

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Návrh na sestavení účtového rozvrhu společnosti
obchodující se zahraničím**

Bc. Julie Štroblová

© 2016 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Julie Štroblová

Podnikání a administrativa

Název práce

Návrh na sestavení účtového rozvrhu podniku obchodujícího se zahraničím

Název anglicky

The Proposal to Compile the Chart of Accounts of Companies Trading with Foreign Countries

Cíle práce

Cílem diplomové práce je sestavit na základě teoretických východisek účetní rozvrh konkrétní výrobní společnosti obchodující se zahraničím.

Metodika

Po prostudování a sběru informací z tištěných i elektronických zdrojů příslušné odborné literatury a českých právních předpisů proběhne analýza těchto dat a jejich následná komparace. Teoretická východiska budou aplikována na podmínky konkrétního podniku.

Doporučený rozsah práce

80 stran

Klíčová slova

Účtová osnova, účtový rozvrh, účtové třídy, vnitropodnikové a účetní směrnice, účetní standardy.

Doporučené zdroje informací

Internetové odborné zdroje.

KOVANICOVÁ, Dana. Abeceda účetních znalostí pro každého. 20. vydání. Praha: Trizonia, 2012. 412 s., ISBN 978-80-7273-169-5.

MACHKOVÁ, Hana, ČERNOHLÁDKOVÁ, Eva, SATO, Alexej a kol. Mezinárodní obchodní operace. 5. vydání. Praha: Grada Publishing, 2010. 240 s., ISBN: 978-80-247-3237-4.

odborné časopisy:

PEŠTUKA, Jaroslav. České účetní standardy, komentář. 4. vydání. Praha: Eurounion, 2007. 295 s., ISBN 80-7317-057-4.

PORADCE. ISSN 1211-2437.

PROCHÁZKOVÁ Dagmar, VLACH Pavel a kolektiv ÚZ 934 – Vzorový účtový rozvrh 2013, Rozvaha a výsledovka 2013. 1. vydání. Praha: Vydavatel, 2013. 48 s., ISBN 978-80-7208-958-1.

STROUHAL, Jiří a kol. Účetnictví 2010 velká kniha příkladů. 1. vydání. Brno. Computer Press, 2010, 709 s. ISBN 978-80-251-2907-4.

Účetnictví . ISSN 00139-5661.

Účetnictví v praxi. ISSN 1211-7307.

Předběžný termín obhajoby

2015/16 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Ivana Kuchařová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 29. 9. 2014

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2014

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 21. 03. 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Návrh na sestavení účtového rozvrhu společnosti obchodující se zahraničím" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucí diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 24. 3. 2016

Julie Štroblová

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Ivaně Kuchařové, vedoucí mé diplomové práce, za její odborné vedení a připomínky. Dále bych chtěla poděkovat společnosti Emerson Process Management s.r.o. v zastoupení Ing. Stanislavu Futerovi za ochotu poskytnout mi informace potřebné pro zpracování diplomové práce, a za jeho cenné rady, připomínky a čas věnovaný mé práci.

Návrh na sestavení účtového rozvrhu společnosti obchodující se zahraničím

The Proposal to Compile the Chart of Accounts of Company Trading with Foreign Countries

Souhrn

Předmětem diplomové práce je sestavení účetního rozvrhu společnosti obchodující se zahraničím. V teoretické části jsou popsány legislativní zdroje, které určují podobu účetnictví. Jsou zde vyjmenovány předpisy upravující podmínky zahraničního obchodu a další pravidla určující převod práv a rizik v obchodním styku.

Teoretická část popisuje podobu jednotlivých druhů vedení účetnictví, které ovlivňují podobu účtového rozvrhu účetní jednotky a obsahuje přehled základních pravidel US GAAP.

Praktická část se věnuje návrhu účetního rozvrhu české kanceláře velké americké společnosti Emerson Process Management s. r. o., která účtuje v hospodářském roce dle amerických účetních pravidel. Součástí práce návrhu účetního rozvrhu je porovnání českých účetních standardů s US GAAP.

V závěru diplomové práce je i ukázka účetních výkazů opět jak z hlediska českého účetnictví, tak i podle amerických pravidel. Přílohou diplomové práce je kompletní účetní osnova obou účetních standardů.

Klíčová slova: Účtová osnova, účtový rozvrh, účtové třídy, vnitropodnikové a účetní směrnice, vnitropodnikové účetnictví, manažerské účetnictví, US Generally Accepted Accounting Principles, české účetní standardy, zahraniční obchod.

Summary

The subject of this thesis is the compile chart of accounts of the company trading with foreign countries. The theoretical part describes the legislative power, which determines the form of accounting duties of entities, rules important for proper bookkeeping. Regulations governing foreign trade conditions and other rules determining the transfer of ownership and risks in business are listed there.

Theoretical part describes the form of individual types of bookkeeping that affects the compile the chart of accounts of the entity and provides an overview of the basic rules of US GAAP.

The practical part dedicates to the proposal the compile the chart of accounts of the Czech office of the large American company Emerson Process Management Ltd., which uses the accounting principles according to the American accounting standard within the fiscal year. Comparing the Czech accounting standard with US GAAP is a part of this thesis. In conclusion of the diploma thesis is also a demonstration of financial statements again in terms of both Czech Accounting, and according to American standards. The complete chart of accounts both accounting standard is attached.

Keywords: The Chart of Accounts, Account-Class, Internal and Accounting Directives, Internal Accounting, Management Accounting, Accounting Standards, US Generally Accepted Accounting Principles, Czech Accounting Standards, Foreign Trade.

OBSAH

1	ÚVOD.....	12
2	CÍL PRÁCE A METODIKA.....	14
2.1	CÍL PRÁCE.....	14
2.2	METODIKA.....	14
3	TEORETICKÁ VÝCHODISKA.....	15
3.1	LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA PRO SESTAVENÍ ÚČTOVÉHO ROZVRHU.....	15
3.2	ÚČETNÍ JEDNOTKA, ZÁKLADNÍ ÚČETNÍ PŘEDPOKLADY, ZÁSADY A PRINCIPY.....	16
3.2.1	Účetní jednotka.....	16
3.2.2	České účetní zásady.....	17
3.2.3	Základní předpoklady.....	18
3.2.4	Účetní zásady US GAAP.....	19
3.3	ZAHRANIČNÍ OBCHOD.....	20
3.3.1	Právní normy upravující mezinárodní obchod.....	21
3.3.2	Mezinárodní smlouvy.....	23
3.4	ZÁKLADNÍ CELNÍ PŘEDPISY EU.....	24
3.4.1	Celní kodex Společenství.....	25
3.4.2	Celní hodnota zboží.....	25
3.4.3	Celní řízení.....	25
3.4.4	Celní režimy.....	26
3.5	PŘEPRAVNÍ PODMÍNKY UCC A INCOTERMS.....	27
3.6	DRUHY ÚČETNICTVÍ.....	27
3.6.1	Daňové účetnictví.....	28
3.6.2	Finanční účetnictví.....	28
3.6.3	Manažerské účetnictví.....	28
3.6.4	Vnitropodnikové účetnictví (VPÚ).....	30
3.7	CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍCH KNIH A ÚČETNÍCH ZÁPISŮ.....	33
3.7.1	Účetní knihy.....	33
3.7.2	Účetní zápisy.....	34
3.7.3	Účet.....	34
3.8	CHARAKTERISTIKA ÚČTOVÉ OSNOVY A ÚČTOVÉHO ROZVRHU.....	37
3.8.1	Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek.....	38
3.8.2	Účtová třída 1 – Zásoby.....	40
3.8.3	Účtová třída 2 – Finanční účty.....	41
3.8.4	Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy.....	42
3.8.5	Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky.....	46
3.8.6	Účtové třídy 5 a 6 - Náklady a výnosy.....	48
3.8.7	Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty.....	54
4	VLASTNÍ PRÁCE.....	55
4.1	CHARAKTERISTIKA OBCHODNÍ SPOLEČNOSTI.....	55
4.1.1	Obchodní zaměření společnosti Emerson.....	55
4.1.2	Základní informace o Emersonu.....	56

4.1.3	Výsledky hospodaření za období 2009 - 2015.....	57
4.1.4	Organizační složení.....	58
4.1.5	Způsob účtování US GAAPu v Oraclu.....	59
4.2	Hlavní rozdíly v účtování zjištěné v Emersonu.....	61
4.2.1	Standartní prodejní objednávky.....	61
4.2.2	Způsob účetního zachycení smluvních projektů.....	62
4.2.3	Odlišnosti účtování vybraných položek.....	65
4.2.4	Odložená daň.....	67
4.3	Návrh účetní osnovy pro rok 2015.....	68
4.3.1	Rozvaha - Aktiva.....	69
4.3.2	Rozvaha – Pasiva.....	74
4.3.3	Výkaz zisku a ztráty.....	78
4.3.4	Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty.....	86
4.4	Návrh přechodového můstku mezi US a CZ GAAP.....	86
4.5	Účetní závěrka a uzávěrka.....	88
5	ZÁVĚR.....	92
6	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	93
7	PŘÍLOHY.....	96

Seznam zkratek

ARB - Accounting Research Bulletins

CAP - Committee on Accounting Procedure

CAS – Czech accounting standards

FATCA - Foreign Account Tax Compliance Act

IFRS – International Financial Reporting Standard

POC – Percentage of Completion

SEC - Committee on Accounting Procedure

US GAAP – United States General Accepted Accounting Standards

VPÚ – Vnitropodnikové účetnictví

WIP – Work in Progress

ZoÚ – Zákon o účetnictví

Překladový slovník

Cost of Sales - náklady na prodej

Czech Accounting Standards – české účetní standardy

Office Services - služby kanceláře

Payables – závazky

Receivables - pohledávky

Sales - tržby

Unbilled Revenues - nevyfakturované dodávky

WIP - nedokončená výroba

Seznam tabulek

Tabulka č. 1 – Základní prvky MA

Tabulka č. 2 – Ilustrace účtu hlavní knihy

Tabulka č. 3 – Ilustrace účetního deníku

Tabulka č. 4 – Přehled členění účtů

Tabulka č. 5 - Přehled účtů dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Tabulka č. 6 - Přehled účtů dlouhodobého finančního majetku

Tabulka č. 7 – Účty opravných položek dlouhodobého majetku

Tabulka č. 8 - Přehled nejčastěji se vyskytujících titulů vyvolávajících odloženou daň

Tabulka č. 9 – Přehled finančních nákladů a výnosů

Tabulka č. 10 – Mimořádné výnosy a náklady

Tabulka č. 11 - Informace o hospodářské a finanční situaci podniku

Tabulka č. 12 – Struktura účtu US GAAP

Tabulka č. 13 – Návrh můstku účtových rozvrhů US GAAP a CAS

Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Jednookruhové VPÚ - velmi málo využívaná forma

Obrázek č. 2: Jednookruhové VPÚ

Obrázek č. 3: Dvouokruhové VPÚ

Obrázek č. 4: Dvouokruhové VPÚ

Obrázek č. 5: Schéma účtu aktiv

Obrázek č. 6: Schéma účtu pasiv

Obrázek č. 7: Struktura rozvahy

Obrázek č. 8: Grafické znázornění hospodářské a finanční situace podniku

Obrázek č. 9: Schéma účtování projektu POC podle US GAAP

Obrázek č. 10: Schéma účtování projektu POC podle ČUS

Obrázek č. 11: Profit and Losst 2013

Obrázek č. 12: Výkaz zisku a ztráty

Obrázek č. 13: Grafické znázornění přepravních podmínek INCOTERMS

1 ÚVOD

Vedení účetnictví je základním pilířem existence každé obchodní společnosti. Bez ohledu na povinnost, zákonem vymezených právnických a fyzických osob, vest účetnictví, je nezbytnou součástí existence obchodní společnosti. Na údajích, které lze z výstupů účetních záznamů vyčíst, je závislá poměrně velká skupina vnějších i vnitřních uživatelů. Je klíčovým zdrojem informací pro důležitá a hlavně včasná ekonomická rozhodnutí managementu, obchodních partnerů, investorů a dalších zainteresovaných osob.

Správnost vedení účetnictví pak určuje jeho vypovídací schopnost. Aby bylo možné informace správně interpretovat, je nutné dodržovat zákonná pravidla a další normy a standardy. Přesto je rozhodnutí o konkrétní a konečné podobě vedení účetnictví z velké části na rozhodnutí obchodní společnosti. Účetnictví by se mělo přizpůsobit vlastním potřebám obchodní společnosti tak, aby bylo především efektivní a účelné.

Účtový rozvrh je nástrojem sloužícím k třídění a správnému zaznamenání ekonomických činností podniku. Jeho sestavení je závislé na mnoha faktorech. Je to především druh činnosti, vnější prostředí obchodní společnosti, jeho velikost, ekonomické vazby na jiné organizace a další požadavky nejen managementu, ale i dalších zájmových skupin. Zákonné normy mají zajistit průhlednou a snadnou finanční informaci a jejich následnou interpretaci pro účely zajištění rozpočtových příjmů státu. V neposlední řadě je nutné zajistit informace pro statistický úřad atd.

Obchodní společnosti obchodující se zahraničím mají okruh zájmových osob více rozšířený. Výstupy z účetnictví musí být čitelné jak pro místní subjekty, tak i pro zahraniční obchodní partnery či mateřské společnosti sídlící v zahraničí. Pro tento účel využívají účetní jednotky výkazy dle mezinárodních norem, jako jsou IFRS či US GAAP. Skloubit lokální účetní standardy se světovými principy proto může být pro obchodní společnost někdy obtížné.

Tato práce se věnuje sestavení účtového rozvrhu konkrétní obchodní společnosti, která je součástí americké obchodní společnosti, jejíž působnost se rozšířila napříč světovou ekonomikou. Její účetnictví by mělo pokrýt všechna specifika obchodní společnosti

s mezinárodními vazbami. Obchodní společnost má navíc celkem rozvětvenou organizační strukturu, kterou je nutné účetně zachytit.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je sestavit na základě teoretických východisek účetní rozvrh konkrétní obchodní společnosti obchodující se zahraničím a zmapovat hlavní rozdíly ve vedení účetnictví podle stávajících US GAAP principů a nově navržených způsobů účtování podle českých účetních pravidel. Dílčím cílem bylo navržení přechodového můstku mezi oběma systémy a jejich vzájemné porovnání.

2.2 Metodika

Postup zpracování diplomové práce vychází z předpokladu samostatného studia tematicky zaměřené odborné literatury pro následné vytvoření vlastní práce. Teoretická východiska jsou zpracována pro zpřesnění postupů sestavení praktické části, jejich cílem je stanovit všechny důležité faktory ovlivňující postup sestavení účtové osnovy společnosti, daňová a účetní hlediska. Na základě teoretických východisek je vytvořena vlastní praktická část, v níž je definován kompletní účetní rozvrh společnosti s následným vytvořením převodového můstku mezi stávajícím účetním rozvrhem a nově vytvořeným. Účtový rozvrh je sestavován s ohledem na efektivnost, přehlednost a snadnou použitelnost pro další využití, jako je poskytování finančních a ekonomických informací managementu společnosti a třetím stranám, především státní správě a obchodním partnerům. Dále je provedena analýza zjištěných dat a jejich komparace. Vzhledem k zahraničním obchodním vztahům společnosti autor práce vychází z informačních zdrojů legislativy České republiky, tak i legislativy Evropské unie a především pravidel US GAAP. Práce vychází z legislativy platné do 31. 12. 2015.

3 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

3.1 Legislativní úprava pro sestavení účtového rozvrhu

Základním dokumentem upravujícím pravidla sestavení účtového rozvrhu do roku 2003 bylo Opatření čj. 281/89 759/2001, kterým se stanovila účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. Toto opatření však pozbylo platnosti k 31. 12. 2003. Zachovaly se pouze účtové třídy a skupiny stanovené Přílohou č. 4 – Směrná účtová osnova (dále jen SÚO), k vyhlášce č. 500/2002 Sb. Přesto většina účetních jednotek i nadále používá účtový rozvrh původně stanovený před r. 2003.

Podobu účtového rozvrhu je nutné přizpůsobit i dalším legislativním nařízením určujícím pravidla účetnictví. Základní principy účetnictví jsou určovány především:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoÚ).
- 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 (dále jen Vyhláška).
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen ČÚS).
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

V červnu 2015 byl Sněmovnou schválen Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, který v současné době čeká pouze na podpis Prezidenta. Po jeho definitivním schválení budou zřejmě následovat další změny vyhlášek, o kterých bude zmínka v praktické části této práce.

Dalším legislativním opatřením ovlivňujícím konečnou podobu účetní závěrky byl do 31. 1. 2013 Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen OZ), který nahradil od 1. 1. 2014 Zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech.

Účetní jednotky určené zákonem mohou, a některé jsou i povinny, v zákonem stanovených případech využívat při sestavení účetní závěrky i mezinárodní účetní standardy.

O konečné podobě účtového rozvrhu rozhoduje účetní jednotka sama v závislosti na vnitřních směrnících.

3.2 Účetní jednotka, základní účetní předpoklady, zásady a principy

Aby mohlo být účetnictví věrným obrazem hospodaření firmy, je nutné vedle zákonných norem dodržovat i účetní zásady a principy, které ze zákonných účetních předpisů vycházejí.

3.2.1 Účetní jednotka

V první řadě je nutné definovat účetní jednotku a její povinnost vedení účetnictví.

ZoÚ určuje, které podnikatelské subjekty jsou povinny vést účetnictví a v jakém rozsahu.

Účetními jednotkami jsou dle ZoÚ především:

- právnické osoby se sídlem na území České republiky,
- zahraniční osoby, pokud v České republice podnikají nebo provozují svoji činnost,
- fyzické osoby zapsané jako podnikatelé v obchodním rejstříku,
- fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého vlastního rozhodnutí,
- ostatní fyzické osoby, jsou-li podnikateli a jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, přesáhl částku 25 mil. Kč za předcházející kalendářní rok,
- organizační složky státu,
- fyzické osoby v případě, že jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity, pokud alespoň jeden z účastníků má povinnost vést účetnictví
- a ostatní fyzické osoby, jimž to přikazuje zvláštní právní předpis.

ZoÚ dále stanovuje, v jakém rozsahu mají účetní jednotky účetnictví vést. Ve zjednodušeném rozsahu mohou vést účetnictví například občanská sdružení, bytová družstva, která nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, příspěvkové organizace, které nejsou konsolidovanou účetní jednotkou. Ostatní účetní jednotky vedou účetnictví v plném rozsahu. Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví po dobu alespoň pěti účetních období (Česko^{a)}, 1991).

3.2.2 České účetní zásady

Zásada věrného a poctivého zobrazení

Podle této zásady je nezbytné, aby obsah položek účetní závěrky odpovídal skutečnému stavu v souladu s českými účetními předpisy. V případě, kdy je možnost volby postupu účtování nejednoznačná, například v případě složitosti zcela specifického účetního případu, je nutné tyto okolnosti zohlednit v příloze účetní závěrky. U skutečností, které právní předpisy výslovně neupravují, se účtuje podle právního stavu vyplývajícího např. ze smluvních ujednání mezi zúčastněnými subjekty, z rozhodnutí orgánů účetní jednotky, ze společenské smlouvy nebo stanov, apod.

Správnost a úplnost účetnictví

Princip správnosti a úplnosti účetnictví je naplněn dodržáním uvedených ustanovení ZoÚ, ale i právních předpisů či smluvních ujednání mezi obchodními partnery.

Okamžik uskutečnění účetního případu

Okamžikem uskutečnění účetního případu je den, ve kterém dané skutečnosti (změny stavu majetku, závazků, kapitálu, nákladu či výnosu) nastaly, dle záznamů dokumentujících tyto skutečnosti.

Princip podvojnosti a souvztažnosti

Každý účetní případ je účtován na příslušné straně účetního účtu, který nejlépe vystihuje danou skutečnost, a to vždy souvztažně na stranu Má dáti a Dal.

Zásada opatrnosti

Tato zásada je uplatňována především ke konci rozvahového dne, kdy účetní jednotky oceňují svůj majetek a závazky, k rozvahovému dni. Nařizuje účtovat pouze

o očekávaných ztrátách, které jsou účetní jednotce známy. Nadhodnocování Aktiv a Výnosů je zcela zakázáno. Dle zásady opatrnosti účtuje účetní jednotka na účtech rezerv, opravných položek a odpisů, a to na základě informací, které účetní jednotka má, ke dni sestavení účetní závěrky.

Stálost metod

Účetní metody použité v jednotlivých letech by neměly dosahovat velkých změn mezi jednotlivými obdobími. Případné změny musí Účetní jednotka popsat v příloze účetní závěrky včetně vyčíslení změn, které mají vliv na výsledek hospodaření.

Bilanční kontinuita

Zůstatky počátečních a konečných účtů rozvahových mezi navazujícími účetními obdobími musí navazovat (Štroblová, 2012).

3.2.3 Základní předpoklady

Zásada trvání účetní jednotky a Aktuální princip jsou dva základní předpoklady správného vedení účetnictví, které mají dopad na další účetní principy a zásady.

Aktuální princip. Nedodržení tohoto principu může vést ke zkreslení výsledku hospodaření a následně k podání dodatečného daňového přiznání. Jejím základním pravidlem je účtování nákladů a výnosů do období, se kterým věcně souvisí. Oproti daňové evidenci je uskutečněná platba plnění zcela nedůležitá. Zcela zásadní je okamžik uskutečnění případu. Proti výnosům z prodeje zásob či poskytnutí služby je účtováno i o nákladech vynaložených na tyto výkony. Pro účtování položek, které není možné do běžného období zařadit, se používají účty přechodných Aktiv a Pasiv.

Podle **zásady trvání účetní jednotky** se předpokládá, že účetní jednotka bude ve své činnosti pokračovat i v následujícím období,

a tedy nic nenasvědčuje jejímu omezování činnosti nebo dokonce likvidaci (Štroblová, 2012).

3.2.4 Účetní zásady US GAAP

Americké všeobecně uznávané účetní zásady stanovené Radou pro standardy finančního účetnictví (v US), Komisí USA pro cenné papíry a burzy a jinými autoritativními orgány a postupy se uplatňují v účetnictví pro aktiva, pasiva a výsledky hospodaření všech divizí a dceřiných společností. Níže uvedené principy poskytují obecné zásady uplatňované při účtování transakcí a přípravě finančních výkazů.

POPIS

- A. Stanovení příjmů - Veškeré náklady a výdaje budou účtovány na vrub nákladů v období, ke kterému se vztahují, aby věrně zobrazovaly provozní výsledky. Pravděpodobné ztráty musí být stanovené, ale dosud nerealizovaný zisk nebude anticipován.
- B. Cena - Cena, vyjádřená v hotovosti či odpovídajících výdajích, bude určující pro uvedení aktiva v rozvaze; nicméně, v souladu s principem stanovení příjmů budou v rozvaze uvedeny i opravné položky.
- C. Objektivita - Finanční výkazy budou poskytovat objektivní zveřejnění skutečností v souladu s účetními metodami a postupy. Prohlášení budou věcná, s plným vysvětlením, přesně a úplně odrážejí transakce a dispozice aktiv účetní jednotky. Významné odchylky od plánovaných rozpočtových operací budou zveřejněny. Prohlášení bude bez jakýchkoliv významných nesprávností.
- D. Významnost - vynechání nebo nesprávné uvedení položky v účetní závěrce je významné, pokud s ohledem na okolnosti, je velikost položky taková, že je pravděpodobné, že rozsudek pro rozumného člověka spoléhajícího na finanční zprávy by byl změněn nebo ovlivněn zahrnutím nebo opravou položky. Kontext okolnosti je posuzován s ohledem na kvantitativní i kvalitativní faktory.

Kvalitativními faktory zvažujeme, zda nesprávnosti 1) zakrývají změny v zisku nebo další vývoj; 2) jsou záměnou ztráty do výnosů nebo naopak; 3) mají za následek zvýšení kompenzace managementu; 4) ovlivňují dodržování úvěrových podmínek, jiných smluvních požadavků nebo požadavků právních předpisů, nebo 5) zahrnují zatajení protiprávních transakcí. Nesmějí být zaznamenány žádné falešné,

zavádějící nebo nepodložené věci nebo jiné záměrné nesprávnosti, bez ohledu na kvantitativní částku.

- E. Konzervatismus - Konzervativní koncept bude uplatňován v případech, kdy je nutné rozhodnout mezi dvěma či více obecně uznávanými účetními zásadami. Odhady výnosů a nákladů potřebných pro včasné finanční výkaznictví bude reálné v co největší míře. Tento princip nemůže být vykládán jako úmyslné ovlivnění čistých aktiv nebo čistého zisku.
- F. Konzistence - Účetní zásady budou aplikovány na pevných základech srovnatelnosti v účetní závěrce. Nicméně, s ohledem na konzistenci, by nemělo nic bránit žádoucím změnám v účetních postupech. Každá významná změna v uplatňování účetních zásad musí mít předchozí písemný souhlas viceprezidenta účetnictví s řádným vysvětlením změn v účetní závěrce.
- G. Účetní báze – v účetnictví bude použita aktuální báze.
- H. Vnitřní kontrolní systém - plán organizace bude poskytovat systém vnitřní kontroly účetnictví chránící majetek společnosti, kontrolující přesnost a spolehlivost účetních údajů, porovnávající provozní efektivitu a podporující dodržování předepsané manažerské politiky (Emerson, 2000).

3.3 Zahraniční obchod

Zahraniční obchod lze definovat jako obchod uskutečňovaný přes hranice státu. Je velmi důležitý pro ekonomiku každého státu. Vzniká z rozdílných úrovní lokace zdrojů, požadavků spotřebitelů a rozdílných přírodních podmínek. Jeho rozvoj souvisí se snahou zefektivnit využití materiálních, pracovních či kapitálových zdrojů, získat odbyt pro přebytky na domácího trhu, snahou o rozšíření celkového odbytu a o vyplnění nedostatků na domácím trhu.

3.3.1 Právní normy upravující mezinárodní obchod

Od okamžiku vstupu České republiky (ČR) do **Evropské unie** podléhá veškerý zahraniční obchod ČR právu společné obchodní politiky celní unie. Tato závazná pravidla upravují obchodní vztahy uvnitř unie, ale také vůči třetím zemím (BUSINESS INFO.CZ^a), 2014). EU se snaží dostupnými prostředky zajistit bezbariérový přístup zboží a služeb na trhy třetích zemí. V případě, že odhalí kladení překážek ze strany nečlenských států, je připravena využít penalizačních prostředků k odstranění těchto bariér (Janatka, 2004).

Společná obchodní politika má tři dimenze:

- *multilaterální dimenzi (Světová obchodní organizace a další mezinárodní organizace),*
- *bilaterální dimenzi (dohody o volném obchodu, regionální dohody) a*
- *autonomní dimenzi (systém všeobecných celních preferencí, ochranná opatření (BUSINESS INFO.CZ^c), 2012).*

Právu Evropského společenství (ES) je podřízeno veškeré národní právo členských států. Je přímo aplikovatelné na konkrétní spory ES. Základním dokumentem je především smlouva o založení ES. Jemu podřízené jsou další smlouvy o EU a ES, nařízení, směrnice, konkrétní rozhodnutí orgánů EU a další nezávazná doporučení a stanoviska tzv. Zelené a Bílé knihy orgánů EU (Janatka, 2004).

