetnictví.

Při vstupu České republiky do EU byl vydán zcela nový zákon o dani z přidané hodnoty s platností od 1. 5. 2004. Nový zákon o DPH má několik odlišností od původního, zmíněny budou jen některé změny. Došlo ke snížení základní sazby z 22 % na 19 %, některé služby a zboží byly přesunuty do kategorie zdaňované sníženou sazbou a DIČ se od té doby uvádí v novém tvaru, s označením CZ na začátku. Z novely zákona [31] dále vyplývá povinnost nově odvádět DPH i ze záloh, což mírně zkomplikovalo účtování.

Z výše uvedených změn byly vybrány ty, které mají přímý vliv na čítenel nebo jmenovatel různých ukazatelů finanční analýzy. Byly identifikovány položky, u kterých se po novele právních předpisů změnila jejich výše a k nim byly přiřazeny poměrové ukazatele, ve kterých je tato položka obsažena. Účinek vybraných změn na ukazatele finanční analýzy názorně zobrazuje Tab. 2:

Tab. 2: Znázornění dopadu vybraných změn za rok 2004

Identifikace změny	Dopad na položku poměrového ukazatele	Dopad na ukazatel finanční analýzy
Snížení sazby daně z příjmů PO	Zisk po zdanění	Veškeré ukazatele rentability využívající EAT
Účtování poskytnuté zálohy na zásoby	Zásoby Pohledávky Oběžná aktiva	Celková likvidita Pohotová likvidita ROA Čistý pracovní kapitál Obrat celkových aktiv Obrat zásob Celková zadluženost

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Na 100 náhodně vybraných podniků, byl proveden výzkum, za účelem zjistit počet podniků, které vybrané položky zaznamenávají ve svém finančním výkaznictví. Zjištěné výsledky zobrazuje Tab. 3:

Tab. 3: Počet podniků zaznamenávajících položky podléhající změnám za rok 2004

Identifikace položky	Počet podniků zaznamenávající položku	Počet podniků nezaznamenávající položku
Zisk po zdanění	100	0
Poskytnuté zálohy na zásoby	0	100

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Snížení sazby daně z PO se týká všech účetních jednotek z vybraného vzorku, jelikož mají všichni právní formu společnost s ručením omezeným nebo akciová společnost. Poskytnuté zálohy na zásoby nevykazuje žádná z analyzovaných společností. Z tabulky je možné vyvodit závěr, že poslední zmíněná změna nebyla pro vybrané účetní jednotky významná.

6.2 Změny od roku 2005

V roce 2005 začala platit několik novelizovaných právních předpisů. Počátkem roku došlo k drobné novele zákona o účetnictví a několika menších změn ve vyhlášce pro podnikatele, dále vstoupily v účinnost některá ustanovení z novely zákona o daních z příjmů.

6.2.1 Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví zákonem č. 669/2004 Sb.

Na základě nařízení č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady ES se od 1. 1. 2005 v zákoně ukládá povinnost obchodním společnostem, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů, ať už v ČR nebo v ostatních členských státech EU, účtovat a sestavovat účetních závěrku podle Mezinárodních účetních standardů.

V prvním paragrafu se pro FO, které jsou podnikateli zvýšila hranice obratu pro povinnost vést účetnictví ze 6 milionů na 15 milionů Kč za kalendářní rok. S touto změnou přibyla i přechodná ustanovení, která umožňují vymezeným účetním jednotkám vést jednoduché účetnictví až do konce roku 2006, neziskové organizace jej mohou vést do konce roku 2007. [65]

6.2.2 Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. vyhláškou č. 397/2005 Sb.

V tomto roce se ve vyhlášce objevilo jen několik změn, které nebyly nijak zvlášť obsáhlé. Došlo ke zcela nové úpravě účtování o povolenkách na emise skleníkových plynů, které nyní spadají do dlouhodobého nehmotného majetku bez ohledu na výši

ocenění nebo dobu použitelnosti. Novela doplnila ustanovení o účtování a vykazování preferenčních limitů tak, aby všechny účetní jednotky používaly shodné účtovací postupy. V neposlední řadě novela zpřesňuje sestavování konsolidované účetní závěrky a vymezení případů, kdy podnik nebude muset konsolidovanou závěrku vytvářet. [47]

Do přílohy účetní závěrky se od roku 2005 uvádí několik nových informací. Nově se uvádí údaje o účetních jednotkách, právnických osobách, ve kterých je jiná účetní jednotka společníkem s neomezeným ručením. Druhý údaj souvisí s preferenčními limity. Účetní jednotka musí uvést v příloze individuální preferenční limity a jiné obchodní limity a kvóty, o kterých neúčtovala, protože by náklady na získání informace o ocenění převýšily její významnost. [43]

6.2.3 Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s platností od roku 2005

Dne 9. 12. 2004 byla Senátem ČR schválena novela zákona č. 669/2004 Sb., o daních z příjmů, která vstoupí v platnost 1. 1. 2005. Novela řeší zejména problematiku dlouhodobého majetku a to následujícím způsobem:

Pozměnily se doby odpisování hmotného majetku. Přehled změn uvádí Tab. 4:

Tab. 4: Doby odpisování hmotného majetku za rok 2004 a 2005

Odpisová skupina	Doba odpisování 2004	Doba odpisování 2005
1	4 roky	3 roky
1a	-	4 roky
2	6 let	5 let
3	12 let	10 let
4	20 let	20 let
5	30 let	30 let
6	50 let	50 let

Zdroj: vlastní zpracování podle [21], 2017

Z tabulky je zřejmé, že přibyla nová odpisová skupina 1a, do které patří motorová vozidla, která byla původně v první odpisové skupině. To znamená, že se u osobních automobilů a nákladních vozidel sazba nezměnila. U první až třetí odpisové skupiny byly významně zkráceny doby odpisování. Změnily se také odpisové sazby rovnoměrného odepisování a koeficienty zrychleného odepisování, které jsou uvedeny v § 31 a §32 zákona o daních z příjmů.

Byl zrušen investiční odpočet a zcela nově byla zavedena možnost zvýšit odpis v prvním roce odepisování což má pro poplatníka stejný daňový dopad a zvýšený odpis je možné využít i tam, kde investiční odpočet možný nebyl. Odpis v prvním roce lze zvýšit o 10, 15 nebo 20 % podle toho, zdali je poplatník prvním vlastníkem majetku, zařízení pro čištění a úpravu vody, anebo stroje pro zemědělství a lesnictví. [34]

Další významná změna podle [27] se týká zvýšení limitu daňové uznatelnosti nájemného u finančního pronájmu a odpisů u osobních automobilů z původních 900 000 Kč na 1 500 000 Kč. Pro podnikatele jde o pozitivní změnu. Jak již bylo zmíněno, v předchozím roce bylo započato postupné snižování daně z příjmů právnických osob a v roce 2005 se daň z 28 % snížila na 26 %.

Doby odpisování se změnilly i u dlouhodobého nehmotného majetku, který nebyl nabyt smlouvou na dobu určitou. Zkrátila se doba odepisování u softwaru ze 48 na 36 měsíců a u nehmotných výsledků výzkumu a vývoje ze 72 také na 36 měsíců. Důvodem zkrácení bylo jistě jejich rychlé morální zastarání. [27]

Ze změn, které se v právnických předpisech uskutečnily v roce 2005, byly vybrány ty, jež mají přímý vliv na položky různých ukazatelů finanční analýzy a k nim byly přiřazeny poměrové ukazatele, ve kterých se vyskytuje. Účinek vybraných změn na ukazatele finanční analýzy názorně zobrazuje Tab. 5:

Tab. 5: Znázornění dopadu vybraných změn za rok 2005

Identifikace změny	Dopad na položku poměrového ukazatele	Dopad na ukazatel finanční analýzy
Snížení sazby daně z příjmů PO	Zisk po zdanění	Veškeré ukazatele rentability využívající EAT
Změna doby odpisování hmotného majetku	Dlouhodobá hmotná aktiva Dlouhodobá aktiva Aktiva celkem	ROA Obrat dlouhodobých aktiv Obrat celkových aktiv Celková zadluženost

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Snížení sazby daně z příjmů právnických osob mělo vliv na všech 100 podniků. Změna doby odpisování se týkala jen 62 podniků, 25 společností nepoužívalo daňové odpisy a zbylých 13 společností nevykazovalo žádný odpisovaný hmotný majetek.

6.3 Změny od roku 2006

Rok 2006 přinesl velice málo změn v zákoně o účetnictví. Účinnosti nabyla některá ustanovení vyhlášky č. 397/2005 Sb., která byla zmíněna již dříve. České účetní standardy zaznamenaly jen drobnou úpravu v terminologii. Zajímavé změny přinesla novela zákona o daních z příjmů a novela zákona o rezervách.

6.3.1 Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví zákonem č. 179/2005 Sb.

