

**Univerzita Karlova v Praze**

**Právnická fakulta**

**Václav Semecký**

# **Účetnictví podnikatelů**

**Vedoucí diplomové práce: JUDr. Marie Zahradníčková, CSc.**

**Katedra: obchodního práva**

**Datum vypracování práce: 1. prosince 2008**

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci zpracoval samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených.

V Praze dne 20. prosince 2008

.....  
podpis

## Poděkování:

Na tomto místě chci poděkovat vedoucí mé diplomové práce JUDr. Marii Zahradníčkové, CSc. za vedení při vypracování této práce. Současně děkuji oponentovi této práce.

Na závěr všem ostatním, kteří mi vytvoření umožnili, především Václavovi, Vítkovi a Michaele Semeckým.

---

## Obsah

1.	Úvod .....	6
2.	Právní pojem účetnictví.....	8
2.0	Struktura a cíl kapitoly .....	8
2.1	Pojem účetnictví a právní pojem účetnictví.....	9
2.2	Právní prameny účetnictví .....	15
2.3	Účetní jednotky .....	24
2.4	Předmět účetnictví.....	28
2.5	Druhy účetnictví a související evidence.....	28
2.6	Účetní období.....	33
2.7	Povinnosti účetních jednotek při vedení účetnictví.....	34
2.8	Účetní zásady.....	38
2.9	Rozsah účetnictví.....	41
2.10	Účetní doklady, zápisy a knihy .....	42
2.11	Směrná účtová osnova podnikatelů a účtový rozvrh.....	43
2.12	Účetní cyklus během účetního období.....	44
2.13	Shrnutí kapitoly .....	45
3.	Účetní výkaznictví.....	48
3.0	Struktura a cíl kapitoly.....	48
3.1	Účetní závěrka .....	48
3.2	Výroční zpráva .....	55
3.3	Zveřejňování.....	57
3.4	Ověřování auditorem.....	61
3.5	Sankce.....	62
3.6	Shrnutí kapitoly a zhodnocení.....	64
4.	Sjednocování finančního výkaznictví na komunitární a globální úrovni.....	68
4.0	Struktura a cíl kapitoly.....	68
4.1	Mezinárodní účetní standardy .....	68
4.2	Komunitární právo .....	73

---

4.3	Použití Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství v ČR.....	85
4.4	Shrnutí a zhodnocení.....	88
5.	Závěr.....	91
	Seznam použité literatury.....	95
	Terminologický slovník a seznam zkratk.....	96
	Přehled příloh.....	97
	1 – Seznam prováděcích vyhlášek zákona o účetnictví a rozbor jejich aplikace.....	98
	2 – Seznam českých účetních standardů pro podnikatele.....	103

# 1. Úvod

Diplomová práce, jejíž úvod právě čtete, má název: „Účetnictví podnikatelů“.

Pro zpracování právě této diplomové práce jsem se rozhodl, protože v oblasti účetnictví jsem získal mnoho teoretických znalostí studiem obchodní akademie (absolutorium s vyznamenáním), Vysoké školy ekonomické v Praze – bakalářské a navazující magisterské studium, britského studia profesionálních účetních ACCA a v neposlední řadě Právnické fakulty Univerzity Karlovy. Jako asistent auditora ve společnosti PricewaterhouseCoopers (od roku 2005) jsem měl příležitost nabýt i poznatky praktické. Věřím, že mi to pomohlo provést kvalifikovanější a hlubší prozkoumání předmětu diplomové práce. Detailní zaměření mé diplomové práce na účetní závěrku a harmonizační trendy je způsobeno především aktuálností daného tématu, prudkým vývojem v této oblasti a faktem, že praktické informace získávané z účetních dokumentů se stávají čím dál důležitější. Současná finanční krize, kdy množství lidí upíná zraky k finančním informacím společností, je toho jenom důkazem. Směr, kterým se bude účetnictví ubírat, není jistý a současná právní úprava je poznamenána hledáním cesty k ideální podobě účetnictví. Proto je také v práci obsažen hodnotící a srovnávací pohled.

V ČR, EU i světě se v současné době hledají účetní standardy, které by byly obecně přijatelné a mohly by se stát globálními. Změny v této oblasti však nejsou tak jednoduché a přímočaré, jak by se mohlo zdát. Ten, komu se podaří prosadit globální standardy v podobě, které jsou nejbližší jeho národnímu účetním standardům, získá pro společnosti ze své země konkurenční výhodu. Zároveň opouštění národního účetního standardu znamená vypořádat se s otázkou, jak nahradit informace, které tento systém produkoval, např. pro účely základu daně z příjmů právnických osob.

Cílem této diplomové práce je prozkoumat, popsat a zhodnotit současnou právní úpravu účetnictví podnikatelů aplikovatelnou v ČR, a to v souvislostech. Účetnictví vidím jako praktickou oblast poskytující veřejnosti užitečné informace, tato práce by měla přispět k jejich lepšímu a zasvěcenějšímu využívání.

Při zpracování tématu jsem začal nejprve výzkumem toho, co již bylo o dané oblasti sepsáno přede mnou a jaké závěry byly učiněny. To mělo předejít duplikaci. Jak bylo konstatováno již v diplomovém úkolu, právní literatury v této oblasti je minimum. Dospěl jsem k podobnému závěru. Nenašel jsem např. ani komentář k zákonu o účetnictví. Pokud se nějaká literatura účetnictvím zabývá, jedná se o výklad konkrétních prováděcích ustanovení za účelem vysvětlení, jak účtovat. Literatury je také velké množství z ekonomického pohledu – funkce účetnictví,

historie účetnictví, teoretické názory na vznik a vývoj účetnictví, institucionální aspekty, jednotlivé účetní standardy, účetní metody apod. To ale není cílem mé práce. Musel jsem tedy začít od začátku a vysvětlit filozofii účetnictví, diskutovat způsoby, jakým by mohlo být účetnictví právně upraveno a proč byla zvolena cesta úpravy veřejným právem, a to vč. historických souvislostí. Při nedostatku odborné literatury jsem se musel spokojit při své práci pouze s právními předpisy a články k určitým konkrétním otázkám. Má práce je proto především tvořena mým vlastním popisem a rozбором právní úpravy účetnictví podnikatelů v ČR (národní i komunitární), a to v souvislostech. Kde je to přehlednější, používám pro citace ustanovení právních předpisů kurzívu. Diplomová práce vychází ze stavu všech právních předpisů v ní uvedených k datu 30. 11. 2008.

Materiál mohou využít všichni, kteří chtějí těžit z přínosů této práce.

## 2. Právní pojem účetnictví

### 2.0 Struktura a cíl kapitoly

Tato kapitola zevrubně pojednává o účetnictví jako zvláštním právním pojmu. V podkapitole 2.1 provádím obecný výklad o účetnictví. V oddíle 2.1.1 popisují, jak došlo ke vzniku účetnictví, co je podstatou účetnictví a vysvětlují základ účetního systému a základní pojmy tak, aby čtenář, který nemá žádnou předchozí znalost účetnictví, získal o něm představu nutnou k plnému pochopení dalšího textu. V oddíle 2.1.2 uvádím základní funkce účetnictví, které úzce souvisí se spory o to, jakou by mělo mít účetnictví podobu a jak by mělo být upraveno právem, což jsou otázky, které jsou předmětem mého rozboru v následujících dvou oddílech. V oddíle 2.1.5 se věnuji tomu, jakým směrem se bude účetnictví v budoucnu ubírat. Obsahem podkapitoly 2.2 je rozbor pramenů práva upravujícím účetnictví: v oddíle 2.2.1 zákonné a oddíle 2.2.2 podzákoně úprava (detailněji se soustředím na zcela specifický pramen práva, kterým jsou České účetní standardy). Komunitární právní prameny účetnictví jsou předmětem 4. kapitoly. V podkapitole 2.3 uvádím osoby, které mají povinnost vést účetnictví (tzv. účetní jednotky) a porovnávám tuto skupinu s dalšími právně vymezenými skupinami osob. V podkapitole 2.4 stručně shrnuji předmět účetnictví. V podkapitole 2.5 rozebírám druhy účetnictví, včetně jejich vývoje a vzájemných vztahů, resp. porovnání: oddíl 2.5.1 je věnován dnes již téměř nepoužívanému jednoduchému účetnictví a oddíl 2.5.2 tzv. daňové evidenci. Ve zbývajících podkapitolách 2. kapitoly popisují ostatní aspekty účetnictví, které jsou upraveny v zákoně o účetnictví v platném znění, a jsou zajímavé způsobem, jakým se právo vypořádává s ekonomickou matérií: účetní období (2.6), povinnosti účetních jednotek při vedení účetnictví (2.7), účetní zásady (2.8), rozsah vedení účetnictví (2.9), účetní zápisy, doklady a knihy (2.10), Směrná účtová osnova podnikatelů a účtový rozvrh (2.11), účetní cyklus během účetního období (2.12).

Cílem kapitoly je ukázat, co je účetnictví z právního pohledu, jak právo účetnictví pojímá, a to v širokém kontextu současné vnitrostátní právní úpravy.



## 2.1 Pojem účetnictví a právní pojem účetnictví

### 2.1.1 Vznik účetnictví, jeho podstata a základní účetní pojmy

To, co dnes nazýváme účetnictvím, má své prvopočátky již ve starověku, tak, jako snad každý obor lidské činnosti. O počátcích však obecně hovoříme až od středověku. Rozvoj účetnictví je spojen zřejmě s rozvojem obchodu. Se zintenzivněním obchodu se vyskytla potřeba zaznamenávat obchodní případy (množství a cena zboží prodaného a nakoupeného, výše dlužných částek od kupujících a jejich splatnost, obdobně pro dluhy vůči dodavatelům apod.) nějakým systematizovaným způsobem v podobě, která by umožňovala jistou trvanlivost těchto záznamů, rychlou tvorbu, vyhledávání apod. Jedna z metod, která splňovala uvedené požadavky, se ukázala jako nejpraktičtější, rozšířila se a osvědčila se tak, že její zásady přetrvaly až do dnešní doby. Je to metoda tzv. podvojných zápisů. Její logika spočívá v tom, že úplně každá transakce má 2 stránky: odněkud se vždy bere a někam se dává: např. беру z peníze z pokladny a platím za dodání zboží; platba zákazníka pak snižuje můj dluh vůči němu (ubírám z dluhu vůči zákazníkovi) a přidávám do pokladny. Tato základní logika, která je platná i dnes, a to v globálním měřítku. Už od počátku se jako univerzálního „měřítka množství“ v účetnictví užívalo peněžních jednotek, příp. peněžních jednotek vedle vyjádření ve fyzických jednotkách množství (např. délka látky, hmotnost mouky, počet ovcí apod.). Je samozřejmě několik dalších základních opěrných bodů moderního účetnictví, které se během času vytvořily. Ukázalo se praktickým rozdělit to, co má být zachyceno v účetnictví na 2 skupiny se společnými vlastnostmi: majetek a zdroje. Vždy totiž platí, že každý majetek musí být pořízen z určitého zdroje a každý zdroj má nějakou formu, představující majetek. Při současné aplikaci metody podvojnosti pak každý účetní případ nabývá právě jedné ze 4 podob:

- přírůstek majetku a současný přírůstek zdrojů,
- úbytek majetku a současný úbytek zdrojů,
- přeskupení v rámci majetku, tj. úbytek určitého druhu majetku a současný přírůstek jiného druhu majetku, nebo
- přeskupení v rámci zdrojů, tj. snížení určitého druhu zdrojů a současný přírůstek jiného druhu zdrojů.

To, co jsem nazval výše majetkem, se dnes nazývá „aktiva“ a zdroje se nazývají „pasiva“. Jsou členěny podrobněji do skupin a podskupin s obdobnými charakteristikami a napříč těmito skupinami také na krátkodobé nebo dlouhodobé

dle jejich povahy nebo určení. Zdroje se charakteristicky dělí na vlastní (zdroje podnikatele<sup>1</sup> samého) a cizí (zdroje od 3. osob). Prezentační forma aktiv a pasiv je typicky dvousloupcová, vlevo aktiva a naproti vpravo pasiva. Strana levá se nazývá aktivní (též „debetní“ nebo „má dáti“) a strana pravá pasivní (též „kreditní“ nebo „dal“). Takto se dělí i jednotlivé druhy aktiv a pasiv (zvané účty). Účetní transakce způsobují zvyšování a snižování stavů na účtech, vyjádřených v peněžních jednotkách. Na levou stranu se zaznamenává snižování aktivních účtů a zvyšování pasivních účtů. Na pravou stranu se zaznamenává zvyšování aktivních účtů a snižování pasivních účtů. Tento důmyslný systém vede k tomu, že po jakékoliv transakci je součet všech aktiv vždy rovný součtu všech pasiv. Nerovnost znamená, že došlo k chybě při zaznamenávání účetních případů, která může být touto základní kontrolou snadno odhalena.

Současná právní úprava (§ 2 zákona o účetnictví) stanovuje, že účetnictví se vede o *stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření*, což je označeno za „*předmět účetnictví*“.

Stavy jednotlivých druhů (účtů) aktiv a pasiv se obchodováním (a jeho zaznamenáváním) neustále v čase proměňují a podnikatele nezajímá pouze stav aktiv a pasiv, tedy majetku a zdrojů, ale i jejich kumulativní změna za určité období. Kumulativní přírůstky aktiv a úbytky pasiv se nazývají výnosy, kumulativní úbytky aktiv a přírůstky pasiv se nazývají náklady. Součet výnosů a nákladů tvoří výsledek hospodaření, a pokud je kladný, nazývá se zisk, záporný se nazývá ztráta. Výsledek hospodaření je vlastním zdrojem. Zisk vlastní zdroje zvyšuje, ztráta snižuje. Délka období, za které se zkoumá výsledek hospodaření má opět původ v historii. Množství obchodníků mělo značné výkyvy ve výnosech a nákladech z důvodu změny ročních období (jednorázové zisky při prodeji sklizně, při zabíjačce, při hodech a svátcích). Tyto výkyvy měly zpravidla roční cyklus opakování. Proto se vytvořil standard sledování výsledku hospodaření za 12 měsíců. To platí i v současnosti. I když poněkud jiným způsobem než dříve, i dnes výkyvy ve výsledcích podnikání velmi často souvisí se obdobím roku – např. zvýšené tržby obchodníků o Vánocích, pokles prodejů o letních prázdninách. 12 měsíční standard je univerzálně užíván i v zahraničí, a to obecně pro všechny podnikatele.

---

<sup>1</sup> Jak podrobněji rozebírám v jiné části práce, účetnictví nevedou pouze podnikatelé a množství jiných osob. Vzhledem k zaměření této práce v textu zásadně zužuji množinu osob vedoucích účetnictví na podnikatele.

### 2.1.2 Funkce účetnictví

Ve 12 měsíčních periodách tedy podnikatel má k dispozici podrobnou informaci o stavu aktiv, pasiv a výsledku hospodaření (neboli o stavu a výsledku hospodaření), a to vždy zpětně za období uplynulých 12 měsíců. Podnikatel tak má informace o tom, jak si vedl a vede, a účetnictví je pro něj nepostradatelnou pomůckou pro jeho další rozhodování – např. má dost zdrojů pro další investování, úhradu splátek z půjčky a výplatu mezd zaměstnancům, má dost zásob zboží, aby uspokojil poptávku svých zákazníků nebo není již výrobní zařízení na konci své životnosti? Toto je zřejmě prvotní a základní funkce účetnictví – být sám informován o svém podnikání. Byly a jsou zde ovšem i jiní, kteří mají eminentní zájem dozvědět se o těchto informacích – především investoři, obchodní partneři, stát, zaměstnanci, konkurence. Je v zájmu podnikatele, aby poskytoval mnohým z těchto subjektů informace. Například pokud podnikatel bude chtít zvýšit cizí zdroje a požádá banku o půjčku, je v jeho zájmu poskytnout bance patřičné informace o stavu a výsledku hospodaření, protože jinak mu obvykle banka půjčku neposkytne vůbec nebo mu nepřizná tak výhodné podmínky. Podobné je to s investory (typicky emise cenných papírů). I ti nebudou ochotni investovat své prostředky bez dostatečných informací. Rovněž obchodní partneři – dodavatelé i zákazníci vyžadují mj. záruky v podobě informací o podnikateli, s kterým mají obchodovat. Tyto informace jsou často prvotní a významné kritérium rozhodování v obchodním styku; mají vliv na požadovanou úroveň dalšího zajištění závazku v podobě právních záruk. Tento aspekt lze označit jako druhou funkci účetnictví – informovat jiné osoby o svém podnikání. Zájem státu na informacích o stavu a výsledku hospodaření podnikatele je specifický a souvisí především s potřebou státu vyměřit spravedlivě daně. Ačkoliv je množství způsobů, jak vybírat daně, v současnosti je ve vyspělých zemích zdanění podnikatelů – přímé i nepřímé závislé na informacích zjistitelných z účetnictví. Vyměřit spravedlivou daň na základě účetnictví je podmíněno vedením účetnictví podle pevně stanovených pravidel, stejných pro všechny. Lze totiž spolehlivě předpokládat, že každý podnikatel bude vést účetnictví tak, aby platil co nejnižší daně. Toto je další funkce účetnictví, obvykle označovaná jako kontrolní.

### 2.1.3 Spory o podobu účetnictví

Různé funkce účetnictví ale kladou různé nároky na účetnictví. Pro jejich zásadní odlišnosti se dostávají požadavky na účetnictví do konfliktu: má být účetnictví především něco, co poskytne ty pravé informace podnikateli pro jeho budoucí rozhodování, nebo poskytovat ty pravé informace pro investory a obchodní partnery pro jejich rozhodování, anebo být uniformovaným výkazem,

který bude sloužit jako základ pro spravedlivé vyměření daní? Skloubení všech popsaných požadavků na účetnictví v jednom jediném systému je prakticky nemožné, i když se o to téměř všechny státy snaží. Daří se vytvořit jeden systém, který plní všechny funkce, ale jen do jisté míry – podnikatel si vede dodatečné údaje mimo, aby účetnictví mělo plně informační funkci, kterou sám potřebuje, při výpočtu daně se z účetnictví vychází, ale je nutné provést mnoho dalších úprav, které zajistí splnění všech nároků, které vyžaduje kontrolní funkce. Vysvětlování podstaty sporů o podobu účetnictví není žádným historickým exkurzem. Dnes se nacházíme ve fázi hledání univerzálního účetnictví a účetnictví v globálním měřítku nedospělo zatím do konečné podoby.