V praxi mezinárodního obchodu je možné se setkat s velkými odchylkami, které určují specifika daných zemí. Obecně jsou však stanoveny tzv. podstatné části kupní smlouvy např. § 269 a 409 obchodního zákoníku jako jsou:

- *určení prodávajícího a kupujícího (smluvních stran),*
- *určení zboží, jeho množství a druhu,*
- *určení ceny (nebo způsobu jejího dodatečného určení, - §409 odst. 2) při stanovené dodací paritě (Janatka, 2004).*

Ve snaze co nejvíce zjednodušit, zefektivnit a zprůhlednit smluvní ujednání obchodujících stran mohou být nápomocny některé z následujících dokumentů:

- *Všeobecné podmínky Evropské hospodářské komise pro vývoz strojů a zařízení (EHK – OSN Ženeva),*
- *Úmluva o promlčení při mezinárodní koupi zboží (New York 1974)*
- v ČR zákon č. 123/1998 Sb.,
- *Vídeňská úmluva o smluvním právu z 23. 5. 1969,*
- *Úmluva OSN o mezinárodní koupi zboží (Vídeň 11. 4. 1980)*
- v ČR zákon č. 160/1991 Sb.,
- *Intraterms 1993, publikace Radix – ČSOB Praha 1996 (Janatka, 2004).*

Na určování pravidel upravujících mezinárodní obchod se podílejí světové organizace, především:

- WTO – World Trade Organization – je jedinou globální organizací upravující obchod mezi státy dohodami, které byly akceptovány většinou obchodujících států.
- OECD – Organisation for Economic Cooperation and Development - Organizace pro ekonomickou obnovu a rozvoj pomocí programů, analýz statistických dat; napomáhá hledat řešení problémů mezi státy a zlepšení vládních politik.
- ICC – International Chamber of Commerce – Mezinárodní obchodní komora prostřednictvím doporučení vládám a vytvářením pravidel napomáhá utváření světového tržního prostředí a expanzi obchodu a investic (BUSINESS INFO.CZ^c), 2012).

Tyto organizace vytvářejí příznivé obchodní prostředí pro své členy pomocí doporučení a závazných pravidel a úmluv.

Pro lepší orientaci k získání informací pro přeshraniční obchod byl vytvořen unikátní informační kanál **Market Access Database**. Monitoruje situaci na trzích třetích zemí. Zahrnuje například Databázi aplikovaných celních sazeb (Tariffs), Průvodce dovozními formalitami pro exportéry (Procedures and Formalities), Statistiku (Statistics), **Databáze překážek obchodu (Trade Barriers) obsahující:**

- *celní sazby a poplatky (úrovně sazeb, celní kvóty, vnitřní zdanění, apod.),*
- *ochranné obchodní nástroje (antidumpingová cla, vyrovnávací opatření, apod.),*

- *netarifní bariéry (registrace, dokumenty, množstevní omezení, standardy, sanitární opatření, atd.),*
- *překážky pro investice (omezení pro přímé zahraniční investice, daňová diskriminace, opatření v oblasti obchodu),*
- *právo duševního vlastnictví (legislativa týkající se ochranných známek, autorských práv, označení země původu, patentů, apod.),*
- *opatření v oblasti vývozu (zákaz vývozu, množstevní omezení vývozu, exportní podpory, vývozní daně, diskriminace v oblasti poskytování vývozních licencí, apod.),*
- *překážky v oblasti služeb (kvantitativní omezení, diskriminační jednání apod.).*

Databáze sanitárních a fyto-sanitárních opatření (SPS: Sanitary and Phytosanitary Issues), Pravidla původu (Rules of Origin) včetně odkazu na stránky DG TAXUD (Generální ředitelství EK pro daně a cla) a Další zdroje (Other Resources) (BUSINESS INFO.CZ^b), 2014).

3.3.2 Mezinárodní smlouvy

Obchodní společnosti, jimž plynou příjmy ze zahraničí, mohou zamezit dvojímu zdanění díky bilaterální **Smlouvě o zamezení dvojího zdanění** uzavřené mezi dvěma státy. Ty upravují rezidenturu právnických (PO) a fyzických osob (FO). Daňový rezident státu daní jak všechny své tuzemské příjmy, tak i příjmy z ostatních zemí v místě své rezidentury. Tím se zabrání dvojímu zdanění příjmů plynoucích ze zahraničí.

Smlouvy o podpoře a ochraně investic stanoví povinnost dvou smluvních států vytvářet příznivé podmínky pro investory druhého státu. „*Obsahují doložku nejvyšších výhod, úpravu náhrady škody způsobené vyvlastněním, úpravu převodů plateb spojených s investicemi a převodů výnosů z investic a dalších plateb, postoupení práv a řešení sporů mezi smluvním státem a investorem z druhého smluvního státu*“ (PROFITRANS.CZ, 2012).

Dvoustranný obchod EU vůči třetím zemím upravuje mnoho mezinárodních iniciativ, preferenčních a dalších dohod.

Dohody o volném obchodu (FTAs) patří mezi preferenční dohody, které odstraňují cla a jiné omezující prvky obchodu se zbožím pocházejícím ze zemí smluvních stran, práv duševního vlastnictví nebo služeb. Dohody o ekonomickém partnerství se zeměmi skupiny AKT (Afrika, Karibik, Tichomoří), které jsou zaměřeny na rozvojovou pomoc právě těmto zemím a sociálněekonomické dopady obchodních opatření na státy AKT a jejich schopnost přizpůsobit se liberalizačnímu procesu. Dohody zahrnují i ustanovení o oblastech volného obchodu mezi EU a státy AKT. 143 nezávislým a 36 závislým zemím a územím EU poskytuje zvýhodněný obchodní režim, jako jsou systémy celních preferencí pomocí Všeobecného systému preferencí (GSP) spočívající v jednostranně zvýhodněném přístupu rozvojových zemí na vlastní trhy (BUSINESS INFO.CZ^o, 2012).

V roce 2010 byl, v rámci boje proti daňovým únikům a dále ke zjištění příjmů osob s americkým občanstvím v zahraničí, přijat zákon Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). Uákon ukládá povinnost finančním institucím oznamovat vybrané informace o bankovních účtech vedených finančními institucemi, jejichž majitelem jsou právě občané Spojených států amerických (FINANČNÍ SPRÁVA, 2015).

3.4 Základní celní předpisy EU

- NAŘÍZENÍ RADY (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní zákoník Společenství (celní kodex Společenství)
- NAŘÍZENÍ KOMISE (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní zákoník Společenství ve znění pozdějších nařízení
- NAŘÍZENÍ RADY (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o sazební a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku
- NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1719/2005 ze dne 27. října 2005, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku
- NAŘÍZENÍ RADY (EHS) č. 1186/2009 ze dne 16. listopadu 2009 o systému Společenství pro osvobození od cla a další

3.4.1 Celní kodex Společenství

Nařízením Rady (EHS) č. 2913/92 byl vydán Celní kodex Společenství, který je základním celním předpisem společenství. Jeho úkolem je mimo jiné shromáždit celní předpisy, obsažené ve velkém množství nařízení a směrnic Společenství do jediného kodexu. Kodex dále stanovuje:

- **celní území** – zahrnuje členské státy EU,
- **celní orgány** – orgány uplatňující mimo jiné celní předpisy,
- **celní úřady** – úřad, kde je možné splnit formality předepsané celními předpisy,
- **celní prohlášení** – úkon, jímž projevuje osoba vůli k propuštění zboží do určitého režimu předepsanou formou a způsobem,
- **propuštění zboží** – úkon, jímž umožňují celní orgány nakládat se zbožím za podmínek celního režimu, do něhož bylo zboží propuštěno

a další definice určující jednotlivé úkony celního řízení (Janatka, 2004).

3.4.2 Celní hodnota zboží

Celní orgány na základě písemné žádosti vydávají závazné informace o zařazení zboží v rámci celního sazebníku nebo o původu zboží. **Hodnotu dovozního cla** stanovují celní orgány v eurech jednou měsíčně. K přepočtu na národní měnu se používají přepočítací koeficienty zveřejněné v Úředním věstníku Evropských společenství předposlední pracovní den měsíce. Přepočítací koeficienty se uplatňují během následujícího měsíce. Celní sazebník přesně definuje pravidla a postupy, podle nichž se celní hodnota zboží stanovuje (Janatka, 2004).

3.4.3 Celní řízení

Zboží vstupující na území Společenství podléhá celnímu dohledu od okamžiku vstupu do okamžiku změny jeho celního statutu, nebo do umístění do svobodného pásma či svobodného skladu nebo jeho opětovného vývozu. Během této doby může být kdykoliv podrobena kontrole ze strany celního orgánu.

Osoba odpovědná za přepravu zboží dopraví k celnímu úřadu určenému celním orgánem. Poté může být zboží prohlíženo nebo z něj mohou být odebírány vzorky potřebné pro jeho určení. Spolu se zbožím je předkládáno k celnímu řízení celní prohlášení na předepsaném formuláři. Celní orgány mohou povolit jako souhrnné celní prohlášení i jakýkoliv obchodní nebo úřední doklad obsahující náležitosti nezbytné pro identifikaci zboží. Celní orgán je povinen přidělit Celně schválené určení ve lhůtě:

- 45 dnů v případě, že bylo zboží přepravováno po moři,
- 20 dnů v případě, že zboží bylo přepravováno jiným způsobem,

od okamžiku podání souhrnného celního prohlášení. Celní orgány mohou tuto lhůtu zkrátit či naopak prodloužit s patřičným odůvodněním (Janatka, 2004).

3.4.4 Celní režimy

Dvě základní kategorie celních režimů jsou **celní režim s podmíněným osvobozením od cla** a **celní režim s hospodářským účinkem**. Tyto režimy se mohou vzájemně prolínat.

- Vnitřní a vnější tranzit,
- aktivní / pasivní zušlechťovací styk,

jediné dva celní režimy z kategorie podmíněného osvobození od cla. Pro získání režimu tranzitu postačí podat návrh celnímu orgánu pomocí celního prohlášení. Ten pak v souladu se zákonnými podmínkami zboží propustí.

Režimy s hospodářským účinkem jsou:

- volný oběh,
- uskladňování v celním skladu,
- přepracování pod celním dohledem,
- dočasné použití,
- vývoz.

O propuštění zboží do celního režimu s hospodářským účinkem je nutné nejprve požádat příslušný celní orgán ještě před samotným dovozem zboží a následně při dovozu zboží

podat celním orgánům celní prohlášení s návrhem k propuštění zboží do příslušného režimu (DAŇAŘI ONLINE.CZ, 2012).

3.5 Přepravní podmínky UCC a INCOTERMS

V případech, kdy je zboží v rámci prodeje přepravováno, je velice důležitý okamžik a místo převodu vlastnických práv prodávané věci, který ovlivňuje konečnou prodejní cenu. Při dopravě a manipulaci smluvně uzavřených dodávek dále vzniká riziko ztrát. V současné době jsou v mezinárodním měřítku používány dva soubory přepravních podmínek. UCC (Uniform Commercial Code) uvedený v příloze č. 1, se běžně používá především v USA. V mezinárodním měřítku používaný soubor mezinárodních pravidel INCOTERMS pro nejvíce používaných obchodních doložek mezinárodního obchodu. Tato pravidla určuje Mezinárodní obchodní komora za účasti USA a jsou každých 10 let aktualizovány. Pravidla jsou používána k přesné definici povinností, nároků smluvních stran, okamžiku, způsobu a místa převodu vlastnických práv a s tím spojeným převodem výloh a rizik z prodávajícího na kupujícího (Národní výbor mezinárodní obchodní komory v České republice, 2011). Kompletní výčet mezinárodních přepravních pravidel INCOTERMS je uveden v příloze č. 2.

3.6 Druhy účetnictví

V praxi existují tři druhy účetnictví, které mohou účetní jednotky používat. Prvním je **finanční účetnictví**, které by mělo věrně zobrazovat finanční situaci a hospodaření podniku. V evropských zemích je z velké části podřízeno místní legislativě pro daňové potřeby a potřeby státních institucí. **Daňové účetnictví** si klade jako hlavní cíl správné spočítání daňového základu a slouží jako hlavní zdroj pro výpočet daní. Většinou je používáno menšími obchodními společnostmi, které sledují spíše toky hotovostí. Hospodářské výsledky finančního a daňového účetnictví se nezřídka zásadně liší. Asi největší důraz na praktické využití má pak **manažerské účetnictví**, využívané na všech stupních managementu (Petřík, 2009).

3.6.1 Daňové účetnictví

V Čechách reprezentuje čisté daňové účetnictví daňová evidence podle ZDP § 7b. Je zde nutné zdůraznit, že se nejedná o účetnictví v pravém slova smyslu, a to jak po právní stránce, tak i věcně. Daňovou evidenci mohou používat fyzické osoby, které nejsou účetními jednotkami a slouží především pro účely stanovení základu daně a daně z příjmu. Obsahuje informace o příjmech a výdajích, majetku a dlužích.

3.6.2 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví by mělo poskytovat spolehlivé informace o finanční situaci podniku a jeho výsledku hospodaření a zachycování vazeb především ve vztahu k zájmovým skupinám, které tvoří především:

- Fyzické a právnické osoby, které se podílejí přímo na financování podniku, jako jsou vlastníci, akcionáři, vkladatelé obchodních podílů a jiní věřitelé.
- Daňové orgány a vláda, komise pro cenné papíry a burzy, vlastní zaměstnanci, konkurenční firmy a jiné zainteresované subjekty (Kovanicová,2012).

Vedle informační funkce plní finanční účetnictví i funkci registrační vedením soustavných zápisů, stává se důkazním prostředkem při vedení sporů mezi věřitelem a dlužníkem při uznávání práv vyplývajících z tohoto vztahu. V neposlední řadě je základnou pro vyměňování daňové povinnosti podniku a důležitým zdrojem informací pro manažerské účetnictví (Kovanicová,2012).

ZoÚ ukládá povinnost účtovat o *předmětu účetnictví* jako je účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, o výnosech a nákladech, o výsledku hospodaření, ale konkrétně se těmito položkami nezabývá. Bližší informace je možné nalézt v prováděcích vyhláškách k podvojnému účetnictví (Strouhal, 2012).

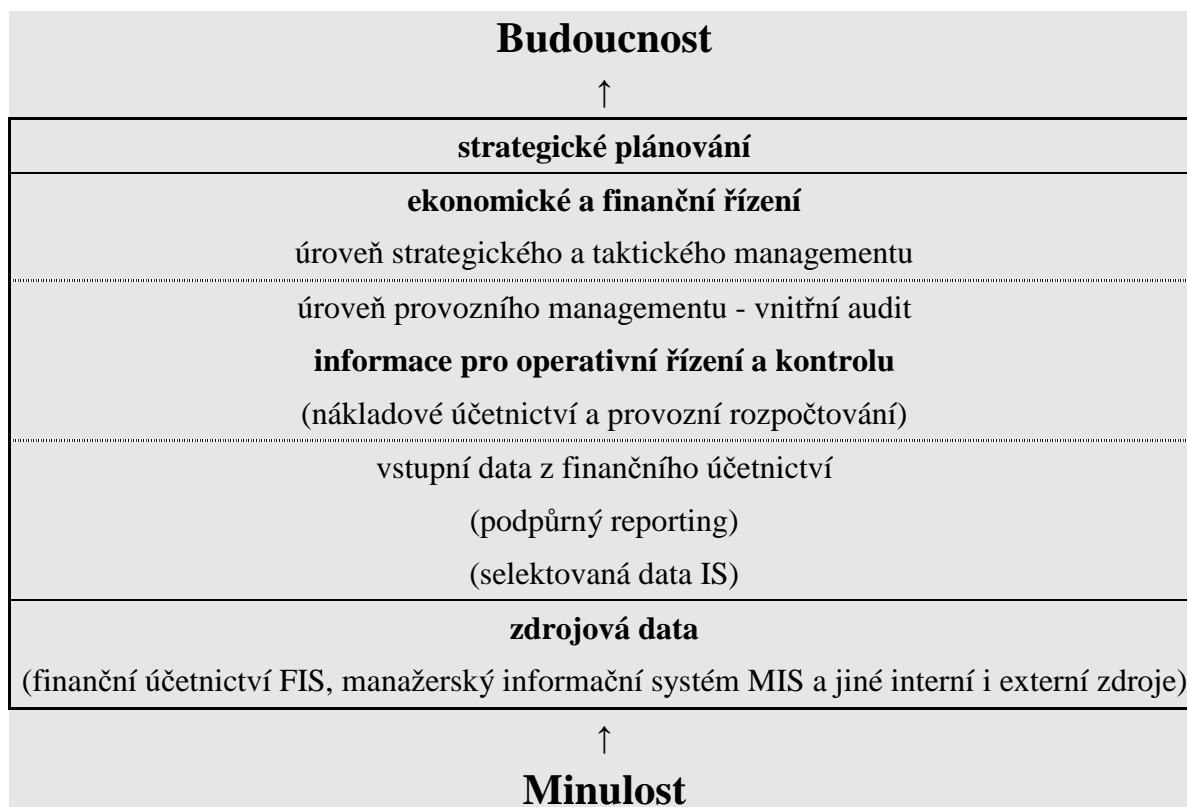
3.6.3 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví vzniklo ve dvacátých letech 20. století v USA především pro potřeby výrobních firem. Finanční účetnictví nebylo schopno dostatečně reflektovat

potřeby operativní manažerské kontroly a hodnocení výkonnosti. Jednalo se o jednoduchou formu nákladového účetnictví zaměřeného na výkony firmy. Přes potřebu kontroly a efektivního operativního řízení výrobního procesu, které umožňovalo manažerům monitorovat a hodnotit reálnou nákladovost a profitabilitu jednotlivých výrobků a jejich ziskovost ve vztahu ke konečné produkci firmy, se posunulo manažerské účetnictví k potřebám informační podpory pro manažerská rozhodnutí na operativní a taktické úrovni. Pro dlouhodobější manažerská rozhodnutí se později rozšířilo i o strategickou úroveň. V současné době manažerské účetnictví poskytuje nepostradatelné informace o výkonnosti firmy s vazbou na budoucnost, tvorbu peněžních toků a hodnotu obchodní společnosti v čase. Většinou je spravováno na úrovni vrcholového managementu a jeho úkolem je podávat informace potřebné k efektivním a racionálním rozhodnutím o budoucím vývoji obchodní společnosti. Manažerské účetnictví (MA) vychází z dat poskytnutých finančním účetnictvím, se kterým je vždy úzce spjato. Může být vedeno v samostatném okruhu, ale vždy je v koexistenci.

Následující schéma zobrazuje základní prvky MA (Petřík, 2009).

Tabulka č. 1: Základní prvky MA



Zdroj: Petřík, 2009

3.6.4 Vnitropodnikové účetnictví (VPÚ)

Podrobnějším sledováním nákladů a výnosů jednotlivých vnitropodnikových útvarů a jejich výkony se zabývá vnitropodnikové účetnictví (VPÚ). Zahrnuje především:

- *Metody evidence a kontroly nákladů*
- *Nákladové propočty a modely*
- *Moderní metody rozpočtovnictví*
- *Metody finanční a systémy vnitřní kontroly* (PODNIKATELSKÝ WEB.CZ, 2015).

Bývá vedeno dvěma způsoby, jako:

- Výkonové účetnictví – vypovídá o nákladech, maržích a zisku v souvislosti s kalkulacemi výkonů.
- Odpovědnostní účetnictví – představuje podíl jednotlivých útvarů na celkových výsledcích firmy.

Na rozdíl od finančního účetnictví není omezeno zákonnými normami a jeho podoba je zcela v kompetenci účetní jednotky (PODNIKATELSKÝ WEB.CZ, 2015). Je zaměřeno spíše na minulost. Náklady a výnosy zachycuje především jako podklad pro kalkulaci výkonů, ocenění výkonů vlastní činnosti, aktivaci a změny stavu vlastních zásob apod. Někdy používaný název nákladové účetnictví vystihuje hlavní cíl vnitropodnikového účetnictví, porozumět všem druhům nákladů, jejich struktuře a provázanosti, jenž umožňuje plánování úsporných opatření a optimalizaci produkovaného množství. VPÚ je dalším důležitým zdrojem informací pro manažerské účetnictví (ÚČETNÍ KAVÁRNA.CZ^a), 2012).

Vedení VPÚ může být organizováno jako:

- *jednookruhové - kde je organicky spojeno s finančním účetnictvím v jediný účetní systém,*
- *dvouokruhové - obě účetnictví tvoří relativně samostatné dílčí subsystémy,*
- *víceokruhové - VPÚ jednotlivých vnitropodnikových útvarů je organizováno relativně samostatně (ÚČETNÍ KAVÁRNA.CZ^a), 2012).*

Schéma jednookruhového VPÚ

Jednookruhové vnitropodnikové účetnictví je součástí finančního účetnictví. Jednotlivá střediska jsou rozlišena v rámci podrobnější analytické evidence.

Účtové třídy 5 a 6 byly pro úsporu místa a zvýšení přehlednosti spojeny do jednoho účtu.

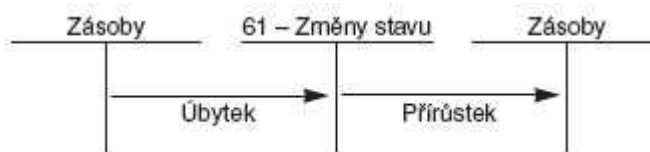
Obrázek č. 1: Jednookruhové VPÚ - velmi málo využívaná forma



Zdroj: PODNIKATELSKÝ WEB.CZ, 2015

Jednookruhové VPÚ je velmi nenáročné na evidenci, bohužel je až příliš svazováno zákonnými normami finančního účetnictví.

Obrázek č. 2: Jednookruhové VPÚ



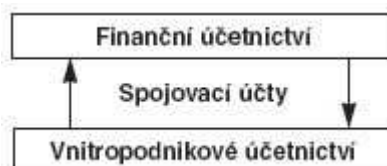
Zdroj: PODNIKATELSKÝ WEB.CZ, 2015

Přírůstky zásob vlastní výroby jsou účtovány v rámci účtové skupiny 61 proti účtu zásob jednotlivých středisek.

Dvouokruhové VPÚ

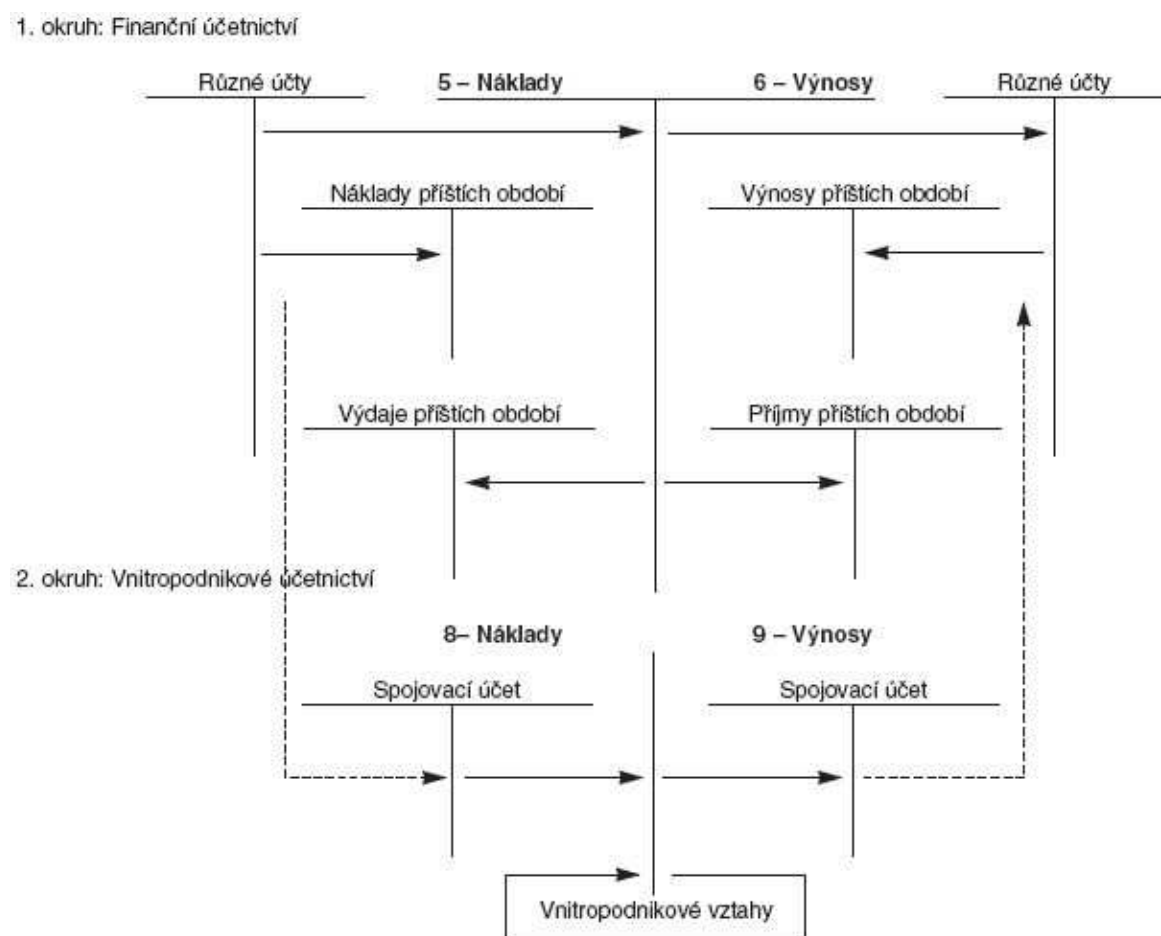
Je vedeno jako samostatný okruh, který je propojený s finančním účetnictvím propojovacími volnými účty účtové třídy 8 a 9 směrné účtové osnovy. Přičemž číselné označení je zcela v pravomoci účetní jednotky.

Obrázek č. 3: Dvouokruhové VPÚ



Zdroj: ÚČETNÍ KAVÁRNA.CZ^{a)}, 2012

Obrázek č. 4: Dvouokruhové VPÚ



Zdroj: ÚČETNÍ KAVÁRNA.CZ^{a)}, 2012

V případě tohoto způsobu je výnos či náklad účtován na nákladový či výnosový účet společně s druhým zápisem v rámci VPÚ na účty 8 a 9 bez souběžného zápisu ve finančním účetnictví. *Čárkovaně je znázorněn zápis, který může, ale nemusí být prováděn. Tento zápis by byl duplicitní, a nemůže proto být ve finančním účetnictví proúčtován (ÚČETNÍ KAVÁRNA.CZ^a), 2012).* Tyto systémy mohou být vzájemně kombinovány.

3.7 Charakteristika účetních knih a účetních zápisů

Podobu účtového rozvrhu účetních jednotek určuje Směrná účtová osnova (dále jen SÚO) pro podnikatele. SÚO je tvořena syntetickými účty jednotlivých účetních tříd. Účtový rozvrh sestavuje účetní jednotka pro každé účetní období a smí jej průběžně doplňovat, popřípadě pokračovat v účtovém rozvrhu používaného v předcházejícím roce (Kovanicová,2012).