V roce 2006 prošel zákon o účetnictví velmi drobnými změnami a to rozšířením definice § 4 ods. 8 písm. k) a vypuštěním slov "Fond národního majetku České republiky" z § 18 ods. 1 písm. b) na základě jeho zrušení zákonem č. 178/2005 Sb. Poslední změna byla provedena v §21a, v jejímž důsledku se výroční zprávy nepředávají Komisi pro cenné papíry, ale České národní bance. [66]

6.3.2 Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. - změny účinné od roku 2006

Od 1. 1. 2006 došlo vyhláškou č. 397/2005 Sb. ke změnám v oblasti kurzových rozdílů z aktiv a závazků v cizí měně, které se vykazují v rozvaze, na rozvahových účtech skupiny 41, pokud nejde o deriváty. Na příslušné nákladové či výnosové účty se kurzové rozdíly účtují v okamžiku zaúčtování smluvních vztahů, ze kterých tato povinnost vyplývá. Dále vyhláška ukládá povinnost bez zbytečného odkladu zaúčtovat znehodnocení cenných papírů, které je nejspíše trvalé, na příslušné účty finančních nákladů. [51]

6.3.3 Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s platností od roku 2006

V Českých účetních standardech došlo pouze k nahrazení slov "Fond národního majetku České republiky" slovním spojením "Ministerstvo financí". K této změně došlo podle [33], protože Ministerstvo financí nyní přebírá činnosti, které dříve vykonával Fond národního majetku.

Novelou zákona o daních z příjmů došlo k upřesnění způsobu a doby odpisování technicky zhodnoceného nehmotného majetku. Za technické zhodnocení se považují výdaje vynaložené na rozšíření použitelnosti nebo vybavenosti nehmotného majetku či provedení zásahů, jež mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, převyšující částku 40 000 Kč. [29]

I v tomto roce došlo ke snížení daně z příjmů právnických osob. V roce 2005 činila sazba 26 % a v roce 2006 klesla na 24 %, to znamená pokles o celých 7 % oproti roku 2003, po kterém se začalo s postupným snižováním daně z příjmů PO. [33]

Velice prospěšnou změnou byla novela zákona o rezervách, která umožňuje tvořit opravné položky až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty k nepromlčeným pohledávkám vůči jednomu dlužníkovi až do 30 000 Kč, které jsou více jak 12 měsíců po splatnosti. Tato úprava snižuje poplatníkům jejich daňovou povinnost a spor nemusí řešit soudně. [63]

Ze zmíněných změn ovlivní výkaznictví především povinnost účtovat snížení hodnoty cenných papírů do nákladů. Tato změna negativně ovlivní hospodářský výsledek a vlastní kapitál obsažený na účtu Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků. Dopad bude patrný u všech finančních ukazatelů používající ve svých vzorcích hospodářský výsledek a vlastní kapitál jako např. ROE nebo pákový ukazatel.

6.4 Změny od roku 2007

Rok 2007 nepřinesl mnoho změn v zákoně o účetnictví a vyhláška pro podnikatele neprošla v daném roce dokonce žádnou novelizací. Změny v ostatních právních předpisech neměly v tomto roce žádný vliv na položky ve výkaznictví využívané při výpočtech ukazatelů finanční analýzy.

6.4.1 Změny zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s účinností od roku 2007

Zákonem č. 69/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví se zrušila povinnost účetních jednotek, které měli povinnost auditu, uveřejnit účetní závěrku v Obchodním věstníku. [62]

Vydáním zákona č. 264/2006 Sb., v souvislosti s přijetím nového zákoníku práce, se posouvá termín, od kterého musí vymezený okruh účetních jednotek přejít na podvojný účetnictví, a to na 1. 1. 2008 místo dosavadního termínu 1. 1. 2007. Do té doby mohou účetní jednotky stále účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví. [49]

Na vzorku 100 náhodně vybraných podniků neměla ani jedna z výše uvedených změn žádný vliv na položky vykazované ve výkazu zisku a ztráty nebo rozvaze a tudíž ani na ukazatele finanční analýzy.

6.5 Změny od roku 2008

Ve sledovaném období bylo ve Sbírce zákonů zveřejněno mnoho nových právních předpisů. Zákon o účetnictví se především novelizoval ve vztahu k vedení účetnictví neziskových organizací. Prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví přinesla zajímavé změny týkající se zásob a dlouhodobého majetku a novela zákona o dani z příjmů řeší, mimo jiné, problematiku odpisování dlouhodobého majetku a opětovné snižování sazby daně z příjmů právnických osob.

6.5.1 Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s účinností od 1. 1. 2008

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů zahrnuje změnu zákona o účetnictví [67], kterou se v § 1 dost. 2 písm. e) zvyšuje limit povinnosti přechodu podnikatelů FO z daňové evidence na vedení účetnictví z 15 mil. Kč na 25 mil. Kč obratu za bezprostředně předcházející kalendářní rok.

V § 38a se občanským sdružením, jejich organizačním jednotkám, které mají právní subjektivitu, církvím a náboženským společnostem nebo církevním institucím, jež jsou církevní právnickou osobou, a honebním společnostem povoluje i nadále vést jednoduché účetnictví pod podmínkou, že jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 mil. Kč. [67]

6.5.2 Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. vyhláškou č. 349/2007 Sb.

Novela v tomto roce přinesla téměř pět desítek změn, které mimo jiné řeší případné kolize s Českými účetními standardy přesuny textu mezi těmito normami. Dále je v § 6 rozebírána problematika týkající se dlouhodobého nehmotného majetku a vymezení položek, které nemohou být do této kategorie zařazeny. Zajímavostí je, že u některých položek, jako jsou například technické a energetické audity, lesní hospodářské plány a plány povodí, si účetní jednotka sama rozhodne, zda je zařadí do dlouhodobého nehmotného majetku či nikoli. [22]

Podle [52] se změny dočkal § 9 jehož náplní je problematika zásob. Novelou přibyl odstavec 7 zdůrazňující povinnost účetních jednotek používající způsob účtování B, která stanoví, že je tento způsob možný používat pouze pokud je zajištěna průkazná evidence o stavu zásob v průběhu období včetně ocenění.

Novelou se dále změnila pravidla v § 49 pro oceňování zásob vlastní výroby vlastními náklady. Buď se zásoby ocení skutečnou výší nákladů, anebo výší nákladů podle způsobu kalkulace výroby, které stanoví účetní jednotka. [52]

Změny v oceňování se dočkal dle [42] dokonce i § 47, který nově stanovuje náklady, jež se nestávají součástí pořizovací ceny dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, např. náklady na zaškolení pracovníků nebo nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba.

Další změny byly pouze v terminologii, uspořádání, označování a vymezení některých položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty a směrné účtové osnovy.

6.5.3 Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s platností od roku 2008

V souladu s § 27 odst. 1 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je z daňového odpisování vyloučen hmotný majetek, který byl účetní jednotce bezúplatně darován a v době nabytí byl od daně osvobozen. Dále podle článku [36] novela zákona o daních z příjmů přinesla následující změny:

Úprava odpisování automobilů, která je obsažena v § 29 a § 30. V prvním zmíněném paragrafu došlo ke zrušení odpisové skupiny 1a s dobou odpisování 4 roky a v § 30 ke zrušení limitu vstupní ceny ve výši 1,5 mil. Kč pro daňové odpisování osobních automobilů. Veškerý majetek, který byl zařazen do zrušené odpisové skupiny 1a se povinně přerazuje do skupiny 2 s dobou odpisování 5 let.

Zákon o dani z příjmů dále přináší změnu v § 21 snížením sazby daně z příjmů právnických osob z 24 % na 21 % ve zdaňovacím období započaté v roce 2008. Pokračuje se tak v postupném snižování sazby, se kterým se začalo už v roce 2004.

Z úprav právnických předpisů, které byly provedeny v roce 2008, byly vybrány takové, jež mají přímý vliv na položky různých finančních ukazatelů a byly k nim přiřazeny poměrové ukazatele, ve kterých se vyskytuje. Do tabulky nebylo znovu zahrnuto snížení sazby daně z příjmů právnických osob, jelikož má stejný vliv jako v předchozích letech. Dopad vybraných změn na ukazatele finanční analýzy zobrazuje následující Tab. 6:

Tab. 6: Znázornění dopadu vybraných změn za rok 2008

Identifikace změny	Dopad na položku poměrového ukazatele	Dopad na ukazatel finanční analýzy
Oceňování zásob vlastní činnosti	Zásoby Oběžná aktiva Celková aktiva	Pohotová likvidita Celková likvidita ROA Obrat zásob Obrat celkových aktiv Celková zadluženost Čistý pracovní kapitál
Zrušení odpisové skupiny 1a	Dlouhodobá hmotná aktiva Dlouhodobá aktiva Aktiva celkem	ROA Obrat dlouhodobých aktiv Obrat celkových aktiv Celková zadluženost

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Počet podniků zaznamenávající vybrané položky ve svém finančním výkaznictví, zobrazuje Tab. 7:

Tab. 7: Počet podniků zaznamenávajících položky podléhající změnám za rok 2008

Identifikace položky	Počet podniků zaznamenávající položku	Počet podniků nezaznamenávající položku
Zásoby vlastní činnosti	0	100
Majetek zařazen v odpisové skupině 1a	62	38

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Zásoby vlastní činnosti se člení na nedokončenou výrobu, polotovary vlastní výroby, výrobky a zvířata. U společností podnikajících v oboru pohostinství a ubytování není obvyklé tyto položky vykazovat a výzkum uskutečněný na 100 náhodně vybraných firmách tuto domněnku jen potvrdil. Proto změna obsažena v § 49 vyhlášky pro podnikatele nemá na tyto podniky žádný vliv. Změna týkající se zrušení odpisové skupiny 1a se podle tabulky týká 62 podniků.

6.6 Změny od roku 2009

Změn v zákoně o účetnictví v roce 2009 bylo mnoho, avšak neměly tak citelný dopad na finanční ukazatele. Novela prováděcí vyhlášky přinesla některým účetním jednotkám povinnost uvádět v příloze účetní závěrky detailnější informace a byly přidány nové položky v rozvaze. Novelizací zákona o dani z příjmů došlo v oblasti týkající se účetnictví k úpravě mimořádných odpisů a snížení sazby daně právnických osob.