### 2.1.4 Účetnictví a právo

Spory o účetnictví souvisí do jisté míry s tím, zda by účetnictví mělo být součástí soukromého nebo veřejného práva, anebo dokonce, jestli je vůbec potřeba, aby právem upraveno bylo.

#### **Účetnictví není třeba upravovat právem**

Zastánci tohoto názoru mohou tvrdit, že účetnictví slouží potřebám podnikatele samého, je to vlastně projev jeho osobní vůle, zda účetnictví povede a pokud ano, tak jakým způsobem a v jakém rozsahu. Dále že vedení účetnictví je především v zájmu podnikatele samého, což je ostatně původní důvod vzniku účetnictví. Účetnictví bylo státem „neoprávněně využito“ pro jeho veřejnoprávní účely (především základ pro výběr daní), které by měl zajišťovat jinak a do osobní sféry podnikatele nezasahovat ovlivňováním účetnictví. Účetnictví podnikatele v tomto pojetí je podobné vedení domácího „účetnictví“, čímž mám na mysli, když si rodina pro své potřeby vede soustavně evidenci příjmů, výdajů, stavu majetku, dluhů atd. Takovéto rodinné „účetnictví“ není právem vůbec upraveno, záleží na rodině, zda si evidenci povede nebo ne a jakým způsobem. Pokud chce podnikatel vést účetnictví v souladu s tímto názorem, stát mu nebrání, aby pro sebe vedl jakoukoliv vlastní evidenci, pokud současně povede i účetnictví ve smyslu právních předpisů. Toho je hojně využíváno. Tyto vlastní evidence a výkaznictví (reporting) jsou typicky vyžadovány mateřskými společnostmi (často zahraničními) v podobě a způsobem, který je unifikován pro potřeby podniku nebo skupiny podniků v rámci koncernu, napříč státy a právními a účetními systémy. Jedná se o celou řadu způsobů od periodicky vykazovaných informací získaných prostým přeskupením a úpravou údajů z účetnictví až po vedení vlastní evidence jakožto primárního informačního systému o hospodaření (účetnictví je pak odsunováno do role vedlejší evidence, která je vedena jen pro naplnění litery zákona – přeskupením a úpravou informací z primárního systému).

### **Účetnictví by mělo být upraveno právem soukromým**

Zastánci tohoto názoru mohou tvrdit, že účetnictví sice slouží potřebám podnikatele samého, ale vzhledem k tomu, jak často je vedeno a využíváno v obchodním styku, je vhodné upravit tento systém v právních normách, a to soukromého práva. Podnikateli je tím zjednodušena práce, protože může vést vlastní evidenci podle dobře známých a dostupných pravidel a jeho obchodní partneri budou jeho evidenci dobře rozumět. V tomto pojetí účetnictví je právní úprava (většinou) dispozitivní. Podnikateli je dána možnost se od právem stanovených pravidel odchýlit a účetnictví vést jinak, pokud je to pro něj výhodnější, nebo účetnictví vůbec nevést. Sám podnikatel pak bude v obchodním styku čelit tomu, že investorům a obchodním partnerům nebude moci poskytnout informace o stavu hospodaření a majetku v zákonem standardizované podobě. Účetnictví je zde přiznán určitý společenský význam, který se projevuje tak, že stát vydá pravidla pro vedení účetnictví, jakožto standard pro podnikatele, kteří ho chtějí přijmout nebo nevyvinou žádnou aktivitu směřující k tomu, aby jeho použití vyloučili.

### **Účetnictví by mělo být upraveno právem veřejným**

Zastánci tohoto názoru přikládají účetnictví vysoký společenský význam. Fungování tržního hospodářství, které u nás máme, je bytostně závislé na informacích. Účetnictví je klíčový informační zdroj na trhu a je společensky nezbytné, aby bylo upraveno kogentními normami, protože selhání trhu by mělo vážné společenské důsledky, což si nemůžeme dovolit riskovat. Účetnictví v tomto pojetí jde ještě dál a vedení účetnictví v souladu s kogentními normami musí být nejen vyžadováno, ale i prověřováno. Vychází se zde nejčastěji z historické zkušenosti – krize ve 30. letech 20. století, která se přelila do celého světa ze Spojených států. Krizi odstartoval „černý pátek“ na tamních burzách. Podnikatelé v té době nad sebou neměli nikoho, kdo by nezávisle kontroloval účetnictví. Kontrola byla ponechána v rukou investorů, kteří když vydávali své prostředky, bylo na jejich odpovědnosti prověřit si, komu svěřují své prostředky a v jaké „kondici“ se subjekt, do kterého investují, nachází. Boj podnikatelů o zájem investorů vedl k tomu, že podnikatelé vytvářeli lepší a lepší obraz stavu a výsledku svého hospodaření. To fungovalo do té doby, než takzvaně praskla bublina. Ukázalo se, že investiční příležitosti nebyly tak dobré, že stav a výsledek hospodaření byl nadhodnocený. Nejednalo se o ojedinělý jev několika podniků, ale masovou záležitost, a proto následoval nevyhnutelný řetěz událostí: pád důvěry investorů – prudký pokles cen akcií – bankrot mnoha podniků – ztráta investic – pokles výroby – pokles obchodování a pohybu kapitálu – propouštění a nezaměstnanost – chudoba – pokles poptávky – snížení odbytu a produkce – pokles zdanitelných zisků a velký propad v množství vybraných daní. To již nelze

shrnout slovy, že jenom neopatrní investoři přišli o své prostředky. Na počátku bylo účetnictví bez kontroly a představa, že pokud někdo špatně investuje, bude mít ztráta investice vliv pouze na jeho bohatství. Mnoho let hospodářské krize podalo přesvědčivý důkaz o tom, že to nebyla správná cesta a že společenský zájem na pravidlech pro účetnictví a jejich nezávislé kontrole je důležitou prevencí před jedním z důvodů hospodářské nestability. Tomuto pojetí odpovídá i fakt, že účetnictví nevedou jen podnikatelé (kterými se zabývám v této práci) a jiné osoby soukromého práva, ale i množství osob veřejného práva. Účetnictví osob veřejného práva je potřeba veřejným právem upravit vždy, vzhledem k povaze těchto osob – potřebě pevných pravidel dávajících záruky ochrany veřejných prostředků a umožňujících veřejnou kontrolu nad stavem a výsledkem jejich hospodaření, a to i kdyby jinak pro podnikatele byl zvolen režim soukromého práva nebo právem nebylo účetnictví podnikatelů upraveno vůbec. Úprava účetnictví veřejným právem je v současnosti ve vyspělých zemích nejrozšířenější. Pokud je účetnictví pojato jako právem pevně a povinně daný systém, není divu, že stát jej využívá jako spolehlivý zdroj o hospodaření podnikatelů a základ pro výpočet daní. Nicméně jsme zde opět u problému, že nejde moc dobře skloubit nároky státu na účetnictví z tohoto titulu s nároky, které na účetnictví kladou podnikatelé a investoři.

### 2.1.5 Trendy v účetnictví a budoucnost

V posledních desetiletích je patrné dokonce zpřísnování pravidel, hlavně kvůli účetním skandálům z vyspělých zemí jako např. firem Enron, Worldcom, Parmalat aj., ke kterým došlo i přes nezávislou kontrolu účetnictví auditory. Druhým trendem, který je v současnosti zřejmý, je snaha globálně sjednotit pravidla pro účetnictví a jeho kontrolu. Zdrojem těchto snad je především soukromý sektor a nevládní organizace připravujících mezinárodní standardy.

Subjekty mající vliv na podobu účetnictví se přou o podobu účetnictví a všichni hráči prosazují své zájmy. Nutno podotknout, že se nacházíme v zajímavé fázi, kdy účetnictví a s ním související profese probíhají v globálním měřítku velkými změnami a je zájem na nějakém, ale hlavně společném, řešení. Tento zájem je mezi vyspělými státy tak intenzivní, že převažuje dokonce i nad překážkami, které klasicky brání globálně společným řešením, jako jsou zájmy a tradice kulturní, právní, společenské, obchodní a politické. Motorem zájmu na společném standardu pro vedení účetnictví je totiž trh. Podnikatelé se snaží získávat konkurenční výhodu celosvětově nejlepší alokací zdrojů a získáváním prospěchu úsporami z rozsahu a potřebují spolehlivé informace, celosvětově standardizované, aby mohli činit správně svá rozhodnutí při přelévání kapitálu, a to rychle a levně. Společný standard pro účetnictví by něco takového významně usnadnil. Na vyšší produkci za nižší ceny a lepší kvalitě mají zájem i spotřebitelé a státy. Trh je častým

katalyzátorem integrace v různých směrech, protože není těžké, aby státy našly v lepším fungování svých trhů společnou notu. Můžeme se tedy těšit na to, že možná v brzké době budeme mít celosvětově jednotný účetní systém, se všemi výhodami, které jsou s tím spojeny.

Z právního pohledu je prováděno sjednocování účetnictví tak, že nevládní mezinárodní instituce vytvoří standardy, které jsou pak převzaty do norem sekundárního komunitárního práva nebo je státy přebírají do národních právních řádů, resp. vnitrostátní právní řády jsou upravovány v soulad s mezinárodními standardy. Jak jsem již uvedl, jsou motorem sjednocování účetnictví soukromé subjekty, proto není překvapením, že standardizace probíhá v nevládních organizacích. Z hlediska států je to velmi praktické, protože mezivládní organizace disponují potřebnou odbornou základnou a nesou náklady složitého procesu vytváření účetních standardů a obtíže související s hledáním řešení, které bude široce přijatelné a ideální. Stát jako suverénní subjekt si pak vybírá, co, v jakém rozsahu a jakou formou převezme do svého právního řádu, a příp. do jaké míry přijímané standardy pozmění.

Doposud se nevytvořilo mezinárodní účetní právo jako součást mezinárodního práva veřejného. Dle mého názoru současná podoba mezinárodního práva veřejného není vhodná pro to, aby jím bylo efektivně na mezinárodní úrovni upravováno účetnictví. Je totiž třeba zavazovat přímo fyzické a právnické osoby, spíše než státy, a to dobře vynutitelným způsobem, což nejlépe zajistí vnitrostátní právní prostředky. Ve prospěch sjednocování cestou harmonizace vnitrostátních právních úprav hovoří i značné nároky na rozsah (podrobnost) a odbornost předmětu úpravy.

## 2.2 Právní prameny účetnictví

Právní úprava účetnictví se nachází v:

- komunitárním právu (tím se zabývám na jiném místě této práce),
- zákonech (především zákon o účetnictví),
- vyhláškách
- a jiných podzákonných předpisech.

Ostatní prameny se účetnictví dotýkají nepřímo nebo jejich ustanovení, týkající se účetnictví, mají druhotný význam.

### 2.2.1 Zákonná úprava

Zákonná úprava je především obsažena v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Rozbor právní úpravy v něm obsažené tvoří podstatu zbylé části této kapitoly.

Několik ustanovení týkajících se účetnictví najdeme i v obchodním zákoníku a zákonu o daních z příjmů (ustanovení související s daňovou evidencí).

#### **Úprava v obchodním zákoníku (zákon č. 513/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů)**

V obecných ustanoveních (část I.) nalezneme hlavu IV s názvem Účetnictví podnikatelů. Její první ustanovení (§39 odst. 1) stanoví, že „*obchodní společnosti a družstva musí mít účetní závěrku a výroční zprávu ověřenou auditorem podle tohoto zákona nebo podle zvláštního předpisu*“. Obchodní zákoník (dále též ObchZ) však v současnosti v žádném ustanovení neukládá uvedenou povinnost<sup>2</sup>, jedná se tedy čistě o odkaz na zvláštní předpis, kterým je především zákon o účetnictví. V § 39 odst. 2 ObchZ je obsažena *povinnost podnikatele připravit a poskytnout auditorovi všechny účetní záznamy a vysvětlení potřebná k ověřování dle odstavce 1*. Toto ustanovení se velmi překrývá, ne-li duplikuje, s ustanovením obsaženým v zákoně č. 254/2000 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, který v § 15 odst. 2 stanoví: „*Auditor má právo, aby mu účetní jednotka poskytla veškeré jím požadované doklady a jiné písemnosti, dále informace a vysvětlení potřebná k řádnému poskytnutí auditorských služeb.*“ Obchodní zákoník povinnost ukládá podnikatelům, zákon o auditorech hovoří o účetní jednotce. Obě skupiny osob jsou definovány různě, a přestože mají tyto skupiny do značné míry společný obsah, nelze ani o jedné říci, že je podmnožinou druhé. Např. podnikatel živnostník nemusí být účetní jednotkou, naopak společenství vlastníků jednotek nebo politická strana je účetní jednotkou, ale v žádném případě není podnikatelem. Nicméně, podnikatel, který má povinnost dle § 39 odst. 2 ObchZ je jen ten, který musí mít účetní závěrku a výroční zprávu ověřenou auditorem, což mají jen ti podnikatelé, kteří jsou účetní jednotkou. Zákon o auditorech je tedy v okruhu osob přinejmenším stejně široký. Tak tomu je i ohledně širší povinnosti, která je podnikateli, resp. účetní jednotce uložena vůči auditorovi. Obě ustanovení ukládají poskytnout doklady a vysvětlení. Obchodní zákoník navíc stanovuje i povinnost podnikatele „připravit“ účetní záznamy a vysvětlení. I tak je ustanovení zákona o

---

<sup>2</sup> dříve tomu tak bylo – např. v § 220p odst. 2 v určitých případech sloučení nebo splynutí obchodní společnosti – tyto normy však byly zrušeny zákonem č. 126/2008, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o přeměnách obchodních společností a družstev



auditorech tak široké, že podle mého názoru pojme ustanovení ObchZ – auditor má právo požadovat jakékoliv písemnosti k řádnému provedení auditorských služeb, tedy nejen ověření účetní závěrky a výroční zprávy. To v sobě obsahuje i přípravu účetních záznamů pro tyto účely.

Paragraf 39 odst. 3 vyjasňuje, že *náklady spojené s auditorskou činností hraď podnikatel, jebož účetní závěrka se ověřuje*. I když je tato povinnost podnikatelů uložena zákonem, stát náklady vyplývající z této povinnosti neplatí ani nehradí. Ohledně hrazení ostatních auditorských činností, nejasnosti nenastávají, protože se uskutečňují na smluvním principu zásadě bez zákonné povinnosti. Podle [PEL] “není pochyb o tom, že tyto náklady musí nést podnikatel zcela stejně, jako nese náklady vedení účetnictví, náklady přípravy daňového přiznání a jiné náklady spojené s jeho podnikáním bez ohledu na to, zda mu vzniknou v důsledku nezbytnosti splnit zákonem stanovenou povinnost nebo v důsledku jeho svobodného ekonomického rozhodnutí. Můžeme tedy uzavřít, že třetí odstavec nemá velký praktický význam, neboť stanoví povinnost považovanou za zcela samozřejmou, která bude obsahem smluvního vztahu mezi podnikatelem a auditorem”.

Paragraf § 40 ObchZ stanoví, že *„obchodní společnosti a družstva zveřejňují účetní závěrky i výroční zprávy způsobem podle tohoto zákona a podle zvláštního právního předpisu“*. Ve spojení s § 769 ObchZ *„Povinnost zveřejnění údajů stanovená tímto zákonem je splněna jejich zveřejněním v Obchodním věstníku“* lze ustanovení § 40 ObchZ vykládat tak, že obchodní společnosti a družstva zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy v obchodním věstníku. Ustanovení § 770 ObchZ zmocňuje vládu ČR, aby stanovila nařízením rozsah a způsob zveřejňování údajů vyžadovaných ObchZ. Toto zmocnění bylo realizováno nařízením vlády č. 503/2000 Sb., o Obchodním věstníku. Vydávání Obchodního věstníku zabezpečuje Ministerstvo vnitra prostřednictvím portálu veřejné správy (§ 1 cit. nař.) a zveřejňují se v něm údaje v případech, ve kterých zveřejnění stanoví ObchZ (§ 2 odst. 1 cit. nař.). Považuji za nutné zdůraznit právní rozdíl mezi jinak synonymními slovy „zveřejnit“ a „uveřejnit“. Jak ObchZ, tak cit. nař. vlády s nimi pracuje jako s právními termíny, kdy „zveřejnit“ znamená publikovat v Obchodním věstníku a „uveřejnit“ znamená publikovat jakýmkoliv způsobem (např. noviny, rozhlas, televize, Internet, obchodní rejstřík nebo v urč. případech i Obchodní věstník).

Tato ustanovení mají podle mého názoru kogentní povahu.

Obchodní zákoník obsahuje několik dalších ustanovení týkajících se účetnictví, které nebudu podrobněji rozebírat. Jedná se o některá ustanovení o základním kapitálu, rezervním fondu, zprávy o vztazích, nakládání s výsledkem hospodaření aj.

### **Úprava v zákoně o účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů)**

Zákon brzy po změně politického režimu v Československu (na demokratický) a změně hospodářského režimu stanovil základy pro rozvoj nového hospodářského systému – tržního hospodářství. Součástí tohoto procesu bylo i přijetí zákona o účetnictví (dále též ZoÚ). Zákon o účetnictví *stanovuje v souladu s právem Evropských společenství rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost*. Od svého přijetí v roce 2001 prošel značným vývojem, do dnešní doby doznal 17 novel. Jednou z nejviditelnějších změn bylo zrušení tzv. jednoduchého účetnictví. Ani ČR není výjimkou z výše popsané situace v oblasti účetnictví – nacházíme se ve fázi hledání jeho ideální podoby.

Současný zákon o účetnictví má tuto strukturu:

- ČÁST PRVNÍ Obecná ustanovení
- ČÁST DRUHÁ Rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy
- ČÁST TŘETÍ Účetní závěrka, výroční zpráva
- ČÁST ČTVRTÁ Způsoby oceňování
- ČÁST PÁTÁ Inventarizace majetku a závazků
- ČÁST ŠESTÁ Úschova účetních záznamů
- ČÁST SEDMÁ Ustanovení společná, přechodná a závěrečná

Největší pozornost v této práci věnuji prvním třem částem zákona.

### **2.2.2 Úprava ve vyhláškách a jiných podzákonných právních předpisech**

Vzhledem k odbornosti a rozsáhlosti je nezbytné upravit účetnictví podzákonnými právními předpisy. I tato úprava doznala značných změn, a to co do obsahu i forem. Původně vedle zákona o účetnictví existovala pouze opatření vydávaná ministerstvem financí, a to na základě zmocnění v tehdejší § 4 odst. 2 ZoÚ. V současné době je podzákonná úprava realizována souborem vyhlášek a zvláštních podzákonných právních předpisů (tzv. standardy). Vyhlášky a standardy nahradily opatření na základě novely zákona o účetnictví č. 353/2001 Sb., a to s účinností od 1. 1. 2003.