3.7.1 Účetní knihy

Od dob, kdy bylo účetnictví vedeno v ručně psaných účetních knihách, se vžil název **hlavní kniha**, který je dnes používán i pro jeho softwarem vedenou podobu. Hlavní kniha obsahuje soubor všech syntetických účtů. Ty se podle analytik člení do jednotlivých **deníků** (Kovanicová,2012). V hlavní knize jsou účetní případy zaznamenávány z věcného hlediska. Do deníků se účetní případy řadí chronologicky za sebou tak, jak postupně nastaly. Běžně se používají deníky: pokladna, vydané faktury, přijaté faktury, bankovní deník, aj (Strouhal, 2012).

Tabulka č. 2: Ilustrace účtu hlavní knihy

Účet: 112.100 - Lněná příze

Řádek	Datum	Doklad	Popis	Obrat		Zůstatek	
				MD	D	MD	D
1	5.1.20X1	PŘÍ 2	Příjemka příze	80 000		80 000	
2	11.1.20X1	VÝD 1	Vyskladnění příze		20 000	60 000	
3	18.1.20X1	PŘÍJ 5	Příjemka příze			100 000	
4	26.1.20X1	PŘÍJ 6	Příjemka příze			130 000	

Zdroj: Strouhal, 2012

Tabulka č. 3: Ilustrace účetního deníku

Řádek	Datum	Doklad	Popis	Částka	Účet MD	Účet D
1						
2						
...						
...						

Zdroj: Strouhal, 2012

3.7.2 Účetní zápisy

„Všechny účetní zápisy je třeba provádět pečlivě, srozumitelně, přehledně a způsobem zajišťujícím jejich trvanlivost“ (Kovanicová,2012). Každý účetní zápis musí obsahovat vedle částky i další údaje, které daný účetní jev blíže identifikují, tj. číslo zápisu, popis transakce, datum vyhotovení zápisu, datum uskutečnění transakce. Účetní zápisy se mohou posuzovat z hlediska věcného, časového, kvantitativního či formálního. Kvantitativní hledisko představuje zachycení buď jednotlivé transakce, nebo hromadný zápis celé skupiny stejnorodých operací. Z formálního hlediska lze rozlišit zápisy jednoduché, kdy se provede zápis pouze jedné dvojice účtů, nebo složené, a to účetní zápis vyjadřující souvztažnost mezi více účty.

Dojde-li v průběhu vedení účetnictví k chybám, lze účetní zápisy opravit tzv. **opravnými účetními zápisy**. Přesný postup provádění opravných účetních zápisů je přesně stanoven ZoÚ. Stručně lze říci, že „Opravy nesmí narušit úplnost, průkaznost, správnost, srozumitelnost a přesnost účetnictví a věrné zobrazení“ (Kovanicová,2012).

3.7.3 Účet

Základním třídicím znakem účetnictví je účet. Na jednotlivých účtech se zachycují údaje o hospodářských jevech aktiv, pasiv, nákladů a výnosů. Může mít různou podobu. Nejčastěji používaná je tzv. T-forma. Obrázek č. 5 a 6 znázorňuje podobu účtů aktiv a pasiv. Aktivní účty mají POČÁTEČNÍ STAV na levé straně *Má dáti*, stejně tak se na této straně účtují přírůstky. Sečtením strany *Má dáti* a odečtení úbytků na straně *Dal* se v sumě na levé straně zjišťuje i KONEČNÝ STAV účtu aktiv. Opačným způsobem se účtuje na účtech pasivních. Na pravé straně se nachází POČÁTEČNÍ STAV, úbytky a rozdílem stran *Dal – Má dáti* se zjistí KONEČNÝ STAV účtu pasiv (Kovanicová,2012).

Obrázek č. 5: Schéma účtu aktiv

<i>MD</i>		Účet aktiv		<i>D</i>	
		POČÁTEČNÍ STAV			
		Přírůstky		Úbytky	
		přírůstek1		úbytek1	
		přírůstek2		úbytek2	
OBRAT	....	....		....	OBRAT
<i>Má dáti</i>	....	....		....	<i>Dal</i>
	
	
	....	přírůstek n		úbytek m	
Součet <i>MD</i>				Součet <i>D</i>	
KONEČNÝ STAV					

Zdroj: Kovanicová,2012

Obrázek 6: Schéma účtu pasiv

<i>MD</i>		Účet pasiv		<i>D</i>	
				POČÁTEČNÍ STAV	
		Úbytky		Přírůstky	
		úbytek1		přírůstek1	
		úbytek2		přírůstek2	
OBRAT	....	....		....	OBRAT
<i>Má dáti</i>	....	....		....	<i>Dal</i>
	
	
	....	úbytek k		přírůstek j	
Součet <i>MD</i>				Součet <i>D</i>	
				KONEČNÝ STAV	

Zdroj: Kovanicová,2012

Tyto účty nazýváme **účty rozvahové**. Jejich konečné stavy se přenášejí souvztažnými zápisy na závěrkový **702 - konečný účet rozvahový**. Na začátku účetního období, při otvírání účetních knih se naopak jednotlivé položky **701 - počátečního účtu rozvahového** zaúčtují souvztažným zápisem na příslušnou stranu jednotlivých účtů aktiv a pasiv jako **počáteční stav** (Kovanicová,2012).

Rozvahou neboli bilancí se rozumí přehled **majetku** neboli aktiv a jeho zdrojem financování, pasiv, které obsahují **závazky a vlastní kapitál**.

Aktivum je majetek (ekonomický zdroj) řízený podnikem, jehož existence je výsledkem minulých událostí a od něhož se očekává, že podniku přinese budoucí ekonomický prospěch.

Závazkem rozumíme současnou povinnost podniku, jež vznikla na základě minulých událostí. Vypořádání této povinnosti bude mít za následek odtok podnikových prostředků (Strouhal, 2012).

Vlastní kapitál představuje vlastní zdroj financování majetku účetní jednotky.

Obrázek č. 7: Struktura rozvahy

AKTIVA	Rozvaha	PASIVA
Dlouhodobý majetek Dlouhodobý nehmotný majetek Dlouhodobý hmotný majetek Dlouhodobý finanční majetek Oběžná aktiva Zásoby Pohledávky Peníze a jiný krátkodobý finanční majetek	Vlastní kapitál Základní kapitál Kapitálové fondy Fondy ze zisku Kumulované výdělků Výsledek hospodaření Závazky (dluhy) Rezervy Závazky Úvěry a finanční výpomoci	
Σ Aktiva		Σ Pasiva

Zdroj: Strouhal, 2012

Souvztažnost zápisů vychází z **principu podvojnosti**. Každá hospodářská situace zachycená v účetnictví se projeví vždy na dvou účtech, a to zaúčtováním přírůstku stanovené částky na straně MD na prvním účtu souvztažně s přírůstkem téže částky na straně D účtu druhého (Kovanicová, 2012).

$$+ \text{MD} / + \text{D}$$

Může nastat i situace, kdy se účtuje u obou účtů na stejné straně, ovšem na jedné s opačným znaménkem:

$$+ \text{MD} / - \text{MD} \quad \text{popřípadě} \quad + \text{D} / - \text{D}$$

Stejným způsobem probíhá účtování na účtech **nákladů** a **výnosů**. Jedná se o účty **výsledkové**. Oproti účtům rozvahovým nemají počáteční stav. Na účty nákladů se

přírůstky zaznamenávají na levé straně, tedy straně MD. O úbytcích nákladových účtů se většinou účtuje opět na straně MD se záporným znaménkem. Výnosové účty zaznamenávají přírůsty na pravé straně D. Snížení výnosu lze zaznamenat na straně D se znaménkem mínus. Konečné stavy výsledkových účtů, zjištěných rozdílem stran MD a D, se v tomto případě přenášejí souvztažným zápisem na závěrkový **710 - účet zisků a ztrát**. Ten má oproti závěrkovým účtům *konečný účet rozvažný a počáteční účet rozvažný*, konečný stav, který se při uzávěrcce účtů přeúčtuje na konečný účet rozvažný, čímž se salda obou stran těchto účtů vyrovnají (Kovanicová,2012).

3.8 Charakteristika účtové osnovy a účtového rozvrhu

Směrná účtová osnova, která je přílohou č. 3 této práce, je tvořena syntetickými účty jednotlivých účetních tříd. Účtový rozvrh sestavuje účetní jednotka pro každé účetní období, popřípadě může pokračovat v účtovém rozvrhu používaném v předcházejícím roce. Během účetního období je možné účtový rozvrh průběžně doplňovat. Účetní jednotky účtující ve zjednodušeném rozsahu sestavují účtový rozvrh v rozsahu účtových skupin, přičemž nemusí vést účetnictví v jednotlivých účetních denících, ale jen v hlavní knize (Kovanicová,2012).

Základem směrné účtové osnovy jsou účtové třídy:

- *Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek (Aktiva)*
- *Účtová třída 1 - Zásoby (Aktiva)*
- *Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry (Aktiva a Pasiva)*
- *Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy (Aktiva a Pasiva)*
- *Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky (Pasiva)*
- *Účtová třída 5 - Náklady*
- *Účtová třída 6 - Výnosy*
- *Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty*
- *Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví*

Účtové třídy se dále dělí na účtové skupiny a ty dále na jednotlivé syntetické účty. Pro další podrobnější členění používá účetní jednotka další analytické členění jednotlivých syntetických účtů. Hojně se analytických účtů využívá při členění jednotlivých druhů majetku, pohledávek tuzemských a zahraničních, rozkladů nákladových či výnosových účtů aj.

Tabulka č. 4: Přehled členění účtů

Účtová třída	3	zúčtovací vztahy
Účtová skupina	32	závazky krátkodobé
Syntetický účet	321	závazky z obchodních vztahů
Analytický účet	321.100	dodavatelé - tuzemsko
Analytický účet	321.200	dodavatelé - zahraničí

Zdroj: vlastní zpracování

Výčet všech účtů je zobrazen v Příloze č. 3.

3.8.1 Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

Dlouhodobým majetkem (dále jen DM) je aktivum, které účetní jednotka vlastní, nebo jej pořídila za účelem držení více než jeden rok, někdy je také nazýván investičním majetkem. Dalším znakem některého DM je jeho vlastnost se opotřebovávat, nikoliv spotřebovávat. Míra opotřebení DM se v účetnictví zachycuje pomocí účtů **07, 08 - oprávký k DM**. Veškeré výdaje na pořízení DM nevstupují do nákladů, ale účtují se na účty **04 - pořízení DM**. V okamžiku uvedení do užívání se celková nakumulovaná hodnota převádí z účtu **04 - pořízení DM** na účetní účet konkrétního majetku. Do vstupní ceny majetku vstupují vedle pořizovací ceny, popřípadě hodnoty vlastních nákladů v případě pořízení ve vlastní režii či ceny reprodukční, i vedlejší prokazatelně vynaložené náklady jako jsou úroky z úvěru, znaleckých posudků, montáže, celní poplatky aj. (Česko^{b)}, 2002).

Základní členění dlouhodobého majetku je:

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek
- 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 06 – Dlouhodobý finanční majetek

Tabulka č. 5: Přehled účtů dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek	07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
011 - Zřizovací výdaje	071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům
012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
013 - Software	073 - Oprávky k softwaru
014 - Ocenitelná práva	074 - Oprávky k ocenitelným právům
019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku
041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku	
051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	
02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
021 - Stavby	081 - Oprávky ke stavbám
022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
025 - Pěstitelské celky trvalých porostů	085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
026 - Základní stádo a tažná zvířata	086 - Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům
029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	089 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku
03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	
031 - Pozemky	
032 - Umělecká díla a sbírky	
052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	
042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	

Zdroj: vlastní zpracování podle Česko^o, 2002

Tabulka č. 6: Přehled účtů dlouhodobého finančního majetku

06 - Dlouhodobý finanční majetek
061 - Podílové cenné papíry a podíly v podnicích s rozhodujícím vlivem
062 - Podílové cenné papíry a podíly v podnicích s podstatným vlivem
063 - Realizovatelné cenné papíry a podíly
065 - Dlužné cenné papíry držené do splatnosti
066 - Půjčky podnikům ve skupině
067 - Ostatní půjčky
069 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek
053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku

Zdroj: vlastní zpracování podle Česko^o, 2002

Ačkoliv jsou všechny zmíněné účty obsaženy v rozvaze mezi aktivy, v případě **oprávek** a **opravných** položek se přírůstky těchto účtů připisují na pasivní straně Dal. V rozvaze se stavy těchto účtů objevují mezi aktivy se záporným znaménkem a snižují tak hodnotu aktiv.

Přechodné snížení hodnoty majetku je účtováno na stranu Dal účtů **09 - opravných položek DM** souvztažně s příslušným nákladovým účtem.

Tabulka č. 7: Účty opravných položek dlouhodobého majetku

09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku
091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám
096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
097 - Opravná položka k nabytému majetku
098 - Oprávky k opravné položce k nabytému majetku

Zdroj: vlastní zpracování podle Česko⁴, 2002

3.8.2 Účtová třída 1 – Zásoby

Zásoby patří do oběžných tedy krátkodobých aktiv. Zásoby se v hospodářském cyklu spotřebovávají. Jedná se zejména o materiál přímo spotřebováváný účetní jednotkou nebo vstupující buď přímo, nebo jako pomocný materiál do výrobního procesu, dále jde o polotovary, výrobky, zvířata a zboží. O zásobách se účtuje dvěma způsoby. Účetní jednotka se sama rozhodne, který způsob účtování si zvolí.

- Způsob A – pořízení materiálu je v průběhu účetního období účtováno na vrub účtů **111 - pořízení materiálu, 131 - pořízení zboží** souvztažně s příslušnými rozvahovými účty popřípadě aktivací vnitropodnikových služeb (viz. účtová třída 6). Do nákladů vstupuje spotřeba zásob až v okamžiku jejich fyzické spotřeby. Zásoby vlastní výroby jsou při výrobě účtovány na vrub účtu **12 – zásoby vlastní výroby**, v případě vyskladnění ve prospěch účtu 12 – zásoby vlastní výroby, souvztažně s účty **61 – změna stavu vlastních zásob**.

- Způsob B – v průběhu účetního období účtuje účetní jednotka pořízení zásob přímo do spotřeby na účty **50 – Spotřebovávané nákupy**. Na konci účetního období se stavy na účtech **112 – Materiál na skladě, 132 - Zboží na skladě a v prodejnách** a 12 – zásoby vlastní výroby převedou na vrub účtu 50 – Spotřebovávané nákupy, popřípadě **61 – Změny stavu vlastních zásob**. Stav zjištěné inventarizací ke konci účetního období se zaúčtují opačným způsobem.

Účtová třída zásoby obsahuje položky:

11 – Materiál, 12 - Zásoby vlastní výroby, 13 - Zboží

Stejně jako u dlouhodobého majetku je přechodné snížení hodnoty zásob účtováno prostřednictvím opravných položek na pasivní stranu účtů **19 - Opravné položky k zásobám**.

V rozvaze se opravné položky zobrazují se záporným znaménkem na straně aktiv jako přechodné snížení stavu zásob.

3.8.3 Účtová třída 2 – Finanční účty

V první skupině **21 - Peníze** jsou na účtu **211 – Pokladna** hotovostní prostředky v pokladnách účetní jednotky, ale také šeky a krátkodobé směnky a dlužní úpisy, poukázky na odběr zboží a služeb. Na účtu **213 – Ceniny** jsou evidovány kolky, poštovní známky, dálniční známky aj. Účet **221 – Bankovní účet** představuje finanční prostředky, které má účetní jednotka běžně k dispozici na bankovním účtu. Jedná se o aktivní účty patřící do oběžného finančního majetku rozvahy.

Do pasiv účetní rozvahy lze zařadit účty **231 – Krátkodobé bankovní úvěry**, které banky nejčastěji poskytují firmám k úhradě krátkodobých závazků z obchodních vztahů a **232 – Eskontní úvěry** poskytované bankou proti eskontovaným směnkám. Jedná se o krátkodobé dluhy účetní jednotky, stejně tak jako účty **241 – Emitované krátkodobé dluhopisy** a **249 – Ostatní krátkodobé finanční výpomoci**.

Mezi další aktiva účtové třídy 2 patří účty účtové skupiny **25 – Krátkodobý finanční majetek**.

261 - *Peníze na cestě* – jediný účet, který může mít jak pasivní tak aktivní zůstatek. Je spojovacím účtem při převodu peněz z pokladny na bankovní účet a naopak při krátkodobé absenci bankovního výpisu.

291 - *Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku* – stejně jako u ostatního majetku řeší problém přechodného snížení hodnoty finančního majetku (Česko^{c)}, 2002).

3.8.4 Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

Tato rozsáhlá skupina účtů obsahuje jak účty závazků, tak pohledávek a dále přechodné účty aktiv a pasiv.

Pohledávky a závazky z obchodního styku kam lze zařadit:

31 - Pohledávky

311 - *Odběratelé*

312 - *Směnky k inkasu*

313 - *Pohledávky za eskontované cenné papíry*

314 - *Poskytnuté provozní zálohy*

315 - *Ostatní pohledávky*

32 - Závazky

321 - *Dodavatelé*

322 - *Směnky k úhradě*

324 - *Přijaté zálohy*

325 - *Ostatní závazky*

Účet 311 eviduje pohledávky za odběrateli, účet 321 závazky vůči dodavatelům z titulu odběratelsko-dodavatelských vztahů. Jsou-li si účetní jednotky vzájemně věřiteli a dlužníky, je možné jejich vzájemné pohledávky a závazky započíst. V případě, že nedojde k úhradě pohledávky odběratelem, je možné vytvořit opravnou položku na účtu **391 - Opravná položka k pohledávkám** souvztažně s příslušným nákladovým účtem.

Směnky jsou cenným papírem, který v tomto případě slouží k úhradě pohledávek a závazků – účty **322 - Směnky k úhradě** a **312 - Směnky k inkasu**, kdy se pohledávka případně závazek uhradí přeúčtováním z účtů 321 nebo 311 na příslušné účty 322 či 312 (Strouhal, 2012).

33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi – Pasiva

Zúčtování se zaměstnanci vzniká z důvodu pracovně právního vztahu zaměstnance a obchodní společnosti. Tyto účty mívají nejčastěji pasivní zůstatek.

331 – Zaměstnanci - tento účet je používán pro vyrovnání závazků obchodní společnosti vůči zaměstnancům z titulu pracovně právních vztahů

333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům

335 - Pohledávky za zaměstnanci – nejčastěji je používán při poskytování záloh zaměstnancům na pracovní cesty či drobné provozní výdaje.

336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění – je účtem, který představuje závazek na sociálním a zdravotním pojištění firmy a zaměstnanců, a to i nad rámec stanovený zákonem.

34 - Zúčtování daní a dotací – Pasiva

Z hlediska daňového systému uplatňovaného v Čechách se daně dělí na **přímé** – daně z příjmu a majetkové daně, **nepřímé** – DPH, ekologické daně a clo a **ostatní daně** (Strouhal, 2012). Účtová skupina 34 je skupinou pasivních účtů. V případě DPH se účtuje na straně Dal daň na výstupu, tj. u prodeje služeb či zboží, na straně Má Dátí všechny vstupy, u nichž je možnost odpočtu daně na vstupu. V případě zůstatku na pasivní straně účtu DPH se jedná o daňovou povinnost účetní jednotky, zůstatek na aktivní straně účtu představuje pohledávku za státem v podobě nadměrného odpočtu DPH.

341 - Daň z příjmů – účet je používán pro evidenci daňového závazku společnosti z titulu daně z příjmů

342 - Ostatní přímé daně – účet je vymezen pro evidenci závazku (popřípadě pohledávky) zaměstnanců na dani z příjmů ze závislé činnosti

343 - Daň z přidané hodnoty (DPH)

345 - Ostatní daně a poplatky – zde jsou účtovány například daň z nemovitých věcí, silniční daň aj. poplatky plynoucí do státního rozpočtu

346 - Dotace ze státního rozpočtu

347 - Ostatní dotace

Poslední dva účty 346 a 347 představují čerpání a následné zúčtování dotací jak ze státního rozpočtu, tak i od ostatních institucí (Česko^o), 2002).

35 - Pohledávky ke společníkům a sdružení - Aktiva

Následující účtové skupiny 35 a 36 představují závazky a pohledávky vůči společníkům a jednotlivým členům sdružení. Pohledávky a závazky k podnikům ve skupině, ke společníkům a k účastníkům se tvoří v případě krátkodobých půjček či jiných krátkodobých finančních výpomocí. Závazky a pohledávky k účastníkům sdružení slouží k vyrovnávání závazků a pohledávek účastníků sdružení, jež nejsou právnickou osobou.

351 - Pohledávky k podnikům ve skupině

353 - Pohledávky za upsaný vlastní kapitál – zde se evidují dosud nesplacené podíly společníků na vlastním kapitálu

354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty – tento účet se použije v případě, kdy se obchodní společnost rozhodne vzniklou ztrátu hospodaření uhradit vkladem společníků

355 - Ostatní pohledávky za společníky

358 - Pohledávky k účastníkům sdružení

36 - Závazky ke společníkům a sdružení – Pasiva

361 - Závazky k podnikům ve skupině

364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku

365 - Ostatní závazky ke společníkům

366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti – závazky ke společníkům a členům družstva, kteří jsou v pracovně právním vztahu ke společnosti, nejsou evidovány na účtu 331 jako ostatní zaměstnanci. Jejich nároky se zobrazují právě na tomto účtu.

367 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů – zde se evidují závazky obchodní společnosti coby společníka či akcionáře jiné společnosti z dosud nesplacených vkladů.

368 - Závazky k účastníkům sdružení

37 - Jiné pohledávky a závazky

Jedná se o transakce účtované na účty aktiv a pasiv vznikajících při prodeji nebo nákupu podniku či jen jeho části, pohledávky z pronájmu podniku nebo jeho části, pohledávek a závazků z prodeje nebo nákupu opcí a dalších závazků a pohledávek, které není možné zaúčtovat na předchozí účty, např. pohledávky za manka a škody, pohledávky vůči pojišťovnám, celním orgánům aj. (Česko^{c)}, 2002).

38 - Přechodné účty aktiv a pasiv jsou hojně využívanou skupinou účtů. Vznikly z potřeby dodržení akruálního principu, kdy je nutné zachytit účetní skutečnosti v období, s nímž věcně a časově souvisejí. Přechodné položky aktiv a pasiv se dělí na:

- **položky časového rozlišení**

381 - Náklady příštích období

382 - Komplexní náklady příštích období

383 - Výdaje příštích období

384 - Výnosy příštích období

385 - Příjmy příštích období

- **dohadné položky**

388 - Dohadné účty aktivní

389 - Dohadné účty pasivní

Náklady / výnosy příštích období představují částky, které účetní jednotka již uhradila, v případě výnosů obdržela, ale časově souvisejí až s obdobím následujícím. Účet **komplexních nákladů příštích období** se používá u částek dopředu zaplacených za kompletní budoucí dodávku služeb či zboží, kterou nelze v současné době detailněji rozdělit na jednotlivé druhy budoucích nákladů. V příštím období se náklady postupně zúčtují na jednotlivé nákladové účty se souvztažným zápisem účtů časového rozlišení, čímž se položky časového rozlišení zruší.

Výdaje / příjmy příštích období znázorňují částky, které byly v příslušném období účtovány do nákladů či výnosů, ale jejich úhrada proběhne až v období následujícím.

Z výše uvedeného vyplývá, že **položky časového rozlišení** se používají u částek, jejichž výše je účetní jednotce přesně známa.

V případě, kdy účetní jednotka nezná přesnou hodnotu dodávek služeb či zboží či již jiných vzniklých nákladů, použije k proučtování těchto skutečností **dohadné položky aktivní** souvztažně s příslušným účtem výnosů nebo **dohadné položky pasivní** souvztažně s příslušným účtem nákladů v odhadované výši. Vzniklé rozdíly proti skutečnosti jsou zaúčtovány v následujícím období při obdržení dokladů prokazujících jejich přesnou výši (Strouhal, 2012).

39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

Účtuje-li účetní jednotka o hospodářských operacích jednotlivých útvarů podniku v rámci jednoho účetního systému, použije k evidenci závazků a pohledávek ve vzájemných vztazích těchto útvarů účet **395 – Vnitřní zúčtování**.

Jelikož Sdružení fyzických či právnických osob nemá právní subjektivitu, je nutné, aby se výsledky hospodaření přenesly do účetnictví jednotlivých členů sdružení. V průběhu roku je podle občanského zákoníku nutná samostatná evidence hospodaření sdružení. Na konci roku se jednotlivé položky výnosů, nákladů, pohledávek a závazků přenáší z účetnictví sdružení do účetnictví jednotlivých členů podle podmínek stanovených smlouvou přes převodový účet **398 – Spojovací účet při sdružení** (Štroblová, 2012).

3.8.5 Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

Účtová třída 4 tvoří podstatnou část zdrojů financování aktiv obchodní společnosti. Skládá se z:

- **vlastního kapitálu** tvořeného vkladem společníků či akcionářů, fondů a výsledků hospodaření,
- **cizích zdrojů**, které představují rezervy, bankovní úvěry a další krátkodobé a dlouhodobé závazky.

41 - Základní kapitál a kapitálové fondy

Základní kapitál vedený na účtu 411 je výše vkladu společníků a akcionářů zapsaná v Obchodním rejstříku. Rozhodne-li se účetní jednotka vklad zvýšit, je tato skutečnost účtována až do zapsání v OR na účtu 419. Vklady vložené mimo Základní kapitál se evidují na účtu 413.

42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

Do konce roku 2013 tvořily obchodní společnosti podle Obchodního zákoníku **zákonný rezervní fond** povinně ze zisku společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti. Byl tvořen ke krytí případných ztrát obchodní společnosti (Česko^{a)}, 1991). Od 1. 1. 2014 tato povinnost odpadá a velké procento obchodních společností převedlo tyto prostředky na účet nerozděleného zisku. **Nedělitelný fond** je povinně zřizován ze zisku družstvy podle Občanského zákoníku ze stejného důvodu, jako u obchodních společností s.r.o. a a.s. (SAGIT.CZ, 2015). **Ostatní fondy** jsou účetní jednotkou tvořeny dobrovolně.

Zůstatky na účtech **428 - Nerozdělený zisk minulých let** a **429 Neuhrazená ztráta minulých let** představuje nakumulované výsledky hospodaření minulých období.

43 - Výsledek hospodaření

431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení - zde se eviduje výsledek hospodaření do okamžiku, než statutární orgán obchodní společnosti rozhodne o jeho použití.

45 - Rezervy

Rezervy jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou (rezerva na daň z příjmů, na restrukturalizaci, na rizika a ztráty, na opravy, na pěstební činnost, bankovní rezervy aj.). Zabraňují přerozdělení finančních prostředků, které budou v budoucnu využity na nutné výdaje tím, že v běžném období snižují účetní zisk účetní jednotky a tím brání vyplácení případného zisku majitelům či společníkům. Rezervy se tvoří na dobu určitou, přičemž po uplynutí této doby musí být čerpány nebo zrušeny. [Zdroj: vlastní bakalářská práce] Tvorba **451 - Zákonných rezerv** je daňově uznatelným nákladem obchodní společnosti oproti **459 – Ostatním rezervám**.

46 - Bankovní úvěry

461 - Bankovní úvěry – úvěry bank dlouhodobějšího charakteru nebo úvěry bank při eskontu směnky.

47 - Dlouhodobé závazky

Jedná se o závazky se splatností nad jeden rok, které nevznikly z obchodních vztahů, jako jsou *Dlouhodobé závazky k podnikům ve skupině, Dlouhodobé přijaté zálohy* a další dlouhodobé závazky.