6.6.1 Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví zákonem č. 304/2008 Sb.

V souvislosti se vznikem účetnictví státu byla v roce 2009 přijata novela zákona o účetnictví, zákonem č. 304/2008 Sb., která se týká především účetních jednotek podílejících se na účetnictví státu. Tato práce se zaměří na taková ustanovení, která se vztahují na všechny účetní jednotky.

V § 25 se rozšiřuje skupina majetku, který se oceňuje reprodukční pořizovací cenou, jde o ostatní majetek neuvedený v odst. 1 pod písmeny a) až k). Další změnou v tomto paragrafu je určení způsobu ocenění kulturních památek, předmětů kulturní hodnoty, sbírek muzejní povahy a církevních staveb při neznámé pořizovací ceně. Účetní jednotky jsou povinny nejpozději do 1. 1. 2013 provést ocenění ve výši jedné koruny. [68]

V ostatních paragrafech se pouze upřesnila terminologie nebo přidaly definice, které nemají takový dopad na výkaznictví, aby pozměnily ukazatele finanční analýzy.

6.6.2 Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. vyhláškou č. 469/2008 Sb.

Podle [53] došlo v uvedeném roce k následujícím změnám:

V § 39 odst. 9 písm. c) se změnilo obsahové vymezení přílohy účetní závěrky u podniků, které překročily alespoň dvě ze tří níže uvedených kritérií. Jedná se o stejná kritéria, která jsou platná pro vznik povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a jsou stanovena následovně:

1. aktiva celkem více než 350 milionů Kč,
2. roční úhrn čistého obratu více než 700 milionů Kč,
3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 250.

Účetní jednotka má při splnění podmínek povinnost v příloze účetní závěrky uvádět charakter a obchodní účel operací účetní jednotky, pokud jsou rizika nebo užitky z těchto operací významné a nezbytné pro posouzení finanční situace účetní jednotky.

Vzhledem k vydání zákona o přeměnách obchodních společností a družstev č. 125/2008 Sb., byla přidána nová položka rozvahy A.II.5. Rozdíly z přeměn společností a byla upravena položka A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností. [41]

6.6.3 Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s účinností od roku 2009

V českých účetních standardech pro podnikatele došlo ke změně postupů účtování při přesunech mezi jednotlivými skupinami cenných papírů a při přeměnách účetních jednotek podle zákona o přeměnách obchodních společností a družstev.

Novela zákona č. 216/2009 Sb., o dani z příjmů byla rozebrána v článku [28] a přinesla v § 30a četné změny týkající se mimořádných odpisů dlouhodobého hmotného majetku. Znatelné zkrácení doby daňového odpisování podpořilo poptávku po novém majetku dlouhodobé spotřeby. U hmotného majetku spadajícího do 1. odpisové skupiny došlo ke zkrácení doby odpisování ze 3 let na 12 měsíců a u majetku spadajícího do 2. odpisové skupiny se doba odpisování zkrátila z 5 let na 24 měsíců. Změna se týká pouze nového majetku pořízeného od 1. ledna 2009 do 30. června 2010.

Druhou významnou změnou je opětovné snížení sazby daně z příjmů právnických osob z původních 21 % na 20 %. Výjimku mají penzijní fondy nebo instituce penzijního pojištění, pro které platí sazba daně ve výši 5 %.

Z výše uvedených změn má na finanční ukazatele vliv snížení sazby daně z příjmů právnických osob, která snižuje daňovou povinnost a má dopad na veškeré ukazatele rentability využívající ve svých vzorcích EAT. Dále má poměrně výrazný vliv na zkrácení doby odpisování možnost využití snížené doby mimořádných odpisů u nově pořízeného hmotného majetku. Této možnosti však v uvedeném roce využilo pouhých 9 společností ze 100 náhodně vybraných podniků, jednalo se především o velké podniky.

6.7 Změny od roku 2010

V roce 2010 došlo v zákoně o účetnictví k drobným úpravám, které se týkají účetních jednotek, jež se podílejí na účetnictví státu. Vyhláška 500/2002 Sb. nebyla ve zmíněném roce novelizována, avšak vyhláška č. 469/2008 Sb. ze dne 19. prosince 2008 obsahuje ustanovení, která se účetní jednotky týkají až od 1. 1. 2010. Novela zákona o dani z příjmů přináší jen další snížení sazby daně z příjmů právnických osob.

6.7.1 Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s účinností od roku 2010

Novela č. 304/2008 Sb., která byla v této práci již zmíněna, přináší některá ustanovení, která jsou účinná až od 1. 1. 2010, ale pouze pro vybrané účetní jednotky, které se podílejí na účetnictví státu. Tato práce není na takové účetní jednotky zaměřena a proto změny, které z novely vyplývají, nebudou uvedeny. [69]

6.7.2 Změny ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. účinné od 1. 1. 2010

Účetní jednotka od zmíněného roku může při odepisování majetku zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu, a to za účelem věrného a poctivého obrazu účetnictví a finanční situace podniku. Zbytkovou hodnotou se rozumí odhadovaná kladná částka, kterou by měl mít odpisovaný majetek v době úplného odepsání, a kterou bude moci účetní jednotka získat při vyřazování majetku. V § 56a se stanovila metoda komponentního odpisování majetku, která spočívá v rozdělení dlouhodobého majetku na několik částí a jednotlivé části jsou odepisovány odlišnou dobu. Metoda je využívána pro odepisování staveb, bytů a nebytových prostor, samostatných movitých věcí a souboru movitých věcí. [54]

Druhým ustanovením účinným od 1. 1. 2010 je § 9 odst. 1 písm. d), podle kterého budou za zásoby považovány i náhradní díly určené k výměně komponenty.

6.7.3 Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s účinností od roku 2010

S novým rokem je tu opět novela zákona o dani z příjmů, která přináší především následující změnu související s účetnictvím:

V § 21 odst. 1 po novelizaci zákonem č. 261/2007 Sb. došlo ke snížení sazby daně z příjmů právnických osob z 20 % na 19 %. Oproti roku 2003, kdy sazba

činila 31 %, jedná se o 12% snížení, čímž došlo k velkému odlehčení daňového zatížení podnikatelů. [24]

Rok 2010 nepřinesl téměř žádné změny v účetnictví pro podnikatele, které by ovlivnily výkonnost a finanční situaci společností s předmětem podnikání pohostinství a ubytování. Jedinou významnou změnou bylo snížení sazby daně z příjmů právnických osob, které ovlivňuje výsledek hospodaření firem. Dopad této změny, byl již rozebrán v předchozích letech.

6.8 Změny od roku 2011

Rok 2011 přinesl mnoho změn v právních předpisech, většinou se jednalo o úpravy definic a upřesnění pojmů. Novelizace vyhlášky přinesla významné změny v odepisování některého majetku. Zákon o daních z příjmů přinesl jen drobnou změnu související s účetnictvím.

6.8.1 Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s účinností od roku 2011

V této podkapitole jsou rozvedena ustanovení zákona o účetnictví po novele č. 410/2010 Sb. [70], která jsou účinná od 1. 1. 2011. Novela přinesla následující změny:

V § 1 odst. 2 písm. b) jsou stanoveny podmínky, za kterých se zahraniční osoby podnikající na území České republiky stávají účetními jednotkami a nově je ve zmíněném paragrafu uvedeno ustanovení, podle kterého se na zahraniční FO vztahují stejné podmínky pro vznik povinnosti vést účetnictví jako na české FO.

Ustanovením § 19a se rozšířila možnost používání mezinárodních účetních standardů. Dříve ji povinně používali k účtování a sestavení účetní závěrky pouze účetní jednotky, které byli emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě EU. Od roku 2011 je možné využít mezinárodní účetní standardy i v případě, že účetní jednotky dočasně přestaly být emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v EU. Rozšíření se týká také účetních jednotek konsolidačního celku a podniků pod společným vlivem podrobených konsolidaci, v případě, že k sestavení konsolidované účetní závěrky využívají mezinárodní účetní standardy.

Novým zněním § 22, který se týká konsolidované účetní závěrky, se zjednodušilo a upřesnilo stávající znění. Zpřesnila se definice pojmů konsolidující účetní jednotka,

konsolidovaná účetní jednotka, společný vliv, podstatný vliv a dalších důležitých pojmů s tím související.

V § 24 se změnila pravidla pro přepočet cizích měn, u kterých se nevyhlašuje kurz devizového trhu denně, a to jak pro účetní jednotky s povolením používat pevný kurs, tak i pro účetní jednotky, které pevný kurs používat nemohou. Účetní jednotka pro přepočet využije kurs mezibankovního trhu pro tuto měnu k USD nebo EUR a kurs devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou pro USD nebo EUR ke stejnému dni, anebo poslední vyhlášený kurs Českou národní bankou. [40]

Dalším právním předpisem upravujícím zákon o účetnictví je vyhláška č. 435/2010 Sb. Podle § 3 odst. 5 této vyhlášky se účetní výkazy budou od roku 2011 uvádět v Kč s přesností na dvě desetinná místa, čímž se odstraní nepřesnosti způsobené zaokrouhlováním na celé tisíce Kč. [23]

6.8.2 Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. vyhláškou č. 419/2010 Sb.

Další změny pro rok 2011 přinesla vyhláška č. 419/2010 Sb. s účinností od 1. 1. 2011, byly čerpány z [55] a změny jsou následující:

Goodwill je možné podle § 6 odst. 3 písm. d) odepisovat v jiném období než přesně 60 měsíců, jak tomu bylo doposud, i v případě, že odepisování bylo zahájeno před rokem 2011.