#### **Vyhlášky**

Vyhlášky je zmocněno vydávat ministerstvo financí – v současném zákoně o účetnictví se zmocňovací ustanovení nalézá v § 37b – a to k provedení 4 skupin ustanovení:

1) § 4 odst. 8 ZoÚ:

- a) rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,
- b) uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce,
- c) uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce,
- d) uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce, včetně informací o nakládání s prostředky státního rozpočtu a rozpočtů územních samosprávných celků,
- e) uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu,
- f) směrnou účtovou osnovu,
- g) účetní metody, zejména způsoby oceňování a jejich použití, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy odpisování, postupy tvorby a použití rezerv,
- h) metody přechodu z jednoduchého účetnictví nebo daňové evidence podle zvláštního zákona (tj. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů) na účetnictví,
- i) uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky,
- j) metody konsolidace účetní závěrky a
- k) postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku, a to pro jednotlivé skupiny účetních jednotek a pro Pozemkový fond České republiky.

Zákon o účetnictví dále stanoví, že záležitosti pod všemi výše uvedenými písmeny mají být provedeny vyhláškou pro jednotlivé skupiny účetních jednotek, Fond národního majetku České republiky a Pozemkový fond České republiky. Vzniklo tedy množství vyhlášek (v současné době je jich 7), které samostatně upravují pravidla pro různé skupiny účetních jednotek.

**VYHLÁŠKA 500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů

**VYHLÁŠKA 501/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro účetní jednotky**,

kteřé jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů

**VYHLÁŠKA 502/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny**, ve znění pozdějších předpisů

**VYHLÁŠKA 503/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro zdravotní pojišťovny**, ve znění pozdějších předpisů

**VYHLÁŠKA 504/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, **u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů

**VYHLÁŠKA 505/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu**, ve znění pozdějších předpisů

**VYHLÁŠKA 402/2005 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro Pozemkový fond České republiky**<sup>3</sup>, ve znění pozdějších předpisů

I když je to do jisté míry zřejmé z jejich názvu, není oblast jejich použití tak prostá a rozboru se věnuji v Příloze 1. V této práci se zabývám podnikateli, proto v dalším textu, pokud z něj nevyplyne něco jiného, hovořím o úpravě ve vyhlášce 500/2002 Sb., kterou se řídí drtivá většina podnikatelů.

2) § 24 odst. 4 a 5 ZoÚ

úprava účetní metody oceňování majetku v některých případech nabytí více než jedné složky majetku převodem či přechodem, pokud nelze jednotlivé složky majetku ocenit postupem podle § 25 ZoÚ, příp. dalších případech

3) § 28 odst. 1 ZoÚ

stanovení zvláštních případů, kdy odepisuje majetek účetní jednotka, která ho používá a vymezení majetku, který se neodepisuje, jiného než pozemků

---

<sup>3</sup> tato vyhláška zrušila a do jisté míry nahradila původní VYHLÁŠKU č. 506/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky Fond národního majetku České republiky a Pozemkový fond České republiky

4) § 36 odst. 1 ZoÚ.

stanovit pravidla pro tvorbu a vydávání Českých účetních standardů – na rozdíl od ostatních zmocnění, zde zákon výslovně stanoví pouze možnost, aby ministerstvo tyto pravidla stanovila prováděcím právním předpisem.

Vyhláška 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ve svém § 1 stanoví výčet záležitostí, které provádí. Ten se shoduje s výčtem, který je uveden pod bodem 1.

### České účetní standardy obecně

Jak jsem již uvedl, od roku 1993 byla opatření nahrazena vyhláškami a českými účetními standardy. České účetní standardy jsou z právního hlediska neobvyklou normou.

Jejich existence je umožněna zvláštním ustanovením (§ 36) zákona o účetnictví, který v odst. 1 stanoví, že *za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami ministerstvo financí podle zákona o účetnictví zajišťuje tvorbu a vydávání Českých účetních standardů (dále jen „standardy“). Použití standardů účetními jednotkami se považuje za plnění ustanovení o účetních metodách podle ZoÚ.* Standardy jsou tedy jakýmsi provedením ustanovení zákona týkajících se účetních metod, což je odůvodnitelné šíří a podrobností potřebné úpravy. Je nesnadné zachycovat v peněžních jednotkách dění uvnitř účetních jednotek ve standardizované formě podle účetních zásad a v souladu s požadavky na účetnictví. Navíc realita přináší velké množství rozmanitých situací a existují diametrálně odlišné druhy účetních jednotek. Českých účetních standardů je několik desítek, číslovány jsou podle oblasti, kterou upravují. Každá skupina účetních jednotek (podle prováděcích vyhlášek ZoÚ) má svůj vlastní set standardů.

Je možné považovat standardy za pramen práva? Podle článku 79 odst. 3 Ústavy mohou *ministerstva, jiné správní úřady a orgány územní samosprávy na základě a v mezích zákona vydávat právní předpisy, jsou-li k tomu zákonem zmocněny.* Zákonný základ pro vydávání standardů je zákon o účetnictví, ministerstvo financí je jím zmocněno k jejich vydávání a jsou také stanoveny zákonné meze (*standardy obsahují popis účetních metod nebo postupy účtování*). Zákon též stanoví, že obsah standardů nesmí být v rozporu s jeho ustanoveními a ani v rozporu s ostatními právními předpisy a nesmí obcházet jejich účel. Normy obsažené ve standardech jsou pravidlem chování, určeným abstraktně, neurčitěmu počtu adresátů, jsou státem stanoveny a státem vynucovány. Z tohoto důvodu se domnívám, že je možné je považovat za pramen práva, a to podzákonný právní předpis. Právní síla standardů je postavena na roveň nařízení územních samosprávných celků, které také musí být v souladu

s celým právním řádem. Co by mohlo vést k domněnce, že standardy nejsou právními předpisy, je jejich neobvyklý název a způsob publikace.

### **Vydávání českých účetních standardů**

Zvláštním způsobem je upravena publikace. Zákon stanoví, že *ministerstvo financí oznamuje vydání standardů ve Finančním zpravodaji*. Nepodařilo se mi najít žádný právní předpis, který by upravoval sbírku „Finanční zpravodaj“. Je to periodikum vydávané ministerstvem financí, jehož historie sahá hluboko do 20. století (Ročník 2008 byl 42., tj. 1. ročník v roce 1966). Každoročně má dvanáct čísel vydávaných jednotlivě, společně či rozděleně podle množství publikovaného textu. Každé vydání stojí v současnosti 20 Kč<sup>4</sup>. Zákon s podivem nestanoví povinnost publikovat standardy ve Finančním zpravodaji, ale pouze oznámit, že byl standard vydán. Naštěstí je praxe taková, že ve Finančním zpravodaji je vydáváno celé znění standardů, čímž je zřejmě naplňována výše citovaná povinnost ministerstva financí zajistit vydávání českých účetních standardů, kde „vydávání“ vykládám jako „publikaci“. Pokud by tak tomu nebylo, je otázkou, kde by měla účetní jednotka zjistit znění účetního standardu. Zákon o účetnictví napovídá ustanovením, že *ministerstvo financí vede registr vydaných standardů*. Podle mého názoru by se účetní jednotka měla o znění standardu požádat ministerstvo, a to by jí mělo standard poskytnout. K této možnosti docházím na základě zákona o svobodném přístupu k informacím (č. 106/1999 v aktuálním znění), do jehož rozsahu spadá ministerstvo jako povinný subjekt informaci poskytnout (ministerstvo financí je státní orgán) a standardy spadají pod zákonnou definici toho, co je považováno za informaci. Fyzická i právnická osoba má právo požádat o standard a ministerstvo jí musí vyhovět, přičemž si za to může účtovat pouze náklady na kopie, nosiče dat a odeslání dat žadateli, příp. za mimořádně rozsáhlé vyhledání informací – což by nemělo připadat v úvahu.

Na základě zmocnění zákona o účetnictví může ministerstvo financí stanovit pravidla pro vydávání standardů prováděcím právním předpisem, což se bohužel nestalo.

---

<sup>4</sup> Finanční zpravodaj je dostupný i bezplatně elektronicky na www stránkách ministerstva financí, kde se mi ovšem podařilo nalézt pouze ročník 2003 a 2008. Podle mých zjištění není elektronicky finanční zpravodaj, i přes svou významnou roli, na portálu veřejné správy <<http://portal.gov.cz>>, kde jsou ke stažení bezplatně v aktuálním znění všechny právní předpisy uveřejňované ve Sbírce zákonů a Sbírce mezinárodních smluv a dále Věstníky krajů a část předpisů komunitárního práva.

Podle § 36 odst. 3 ZoÚ *může ministerstvo vydávat pro ozbrojené síly, ozbrojené bezpečnostní sbory a zpravodajské služby specifické standardy; tyto standardy ani jejich vydání se nezveřejňují.*

*Pro vydávání standardů lze použít ustanovení zákona o účetnictví týkající se účetních záznamů.* Výklad tohoto ustanovení jsem nikde nenalezl a považuji ho za nesrozumitelné. Účetní záznamy (viz dále) slouží k zaznamenávání dění v účetní jednotce do účetnictví, mají stanoveny pravidla na formu, opravy, přenos, uschovávání. Nerozumím, které z těchto ustanovení by se dalo použít (příp. přiměřeně použít) na vydávání standardů. Účetní záznamy se nepublikují, resp. v jisté sumarizované podobě se vydávají jen jako účetní výkazy.

### **Tvorba českých účetních standardů**

Standardy logicky vytváří ministerstvo financí, ale zákon umožňuje, aby byl standard vytvořen na základě smlouvy s právnickou osobou vybranou ve veřejném výběrovém řízení. To je v oblasti právních předpisů dosti neobvyklé, ale ospravedlnitelné šíří a nároky na odbornost v tomto oboru. Fakt, že může být vytvoření standardu svěřeno soukromé osobě, nemění nic na tom, že vydat český účetní standard může pouze samo ministerstvo financí. Na základě zmocnění zákona o účetnictví může ministerstvo financí stanovit i pravidla pro tvorbu standardů prováděcím právním předpisem, což se bohužel nestalo.

*Pro tvorbu standardů lze použít ustanovení zákona o účetnictví týkající se účetních záznamů.* Výklad tohoto ustanovení jsem nikde nenalezl a považuji ho za nesrozumitelné. Účetní záznamy (viz dále) slouží k zaznamenávání dění v účetní jednotce do účetnictví, mají stanoveny pravidla na formu, opravy, přenos, uschovávání. Použití těchto ustanovení na účetní standardy je podle mého názoru nepatřičné.

### **Kritika formy českých účetních standardů**

Podle mého názoru není způsob vydávání a zpřístupňování standardů ideální. Je spravedlivé a ve státním zájmu, aby přístup k právním předpisům byl co nejsnazší. Proto jsou zákony publikovány povinně ve Sbírce zákonů podle zákonem stanovených pravidel. Sbírka zákonů je bezplatně přístupná způsobem umožňujícím dálkový přístup (Internet) 24 hodin denně a na každém obecním úřadě v tištěné podobě. Pro standardy doposud chybí vymezení platnosti a účinnosti právním předpisem. To může způsobit nízké právní vědomí, retroaktivitu, nechuť osob respektovat tento právní předpis, vzbuzení pochybností o závaznosti norem apod. Finanční zpravodaj je dostupný úplatně a oficiální znění je v kompletní verzi dostupné pouze v tištěné podobě. Standardy jsou pro běžného uživatele dostupné na internetu především díky publikačním aktivitám soukromých osob, což je usnadněno tím, že právní předpisy jsou našťastí vyňaty z ochrany

autorského práva (§ 3 odst. 1 zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, ve znění pozdějších předpisů). Jedná se ovšem o neoficiální znění.

Finanční zpravodaj mimo jiné obsahuje i reklamu, což je v souboru právních norem vrcholně nevkusné. Nevím o ničem podobném ani ve Spojených státech amerických, kde reklama už pronikla snad do všech míst.

Je nutné si uvědomit, že účetních jednotek je v současné době obrovské množství, účetnictví se netýká jen velkých firem nebo několika málo subjektů, kteří jsou předplatiteli Finančního zpravodaje. Podle mého názoru by bylo vhodné a nic nebrání tomu, aby byly standardy vydávány jako příloha příslušné vyhlášky, což by odstranilo diskutované nešvary současného stavu.

## 2.3 Účetní jednotky

Zákon o účetnictví v § 1 odst. 1 definuje osoby, na které se zákon vztahuje, tj. osoby, kterým je mají povinnost vést účetnictví, a označuje je za „účetní jednotky“. Jsou jimi tyto skupiny osob:

a) *právnícké osoby, které mají sídlo na území České republiky,*

Právníckou osobu definuje občanský zákoník<sup>5</sup> v § 18 odst. 2 jako:

a) *sdružení fyzických nebo právníckých osob,*

b) *účelová sdružení majetku,*

c) *jednotky územní samosprávy,*

d) *jiné subjekty, o kterých to stanoví zákon.*

Povinnost vést účetnictví mají ode dne svého vzniku až do dne svého zániku.

b) *zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,*

Pro stanovení, kdo se považuje za zahraniční osobu, nemá zákon o účetnictví výkladové ustanovení. Jazykovým a systematickým výkladem dospívám k tomu, že za zahraniční osobou se rozumí fyzická osoba s bydlištěm nebo právnícká osoba se sídlem mimo území České republiky. To odpovídá vymezení, které pro své účely obsahuje obchodník zákoník v § 21 odst. 2.

---

<sup>5</sup> zákon č. 40/1964 Sb. v aktuálním znění



Povinnost vést účetnictví mají ode dne zahájení činnosti až do dne ukončení činnosti na území České republiky.

c) *organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu,*

Povinnost vést účetnictví mají ode dne svého vzniku až do dne svého zániku.

d) *fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,*

Osoby, které se zapisují do obchodního rejstříku, vymezuje § 34 obchodního zákoníku<sup>6</sup>. Rozborem ustanovení docházím k tomu, že se jedná o tyto skupiny:

- fyzické osoby, které jsou podnikateli a mají bydliště v České republice, pokud o zápis požádají; zahraniční fyzické osoby podnikající na území ČR podle § 21 odst. 5 obchodního zákoníku (státní příslušník z EU/EHP/Švýcarska ap.) jsou již obsaženi pod bodem b) výše, a proto podle mého názoru již do této skupiny nespádají,
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku, protože povinnost jejich zápisu stanoví zvláštní právní předpis,
- fyzická osoba, která je podnikatelem jestliže výše jejich výnosů nebo příjmů snížených o daň z přidané hodnoty, je-li součástí výnosů nebo příjmů,

---

<sup>6</sup>(1) *Do obchodního rejstříku se zapisují:*

a) *obchodní společnosti a družstva,*

b) *zahraniční osoby podle § 21 odst. 4,*

c) *fyzické osoby, které jsou podnikateli a mají bydliště v České republice a osoby podle § 21 odst. 5, které podnikají na území České republiky, pokud o zápis požádají, a*

d) *další osoby, stanoví-li povinnost jejich zápisu zvláštní právní předpis.*

(2) *Fyzická osoba, která je podnikatelem, se zapíše do obchodního rejstříku vždy, jestliže výše jejich výnosů nebo příjmů snížených o daň z přidané hodnoty, je-li součástí výnosů nebo příjmů, dosáhla nebo přesáhla za dvě po sobě bezprostředně následující účetní období v průměru částku sto dvacet milionů Kč.*

(3) *Fyzická osoba, která splní kteroukoliv z podmínek podle odstavce 2, podá bez zbytečného odkladu návrh na zápis do obchodního rejstříku.*

(4) *Fyzická osoba, která přestala splňovat podmínky, na jejichž základě byla povinna podat návrh na zápis do obchodního rejstříku podle odstavce 3, může podat návrh na výmaz z obchodního rejstříku.*

dosáhla nebo přesáhla za 2 po sobě bezprostředně následující účetní období v průměru částku 120 milionů Kč.

Povinnost vést účetnictví mají po dobu zápisu v obchodním rejstříku (od zápisu do výmazu), nevznikla-li jim povinnost vést účetnictví jako účetním jednotkám podle písm. e), g) nebo h). S výjimkou ukončení činnosti mohou ukončit vedení účetnictví nejdříve po uplynutí 5 po sobě jdoucích účetních období, ve kterých vedly účetnictví.

*e) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 milionů Kč, a to od prvního dne kalendářního roku.*

Limit byl zvýšen na 25 milionů Kč novelou č. 261/2007 Sb., do té byla hranice 15 milionů Kč.

Povinnost vést účetnictví mají od 1. dne účetního období<sup>7</sup> následujícího po kalendářním roce, ve kterém se staly účetní jednotkou, až do posledního dne účetního období, ve kterém přestaly být účetní jednotkou, nevznikla-li jim povinnost vést účetnictví jako účetním jednotkám podle písm. d), g) nebo h). S výjimkou ukončení činnosti mohou ukončit vedení účetnictví nejdříve po uplynutí 5 po sobě jdoucích účetních období, ve kterých vedly účetnictví.

*f) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,*

Povinnost vést účetnictví mají od 1. dne účetního období následujícího po období, ve kterém se rozhodly vést účetnictví, nerozhodnou-li se vést účetnictví již ode dne zahájení podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, až do dne ukončení uvedených činností nebo do posledního dne účetního období, ve kterém se rozhodly vedení účetnictví ukončit, a nevznikla-li jim povinnost vést účetnictví jako účetním jednotkám podle písm. d), e), g) nebo h). S výjimkou ukončení činnosti mohou ukončit vedení účetnictví nejdříve po uplynutí 5 po sobě jdoucích účetních období, ve kterých vedly účetnictví.