Do této skupiny patří i účet 481 - *Odložený daňový závazek a pohledávka*. Odložený daňový závazek nebo pohledávku musí vykazovat účetní jednotky, jež jsou součástí konsolidačního celku. Vzniká z rozdílného daňového a účetního pohledu na položky vedené v účetnictví (Koch, 2014).

Tabulka č. 8: Přehled nejčastěji se vyskytujících titulů vyvolávajících odloženou daň

Přechodné rozdíly	Odložená daň	Příčina vzniku
Zdanitelné	Odložený daňový závazek (účtuje se vždy)	nižší účetní odpisy než daňové (vyšší účetní zůstatková cena než daňová) - úroky z prodlení podle obchodního zákoníku a smluvní pokuty účtované do výnosů (např. nezaplacená vystavená penalizační faktura) - odběratelem zaplacená penalizační faktura zaúčtovaná ve výnosech v minulém období - zaplacené zdravotní a sociální pojištění
Odčitatelné	Odložená daňová pohledávka (účtuje se jen při pravděpodobnosti úhrady)	vyšší účetní odpisy než daňové (nižší účetní zůstatková cena) - tvorba účetních opravných položek - tvorba účetních rezerv na budoucí daňově uznatelné náklady (např. rezerva na záruční opravy) - daňová ztráta nevyužitá jako odčitatelná položka - nezaplacená přijatá penalizační faktura

Zdroj: Koch, 2014

49 - Individuální podnikatel

491 - *Účet individuálního podnikatele* – používají pouze fyzické osoby k čerpání prostředků či k uskutečňování vkladů podnikatele (Česko^{c)}, 2002).

3.8.6 Účtové třídy 5 a 6 - Náklady a výnosy

Náklady a výnosy jsou účty výsledkové. Jejich stavy se souhrnně zobrazují ve finančním výkazu zisků a ztráty tzv. výsledovce, ze které je možné vyčíst výsledek hospodaření účetní jednotky. Z důvodu přesného zjištění výsledku hospodaření je však nutné náklady a výnosy členit na:

- **Provozní** – zachycují výnosy a náklady z běžné podnikatelské činnosti podniku, které spolu věcně a časově souvisí.
- **Finanční** – jsou výsledkem finančních činností podniku.

- **Mimořádné** – náklady a výnosy neobvyklé povahy vzniklé z mimořádné činnosti podniku či nepředvídatelných skutečností (Kovanicová,2012).

Při účtování nákladů a výnosů je nutné dodržovat následující základní pravidla:

- Jednotlivé účetní případy se účtují na příslušné účty narůstajícím způsobem po celé účetní období.
- Náklady a výnosy se účtují do období, s nímž věcně a časově souvisejí. Ty, které souvisejí s minulými či budoucími obdobími, nesmí ovlivnit výsledek hospodaření běžného roku a v účetnictví musí být časově rozlišeny. Časově se nerozlišují pouze nevýznamné částky nebo pravidelně se opakující položky.
- Není možné náklady a výnosy vzájemně kompenzovat.

PROVOZNÍ NÁKLADY A VÝNOSY

50 - Spotřebované nákupy

Účet **501 - Spotřeba materiálu** je používán podle zvoleného způsobu účtování zásob, jak bylo popsáno v kapitole **Zásoby**, v případě způsobu účtování způsobem A proti účtu 112 – **Materiál**. **502 - Spotřeba energie** a **503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek** eviduje spotřebu energií a jiných dodávek, které není možné skladovat. Na účtu **504 - Prodané zboží** je účtována hodnota zboží v pořizovacích cenách či vnitropodnikových cenách v okamžiku jeho skutečného prodeje, tedy ve vztahu k výnosům z prodeje (Strouhal, 2012).

60 - Tržby za vlastní výkony a zboží

Se spotřebou materiálu, zvláště ve výrobních společnostech, nepřímo souvisí výnosová skupina **601 – Tržby za vlastní výrobky**. Nakoupený materiál přechází do výrobku přes výrobní proces. **602 – Tržby z prodeje služeb** vznikají realizací vlastních výkonů nemateriální povahy. Výnosem se stávají v okamžiku poskytnutí služby. Prodej zboží je účtován do výnosů na účet **604 – Tržby z prodeje zboží** v okamžiku uskutečnění prodeje (Strouhal, 2012).

Další skupinou účtů, která souvisí s výrobním procesem je:

61 - Změny stavu vnitropodnikových zásob

Toto je jediná účtová skupina z třídy výnosových účtů, kde je zcela běžné účtování na obou stranách účtu. Na účty změny stavu vnitropodnikových zásob se účtují přírůstky a úbytky **nedokončené výroby, polotovarů** či **hotových výrobků**, tak jak procházejí výrobním procesem a následně prodejem (Česko^{c)}, 2002).

51 – Služby

Jedná se vždy o služby poskytnuté externími dodavateli (Kovanicová,2012). **511 - Opravy a udržování** - zde je nutné posoudit, v jaké výši byla oprava na majetku oceněna. V případě, že za zdaňovací období přesáhne ve vztahu k jedné položce majetku zákonnou výši 40 tis., může se jednat o technické zhodnocení. V takovém případě by mohlo dojít k významnému zkreslení výsledku hospodaření (UCETNI KAVARNA.CZ², 2015). **512 – Cestovné** – jedná se o náklady prokazatelně vynaložené zaměstnancem při pracovních cestách. Jediný účet, kde je možné účtovat i o vlastních výkonech vynaložených na reprezentaci, je účet **513 – Náklady na reprezentaci**. Jedná se o náklady daňově neúčinné. Pro evidenci všech ostatních, účetní jednotce poskytnutých služeb je zde účet **518 – Ostatní služby**. Může se použít i pro účtování drobného nehmotného majetku, který se účetní jednotka rozhodla neevidovat na rozvahových účtech dlouhodobého majetku (Kovanicová,2012).

62 – Aktivace

Účtová skupina **aktivace** převádí materiál, zboží a majetek vytvořený ve vlastní režii podniku do aktiv. „Uznáním hodnoty tohoto majetku ve výnosech se jakoby „uhrazují“ náklady spojené s jeho výrobou“ (Kovanicová,2012).

52 – Osobní náklady

Poměrně hojně rozčleněná skupina Osobní náklady zahrnuje náklady na hrubé mzdy zaměstnanců, společníků a členů družstva, dále zákonné sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem a další sociální položky nad zákonný rámec platných předpisů.

53 – Daně a poplatky

Do této skupiny patří položky daně a poplatky včetně doměrků za minulá období a to **531 - Daň silniční, 532 - Daň z nemovitosti** a **538 - Ostatní daně a poplatky** – kam se účtuje

spotřeba dálničních známek, kolků, úhrady soudních a znaleckých poplatků aj. (ÚČTOVÁNÍ NET.CZ, 2014).

54 - Jiné provozní náklady / 64 – Jiné provozní výnosy

Mezi jiné provozní náklady lze zařadit všechny provozní náklady, které nebyly uvedeny v předchozích skupinách. Jedná se o náklady nejružnějšího charakteru tak, jak jsou pojmenovány jednotlivé účty. **541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku** se zjišťuje z rozdílu pořizovací ceny majetku a hodnoty oprávek evidovaných v účtové třídě 0 a účtuje se ve vztahu s výnosem z prodaného majetku účtovaného na účtu **641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku** v ceně prodeje. Pořizovací cena materiálu původně určeného pro spotřebu uvnitř účetní jednotky, buď přímo, ke spotřebě ve výrobním procesu, vstupuje do nákladů v případě prodeje jako **542 - Prodáný materiál** opět ve vztahu k výnosům **642 - Tržby z prodeje materiálu**. **543 – Dary** představuje náklad z titulu bezúplatného předání majetku obchodní společnosti včetně DPH. Účty **644 a 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení** vycházejí ze smluvního ujednání mezi smluvními partnery. Na rozdíl od **545 – Ostatních pokut a penále** bývají náklady na účtu 544 daňově účinné. **546 - Odpis pohledávky** přesně vymezuje zákon o daních z příjmů, v jaké výši může být odpis pohledávky pro věřitele daňovým nákladem. Účetní jednotka však může pohledávku do nákladů odepsat i nad limit stanovený zákonem. Podaří-li se účetní jednotce získat alespoň částečnou úhradu již odepsané pohledávky, vzniklý výnos se objeví na účtu **646 - Výnosy z odepsaných pohledávek**. Na účet **548 - Ostatní provozní náklady / 648 - Ostatní provozní výnosy** je možné účtovat všechny ostatní náklady a výnosy provozního charakteru. Veškeré provozní ztráty nad rámec stanovených norem se účtují na účet **549 - Manka a škody**.

55 - Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů jsou účtovány souvztažně s rozvahovými účty tak, jak bylo v jednotlivých skupinách uvedeno. Daňová účinnost, tvorba a čerpání těchto položek, je přesně vymezena zákonem o daních z příjmů. Jak již bylo uvedeno u dlouhodobého majetku, odpisy jsou finančním vyjádřením opotřebení majetku.

Tvorba rezerv a opravných položek je účtována na nákladové účty, jejich následné čerpání vstupuje do výnosů.

56 - Finanční náklady / 66 - Finanční výnosy

Tyto účty zachycují účetní případy z finančních operací účetní jednotky, jako jsou nákup a prodej cenných papírů, platební povinnosti vůči bankám z titulu úroků či přijaté úroky poskytnuté bankou, kurzové ztráty a výnosy z existence valutových a devizových operací a jiných aktivit. Stejně tak jako u ostatního majetku, i zde probíhá tvorba a čerpání rezerv a opravných položek.

Tabulka č. 9: Přehled finančních nákladů a výnosů

56 - Finanční náklady	66 - Finanční výnosy
561 - Prodané cenné papíry a podíly	661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
562 - Úroky	662 - Úroky
563 - Kurzové ztráty	663 - Kurzové zisky
564 - Náklady z přecenění majetkových cenných papírů	664 - Výnosy z přecenění majetkových cenných papírů
566 - Náklady z finančního majetku	665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
567 - Náklady z derivátových operací	666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku
568 - Ostatní finanční náklady	667 - Výnosy z derivátových operací
569 - Manka a škody na finančním majetku	668 - Ostatní finanční výnosy
57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů	67 - Zúčtování rezerv a opravných položek finančních výnosů
574 - Tvorba rezerv	674 - Zúčtování rezerv
579 - Tvorba opravných položek	679 - Zúčtování opravných položek

Zdroj: vlastní zpracování

58 – Mimořádné náklady / 68 – Mimořádné výnosy

Vedle zcela nahodilých aktivit účetní jednotky se zde účtují i výnosy a náklady vzniklé ze změn ve způsobu oceňování, náklady a výnosy vzniklé opravami účetních chyb vzniklých v minulých obdobích a náklady spojené s ukončením činnosti účetní jednotky (Kovanicová,2012).

Tabulka č. 10: Mimořádné výnosy a náklady

58 - Mimořádné náklady	68 - Mimořádné výnosy
580 - Mimořádné náklady	680 - Mimořádné výnosy
581 - Náklady na změnu metody	681 - Výnosy ze změny metody
582 - Škody	684 - Zúčtování rezerv
584 - Tvorba rezerv	688 - Ostatní mimořádné výnosy
588 - Ostatní mimořádné náklady	689 - Zúčtování opravných položek
589 - Tvorba opravných položek	

Zdroj: vlastní zpracování

59 - Daně z příjmů a převodové účty / 69 – Převodové účty

Výsledek hospodaření vykázaný přímo v účetních výstupech nemůže být přímo použit pro zjištění základu daně. Obsahuje položky nákladů a výnosů, které nejsou daňově účinné. Základ daně je zjišťován mimo účetní systém. Celý účtový rozvrh účetní jednotky by proto měl být pomocí analytických účtů sestaven tak, aby bylo co nejjednodušší jednotlivé položky daňově rozlišit. Daňový základ je nutné rozlišit i z hlediska běžné a mimořádné činnosti. Pro účetní jednotky, které jsou součástí konsolidovaného celku, je navíc nutné vykázat daň splatnou a daňový závazek či pohledávku odloženou (Kovanicová, 2012).

591 - Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná

592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená

593 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná

594 - Daň z příjmu z mimořádné činnosti – odložená

Pro vratky a doměrky daní za minulá léta se používá účet **595 - Dodatečné odvody daně z příjmů** (Česko^{c)}, 2002).

Převod podílu na výsledku hospodaření, který se v případě ztráty rozhodne účetní jednotka předepsat společníkům k úhradě, je účtována na stranu Dal účtu **596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům** čímž se ztráta sníží, souvztažně s účtem 354 - *pohledávky za společníky při úhradě ztráty*, v případě zisku na stranu Má Dáti účtu 596 souvztažně s účtem 364 – *závazky ke společníkům při rozdělení zisku*, což zisk obchodní společnosti a tedy i daňovou povinnost sníží. Podíl společníka na výnosu obchodní společnosti je tak daněn až na úrovni jeho vlastních příjmů.

Poslední slupina nákladových a výnosových účtů:

597 - Převod provozních nákladů *697 - Převod provozních výnosů*

598 - Převod finančních nákladů *698 - Převod finančních výnosů*

Používá se v souvislosti s postoupením nebo ukončením hospodářské činnosti obchodní společnosti. (Česko^{c)}, 2002).

3.8.7 Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

Funkce závěrkových účtů:

701 - Počáteční účet rozvahový

702 - Konečný účet rozvahový

710 - Účet zisků a ztrát

zde již byla zmíněna. Slouží především k otevírání a uzavírání jednotlivých účtů. Účet zisků a ztrát ukazuje výsledek hospodaření.

Podrozvahové účty **75 až 79** slouží k účtování skutečností, které jsou pro účetní jednotku významné, ale přímo nevstupují do rozvahy či výsledku hospodaření. Jedná se většinou o cizí majetek v pronájmu.

4 VLASTNÍ PRÁCE

4.1 Charakteristika obchodní společnosti

Pro zpracování praktické části práce byla vybrána česká kancelář americké obchodní společnosti Emerson (NYSE: EMR). Na světovém trhu zaujímá významnou pozici napříč průmyslovými odvětvími. Prostřednictvím svých produktů, poskytovaných služeb, technologií a odborných znalostí napomáhá průmyslovým podnikům efektivně využívat energie za cenu nižších nákladů. Emerson (NYSE: EMR) vyvíjí řadu inteligentních řídicích systémů a softwarů, měřících přístrojů, ventilů pro oblast měření, analýzy, kontroly a automatizace a zlepšení procesů řady průmyslových odvětví jako jsou: alternativní energie, chemický, potravinářský a nápojový průmysl, průmyslové energie, petrochemický průmysl, ropný průmysl a plynárenství, biologické vědy, petrochemický průmysl, vodohospodářství a odpadní vody a další. Mezi nejznámější značky patří PlantWeb TM, Syncade aTM, DeltaV TM, Fisher [®], Micro Motion [®], Rosemount [®], Daniel [®], Ovation TM a AMS Suite.

V České republice světovou značku Emerson zaturuje pražská kancelář Emerson Process Management s. r. o. (dále jen Emerson), která působí na českém trhu již více než 20 let. Byla založena v roce 1994 pod původním názvem Fisher-Rosemount, s.r.o. Ze 100 % je vlastněna švýcarskou mateřskou obchodní společností Emerson Process Management AG sídlící v Baaru.

4.1.1 Obchodní zaměření společnosti Emerson

Hlavní zaměření Emersonu je orientované především na:

- obchodní činnost, montáž, konzultační a poradenská činnost v oblasti měřicí a regulační techniky,
- výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení,

- zprostředkovatelská činnost v oblasti obchodu a služeb,
- poskytování software,
- zprostředkovatelská a inženýrská činnost v investiční výstavbě.

Jejími nejvýznamnějšími zákazníky jsou mimo jiné ČEZ, a.s., I&C Energo, a.s., Chemoprojekt, a.s., UNIS, a.s., CB&I Lummus s.r.o, ČESKÁ RAFINÉRSKÁ, a.s. a další.

4.1.2 Základní informace o Emersonu

Emerson je obchodní společnost vedená v obchodním rejstříku u Městského soudu v Praze jako:

Obchodní firma: **Emerson Process Management, s.r.o.**

Sídlo: Praha 3 - Hájkova 2747/22, PSČ 13000

Identifikační číslo: 60487071

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání: výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení

výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

Společnost disponuje celkem čtyřmi jednatelem, přičemž společnost mohou zastupovat vždy alespoň dva z nich. Žádný z jednatelů nemůže jednat samostatně.

Jediným společníkem je:

Emerson Process Management AG

Baar, Neuhofstrasse 19A , 6340, Švýcarská konfederace

Registrační číslo: CHE-105.834.450

Základní kapitál, který Emerson Proces Management AG splatil, činí 100.000,- CZK

4.1.3 Výsledky hospodaření za období 2009 - 2015

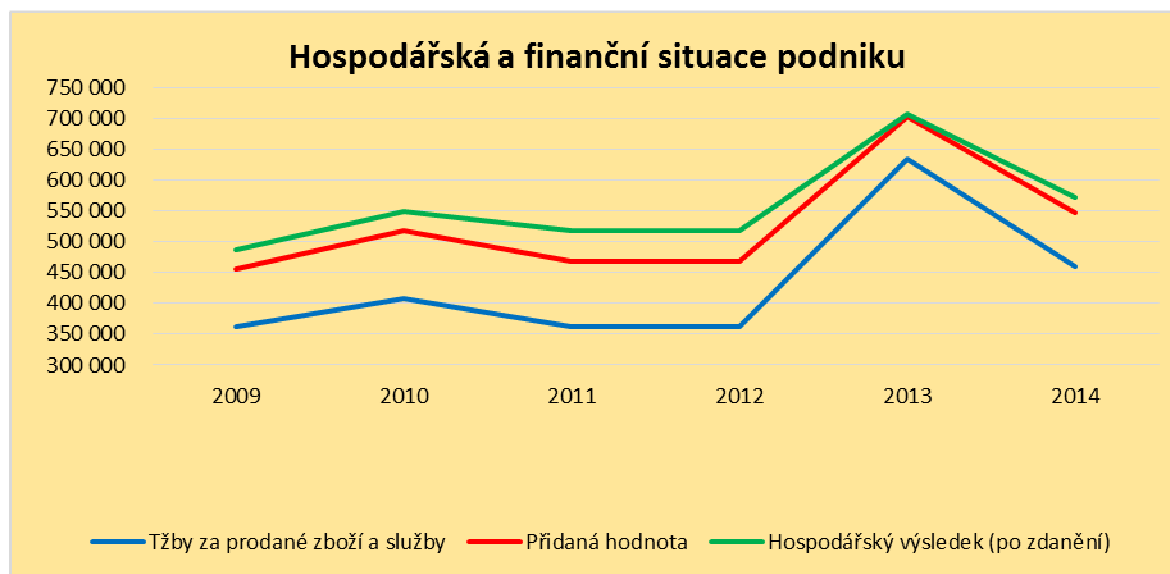
Ekonomická činnost obchodní Emersonu je velmi specifická. Není rozhodně monopolem na trhu, ale z důvodu komplikovanější možnosti vstupu na trh její existenci konkurence tolik neohrožuje. Emerson má silné zázemí mateřské společnosti a vybudované dobré postavení na trhu, o čemž svědčí i poměrně stabilní výsledky hospodaření vykázané v minulých obdobích.

Tabulka č. 11: Hospodářská a finanční situace podniku v letech 2009 – 2015 v tis. Kč

Položky						
	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Tržby za prodané zboží a služby	361 271	407 222	362 684	362 684	633 572	460 796
Přidaná hodnota	94 140	110 579	105 947	105 947	68 579	87 172
Hospodářský výsledek (po zdanění)	30 706	30 499	48 982	48 982	4 166	24 389

Zdroj: vlastní zpracování

Obrázek č. 8: Grafické znázornění hospodářské a finanční situace podniku



Zdroj: vlastní zpracování

V roce 2013 se Emersonu vydařil významný nárůst tržeb. Díky rozpuštění všech rezerv zaznamenal Emerson výrazný nárůst provozního zisku. Těchto výsledků dosáhl především díky zakázkám pro tuzemský trh. Rok 2014 nebyl tak silný z pohledu tržeb, přesto Emerson zaznamenal nepřehlédnutelný nárůst hospodářského výsledku z 3 mil. Kč na 15

mil. Kč. Kladný výsledek hospodaření byl ovlivněn z velké části výnosovým úrokem z přecenění eurového CashPoolového účtu.

4.1.4 Organizační složení

Emerson je součástí velké nadnárodní korporace a jako takové je povinno vykazovat výsledky hospodaření jednotnou formou podle amerických účetních standardů US GAAP. Jednotlivé pobočky tedy vedou účetnictví především podle těchto zásad. Výsledek hospodaření vykázaný podle US GAAP má odlišnou vypovídací hodnotu, než je tomu u výkazů sestavených podle pravidel českého účetnictví. Ty se více podřizují daňovým povinnostem. US GAAP představuje *věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky* (jak nařizuje ZoÚ) lépe, než to umožňují ČÚS. Podle US GAAP je možné hospodaření organizace sledovat nejen z pohledu jednotlivých složek organizace, ale i sledovat výkony v okamžiku jejich faktického vzniku. Oproti ČÚS dává US GAAP lepší možnost kalkulace přímé marže.

Čistý zisk Emersonu je podle US GAAP vykazován následujícím způsobem:

$$\begin{aligned} & \text{TRŽBY (dále jen sales)} \\ & - \text{NÁKLADY NA PRODEJ (dále jen Cost of Sales)} \\ & - \text{SGA (Selling, General and Administrative} \\ & \text{Expenses)} \\ & - \text{FINANČNÍ NÁKLADY} \\ & - \text{DANĚ} \\ & \hline & = \text{ČISTÝ ZISK} \end{aligned}$$

Pro účely této práce lze organizační složení Emersonu rozdělit do tří skupin tak, jak jejich aktivity vystupují do výsledku hospodaření v souladu s US GAAP:

- ENGINEERING
- FINANCE, ADMINISTRACE, MANAGEMENT, OBCHOD
- OFFICE SERVICES

ENGINEERING představuje nejdůležitější složku organizace. Je hlavním producentem tržeb Emersonu. Jejich náklady jsou zařazeny do kategorie Cost of Sales. Zde probíhá

hlavní ekonomická činnost společnosti. Engeneering vyvíjí a vytváří systémy, programuje, zajišťuje jejich následnou instalaci pro tuzemské, ale i zahraniční klienty včetně ostatních poboček Emerson (NYSE: EMR) v rámci Ruska a ostatních zemí EU. Zajišťuje následný servis, dodává potřebné dokumentace a certifikáty. Oddělení čítá cca 10 pracovníků.

OBCHOD zajišťuje prodej produktů konečnému zákazníkovi, rozšiřuje a udržuje portfolio klientů, stará se o propagaci produktů.

Komunikaci se zákazníkem, fakturaci, vyřizování objednávek a případných reklamací spravuje ADMINISTRACE.

Oddělení FINANČÍ je určené pro finanční řízení Emersonu. Zpracovává účetnictví, vytváří rozpočty a sleduje míru jejich čerpání, kontroluje finanční toky.

Celé řízení, plánování je zcela v režii MANAGEMENTU.

Jakýmsi provozním oddělením, které se stará o IT a další provozní záležitosti kanceláře, je pověřeno OFFICE SERVICES. Náklady na toto oddělení, které je podporou všech zmíněných oddělení, jsou měsíčně rozúčtovány na jednotlivá střediska podle míry jejich účasti. Patří sem na příklad náklady na použití automobilů, nájem kanceláří, IT, osobní náklady, telefony aj.

4.1.5 Způsob účtování US GAAPu v Oraclu

Stejně tak jako Skupina Emerson (NYSE: EMR) používá identické účetní standardy, je k zachování celistvosti nutné použít globální účetní software. Z původního účetního systému se Emerson implementoval na nový systém Oracle. Implementace jednotlivých částí ještě není zcela ukončena. Z tohoto důvodu jsou paralelně používány oba systémy. Účetnictví je primárně vedeno v systému Oracle, ovšem vstupují do něj i výstupy z původního softwaru, ve kterém pracuje především oddělení OBCHODU. Oba systémy jsou provázané.

Jak již bylo řečeno v úvodu, hlavní činnost Emersonu je rozdělena na jednotlivé projekty. Tuto skutečnost je nutné pro lepší zhodnocení činností Emersonu zohlednit i v účetnictví. Oracle umožňuje několika způsoby třídit účetní záznamy do jednotlivých skupin. Děje se tak jednak pomocí vedlejších informací, které je možné během zápisu účetních operací vkládat do systému a dále pak pomocí samotných účtů účetní osnovy, která je k tomuto

účelu podrobně analytiky roztríděna. Účetní rozvrh je sestaven podle principů US GAAP a je na první pohled zcela odlišný od v českém účetnictví tradičně používaného účetního rozvrhu pro podnikatele.

Účetní účet Emersonu je rozlišen podle následujících kategorií:

Tabulka č. 12: Struktura účtu US GAAP

Business Unit	Location	Department	Natural Account	Product Grouping	Intercompany	Future
XXXX	XXX	XXXX	XXXXXXXXXX	XXX	XXXX	XXX

Zdroj: interní prezentace Emersonu – COA Presentation Nov 2011

Business Unit – určuje jednotlivé Divize Skupiny Emerson

Location – pomocný prvek k další identifikaci pro ruční nebo automatické alokace účtů v systému, který neovlivňuje balanci účtů

Department – rozlišuje jednotlivá střediska účetní jednotky

Natural Account – jedná se o konkrétní účet

Product Grouping – tato specifikace se používá pouze na úrovni sales, Cost of Sales a projektů. Jedná se o alfabetský kód, jehož první písmeno určuje divizi a zbylá dvě písmena určují konkrétní produkt. Zároveň se na této úrovni předává informace o místě konečného umístění systému či zboží. V tomto případě není důležité sídlo zákazníka, ale země, kam je produkt umístěn. Tato skutečnost bývá častá v případech, kdy tuzemská obchodní společnost uskutečňuje projekt v zahraničí. V tomto případě Emerson prodává zboží tuzemské firmě, ovšem zboží je fakticky dodáváno do zahraničí.

Intercompany – je část účtu určená pro další specifikaci účetní operace v rámci Skupiny Emerson (NYSE: EMR)

Future – je určena pro budoucí využití dalších specifikací, v současné době nevyužívána

4.2 Hlavní rozdíly v účtování zjištěné v Emersonu

Principy US GAAP byly původně vytvořeny americkou komisí pro cenné papíry zvanou Securities and Exchange Commission (SEC) a založeny za účelem vytvoření účetních pravidel, které budou schopny spolehlivě zachytit fungující realitu. V roce 1938 na popud SEC založil American Institute of Accountants tzv. Committee on Accounting Procedure (CAP). CAP vytvářela účetní postupy zvané Accounting Research Bulletins (ARB) (Zeff, 2003). V současné době jsou mezinárodně uznávané principy US GAAP spravovány institucí Financial Accounting Standards Board (FASB, 2015).

Ve způsobu účtování hlavní ekonomické činnosti Emersonu podle US GAAPu je možné najít několik odlišností oproti způsobům českých účetních pravidel.