U aktiv s dobou použitelnosti delší než 15 let, které nejsou součástí nabytého majetku, ke kterému by byl tvořen oceňovací rozdíl, může podle § 7 odst. 10 účetní jednotka rozhodnout o době odpisování oceňovacího rozdílu kratší než 180 měsíců a tuto skutečnost odůvodní v příloze v účetní závěrce.

V § 46 přibyl odstavec 3 upravující skutečnost, kdy účetní jednotka poskytuje platební služby nebo vydává elektronické peníze a přitom není finanční institucí podle zákona upravující činnost bank, musí v jejím účtovém rozvrhu být uvedeny samostatné účty k účtování této činnosti.

Účetní jednotky, které nejsou PO a ti, kteří jsou, ale nepřekročily dvě ze tří kritérií (350 milionů Kč hrubých aktiv, 700 milionů Kč čistého obratu nebo průměrný přepočtený stav zaměstnanců vyšší jak 250) nemusí uveřejňovat informace o rozčlenění tržeb z prodeje zboží, výrobků a služeb a nemusí vysvětlovat částky, které vykazují v položce B.I.1. Zřizovací výdaje. [23]

Úprava některých názvů řádků v rozvaze a ve VZZ se týká přejmenování položek, které mají v názvu slovní spojení řízené osoby a mění je na ovládaná osoba nebo slovo řízená osoba zcela vypustí. [55]

6.8.3 Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s účinností od roku 2011

V oblasti daní došlo ke změně zákona o dani z příjmů zákonem č. 346/2010 Sb. Zajímavá změna související s účetnictvím, byla uskutečněna v § 20 odst. 8, ve kterém došlo k rozšíření výčet darů, o které je možné snížit základ daně až do výše 10 % základu. Výčet byl rozšířen o dary pro střední a vyšší odborné školy, pokud jsou poskytnuty na pořízení materiálu, zařízení nebo opravy a modernizaci zařízení používaných pro účely praktického vyučování. [25]

Nazákladě výzkumu provedeného na vybraných podnicích bylo zjištěno, že žádná z firem nezaznamenává položku goodwill a ani neposkytla dary středním nebo vyšším odborným školám pro účely praktického vyučování. Lze vyvodit závěr, že změny uskutečněné v roce 2011 neměly na finanční ukazatele vybraných podniků žádný vliv.

6.9 Změny od roku 2012

V roce 2012 bylo v zákoně o účetnictví změněno několik paragrafů či jejich odstavců. Změny dotčených paragrafů zákona se týkají především oblasti veřejných rozpočtů. Změny v prováděcí vyhlášce a daňových zákonech reagují zejména na novelu zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev zákonem č. 355/2011 Sb. Úpravy v daňových zákonech neměly v roce 2012 významný dopad na oblast finančního výkaznictví a proto nebudou v této práci uvedeny.

6.9.1 Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s účinností od roku 2012

Zákonem č. 239/2012 Sb., kterým se mění zákon o účetnictví, došlo k úpravám týkajících se vybraných účetních jednotek, které se podílejí na účetnictví státu a příspěvkových organizací, které jsou konsolidovanou účetní jednotkou. Tato práce není na tyto účetní jednotky zaměřená, proto nebudou příslušné změny zmíněny.

Novela zákona upravuje pravidla pro přechod z kalendářního roku na hospodářský rok a naopak. Přejít z jednoho roku na druhý, může účetní jednotka v běžném účetním období pouze jednou a svůj záměr musí oznámit místně příslušnému správci daně nejméně tři měsíce před plánovanou změnou. [30]

Dále v zákoně v § 30 došlo k upřesnění postupů při inventarizaci majetku a závazků a úpravě náležitostí inventurních soupisů. Prodloužilo se období, do kdy nejpozději musí účetní jednotky povinně ukončit inventuru při periodické inventarizace z původního jednoho měsíce na dva měsíce po rozvahovém dni. [71]

6.9.2 Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. s účinností od roku 2012

Podle [56] došlo v § 1 k úpravě a doplnění účetních metod a způsob sestavení zahajovací rozvahy v případě přeměn obchodních společností a družstev. Změny týkající se přeměn společností obsahují mimo jiné i § 6 a § 7, jejichž náplní je dlouhodobý majetek. Ocenění majetku a závazků při přeměně společnosti a okamžik účtování je náplní § 54.

Podle ustanovení v § 11 a § 16, uvede účetní jednotka, která zaúčtuje rezervu na daň z příjmů v rámci účetní závěrky sestavené za účetní období započaté 1. ledna 2012 či později, v rozvaze pouze rozdíl mezi výší uhrazených záloh na daň a vytvořenou rezervou. Zjištěný rozdíl bude uveden v položce aktiv C.III.6. Stát - daňové pohledávky nebo v položce pasiv B.I.3. Rezerva na daň z příjmů, společnost tedy vykáže buď jenom pohledávku nebo pouze rezervu. [56]

V rozvaze přibýly dvě nové položky pasiv. Položka A.II.6. Rozdíly z ocenění při přeměnách společností v návaznosti na § 54 a položka A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let, jehož využití bude možné až v účetním období, které započne 1. ledna 2013 nebo později. [81]

Změny, jež se uskutečnily v roce 2012 byly pouze formální a neměly na ukazatele finanční analýzy většiny z vybraných podniků významný vliv. Výzkum byl prováděn na podnicích, z nichž ani jeden neprošel přeměnou společnosti. Nová úprava zúčtování rezervy na daň z příjmů spočívá v tom, že jsou v účetní závěrce vzájemně kompenzovány zaplacené zálohy a výše odhadovaného daňového závazku, který je vyjádřen rezervou, hodnota rozvahy tak není z tohoto důvodu nadhodnocována.

6.10 Změny od roku 2013

V následujících podkapitolách jsou popsány změny, které se uskutečnily v zákoně o účetnictví, prováděcí vyhlášce a českých účetních standardech. Změn v daňových zákonech proběhlo několik, avšak žádná z nich neupravovala účetnictví podnikatelů, proto nebudou v tomto roce uvedeny.

6.10.1 Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s účinností od roku 2013

V roce 2013 došlo pouze ke dvěma změnám v zákoně o účetnictví. První změnou bylo vypuštění slov Pozemkový fond České republiky z § 1 odst. 3 v důsledku nového Státního pozemkového úřadu, který nahradil dosavadní Pozemkový fond ČR. Druhá úprava proběhla po vydání zákona č. 428/2011 Sb., kterým se mění zákony v souvislosti s novým důchodovým spořením doplněním § 24 odst. 8, který tak nově neumožňuje využití pevného kursu pro přepočet cizoměnových položek ani penzijním společností. [72]

6.10.2 Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. vyhláškou č. 413/2011 Sb.

Vyhláška č. 413/2011 Sb. nabyla účinnosti již v roce 2012, avšak ustanovení § 15a je možné prvně použít až v účetním období započatém 1. ledna 2013 či později. Nový § 15a přináší účetní položku A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let, které bude využito v případě účtování o opravách v důsledku nesprávného účtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích, pokud byly významné a dále bude obsahovat rozdíly ze změn účetních metod a část odložené daně podle § 59 odst. 6. [57]

6.10.3 Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s účinností od roku 2013

Změny účetních standardů promítají nový postup účtování změn účetních metod a významných oprav nákladů a výnosů v minulých účetních obdobích. Jako jedinou změnu v daňových zákonech ovlivňující účetnictví podnikatelů, je možné uvést zvýšení sazeb DPH o 1 %, které má vliv na výši pohledávek a závazků firem. [35]

Výše uvedené změny neměly přílišný dopad na výkaznictví podniků. Zajímavou změnou byl nový způsob účtování významných oprav nákladů a výnosů minulých let přispěl k přesnější časové srovnatelnosti účetní závěrek. Do konce roku 2012 bylo o těchto opravách účtováno v běžném účetním období na vrub mimořádných nákladů.

Nový postup účtování oprav již nebude ovlivňovat výsledek hospodaření běžného účetního období. Tato úprava tedy ovlivňuje všechny ukazatele finanční analýzy využívající ve svých vzorcích výsledek hospodaření a položku náklady např. ROA, ROE, úrokové krytí, rentabilita nákladů a další. Z vybraných podniků ani jeden nevykazoval položku A.IV.3 Jiný výsledek hospodaření minulých let a tudíž je pro tyto společnosti změna bezpředmětná.

6.11 Změny od roku 2014

V roce 2014 došlo v zákoně o účetnictví k úpravě terminologie zaváděné v důsledku rekodifikace soukromého práva a k upřesnění povinností účetních jednotek. V důsledku novely občanského zákoníku, zániku obchodního zákoníku a vzniku zákona o obchodních korporacích došlo ke změnám v pojmosloví ve vyhlášce pro podnikatele a zákoně o dani z příjmů. Dále byly novelizovány přílohy k vyhlášce upravující uspořádání položek rozvahy, VZZ a také směrnou účtovou osnovu.