*g) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu<sup>8</sup>, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h),*

Povinnost vést účetnictví mají od 1. dne účetního období následujícího po období, ve kterém:

---

<sup>7</sup> termín účetní období vysvětlují v další části práce

<sup>8</sup> § 829 a následující občanského zákoníku – smlouva o sdružení

a) se staly účastníky sdružení, nebo

b) se některý z účastníků sdružení stal účetní jednotkou, a to až do posledního dne účetního období, ve kterém přestaly být účastníky sdružení, nevznikla-li jim povinnost vést účetnictví jako účetním jednotkám podle písm. d), e) nebo h). S výjimkou ukončení činnosti mohou ukončit vedení účetnictví nejdříve po uplynutí 5 po sobě jdoucích účetních období, ve kterých vedly účetnictví,

*nebo*

h) *ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,*

Povinnost vést účetnictví mají ode dne zahájení činnosti až do dne ukončení činnosti, pokud nestanoví zvláštní zákon jinak a nevznikla-li jim povinnost vést účetnictví jako účetním jednotkám podle písm. d), e) nebo g). S výjimkou ukončení činnosti mohou ukončit vedení účetnictví nejdříve po uplynutí 5 po sobě jdoucích účetních období, ve kterých vedly účetnictví.

Jak je vidět, vymezení účetní jednotky, není tak jednoduché. Porovnání s pojmem podnikatel<sup>9</sup> jsem provedl již v dřívějším výkladu. Obě skupiny osob jsou definovány různě, a přestože mají do značné míry společný obsah, nelze ani o jedné říci, že je podmnožinou druhé. Většina podnikatelů je účetní jednotkou, ale jsou podnikatelé, kteří jí nejsou (např. podnikatel fyzická osoba s bydlištěm na území ČR, která není zapsána v obchodním rejstříku a nevede účetnictví na základě svého rozhodnutí). A na druhou stranu je většina účetních jednotek podnikatelem, ale jsou účetní jednotky, kteří jím nejsou (např. většina organizačních složek státu, společenství vlastníků jednotek, politická strana). Současná česká právní úprava tedy vychází z tradičního pojetí účetnictví, jakožto evidenci o stavu a výsledku hospodaření obchodníků (podnikatelů), ale na druhou stranu je toto pojetí modifikováno jednak tím, že povinnost vést účetnictví mají navíc některé další subjekty z důvodu veřejného zájmu, a jednak tím, že někteří podnikatelé (drobní) povinnost vést účetnictví nemají, protože se u nich předpokládá, že by to pro ně byla zátěž neúměrná přínosům.

---

<sup>9</sup> podnikatel je definován v § 2 odst. 2 ObchZ takto:

- a) *osoba zapsaná v obchodním rejstříku,*
- b) *osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění,*
- c) *osoba, která podniká na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních předpisů,*
- d) *osoba, která provozuje zemědělskou výrobu a je zapsána do evidence podle zvláštního předpisu.*

Druhou otázku, kterou si pokládám, je srovnání účetní jednotky s osobami zapisujícími se do obchodního rejstříku. Ze srovnání definic je ihned zřejmé, že část účetních jednotek má povinnost být zapsána v obchodním rejstříku, ale velká část tuto povinnost nemá. Opačně je situace složitější a podrobným zkoumáním docházím k závěru, že není možný případ, aby osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebyla účetní jednotkou. Vymezení účetní jednotky je tedy širší, než vymezení osoby, která se zapisuje do obchodního rejstříku a každá osoba tam zapsaná je účetní jednotkou a má povinnost vést účetnictví.

Existují osoby, které vyvíjejí nějakou činnost a přitom nemají povinnost vést účetnictví? Ano jsou. Z podnikatelů jsou to fyzické osoby, které mají roční obrat pod hranici 25 mil. Kč (pro účely této práce je budu nazývat drobnými), a zároveň nejsou zapsáni v obchodním rejstříku, a to jen ti z nich, kteří mají bydliště na území ČR. Zahraniční podnikatelé jsou účetními jednotkami, i kdyby byli drobní. Dále jsou to fyzické osoby, které nepodnikají ani neprovozují jinou činnost podle zvláštního předpisu a které nejsou zapsány v obchodním rejstříku, a to bez ohledu na to, jestli mají bydliště v ČR nebo zahraničí, anebo některé subjekty bez právní subjektivity; příkladem z této skupiny může být jednotlivec, který sice vyvíjí činnost, která se podobá podnikání, ale nesplňuje některou podmínku definice podnikání jako například „soustavnost“ nebo „za účelem zisku“, patří i sem domácnost, dále i jednotlivci, kteří jsou činní za účelem zisku, ale jejich činnost není podnikáním, ani jinou činností upravenou zvláštním zákonem, např. poskytování sexuálních služeb – prostitutky.

## 2.4 Předmět účetnictví

Jak jsem uvedl v obecném výkladu, podstatou účetnictví je vedení evidence o stavu a výsledku hospodaření. Zákon o účetnictví hovoří o „*předmětu účetnictví*“ (§ 2): *Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.* To je definice, která ovšem říká delšími slovy totéž; zdůrazňuje nutnost vést odděleně aktiva a pasiva a náklady a výnosy, ne jen jejich součty. To je jedno z pravidel účetnictví, kterým se zabývám podrobněji na jiném místě této práce.

## 2.5 Druhy účetnictví a související evidence

Účetnictví může být vedeno ve stejné podobě pro všechny účetní jednotky nebo může být více druhů účetnictví (někdy též forem nebo soustav účetnictví). Různým druhem účetnictví rozumím zásadní prezentační a koncepční odlišnosti, ne

odchyly v určitých konkrétních pravidlech vynucených různorodostí účetních jednotek apod.

Od přijetí zákona o účetnictví existovaly 2 druhy účetnictví: podvojně a jednoduché účetnictví. Novelou zákona o účetnictví č. 437/2003 Sb. byla s účinností od 1. 1. 2004 vypuštěna forma jednoduchého účetnictví ze zákona a zůstalo jediné účetnictví – podvojně. Podvojně účetnictví již tak dále nemá význam nazývat podvojně, zákon hovoří prostě o účetnictví.

### 2.5.1 Jednoduché účetnictví

Jednoduché účetnictví bylo zjednodušenou formou účetnictví, jak již sám název napovídá, a bylo založeno na odlišné koncepci, než účetnictví podvojně. Cílem bylo usnadnit život menším podnikatelům, pro které by byla povinnost vést standardní (podvojně) účetnictví příliš zatěžující. Zmíněná novela 437/2003 Sb. šla se snižováním zátěže ještě dál a se zrušením jednoduchého účetnictví vyňala většinu účetních jednotek, které měly povinnost ho vést, z působnosti zákona o účetnictví (tj. z definice účetních jednotek), čímž je zprostita povinnosti vést účetnictví vůbec. Některé účetní jednotky, které do 31. prosince 2003 vedly jednoduché účetnictví, však zůstaly v působnosti zákona o účetnictví a novela by pro ně znamenala zpřísnění, protože by namísto jednoduchého účetnictví musely vést nově účetnictví podvojně. Proto byla v přechodných ustanoveních této novely stanovena alespoň možnost pokračovat ještě 2 roky (tj. do 31. prosince 2005) ve vedení jednoduchého účetnictví podle právních předpisů ve stavu účinném k 31. prosinci 2003 vybraným účetním jednotkám: občanským sdružením, jejich organizačním složkám, které mají právní subjektivitu, církvím a náboženským společnostem nebo církevními institucemi, které jsou církevní právnickou osobou, obecně prospěšným společnostem, zájmovým sdružením právnických osob, honebním společenstvím, nadačním fondům a společenstvím vlastníků jednotek. Později bylo toto období prodlouženo o 1 rok (tj. do 31. prosince 2006) pro občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou a honební společenstva, které ke dni 31. prosince 2004 vedly účetnictví v soustavě jednoduchého účetnictví. Konečná úprava je taková (§ 38a), že občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou, a honební společenstva mohou vést jednoduché účetnictví podle právních předpisů účinných k 31. prosinci 2003, pokud jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 miliony Kč, a to bez časového omezení. Jedná se tedy o trvalou výjimku, která umožňuje určité skupině osob nadále účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví. Ostatní subjekty, pro které tato

výjimky neplatí a jsou účetními jednotkami, musí vést standardní (podvojně) účetnictví, i když třeba ve zjednodušeném rozsahu.

### 2.5.2 Daňová evidence

Zrušením jednoduchého účetnictví stát ovšem přišel o způsob, jakým u osob ho vedoucích stanovovat základ daně z příjmů, protože ten byl do té doby postaven na údajích z jednoduchého účetnictví. Tento problém byl vyřešen novelou zákona o daních z příjmů, která vytvořila *evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů (dále jen "daňová evidence")*. Okruh osob, které mají povinnost vést daňovou evidenci, je vymezen v § 7 odst. 13 zákona o daních z příjmů. Jsou to poplatníci daně z příjmů fyzických osob, kteří mají příjmy z podnikání<sup>10</sup> a jiné výdělečné činnosti<sup>11</sup>, kteří nevedou účetnictví a neuplatňují výdaje paušální částkou podle § 7 odst. 7. Uplatnění výdajů paušální částkou spočívá v tom, že poplatník si může zvolit, že při stanovení základu daně namísto

---

<sup>10</sup> § 7 odst. 1: *Příjmy z podnikání jsou*

a) *příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,*

b) *příjmy ze živnosti,*

c) *příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů,*

d) *podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku*

<sup>11</sup> § 7 odst. 2: *Příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků (§ 6), jsou*

a) *příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem,*

b) *příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů,*

c) *příjmy znalce, tlumočnicka, zprostředkovatele kolektivních sporů, zprostředkovatele kolektivních a bromadních smluv podle autorského zákona, rozhodce za činnost podle zvláštních právních předpisů,*

d) *příjmy z činnosti insolvenčního správce, včetně příjmů z činnosti předběžného insolvenčního správce, zástupce insolvenčního správce, odděleného insolvenčního správce a zvláštního insolvenčního správce, které nejsou živností ani podnikáním podle zvláštního právního předpisu.*

výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmu, odečte od svých příjmů výdaje ve výši stanovené určitým procentem z příjmů.<sup>12</sup> Těmto poplatníkům je namísto daňové evidence uloženo vést jen *záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností*, čímž jsou nároky na evidenci dále významně sníženy. Není totiž třeba vést evidenci o výdajové straně, protože ta se zjišťuje jako % z příjmů.

Daňová evidence sama je upravena v § 7b zákona o daních z příjmů a úprava není obsáhlá.

*Daňová evidence obsahuje údaje o*

- a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně,*
- b) majetku a závazcích.*

Je potřeba přesně stanovit pravidla pro vedení daňové evidence, aby nemohlo docházet k faktickým daňovým únikům v důsledku nedokonalé právní úpravy. Zákon o daních z příjmů z velké části neobsahuje vlastní úpravu všech detailů daňové evidence, využívá odkazů na účetnictví:

- *pro obsahové vymezení složek majetku* v daňové evidenci se zásadně použijí ustanovení § 6 až 9 prováděcí vyhlášky ZoÚ č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (tj. vyhlášky určené pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví),
- *hmotný majetek se oceňuje* podle § 29 ZoÚ (tj. vstupní cenou),
- *pohledávky se oceňují* podle § 5 ZoÚ (tj. jmenovitou hodnotou, v případě pohledávky nabyté postoupením pořizovací cenou, příp. cena zjištěnou pro účely daně dědické nebo darovací u pohledávky nabyté děděním nebo darem; u poplatníků, kteří jsou plátcí daně z přidané hodnoty nebo jimi byli v době vzniku pohledávky, se jmenovitá hodnota pohledávky snižuje o výši daně z přidané hodnoty, pokud byla splněna vlastní daňová povinnost na výstupu),
- *ostatní majetek se oceňuje* podle § 25 odst. 4 ZoÚ (tj. pořizovací cenou je-li pořízen úplatně, vlastními náklady je-li pořízen ve vlastní režii, nebo cenou zjištěnou pro účely daně dědické nebo darovací u majetku nabytého děděním nebo darem),
- *závazky se oceňují* při vzniku jmenovitou hodnotou, při převzetí pořizovací cenou,
- *peněžní prostředky a ceniny se oceňují* jejich jmenovitými hodnotami.

---

<sup>12</sup> 80%, 60%, 50% nebo 40% příjmů v závislosti na druhu poplatníkovy výdělečné činnosti

Poplatník vedoucí daňovou evidenci musí provést k poslednímu dni zdaňovacího období *zjištění skutečného stavu způsob, hmotného majetku, pohledávek a závazků a o těchto zjištěních provést zápis*. Je to obdoba inventarizace, kterou musejí provádět účetní jednotky. O případné rozdíly se upraví základ daně, tj. odečtou se úbytky, pokud splňují definici výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to ve výši prokázané poplatníkem, resp. přičtou se přebytky jako příjmy (výnosy).

A konečně je i upravena *povinnost poplatníka uschovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně stanovená zákonem o daních z příjmů nebo zákonem o správě daní a poplatků*.

Daňová evidence, jak plyne z výše uvedeného, je založena na tzv. cash basis (příjmech a výdajích), na rozdíl od účetnictví, které je založeno na tzv. accrual basis (výnosech a nákladech). To má velký vliv na stanovení základu daně, protože podle § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta) a u poplatníků, kteří nevedou účetnictví z rozdílu mezi příjmy a výdaji (u osob vedoucích daňovou evidenci se budou příjmy a výdaje čerpat z ní). Odlišnost mezi oběma principy mohu demonstrovat na příkladu prodeje zboží odběrateli, kdy zaplacení zboží proběhne s určitou prodlevou po prodeji na základě vystavené faktury. V účetnictví bude výnos z prodeje zaznamenán v okamžiku prodeje samotného, čímž bude docíleného časového souladu s nákladem, který v okamžiku prodeje vzejde z toho, že ubylo zboží z majetku podnikatele. Z nákupu zboží (ke kterému někdy v minulosti došlo) náklad nevzešel, došlo jen k přeskupení majetku podnikatele v důsledku výdaje na nákup zboží – hotovost se proměnila ve zboží. Rozdíl mezi cenou zboží prodejní a nákupní je zisk nebo ztráta – předmět daně – vykázané v okamžiku prodeje. V daňové evidenci se sice při prodeji zaznamená pohledávka, ale příjem, který je základem daně z příjmů se zaznamená až v okamžiku skutečného zaplacení odběratelem. Výdaj na nákup zboží snížil základ daně v okamžiku nakoupení zboží. Dochází zde k časovému nesouladu mezi výnosem a nákladem, pokud není zboží nakoupeno a prodáno ve stejný den. Tento systém neklade nároky na znalost zásad účetnictví a z pohledu běžného člověka je i logičtější. Pokud nespadá nákup a prodej zboží do 1 zdaňovacího období, dochází za stejných podmínek při vedení účetnictví a daňové evidence sice k celkově stejnému základu daně, ale rozloženého jinak do zdaňovacích období. Vzhledem k tomu, že některé subjekty mohou volit mezi daňovou evidencí a účetnictvím, mohlo by toho být zneužito k daňové optimalizaci. Proto je v zákoně o daních z příjmů upraven postup při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci z hlediska daně z příjmů fyzických osob (příloha 2 k zákonu) a postup při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví



z hlediska daně z příjmů fyzických osob (příloha 3 k zákonu), a to v návaznosti na úpravu přechodu v předpisech účetních.

V účetních předpisech je upraven přechod pouze směrem z daňové evidence na účetnictví, aby byla poskytnuta podnikatelům možnost využít údajů, které měli do té doby povinnost vést v daňové evidenci pro účely účetnictví. Obráceně není z účetního hlediska potřeba úpravy. Úprava není obsažena v zákoně o účetnictví, ale v prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, konkrétně ve 4 odstavcích § 61b. Ostatní prováděcí vyhlášky tuto věc neupravují. S trochou zjednodušení lze říci, že fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci, kterým vznikla povinnost vést účetnictví, zjistí ke dni předcházejícímu vzniku této povinnosti stavy jednotlivých složek majetku a závazků, které ocení podle § 24 a 25 ZoÚ. Dále sestaví odpisové plány podle § 28 odst. 6 ZoÚ a zjistí stav oprávek, který by naběhl, kdyby do té doby bylo účtováno o odpisech. Takto zjištěné stavy jednotlivých složek majetku a závazků tvoří počáteční zůstatky příslušných rozvahových účtů. *Rozdíl mezi součtem počátečních zůstatků nově otevřených účtů aktiv a mezi součtem počátečních zůstatků nově otevřených účtů pasiv se uvede na účet v účtové skupině 49, a to v závislosti na povaze zjištěného rozdílu (+/-) jako zůstatek aktivní nebo pasivní.*

Zákon o daních z příjmů upravuje přechod oběma směry pro svoje účely, a to poměrně stručně. Cílem úpravy je stanovení postupu, který zajistí, že přechodu z účetnictví na daňovou evidenci a naopak nebude moci být využit k daňovému zvýhodnění. Možnosti, jak by k takovému zvýhodnění mohlo dojít, jsem již naznačil výše: příjem (výnos), který by v dosavadním systému (daňová evidence nebo účetnictví) nemusel být (ještě) vykázán (tj. daněn) by díky odlišným pravidlům v jednotlivých systémech po přechodu do nového systému (daňové evidence nebo účetnictví) (už) nemusel být vykázán (tj. daněn). Zrcadlovým postupem by bylo jinak též možné duplikovat výdaje (náklady), které daňový základ snižují. Popis pravidel, které k tomu zákon stanoví, nebudu rozebírat, protože přesahují obsahový rámec této práce.

## 2.6 Účetní období

V obecném pojednání o účetnictví jsem popsal, proč je výsledek hospodaření sledován v určitých časových úsecích, proč jsou tyto časové úseky stejně dlouhé a proč se ustálila jejich délka na 12 měsíců. Současná právní úprava v ČR není výjimkou z toho, co jsem uvedl.