V této kapitole budou popsány jednotlivé postupy prodeje. Své produkty prodává Emerson hned několika způsoby. V prvé řadě záleží na konkrétním produktu. Jedná-li se o zboží, službu, či kompletní dodávku systému. Posuzuje se nejen z věcného, ale i časového hlediska následujícím způsobem:

4.2.1 Standartní prodejní objednávky

Jedná se o jednorázové dodávky zboží a služeb, které si zákazník objedná na základě objednávky bez nutnosti vyhotovení kupní či jiné smlouvy. Dodací podmínky a převod vlastnických práv k věci či službě, která je předmětem prodeje, se v tomto případě řídí mezinárodně uznávanými pravidly INCOTERMS. Konkrétní režim si většinou určuje zákazník. Mezi nejčastěji používané dodací podmínky patří:

CARRIAGE PAID TO: CPT (uved'te místo určení) – Přeprava placena do

DELIVERED AT PLACE: DAP (uved'te místo určení) - S dodáním v místě určení

Při účtování **standardních prodejních objednávek** nevzniká v českém způsobu účtování rozdíl oproti způsobům účtování US GAAP. Výnosy vznikají v okamžiku převodu vlastnických práv, tak jak to určují dodací podmínky. Nepatrný rozdíl může nastat v okamžiku, kdy není objednávka dodána kompletně. Velmi často je součástí dodávky nutnost předání Certifikátu či odborná dokumentace. V mnohých případech bývá dodání těchto dokumentů časově náročné a Emerson se s tímto problémem často potýká. V tomto

případě není dodávka kompletní a není možné ji zákazníkovi fakturovat ani jako částečnou dodávku. Na tyto neúplné prodeje Emerson netvoří dohadné položky. Fakturuje a tím i tvoří výnosy až v okamžiku kompletní dodávky. V případě většího prodlení je možné objednávku změnit. Je-li poskytnut produkt včetně instalace, je okamžikem plnění moment jejího skutečného poskytnutí. Jedná se o komplexní složitou věc, kterou je nutné správně identifikovat. Dodávku s instalací je možné pojmut jako celkovou službu, a tak je nutné na ní nahlížet.

4.2.2 Způsob účetního zachycení smluvních projektů

Na rozdíl od standardních objednávek je způsob účtování Projektů podle US GAAP značně odlišný od českých účetních standardů. Projekty nevznikají na základě objednávek, ale kompletních smluv.

V prvé řadě je nutné jednotlivé projekty popsat. Emerson používá tři modely projektů. Projekty je možné do jednotlivých modelů zařadit podle následujících kritérií:

PERCENTAGE OF COMPLETION (POC)

- Hodnota projektu je vyšší než 500 tis. USD
- Časový horizont dokončení projektu je delší než 6 měsíců
- Smluvně dohodnuté obchodní podmínky
 - okamžik převodu vlastnických práv, který nenastává dříve než okamžikem předání díla nebo
 - se zákazník smluvně zaváže uhradit již obchodníkovi vzniklé náklady v případě, že se rozhodne od smlouvy odstoupit od nedokončeného díla.
- Smluvně jsou dohodnuty způsob a časové milníky fakturací a plateb, podle míry rozpracovanosti.

U POC projektu může dojít k částečnému převodu vlastnických práv v závislosti na smluvních podmínkách. Projekt je ze strany Emersonu zajištěn podmínkou úhrady vzniklých nákladů. V případě, kdy nedojde ke kompletní dodávce, klient odstoupí od

smlouvy ve fázi přípravy projektu či se dodavateli nepodaří projekt realizovat, z důvodu překážek na straně objednatele, je objednatel povinen uhradit vynaložené náklady vzniklé dodavateli.

COMPLETED CONTRACT (CC)

- V případě, kdy kontrakt nesplňuje požadavky POC, ale přesto se jedná o větší projekt uzavřený na základě smlouvy, je podle US GAAP fakturován až v okamžiku jeho dokončení. Výnosy jsou uznány až po dokončení projektu, tedy v okamžiku fakturace (převodu vlastnických práv). Ve stejném okamžiku jsou všechny vstupy, které byly v průběhu kontraktu shromažďovány na účtu WIP převedeny do nákladů.
- Podle pravidel českého účetnictví se náklady a výnosy účtují průběžně dle míry realizace projektu stejně tak, jak je tomu u projektů POC, v souladu s případnou fakturací.

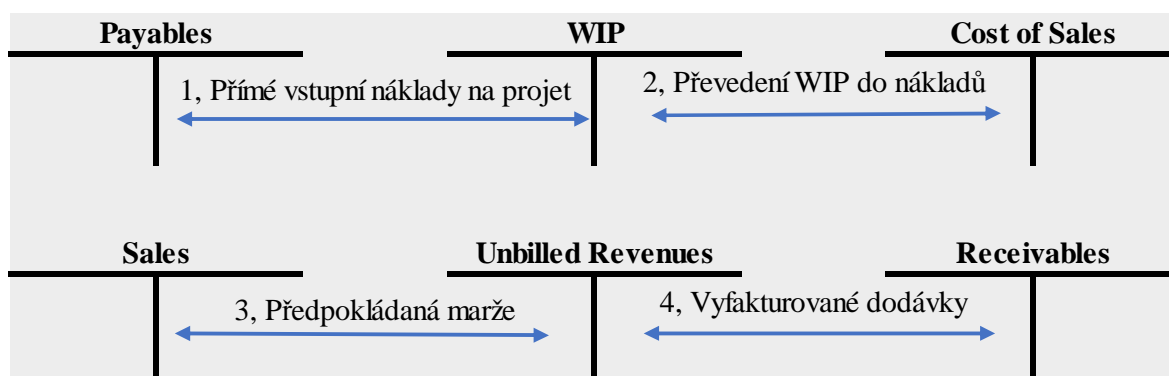
MAINTENANCE CONTRACT

- Tzv. Multiple deliverables – může být kombinací všech výše uvedených kategorií. Je kombinací běžných prodejních objednávek a delších projekčních dodávek v délce trvání projektu nejméně 24 měsíců. V tomto případě se vstupy nedostávají do WIP, tak jak je tomu u projektů, ale jdou přímo do nákladů v okamžiku jejich pořízení. Výnosy jsou uznávány ve stejné výši na měsíční bázi. Nejčastěji se tento způsob používá u dlouhodobějších dodávek údržby systémů.

Způsob účtování projektu POC

Následující schéma ukazuje způsob účtování projektu POC

Obrázek č. 9: Schéma účtování projektu POC podle US GAAP



Zdroj: vlastní zpracování

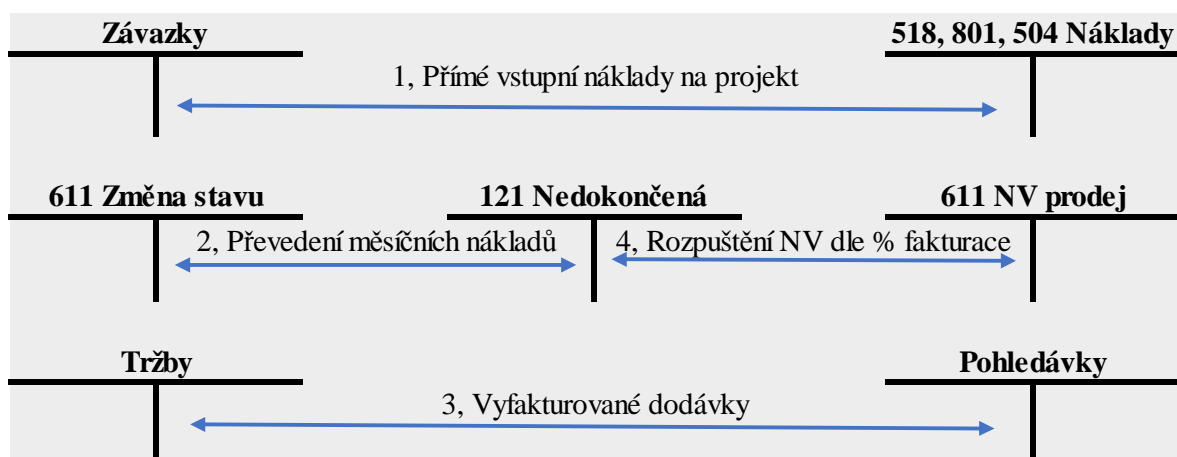
Celý postup probíhá v následujících 4 krocích:

1. Přímé vstupy, které vcházejí do projektu v podobě zboží či služeb, jsou účtovány do **nedokončené výroby WIP**.
2. Během měsíční účetní závěrky jsou položky vstupující do projektu převedeny, z účtu **WIP** do nákladů **Cost of Sales**.
3. Zároveň dochází ke kalkulaci předpokládané marže. Je stanovena procentem a vypočítává se ve vztahu k objemu měsíčně účtovaných projektových nákladů.
4. Prodeje se účtují na rozvahový účet Unbilled Revenues (**nevyfakturovaných dodávek**) podle hodnoty Cost of Sales a předpokládané marže souvztažně s výnosovým účtem **sales**.

Oproti tomuto způsobu je postup účtování velkých projektů podle českých pravidel obrácený. Vstupy do projektu účtované na nedokončenou výrobu jsou do nákladů rozpouštěny až podle míry fakturace klientům. Výnosy tak vznikají až v průběhu samotné fakturace, což může u dlouhodobějších projektů značně zkreslit skutečný vývoj projektu.

Celý postup je zobrazen na následujícím obrázku:

Obrázek č. 10: Schéma účtování projektu POC podle ČUS



Zdroj: vlastní zpracování

1. Dodávka od dodavatele je účtována 501, 504, 518 / 321 podle druhu poskytnutého plnění
2. Měsíčně se provede revize nákladů. Projektové náklady, nakumulované za celý měsíc, se převedou do 121 / 611
3. Fakturace 311 / 602
4. Doučtuje se změna nedokončené výroby. 611 / WIP podle výše marže dopočtené v závislosti na procentu fakturace.

Obecně lze říci, že US GAAP více reflektuje skutečnou fázi projektu. ČUS se více řídí smluvními podmínkami.

4.2.3 Odlišnosti účtování vybraných položek

Kurzové rozdíly

Emerson používá z důvodu možnosti srovnání vůči ostatním pobočkám pro US GAAP korporátní kurz daný skupinou, vyhlášený vždy na začátku periody (účetního měsíce). Pro potřeby českého výkaznictví používá Emerson denní kurz ČNB. Přepočty se měsíčně provádějí automaticky měsíčním korporátním kurzem.

Cash pool

Emerson využívá CashPoolový účet vedený u spřízněné společnosti Emersub Treasury Ireland. Jedná se o bankovní uspořádání jednotlivých divizí Emerson (NYSE: EMR), které spravuje oddělení Treasury. Provozní divize a dceřiné společnosti s přebytkem peněžních prostředků poskytují prostřednictvím Treasury tyto fondy v režimu krátkodobých úvěrových podmínek. Převody prostředků probíhají zcela automaticky prostřednictvím určené banky. Celý proces probíhá v nočním zúčtování tak, že volné prostředky jsou převedeny na tento určený účet. Takto poskytnuté / čerpané finanční prostředky jsou vedeny na účtu ostatních pohledávek 378 dle jednotlivých měn účtů, přijaté prostředky jsou evidovány jako peněžní ekvivalent. Takto poskytnuté finanční prostředky jsou úročeny. Tyto úrokové výnosy či ztráty jsou účtovány na nákladový či výnosový účet Úroky.

V jednotlivých zemích se úvěrové podmínky liší. Některé bankovní ústavy úroky z těchto krátkodobých úvěrů zahrnují do bankovních operací a vykazují je přímo na výpisech bankovních účtů. Jiné země si mezi sebou úroky z úvěrů fakturují.

U všech poboček je způsob účtování stejný. Přijaté či poskytnuté peněžní prostředky jsou měsíčně vykázané jako krátkodobé úvěry, úrokové výnosy a náklady jsou vždy vykázané jako náklady či výnosy dle svého charakteru.

Dohadné položky, rezervy

Dohadné položky jsou tvořeny na měsíční bázi. Představují pravidelně se opakující účetní případy bez ohledu na realizovanou platbu či existenci účetního dokladu v souladu s obecně uznávanými účetními zásadami:

- Náklady spojené s prodávanými výrobky by měly být účtovány do nákladů v době, kdy byl zaznamenán jejich prodej v US GAAP, stejně tak jak se tomu děje i v ČÚS.
- Náklady / výdaje přímo nesouvisející s prodejem služby či produktu, jsou v případě jednorázových událostí zařazeny do období, ve kterém vznikly. U událostí probíhajících v delším časovém úseku, se účtují měsíčně k poslednímu dni daného období.
- Mzdy, zaměstnanecké bonusy a benefity.

Dohadné položky se tvoří v případě, kdy jsou informace o účetním případě známy ještě před schválením účetní závěrky daného období. Je zjevné, že jejich realizace se ke dni sestavení účetní závěrky uskutečnila a jejich výši je možné rozumně odhadnout.

Rezervy jsou čtvrtletně tvořeny z důvodu minimalizace ztrát pro případ budoucích rizik, která se dají předpokládat. Patří mezi ně:

- vymahatelnosti pohledávek;
- povinnosti z titulu záruk produktů na vady výrobků, včetně tzv. stažení výrobku nebo reinstalaci programů;
- probíhající nebo hrozící soudní spory a možné budoucí nároky;
- nečerpaná dovolená;
- potenciální povinnosti týkající se právních předpisů, jejichž cílem je ochrana životního prostředí;
- možné výdaje související s možným uzavřením pobočky či ručením pro možnost zadlužení aj.

Rezervy tvořené v předchozích obdobích je nutné ke konci každého fiskálního období přezkoumat a obhájit jejich existenci. Výše rezerv na ztráty z titulu záruk produktů jsou stanoveny na základě informací od zákazníků a dle množství poskytnutých produktů, na něž se záruky vztahují. Odhady je možné stanovit i s ohledem na události vzniklé v minulých obdobích, či na základě provedených nezávislých studií.

4.2.4 Odložená daň

Princip OD je v obou účetních principech stejný. Vyjadřuje časový rozdíl v uplatnění přechodných rozdílů mezi účetnictvím a daněmi. Jedná se o poměrně komplexní záležitost.

V roce 2013 byla odložená daň vykázána z titulu:

- dohadné položky účinné až v následujících letech - mzdové bonusy,
- tvorby rezerv,
- daňové ztráty z minulých let, které bude možné uplatnit.

4.3 Návrh účetní osnovy pro rok 2015

Návrh účetní osnovy je vytvořen v návaznosti na účetní výkazy Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty podle jednotlivých řádků těchto výkazů platných pro vykazování výsledků hospodaření do roku 2015.

V návrhu se vychází z původní podoby účetního rozvrhu vycházejícího z Opatření čj. 281/89 759/2001, kterým se stanovila účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele před r. 2003 (příloha č. 4 této práce), s přihlédnutím k aktuálním úpravám.

8. 7. 2015 uveřejnila na svých webových stránkách HOSPODÁŘSKÁ KOMORA ČESKÉ REPUBLIKY návrh na novelizaci vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví. V ní byly mimo jiné navrženy změny ve výkazech rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Tyto změny s sebou přinesly i nový návrh přílohy č. 4 vyhlášky č. 3 500/2002 Sb. – směrná účtová osnova. Změny představují úpravu názvů některých účtů, především v účtové třídě 2 a 4. Velmi podstatnou změnou je zrušení položek účtové třídy 6. Konkrétně jsou to *61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti*, *62 – Aktivace*. Změny stavu zásob a aktivace návrh přesouvá do skupiny *58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*. Novelizace zrušila účty *58 - Mimořádné náklady* a *68 - Mimořádné výnosy*. (HOSPODÁŘSKÁ KOMORA ČESKÉ REPUBLIKY, 2015. Všechny tyto výše zmíněné návrhy byly schváleny a vstoupily v platnost s účinností od 1. 1. 2016.

Každý účet obsahuje první část syntetického účtu o třech pozicích a dále za tečkou další tři pozice pro podrobnější analytické rozčlenění, které je možné v budoucnu dále rozšířit. Vzhledem k potřebám Emersonu účtovat z důvodu srovnatelnosti podle principů US GAAP a nutnosti jejího dalšího použití nebude účetní osnova podle ČÚS příliš náročná na analytické členění. Účtová osnova by měla obsahovat neaktivní položky přesto, že v současné době některé z nich nevykazují žádný stav a za uplynulá tři období na nich nevzniká pohyb, protože je zde možnost jejich využití v budoucnosti. Jedná se především o účty s analytikou .000.

Sledování výsledků jednotlivých oddělení a projektů bude i nadále možné pomocí doplňujících údajů, které je možné do účetního systému vkládat v rámci doplňujících informačních polí během účetního zápisu. Tento způsob se zdá méně náročný. V okamžiku změny v organizační struktuře či zavedení nového produktu tak není nutné zadávat do

systemu kompletní skupinu účetních účtů. Při účtování účetního případu je možné do systému zadat vedle odběratele / dodavatele / zaměstnance, také číslo příslušného oddělení daného zaměstnance, číslo projektu / zakázky či označení daného produktu. Podle těchto údajů je možné jednotlivé účetní zápisy třídit dle potřeby.

4.3.1 Rozvaha - Aktiva

Dlouhodobý majetek Emerson eviduje v pořizovací ceně nad 20 tis. na účtech účtové třídy 0 - Dlouhodobého majetku. Pod tento limit je pořízení drobného majetku, bez ohledu na dobu jeho použitelnosti, účtován přímo do nákladů v období, ve kterém byl pořízen.

4.3.1.1 Dlouhodobý majetek

B.I - Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM)

Z dlouhodobého nehmotného majetku Emerson používá pouze účet:

013.000 - Software

041.001 - Pořízení DNM

051.001 - Poskytnuté zálohy na DNM

073.001 - Oprávky k softwaru

091.001 - Opravná položka k DNM

B.II. Dlouhodobý hmotný majetek (DHM)

Sídlo Emersonu je umístěno v pronajatých prostorech a ani nevlastní žádné pozemky, proto není nutné zavádět účty pro evidenci nemovitostí. Dříve vlastněné dopravní prostředky jsou již odepsány či prodány. Veškerá používaná vozidla jsou pronajata od leasingové společnosti. Jedná se pouze o operativní leasing. Stejným způsobem využívá, již několik účetních období, Emerson služeb IT společností pronajímajících IT vybavení. Požadavky na nové počítače a notebooky řeší Emerson operativním leasingem. Z těchto důvodů jsou v tomto účetním rozvrhu zavedeny pouze následující účty:

022.001 - SMV – počítače, tiskárny

022.002 - SMV – drobná elektronika

022.003 - SMV – vybavení kanceláří

022.004 – SMV – demo přístroje

029.000 - Ostatní DHM,

A s tím související účty:

042.001 - Pořízení DHM

052.001 - Poskytnuté zálohy na DHM

082.001 - Oprávky k SMV – počítače, tiskárny

082.002 - Oprávky k SMV – drobná elektronika

082.003 - Oprávky k SMV – vybavení kanceláří

089.001 - Oprávky k ostatnímu DHM

092.001 - Opravná položka k DHM

097.001 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

B.III. Dlouhodobý finanční majetek

Charakter Emersonu a ekonomická politika celé skupiny nedává podnět k tvorbě účtů této účetní třídy. Emerson nevlastní žádné majetkové účasti ani neposkytl dlouhodobé zápůjčky či úvěry.

4.3.1.2 Oběžná aktiva

C.I. Zásoby

Jak již bylo uvedeno, Emerson se v České republice neorientuje na výrobu. Ze zásob eviduje pouze zboží. Provozní materiál jako jsou kancelářské potřeby, drobné nákupy do kanceláře aj. je účtován přímo do spotřeby. Materiál spotřebovávaný v rámci projektů je účtován do nedokončené výroby. **Nedokončená výroba** je využívána především pro dodávky dlouhodobějšího charakteru POC a CC. V systému US GAAAP jsou všechny tyto vstupy účtované na jediný účet. Pro účely zjišťování výsledku hospodaření dle ČÚS je nutné vstupy do nedokončené výroby účtovat na analyticky rozlišené účty 518, 501 a 504, dle jejich druhu. Více je popsáno v kapitole 4.3.3.1 Provozní výsledek hospodaření.

Materiál spotřebovaný v rámci hlavní ekonomické činnosti podniku je následně fakturován objednateli včetně provedených prací jako služba. Z nedokončené výroby tak nevznikají polotovary či dokonce výrobky v pravém slova smyslu.

121.001 - Nedokončená výroba

121.009 - Nedokončená výroba - rozpouštění

192.001 - Opravná položka k nedokončené výrobě

Stav **zboží**, které je konečnému zákazníkovi dodáváno jako zboží, či jako kompletní dodávka včetně instalace, tedy služby, je podrobněji sledován ve skladové evidenci, která je vedena v samostatném systému. V tomto případě se jedná o zboží určené pro uspokojení potřeb běžných dodávek, krátkodobého charakteru. Zásoby zboží jsou pravidelně inventarizovány a účtovány do nákladů dle výdejek.

132.001 - Zboží na skladě a v prodejnách

139.001 - Zboží na cestě

196.001 - Opravná položka ke zboží

C.II. Dlouhodobé pohledávky

Dlouhodobé pohledávky Emerson neeviduje.

C.III. Krátkodobé pohledávky

Odběratelé jsou, stejně tak, jak tomu bude i u účtu dodavatelé, rozlišení podle druhu vztahu obchodního partnera k Emersonu na Intercompany a ostatní odběratelé. V účetnictví podle US GAAP jsou pro účely přecenění pohledávek, z důvodu změny kurzu, používány další dva analytické účty. V českém účetnictví je kurzový rozdíl účtován v rámci jednoho účtu.

311.001 - Odběratelé

311.002 – Odběratelé - InterCo

315.001 - Ostatní pohledávky

391.001 - Opravná položka k pohledávkám

391.002 - Odpis opravné položky k pohledávkám

Provozní zálohy jsou vedeny z pohledu vztahu Emersonu k obchodnímu partnerovi a jeho druhu použití. Pro lepší přehlednost je výhodnější vést je v rozkladu na zálohy obchodního charakteru, provozní zálohy a zálohy v rámci skupiny. Za zamyšlení stojí otázka, zda nevést, pro lepší přehlednost, zálohy v jejich původní výši včetně DPH. Uplatněné DPH by bylo převedeno na samostatný účet 314.xxx Dal proti MD 343, čímž by se původní částka, vedená na účtech 314.001 – 314.005 o výši DPH понížila. Otázkou zůstává, zda by byla potřeba vytvořit analytiku uplatněného DPH ke každému účtu, nebo zda by stačila identifikace dle párovacího znaku. Tento způsob účtování není zcela obvyklý, ale v praxi se dá použít.

314.001 - Poskytnuté zálohy - InterCo

314.002 - Poskytnuté zálohy - ostatní

314.003 - Poskytnuté zálohy - projekty

314.004 - Poskytnuté zálohy – kauce

Účet **pohledávky za zaměstnanci** je používán pro zúčtování záloh na drobná provozní vydání a záloh a nároků zaměstnanců na služebních cestách.

335.001 - Pohledávky za zaměstnanci

V následující skupině jsou zahrnuty účty použité pro specifické využití volných finančních prostředků členů skupiny výše popsané jako **Cash Pool**. Dle vnitřních směrnic je o poskytnutých finančních prostředcích účtováno jako o ostatních pohledávkách.

378.001 - Cash Pool CZK Deutsche Bank

378.002 - Cash Pool EUR Deutsche Bank

378.003 - Ostatní pohledávky

Posledními účty této skupiny jsou:

388.001 - Dohadné účty aktivní

481.001 - Odložená daňová pohledávka

481.002 - Odložený daňový závazek

C.IV. Krátkodobý finanční majetek

Historicky Emerson disponoval hotovostí v pokladnách hned v několika cizích měnách. Ty byly k dispozici zaměstnancům vyslaným na pracovní cesty do zahraničí. Z rozhodnutí nižšího vedení byly tyto pokladny zrušeny pro nadbytečnost s odůvodněním, že každý zaměstnanec vysílaný na zahraniční pracovní cestu má k dispozici debetní platební kartu zřízenou Emersonem s možností bezúročného čerpání určeného limitu po dobu 45 dnů.

Hotovostní pokladna zůstala pouze v měně CZK pro drobné výdaje kanceláře.

211.001 – Pokladna CZK

Účet cenin byl také v minulosti využíván pro evidenci poukázek na stravování. Po zavedení nového systému rozdělování jsou poukázky již od dodavatele přesně odpočítané ve jmenných obálkách dle nároku zaměstnance a v okamžiku pořízení přímo účtovány na nákladové příslušné účty. Dodávky poukázek probíhají měsíčně tak, jak zaměstnancům vzniká nárok. Měsíčně jsou na základě dokladu od dodavatele účtovány do nákladů.

213.001 – Ceniny

Díky stykům se zahraničím má Emerson několik účtů jak u místních bankovních institucí, tak u Deutsche bank, která je bankovním ústavem pro Evropské pobočky.

221.001 - Citibank CZK

221.002 - Bank Rff.EUR

221.003 - Bank Deutsche USD

221.004 - Bank Deutsche EUR

261.001- Peníze na cestě

4.3.1.3 Časové rozlišení

D.I. Časové rozlišení

381.001 - Náklady příštích období - ostatní

381.002 - Náklady příštích období - pojištění provoz

381.003 - Náklady příštích období - pojištění automobilů

381.004 - Náklady příštích období - pojištění nemovitostí

381.005 - Náklady příštích období - InterCo SSC

385.001 - Příjmy příštích období

4.3.2 Rozvaha – Pasiva

Strana pasiv je rozdělena na vlastní kapitál a cizí zdroje.

4.3.2.1 Vlastní kapitál

Do vlastních zdrojů jsou řazeny položky Základní kapitál, Rezervní fond, který Emerson tvoří ze zisku, výsledky hospodaření běžného a minulých období, a účty časového rozlišení.

A.I. Základní kapitál

Základní kapitál evidovaný ve výši upsaného jmění v obchodním rejstříku je veden na účtu:

411.001 - Základní kapitál

419.001 - Změny základního kapitálu

A.III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku

421.001 - Zákonný rezervní fond

A.IV. Výsledek hospodaření minulých let

428.001 - Nerozdělený zisk minulých let

429.001 - Neuhrazená ztráta minulých let

431.001 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

Pro významné položky nepatřící do běžného období se používá účet:

426.001 - Jiný výsledek hospodaření minulých let

4.3.2.2 Cizí zdroje

Cizí zdroje jsou v účetnictví Emersonu reprezentovány níže uvedenými pasivními účty
Rozvahy:

B.I. Rezervy

Vzhledem k struktuře majetku Emerson tvoří zákonné rezervy. Tvoří především rezervy na záruční opravy, rezervy na restrukturalizaci a rezervy ke mzdovým nákladům.

451.001 - Rezervy zákonné

453.001 – Rezerva na daň z příjmů

459.001 – Rezervy ostatní - tvorba

459.011 - Rezervy ostatní - čerpání

459.002 - Rezervy na nečerpané dovolené - tvorba

459.022 - Rezervy na nečerpané dovolené - čerpání

459.003 - Rezervy na záruční opravy - tvorba

459.033 - Rezervy na záruční opravy - čerpání

459.004 - Rezervy na restrukturalizaci - tvorba

459.044 - Rezervy na restrukturalizaci – čerpání

459.005 - Rezervy na marži

B.II. Dlouhodobé závazky

K závazkům dlouhodobé povahy lze přiřadit účet 475 – Dlouhodobé přijaté zálohy, na kterém Emerson eviduje přijaté zálohy na dlouhodobé projekty s dobou trvání déle než jeden rok.