6.11.1 Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s účinností od roku 2014

V § 1 odst. 2 došlo k rozšíření okruhu účetních jednotek, na které se budou vztahovat stejná pravidla o vedení účetnictví, sestavení účetní závěrky a jiná pravidla definovaná zákonem pro ostatní účetní jednotky. Okruh se rozšířil např. o svěrečné fondy či investiční fondy bez právní osobnosti. [73]

6.11.2 Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. s účinností od roku 2014

Novelizací vyhlášky pro rok došlo ke změnám v terminologii a aktualizaci vybraných položek. Změny jsou uvedeny podle [58]. Pojem půjčka se nově nazývá zápůjčka, slovo dividenda bylo nahrazeno za podíl na zisku a pojem společnost a družstvo byl nahrazen pojmem obchodní korporace. Podle § 47 se výdaje do majetku vykazují jako technické zhodnocení v případě, že dosáhnou hodnoty určené účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého majetku. Dříve bylo u výše ocenění technického zhodnocení odkazováno na ustanovení zákona o dani z příjmů.

V souladu s novým zákonem o obchodních korporacích zaniká povinnost tvořit rezervní fond, proto se § 15 přejmenovává z Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku na Fondy ze zisku.

Podle § 40 odst. 2 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích je od roku 2014 umožněno vyplatit zálohy na podíl na zisku při stanovených podmínkách. V důsledku

rekodifikace soukromého práva se v rozvaze zavedla nová položka v pasivech A.V.2. Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku a účtují se zde zálohy na podíly ze zisku. [58]

6.11.3 Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s účinností od roku 2014

Kromě četných změn v terminologii, došlo v § 20 odst. 8 zákona o dani z příjmů ke zvýšení limitu pro dary odčitatelné od základu daně u právnických osob sníženého podle § 34 z původních 5 % na maximálně 10 %.

Přijetím zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích byla zrušena povinnost vytvářet a udržovat rezervní fond. Obchodní korporace mohou po rozhodnutí valné hromady již existující rezervní fond zrušit a zdroje v něm použít na jiné účely nebo rozdělit mezi členy společnosti. U vybraných společností byl v souladu se zákonem o obchodních korporacích a na základě schválení nových stanov společností rezervní fond ponechán anebo zrušen a převeden do nerozděleného zisku. [48]

Pozměněný zákon o rezervách přináší zjednodušení při tvorbě zákonných opravných položek k pohledávkách v § 8 tohoto zákona. Změny se týkají pouze pohledávek vzniklých po nabytí účinnosti novely zákona. Zrušila se povinnost zahájit soudní, rozhodčí či správní řízení u pohledávek vyšších než 200 000 Kč. Stačí tedy splnit pouze časovou podmínku doby po splatnosti. Od roku 2014 je možné tvořit opravnou položku do výše 50 % při překročení splatnosti pohledávky nad 18 měsíců a až do výše 100 % u pohledávek 36 měsíců po splatnosti. Do roku 2013 těchto hranic existovalo šest a téměř u všech se čekalo na zahájení soudního, správního či rozhodčího řízení. [44]

Z výše uvedených úprav byla vybrána taková změna, která má přímý vliv na čítecitel nebo jmenovatel některého z ukazatelů finanční analýzy. Nová možnost vyplácet zálohy na podíl na zisku je v rozvaze zaznamenávána na straně pasiv a snižuje tak vlastní kapitál společnosti. Vlastní zdroje jsou využívány ve jmenovateli při výpočtu ROE a pákového ukazatele. Snížení vlastního kapitálu by tedy znamenalo vyšší hodnoty těchto ukazatelů. Z vybraných podniků však ani jedna firma o této položce neúčtovala.

6.12 Změny od roku 2015

Rok 2015 byl velice chudý na změny týkající se účetnictví. Zákon o účetnictví neprošel v daném roce žádnou novelou a prováděcí vyhláška pro podnikatele pouze mění v § 7, § 47 a § 56 vymezení práva stavby a upravuje způsob jeho oceňování a odpisování. V daňových zákonech došlo k četným změnám, následující podkapitola se bude zabývat pouze úprav ovlivňující účtování podnikatelů. [59]

6.12.1 Změny v ostatních právních předpisech souvisejících s účetnictvím s účinností od roku 2015

Podle článku [26] došlo v § 21d zákona o dani z příjmů k zpřesnění definice finančního leasingu. Nově je zde zakotveno přenesení odpovědnosti za předmět leasingu a rizik vztahujících se k tomuto předmětu z poskytovatele finančního leasingu na jeho uživatele. Minimální doba trvání finančního leasingu se stanovuje podle doby odpisování hmotného majetku, která je uvedena v § 30 odst. 1 nebo dle § 30a a § 30b zákona o dani z příjmů. U odpisové skupiny 2 až 6 je možné tuto dobu zkrátit o 6 měsíců.

Podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. byla zkrácena lhůta pro dodanění neuhrazeného dluhu po splatnosti z 36 na 30 měsíců od splatnosti pohledávky. Tato změna byla nutná v souvislosti s ustanovením § 8a zákona o rezervách, které zkracuje období, po jehož uplynutí je možné tvořit opravné položky k nepromlčeným pohledávkám ve výši 100 %.

Podle § 27 písm. j) je z odpisování vyloučen majetek nabytý darováním, jehož nabytí bylo od daně z příjmů osvobozeno či nebylo předmětem daně. Toto ustanovení je možné použít na hmotný majetek nabytý po 1. lednu 2014. [26]

Z náhodně vybraných podniků ani jeden neeviduje majetek nabytý darováním, nemají žádný majetek pronajat na finanční leasing.

6.13 Změny od roku 2016

Zákonem č. 221/2015 Sb. byla provedena zřejmě nejrozsáhlejší novela zákona o účetnictví za posledních 12 let. Tento zákon současně novelizoval i zákon o daních z příjmu, zákon o rezervách a zákon o auditorech. Důvodem tak rozsáhlé novely byla povinnost členských zemí EU začlenit směrnici 2013/34/EU do svých národních legislativ. Tyto změny vyvolaly nutnost úprav v prováděcí vyhlášce pro podnikatele a českých účetních standardů pro podnikatele.

6.13.1 Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví zákonem č. 221/2015 Sb.

Nejvýraznější změnou v novele zákona je rozdělení účetních jednotek do čtyř úrovní podle níže uvedených kritérií. Nově budou rozlišovány mikro, malé, střední a velké účetní jednotky. Podle § 1b jsou kritéria následující:

Tab. 8: Kritéria pro zařazení účetních jednotek

Kritérium	Mikro	Malá	Střední	Velká
Aktiva celkem	9 mil. Kč	100 mil. Kč	500 mil. Kč	více
Roční úhrn čistého obratu	18 mil. Kč	200 mil. Kč	1 mld. Kč	více
Průměrný počet zaměstnanců	10	50	250	více

Zdroj: vlastní zpracován podle [74], 2017

Účetní jednotka bude zařazena do příslušné kategorie, pokud k rozvahovému dni nepřekročí alespoň dvě z uvedených hraničních hodnot. Velká účetní jednotka je ta, která k rozvahovému dni překračuje alespoň dvě hraniční hodnoty uvedené ve čtvrtém sloupci Tab. 8. Dále je za velkou účetní jednotku vždy považován subjekt veřejného zájmu a vybraná účetní jednotka, která se podílí na účetnictví státu. [37]

Novela zákona dále zavádí kategorizaci konsolidačních skupin do tří úrovní. Kritéria pro zařazení podle § 1c jsou uvedena v Tab. 1:

Tab. 9: Kritéria pro zařazení do konsolidačních skupin

Kritérium	Malá	Střední	Velká
Aktiva celkem	100 mil. Kč	500 mil. Kč	více
Roční úhrn čistého obratu	200 mil. Kč	1 mld. Kč	více
Průměrný počet zaměstnanců	50	250	více

Zdroj: vlastní zpracování podle [74], 2017

Malá a střední konsolidační skupina nesmí k rozvahovému dni překročit alespoň dvě z hraničních hodnot. Velká konsolidační skupina překročí k rozvahovému dni alespoň dvě hraniční hodnoty uvedené ve třetím sloupci Tab. 9.

Významný je dále návrat jednoduchého účetnictví. Toto ustanovení je v [74] zakotveno v § 1f a vymezuje přesný okruh účetních jednotek, jež mohou vést jednoduché účetnictví. Podle nového paragrafu mohou vést jednoduché účetnictví např. spolky, odborové organizace, církve či honební společenstva za splnění určitých podmínek. Celý výčet subjektů, jež mohou vést jednoduché účetnictví je uveden v kapitole 3.3 této práce.

V § 9 byl upraven rozsah vedení účetnictví. Pro malé a mikro účetní jednotky byla zavedena možnost vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, pokud nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Dále mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu např. příspěvkové organizace, pokud tak rozhodne její zřizovatel, spolky, organizace zaměstnavatelů, církve, honební společenstva nebo účetní jednotky, které jsou nadačním fondem či ústavem. [74]

Povinnost auditu upravuje § 20 novely zákona a stanovuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem velkým a středním účetním jednotkám. Malé účetní jednotky tuto povinnost mají, pokud jde o akciové společnosti jež překročily jednu z níže uvedených hodnot, ostatní malé účetní jednotky, které již dosáhly dvou a více hodnot - aktiva celkem 40 mil. Kč, roční úhrn čistého obratu 80 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců 50. [37]

Podle § 21a odst. 9 nemají malé a mikro účetní jednotky povinnost zveřejňovat výkaz zisku a ztráty, pokud nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem či jim tuto povinnost nestanoví zvláštní právní předpis. [45]

Od roku 2016 dochází k významnému snížení hodnotových kritérií pro povinné sestavování konsolidované závěrky. Podle § 22a budou mít povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku všechny velká a střední konsolidační skupina. Malá skupina účetních jednotek bude konsolidovanou účetní závěrku sestavovat v případě, že je některá účetní jednotka ve skupině subjektem veřejného zájmu.