Zákon o účetnictví v § 3 odst. 2 definuje pojem „účetní období“ jako *nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců, není-li stanoveno jinak. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem, nebo je hospodářským rokem.* Účetní období shodné s kalendářním rokem, tj. od 1. ledna do 31. prosince je povinné pro účetní jednotky, které jsou organizační

složkou státu, územním samosprávným celkem nebo účetní jednotkou vzniklou nebo zřízenou zvláštním zákonem (např. podle zákona o vysokých školách). Ostatní účetní jednotky si mohou zvolit za své účetní období hospodářský rok, a to od novely zákona o účetnictví, kterou byla tato alternativa zavedena. *Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší nebo i delší než uvedených dvanáct měsíců.* Podmínkou využití možnosti hospodářského roku je, že účetní jednotka oznámí záměr změny účetního období místně příslušnému správci daně z příjmů nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období, jinak účetní období zůstává nezměněno. To platí i při změně z hospodářského roku na kalendářní. *Účetní období při vzniku účetní jednotky v období tří měsíců před koncem kalendářního roku nebo při zániku účetní jednotky v období tří měsíců po skončení kalendářního roku nebo hospodářského roku může být o příslušnou dobu delší než uvedených dvanáct měsíců. V případech přeměn společností nebo družstev s výjimkou změny právní formy (dále jen "přeměna společnosti") účetní období začíná rozhodným dnem podle zvláštního právního předpisu a končí posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis uvedených skutečností do obchodního rejstříku, jde-li o nástupnickou účetní jednotku nebo účetní jednotku rozdělovanou odstěpením. U zúčastněných účetních jednotek končí účetní období dnem předcházejícím rozhodnému dni podle zvláštního právního předpisu.*

Zákonem používané dělení účetního období na kalendářní a hospodářský rok nemá z účetního hlediska žádný význam. Kalendářní rok začíná 1. ledna a hospodářský začíná 1. jiného měsíce roku, podle volby účetní jednotky. Volba hospodářského roku byla umožněna především proto, aby účetní jednotky, kterým to z hlediska jejich činnosti lépe vyhovuje, mohly začínat dvanáctiměsíční cyklus svého účetního období jindy než 1. ledna. Jak více a více účetních jednotek této možnosti začalo využívat, rozkládá se do celého roku práce auditních a daňových firem, příjem z daní z příjmů do veřejných rozpočtů apod. Velký význam má hospodářský rok pro správu daní. Na účetní období je totiž navázáno zdaňovací období, termín pro odevzdání daňového přiznání k daním z příjmů a splatnost daní z příjmů, což má zase význam pro plánování veřejných rozpočtů v závislosti na načasování předpokládaných daňových příjmů. Správce daně proto musí u každého subjektu znát jeho účetní období – a proto platí výše uvedené pravidlo, že pokud správci daně není oznámeno jinak, považuje se za účetní období účetní jednotky kalendářní rok.

## 2.7 Povinnosti účetních jednotek při vedení účetnictví

Podle § 4 odst. 9 ZoÚ jsou účetní jednotky povinny vést jedno účetnictví za účetní jednotku jako celek. Účetní jednotka je téměř vždy osoba s právní subjektivitou a není

problém s vymezením jejího celku. V případě zahraniční osoby, která má oprávnění podnikat nebo provádět jinou činnost podle zvláštních předpisů na území ČR, a činí tak prostřednictvím své organizační složky, bude účetní jednotkou organizační složka nebo celý subjekt? Domnívám se, že účetní jednotkou bude organizační složka, i když nemá právní subjektivitu.

Podle § 4 odst. 8 ZoÚ *jsou účetní jednotky povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména:*

- *směrné účtové osnovy* (pojem popisují níže),
- *uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky,*
- *obsahové vymezení těchto závěrek a*
- *účetní metody* (ve znění právních předpisů platném na počátku příslušného účetního období).

Právní úprava těchto záležitostí je obsažena v prováděcích vyhláškách. Cílem je, aby při vedení účetnictví bylo dosaženo určitých minimálních standardů shodných pro všechny subjekty v dané skupině účetních jednotek.

Podle § 4 odst. 10 ZoÚ *jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví jako soustavu účetních záznamů; přitom mohou použít technických prostředků, nosičů informací a programového vybavení; každou skutečnost týkající se vedení účetnictví jsou účetní jednotky povinny zaznamenávat výhradně jen účetními záznamy.* Zde se zákon snaží nějakým způsobem uchopit a popsat v právní normě, jaká by měla být vnější forma účetnictví, neboli jak by mělo účetnictví vypadat. Používá k tomu obecný pojem **účetní záznam** – účetnictví je soustava účetních záznamů. *Účetní záznam<sup>13</sup> je definován jako data, která jsou záznamem veškerých skutečností týkajících se vedení účetnictví.* Je zřejmé, že pro praxi mají účetní záznamy obrovský význam, je v nich obsaženo celé účetnictví, s nimi stojí a padá jeho existence. Proto zákon podrobně upravuje různé aspekty účetních záznamů (§ 33 až 35 a § 4 odst. 11 ZoÚ):

- definice toho, co je písemná a technická forma účetního záznamu (obě jsou povoleny);
- převod z jedné formy účetního záznamu do druhé (je povolen, pokud je zajištěna shoda obou forem);

---

<sup>13</sup> Protože ne všechny právní předpisy tento pojem (účetní záznam) užívají, zákonodárce v přechodných ustanoveních novely č. 353/2001 stanovil, že kde právní předpisy používají jakékoli označení účetní písemnosti, rozumí se tím účetní záznam podle zákona o účetnictví.

- povinnost účetní jednotky disponovat účetními záznamy, kterými dokládá formu vedení účetnictví;
- pokud účetní jednotky vedou účetní záznamy ve formě, ve které je jejich obsah bez dalšího nečitelný, mají povinnost disponovat prostředky, které umožní provést převod účetních záznamů do formy, ve které je jejich obsah pro fyzickou osobu čitelný, jinak se na ně pohlíží, jako by tyto záznamy nebyly vedeny;
- povinnost umožnit auditorovi a kontrolním orgánům k výkonu jejich činnosti seznámit se s obsahem jimi určených účetních záznamů ve formě pro fyzickou osobu čitelnou;
- zákon vytváří pojem průkazný účetní záznam, stanovuje, co se za něj považuje a kvalitativní podmínky, které musí splňovat; význam tohoto pojmu plyne již např. z toho, že v řízení ve věcech týkajících se účetnictví nebo z něj vycházejících (může to být např. daňové řízení) lze použít k důkazu pouze průkazné účetní záznamy ve smyslu ZoÚ;
- pravidla přenosu účetního záznamu (§ 34 ZoÚ);
- povinnost účetní jednotky zajistit ochranu účetních záznamů (před zneužitím, poškozením, zničením, neoprávněnou změnou či přístupem k nim, ztrátou nebo odcizením), pokud dojde k ztrátě, odcizení, zničení nebo změně obsahu poškozením účetních záznamů, je povinna účetní jednotka provést opatření k obnovení průkaznosti účetnictví;
- pokud účetní jednotka zjistí, že účetní záznam je neúplný, neprůkazný, nesprávný nebo nesrozumitelný, je povinna bez zbytečného odkladu provést opravu ve smyslu ZoÚ (tj. lze určit, kdo a kdy provedl opravu, obsah účetního záznamu před i po opravě aj.);
- podrobně je upravena úschova účetních záznamů: pokud zákon nestanoví jinak, platí pro nakládání s účetními záznamy zákon č. 97/1974 Sb., o archivnictví, ve znění pozdějších předpisů (např. účetní závěrku nutno uschovat 10 let, účetní doklady, účetní knihy, inventurní soupisy, účtový rozvrh po dobu 5 let); povinnosti spojené s úschovou dokladů u účetních jednotek, které jsou právníckými osobami, zahraničními osobami nebo organizačními složky státu přechází na právního nástupce a není-li ho, na likvidátora, insolvenčního správce či jinou osobu podle zvláštních předpisů;
- je povoleno seskupovat jednotlivé účetní záznamy do souhrnných účetních záznamů, které musí být vedeny nejméně v rozsahu stanoveném ZoÚ; Souhrnným účetním záznamem jsou zejména: účetní doklady, účetní zápisy,

účetní knihy, odpisový plán, inventurní soupisy, účtový rozvrh, účetní závěrka a výroční zpráva. (§ 4 odst. 11).

V dnešní době téměř všechny účetní jednotky vedou účetnictví v elektronické podobě na počítači, neboli, použijí-li terminologii ZoÚ, účetními záznamy v technické formě. Pro praxi má největší význam, že zákon reagoval na tento vývoj ve společnosti a tento způsob umožňuje. Elektronizace účetnictví přinesla obrovské výhody – automatizaci, rychlost vyhledávání, skladnost a přenositelnost, nepřetržitý dálkový přístup k účetním záznamům a podobně. Logicky to s sebou ale přináší i velká rizika. Zničit účetnictví velké účetní jednotky v papírové podobě dříve byla několikadenní práce spalovny, dnes stačí třeba úder kladivem na správné místo 1 počítače. Získat kopii účetnictví byla práce na mnoho dní pro kopírovací a stěhovací společnosti, dnes stačí třeba několik desítek minut šikovného počítačového piráta z druhé strany planety, aniž by si toho kdokoliv měl šanci všimnout. Obdobně to platí pro ztrátu, poškození atp. Počítače pracují s daty ve formě, která není pro člověka čitelná. To je další aspekt, který zákon musí podchytit, což ZoÚ činí.

Účetní záznamy jsou upraveny zákonem, nikoli podzákonými předpisy. Neodvážím se hodnotit právní kvalitu současné úpravy účetních záznamů. Pro praxi je ale na hranici srozumitelnosti a dle mých zkušeností právní je vědomí o ní nízké a z toho plyne, že její dodržování také.

Podle § 4 odst. 12 jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. U taxativně vymezených položek vyjádřených v cizí měně jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu.

Podle § 4 odst. 13 jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví v českém jazyce. Účetní doklady mohou být vyhotoveny v cizím jazyce jen tehdy, lze-li jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních záznamů s použitím technických prostředků, nosičů informací a programového vybavení.

Podle § 5 může účetní jednotka pověřit vedením svého účetnictví i jinou právnickou nebo fyzickou osobu, což ji ovšem nezbavuje odpovědnosti za vedení účetnictví.

Podle § 6 odst. 3 jsou účetní jednotky povinny inventarizovat majetek a závazky. Inventarizace je předmětem podrobné úpravy ZoÚ v § 29 a 30. Je to povinnost účetní jednotky alespoň jednou za účetní období zjišťovat, zda fyzický stav majetku a závazků odpovídá jejich stavu v účetnictví. Majetek a závazky se mohou časem samy od sebe měnit: majetek se může poničit, být odcizen, ubýt vyschnutím, přibýt přírůstkem, závazky se mohou promlčet apod. Proto je důležité zajišťovat, aby tato změna byla zachycena v účetnictví, které by jinak ztrácelo svoji vypovídací hodnotu o stavu hospodaření. Zákon ukládá provádět inventarizaci

bezvýjimečně veškerého majetku a závazků, a to zásadně k okamžiku sestavení účetní závěrky.

Praktický způsob inventarizace je takový, že u hmotného, popřípadě nehmotného majetku, u kterých to lze, se provede fyzická inventura (tj. fyzické zjištění stavu spočítáním, zvážením, změřením apod.) a u ostatních položek majetku a závazků dokladovou inventurou (tj. zjištění stavu na základě účetních dokladů) a o těchto stavech provést tzv. inventurní soupis. Inventurní soupis je průkazný účetní záznam se stanovenými náležitostmi. Na základě inventury mohou být skutečně zjištěny rozdíly (tzv. inventarizační rozdíly) mezi stavem skutečným a stavem v účetnictví, které nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem o účetnictví; mohou mít podobu manka (resp. schodku u hotovosti a cenin) nebo přebytku.

Podle § 6 odst. 4 jsou účetní jednotky povinny sestavovat účetní závěrku podle § 18 ZoÚ (řádnou, příp. mimořádnou nebo mezitímní), příp. i konsolidovanou účetní závěrku (§ 22 ZoÚ) – tímto se zabývám v jiné části práce.

Účetní jednotky mají povinnost účtovat o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (za účetní metody se považují dle ZoÚ zejména způsoby oceňování a jejich použití, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy odpisování, postupy tvorby a použití rezerv). Jak jsem uvedl výše, účetnictví používá jako „měrnou jednotku“ peněžní vyjádření. Je tedy zřejmé, jak významnou roli bude hrát úprava, která stanovuje, jakým způsobem a k jakému okamžiku se provádí vyjádření té které položky majetku a závazků v peněžních jednotkách (tzv. oceňování). Úprava oceňování je jako snad jediná účetní metoda upravena v samotném ZoÚ (§ 24 – § 28), úprava ostatních účetních metod je obsažena v prováděcích vyhláškách a účetních standardech. Rozbor právní úpravy účetních metod přesahuje rámec této práce, a proto se jím nezabývám.

## 2.8 Účetní zásady

Formulace účetních zásad je záležitostí teorie. Velká část z nich je obsažena v právních předpisech nepřímo jako pravidla při vedení účetnictví a kvalitativní nároky na účetnictví. Ve své práci se zabývám jen těmi zásadami, které vyplývají z účinného znění právních předpisů.

### 2.8.1 Zásada časové a věcné souvislosti (§ 3 odst. 1 ZoÚ)

Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do účetního období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně

souvisí; přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí. Není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti.

### **2.8.2 Zásada poctivého a věrného zobrazení (§ 7 odst. 1 a 2 ZoÚ)**

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

Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě ZoÚ.

Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá.

Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné se zásadou poctivého a věrného zobrazení, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.

### **2.8.3 Zásada nepřetržitého fungování účetní jednotky (§ 7 odst. 3 ZoÚ)**

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

### **2.8.4 Zásada stálosti účetních metod (§ 7 odst. 4 ZoÚ)**

Uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování použité v jednom účetním období nesmí účetní jednotky změnit v následujícím účetním období. Účetní jednotky mohou uvedené uspořádání a označování a obsahové vymezení a způsoby oceňování

změnit zcela nebo zčásti mezi jednotlivými účetními obdobími jen z důvodů změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodů zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky, přičemž informaci o každé takové změně s jejím řádným zdůvodněním jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce.

Účetní jednotky jsou povinny v příloze účetní závěrky vždy uvést informaci o použitých účetních metodách, popřípadě o odchylkách od těchto metod s jejich řádným zdůvodněním a s uvedením jejich vlivu na majetek a závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky.

### **2.8.5 Zásada zákazu vzájemného zúčtování položek (§ 7 odst. 6 ZoÚ)**

Účetní jednotky jsou povinny účtovat o aktivech a pasivech, jakož i o finančních prostředcích státního rozpočtu a finančních prostředcích rozpočtů územních samosprávných celků, nákladech a výnosech v účetních knihách a zobrazovat je v účetní závěrce samostatně bez jejich vzájemného zúčtování. Porušením vzájemného zúčtování nejsou případy upravené účetními metodami.

### **2.8.6 Kvalitativní nároky na účetnictví (§ 8)**

Zákon o účetnictví stanovuje následující kvalitativní nároky na účetnictví: správnost, úplnost, průkaznost, srozumitelnost, přehlednost a trvalost účetních záznamů a definuje je:

**Správnost:** Účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje ZoÚ a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel.

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

**Průkaznost:** Účetnictví účetní jednotky je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné (§ 33a) a účetní jednotka provedla inventarizaci.



**Srozumitelnost:** Účetnictví účetní jednotky je srozumitelné, jestliže umožňuje jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit

- a) obsah účetních případů alespoň s použitím účetních metod
- b) obsah účetních záznamů s použitím technických prostředků, nosičů informací a programového vybavení.

**Trvalost účetních záznamů:** Účetnictví účetní jednotky je vedeno způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů, jestliže účetní jednotka je schopna splnit povinnosti spojené s jejich úschovou a zpracováním podle ZoÚ po celou dobu, po niž jsou jí tímto zákonem uloženy.

**Přehlednost** není zákonem zvlášť definována. Je součástí definice úplnosti. S rozšířením počítačů mají účetní záznamy stále větší míru detailu a množství dat, se kterými účetnictví pracuje, obrovským způsobem narůstá. Dovolím si tvrdit, že v současnosti podnikatelé a společnost obecně zažívá nový úkaz, informační zahlcení. Lidé nejsou na přemíru informací zvyklí a neumějí s ní pracovat. Účetnictví je mnohdy tak obsáhlé, že to snižuje jeho přehlednost.

## 2.9 Rozsah účetnictví

Zákon rozeznává 2 rozsahy vedení účetnictví: plný a zjednodušený. Zjednodušený rozsah je výjimkou z obecné povinnosti vést účetnictví v plném rozsahu a je jistou náhradou za vypuštění jednoduchého účetnictví ze ZoÚ. Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou vést taxativně vyjmenované účetní jednotky:

- z právnických osob se sídlem na území ČR a zahraničních osob jsou to:
- a) občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou právnickou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností, obecně prospěšné společnosti, honební společenstva, nadační fondy a společenství vlastníků jednotek,
  - b) bytová družstva, která nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, a družstva, která jsou založena výhradně za účelem zajišťování hospodářských, sociálních anebo jiných potřeb svých členů,
  - c) územní samosprávné celky a dobrovolné svazky obcí,
  - d) příspěvkové organizace, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel,
  - e) ostatní účetní jednotky, o nichž to stanoví zvláštní zákon.

- všechny organizační složky státu,
- z ostatních účetních jednotek ty, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, nebo ty, o nichž to stanoví zvláštní zákon.

Účetní jednotka může změnit rozsah vedení účetnictví jen k prvnímu dni účetního období následujícího po účetním období, ve kterém účetní jednotka zjistila skutečnosti rozhodné pro tuto změnu.

Rozsah vedení účetnictví se zásadně posuzuje podle ZoÚ ve znění platném na počátku příslušného účetního období.

Zjednodušený rozsah vedení účetnictví je upraven v § 13a ZoÚ - účetním jednotkám jsou stanoveny určité úlevy v povinnostech: účtují pouze v účtových skupinách, nikoliv na konkrétní účty, mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize (toto zjednodušení nemá z pohledu účetnictví vedeném na počítači žádný význam), kromě odpisů nemusejí zásadně účtovat o změnách v ocenění majetku a závazků ke konci účetního období (rezervy a opravné položky), vyjma případu přeměny bytového družstva se jich netýká ustanovení o přeceňování majetku a závazků reálnou hodnotou, nemusejí vést knihy analytických ani podrozvahových účtů, sestavují účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu (což je upraveno v prováděcí vyhlášce).

## 2.10 Účetní doklady, zápisy a knihy

Účetní jednotky mají povinnost zachycovat účetní případy účetními doklady a právě na jejich základě provádět účetní zápisy.

**Účetní případ** je skutečnost, která je předmětem účetnictví.

**Účetní doklad** je průkazný účetní záznam; zákon stanovuje jeho náležitosti, účetní doklad je souhrnný účetní záznam a lze vytvořit i souhrnný účetní doklad (týká se více účetních případů). Musí být účetní jednotkou vyhotoveny bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi zachycují, a to tak, aby bylo možno určit obsah každého jednotlivého účetního případu srozumitelným způsobem.

**Účetní zápis** je záznam účetního případu v účetní knize. Musí být účetní jednotkou prováděny průběžně v účetním období po vyhotovení účetního dokladu takovým způsobem, který neohrozí splnění požadavků rovněž jiných právních předpisů. K účetnímu zápisu musí být připojen podpisový záznam osoby odpovědné za jeho provedení, není-li shodný s podpisovým záznamem osoby odpovědné za zaúčtování účetního případu.