475.001 - Dlouhodobé přijaté zálohy

B.III. Krátkodobé závazky

Tato část pasiv je o něco rozsáhlejší. Jedná se o krátkodobé závazky, jak z obchodních, tak ostatních vztahů jednotky.

Stejně jako u pohledávek jsou závazky evidovány na dvou účtech podle vztahu dodavatele k organizaci.

321.001 - Dodavatelé

321.002 - Dodavatelé - InterCo

322.000 - Směnky k úhradě

Zálohy přijaté mohou být, stejně jako u uhrazených záloh, v účetnictví vedeny ve stejném režimu na jednotlivých analytikách v celkové přijaté výši včetně DPH. Pro odvedené DPH může být použit samostatný účet.

324.001 - Přijaté zálohy – Ostatní

324.002 - Přijaté zálohy – InterCo

Závazky vůči zaměstnancům v podobě mezd, jsou vedeny na účtu 331.001.

331.001 - Zaměstnanci

Účet pohledávky za zaměstnanci je používán pro zúčtování záloh na drobná provozní vydání a záloh a nároků zaměstnanců na služebních cestách.

335.001 - Pohledávky za zaměstnanci

Z titulu mezd jsou používány i následující účty

336.001 - Sociální pojištění

336.002 - Zdravotní pojištění

325.001 - Zákonné pojištění - Kooperativa

342.001 - Daň z příjmů zaměstnanci - zálohová

342.002 - Daň z příjmů zaměstnanci - srážková

Daň z příjmů právnických osob je možné dělit na:

341.001 Daň z příjmů - splatná

341.002 Daň z příjmů - odložená

Emerson obchoduje se zahraničím. Z pohledu daně z přidané hodnoty dochází k následujícím situacím:

Ve vztahu k tuzemským odběratelům podniku vzniká v první řadě povinnost odvést daň na výstupu. U plnění přijatých od tuzemských dodavatelů vzniká v souladu správními pravidly i nárok na odpočet. Jednotlivé účty skupiny DPH jsou proto rozlišeny nejen dle těchto kritérií, ale i dle výše daně. Dále zde nastává povinnost odvést daň z plnění přijatých od dodavatelů z Evropské unie a třetích zemí, u kterých vzniká, ve většině případů, i plný nárok na odpočet daně. Jednotlivé druhy účetních případů jsou identifikovány příslušnými kódy DPH, které jsou k jednotlivým účetním případům přiřazeny. Navrženy byly následující účty:

343.100 – DPH zúčtování – zde se projeví případná povinnost či nadměrný odpočet vykázaný na daňovém přiznání

343.002 - DPH nárok na odpočet 21%

343.003 - DPH daňová povinnost 21%

343.004 - DPH daňová povinnost 15%

343.005 - DPH nárok na odpočet 15%

343.006 - DPH daňová povinnost 10%

343.007 - DPH nárok na odpočet 10%

10% sazba DPH není využívána, přesto ji má Emerson zavedenou pro případné použití.

Ostatní daně a poplatky jsou účtovány na účtu:

345.001 - Ostatní daně a poplatky

Daň z nemovitých věcí a silniční daně Emerson neviduje z důvodu absence vlastnictví nemovitostí a vlastních automobilů.

Nevyfakturované dodávky a další náklady, které jsou účetní jednotce k rozvahovému dni známé, ale není možné určit jejich přesnou výši, protože dosud nemá k dispozici účetní doklad, jsou evidovány na účtech:

389.001 - Dohadné účty pasivní - zboží

389.002 - Dohadné účty pasivní - InterCo zboží

389.003 - Dohadné účty pasivní - ostatní

389.004 - Dohadné účty pasivní - prodejní bonusy, provize

389.005 - Dohadné účty pasivní - právní služby
389.006 - Dohadné účty pasivní - poradenské služby
389.008 - Dohadné účty pasivní - daňové služby, audit
389.009 - Dohadné účty pasivní - přepravné
389.010 - Dohadné účty pasivní - provozní náklady
389.011 - Dohadné účty pasivní - cestovné
389.012 - Dohadné účty pasivní – vzdělávání
379.001 - Jiné závazky

C.I. Časové rozlišení

383.001 - Výdaje příštích období
383.002 - Výdaje příštích období - InterCo
384.001 - Výnosy příštích období

4.3.3 Výkaz zisku a ztráty

Podrobný rozklad výsledkových účtů umožňuje managementu lépe analyzovat náklady a výnosy dle jejich účelu využití. Je zdrojem podrobných informací pro další využití manažery podniku, jako jsou kalkulace cen, kalkulace efektivity vynaložených nákladů a jejich rentability. Následně vytvořené skupiny účtů výkazu zisku a ztráty vycházejí z podrobné analýzy již zavedených účtů US GAAP s ohledem na jejich možné využití v souladu s ČÚS. Stejně jako tomu bylo u rozvahových účtů, budou i výsledkové účty řazeny druhově dle Výkazu zisku a ztrát.

Podle ještě stále platných právních norem se výkaz zisku a ztráty skládá ze dvou, respektive tří částí:

- Výsledku hospodaření za běžnou činnost - tvořený z Provozního výsledku hospodaření a Finančního výsledku hospodaření a
- Mimořádného výsledku hospodaření.

4.3.3.1 Provozní výsledek hospodaření

Provozní výsledek hospodaření je tvořen Přidanou hodnotou a dalšími provozními výnosy a náklady dále specifikované.:

Přidanou hodnotu Emersonu určuje výše obchodní marže a výkony poníženými výkonnou spotřebou.

Obchodní marži je možné zjistit z hodnoty tržeb ponížené o náklady na prodané zboží v pořizovacích cenách. Je tvořena následujícími účty:

604.001 - Tržby z prodeje zboží - POC

604.002 - Tržby z prodeje zboží - InterCo POC

604.003 - Tržby z prodeje zboží

504.001 - Náklady na prodej zboží - POC

504.002 - Náklady na prodej zboží - InterCo POC

504.003 – Náklady na prodej zboží

504.999 – Přeúčtování nákladů na zboží - NV

Výkony a výkonová spotřeba

Tržby z prodeje služeb zahrnují i ceny materiálu nebo zboží, dodávané včetně montáže a proškolení uživatelů. Pro lepší přehlednost je cena materiálu / zboží účtována na samostatný analytický účet. Je zde obsažen i účet *501.001 - Spotřeba materiálu POC*, na kterém je evidován materiál vstupující do nedokončené výroby. Stav účtu *121.001 - Nedokončená výroba* je sledován v měsíčních intervalech. Na konci příslušného měsíce se hodnota účtu *501.001* a *504.001* z předchozího oddílu přeúčtuje na účty téže skupiny s analytikou *.999 – Přeúčtování* a dále se postupuje podle schématu popsaného na obrázku č. 9 v kapitole 4.2.2 Velké projekty. Stav účtu *501.001* a *504.001* je tedy k poslednímu dni v měsíci vždy nulový. Takto natvořená nedokončená výroba vstupuje do výnosů zápisem na účtech *121.001 / 611.001 – Změna stavu nedokončené výroby*. Emersonu tak vznikají výnosy přesto, že ještě není fakturováno, a tedy nevzniká nárok na úhradu od zákazníka. Účet *621.001 – Aktivace nákladů na prodej – projekty (inženýrské práce)* případně *621.002 – Aktivace – ostatní* je používán pro případ, kdy do projektu vstoupí interní zdroje materiální či lidské. Toto členění účtů používaných při tvorbě a čerpání nedokončené

výroby upravuje již zmiňovaný návrh na Novelizaci vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, který ruší účtovou skupinu 61 a 62 a nahrazuje ji jedinou skupinou 58 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace.*

601.001 - Tržby z prodeje materiálu - projekty

602.001 - Tržby z prodeje služeb - projekty

602.002 - Tržby z prodeje služeb - ostatní

611.001 - Změna stavu nedokončené výroby

621.001 - Aktivace materiálu a zboží

501.001 - Spotřeba materiálu POC

501.002 - Propagační předměty

501.003 - Spotřeba drobného majetku

501.004 - Kancelářské potřeby

501.005 - Materiál na školení

501.006 - Spotřeba drobného majetku - IT

501.007 - Spotřeba PHM

501.999 - Přeúčtování spotřeby materiálu - NV

502.001 - Spotřeba elektřiny

503.001 - Spotřeba plynu

503.002 - Spotřeba vody

Další částí výkonné spotřeby jsou účty **spotřeby služeb**. Aby bylo možné náklady podrobněji sledovat, byly jednotlivé syntetické účty detailně analyticky rozčleněny na:

511.001 - Opravy a udržování - vybavení

511.002 - Opravy a udržování - budova

511.003 - Opravy a udržování - ostatní

511.004 - Opravy a udržování - automobily

512.001 - Cestovné - letenky

512.002 - Cestovné - Taxi

512.003 - Cestovné - parkovné a ostatní

512.004 - Cestovné - ubytování

512.005 - Cestovné - stravné a kapesné

512.006 - Cestovné - ostatní

513.001 - Reprezentace - stravné a kapesné nad limit

513.002 - Reprezentace - obchodní jednání

513.004 - Reprezentace - materiál, služby

Ostatní služby jsou analyzovány podle účelu využití na služby vstupující do projektů, a další přijaté služby. Stejně jako tomu je u účtu 501.001 i účet 518.001 - *Náklady na prodej projekty – služby* je stav účtu k poslednímu dni v měsíci nulový. Veškeré měsíční náklady tohoto účtu se přesunou na účet 518.999 - *Přeúčtování služeb – NV*. Náklady na služby týkající se projektů kumulované na tomto účtu vstupují v plné výši do hodnoty nedokončené výroby účtu 121.001 - *Nedokončená výroba*

518.001 - Služby POC

518.002 - Služby POC InterCo

518.999 - Přeúčtování služeb - NV

518.003 - Služby InterCo - zahraniční projekty

518.004 - Služby SSC - CostPool

518.005 - Služby SSC

518.006 - Služby SSC - marže

518.007 - Záruční opravy - DM

518.008 - Záruční opravy - ostatní

518.009 - Služby k zásobám

518.010 - Certifikace

518.011 - Pronájem - strojů a zařízení

518.012 - Pronájem - automobily

518.013 - Pronájem - IT technika

518.014 - Pronájem - software

518.015 - Pronájem - budovy

518.016 - Právní služby

518.017 - Zpracování mezd

518.018 - Daňové poradenství

518.019 - Externí audit

518.020 - Interní audit

518.021 - Pronájem vozů

518.022 - Parkovné, dálniční známky, parkovací karty

- 518.023 - Reklamní služby
- 518.024 - Průzkum trhu
- 518.025 - Propagace
- 518.026 - Výstavy a veletrhy
- 518.027 - Marketingové akce
- 518.028 - Telefonní poplatky
- 518.029 - Telekomunikační služby - internet
- 518.030 - Telekomunikační služby - LAN/WAN, Outlook
- 518.031 - Poštovné
- 518.032 - Kopírovací služby
- 518.033 - Provize sprostředkovatelům a zástupcům
- 518.034 - Úklidové služby
- 518.035 - Občerstvení
- 518.036 - Likvidace odpadu
- 518.037 - Recepční a ostraha
- 518.038 - Náborové služby
- 518.039 - Školení
- 518.040 - Semináře
- 518.041 - Údržba software, upgrades
- 518.042 - Údržba hardware, upgrades
- 518.043 - Externí služby IT
- 518.044 - Ostatní služby nedaňové
- 518.045 - Alokace nákladů na prodej
- 518.046 - Tuzemské přepravné
- 518.047 - EPM Management Fee
- 518.048 - Subdodávky služeb
- 518.099 - Ostatní služby

Osobní náklady

Mzdové náklady jsou jedněmi z nákladů, které jsou v US GAAPu v rámci výkazu Profit and Lost sledovány dle jednotlivých zaměstnanců především z pohledu jejich vztahu k výkonům Emersonu. Jak již bylo uvedeno, informace o konkrétním vztahu k výkonům nesou jiné části účetních záznamů, než je právě účet. Jsou sledovány díky dalším vloženým

informacím v rámci účetního zápisu, a to je identifikace zaměstnance a specifikace příslušného oddělení v rámci Emersonu, případně identifikace projektu, na kterém se zaměstnanec podílí. Proto ani zde nebudou členěny dle jednotlivých středisek (osob). Ve výkazech US GAAP jsou tyto náklady v rámci výkazů zahrnovány do přímých nákladů vztahujících se ke konkrétním výkonům. Podle pravidel ČÚS jsou mzdové náklady na zaměstnance podílejících se na konkrétním projektu opět přeúčtovány na účet 121.00 - *Nedokončená výroba* souvztažně s účtem 611.001 – *Změna stavu nedokončené výroby*.

521.001 - Mzdové náklady

521.002 - Mzdové náklady- roční bonusy

521.003 - Mzdové náklady- prodejní bonusy

521.004 - Mzdové náklady - bonusy

521.005 - Mzdové náklady – restrukturalizace

524.001 - Sociální pojištění

524.002 - Zdravotní pojištění

527.001 - Ostatní sociální náklady - stravenky

528.001 - Ostatní sociální náklady - stravenky (nedaňové)

528.002 - Ostatní sociální náklady

Daně a poplatky

Účet 532.000 – *Majetkové daně* byl do této skupiny účtů zařazen pro případné použití v budoucnu.

531.001 - Daň silniční

532.000 - Daně majetkové

538.001 - Dálniční známky

538.002 - Kolky

538.002 - Ostatní daně a poplatky

Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

551.001 - Odpisy demo zařízení

551.002 - Odpisy nábytku

551.003 - Odpisy IT

551.004 - Odpisy ostatního majetku

III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu

641.001 - Tržby z prodeje DHM a DNM

Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období

Emerson tvoří, s velkou pečlivostí, rezervy, především na dodávané produkty a služby.

554.001 - Tvorba ostatních rezerv - pozdní dodávky

554.011 - Použití ostatních rezerv - pozdní dodávky

554.111 - Rozpouštění ostatních rezerv - pozdní dodávky

554.002 - Tvorba ostatních rezerv -záruční opravy

554.022 - Použití ostatních rezerv - záruční opravy

554.222 - Rozpouštění ostatních rezerv - záruční opravy

554.003 - Tvorba rezervy na nevyčerpanou dovolenou

554.033 - Použití rezervy na nevyčerpanou dovolenou

554.333 - Rozpouštění rezervy na nevyčerpanou dovolenou

559.001 - Tvorba opravné položky - zásoby

559.011 – Rozpouštění opravné položky - zásoby

559.002 - Tvorba opravné položky- pohledávky

559.022 – Rozpouštění opravné položky - pohledávky

599.001 – Rezerva na daň z příjmů

Ostatní provozní výnosy a náklady

644.001 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení

648.001 - Ostatní provozní výnosy

648.002 - Výnosy z přefakturace

544.001 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení

546.001 - Odpis pohledávek

548.001 - Ostatní provozní náklady

548.002 - Haléřové vyrovnání

548.003 - Náklady na přefakturaci

548.004 - Ostatní provozní náklady – nedaňové

4.3.3.2 Finanční výsledek hospodaření

Finanční výsledek hospodaření tvoří u Emersonu významně ovlivňuje celkový výsledek hospodaření. Největší podíl tvoří kurzové rozdíly vzniklé při přepočtu pohledávek a závazků vedených v cizích měnách. V roce 2014 Emerson vykázal kladný finanční výsledek hospodaření ve výši 17 mil Kč, který vznikl díky přepočtu kurzu Cash Poolového účtu vedeného v eurové měně k datu účetní závěrky.

- 562.001 - Úroky z běžného účtu
- 563.001 - Kurzové rozdíly
- 568.001 - Pojištění ostatní
- 568.002 - Pojištění majetku
- 568.003 - Pojištění automobilů
- 568.004 - Pojištění odpovědnosti
- 568.005 - Bankovní poplatky
- 568.006 - Bankovní poplatky - garance
- 662.001 - Úroky
- 663.001 - Kurzové rozdíly

4.3.3.3 Daň z příjmů za běžnou činnost

- 591.001 - Daň z příjmu - splatná
- 591.001 - Daň z příjmu – odložená
- 599.001 - Rezerva na daň z příjmů

4.3.3.4 Mimořádný výsledek hospodaření

- 581.001 – Náklady na změnu metody
- 582.001 – Škody
- 584.001 – Tvorba ostatních rezerv
- 584.011 – Použití ostatních rezerv
- 548.111- Rozpouštění ostatních rezerv
- 588.001 – Mimořádné náklady
- 589.001 – Tvorba ostatních OP
- 589.002 – Rozpouštění ostatních OP

4.3.4 Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty

701.000 - Počáteční účet rozvažný

702.000 - Počáteční účet rozvažný

710.000 - Účet zisků a ztrát

395.001 – Data migrace

Účet 395.001 - Data migrace byl zařazen jako pomocný účet pro potřeby účetních operací, které provádí automaticky účetní systém v rámci nočního zpracování dat. Stav tohoto účtu je vždy nulový. Může být použit i pro ruční zpracování účetních zápisů.

4.4 Návrh přechodového můstku mezi US a CZ GAAP

Emerson vede účetnictví v jednookruhovém systému dle US GAAP standardů. Účetní program je nastaven na používání globálně zavedené účetní osnovy celé skupiny Emersonu, která nekoresponduje s českou účtovou osnovou. Podoba účtů US GAAP je zcela v kompetenci účetní jednotky a jsou zcela odlišné od českých standardů. Nebyl-li by Emerson součástí skupiny a byla-li by snaha vést účetnictví primárně dle účetních standardů, bylo by možné použít výše navrženou účetní osnovu.

V případě, že by se Emerson rozhodl vést účetnictví paralelně v dvouokruhovém účetním systému, nevyhnuła by se samostatným úpravám v jednotlivých okruzích, a tím i vykázaným rozdílům ve výstupech. Dosud tak činí pouze ke konci hospodářského roku pro účely vykazování hospodářského výsledku dle lokální předpisů.

Navržený účetní můstek mezi oběma účetními systémy vychází z předpokladu, že Emerson primárně účtuje dle standardů US GAAP. Původní účtový rozvrh se podařilo namapovat na výše uvedený účtový rozvrh sestavený dle pravidel české legislativy. U některých US GAAP účtů není vedena evidence jednotlivých analytik tak jak je to navrženo v CAS účetním rozvrhu.

Velmi specifickým účtem je US GAAP účet „25364000 - *Accrued Deferred Revenue*“. Jeho existence v účtovém rozvrhu je dána samostatným manažerským systémem zvaným Trading modul, který generuje předem stanovené očekávané výnosy. Výnosy vygenerované Trading modulem jsou v US GAAP systému brány jako primární. V CAS

úctovém rozvrhu je účet 25364000 – *Accrued Deferre Revenue* veden jako 459.005 – Rezervy na marži.

Další účty, které snad ani není nutné vytvářet, se v CAS používají spíše v podobě tzv. převodových účtů jsou účty „12110100 a 23001100 - *Data migration*“. Jsou používány pro převody automaticky se generujících operací, které probíhají na příkaz administrátora, avšak bez dalších ručních zásahů. Jejich stavy by měly vždy vykazovat nulový stav.

Naopak účtový rozvrh US GAAP neobsahuje účty:

098 *Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku*

388 *Dohadné účty aktivní*

389 *Dohadné účty pasivní*

391 *Opravná položka k pohledávkám*

546 *Odpis pohledávky*

557 *Náklady z vyřazených pohledávek*

611 *Změna stavu zásob vlastní činnosti aj.*

Z důvodu velkého rozsahu byl celý naržený přechodový účtový můstek přeložen do příloh jako Příloha č. 5.

4.5 Účetní závěrka a uzávěrka

US GAAP principy dovolují vykazání ekonomických aktivit podniku efektivnějším a věrnějším obrazem, než je tomu u CAS. Jednotlivé výkony jsou vykazány více účelově. Největší rozdíly byly popsány v kapitolách výše. Například výnosy z projektů účtovaných pomocí nedokončené výroby jsou účtovány dle předem stanoveného plánu ve výši generované Trading modulem. Pro účely vykazání hospodářského výsledku dle CAS je nutné stavy těchto účtů upravit. Tyto účetní operace jsou navázány na účet rezerv 459. Úpravy plánovaných výnosů proti skutečným jsou v CAS účtovány na účet 459 souvztažně s výsledkovými účty podle charakteru úpravy.

Ve výkazech jednotlivých účetních okruhů CAS a US GAAP je možné vidět, jak úpravy, prováděné pro účely vykazování hospodářského výsledku dle lokálních standardů ovlivní výsledek hospodaření. Jako příklad jsou zde uvedeny výkazy zisku a ztráty dle obou principů US GAAP a níže též dle CAS. V hospodářském roce 2013 byl dle CAS vykazán výsledek hospodaření, **zisk ve výši** 4.166 tis. Kč (obrázek č. 11), proti výkazu US GAAP (obrázek č. 10), jehož výsledkem byla **ztráta** ve výši 4.130 tis. Kč. Tyto úpravy jsou prováděny pouze pro účely daňové účetní závěrky v České republice a nejsou zachyceny v účetním systému.

Obrázek č. 11: Profit and Losst 2013

RUN DATE: 2//27/15
 RUN TIME: 9:57:55 AM
 NAME LABEL:
 EPMEuropeLoc.EPMCZ0290Loc
 CURRENCY:CZK

Emerson Electric Co.
 Totl-Czech Republic Local Currency
 Statement of Earings
 Month of [Year], 2013

STATEMENT II
 COMPANY
 PRIVATE

Scenario: Actuals View: Periodic ICP: [ICP Top] Custom2: TotC2 Oustom3: TotC3 Outstom4: TotC4

		ACTUAL				%
		CURRENT YEAR		PRIOR YEAR		CHANGE
		% OF NET		% OF NET		FROM
		AMOUNT	SALES	AMOUNT	SALES	PRIOR YR
		1		2		3
	Net Sales					
	Gross Sales:					
1	Trade	523 265 185		407 830 565		
2	Intercompany (Net)	5 540 309		7 638 488		
3	Subtotal	528 805 494		415 469 053		
4	Sales Returns and Allowance	-18 148 929		-11 623 807		
5	Cash Discounts					
6	Subtotal	-18 148 929		-11 623 807		
7	Net Sales	510 656 565	100,0%	403 845 246	100,0%	26,4%
	Cost of Sales					
8	Standard	419 852 507	82,2%	354 643 063	87,8%	18,4%
	Variations					
9	Incurred - Non Allocable					
10	Incurred - Allocable	1 886 322	0,4%	3 745 560	0,9%	(49,6%)
11	Allocated to Inventory					
12	Net Variations	1 886 322	0,4%	3 745 560	0,9%	(49,6%)
13	Warranty Costs	3 680 960	0,7%	649 275	0,2%	466,9%
14	Inventory Obsolence and	739 585	0,1%	1 323 115	0,3%	
15	Adjustments					
15	Cost of Sales	426 159 374	83,5%	360 361 013	89,2%	18,3%
16	Gross Profit	84 497 191	16,5%	43 484 233	10,8%	94,3%
	Selling and General Expenses					
17	Generasl Administrative	22 876 751	4,5%	23 689 056	5,9%	(3,4%)
18	Finance and Accounting	11 165 216	2,2%	12 975 210	3,2%	(13,9%)
19	E&D: Research and Development					
	Engineering					
20	E&D: Routine Design Engineering					
21	Selling	50 224 059	9,8%	38 229 865	9,5%	31,4%
22	Advertising	12 283	0,0%	709 680	0,2%	(98,3%)
23	Freight on Sales	-49 015	(0,0%)	-23 359	(0,0%)	109,8%
24	Selling and General Expenses	84 229 294	16,5%	75 580 452	18,7%	11,4%
25	Operating Profit	267 897	0,1%	-32 096 219	(7,9%)	100,8%
26	Other (Inc) Ded., net (excl. Interest)	-2 313 784	(0,5%)	-5 308 168	(1,3%)	56,4%
27	Earnings Before Inter. and Taxes	2 581 681	0,5%	-26 788 051	(6,6%)	109,6%
28	Interest (Income) Deduct, net	552 911	0,1%	97 100	0,0%	469,4%
29	Pretax Earings	2 028 770	0,4%	-26 885 151	(6,7%)	107,5%
30	Income Taxes	6 158 493	1,2%	-4 862 905	(1,2%)	(226,6%)
31	Net Earings	-4 129 723	(0,8%)	-22 022 246	(5,5%)	81,2%
32	Noncontrolling Interst in Subsidiaries' Earings					
33	Net Earings Attributed to Emerson	-4 129 723	(0,8%)	-22 022 246	(5,5%)	81,2%

Zdroj: vlastní zpracování dle US GAAP výkazy obchodní společnosti Emerson Process Management s.r.o.

Obrázek č. 12: Výkaz zisku a ztráty

Emerson Process Management, s.r.o.

Výkaz zisku a ztráty - druhové členění

k 30.9.2013

Označ. a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účet. obd.	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	292 030	248 942
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	244 103	179 751
+	Obchodní marže (ř.01-02)	03	47 927	69 191
II.	Výkony (ř.05+06+07)	04	243 119	226 908
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	341 542	233 177
II.2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	- 112 565	- 21 304
II.3.	Aktivace	07	14 142	15 035
B.	Výkonová spotřeba (ř.09+10)	08	222 467	232 232
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	09	163 542	198 270
B.2.	Služby	10	58 925	33 962
+	Přidaná hodnota (ř.03+04-08)	11	68 579	63 867
C.	Osobní náklady (ř.13 až 16)	12	77 727	75 503
C.1.	Mzdové náklady	13	57 328	56 388
C.2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	19 273	18 069
C.4.	Sociální náklady	16	1 126	1 046
D.	Daně a poplatky	17		
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	1 180	1 263
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř.20+21)	19	11	136
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	11	136
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř.23+24)	22		6
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		6
F.2.	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	- 16 426	21 119
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	1 266	783
H.	Ostatní provozní náklady	27	4 204	3 079
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření (ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+28-29)	30	3 171	- 36 184

Zdroj: výroční zpráva obchodní společnosti Emerson Process Management s.r.o.

Emerson Process Management, s.r.o.

Výkaz zisku a ztráty - druhové členění

k 30.9.2013

Označ. a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účet. obd.	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř.34+35+36)	33		
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII.2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII.3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42	92	188
N.	Nákladové úroky	43	657	459
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	7 556	5 283
O.	Ostatní finanční náklady	45	4 938	8 432
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření (ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45+46-47)	48	2 053	- 3 420
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř.50+51)	49	1 058	- 6 632
Q.1.	-splatná	50		
Q.2.	-odložená	51	1 058	- 6 632
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř.30+48-49)	52	4 166	- 32 972
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř.56+57)	55		
S.1.	-splatná	56		
S.2.	-odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř.53-54-55)	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř.52+58-59)	60	4 166	- 32 972
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř.30+48+53-54)	61	5 224	- 39 604

Zdroj: výroční zpráva obchodní společnosti Emerson Process Management s.r.o.

5 ZÁVĚR

Úkolem diplomové práce bylo sestavení účtového rozvrhu obchodní společnosti obchodující se zahraničím.