Podle nového odstavce 7 v § 27 se oceňování majetku a závazků reálnou hodnotou nevztahuje na mikro účetní jednotky, pokud nejsou obchodníky s cennými papíry,

platebními institucemi, investičními společnostmi nebo jinými subjekty uvedených v uvedeném odstavci pod písmeny a) až d). [37]

V § 25 odst. 5 písm. c) došlo k upřesnění způsobu ocenění zásob vlastní činnosti. Vlastní náklady jsou definovány jako přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a přiřaditelné nepřímé náklady, jež se k výrobě vztahují. Vlastní náklady zásob se tedy oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby, stanovené účetní jednotkou. Účetní jednotky budou muset pozměnit kalkulace a posoudit jaká část režijních nákladů bude vstupovat do ocenění zásob a tuto změnu účetní metody odůvodnit v příloze účetní závěrky. Na tuto úpravu navazuje změna v účtování zásob upravená v novele prováděcí vyhlášky pro podnikatele. [45]

V § 26 došlo k úpravě definice rezerv. Rezervy nemohou být použity k úpravě hodnoty aktiv, to znamená ukončení tvorby rezerv na opravy majetku. Podle nové definice bude rezerva sloužit k pokrytí závazků či nákladů, jež jsou jasně definovány a je jisté, že nastanou k rozvahovému dni. K rozvahovému dni bude rezerva muset být oceněna nejlepším odhadem nákladů, jež s velkou pravděpodobností nastanou a u závazků částkou, jež je zapotřebí k vypořádání. [74]

6.13.2 Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. s účinností od roku 2016

V § 6 došlo ke zrušení položky zřizovací výdaje, to znamená změnu v účtování výdajů potřebných na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku. Od začátku roku 2016 budou tyto výdaje součástí nákladů příslušného účetního období. Pokud měla účetní jednotka na tomto účtu zůstatek, bylo nutné jej přeúčtovat na jiný platný účet pro nehmotný majetek. [82]

Úpravou prošel i § 22 týkající se změn stavu zásob vlastní činnosti. O změně nedokončené výroby, polotovarů, výrobků, mladých, ostatních zvířatech a jejich skupinách a o aktivaci bude nyní účtováno pomocí nákladového účtu skupiny 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace, místo původních výnosových účtů skupiny 61 a 62. [60]

Zrušením § 35 a § 36 došlo ke zrušení mimořádné oblasti výkazu zisku a ztráty, to znamená, že nové výkazy obsahují již jen provozní a finanční oblast. Mimořádné náklady, výnosy a výsledek hospodaření jsou od roku 2016 součástí provozního nebo finančního výsledku hospodaření. [39]

Rozsáhlou změnou prošly výkazy rozvaha a výkaz zisku a ztráty a téměř celá směrná účtová osnova pro podnikatele. Novelizací vyhlášky byl u rozvahových účtů zrušen účet 043 - Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek a účet 259 - Pořizovaný krátkodobý finanční majetek. Účtováno o pořízení bude nyní přímo na účty skupiny 06 dlouhodobého finančního majetku. [60]

Změnou ve výkazu zisku a ztráty je nový pojem úpravy hodnot dlouhodobého majetku, který nahrazuje dřívější odpisy a oprávkky k dlouhodobému majetku. Přijaté dary se od zmíněného roku neúčtují proti vlastnímu kapitálu, ale jsou evidovány jako jiný provozní výnos společnosti. [37]

Výše uvedené změny měly vliv nejen na účetní výkaznictví, ale také na výsledky finanční analýzy, pomocí nichž jsou podniky hodnoceny a na jejichž základě je rozhodováno o budoucnosti společnosti. Z uvedených úprav byly vybrány ty, které mají přímý vliv na číselné nebo jmenovatel různých ukazatelů finanční analýzy. Dále byly identifikovány položky, u kterých se po novele právních předpisů změnila jejich hodnota a k nim byly přiřazeny poměrové ukazatele, ve kterých je tato položka obsažena. Účinek vybraných změn na ukazatele finanční analýzy zobrazuje Tab. 10:

Tab. 10: Znázornění dopadu vybraných změn uskutečněných během roku 2016

Identifikace změny	Dopad na položku poměrového ukazatele	Dopad na ukazatel finanční analýzy
Zrušení zřizovacích výdajů	Dlouhodobá nehmotná aktiva Aktiva celkem	ROA Obrat dlouhodobých aktiv Obrat celkových aktiv Celková zadluženost
Oceňování zásob vlastní činnosti	Zásoby Oběžná aktiva Aktiva celkem	Celková likvidita Pohotová likvidita ROA Čistý pracovní kapitál Obrat zásob Obrat celkových aktiv Celková zadluženost
Zrušení mimořádných nákladů, výnosů a výsledku hospodaření	Provozní výsledek hospodaření Finanční výsledek hospodaření	Veškeré ukazatele rentability využívající EAT
Účtování změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	Provozní náklady Provozní výnosy	Rentabilita nákladů Rentabilita výnosů Nákladovost
Účtování o přijatých darech	Vlastní kapitál Provozní výnosy Provozní výsledek hospodaření	Rentabilita výnosů Celková zadluženost ROE

Zdroj: vlastní zpracování 2017

Na 100 náhodně vybraných podniků, byl proveden výzkum, za účelem zjistit počet podniků, které vybrané položky zaznamenávají ve svém finančním výkaznictví. Zjištěné výsledky zobrazuje :

Tab. 11: Počet podniků zaznamenávajících položky podléhající změnám za rok 2016

Identifikace položky	Počet podniků zaznamenávajících položku	Počet podniků nezaznamenávajících položku
Zřizovací výdaje	1	99
Zásoby vlastní činnosti	0	100
Mimořádná oblast výsledovky	7	93
Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	0	100
Přijaté dary	0	100

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Z tabulky je zřejmé, že změny s dopadem na ukazatele finanční analýzy uskutečněné v roce 2016 neměly na společnosti v oboru podnikání pohostinství a ubytování téměř žádný dopad. Změnu stavu zásob vlastní činnosti a aktivaci a zásoby vlastní činnosti nevlastní žádná ze společností, jelikož pořizují zásoby výhradně externě. O přijatých darech neúčtuje žádný z vybraných podniků.

7. Zhodnocení dopadu změn právních předpisů

Analytická část práce přinesla důkazy o vlivu vybraných změn v jednotlivých letech na výkaznictví podniků a poměrové ukazatele finanční analýzy. Vybrané změny z let 2004 až 2016 budou shrnuty v následující tabulce:

Tab. 12: Znázornění dopadu vybraných změn právních předpisů ČR

Identifikace změny	Dopad na položku poměrového ukazatele	Dopad na ukazatel finanční analýzy
Snížení sazby daně z příjmů PO	Zisk po zdanění	Veškeré ukazatele rentability využívající EAT
Změna doby odpisování hmotného majetku	Dlouhodobá hmotná aktiva Dlouhodobá aktiva Aktiva celkem	ROA Obrat dlouhodobých aktiv Obrat celkových aktiv Celková zadluženost
Zrušení odpisové skupiny 1a	Dlouhodobá hmotná aktiva Dlouhodobá aktiva Aktiva celkem	ROA Obrat dlouhodobých aktiv Obrat celkových aktiv Celková zadluženost
Účtování významných oprav nákladů a výnosů minulých let	Mimořádné náklady Výsledek hospodaření	Veškeré ukazatele rentability využívající EAT Rentabilita nákladů Nákladovost
Zrušení zřizovacích výdajů	Dlouhodobá nehmotná aktiva Aktiva celkem	ROA Obrat dlouhodobých aktiv Obrat celkových aktiv Celková zadluženost
Zrušení mimořádných nákladů, výnosů a výsledku hospodaření	Provozní výsledek hospodaření Finanční výsledek hospodaření	Veškeré ukazatele rentability využívající EAT

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Ze všech změn uskutečněných v právních předpisech byly vybrány pouze takové, které ze 100 náhodně vybraných podniků vykazovala alespoň jedna společnost. Je zřejmé, že změn, které mají přímý dopad na finanční ukazatele společností z oboru podnikání pohostinství a ubytování je velice málo. Společnosti podnikající v tomto oboru vykazují omezené množství položek ve svých finančních výkazech, a proto se na ně nevztahují všechny změny, které se v jednotlivých letech uskutečnily.

Významnou změnou, která se týkala všech podniků v každém roce, kdy tato úprava proběhla, bylo beze sporu postupné snižování sazby daně z příjmů právnických osob. Během 7 let snižování z původních 31 % na 19 % došlo k velkému odlehčení daňového zatížení podnikatelů, zvýšení hodnot výsledků hospodaření a lepších hodnot vybraných finančních ukazatelů. Ušetřené finanční prostředky tak mohou být využity k rozvoji podnikání.

Další významná úprava byla změna doby odpisování hmotného majetku u jednotlivých odpisových skupin. Jejím snížením u nejčastěji se používaných skupin, podnikatelé mohli rychleji odepsat dlouhodobý hmotný majetek a použít jej na úpravu základu daně.

Účetnictví podnikatelů je oblast s výraznými dopady na celou ekonomiku a legislativa, která tuto oblast upravuje, by měla podnikatele podporovat a motivovat k dalšímu podnikání a ne ji nadbytečně zatěžovat. Z výsledků výzkumu lze konstatovat, že společnosti zaměřené na pohostinství a ubytování nejsou změnami v právních předpisech příliš zatěžovány.