**Účetní kniha** je název místa, kam se zaznamenává účetní zápis. V drtivé většině účetních jednotek se již dávno se nejedná o skutečné knihy. Zákon o nich hovoří kvůli tomu, že tyto názvy jsou tradiční a zažité. Dnes se účetnictví vede v počítačových aplikacích, která má každá jiné uživatelské rozhraní a obvykle pracuje s jednotlivými daty jako prvky, které lze prezentovat v jakýchkoliv sestavách, které jsou naprogramovány. Zákon vymezuje 4 základní formy, které by mělo každé účetnictví mít (resp. účetní aplikace být schopna vyprodukovat):

- tzv. deník: chronologický seznam účetních zápisů prokazují zaúčtování všech účetních případů v účetním období,
- tzv. hlavní knihu: účetní zápisy uspořádané z věcného hlediska (systematicky) – podle jednotlivých položek majetku a závazků majících zvláštní číslo účtu, tzv. syntetického účtu; u každého účtu musí uvedeny alespoň zůstatky ke dni otevření hlavní knihy a ke dni sestavení účetní závěrky a součet přírůstky a úbytků (tzv. obraty Má dáti a Dal) alespoň za kalendářní měsíc.
- tzv. knihy analytických účtů: podrobněji rozvádějí účetní zápisy hlavní knihy,
- tzv. knihy podrozvahových účtů: zde se uvádějí účetní zápisy, které se nezaznamenávají do deníku ani hlavní knihy (např. informace o zástavě).

## 2.11 Směrná účtová osnova podnikatelů a účtový rozvrh

V obecném výkladu o pojmu účetnictví jsem vysvětlil, co jsou to aktiva, pasiva, výnosy a náklady, dále že se tyto člení do skupin a podskupin a že jednotlivé druhy aktiv, pasiv, výnosů a nákladů se nazývají účty. Zákon o účetnictví pomocí tzv. směrné účtové osnovy určuje uspořádání a označení jednotlivých druhů účtů, aby byla zajištěna určitá míra uniformity mezi účetními jednotkami. Nejobecnější rozdělení účtů je na účtové skupiny, v rámci nich jsou stanoveny účtové třídy a v rámci nich jednotlivé syntetické účty. Syntetické účty se podrobněji člení na analytické účty. V každé třídě je nejvýše 10 syntetických účtů a v každé skupině nejvýše 10 tříd, aby číslo syntetického účtu mohlo být tvořeno třímístnou číslicí, kde 1. číslice označuje skupinu, 2. třídu, a 3. konkrétní syntetický účet. Směrná účtová osnova je upravena zvláště pro každý druh účetních jednotek v příloze příslušných vyhlášek. Podnikatelé (dle vyhlášky 500/2002 Sb.) mají směrnou účtovou osnovou stanoveno označování skupin a tříd. Označování syntetických účtů v jejich rámci je na rozhodnutí podnikatele. Podrobnější členění (analytické účty) a jeho označování již není žádné účetní jednotce směrnou účtovou osnovou předepsáno. Právním předpisem dané označování položek aktiv, pasiv, výnosů a nákladů (skupiny a třídy) umožňuje, že účetnictví různých subjektů je srovnatelné. Na druhou stranu je ale podnikatelům ponechána určitá míra volnosti v označování

– syntetické účty, čímž je zase podnikatelům umožněno pojmenování a řazení konkrétních účtů tak, jak je to nejvhodnější pro jejich obor činnosti apod. Další důvod, proč je sjednocováno označování a uspořádání účtů, je nutnost zajistit jednotnost pravidel pro sestavení účetní závěrky.

Pro každé účetní období má účetní jednotka povinnost sestavit tzv. účtový rozvrh. Účtový rozvrh je seznam syntetických účtů potřebných k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky v dané účetní jednotce. Účtový rozvrh musí být v souladu s uspořádáním a označením stanoveným právními předpisy. Účetní případy, které nastanou v průběhu účetního období, jsou předvídatelné jen do určité míry, proto je samozřejmě možné v průběhu účetního období účtový rozvrh doplňovat. *Pokud nedochází k prvnímu dni účetního období ke změně účtového rozvrhu platného v předcházejícím účetním období, postupuje účetní jednotka podle tohoto rozvrhu i v následujícím účetním období.*

## 2.12 Účetní cyklus během účetního období

Jak jsem již uvedl, vedení účetnictví je především tvořeno prováděním účetních zápisů do účetních knih. Aniž by zákon definoval, co to znamená, pracuje s pojmem otevírání a uzavírání účetních knih. Zásadně se účetní knihy otevírají k prvnímu dni účetního období a uzavírají k posledním dni účetního období. Účetní knihy se otevírají proto, aby se do nich mohly zaznamenávat účetní záznamy, a uzavírají se z opačného důvodu. V určitých zvláštních případech je však nutné, aby se účetní knihy otevíraly a uzavíraly i jindy – zákon tyto okamžiky taxativně vyjmenovává. Otevírání a uzavírání knih nemá vliv na délku účetního období<sup>14</sup>. Stanovení okamžiků, kdy se uzavírají účetní knihy, má obrovský význam, jelikož je na základě toho stanoveno, kdy je nutné sestavit účetní závěrku, čímž se zabýváme na jiném místě této práce.

Účetní jednotka nesmí přidávat další účetní zápisy do uzavřených účetních knih po schválení účetní závěrky<sup>15</sup>. *Do okamžiku schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období, může účetní jednotka pouze z důvodů, že obsah položek účetní závěrky neodpovídá skutečnému stavu, již uzavřené účetní knihy opět otevřít a provést případnou opravu účetních zápisů a sestavit novou účetní závěrku, která se tímto stává účetní závěrkou podle ZoÚ.*

---

<sup>14</sup> Což neplatí naopak

<sup>15</sup> s výjimkou případů přeměny společnosti uvedených v §17 odst. 3 ZoÚ

## 2.13 Shrnutí kapitoly

Rozvoj účetnictví je spojen zřejmě s rozvojem obchodu. Jako nejpraktičtější metoda zaznamenávání obchodních případů se ukázala metoda podvojných zápisů. Její logika přetrvala do dneška. Jako univerzálního „měřítka množství“ v účetnictví užívalo a užívá peněžních jednotek. Z praktických důvodů se v účetnictví rozlišují 2 základní skupiny – zdroje (pasiva) a majetek (aktiva). Historicky se sleduje výsledek hospodaření za 12 měsíční období, což má své logické odůvodnění.

Asi prvotní funkcí účetnictví bylo, aby podnikatel sám byl informován o svém podnikání. Další funkce účetnictví je informovat jiné osoby o svém podnikání. Kontrolní funkce účetnictví spočívá v poskytování základny pro výpočet daní. Požadavky na účetnictví se kvůli rozdílnosti funkcí dostávají do konfliktu. Skloubení všech popsanych požadavků na účetnictví v jednom jediném systému je prakticky nemožné.

Mělo by být účetnictví upraveno právem? A pokud ano, jakým? Historickým vývojem bylo dospěno k úpravě účetnictví veřejným právem. Společenský zájem na pravidlech pro účetnictví a jejich nezávislé kontrole je důležitou prevencí před jedním z důvodů hospodářské nestability. V současnosti je patrný trend zintenzivnění nezávislé kontroly účetnictví auditory a snaha globálně sjednotit účetní pravidla.

Právní úprava účetnictví se nachází v komunitárním právu, zákonech, vyhláškách a podzákonných předpisech. Zákonná úprava je především obsažena v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, několik ustanovení týkajících se účetnictví najdeme i v obchodním zákoníku a zákonu o daních z příjmů. Podzákonná úprava se nachází v 7 prováděcích vyhláškách (podle druhu osoby vedoucí účetnictví) a tzv. Českých účetních standardech. České účetní standardy jsou z právního hlediska neobvyklou normou. Právní síla standardů je postavena na roveň nařízení územních samosprávných celků, které také musí být v souladu s celým právním řádem. Co by mohlo vést k domněnce, že standardy nejsou právními předpisy, je jejich neobvyklý název a způsob publikace. Podle mého názoru není způsob vydávání a zpřístupňování standardů ideální. Bylo vhodné a nic nebrání tomu, aby byly standardy vydávány jako příloha příslušné vyhlášky, což by odstranilo nešvary současného stavu.

Osoba, která má povinnost vést účetnictví se nazývá účetní jednotka. Porovnání s pojmem podnikatel: obě skupiny osob jsou definovány různě, a přestože obě skupiny mají do značné míry společný obsah, nelze ani o jedné říci, že je podmnožinou druhé. Srovnání účetní jednotky s osobami zapisujícími se do obchodního rejstříku: část účetních jednotek má povinnost být zapsána v obchodním rejstříku, ale velká část tuto povinnost nemá. Opačný případ možný

není; vymezení účetní jednotky je tedy širší, než vymezení osoby, která se zapisuje do obchodního rejstříku a každá osoba tam zapsaná je účetní jednotkou a má povinnost vést účetnictví. Existují i osoby, které vyvíjejí nějakou činnost a přitom nemají povinnost vést účetnictví.

*Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. To je předmětem účetnictví.*

Od přijetí zákona o účetnictví existovaly 2 druhy účetnictví: podvojně a jednoduché účetnictví. Novelou zákona o účetnictví č. 437/2003 byla s účinností od 1. 1. 2004 vypuštěna forma jednoduchého účetnictví ze zákona a zůstalo jediné účetnictví – podvojně. Podvojně účetnictví již tak dále nemá význam nazývat podvojně, zákon hovoří prostě o účetnictví. Méně známý je fakt, že 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). Poplatníci daně z příjmů fyzických osob, kteří mají příjmy z podnikání a jiné výdělečné činnosti, a kteří nevedou účetnictví, mají povinnost vést pro účely daně namísto účetnictví náhradní evidenci, nejčastěji tzv. daňovou evidenci.

Výsledek hospodaření je sledován v časových úsecích dlouhých zásadně 12 měsíců. Tyto časové úseky se nazývají účetními obdobími. Zákonem používané dělení účetního období na kalendářní a hospodářský rok nemá z účetního hlediska žádný význam. Kalendářní rok začíná 1. ledna a hospodářský začíná 1. jiného měsíce roku, podle volby účetní jednotky.

Účetním jednotkám vyplývá ze zákona při vedení účetnictví mnoho povinností. Stěžejní je 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. Dále je významná úprava oceňování a inventarizace.

Při své činnosti se účetní jednotka řídí též účetními zásadami, jejichž formulace je záležitostí teorie. Velká část z nich je obsažena v právních předpisech nepřímo jako pravidla při vedení účetnictví a kvalitativní nároky na účetnictví.

Zákon rozeznává 2 rozsahy vedení účetnictví: plný a zjednodušený. Zjednodušený rozsah je výjimkou z obecné povinnosti vést účetnictví v plném rozsahu a je jistou náhradou za vypuštění jednoduchého účetnictví ze ZoÚ. Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou vést taxativně vyjmenované účetní jednotky:

Zákon o účetnictví upravuje tzv. směrnou účtovou osnovu, pomocí níž určuje uspořádání a označení jednotlivých druhů účtů, aby byla zajištěna určitá míra uniformity mezi účetními jednotkami. Pro každé účetní období má účetní jednotka povinnost sestavit tzv. účtový rozvrh.

Aniž by zákon definoval, co to znamená, pracuje s pojmem otevírání a uzavírání účetních knih. Zásadně se účetní knihy otevírají k prvnímu dni účetního období a uzavírají k posledním dni účetního období. Stanovení okamžiků, kdy se uzavírají účetní knihy, má obrovský význam, jelikož je na základě toho stanoveno, kdy je nutné sestavit účetní závěrku, čímž se zabývám v následující kapitole.

## 3. Účetní výkaznictví

### 3.0 Struktura a cíl kapitoly

První kapitola, která je neobsáhlejší, je věnována účetní závěrce. Rozebírám zde její význam a důvod, proč je vůbec účetní závěrka sestavována (oddíl 3.1.1), její jednotlivé druhy (oddíl 3.1.2), obsah (oddíl 3.1.3) a kvalitativní nároky (oddíl 3.1.4). Dokumentem s podobnými rysy jako účetní závěrka je výroční zpráva, ta je předmětem podkapitoly 3.2. V podkapitole 3.3 rozebírám povinnost zveřejňování účetních informací. To je téma velice praktické a zároveň právně nelehké, právní úprava je obsažena ve více zákonných předpisech a doznala v nedávné době několika změn. Obsahem podkapitoly 3.4 je povinnost auditu účetní závěrky (oddíl 3.4.1) a výroční zprávy (oddíl 3.4.2). V závěrečné podkapitole 3.5 uvádím sankce, které právní předpisy stanoví za porušení účetních právních norem.

Cílem kapitoly je seznámit čtenáře s nejdůležitějším výstupem účetnictví – účetní závěrkou, resp. výroční zprávou. Tyto dokumenty jsou zásadně zveřejňovány a kdokoliv tak má možnost čerpat informace, které účetnictví touto formou nabízí. To je zajímavé z praktického i právního pohledu. Ve vymezených případech musí účetní jednotka nechat účetní závěrku, resp. výroční zprávu zkontrolovat nezávislým subjektem a za porušení předepsaných povinností jí hrozí sankce, vytýčil jsem si za cíl popsat a rozebrat i tyto aspekty. Kapitola vyústí ve celkové zhodnocení, popsání problémů a jejich možných řešení.

### 3.1 Účetní závěrka

#### 3.1.1 Význam a důvod sestavování účetní závěrky

Účetnictví jsem předcházejících částech této práce popsal jako soustavné provádění účetních záznamů do účetních knih. U podnikatelů vzniká obvykle v účetním období obrovské množství účetních záznamů. Účetní záznamy obsahují detailní informace o jednotlivých skutečnostech, tak jak to stanovují právní předpisy nebo si nad jejich rámec stanoví podnikatel. Podnikatel může do svého účetnictví kdykoliv nahlížet. Ke svému rozhodování potřebuje ovšem často agregované informace. Ukázalo se praktické vypracovávat periodicky dokument shrnující informace obsažené v účetnictví. Tento dokument se nazývá účetní závěrka. Díky informačním systémům dnes není problém, aby si podnikatel vygeneroval jakékoliv informace v jakékoliv podobě v účetní aplikaci v reálném čase. I dnes má ale účetní závěrka v tradičním pojetí své opodstatnění, a to při



prezentaci účetnictví obsažených v účetnictví externím subjektům (obchodní partneři, investoři, banky aj.). Účetnictví obsahuje takový detail, že předávat veškeré účetní zápisy externím subjektům není z pohledu podnikatele žádoucí, i když by to dnes bylo technicky, časově i cenově realizovatelné. A ostatně ani adresáti informací většinou o takovou míru detailu a množství dat nestojí, potřebují agregovanou informaci ve standardizovaném formátu, přesně tak, jak to nabízí účetní závěrka.

### 3.1.2 Druhy účetní závěrky

Existuje více druhů účetní závěrky:

- Účetní závěrka v plném a zjednodušeném rozsahu
- Řádná, mimořádná a mezitimní účetní závěrka
- Účetní závěrka samostatná a konsolidovaná

V závislosti na druhu účetní závěrky zákon o účetnictví stanoví, ve kterých případech je její sestavení povinné. Kromě uvedených druhů účetní závěrky nesmí být žádný jiný účetní záznam takto označován.

#### Účetní závěrka v plném a zjednodušeném rozsahu

Podobně jako existuje zjednodušených rozsah vedení účetnictví, mají některé účetní jednotky umožněno sestavit účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu.

**Účetní závěrku v plném rozsahu** sestavují zásadně účetní jednotky, které jsou akciovými společnostmi nebo jsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

**Účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu** sestavují účetní jednotky, které nemají povinnost ji sestavit v plném rozsahu.

Považuji za důležité zdůraznit, že možnost vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu neznamena možnost sestavovat účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu. Vymezení totiž nejsou shodná. Např. akciová společnost, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, musí sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu, ale může vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Opačný případ by ale podle mého rozboru právní úpravy neměl nastat, tj. pokud účetní jednotka má právo sestavit účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu, neměla by mít povinnost v plném rozsahu vést účetnictví.

#### Řádná, mimořádná a mezitimní účetní závěrka

### **Řádná účetní závěrka**

Účetní jednotky sestavují řádnou účetní závěrku v den, kdy uzavírají účetní knihy (tzv. rozvahový den), pokud je to zároveň poslední den účetního období. Informace se uvádějí v účetní závěrce vždy ke konci rozvahového dne.

### **Mimořádná účetní závěrka**

Účetní jednotky sestavují mimořádnou účetní závěrku v den, kdy uzavírají účetní knihy (tzv. rozvahový den), kterýžto ovšem není posledním dnem účetního období. Informace se uvádějí v účetní závěrce vždy ke konci rozvahového dne.

### **Mezitimní účetní závěrka**

Pokud zvláštní právní předpisy stanovují povinnost, aby účetní jednotky sestavili účetní závěrku, a to jindy, než ke konci rozvahového dne, nazývá se taková účetní závěrka mezitimní. Sestavení takové účetní závěrky je v zásadě stejné, jako sestavení účetní závěrky ke konci rozvahového dne. Základním rozdílem je, že při sestavení mezitimní účetní závěrky nedochází k uzavírání účetních knih. Mezitimní účetní závěrku musí např. sestavit k 31. prosinci účetní jednotka (netýká se organizační složky státu), která uplatňuje hospodářský rok a která je příjemcem prostředků ze státního rozpočtu nebo rozpočtů územních samosprávných celků a je povinna tyto prostředky vypořádat podle zvláštního právního předpisu<sup>16</sup>.

### **Účetní závěrka samostatná a konsolidovaná**

Účetní závěrka bez jakéhokoliv přívlastku je účetní závěrka za účetní jednotku jako takovou. Z důvodů odlišení od konsolidované účetní závěrky někdy bývá nazývána jako samostatná, i když zákon o účetnictví toto označení nepoužívá.

