

5. Závěr

Moje prvotní zkoumání vedlo k otázce, zda by mělo být účetnictví upraveno právem. A pokud ano, jakým? Historickým vývojem bylo dospěno k úpravě účetnictví veřejným právem. Povinné vedení účetnictví a jeho nezávislá kontrola je důležitou prevencí před jedním z důvodů hospodářské nestability. V současnosti je patrný trend zintenzivnění nezávislé kontroly účetnictví auditory. Zkoumáním docházím k závěru, že de lege ferenda by mělo být účetnictví upravováno veřejným právem.

Právní úprava účetnictví se nachází v komunitárním právu, zákonech, vyhláškách a podzákonných předpisech. Podzákonná úprava se nachází v 7 prováděcích vyhláškách (podle druhu osoby vedoucí účetnictví) a tzv. Českých účetních standardech (rovněž samostatný soubor standardů podle druhu osob vedoucích účetnictví). Účetnictví vyžaduje velice detailní a odbornou úpravu, podzákonná úprava je určitě na místě. Je otázkou, jestli je nutné tolik prováděcích vyhlášek, resp. jestli je nutná tolik různorodá úprava pro různé účetní jednotky. Domnívám se, že nikoliv. Je pravdou, že účetní jednotky jsou v ČR velmi různorodé a vyžadují určitá specifická ustanovení, ale pokud se české účetnictví posune od pravidel blíže k principům, jako to např. dělají mezinárodní účetní standardy, je jednodušší a přehlednější právní úprava možná. České účetní standardy jsou z právního hlediska neobvyklou normou. Neobvyklý název a způsob publikace mohou někoho vést až k otázce, jsou-li vůbec právní normou. Podle mého názoru není způsob vydávání a zpřístupňování standardů ideální. Bylo vhodné a nic nebrání tomu, aby byly standardy vydávány jako příloha vyhlášky, což by odstranilo nešvary současného stavu.

I přes vypuštění tzv. jednoduchého účetnictví ze zákona, na základě přechodných ustanovení novel zákona o účetnictví bylo trvale umožněno určité skupině osob nadále účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví (podle právních předpisů ve stavu účinném k 31. prosinci 2003). Podle mého názoru není tato poněkud skrytá výjimka správná. Účetní jednotky by měly vést jediné účetnictví, nebo by měly být vyňaty z definice účetních jednotek.

Velký praktický význam pro způsob vedení účetnictví má úprava tzv. účetního záznamu, což je termín, kterým se zákon snaží nějakým způsobem uchopit a popsat v právní normě, jaká by měla být vnější forma účetnictví. Souhlasím, že to není jednoduché, nicméně současná právní úprava je i pro člověka s dobrou účetní a právní znalostí téměř nesrozumitelná. Podle mého názoru to vede k nízkému právnímu vědomí v této oblasti a de lege ferenda by měla příslušná ustanovení o účetním záznamu zjednodušena.

Existence účetní závěrky a povinnost jejího sestavování a zveřejňování je velice prospěšná. Zlepšuje informovanost trhu a tím zlepšuje konkurenci, prospívá trhu. Plně postačuje povinnost zveřejňování v obchodním rejstříku, který byl elektronizován, je přístupný způsobem umožňujícím dálkový přístup. Velice prospěšné je též povinné vkládání listiny do sbírky listin povinně pouze v elektronické podobě, což snížilo administrativní zátěž soudů (nemusí převádět do elektronické podoby) a dostupnost sbírky listin, protože již není při elektronickém vyžádání uváděna poznámka „nelze převést do elektronické podoby“. De lege ferenda by bylo záhodno zrušit povinnost zveřejňovat účetní dokumenty v Obchodním věstníku – z toho má užitek jen jeden soukromý subjekt, který zajišťuje služby spojené s Obchodním věstníkem. Pro ostatní to představuje zcela zbytečnou administrativní a finanční zátěž.