Závěr

Ve sledovaném období došlo ke mnoha novelizacím právních předpisů v oblasti finančního účetnictví podnikatelů. Regulace českého účetnictví je ovlivněna, stejně jako ostatní členské země, požadavky Evropské unie, jejímž členem se stala Česká republika v roce 2004. Za nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Toto rozhodnutí vedlo ke zakomponování nových směrnic Rady EU do národních legislativ. Proces harmonizace je dlouhodobý proces spojený s řadou změn a komplikací při jejich zavádění, proto byly změny rozloženy do více účetních období, aby se na tyto úpravy účetní jednotky mohly s předstihem připravit.

Pro vznik a řízení každého podniku jsou důležité zákony, kterými je každá společnost regulována. Jedná se o zákony přímo upravující založení firmy, právní předpisy regulující na samotné podnikání a vztah ke státním orgánům a státnímu rozpočtu. S každým novým rokem se objevují a v nadcházejících letech se i nadále objevovat budou více či méně významné novelizace, na které musí být odborná praxe dopředu dobře připravena.

Cílem bakalářské práce byl především popis a analýza změn v účetnictví podnikatelů a vymezení jejich dopadů na finanční výkaznictví. Přes velký počet úprav právních předpisů nemohly být rozebrány všechny změny, ale ty nejdůležitější jsou v práci obsaženy.

Největších změn se dočkal rok 2004 v důsledku vstupu České republiky do Evropské unie a především rok 2016, jehož změny vyplývaly z povinnosti začlenit směrnici 2013/34/EU do svých národních legislativ. Ostatní roky přinesly méně rozsáhlé změny, ve kterých většinou šlo o úpravu definice či novou terminologii.

Největší dopad na společnosti v oboru podnikání pohostinství a ubytování mělo postupné snižování sazby daně z příjmů právnických osob, která probíhala mezi lety 2004 až 2010. Další významná změna vešla v platnost 1. 1. 2015 a jednalo se o úpravu doby odpisování hmotného majetku v jednotlivých odpisových skupinách. Změny v ostatních letech byly taktéž zajímavé, ale vzhledem k výběru společností, neměly tak významný dopad.

Záměrem práce bylo velké množství právních předpisů seřadit, popsat, analyzovat a co nejlépe vysvětlit její význam pro podnikatele. Práce měla poskytnout představu o vývoji právních předpisů ovlivňující účetnictví podnikatelů v letech 2004 - 2016 a pochopit dopad změn v jednotlivých letech.

Seznam tabulek

Tab. 1: České účetní standardy pro podnikatele - přehled.....	14
Tab. 2: Znázornění dopadu vybraných změn za rok 2004	33
Tab. 3: Počet podniků zaznamenávajících položky podléhající změnám za rok 2004	34
Tab. 4: Doby odpisování hmotného majetku za rok 2004 a 2005	35
Tab. 5: Znázornění dopadu vybraných změn za rok 2005	36
Tab. 6: Znázornění dopadu vybraných změn za rok 2008	41
Tab. 7: Počet podniků zaznamenávajících položky podléhající změnám za rok 2008	41
Tab. 8: Kritéria pro zařazení účetních jednotek	53
Tab. 9: Kritéria pro zatřídění do konsolidačních skupin.....	53
Tab. 10: Znázornění dopadu vybraných změn uskutečněných během roku 2016.....	56
Tab. 11: Počet podniků zaznamenávajících položky podléhající změnám za rok 2016 ..	57
Tab. 12: Znázornění dopadu vybraných změn právních předpisů ČR	58

Seznam použitých zkratek

ČR - Česká republika

DFM - dlouhodobý finanční majetek

DIČ - daňové identifikační číslo

DPH - daň z přidané hodnoty

ES - Evropské společenství

EU - Evropská unie

EUR - euro

FO - fyzická osoba

HMM - hmotný movitý majetek

Kč - korun českých

OA - oběžná aktiva

OR - obchodní rejstřík

OZ - občanský zákoník

PO - právnická osoba

USD - americký dolar

VH - výsledek hospodaření

ZK - základní kapitál

atd. - a tak dále

ha - hektar

např. – například

resp. - respektive

tj. - to jest

tzn. - to znamená

tzv. - tak zvaný

Seznam použité literatury

Tištěné zdroje

- [1] BAŘINOVÁ, Dagmar; VOZŇÁKOVÁ, Iveta. *Vyhodnocení a využití účetních výkazů pro manažery, společníky a akcionáře*. Praha: Grada Publishing, 2005. ISBN 80-247-1115-X.
- [2] ČERVENÝ, Josef. *Finanční účetnictví*. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, 2014. ISBN 978-80-261-0458-2.
- [3] FICBAUER, Jiří; FICBAUER, David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. Akt. vydání. Ostrava: KEY Publishing, 2012. ISBN 978-80-7418-143-6.
- [4] HINKE, Jana; BÁRKOVÁ, Dana. *Účetnictví 1: Aplikace principů a technik*. 2., akt. a doplněné vydání. Praha: Grada Publishing, 2011. ISBN 978-80-247-3953-3.
- [5] HINKE, Jana; BÁRKOVÁ, Dana; HRUŠKA, Zdeněk. *Účetnictví 2: Pokročilé aplikace*. 2., akt. vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-4281-6.
- [6] KISLINGEROVÁ, Eva; NOVÝ, Ivan. *Chování podniku v globalizujícím se prostředí*. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-847-9.
- [7] KISLINGEROVÁ, Eva; HNILICA, Jiří. *Finanční analýza: krok za krokem*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7179-713-5.
- [8] KNÁPKOVÁ, Adriana; PAVELKOVÁ, Drahomíra; ŠTEKER, Karel. *Finanční analýza: Komplexní průvodce s příklady*. 2., rozš. vydání. Praha: Grada Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4456-8.
- [9] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 25. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2015. ISBN 978-80-7263-933-5.
- [10] KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským a českým účetním výkazům*. Praha: Bova Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9.
- [11] LANDA, Martin. *Jak číst finanční výkazy*. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1994-5.
- [12] MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4574-9.
- [13] PROCHÁZKA, David. *Ekonomické dopady implementace IFRS v Evropě*. Praha: Oeconomica, 2015. ISBN 978-80-245-2097-1.
- [14] RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza – metody, ukazatele, využití v praxi*. 5. vydání. Praha: Grada Publishing, 2015. ISBN 978-80-247-5534-2.

- [15] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016*. 16. akt. vydání. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7263-994-6.
- [16] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie*. Praha: C. H. Beck, 2004. ISBN 80-7179-859-2.
- [17] SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví 2016*. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-271-0997-5.
- [18] STROUHAL, Jiří; ŽIDLICKÁ, Renata. *Účetnictví - Velká kniha příkladů*. Brno: Computer Press, 2014. ISBN 978-80-265-0154-1.
- [19] STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*. 2., akt. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-692-9.
- [20] ŠTEKER, Karel; OTRUSINOVÁ, Milana. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., akt. a rozš. vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-271-0048-4.

Odborné časopisy

- [21] AIMOVÁ, Marcela. Daňové odpisy hmotného majetku. *Účetní a daně*. Olomouc: ANAG, 2005, č. 4. ISSN 1212-0162.
- [22] AMBROŽ, Jan. Co je v zákonech nového. *Účetnictví v praxi*. Praha: Adore, 2008, č. 12. ISSN: 1211-7307.
- [23] AMBROŽ, Jan. Co je v zákonech nového. *Účetnictví v praxi*. Praha: Adore, 2011, č. 12. ISSN: 1211-7307.
- [24] BACHOR, Vlastimil. Změny v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, schválené v průběhu roku 2009 pro správné zjištění daně zejména u právnických osob. *Účetní a daně*. Olomouc: ANAG, 2010, č. 1. ISSN 1212-0162.
- [25] BĚHOUNEK, Pavel. Aktuální daňové změny na přelomu roku 2010/2011. *Účetnictví v praxi*. Praha: Adore, 2011, č. 1. ISSN: 1211-7307.
- [26] BĚHOUNEK, Pavel. Aktuální vývoj daňové a účetní legislativy. *Účetnictví v praxi*. Praha: Adore, 2015, č. 7. ISSN: 1211-7307.
- [27] BĚHOUNEK, Pavel. Aktuální změny v daních z příjmů a dalších daňových zákonech. *Daně a právo v praxi*. Praha: Adore, 2005, č. 12. ISSN: 1211-7293.
- [28] BĚHOUNEK, Pavel. Novela zákona o daních z příjmů č. 2/2009 Sb. *Účetnictví v praxi*. Praha: Adore, 2009, č. 2. ISSN: 1211-7307.