### **Konsolidovaná účetní závěrka**

Proč existuje vůbec komplikace v podobě konsolidované účetní závěrky? Účetní jednotka často může vykonávat kontrolu nad jinými účetními jednotkami. Transakcemi s takto spřízněnými osobami lze téměř libovolně manipulovat se stavem a výsledkem hospodaření kontrolované a kontrolující účetní jednotky, např.:

- zvýšení obratu kontrolující účetní jednotky – prodejem a zpětným odkupem téhož zboží kontrolované entitě, třeba milionkrát za rok, což není nic nezákonného, lze milionkrát, v souladu s účetnictvím zvýšit obrat (objem výnosů a nákladů),

---

<sup>16</sup> Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

- snížení zadlužení kontrolující účetní jednotky – dluh je převeden na kontrolovanou entitu – kontrolované jednotce vznikne obrovská ztráta a zadlužení, výsledek hospodaření kontrolující účetní jednotky je nedotčen, na rozvaze se vykáže nižší zadlužení,
- zvýšení zisku kontrolující účetní jednotky – prodej zboží s nereálně vysokými maržemi (zisky) kontrolované entitě, která ho prodává 3. osobám, pokud dosahuje nižší prodejní, než nákupní ceny, ztráty jsou v jejích účetních knihách, nikoliv v účetnictví kontrolující účetní jednotky.

Ponechme stranou, že z hlediska daňového by uvedené a jiné postupy neobstály a nevedly by ke snižování daňového nákladu. V účetnictví a účetní závěrce, a to plně v souladu se zákonem o účetnictví, budou uvedené transakce dosahovat zmíněných manipulativních efektů.

Informace z účetnictví, které by se daly téměř libovolně manipulovat, by měly malou hodnotu. Výše nastíněný problém a nutnost ho řešit odůvodňuje existenci konsolidované účetní závěrky. Konsolidovaná účetní závěrka, jak již sám název napovídá, informuje o stavu a výsledku hospodaření za konsolidovanou účetní entitu, tzv. konsolidační celek. Konsolidační celek je přesně definovaná množina spřízněných osob a konsolidovaná účetní závěrka shrnuje účetní informace za tento celek tak, že efekt transakcí uvnitř celku je eliminován způsobem, že nemůže docházet k nastíněným zkreslováním stavu a výsledku hospodaření vnitroskupinovými operacemi.

Konsolidovaná účetní závěrka je sestavená a upravená metodami konsolidace podle ZoÚ; existují tyto 3 konsolidační metody:

- a) plné konsolidace,
- b) poměrné konsolidace, nebo
- c) konsolidace ekvivalencí (protihodnotou).

Ustanovení ZoÚ týkající se samostatné účetní závěrky zásadně platí i pro konsolidovanou účetní závěrku.

Konsolidační celek tvoří jednak účetní jednotka, která je obchodní společností a je řídicí osobou nebo ovládající osobou ve smyslu § 66a ObchZ (konsolidující účetní jednotka), jednak účetní jednotky, které jsou řízenými nebo ovládanými osobami ve smyslu § 66a ObchZ nebo ve kterých konsolidující účetní jednotka vykonává podstatný vliv (konsolidované účetní jednotky). Podstatným vlivem se rozumí takový významný vliv na řízení nebo provozování podniku podle zvláštního právního předpisu, jenž není rozhodující ve smyslu § 66a ObchZ; není-li prokázán opak, považuje se za podstatný vliv dispozice nejméně s 20 % hlasovacích práv.

Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku za konsolidační celek má konsolidující účetní jednotka.

Konsolidující jednotka včas sděluje konsolidovaným účetním jednotkám zahrnutým do konsolidačního celku, že budou konsolidovány v určitém konsolidačním celku a konsolidované účetní jednotky mají povinnost poskytnout při konsolidaci potřebnou součinnost, především poskytnutím informací nutných ke konsolidaci účetní závěrky.

Konsolidující účetní jednotka je osvobozena od povinnosti konsolidovat, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje, účetní jednotky v konsolidovaném celku na základě svých posledních řádných účetních závěrek nepřekročily nebo nedosáhly alespoň dvou ze tří uvedených kritérií:

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

Uvedené osvobození se netýká účetních jednotek, které jsou bankami, nebo u účetních jednotek, které provozují činnost pojištění nebo zajištění podle zvláštních právních předpisů, a u účetních jednotek, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů.

O změnách ve vymezení konsolidačního celku v průběhu účetního období musí být uvedeny informace v příloze v konsolidované účetní závěrce.

Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje ke konci rozvahového dne konsolidující účetní jednotky. Konsolidované účetní jednotky sestavují účetní závěrku v zásadě ke konci rozvahového dne konsolidující účetní jednotky. Pokud rozvahový den konsolidované jednotky byl více jak 3 měsíce (6 měsíců pro zajišťovny a pojišťovny) před rozvahovým dnem konsolidující účetní jednotky, musí konsolidovaná účetní jednotka sestavit mezitimní účetní závěrku.

Délka účetního období při konsolidaci účetní závěrky musí být stejná.

### **3.1.3 Obsah účetní závěrky**

Účetní závěrka je upravena podrobně právními předpisy tak, aby představovala standardizovaný výkaz o stavu a výsledku hospodaření.

Paragraf 18 ZoÚ stanovuje 3 nedílné prvky, které jako nedílný celek tvoří účetní závěrku:

- a) *rozvaha (balance),*

Rozvahu si lze představit jako tabulku obsahující standardizovaný seznam aktiv a pasiv s uvedením jejich stavu k rozvahovému dni a minulému rozvahovému dni

b) *výkaz zisku a ztráty*<sup>17</sup> (v praxi se používá též název výsledovka, zákon ho nepoužívá),

Výkaz zisku a ztráty jako standardizovaný seznam výnosů a nákladů s peněžitým vyjádřením jejich objemu za účetní období končící rozvahovým dnem a za srovnatelné minulé období.

c) *příloha*.

Příloha jednoduše řečeno obsahuje další informace, obvykle v textové podobě, které mají být součástí účetní závěrky, ale do bodů a) a b) výše se „nevešly“. Příloha především vysvětluje a doplňuje rozvahu a výsledovku, tj. obsahuje podrobnější informace k významným položkám aktiv, pasiv, výnosů a nákladů. Dále obsahuje:

- informaci o použitých účetních metodách, popřípadě o odchylkách od těchto metod<sup>18</sup> s jejich řádným zdůvodněním a s uvedením jejich vlivu na majetek a závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky,
- případnou informaci o změně uspořádání, označování a obsahového vymezení rozvahy a výsledovky a použité způsoby oceňování, a to s jejím řádným zdůvodněním,
- případnou informaci o tom, že v účetní jednotce nastala skutečnost, která jí omezuje nebo zabraňuje v dohledné budoucnosti pokračovat v činnosti,
- do okamžiku sestavení účetní závěrky uvést informaci o:
  - skutečnostech, které poskytují další informace o podmínkách či situacích, které existovaly ke konci rozvahového dne,
  - skutečnostech, které jako nejisté podmínky či situace existovaly ke konci rozvahového dne,

---

<sup>17</sup> zvláštností je, že z důvodu své zvláštní povahy Pozemkový fond České republiky a státní fondy výkaz zisku a ztráty nesestavují

<sup>18</sup> Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.

a jejichž důsledky mění významným způsobem pohled na finanční situaci účetní jednotky,

- též informace o výši splatných závazků pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, o výši splatných závazků veřejného zdravotního pojištění a o výši evidovaných daňových nedoplatků u místně příslušných finančních orgánů.

Účetní závěrka může zahrnovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu.

Obsahové vymezení jednotlivých součástí účetní závěrky je stěžejní částí prováděcích vyhlášek.

Účetní závěrka povinně obsahuje několik taxativně vyjmenovaných informací obecného rázu:

- a) *jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky; u účetních jednotek podle § 1 odst. 2 písm. a) až c) ZoÚ sídlo nebo u účetních jednotek podle § 1 odst. 2 písm. d) až b) ZoÚ bydliště a místo podnikání, liší-li se od bydliště,*
- b) *identifikační číslo, pokud je má účetní jednotka přiděleno,*
- c) *právní formu účetní jednotky,*
- d) *předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla zřízena,*
- e) *rozvahový den nebo jiný okamžik, k němuž se účetní závěrka sestavuje,*
- f) *okamžik sestavení účetní závěrky.*

*Účetní závěrku podepisuje statutární orgán účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. a) až c) ZoÚ nebo podpisový záznam účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. d) až b) ZoÚ; připojením uvedeného podpisového záznamu se považuje účetní závěrka za sestavenou podle písmene f).*

### 3.1.4 Kvalitativní nároky na účetní závěrku

Počáteční zůstatky rozvahy, kterou se otevírá účetní období, se musí rovnat konečným zůstatkům těchto účtů bezprostředně předcházejícího období. Obdobně to platí pro podrozvahy.

*Informace v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti.*

**spolehlivá informace:** *jestliže podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, a je-li plná a včasná. Informace je včasná, je-li získána ve správném čase z hlediska její významnosti a nákladů na její získání, pokud tyto náklady nepřevýší přínosy plynoucí z této informace*

**rovnatelná informace:** jestliže vychází ze stejných předpokladů ohledně nepřetržitého fungování účetní jednotky, používá stejné uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztrát, jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování a stejné účetní metody

**významná (závažná) informace:** jestliže by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování osoby, která tuto informaci využívá (dále jen „uživatel“); u organizačních složek státu a u územních samosprávných celků, které jsou příjemci prostředků ze státního rozpočtu nebo s nimi hospodáří a jsou povinny tyto prostředky vypořádat podle zvláštního právního předpisu, se považuje za významnou též informace o ocenění nehmotného majetku ve výši nad 60 000 Kč a u samostatných movitých věcí nebo souboru movitých věcí ve výši nad 40 000 Kč.

**srozumitelná informace:** jestliže umožňuje jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit

- a) obsah účetních případů alespoň s použitím účetních metod
- b) obsah účetních záznamů s použitím technických prostředků, nosičů informací a programového vybavení.

Zákon vyžaduje dělit majetek a závazky na dlouhodobé a krátkodobé. Dlouhodobým se rozumí takový majetek a závazky, kde doba použitelnosti, popřípadě sjednaná doba splatnosti při vzniku účetního případu je delší než 1 rok, ostatní majetek a závazky jsou považovány za krátkodobé. Pokud s ohledem na charakter majetku a závazků objektivně nelze použít uvedená hlediska členění, je rozhodující záměr účetní jednotky projevený při jejich pořízení.

## 3.2 Výroční zpráva

Zákon o účetnictví (§ 21) ukládá určitým účetním jednotkám vedle účetní závěrky vypracovat ještě výroční zprávu nebo konsolidovanou výroční zprávu. Povinnost vypracovat výroční zprávu mají ty jednotky, které musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem, podle zákona o účetnictví. Účetní jednotky, které musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem na základě jiného právního předpisu, vyhotovují výroční zprávu nebo obdobný dokument, pokud jim tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis – jako příklad lze uvést § 18 zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů, který stanoví: „Strana a hnutí jsou povinny předložit každoročně do 1. dubna Poslanecké sněmovně k informaci výroční finanční zprávu...“. Výjimkou z výše uvedených pravidel je situace, kdy účetní závěrka ověřená auditorem v konkrétním případě být nemusí (např. v urč. situacích v insolvenčním řízení), pak účetní jednotka nevyhotovuje ani výroční zprávu.

Účelem výroční zprávy je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení.

Dále musí obsahovat nejméně finanční a nefinanční informace

- a) o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- b) o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- c) o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- d) o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- e) o tom, zda účetní jednotka má organizační složku podniku v zahraničí,
- f) požadované podle zvláštních právních předpisů.

Má-li to význam pro posouzení majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, finanční situace a výsledku hospodaření účetní jednotky, musí účetní jednotka, která používá investiční instrumenty ve smyslu zákona o cenných papírech, popř. další obdobná aktiva a pasiva, uvést ve výroční zprávě také informace o

- a) cílech a metodách řízení rizik dané společnosti, včetně její politiky pro zajištění všech hlavních typů plánovaných transakcí, u kterých se použijí zajišťovací deriváty, a
- b) cenových, úvěrových a likvidních rizicích a rizicích souvisejících s tokem hotovosti, kterým je účetní jednotka vystavena.

Výroční zpráva obsahuje též účetní závěrku a zprávu o auditu, případně další dokumenty a údaje podle zvláštního právního předpisu (aniž by to ZoÚ konkrétně specifikoval, případem dalšího dokumentu podle zvláštního právního předpisu je zpráva o vztazích podle § 66a odst. 9 ObchZ: „Jestliže ovládaná osoba zpracovává výroční zprávu podle zvláštního právního předpisu, musí být zpráva o vztazích mezi propojenými osobami připojena k výroční zprávě.“).

Za konsolidační celek se sestavuje konsolidovaná výroční zpráva.

Ohledně povinnosti sestavovat konsolidovanou výroční zprávu za konsolidační celek platí totéž, co pro konsolidovanou účetní závěrku – tuto povinnost má konsolidující účetní jednotka – obchodní společnost, která je řídicí osobou nebo ovládající osobou ve smyslu § 66a ObchZ.

Jsou-li obsahem konsolidované výroční zprávy i všechny informace o konsolidující účetní jednotce, které musí obsahovat její výroční zpráva, nemusí dotčená účetní jednotka vyhotovovat tuto zprávu. To je rozdíl s konsolidovanou účetní závěrkou, která nahradit účetní závěrku konsolidující jednotky nemůže.



### 3.3 Zveřejňování

Zveřejňování účetní závěrky i výroční zprávy upravuje jednak § 40 ObchZ, a jednak § 21a ZoÚ.

#### 3.3.1 Zveřejňování účetní závěrky i výroční zprávy podle zákona o účetnictví

##### Okruh povinných subjektů

Podle § 21a odst. 1 ZoÚ *účetní závěrku i výroční zprávu, jejichž vyhotovení vyžaduje právní předpis, mají povinnost zveřejnit pouze účetní jednotky zapisující se do obchodního rejstříku nebo ty, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis<sup>19</sup>*, a to v rozsahu, v jakém byla sestavena. Zákon zdůrazňuje, že tím nejsou dotčeny „*povinnosti účetních jednotek ke zveřejnění či uveřejnění jiných informací stanovené ve zvláštních právních předpisech<sup>20</sup>*“.

##### Předmět zveřejnění

Podle ZoÚ mají účetní jednotky povinnost zveřejnit účetní závěrku, výroční zprávu, konsolidovanou účetní závěrku, konsolidovanou výroční zprávu, i zprávu o auditu a informaci o tom, že zveřejňované účetní záznamy nebyly případně schváleny k tomu příslušným orgánem podle zvláštních právních předpisů (např. § 125 ObchZ).

Povinnost zveřejnění podle tohoto ustanovení se vztahuje na všechny informace účetní závěrky i výroční zprávy a konsolidované účetní závěrky i konsolidované výroční zprávy s výjimkou těch, na které se vztahuje utajení podle zák. č. 148/1998 Sb., o ochraně utajovaných skutečností, ve znění pozdějších předpisů, resp. zák. č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti, ve znění pozdějších předpisů.

##### Lhůta pro zveřejnění

Účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem zveřejňují účetní závěrku i výroční zprávu po jejich ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem podle zvláštních právních předpisů (např. § 125 ObchZ), a to ve lhůtě do 30 dnů od splnění obou uvedených podmínek, pokud zvláštní právní předpisy nestanoví lhůtu jinou, nejpozději však do konce

<sup>19</sup> Například § 18 zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a politických hnutích

<sup>20</sup> Například § 80a zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech

bezprostředně následujícího účetního období bez ohledu na to, zda byly tyto účetní záznamy uvedeným způsobem schváleny.

Jiné lhůty nejsou zákonem o účetnictví stanoveny.

### **Způsob zveřejnění**

ZoÚ přímo určuje, že pro tyto účely rozumí zveřejněním „jejich uložením do sbírky listin obchodního rejstříku“. Zákon ještě výslovně zdůrazňuje, že: „Povinnost zveřejnění uvedených účetních záznamů podle ZoÚ účetní jednotka splnila okamžikem jejich předání rejstříkovému soudu.“ Přitom účetní závěrka může být uložena jako součást výroční zprávy.

Účetní jednotky, které podle zvláštního právního předpisu předávají výroční zprávu České národní bance, povinnost zveřejnění uvedených účetních záznamů podle ZoÚ splní jejich předání ČNB.

V § 21 na konci odst. 4 ZoÚ byla od 15. března 2006 do 4. dubna 2007 v účinnosti věta, že *účetní jednotky, které musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem, zveřejňují účetní závěrku rovněž v Obchodním věstníku.*<sup>21</sup>

Účetní jednotky, které mají povinnost ověřování účetní závěrky auditorem podle ZoÚ, nesmí zveřejnit informace, které předtím nebyly ověřeny auditorem, způsobem, který by mohl uživatele uvést v omyl, že auditorem ověřeny byly.

### **Zveřejnění uložením do sbírky listin obchodního rejstříku a zveřejňování obchodním rejstříkem**

Obchodní rejstřík je upraven v obchodním zákoníku. Podle § 27 odst. 1 ObchZ je obchodní rejstřík veřejný seznam vedený v elektronické podobě, do něhož se zapisují zákonem stanovené údaje o podnikatelích. Součástí obchodního rejstříku je sbírka listin (§ 27 odst. 3 ObchZ). Podle § 38i odst. 1 písm. c) sbírka listin obchodního rejstříku obsahuje mj. výroční zprávy, řádné, mimořádné a konsolidované účetní závěrky, pokud nejsou součástí výroční zprávy, vyžaduje-li jejich vyhotovení právní předpis, dále zprávu auditora o ověření účetní závěrky a zprávu o vztazích mezi propojenými osobami. Podle § 38k odst. 4 ObchZ se tyto dokumenty vyhotovují a ukládají do sbírky listin v českém jazyce. Ve sbírce listin lze uložit i překlad takové listiny do jakéhokoliv cizího jazyka. Nepůjde-li o překlad

---

<sup>21</sup> NB: Tato věta byla přidána pozměňovacím návrhem v Poslanecké sněmovně. Zveřejňování v obchodním věstníku je úplatné, jeho provoz zajišťuje pro Ministerstvo vnitra soukromá vlivná společnost *Economia, a.s.* Po bouřlivé reakci veřejnosti byl podán stejnou poslankyní návrh na vypuštění této věty.

listiny do některého z úředních jazyků Evropské unie nebo jiného státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, musí být úředně ověřen.

Návrh na zápis, včetně listin zakládaných do sbírky listin, lze podat v listinné nebo elektronické podobě (§ 33 odst. 1 ObchZ).

Návrhy a listiny uchovává rejstříkový soud pouze v elektronické podobě, ledaže to charakter takového návrhu nebo listiny neumožňuje. Návrhy a listiny doručené v listinné podobě převede rejstříkový soud bez zbytečného odkladu do elektronické podoby (§ 33 odst. 3 ObchZ).