Výroční zpráva je z velké části duplikace účetní závěrky. Z hlediska de lege ferenda by informace v ní obsažené mohly být součástí účetní závěrky, zvýšilo by to přehlednost právní úpravy a účetních informací, které by se koncentrovaly do jediného dokumentu. Argumentem pro oddělení účetní závěrky a výroční zprávy je to, že účetní závěrku sestavují všechny společnosti a výroční zprávu jen některé účetní jednotky a mnou navrhané řešení by zvýšilo administrativní zátěž těm subjektům, které výroční zprávu doposud nemusely vydávat. Shodou okolností je ale už nyní povinnost vyhotovit výroční zprávu stanovena stejným osobám, které mají povinnost sestavit účetní závěrku v plném rozsahu. Z právního pohledu stačí stanovit, že údaje z výroční zprávy, které by byly nyní přidány navíc do účetní závěrky, se neuvádějí v účetní závěrce ve zkráceném rozsahu. Vydávání výroční zprávy je však tradiční, zažitě, a to i v zahraničí. To je snad jediný zbývající argument pro její zachování jako oddělený dokument.

V úvodu této práce jsem diskutoval obecnou snahu zainteresovaných subjektů na hledání společného ideálního řešení pro účetnictví. Z vývoje účetnictví a jeho právní úpravy v posledních letech je zřejmý posun k sjednocování, sblížování a internacionalizaci pravidel. Evropská unie vsadila na prosazování IAS/IFRS, které mají v současnosti ty nejlepší předpoklady, aby se staly globálně používanými účetními standardy. Jsou postaveny na principech (principle based approach), což je přístup, který se nyní zdá lepší, než stavba na pravidlech (rule based approach), od kterých se spíše ustupuje. IAS/IFRS jsou vskutku mezinárodní, a přestože anglosaské prvky nelze popřít, nejsou spjaty s žádným konkrétním státem. Od přijímacího mechanismu standardů do právního řádu Společenství si orgány EU slibují, že bude i prostředkem diskuse, analýzy a výměny názorů mezi hlavními dotčenými, především vnitrostátními regulátory, ale i účetní profesí a uživateli a zpracovateli finančních výkazů. Existující Technický výbor pro účetnictví a Regulační výbor pro účetnictví by měly garantovat odbornou stránku a být

platformou pro diskuse o IAS/IFRS již ve stádiu pracovních dokumentů a zveřejněných návrhů. Společenství se snaží o zvýšení svého vlivu při tvorbě IAS/IFRS, aby mohlo „zabránit konkurenčním nevýhodám pro společnosti z EU“, neboli prosazovat zájmy členských států EU do znění standardů. K tomu pomáhá zastoupení Komise EU v orgánech IASB. Snahou je, aby IAS/IFRS byly široce přijatelné (a v souladu s představou EU) a nedocházelo k odlišnostem mezi IAS/IFRS a IAS/IFRS EU. Povinnost používat IAS/IFRS EU byla nařízením uložena pouze subjektům, které své cenné papíry přijaty k obchodování na regulovaném trhu některého členského státu a jsou konsolidačními celky. Jednalo se tedy obecně o společnosti, které jsou nejdůležitější pro fungování kapitálového trhu Společenství a vnitřního trhu. Na základě rozhodnutí jednotlivých členských států přibyla povinnost aplikovat IAS/IFRS EU ještě velkému množství dalších společností. Konkrétně v ČR byla tato povinnost rozšířena jednak co do povinných subjektů (na všechny obchodní společnosti), tak co do šíře povinností (na povinnost vést účetnictví, sestavovat samostatnou i konsolidovanou účetní závěrku, samostatnou i konsolidovanou výroční zprávu podle IAS/IFRS EU). Kromě 27 členských států EU se komunitární právo vztahuje i na Island, Lichtenštejnsko a Norsko. Tyto státy nejsou členy EU, ale jsou členy Evropského hospodářského prostoru, a zavázali se dodržovat komunitární právo, včetně směrnic a nařízení v oblasti účetnictví. Dovolím si tvrdit, že uvedené konvergenční snahy mají obecně podporu trhu, a to jak tvůrců, tak uživatelů finančních výkazů. Vždyť kdo by nechtěl, aby všechny společnosti vykazovali podle zcela jednotných pravidel. Společnosti by ušetřily obrovské sumy, které nyní vynakládají na konverzi finančních výkazů v případě nutnosti přeshraniční prezentace (kotování na burze v zahraničí, konsolidace v rámci mezinárodního konsolidačního celku apod.). Uživatelům finančních výkazů postačí znalost IAS/IFRS, nebudou muset znát účetní standardy jednotlivých zemí světa apod. K jásamé podpoře IAS/IFRS ve Společenství je nejprve třeba vypořádat se s několika komplikacemi, které v současnosti existují. Tou nejpalcivější je závislost národních daňových systémů na národních účetních systémech. Každý stát má vlastní daňový systém, který je v EU typicky postaven na údajích z účetnictví vedeného podle národních pravidel. Zavedení IAS/IFRS EU pro většinu společností neznamenal usnadnění práce, protože členské státy nedovolily, aby vedení účetnictví podle IAS/IFRS EU nahradilo vedení účetnictví podle národních pravidel, a je nutné tedy vést v podstatě 2 paralelní účetnictví. Tak je tomu bohužel i v ČR. Ke změně by státy musely zásadním způsobem změnit základnu pro stanovení daně z příjmů nebo vycházet z IAS/IFRS EU, anebo najít jiné řešení. To ovšem nebude snadné a tím méně rychlé. Současný stav je však neudržitelný.