- [29] BĚHOUNEK, Pavel. Návrh novely zákona o daních z příjmů pro rok 2006, ohlednutí za minulými novelami ZDP. *Daně a právo v praxi*. Praha: Adore, 2005, č. 10. ISSN: 1211-7293.
- [30] BŘEZINOVÁ, Hana. Novela zákona o účetnictví. *Účetnictví*. Praha: Bilance, 2012, č. 11. ISSN 0139-5661.
- [31] BRYCHTA, Ivan. Změny v účetnictví a daních z příjmů 2004 (1.). *Daně a účetnictví*. Praha: Dashöfer, 2004, č. 2. ISSN: 1210-5813.
- [32] BRYCHTA, Ivan. Změny v účetnictví a daních z příjmů 2004 (2.). *Daně a účetnictví*. Praha: Dashöfer, 2004, č. 3. ISSN: 1210-5813.
- [33] DĚRGEL, Martin. Účetní dopady novely zákona o daních z příjmů. *Účetnictví v praxi*. Praha: Adore, 2006, č. 1. ISSN: 1211-7307.
- [34] DRÁB, Ondřej; ZŮNOVÁ, Milena. Změny v daňových odpisech předpisů v roce 2005. *Daně a právo v praxi*. Praha: Adore, 2005, č. 10. ISSN: 1211-7293.
- [35] FITŘÍKOVÁ, Dagmar. Změny v oblasti DPH navrhované s účinností od 1. 1. 2013. *Účetnictví v praxi*. Praha: Adore, 2013, č. 1. ISSN: 1211-7307.
- [36] FITŘÍKOVÁ, Dagmar; PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Daň z přidané hodnoty v účetních a daňových souvislostech (2. část). *Účetnictví v praxi*. Praha: Adore, 2008, č. 1. ISSN: 1211-7307.
- [37] HINKE, Jana; HRUŠKA, Zdeněk. Nové trendy finančního účetnictví podnikatelů v kontextu právních předpisů České republiky. *Trendy v podnikání*. Publisher: UWB in Pilsen 2015, č. 4, ISSN 1805-0603.
- [38] KADLEC, Jiří. Novela zákona o účetnictví. *Účetní a daně*. Olomouc: ANAG, 2015, č. 12. ISSN 1212-0162.
- [39] KOCH, Jiří. Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro podnikatele od 1. 1. 2016. *Účetnictví v praxi*. Praha: Adore, 2015, č. 11. ISSN: 1211-7307.
- [40] KOCH, Jiří. Novela zákona o účetnictví od 1. 1. 2011. *Účetnictví v praxi*. Praha: Adore, 2011, č. 1. ISSN: 1211-7307.
- [41] KOCH, Jiří. Prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb. v roce 2009. *Účetnictví v praxi*. Praha: Adore, 2009, č. 2. ISSN: 1211-7307.
- [42] KOCH, Jiří. Změny v účetních předpisech v roce 2008. *Účetnictví v praxi*. Praha: Adore, 2008, č. 1. ISSN: 1211-7307.

- [43] NIGRIN, Jiří. Zákon o účetnictví - novely prováděcích vyhlášek. *Daně a účetnictví*. Praha: Dashöfer, 2005, č. 11. ISSN: 1210-5813.
- [44] PILAŘOVÁ, Ivana. Nedobytné pohledávky a jejich účetní a daňové řešení v roce 2014. *Účetnictví v praxi*. Praha: Adore, 2014, č. 2. ISSN: 1211-7307.
- [45] PILAŘOVÁ, Ivana. Novela zákona o účetnictví s účinností od 1. 1. 2016. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, č. 10. ISSN: 1212-9453.
- [46] SKÁLOVÁ, Jana; NESROVNAL, Jiří. Změny v oblasti účetnictví od 1. 1. 2003. *Účetnictví*. Praha: Bilance, 2003, č. 4. ISSN 0139-5661.
- [47] SVATOŠOVÁ, Jana; TRÁVNÍČKOVÁ, Jana. Změny v účetnictví podnikatelů vyplývající z novely č. 397/2005 Sb. vyhlášky č. 500/2002 Sb. *Účetní a daně*. Olomouc: ANAG, 2005, č. 10. ISSN 1212-0162.
- [48] SVOBODA, Michal. Dopady nového občanského zákoníku do účetního výkaznictví -účetní zobrazení závadku. *Český finanční a účetní časopis*. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2014, č. 1. ISSN: 1802-2200
- [49] SVOBODOVÁ, Jaroslava. Prodloužení možnosti vedení účetnictví - v soustavě jednoduchého účetnictví. *Účetní a daně*. Olomouc: ANAG, 2007, č. 1. ISSN 1212-0162.

Právní normy

- [50] Vyhláška č. 397/2005 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění vyhlášky č. 472/2003 Sb. Sbíрка zákonů ČR. 2005, částka 138, str. 397-403.
- [51] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve znění roku 2006. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 80-7208-594-8.
- [52] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve znění roku 2008. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 978-80-7208-660-3.

- [53] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve znění roku 2009. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 978-80-7208-722-8.
- [54] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve znění roku 2010. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 978-80-7208-787-7.
- [55] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve znění roku 2011. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 978-80-7208-835-5.
- [56] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve znění roku 2012. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 978-80-7208-895-9.
- [57] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve znění roku 2013. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 978-80-7208-959-8.
- [58] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve znění roku 2014. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 978-80-7488-036-0.
- [59] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve znění roku 2015. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 978-80-7488-091-9.
- [60] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve znění roku 2016. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 978-80-7488-142-8.

- [61] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve znění roku 2017. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 978-80-7488-206-7.
- [62] Zákon č. 69/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Sbírka zákonů ČR. 2007, částka 31, str. 66 - 74.
- [63] Zákon č. 264/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákoníku práce. Sbírka zákonů ČR. 2006, částka 84, str. 262-265.
- [64] Zákon č. 437/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Sbírka zákonů ČR. 2003, částka 145, str. 437.
- [65] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění roku 2005. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 80-7208-527-1.
- [66] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění roku 2006. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 80-7208-594-8.
- [67] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění roku 2008. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 978-80-7208-660-3.
- [68] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění roku 2009. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 978-80-7208-722-8.
- [69] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění roku 2010. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 978-80-7208-787-7.
- [70] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění roku 2011. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 978-80-7208-835-5.
- [71] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění roku 2012. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 978-80-7208-895-9.
- [72] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění roku 2013. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 978-80-7208-959-8.
- [73] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění roku 2014. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 978-80-7488-036-0.
- [74] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění roku 2016. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 978-80-7488-142-8.

- [75] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění roku 2017. ÚZ: Účetnictví podnikatelů, audit. Praha: Sagit. ISBN: 978-80-7488-206-7.
- [76] Zákon č. 669/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Sbírka zákonů ČR. 2004, částka 228, str. 668-670.

Internetové zdroje

- [77] Beneslenka - web pro 3. ročník SVŠE. *Rozvaha*. [online]. [11.1.2017]. Dostupné z: <http://beneslenka.webnode.cz/statnice-2011/okruhy-otazek-k-szz/a-financni-ucetnictvi-manazerske-ucetnictvi-pokrocile-ucetnictvi-financni-analyza-audit-dane/a4-rozvaha-struktura-obsah-vyznam-pro-uzivatele-analyza-majetkove-struktury-optimalni-kapitalova-struktura/>
- [78] Investopedia. *Return On Equity - ROE* [online]. [18.1.2017]. Dostupné z: <http://www.investopedia.com/terms/r/returnonequity.asp>
- [79] Management mania. *Likvidita*. [online]. [18.1.2017]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/likvidita>
- [80] Management mania. *Rentabilita aktiv*. [online]. [18.1.2017]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/rentabilita-aktiv>
- [81] Změny zákonů. *Porovnání dvou znění dokumentu č. 500/2002 Sb., znění platná od 1. 1. 2011 a od 1. 1. 2012*. [online]. [23.2.2017]. Dostupné z: <http://www.zmenyzakonu.cz/zakon.aspx?k=500/2002%20Sb.&d1=01012011&d2=01012012&cmd=compareshort>
- [82] Změny zákonů. *Porovnání dvou znění dokumentu č. 500/2002 Sb., znění platná od 1. 1. 2015 a od 1. 1. 2016*. [online]. [12.3.2017]. Dostupné z: <http://www.zmenyzakonu.cz/zakon.aspx?k=500/2002%20Sb.&d1=01012015&d2=01012016&cmd=compareshort>

Abstrakt

MALLA, Veronika. *Hodnocení dopadu změn účetních předpisů na finanční situaci a výkonnost podniků v ČR*. Plzeň, 2017. 70 str. Bakalářská práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: finanční účetnictví, harmonizace účetnictví, legislativa, novela zákona o účetnictví, novela prováděcí vyhlášky

Předložená práce se zabývá deskripcí vybraných oblastí finančního účetnictví z hlediska změn v právních předpisech a kvantifikací vlivu meziročních změn na vybrané ukazatele finanční analýzy vybraných podniků po vstupu České republiky do Evropské unie, tedy mezi lety 2004 - 2016. V tomto časovém úseku jsou analyzovány nejdůležitější změny vyplývající ze zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb., Českých účetních standardů pro podnikatele a vybraných daňových zákonů. Úpravy jsou zachyceny v chronologickém sledu tak, jak vyplývaly z novel právních předpisů. Výsledky výzkumu provedeného na 100 náhodně vybraných podniků, za účelem zjistit počet podniků, které zaznamenávají ve svém finančním výkaznictví vybrané položky, jež prošly úpravou, jsou shrnuty v tabulkách u vybraných let.

Abstract

MALLA, Veronika. *Ratings of the Impact of Changes to Accounting Rules on a Financial Situation and the Performance of Companies in the Czech Republic*. Pilsen, 2017. 70 p. Bachelor Thesis. University of West Bohemia. Faculty of Economics.

Key words: financial accounting, harmonization of accounting, legislation, amendment to accounting act, amendment to executing notice

This thesis is mainly about the changes in financial accounting with focus on the amendment to Czech accounting regulations and quantification of influence annual changes on selected indicators of financial analysis of selected businesses after the Czech Republic joined the European Union, thus among the years 2004 and 2016. In this segment of time the most important changes, which result from Accounting Act No. 563/1991 Coll., Executing notice No. 500/2002 Coll., several tax laws and Czech Accounting Standards, are analysed. The changes are described in chronological sequence, how they result from amendments of the legal forms. There were one hundred companies randomly chosen to solve, how many of them are noticing those exact items in financial reporting.