Cílem teoretických východisek bylo vytvořit dostatečnou informační základnu pro zpracování praktické části. V úvodu byly shrnuty obecné informace o významu účetnictví, právních úpravách a zásadách určujících podobu účetnictví. Dále se práce zaměřila především na významné faktory ovlivňující tvorbu účtového rozvrhu, jako jsou: pravidla pro mezinárodní obchod, vnitřní směrnice společnosti, manažerské účetnictví, účetní závěrka a konsolidace.

V praktické části byl rozpracován účetní rozvrh existující společnosti Emerson Process Management s.r.o. (Emerson), která je českou kancelář velké mezinárodní organizace se sídlem v USA. Vzhledem k lokaci mateřské společnosti a umístění jednotlivých kancelář po celém světě je účetnictví Emersonu součástí jednotného systému celé skupiny a je vedeno v souladu s mezinárodními účetními standardy US GAAP s ohledem na požadavky místních institucí. Cílem této práce bylo sestavení účtového rozvrhu dle Českých účetních standardů s ohledem na co nejmenší pracnost ve vztahu k účtům dle US GAAP. Činnost firmy Emersonu je velmi specifická a její organizační struktura poměrně rozvětvená. Praktická část se zaměřila na popis vybraných účetních případů společnosti, návrhem na jejich účtování dle Českých účetních standardů a principů. Byl navrhnout převodový můstek obou účetních rozvrhů. Drtivou většinu účtů účetního rozvrhu US GAAP se podařilo s účty dle CAS spárovat. Vyskytly si však i takové, které by bylo potřeba namapovat na více účtů dle CAS. A naopak, některé účty analyticky rozlišené v US GAAP není v CAS nutné rozlišovat. V práci byly nastíněny rozdílnosti vedení účetnictví dle českých a mezinárodních standardů a jejich dopad na hospodářský výsledek, který byl v obou okruzích výrazně odlišný. Emerson těchto rozdílů dosahuje dodatečnými úpravami pro účely vykazování výsledků hospodaření dle místní legislativy ke konci hospodářského roku.

6 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

EMERSON CORPORATE POLICIES AND PROCEDURES. *Accounting Principles.* 2000-08-25. 2 s. INDEX: 100.01

JANATKA, František a spol. 2004. *Obchod v rámci evropské unie a obchodní operace mimo členskou zemi EU.* ASPI Publishing, s.r.o. 296 s. ISBN 978-80-7357-006-4

KOCH, Jiří. *Účetní závěrka podnikatelů za rok 2014.* 1. vydání. PORADCE, s.r.o. 2011. 192 s. ISBN: 978-807365-354-5

KOVANICOVÁ, Dana. 2012. *ABECEDA účetních znalostí pro každého.* 20, aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon. 412s. ISBN 978-80-7273-169-5.

PETŘÍK, Tomáš. 2009 *Ekonomické a finanční řízení firmy - Manažerské účetnictví v praxi.* 2., aktualizované vydání. Praha: Grada. 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.

STROUHAL, Jiří a kol. 2012 *Účetnictví 2012 velká kniha příkladů.* 1 vydání. Brno. Computer press. 760 s. ISBN 978-80-265-0008-7

ŠTROBLOVÁ, Julie. 2012. *Hodnocení procesu účetní závěrky u vybrané účetní jednotky.* Praha. Bakalářská práce. Provozně ekonomická fakulta České zemědělské univerzity, Katedra obchodu a financí. Vedoucí bakalářské práce Ing. Helena Čermáková, Ph.D. 47 s.

Seznam internetových zdrojů:

ACCOUNTINGSTUDY.comTM. *US GAAP Financial Reporting Guide.* [online]. [cit. 15-9-2009]. Dostupné z WWW: <http://www.cpaclass.com/usgaap.html>

BUSINESS INFO.CZ^{a)}. *Právní prostředí, celní problematika.* [online]. [cit. 2014-06-09]. Dostupné z WWW: <http://www.businessinfo.cz/cs/zahranicni-obchod-eu/pravni-prostredi-a-regulace/pravni-prostredi-celni-problematika.html>

BUSINESS INFO.CZ^{b)}. *Market Access Database - databáze tržních příležitostí.* [online]. [cit. 2014-07-09]. Dostupné z WWW: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/market-access-database-databaze-trznich-1493.html>

BUSINESS INFO.CZ^{c)}. *Společná obchodní politika Evropské Unie*. [online]. [cit. 2012-02-10]. Dostupné z WWW: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/spolecna-obchodni-politika-evropske-unie-4461.html#!&chapter=3>

Česko^{a)}. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví (Zákon o účetnictví)

Česko^{b)}. Vyhláška č. 500/2002 (Vyhláška)

Česko^{c)}. Opatření čj. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele)

Česko^{d)}. Příloha č. 4 k Vyhlášce č. 500/2002 Sb. (Směrná účtová osnova)

DAŇAŘI ONLINE.CZ. *Celní řízení – Daňový portál profesionálů a daňových poradců* [online]. [cit. 2012-07-01]. Dostupné na WWW: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d16843v19757-celni-rizeni/>

FASB FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. [online]. Dostupné z WWW: <http://www.fasb.org/home>

HOSPODÁŘSKÁ KOMORA ČESKÉ REPUBLIKY. 132/15 Novela vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví; T:8.7.2015 [online]. [cit. 2015-08-07]. Dostupné na WWW: <http://www.komora.cz/pro-podnikani/legislativa-a-normy/pripominkovani-egislativy/nove-materialy-k-pripominkam/132-15-novela-vyhlasky-c-500-2002-sb-o-ucetnictvi-t-8-7-2015.aspx>.

DVS.CZ. *Incoterms 2010* [online]. [cit. 2012-08-15]. Dostupné na WWW: <http://www.dsv.cz/doprava-a-preprava/silnicni-doprava/incoterms/>

MULTITRANS.CZ. *Incoterms 2012. Mezinárodní soubor výkladových pravidel*. [online]. [cit. 2012-08-15]. Dostupné na WWW: [<http://www.multitrans.cz/incoterms>]

PODNIKATELSKÝ WEB.CZ. *Vnitropodnikové účetnictví*. [online]. [cit. 2012-08-15]. Dostupné z WWW: <http://www.podnikatelskyweb.cz/vnitropodnikove-ucetnictvi/>

PROFITRANS.CZ. *Dohody o podpoře a ochraně investic*. [online]. [cit. 2012-08-15]. Dostupné z WWW: <http://www.profitas.cz/poradna/prakticke-rady-a-zkusenosti/dohody-o-podpore-a-ochrane-investic>

SAGIT.CZ. 422 - *Nedělitelný fond. Výklad (komentář) k účtu*. [online]. [cit. 2012-08-15]. Dostupné na WWW: http://www.sagit.cz/pages/delfinuctytxt.asp?cd=149&typ=r&levelid=U_422.HTM

ÚČETNÍ KAVÁRNA.CZ^{a)} . *Český účetní standard č. 001 - Účty a zásady účtování na účtech*. [online]. [cit. 2012-08-15]. Dostupné z WWW: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d933v909-cesky-ucetni-standard-c-001-ucty-a-zasady-uctovani/?search_query=\\$index=1224](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d933v909-cesky-ucetni-standard-c-001-ucty-a-zasady-uctovani/?search_query=$index=1224)

ÚČETNÍ KAVÁRNA.CZ²⁾. *Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku*. [online]. [cit. 2012-08-15]. Dostupné na WWW: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2342v3099-technicke-zhodnoceni-a-opravy-dlouhodobeho-majetku/>

ÚČTOVÁNÍ NET.CZ. *Účetní osnova pro podnikatele 2014*. [online]. [cit. 2012-08-15]. Dostupné na WWW: <http://www.uctovani.net/ucetni-osnova.php>

ZEFF, S. A. *The Evolution of U. S. GAAP: The Political Forces Behind Professional Standards*. [online]. Rice University [cit. 2005]. Dostupné z WWW: <http://www.iasplus.com/resource/0407zeffusgaap.pdf>.

7 PŘÍLOHY

Seznam příloh

- | | |
|-------------|--|
| Příloha I | UCC (Uniform Commercial Code) |
| Příloha II | Přepravní podmínky INCOTERMS |
| Příloha III | Vyhláška č. 500/2002 Sb. Příloha č. 4 - Směrná účtová osnova |
| Příloha IV | Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. Opatření čj. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele |
| Příloha V | Návrh přechodového můstku účtových rozvrhů US GAAP a CAS |

Příloha I UCC (Uniform Commercial Code)

FOB (free on board) Zaplaceně na palubu lodi – Vlastnické právo ke zboží přechází na kupujícího v místě prodávajícího. Kupující přebírá riziko za přepravu. Minimální odpovědnost prodávajícího a maximální odpovědnost kupujícího.

FOB Destinace - Prodávající má, jako zasílatel, odpovědnost za přepravu zboží až do místa dodání příjemci. Prodávající nese tranzitní riziko až do určeného místa předání. Prodávající jedná přímo s dopravcem, u kterého může nárokovat ztráty vzniklé během přepravy, avšak v důsledku smluvních povinností nese veškeré riziko, dokud je zásilka na cestě a není převedeno vlastnické právo k přepravované věci na zákazníka. Toto riziko si může pojistit u třetích stran.

C & F (náklady a přepravné) a CIF (náklady, pojištění a přepravné) - Určuje, že cena fakturovaná kupujícímu bude zahrnovat náklady na zboží a dopravu na místo kupujícího (C & F), nebo náklady, dopravu a pojištění zboží během přepravy (CIF). Prodávající má odpovědnost za zajištění dopravy na místo určené kupujícím a nakládku zboží.

FOB plavidla - Platí pouze pro vodní přepravu. Prodávající má odpovědnost za nakládku a přepravu zboží kupujícímu na plavidle až do přístavu příjemce. Prodávající nese riziko, dokud je zboží na palubě lodi.

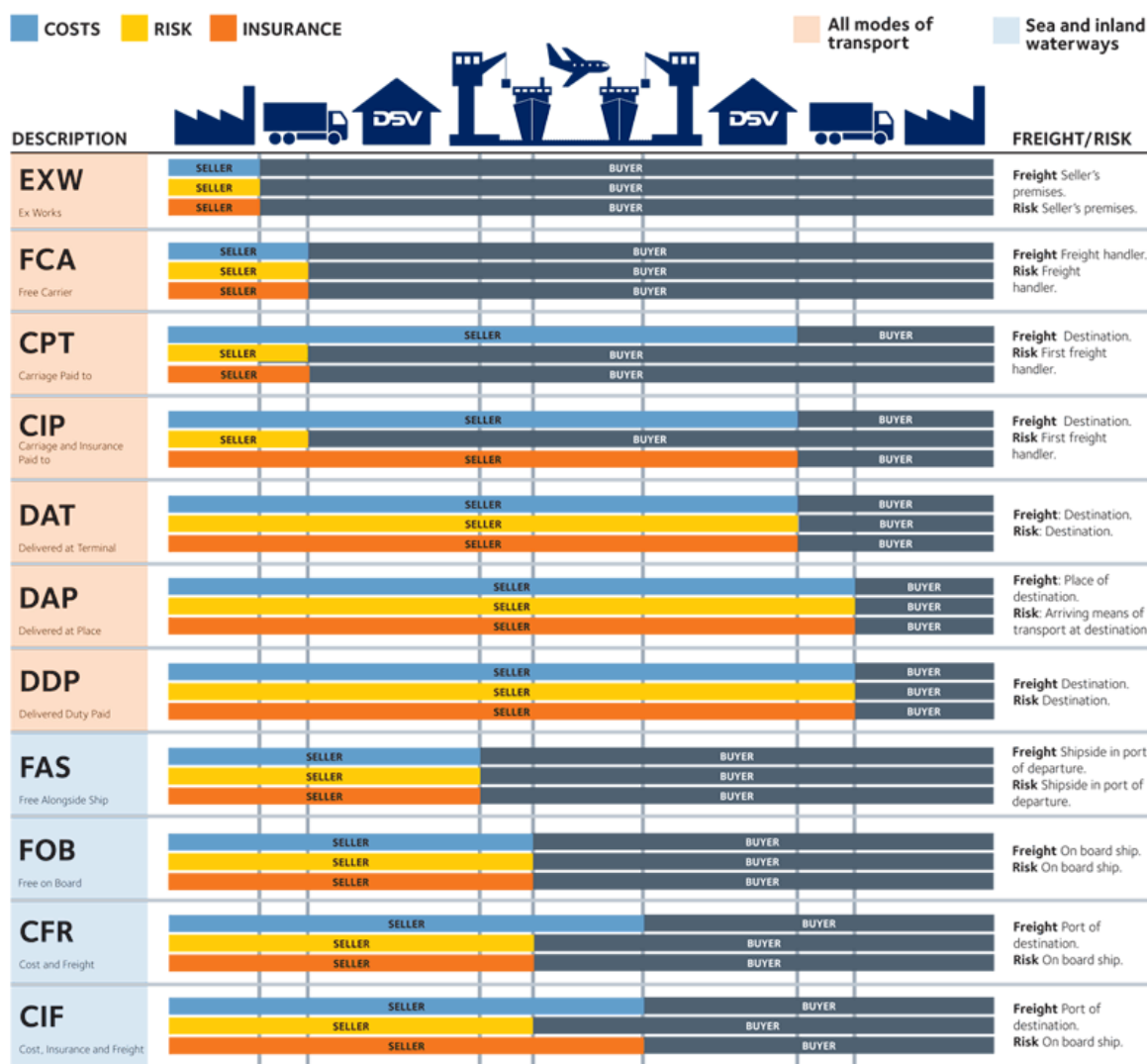
FAS (Free po boku) plavidla - Platí pouze pro vodní přepravu. Prodávající má odpovědnost za naložení produktu, jeho zajištění přepravy a vykládku v přístavu kupujícího. Prodávající nese riziko až do vyložení v přístavu příjemce.

EXS (EX-Ship) - Platí pouze pro vodní přepravu. Prodávající má odpovědnost za zajištění přepravy, nakládku zboží při odjezdu z přístavu a vykládku zboží v přístavu určení. Prodávající nese riziko ztráty, dokud se náklad zcela nevyloží v přístavu určení. EXS přináší maximální odpovědnost prodejce a minimální odpovědnost kupujícího (Emerson Process Management, 2000).

Příloha II Přepravní podmínky INCOTERMS

INCOTERMS oproti UCC konkrétněji určuje pravidla přepravy a převodu rizik a práv ke zboží. Striktně určuje, která strana má jaké povinnosti a více řeší pojištění zásilky. Obrázek č. 11 graficky znázorňuje jednotlivá pravidla INCOTERMS, která jsou níže podrobněji popsána.

Obrázek č. 13: Grafické znázornění přepravních podmínek INCOTERMS



Zdroj: DVS.CZ, 2010

EX WORKS: EXW (uved'te jméno místa dodání) Ze závodu – zboží je předáváno v místě (v závodě) prodávajícího, kde dochází i k předání vlastnických práv. Kupující na sebe přebírá veškerá další rizika, která mohou vzniknout při další manipulaci.

FREE CARRIER: FCA (uved'te místo dodání) – Vyplaceně dopravci – Kupující zajišťuje předání zboží dopravci v objektu prodávajícího nebo v jiném dohodnutém místě. V tomto okamžiku povinnost prodejce končí. Může být kupujícím požádán o zajištění celního odbavení. Prodejce již za uskutečnění proclení dále neodpovídá.

CARRIAGE PAID TO: CPT (uved'te místo určení) – Přeprava placena do – Prodejce je povinen zajisti přepravu na místo určené příjemcem, přičemž nese veškeré náklady s tímto spojené. Je-li to možné, je povinen zajistit proclení zboží při vývozu a uhradit celní poplatky. U dovozu už povinnost vybavit proclení zboží neplatí.

DELIVERED AT TERMINAL: DAT (uved'te překladiště v přístavu nebo v místě určení) – S dodáním do překladiště – Prodávající zajišťuje dodání zboží včetně přepravy až do překladiště a po celou tuto dobu nese veškeré riziko až do okamžiku vykládky zboží v překladišti. Překladištěm může být nábřeží, skladiště, kontejnerové depo či jiné překladiště. Prodávající má rovněž povinnost celně odbavit zboží při vývozu.

DELIVERED AT PLACE: DAP (uved'te místo určení) - S dodáním v místě určení – Rizika spojená s dodáním zboží nese prodávající až do místa určeného odběratelem. Zboží je dodáno na dopravním prostředku připraveném k vykládce. Povinnost proclení zboží při vývozu a s tím spojená úhrada celních poplatků jsou i v tomto případě na bedrech prodávajícího.

DELIVERED DUTY PAID: DDP (uved'te místo určení) - S dodáním clo placeno – na rozdíl od předchozích případů má prodávající povinnost proclít zboží i při dovozu. Svou povinnost splní dodáním zboží, včetně uhrazených celních poplatků, kupujícímu na dopravním prostředku připraveném k vykládce v místě předem sjednaném.

FREE ALONGSIDE SHIP: FAS (uved'te ujednaný přístav nalodění) - Vyplaceně k boku lodi – v tomto případě je zboží prodávajícím dodáno v okamžiku, kdy je dopraveno k boku lodi na nábřeží či odlehčovacím člunem v dohodnutém přístavu nalodění. Do tohoto okamžiku nese prodávající i veškerá rizika za dobavu.

FREE ON BOARD: FOB (uved'te přístav nalodění) – Vyplaceně na loď – Prodávající dopraví zboží na loď v dohodnutém přístavu nalodění. Od tohoto okamžiku jsou další náklady a rizika přenesena na kupujícího.

COST AND FREIGHT: CFR (uved'te jmenovaný přístav určení) - Náklady a přepravné – Prodávající splní svou povinnost předání zboží v okamžiku, kdy dodá zboží na palubu lodi. Dále je povinen již pouze zajistit a uhradit přepravné do přístavu určení. V tomto případě dochází k odlišným místům přesunu rizika za škody vzniklé přepravou a povinnosti uhradit náklady.

COST INSURANCE AND FREIGHT: CIF (uved'te sjednaný přístav určení) - Náklady, pojištění a přepravné – Zboží je v tomto režimu dodáno uložení na palubě lodi v místě nakládky. Prodávající však musí zajistit přepravu do přístavu místa určení zákazníkem a dále nese zodpovědnost za zajištění pojištění poškození zboží během přepravy. Rizika za ztrátu zboží se v okamžiku naložení i tak přenáší na kupujícího.

Ve všech případech námořní přepravy je prodávající povinen zajistit proclení při vývozu, ne však při dovozu (MULTITRANS.CZ, 2012).

Příloha III Vyhláška č. 500/2002 Sb. Příloha č. 4 - Směrná účtová osnova

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 06 – Dlouhodobý finanční majetek
- 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

- 11 – Materiál
- 12 – Zásoby vlastní výroby
- 13 – Zboží
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby
- 19 – Opravné položky k zásobám

Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

- 21 – Peníze
- 22 – Účty v bankách
- 23 – Krátkodobé bankovní úvěry
- 24 – Krátkodobé finanční výpomoci
- 25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek
- 26 – Převody mezi finančními účty
- 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

- 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
- 32 – Závazky (krátkodobé)
- 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
- 34 – Zúčtování daní a dotací
- 35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva
- 36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva
- 37 – Jiné pohledávky a závazky
- 38 – Přejícné účty aktiv a pasiv
- 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy
- 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
- 43 – Výsledek hospodaření
- 45 – Rezervy
- 46 – Dlouhodobé bankovní úvěry
- 47 – Dlouhodobé závazky
- 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka
- 49 – Individuální podnikatel

Účtová třída 5 – Náklady

- 50 – Spotřebované nákupy
- 51 – Služby
- 52 – Osobní náklady
- 53 – Daně a poplatky
- 54 – Jiné provozní náklady
- 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
- 56 – Finanční náklady
- 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti
- 58 – Mimořádné náklady
- 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

Účtová třída 6 – Výnosy

- 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží
- 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti
- 62 – Aktivace
- 64 – Jiné provozní výnosy
- 66 – Finanční výnosy
- 68 – Mimořádné výnosy
- 69 – Převodové účty

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

- 70 – Účty rozvahné
- 71 – Účet zisků a ztrát
- 75 až 79 – Podrozvahové účty
- Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

Zdroj: (Česko^{b)}, 2002)

Příloha IV Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. Opatření čj. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele

Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

010 - Dlouhodobý nehmotný majetek

011 - Zřizovací výdaje

012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

013 - Software

014 - Ocenitelná práva

019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

021 - Stavby

022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

025 - Pěstitelské celky trvalých porostů

026 - Základní stádo a tažná zvířata

029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

031 - Pozemky

032 - Umělecká díla a sbírky

04 - Pořízení dlouhodobého majetku

040 - Pořízení dlouhodobého majetku

041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku

042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

050 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

06 - Dlouhodobý finanční majetek

061 - Podílové cenné papíry a podíly v podnicích s rozhodujícím vlivem

062 - Podílové cenné papíry a podíly v podnicích s podstatným vlivem

063 - Realizovatelné cenné papíry a podíly

065 - Dlužné cenné papíry držené do splatnosti

066 - Půjčky podnikům ve skupině

067 - Ostatní půjčky

069 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek

07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 070 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům
- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k softwaru
- 074 - Oprávky k ocenitelným právům
- 079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 - Oprávky ke stavbám
- 082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 - Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům
- 089 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku

- 091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám
- 096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 - Opravná položka k nabytému majetku
- 098 - Opravná položka k opravné položce k nabytému majetku

Účtová třída 1 - Zásoby

11 - Materiál

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

12 - Zásoby vlastní výroby

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

13 - Zboží

- 131 - Pořízení zboží
- 132 - Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 - Zboží na cestě

19 - Opravné položky k zásobám

- 191 - Opravná položka k materiálu
- 192 - Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
- 194 - Opravná položka k výrobkům

- 195 - Opravná položka ke zvířatům
- 196 - Opravná položka ke zboží

Účtová třída 2 - Finanční účty

21 - Peníze

- 210 - Peníze
- 211 - Pokladna
- 213 - Ceniny

22 - Účty v bankách

- 221 - Bankovní účty

23 - Běžné bankovní úvěry

- 231 - Krátkodobé bankovní úvěry
- 232 - Eskontní úvěry

24 - Jiné krátkodobé finanční výpomoci

- 241 - Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 - Krátkodobý finanční majetek

- 251 - Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 - Dlužné cenné papíry k obchodování
- 255 - Vlastní dluhopisy
- 256 - Dlužné cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 - Ostatní realizovatelné cenné papíry
- 259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku

26 - Převody mezi finančními účty

- 261 - Peníze na cestě

29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

- 291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

31 - Pohledávky

- 311 - Odběratelé
- 312 - Směnky k inkasu
- 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 - Poskytnuté provozní zálohy
- 315 - Ostatní pohledávky

32 - Závazky

- 321 - Dodavatelé
- 322 - Směnky k úhradě

- 324 - Přijaté zálohy
- 325 - Ostatní závazky

33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

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

34 - Zúčtování daní a dotací

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

35 - Pohledávky ke společníkům a sdružení

- 351 - Pohledávky k podnikům ve skupině
- 353 - Pohledávky za upsaný vlastní kapitál
- 354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
- 355 - Ostatní pohledávky za společníky
- 358 - Pohledávky k účastníkům sdružení

36 - Závazky ke společníkům a sdružení

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

37 - Jiné pohledávky a závazky

- 371 - Pohledávky z prodeje podniku
- 372 - Závazky z koupě podniku
- 373 - Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
- 374 - Pohledávky z pronájmu
- 375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376 - Nakoupené opce
- 377 - Prodané opce
- 378 - Jiné pohledávky
- 379 - Jiné závazky

38 - Přejícné účty aktiv a pasiv

- 381 - Náklady příštích období
- 382 - Komplexní náklady příštích období
- 383 - Výdaje příštích období
- 384 - Výnosy příštích období

- 385 - Příjmy příštích období
- 386 - Kurzové rozdíly aktivní *
- 387 - Kurzové rozdíly pasivní *
- 388 - Dohadné účty aktivní
- 389 - Dohadné účty pasivní

39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

- 391 - Opravná položka k pohledávkám
- 395 - Vnitřní zúčtování
- 398 - Spojovací účet při sdružení

Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

41 - Základní kapitál a kapitálové fondy

- 411 - Základní kapitál
- 412 - Emisní ážio
- 413 - Ostatní kapitálové fondy
- 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách
- 419 - Změny základního kapitálu

42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

- 421 - Zákonný rezervní fond
- 422 - Nedělitelný fond
- 423 - Statutární fondy
- 427 - Ostatní fondy
- 428 - Nerozdělený zisk minulých let
- 429 - Neuhrazená ztráta minulých let

43 - Výsledek hospodaření

- 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

45 - Rezervy

- 451 - Rezervy zákonné
- 459 - Ostatní rezervy

46 - Bankovní úvěry

- 461 - Bankovní úvěry

47 - Dlouhodobé závazky

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

48 - Odložený daňový závazek a pohledávka

481 - Odložený daňový závazek a pohledávka

49 - Individuální podnikatel

491 - Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 - Náklady

50 - Spotřebované nákupy

500 - Spotřebované nákupy

501 - Spotřeba materiálu

502 - Spotřeba energie

503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek

504 - Prodané zboží

51 - Služby

510 - Služby

511 - Opravy a udržování

512 - Cestovné

513 - Náklady na reprezentaci

518 - Ostatní služby

52 - Osobní náklady

520 - Osobní náklady

521 - Mzdové náklady

522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti

523 - Odměny členům orgánů společnosti a družstva

524 - Zákonné sociální pojištění

525 - Ostatní sociální pojištění

526 - Sociální náklady individuálního podnikatele

527 - Zákonné sociální náklady

528 - Ostatní sociální náklady

53 - Daně a poplatky

530 - Daně a poplatky

531 - Daň silniční

532 - Daň z nemovitosti

538 - Ostatní daně a poplatky

54 - Jiné provozní náklady

540 - Jiné provozní náklady

541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

542 - Prodaný materiál

543 - Dary

544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení

545 - Ostatní pokuty a penále

546 - Odpis pohledávky

548 - Ostatní provozní náklady

549 - Manka a škody

55 - Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů

- 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552 - Tvorba zákonných rezerv
- 554 - Tvorba ostatních rezerv
- 555 - Zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 557 - Zúčtování oprávek k opravné položce k nabytému majetku
- 558 - Tvorba zákonných opravných položek
- 559 - Tvorba opravných položek

56 - Finanční náklady

- 560 - Finanční náklady
- 561 - Prodané cenné papíry a podíly
- 562 - Úroky
- 563 - Kurzové ztráty
- 564 - Náklady z přecenění majetkových cenných papírů
- 566 - Náklady z finančního majetku
- 567 - Náklady z derivátových operací
- 568 - Ostatní finanční náklady
- 569 - Manka a škody na finančním majetku

57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů

- 574 - Tvorba rezerv
- 579 - Tvorba opravných položek

58 - Mimořádné náklady

- 580 - Mimořádné náklady
- 581 - Náklady na změnu metody
- 582 - Škody
- 584 - Tvorba rezerv
- 588 - Ostatní mimořádné náklady
- 589 - Tvorba opravných položek

59 - Daně z příjmů a převodové účty

- 591 - Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
- 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
- 593 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná
- 594 - Daň z příjmu z mimořádné činnosti - odložená
- 595 - Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- 597 - Převod provozních nákladů
- 598 - Převod finančních nákladů

Účtová třída 6 - Výnosy

60 - Tržby za vlastní výkony a zboží

- 600 - Tržby za vlastní výkony a zboží
- 601 - Tržby za vlastní výrobky
- 602 - Tržby z prodeje služeb

604 - Tržby za zboží

61 - Změny stavu vnitropodnikových zásob

610 - Změny stavu vnitropodnikových zásob

611 - Změna stavu nedokončené výroby

612 - Změna stavu polotovaru

613 - Změna stavu výrobku

614 - Změna stavu zvířat

62 - Aktivace

620 - Aktivace

621 - Aktivace materiálu a zboží

622 - Aktivace vnitropodnikových služeb

623 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku

624 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

64 - Jiné provozní výnosy

640 - Jiné provozní výnosy.