S rychlým rozvojem informačních technologií se nabízejí nové možnosti, které subjekty práva využívají a právo by mělo *de lege ferenda* na tyto změny

reagovat. Zákon o účetnictví obsahuje několik ustanovení, která reagovala na to, že dnes již téměř nikdo nevede účetnictví v papírové podobě. Z právní úpravy je zřejmé, že se zákonodárce snažil o co nejmenší zásahy do znění zákona tak, aby byla zapracována jen ta nejnutnější ustanovení. Zákon stále hovoří o účetních knihách, jejich otevírání, rozlišuje hlavní knihu a peněžní deník apod. Dnes je ovšem účetnictví v podobě obrovského množství dat uložených na počítači, která mohou nabýt jakékoliv formy a důležitá je specifikace formátu, datových polí apod. Zákon hovoří o podpisech na účetních dokladech, ale denně jsou automaticky účtovány v některých účetních jednotkách statisíce a miliony transakcí, které ani nelze vytisknout na papír, protože by je nebylo kde skladovat. Oprávněnost transakcí je řešena pomocí autentizace přístupu oprávněné osoby do systému pomocí přihlašovacího jména a hesla. Koncepčnější reakce na zvyšování informatizace přijde zřejmě s budoucím rozvojem a širším využíváním informačních technologií.

Vzhledem k množství informací, které se v účetnictví nachází, současná právní úprava stanovuje povinnost zveřejňovat ve standardizované podobě jen skutečné minimum z nich (účetní závěrka). Účetní informace jsou doslova motorem trhu. Každá veřejná informace na trhu posunuje ekonomiku blíže k nedostižnému cíli dokonalé konkurence. V budoucnu, spíše vzdáleném, si lze představit, jak navrhuje [E3], že podnikatelé budou poskytovat standardizované množství dat v elektronické podobě (datový sklad), z nichž si bude moct zájemce odkudkoliv na světě před Internet vybrat a poskládat ty informace, které potřebuje. Nebudou to informace o minulém roce, vydávané jednou za rok s mnohaměsíčním zpožděním, ale informace podávané v reálném čase, přístupné 24h denně. A navíc si je okamžitě a snadno bude moci uživatel porovnat s jiným podnikatelem. Již dnes jsou vyvíjeny softwarové nástroje, které zmíněné sny umožní, např. XBRL (Extensible Business Reporting Language). Právní úprava bude zřejmě dosti technická a bude z účetního práva přesahovat do práva infromatického.

Na tuto práci lze navázat její aktualizací.