641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

642 - Tržby z prodeje materiálu

644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení

646 - Výnosy z odepsaných pohledávek

648 - Ostatní provozní výnosy

65 - Zúčtování rezerv a opravných položek provozních výnosů

652 - Zúčtována zákonných rezerv

654 - Zúčtování ostatních rezerv

655 - Zúčtování komplexních nákladů příštích období

657 - Zúčtování oprávek k opravné položce k nabytému majetku

658 - Zúčtování zákonných opravných položek

659 - Zúčtování opravných položek

66 - Finanční výnosy

660 - Finanční výnosy

661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů

662 - Úroky

663 - Kurzové zisky

664 - Výnosy z přecenění majetkových cenných papírů

665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku

666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku

667 - Výnosy z derivátových operací

668 - Ostatní finanční výnosy

67 - Zúčtování rezerv a opravných položek finančních výnosů

674 - Zúčtování rezerv

679 - Zúčtování opravných položek

68 - Mimořádné výnosy

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

69 - Převodové účty

697 - Převod provozních výnosů
698 - Převod finančních výnosů

Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty

70 - Účty rozvažné

701 - Počáteční účet rozvažný
702 - Konečný účet rozvažný

71 - Účet zisků a ztrát

710 - Účet zisků a ztrát

75 až 79 - Podrozvahové účty

Účtové třídy 8 a 9 - Vnitropodnikové účetnictví

* účty se použijí pouze v prvním dni nového účetního období v souladu s přílohou 3

Zdroj: (Česko^d), 2002)

Příloha V Návrh přechodového můstku účtových rozvrhů US GAAP a CAS

Rozvahové účty			
US GAAP - účet		CAS - účet	
číslo	název	číslo	název
11401001	Cash Equiv: Cash In Bank General Accts 1	221.001	Citibank CZK
11401003	Cash Equiv: Cash In Bank General Accts 3	221.002	Bank Rff.USD
11401006	Cash Equiv: Cash In Bank General Accts 6	221.003	Bank Deutsche USD
11401007	Cash Equiv: Cash In Bank General Accts 7	221.004	Bank Deutsche EUR
11501000	Non US Cash Equiv: Cash In Bank Cash Pool Accts	378.001	Cash Pool CZK Deutsche Bank
11501001	Non US Cash Equiv: Cash In Bank Cash Pool Accts	378.002	Cash Pool EUR Deutsche Bank
12110004	AR Trade: Exchg Rate Adjustment	311.001	Odběratelé
12110005	AR Trade: Non-US	311.001	Odběratelé
12110100	AR: Data Migration	395.001	Data migrace
12201001	AR: Travel Advance Recurring 1	335.001	Pohledávky za zaměstnanci
12301000	AR: LT Contracts	324.001	Přijaté zálohy
12606000	AR Other: Other	343.004	DPH daňová povinnost 15%
12606005	AR - POC Suspense	383.001	Výdaje příštích období
12606008	AR Other: Advance Payment to Suppliers	381.001	Náklady příštích období - ostatní
12606012	AR Recharge Intercompany	314.001	Poskytnuté zálohy – InterCo
12611000	AR Other: Advance Payment to Suppliers	314.002	Poskytnuté zálohy - ostatní
12701000	Allow For SR&A - Curr Year Prov	459.001	Rezervy ostatní - tvorba
12701001	Allow For SR&A: Assets Projects Benefits Obligation	459.001	Rezervy ostatní - tvorba
12704000	Allow For SR&A - Payments / Write-offs	459.011	Rezervy ostatní - čerpání
12719000	Allow For Cash Dscnts Sept 30 Bal	459.001	Rezervy ostatní - tvorba
12801000	Allow For Doubtful Accts - Curr Year Prov	391.001	Opravná položka k pohledávkám

Rozvahové účty			
US GAAP - účet		CAS - účet	
číslo	název	číslo	název
12804000	Allow For Doubtful Accts - Payments / Write-offs	391.002	Odpis opravné položky k pohledávkám
12809000	Allow for Doubtful Accts Sept 30 Bal	391.001	Opravná položka k pohledávkám
12901000	AR: Interco	311.002	Odběratelé - InterCo
12901005	AR Interco: Exchg Rate Adjustment	311.002	Odběratelé - InterCo
13101000	FG Inv: Direct Material	132.001	Zboží na skladě a v prodejnách
13101012	FG Inv: DM Finished Goods Adjustment	459.001	Rezervy ostatní - tvorba
13201000	WIP Inv: Direct Material	121.001	Nedokončená výroba
13201006	WIP Inv DM: Proj Svcs Inv	121.001	Nedokončená výroba
13201999	WIP Inv DM: Project Cost Accrual	121.001	Nedokončená výroba
13203006	WIP Inv DL: Proj Svcs Inv	121.001	Nedokončená výroba
13205000	WIP Inv: Other	121.001	Nedokončená výroba
13605001	Inv In-Transit: Finished Product	139.001	Zboží na cestě
13901005	Inv Oth: OROZol - Finished Product	196.001	Opravná položka ke zboží
13909001	Inv Other: Allow For Inv OROZol Sept 30 Bal - FP	196.001	Opravná položka ke zboží
14110000	OCA Deferred Inc Taxes: Non US - Sep 30 Balance	481.001	Odložená daňová pohledávka
14111000	OCA Deferred Inc Taxes: Non US - Tax Provision (Benefit)	481.001	Odložená daňová pohledávka
14210000	OCA: Other Taxes	345.001	Ostatní daně a poplatky
14220000	OCA: Insurance	381.002	Náklady příštích období - pojištění provoz
14220002	OCA: Auto Insurance	381.003	Náklady příštích období - pojištění automobilů
14220005	OCA: Insurance 5	381.004	Náklady příštích období - pojištění nemovitostí
14309015	OCA: Prepaid Project Costs	314.003	Poskytnuté zálohy - projekty
14309018	OCA: Income / Fees	381.001	Náklady příštích období - ostatní
14309026	OCA Other 26	314.004	Poskytnuté zálohy – kauce
14309032	OCA Other: Supplies	314.002	Poskytnuté zálohy - ostatní
14313000	OCA Other: Supplies	381.001	Náklady příštích období - ostatní
15111000	PPE Cst: Bldgs & Imprvmnts	029.001	Ostatní DHM

Rozvahové účty			
US GAAP - účet		CAS - účet	
číslo	název	číslo	název
15111004	PPE Cst: Bldg & Imprv Trfr	029.001	Ostatní DHM
15121000	PPE Cst: Machinery & Equipmnt	022.000	SMV - přístroje a vybavení
15121002	PPE Cst: Mach & Eqp Adds	022.000	SMV - přístroje a vybavení
15121003	PPE Cst: Mach & Eqp Trfr	022.000	SMV - přístroje a vybavení
15121005	PPE Cst: Mach & Eqp Sls/Retr	022.000	SMV - přístroje a vybavení
15199000	PPE Cst: Clearing	042.001	Pořízení DNM
15211000	PPE A/D: Bldgs & Improvements	089.001	Oprávky k ostatnímu DHM
15211004	PPE A/D: Bldg & Imprv Bus Trfr	029.001	Ostatní DHM
15221000	PPE A/D: Machinery & Equipmnt	082.000	Oprávky k SMV
15221003	PPE A/D: Mach & Eqp Bus Adds	082.000	Oprávky k SMV
15221004	PPE A/D: Mach & Eqp Bus Trfr	022.000	SMV - přístroje a vybavení
15221006	PPE A/D: Mach & Eqp Bus Sls/Rtr	082.000	Oprávky k SMV
16000000	OA Intangibles: Goodwill: Cost: Sep 30 Balance	097.001	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
16010000	OA Intangibles: Capitalized Software: Cost: Sep 30 Balance	013.000	Software
16014000	OA Intangibles: Capitalized Software: Cost: Disposals / Retirements	013.000	Software
16015000	OA Intangibles: Capitalized Software: Cost: Transfers	013.000	Software
16110000	OA Intangibles: Capitalized Software: Accum Amort: Sep 30 Balance	073.001	Oprávky k softwaru
16114000	OA Intangibles: Capitalized Software: Accum Amort: Disposals / Retirements	073.001	Oprávky k softwaru
16115000	OA Intangibles: Capitalized Software: Accum Amort: Transfers	073.001	Oprávky k softwaru
16601101	OA Oth: Demo Equip Cst Beg Bal	022.004	SMV - demo přístroje
16601102	OA Oth: Demo Equip Cst Additions	022.004	SMV - demo přístroje
16601104	OA Oth: Demo Equip Cst Disposal	022.004	SMV - demo přístroje
16601201	OA Oth: Demo Equip Amort Beg Bal	082.000	Oprávky k SMV

Rozvahové účty			
US GAAP - účet		CAS - účet	
číslo	název	číslo	název
16601202	OA Oth: Demo Equip Amort Additions	082.000	Oprávkky k SMV
16601203	OA Oth: Demo Equip Amort Ico Transfer	082.000	Oprávkky k SMV
16601204	OA Oth: Demo Equip Amort Disposal	082.000	Oprávkky k SMV
23001000	AP: Domestic Vouchers Payable	321.001	Dodavatelé
23001001	AP: Foreign Vouchers Payable	321.001	Dodavatelé
23001002	AP: Exchange Rate Adj	321.001	Dodavatelé
23001100	AP: Data Migration	395.001	Data migrace
23002000	AP: Unvouchered	389.001	Dohadné účty pasivní zboží
23002007	AP Unvchrdr: Other	389.003	Dohadné účty pasivní - ostatní
23009002	AP: Due to Employees Non US	335.001	Pohledávky za zaměstnanci
24001001	AP Interco: Non-US	321.002	Dodavatelé InterCo
12605026	Input VAT: Standard Rate	343.003	DPH daňová povinnost 21%
24001002	AP Interco: Accruals	383.002	Výdaje příštích období - InterCo
24002000	AP Interco: Restatements	321.002	Dodavatelé InterCo
24003000	AP Interco: Goods In-Transit Adjustment	389.002	Dohadné účty pasivní - InterCo zboží
25110003	Accr Sal: Payroll Non US	331.001	Zaměstnanci
25150003	Accr Sal: Addl Comp Field Sales Bonus	389.004	Dohadné účty pasivní - prodejní bonusy, provize
25160000	Accr Sal: Vacation Pay	459.002	Rezervy na nečerpané dovolené - tvorba
25170000	Accr Sal: Holiday Pay	459.002	Rezervy na nečerpané dovolené - tvorba
25211001	Accr Tax PR: Non US FICA Employer	336.000	Sociální pojištění / Zdravotní pojištění
25214022	Accr Tax Oth: Local Social Security Payments Tax 3	342.001	Daň z příjmů ZAM
25241000	Output VAT: Value Added Taxes	343.005	DPH nárok na odpočet 15%
25241004	Output VAT: Net Vat Payable (Balance)	343.001	DPH zúčtování
25241010	Output Tax: VAT Standard Rate	343.002	DPH nárok na odpočet 21
25261009	Accr Tax: Vehicle Tax	389.003	Dohadné účty pasivní - ostatní
25312000	Accrued Legal Fees	389.005	Dohadné účty pasivní - právní služby

Rozvahové účty			
US GAAP - účet		CAS - účet	
číslo	název	číslo	název
25318000	Accrued Professional Fees	389.006	Dohadné účty pasivní - poradenské služby
25318001	Accr Professional Fees - SG&A	389.006	Dohadné účty pasivní - poradenské služby
25318002	Accrued Professional Fees: Audit / Tax Services	389.008	Dohadné účty pasivní - daňové služby, audit
25324000	Accrued Freight	389.009	Dohadné účty pasivní - přepravné
25362000	Accrued Warranty - Curr Year Prov	459.003	Rezervy na záruční opravy - tvorba
25362300	Accrued Warranty - Payments / Write-Offs	459.033	Rezervy na záruční opravy - čerpání
25362900	Accrued Warranty Sept 30 Bal	459.003	Rezervy na záruční opravy - tvorba
25364000	Accrued Deferred Revenue	459.001	Rezervy na marži
25372110	Accr Restruc: Severance: Sep 30 Liab Bal	459.004	Rezervy na restrukturalizaci - tvorba
25372120	Accr Restruc: Severance: Cash Paid / Utilized	459.044	Rezervy na restrukturalizaci - čerpání
25372130	Accr Restruc: Severance: Restructuring Exp	459.004	Rezervy na restrukturalizaci - tvorba
25383000	Accrued Adv Pmts LT Contracts	324.001	Přijaté zálohy
25392000	Accr Other: Utilities	389.010	Dohadné účty pasivní - provozní náklady
25395001	Accr Oth: SG&A	389.003	Dohadné účty pasivní - ostatní
25395018	Accr Oth: Travel	389.011	Dohadné účty pasivní - cestovné
25395025	Accr Oth: Advanced Payments on ST	475.001	Přijaté zálohy dlouhodobé
25395039	Accr Oth: Embedded Derivatives	378.003	Ostatní pohledávky
25398000	Accr Other: Accrued Training Costs	389.012	Dohadné účty pasivní - vzdělávání
25400000	ACCR OTHER: ACCRUED COS/PURCHASES	381.001	Náklady příštích období - ostatní
25403000	ACCR OTHER: ACCRUED PROJECT COSTS	121.001	Nedokončená výroba
25407000	ACCR OTHER: ADVANCED PAYMENTS ON ST	324.001	Přijaté zálohy

Rozvahové účty			
US GAAP - účet		CAS - účet	
číslo	název	číslo	název
26110000	Inc Tax Current: Non US: Sep 30 Balance	341.001	Daň z příjmů splatná
26111000	Inc Tax Current: Non US: Tax Provision (Benefit)	341.001	Daň z příjmů splatná
26112000	Inc Tax Current: Non US: Payments/Refunds	341.001	Daň z příjmů splatná
26119000	Inc Tax Current: Non US: Other	341.001	Daň z příjmů splatná
26210000	Inc Tax Deferred: Non US: Sep 30 Balance	481.002	Odložený daňový závazek
26211000	Inc Tax Deferred: Non US: Tax Provision (Benefit)	481.002	Odložený daňový závazek
26219000	Inc Tax Deferred: Non US: Other	481.002	Odložený daňový závazek
31001000	Common Stock: Prior years	411.001	Základní kapitál
33001000	R/E: Retained Earnings Prior Years	421.001	Zákonný rezervní fond
33001000	R/E: Retained Earnings Prior Years	421.001	Zákonný rezervní fond
33001000	R/E: Retained Earnings Prior Years	421.001	Zákonný rezervní fond
33002000	Retained Earnings: Adjustment	431.001	Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
33010000	R/E: Earnings (System Generated)	431.001	Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
72194005	OI Oth: Embedded Derivatives	378.003	Ostatní pohledávky
Účty výkazu zisku a ztráty			
US GAAP - účet		CAS - účet	
číslo	název	číslo	název
51001001	COS STD DM: TRADE	501.001	Spotřeba materiálu POC
52211010	Inc Alloc DM: FX	501.001	Spotřeba materiálu POC
66109000	Expendable Equipment	501.003	Spotřeba drobného majetku
67503000	Office Supplies	501.004	Kancelářské potřeby
68213002	Education Mat'l & Expenses	501.005	Materiál na školení
68304100	Expendable Computer Hardware	501.006	Spotřeba drobného majetku IT
68402000	Vehicle / Aircraft Fuel	501.007	Spotřeba PHM
66402000	Electric Power & Light	502.001	Spotřeba elektřiny
66404000	Gas	503.001	Spotřeba plynu
66405000	Water	503.002	Spotřeba vody
51001001	COS STD DM: TRADE	501.001	Spotřeba materiálu POC

Účty výkazu zisku a ztráty			
US GAAP - účet		CAS - účet	
číslo	název	číslo	název
51001007	COS STD DM: TRADE	504.001	Prodané zboží POC
51001819	COS Std DM: Project Cost Accrual	504.001	Prodané zboží POC
51006003	COS: Intercompany TPA	504.002	Prodané zboží InterCo POC
52211001	Inc Alloc DM: Pur Price Var	504.001	Prodané zboží POC
52212009	Inc Alloc DM: Freight AROZorbed	504.001	Prodané zboží POC
66302001	Machinery & Equip Repairs	511.001	Opravy a udržování - vybavení
66303000	Bldg Maint Supplies & Repairs	511.002	Opravy a udržování - budova
67215002	Car Taxes and Obligations	511.003	Opravy a udržování - ostatní
68406000	Automotive Maintenance	511.004	Opravy a udržování - automobily
67201100	Travel Airfare	512.001	Cestovné - letenky
67201400	Travel Taxi	512.002	Cestovné - Taxi
67201502	Travel Parking & Tolls - Company Vehicle	512.003	Cestovné - parkovné a ostatní
67201600	Travel Lodging	512.004	Cestovné - ubytování
67201700	Travel Per Diem	512.005	Cestovné - stravné a kapesné
67201706	Per-Diem Used	512.005	Cestovné - stravné a kapesné
67215000	Other Misc Travel Expense	512.006	Cestovné - ostatní
67202200	Travel Meals	513.001	Reprezentace - stravné a kapesné nad limit
67214000	Business Entertainment	513.002	Reprezentace - obchodní jednání
67216003	Govt Employee - Bus Entertainment	513.002	Reprezentace - obchodní jednání
68904000	Activities / Gifts / Customer Relations	513.004	Reprezentace - materiál, služby
51001001	COS STD DM: TRADE	501.001	Spotřeba materiálu POC
51001203	COS: Intercompany Labour Markup	518.003	Služby InterCo - zahraniční projekty
51003000	COS STND DL: INTERCO	518.001	Služby POC InterCo
51003001	COS Stnd DL: Trade	518.999	Přeúčtování služeb - NV
51006004	COS: Intercompany Costpool	518.004	Služby SSC - CostPool
51006005	COS: Intercompany Field Service	518.005	Služby SSC
51010001	COS: Trade Domestic	518.099	Ostatní služby
56001001	Warranty Costs: DM	518.007	Záruční opravy - DM
56001002	Warranty Costs: Lbr Ovrhd	518.008	Záruční opravy - ostatní

Účty výkazu zisku a ztráty			
US GAAP - účet		CAS - účet	
číslo	název	číslo	název
57002000	Inventory Adjustments	518.009	Služby k zásobám
66310000	Permit Costs	518.010	Certifikace
66503000	Rent Machinery & Equipment	518.011	Pronájem - strojů a zařízení
66504000	Rent Automotive Equipment	518.012	Pronájem - automobily
66505000	Rent Computer Equipment	518.013	Pronájem - počítače a příslušenství
66506000	Rent Software	518.014	Pronájem - software
66507000	Rent Buildings	518.015	Pronájem - budovy
67101000	Legal Fees	518.016	Právní služby
67103002	PeopleSoft Payroll Admin	518.017	Zpracování mezd
67103007	Subcontracted Services	518.048	Subdodávky služeb
67103100	Tax Consulting	518.018	Daňové poradenství
67103200	Audit External	518.019	Externí audit
67103300	Audit External	518.019	Externí audit
67201300	Travel Car Rental	518.021	Pronájem vozů
67201500	Travel Mileage, Parking, Tolls	518.022	Parkovné, dálniční známky
67301000	Direct Advertising	518.023	Reklamní služby
67305000	Market Research	518.024	Průzkum trhu
67308001	Marketing Promotional Items	518.024	Propagace
67316000	Displays / Demos / Shows	518.026	Výstavy a veletrhy
67316001	Event Marketing	518.027	Marketingové náklady
67402000	Telecom: Voice General	518.028	Telefonní poplatky
67404000	Telecom: Data	518.029	Telekomunikační služby - internet
67404001	Telecom: Data WAN	518.030	Telekomunikační služby - LAN/WAN, Outlook
67501000	Postal & Mail Handling	518.031	Poštovné
67506000	Copying Costs	518.032	Kopírovací služby
67601000	Commissions Agents & Reps	518.033	Provize sprostředkovatelům a zástupcům
68001000	Packing Supplies	518.099	Ostatní služby
68004605	Small Package Ground: Outbound	518.099	Ostatní služby
68101000	Cleaning & Laundry	518.034	Úklidové služby
68102000	Cafeteria Costs	518.035	Občerstvení
68104000	Waste Disposal	518.036	Likvidace odpadu
68105000	Janitor & Watchman Service	518.037	Recepční a ostraha
68204000	Recruiting & Advertising	518.038	Náborové služby

Účty výkazu zisku a ztráty			
US GAAP - účet		CAS - účet	
číslo	název	číslo	název
68213000	Training & Educ Program Exp	518.039	Školení
68219000	Seminars	518.040	Semináře
68303000	Software Maint / Upgrades	518.041	Údržba software, upgrades
68304000	Hardware Maint / Upgrades	518.042	Údržba hardware, upgrades
68502000	Contract Labor	518.043	Externí služby IT
68999004	Misc Expense 1	518.099	Ostatní služby
69101000	Allocations Out of COS	518.045	Alokace nákladů na prodej
69301017	Allocation Of SSC Support	518.005	Služby SSC
69301033	Expense Charge Out - Cost	518.005	Služby SSC
69301034	Expense Charge Out - Markup	518.006	Služby SSC - marže
69301035	Expense Charge Out - BT Recovery	518.005	Služby SSC
69301036	Expense Charge Out - Cost Other	518.005	Služby SSC
69401006	EPM Management Fee	518.047	EPM Management Fee
61101000	Standard Direct Labor	521.001	Mzdové náklady
61110000	Year End Bonus	521.002	Mzdové náklady - roční bonusy
61115000	Production Bonus	521.003	Mzdové náklady - prodejní bonusy
61201000	Salaries Regular	521.004	Mzdové náklady - bonusy
72232000	OD: Restructuring Severance	521.005	Mzdové náklady – restrukturalizace
61117100	Std Direct Labor Payroll Tax	524.002	Zdravotní pojištění
61225000	Payroll Taxes	524.001	Sociální pojištění
61118005	Payroll Fringes - Restaurant Tickets	527.001	Ostatní sociální náklady - stravenky
61118006	Fringe Benefit Tax	528.001	Ostatní sociální náklady - stravenky (nedaňové)
61201005	Tax Free Compensation	528.002	Ostatní sociální náklady
42111002	Sales Rtn & Allow: Penalties	544.001	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
68999002	Misc Expense	548.001	Ostatní provozní náklady
72298000	OD: Other Miscellaneous	548.002	Haléřové vyrovnání
72298002	OD Oth Misc: Sundry	548.002	Haléřové vyrovnání
67701005	Amortization Of Demo Equipment	551.001	Odpisy demo zařízení
67701007	Depreciation of Furniture	551.002	Odpisy nábytku
67701009	Depreciation of Computer Equipment	551.003	Odpisy IT
67701013	Depreciation Of Office Equipm.	551.004	Odpisy ostatního majetku

Účty výkazu zisku a ztráty			
US GAAP - účet		CAS - účet	
číslo	název	číslo	název
42111001	Sales Rtn & Allow: Allowances Non-US-provision	554.001	Rezervy na pozdní dodávky
56001000	Warranty Costs	554.002	Rezervy na záruční opravy
61210004	Vacation Pay Accrual	554.003	Rezervy na nevyčerpanou dovolenou
57001000	Inventory OROZolescence-opravná položka k zásobám	559.001	Opravná položka k zásobám
72220000	OD: Provision For Bad Debts	559.002	Opravná položka k pohledávkám
71131000	Interest Inc Cash Pool	562.001	Úroky z běžného účtu
71231000	Interest Exp Cash Pool	562.001	Úroky z běžného účtu
72160001	OI: Transaction Loss (Realized)	563.001	Kurzové rozdíly
72160012	OI: Transaction G/L Unrealised AR Trade	563.001	Kurzové rozdíly
61226001	Payroll Ins - Workers Compensation	568.004	Pojištění odpovědnosti
66703000	Insurance: General	568.001	Pojištění ostatní
66703100	Insurance: Property	568.002	Pojištění majetku
66703200	Insurance: Automotive	568.003	Pojištění automobilů
67109001	Audit/Bank Fees	568.005	Bankovní poplatky
68619000	Guarantee Expenses	568.006	Poplatky - garance
80004000	Provision For Inc Tax: Current Inc Tax Non-US	591.001	Daň z příjmu - splatná
80004008	Provision For Inc Tax: Deferred Inc Tax Non-US	591.002	Daň z příjmu - odložená
80007002	Provision For Inc Tax: Deferred Inc Tax Non-US	591.002	Daň z příjmu - odložená
41103000	Sales: Trade Non US	602.001	Tržby z prodeje služeb - projekty
42101000	Sales Returns: Interco	602.001	Tržby z prodeje služeb - projekty
51001203	COS: Intercompany Labour Markup	518.003	Služby InterCo - zahraniční projekty
67601001	Commission Income	602.002	Tržby z prodeje služeb - ostatní
69501005	Transfers to EMA	602.001	Tržby z prodeje služeb - projekty
69599000	Transfers To SuROZ / Divisions	602.001	Tržby z prodeje služeb - projekty

Účty výkazu zisku a ztráty			
US GAAP - účet		CAS - účet	
číslo	název	číslo	název
41103000	Sales: Trade Non US	602.001	Tržby z prodeje služeb - projekty
41103001	Sales: Freight Trade Non US	604.003	Tržby z prodeje zboží
41301000	Sales: Interco Net	604.002	Tržby z prodeje zboží - InterCo POC
42101001	Sales Returns: Trade Non-US	604.001	Tržby z prodeje zboží - POC
69101006	Allocs Out of COS: Lbr Trfrs	621.001	Aktivace materiálu a zboží
72120000	OI: Profit on Disp of Cap Assets Net	641.001	Tržby z prodeje DHM a DNM
42111002	Sales Rtn & Allow: Penalties	544.001	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
69301034	Expense Charge Out - Markup	518.006	Služby SSC - marže
72194000	OI: Other Miscellaneous	648.001	Ostatní provozní výnosy
71121000	Transfers To SuROZ / Divisions	662.001	Úroky
71141000	Interest Inc Non Affil	662.001	Úroky
72160000	OI: Transaction Gain (Realized)	663.001	Kurzové rozdíly
72160002	OI: Transaction Gain Other	663.001	Kurzové rozdíly
72160010	OI: Transaction G/L Unrealised AP Trade	663.001	Kurzové rozdíly
72160011	OI: Transaction G/L Unrealised AP Ico	663.001	Kurzové rozdíly
72160013	OI: Transaction G/L Unrealised AR Ico	663.001	Kurzové rozdíly
72160014	OI: Transaction G/L Unrealised AP Bank	663.001	Kurzové rozdíly

Zdroj: Vlastní zpracování