Ministerstvo spravedlnosti může vyhláškou stanovit, které návrhy na zápis a listiny lze podávat pouze v elektronické podobě. (§ 33 odst. 4 ObchZ). Taková vyhláška byla přijata s účinností od 1. 1. 2007 (č. 562/2006 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Podle ní listiny, které se zakládají do sbírky listin, jimiž se nedokládají skutečnosti uvedené v návrhu na zápis nebo změnu anebo výmaz zápisu v obchodním rejstříku, se podávají pouze v elektronické podobě ve formátu s příponou „pdf“. To je případ všech výše uvedených účetních dokumentů, které se ukládají do sbírky listin. Rejstříkovému soudu se zasílají elektronickou poštou nebo dodají na CD-R datovém nosiči.

K podání návrhu na zápis údajů zapisovaných do rejstříku (analogicky to podle mého názoru platí o ukládání listin) je zásadně oprávněna a povinna osoba, které se zápis týká. Návrh na zápis lze podat pouze na formuláři; podpis musí být úředně ověřen (§ 32 odst. 1 ObchZ).

Návrh na zápis musí být podán bez zbytečného odkladu po rozhodné skutečnosti (§ 32 odst. 3 ObchZ). Zákon blíže nestanoví, co se rozumí rozhodnou skutečností. V případě zveřejňování (konsolidované) účetní závěrky nebo (konsolidované) výroční zprávy, které mají být ověřeny auditorem je lhůta stanovena přímo v ZoÚ (jak je popsáno výše). V ostatních případech bude asi rozhodným den sestavení nebo vyhotovení příslušných dokumentů. Lhůta pro jejich sestavení nebo vyhotovení však není předepsána. Žádná lhůta v tomto případě tedy de facto neexistuje.

Podle § 27 odst. 4 ObchZ rejstříkový soud zveřejní uložení listiny do sbírky listin bez zbytečného odkladu po zápisu, ledaže právní předpis ukládá tuto povinnost někomu jinému (což není případ výroční zprávy a účetní závěrky). Podle § 27 odst. 5 ObchZ rozsah a způsob tohoto zveřejnění upraví vláda nařízením. Toto ustanovení je naplněno nař. vlády č. 503/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů, které v § 4 odst. 2 stanoví, že „Ve Věstníku se zveřejňuje oznámení o uložení každé listiny do sbírky listin obchodního rejstříku. Toto oznámení obsahuje označení listiny, osoby nebo osob, jichž se listina týká, a jsou-li tyto osoby zapsány v obchodním rejstříku, i rejstříkový soud, spisovou značku, pod kterou je

rejstříkový spis veden, a datum, kdy byla listina uložena do sbírky listin u rejstříkového soudu.“ Jedná se tedy skutečně o pouhé oznámení o uložení listiny, informace o tom, že urč. listina bylo do obchodního rejstříku uložena, bez uvedení jejího obsahu. Ustanovení § 3 nař. vl. 503/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů stanoví, že *na základě žádosti připojené návrhovatelem k listině ukládané do sbírky listin rejstříkového soudu se, spolu se zmiňovaným oznámením o uložení listiny, ve Věstníku zveřejňuje i obsah ukládané listiny buď v plném znění, nebo výňatky z něj, přičemž ve výňatku je třeba uvést podstatné části obsahu listiny.*

Cenu za zveřejnění nebo uveřejnění je povinen provozovateli portálu uhradit v tomto případě ten, koho se zveřejněný údaj týká (§ 6 odst. 2 nař. vl.). Např. cena za zveřejnění účetní závěrky je při podání v elektronické podobě 8 687 Kč, resp. při podání v listinné podobě 9 282 Kč (dle [www.obchodnivestnik.cz](http://www.obchodnivestnik.cz)).

### 3.3.2 Zveřejňování účetní závěrky i výroční zprávy podle obchodního zákoníku

V § 40 ObchZ (detailně rozebíraném v jiné části této práce) stanoví, že: *„obchodní společnosti a družstva zveřejňují účetní závěrky i výroční zprávy způsobem podle tohoto zákona a podle zvláštního právního předpisu“*. Obchodní společnosti a družstva se dle § 34 odst. 1. písm. a) ObchZ zapisují do obchodního rejstříku, proto se uvedené ustanovení vztahuje jen podmnožinu subjektů, které jako povinné subjekty označuje § 21a odst. 1 ZoÚ, který pokrývá všechny účetní jednotky zapisující se do obchodního rejstříku (a nejen obchodní společnosti a družstva).

Jestliže zákon o účetnictví rozumí zveřejněním uložení do sbírky listin obchodního rejstříku, obchodní zákoník rozumí zveřejněním publikací v obchodním věstníku (§ 769 a 770 ObchZ, nař. vlády č. 503/2000 Sb., o Obchodním věstníku). Vydávání Obchodního věstníku zabezpečuje Ministerstvo vnitra prostřednictvím portálu veřejné správy (§ 1 cit. nař.) a zveřejňují se v něm údaje v případech, ve kterých zveřejnění stanoví ObchZ (§ 2 odst. 1 cit. nař.).

Otázkou je, jak jde toto ustanovení dohromady s povinností podle ZoÚ a co to prakticky znamená pro obchodní společnosti a družstva, především s ohledem na značnou cenu zveřejnění v obchodním věstníku, kterou inkasuje jeho soukromý provozovatel. Podle mého názoru splnění povinnosti zveřejnit účetní závěrku a další dokumenty ve smyslu ZoÚ nezbavuje povinnosti podle ObchZ a obchodní společnosti a družstva bohužel musí obsah zmíněných dokumentů zveřejňovat publikací v obchodním věstníku, včetně finanční a administrativní zátěže, která se s tím pojí. Druhou stránkou věci je otázka, jaká sankce hrozí podnikateli, který poruší ustanovení právních předpisů o zveřejňování. Při porušení § 21a ZoÚ hrozí pokuta do výše 3% hodnoty aktiv. V případě § 40 ObchZ o zveřejnění (v

obchodním věstníku) mi není známo ustanovení, které by porušení tohoto ustanovení sankcionovalo.

## 3.4 Ověřování auditorem

### 3.4.1 Ověřování účetní závěrky

Povinnost ověření účetní závěrek auditorem stíhá řádné, mimořádné a konsolidované účetní závěrky, nikoliv mezitímní.

Povinnost mít řádnou a mimořádnou účetní závěrku ověřenou auditorem je stanovena v závislosti na těchto třech kritériích: Pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, účetní jednotka překročila nebo již dosáhla:

1. hrubá aktiva celkem více než 40 mil. Kč,
2. roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč,
3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců průběhu účetního období více než 50.

U akciových společností postačí splnění libovolného z uvedených kritérií. U obchodních společností a družstev postačí splnění libovolných 2 z uvedených kritérií. U ostatních účetních jednotek, vyjma *právnických osob, které mají sídlo na území České republiky a organizačních složek státu, postačí splnění libovolných 2 z uvedených kritérií. Jinak tuto povinnost mají účetní jednotky v dalších případech, jen stanoví-li tak zvláštní právní předpis.*

Z výše uvedené povinnosti existuje několik výjimek. Není nutné mít auditorem ověřenou účetní závěrku:

- a) sestavenou v průběhu konkursu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 kalendářních měsíců, počínaje prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni, kterým nastaly účinky prohlášení konkursu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor,
- b) sestavenou ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor,
- c) pokud došlo ke zrušení konkursu z důvodu, že majetek dlužníka je pro uspokojení věřitelů zcela nepostačující,
- d) pokud tak stanoví zvláštní právní předpis.

Z výše uvedeného laikovi vyplyne, že řádnou a mimořádnou účetní závěrku za první účetní období není nutné mít ověřenou auditorem, nestanoví-li tak zvláštní právní předpis. To ale není tak úplně pravda. Pokud jsou kritéria pro audit splněna v 1. i 2. účetním období existence účetní jednotky, není povinnost v 1. roce audit provádět. Nicméně v 2. roce tato povinnost je, a to včetně srovnatelných údajů za nejbližší předcházející období (tj. 1. období), čímž audit stavu a výsledku hospodaření za 1. účetní období vlastně bude muset být proveden. Zákon nepokrývá situaci, kdy účetní jednotka v 1. období kritérium splní a v dalším ne. Dalším způsobem, který vede ke zproštění povinnosti auditu je každoroční vytváření nové účetní jednotky, byť účelové.

Konsolidovaná účetní závěrka musí být vždy ověřena auditorem.

Položím-li si otázku, jestli povinnost ověřovat účetní závěrku mají pouze účetní jednotky, které jsou podnikatelé, dospívám k názoru, že téměř čistě ano - osoby jiné než podnikatelé nejsou vyloučeny, ale v úvahu připadají pouze spíše teoretické kombinace: např. fyzická osoba nepodnikající, které je uložena povinnost vést účetnictví dle zvláštního zákona (§ 1 odst. 2 písm. h zákona o účetnictví), která musí mít účetní závěrku a výroční zprávu ověřenou auditorem dle § 20 odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví.

### 3.4.2 Ověřování výroční zprávy

Pro ověřování výroční zprávy auditorem platí totéž, co jsem uvedl výše pro ověřování řádné a mimořádné účetní závěrky. Nenašel jsem ustanovení, které by stanovilo povinnost ověřovat auditorem konsolidovanou výroční zprávu. Je otázkou, jestli tento stav byl zákonodárcem zamýšlen. Podle ustanovení § 37 (sankce), který na rozdíl od neověření výroční zprávy auditorem, stejné opomenutí u konsolidované výroční zprávy nesankcionuje [srov. § 37 odst. 1 písm. e), resp. odst. 2 písm. d) ZoÚ], usuzuji, že to úmysl zákonodárce byl.

## 3.5 Sankce

Za nejzávažnější porušení ustanovení zákona o účetnictví jsou stanoveny sankce ve formě pokut. Zákon o účetnictví neoznačuje tato jednání jako přestupek, z hlediska právní teorie se tedy jedná o jiný správní delikt.

### **Obligatoční pokuta, do výše 6 % aktiv [§ 37 odst. 1 písm. a) – c) ZoÚ]**

Pokuta do výše 6 % hodnoty aktiv celkem se uloží účetní jednotce, která:

- a) *nevede účetnictví, nebo je nezačne vést ode dne stanoveného ZoÚ,*

b) *nesestaví účetní závěrku nebo nevyhotoví výroční zprávu, případně nesestaví účetní závěrku nebo nevyhotoví výroční zprávu ke dni stanovenému ZoÚ, nebo*

c) *nesestaví účetní závěrku nebo nevyhotoví výroční zprávu podle Mezinárodních účetních standardů, ač jí tento ZoÚ tuto povinnost stanoví.*

### **Obligatoriční pokuta, do výše 3 % aktiv [§ 37 odst. 2 ZoÚ]**

Pokuta do výše 3 % hodnoty aktiv celkem se uloží konsolidující účetní jednotce, která:

a) *nesestaví konsolidovanou účetní závěrku nebo nevyhotoví konsolidovanou výroční zprávu, případně nesestaví konsolidovanou účetní závěrku nebo nevyhotoví konsolidovanou výroční zprávu ke dni stanovenému podle ZoÚ,*

b) *nesestaví konsolidovanou účetní závěrku nebo nevyhotoví konsolidovanou výroční zprávu podle Mezinárodních účetních standardů, ač jí ZoÚ tuto povinnost stanoví,*

c) *sestaví neúplnou konsolidovanou účetní závěrku,*

d) *neověří konsolidovanou účetní závěrku auditorem, nebo*

e) *nezveřejní konsolidovanou účetní závěrku nebo konsolidovanou výroční zprávu.*

### **Fakultativní pokuta, do výše 3 % aktiv [§ 37 odst. 1 písm. d) – i) ZoÚ]**

Pokuta do výše 3% hodnoty aktiv celkem může být uložena účetní jednotce uložena, která:

a) *sestaví neúplnou účetní závěrku,*

b) *neověří účetní závěrku nebo výroční zprávu auditorem, ač jí ZoÚ tuto povinnost stanoví,*

c) *nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu způsobem stanoveným ZoÚ,*

d) *poruší povinnost uschovávat účetní záznamy,*

e) *uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje v účetních záznamech a způsobí tím, že účetní závěrka nebo výroční zpráva zkreslí věrný obraz předmětu účetnictví, nebo*

f) *vede účetnictví nesprávně.*

Pro účely vyměření pokuty se vychází z hodnoty aktiv celkem za účetní období, ve kterém k porušení právní povinnosti došlo, a to podle údaje z účetní závěrky. Podle mého názoru se i při vyměřování pokuty konsolidující účetní jednotky vychází z hodnoty aktiv této účetní jednotky, nikoliv aktiv konsolidačního celku. Zákon řeší případ, kdy není možné zjistit hodnotu aktiv pro účely vyměření pokuty z účetní závěrky za příslušné období tak, že se použije výše aktiv celkem zjištěná z účetní závěrky za bezprostředně předcházející účetní období a nelze-li ani

to, stanoví ji orgán, který porušení právní povinnosti projednává, kvalifikovaným odhadem.

*Odpovědnost za tento správní delikt má objektivní charakter. Při určení výměry pokuty účetní jednotce se přibliží ke závažnosti protiprávního jednání, zejména ke způsobu jeho spáchání a jeho následkům a ke okolnostem, za nichž bylo spácháno.*

*Odpovědnost účetní jednotky za protiprávní jednání zaniká, jestliže řízení o něm nebylo zahájeno do 1 roku ode dne, kdy se orgán příslušný ke uložení pokuty o protiprávním jednání dozvěděl, nejpozději však do 3 let ode dne, kdy bylo spácháno.*

Ke kontrole dodržování povinností stanovených zákonem o účetnictví obecně je v 1. stupni je oprávněn příslušný kontrolní orgán podle zvláštních zákonů – zák. č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, a zák. č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, ve znění pozdějších předpisů. Bude se jednat především o finanční úřady a finanční ředitelství. Stejně úřady jsou oprávněny k ukládání výše uvedených pokut. Ukládat pokuty může dále finanční úřad při správě daní podle zák. o správě daní a poplatků.

Při vybírání a vymáhání pokut se postupuje podle zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Rozhodnutí o uložení pokuty lze vykonat do 5 let po uplynutí lhůty určené pro její zaplacení. Příjem z pokut je příjmem státního rozpočtu.

Tytéž správní orgány, které jsou oprávněny udělovat výše udělené pokuty, mohou rozhodnutím uložit účetní jednotce povinnost odstranit protiprávní stav způsobený protiprávním jednáním, za něž lze uložit pokutu podle § 37 ZoÚ. Úhrn všech pokut uložených účetní jednotce za účelem vymožení splnění této povinnosti nesmí převyšovat 6 % hodnoty aktiv celkem.

### 3.6 Shrnutí kapitoly a zhodnocení

Ukázalo se praktické vypracovávat periodicky dokument shrnující informace obsažené v účetnictví. Tento dokument se nazývá účetní závěrka. Existuje více druhů účetní závěrky:

- Účetní závěrka v plném a zjednodušeném rozsahu
- Řádná, mimořádná a mezitimní účetní závěrka
- Účetní závěrka samostatná a konsolidovaná

V závislosti na druhu účetní závěrky zákon o účetnictví stanoví, ve kterých případech je její sestavení povinné. Účetní závěrka je upravena podrobně právními předpisy tak, aby představovala standardizovaný výkaz o stavu a výsledku



hospodaření. Účetní závěrku tvoří: rozvaha (bilance), výkaz zisku a ztráty a příloha. Účetní závěrka může zahrnovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu. Informace v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti.

Účetní jednotky, které musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem podle zákona o účetnictví, mají povinnost vypracovat vedle účetní závěrky zásadně i výroční zprávu. Účelem výroční zprávy je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení. Výroční zpráva obsahuje též účetní závěrku a zprávu o auditu, případně další dokumenty a údaje podle zvláštního právního předpisu (jako např. zprávu o vztazích mezi propojenými osobami). Za konsolidační celek se sestavuje konsolidovaná výroční zpráva.

Zveřejňování účetní závěrky i výroční zprávy upravuje jednak § 40 ObchZ, a jednak § 21a ZoÚ. Podle § 21a odst. 1 ZoÚ *účetní závěrku i výroční zprávu, jejichž vyhotovení vyžaduje právní předpis, mají povinnost zveřejnit pouze účetní jednotky zapisující se do obchodního rejstříku nebo ty, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.* ZoÚ přímo říká, že „Povinnost zveřejnění uvedených účetních záznamů podle ZoÚ účetní jednotka splnila okamžikem jejich předání rejstříkovému soudu.“ Od 15. března 2006 do 4. dubna 2007 bylo podle zákona o účetnictví nutné zveřejnění účetní závěrky též v Obchodním věstníku. Od 1. 1. 2007 je účinná vyhláška, podle které listiny, které se zakládají do sbírky listin, jimiž se nedokládají skutečnosti uvedené v návrhu na zápis nebo změnu anebo výmaz zápisu v obchodním rejstříku, se podávají pouze v elektronické podobě ve formátu s příponou „pdf“. To je případ i účetní závěrky a výroční zprávy. Rejstříkovému soudu se zasílají elektronickou poštou nebo dodají na CD-R datovém nosiči. Návrh na zápis musí být podán bez zbytečného odkladu po rozhodné skutečnosti (§ 32 odst. 3 ObchZ). Zákon blíže nestanoví, co se rozumí rozhodnou skutečností. V případě zveřejňování (konsolidované) účetní závěrky nebo (konsolidované) výroční zprávy, které mají být ověřeny auditorem je lhůta stanovena přímo v ZoÚ. V ostatních případech bude asi rozhodným den sestavení nebo vyhotovení příslušných dokumentů. Lhůta pro jejich sestavení nebo vyhotovení však není předepsána. Žádná lhůta v tomto případě tedy de facto neexistuje. Rejstříkový soud zveřejní (publikací v Obchodním věstníku) uložení listiny do sbírky listin bez zbytečného odkladu po zápisu. Jedná se o pouhé oznámení o uložení listiny, bez uvedení jejího obsahu.

V § 40 ObchZ stanoví, že: „*obchodní společnosti a družstva zveřejňují účetní závěrky i výroční zprávy způsobem podle tohoto zákona a podle zvláštního právního předpisu*“. Obchodní zákoník rozumí zveřejněním publikací v obchodním věstníku. Podle mého názoru splnění povinnosti zveřejnit účetní závěrku a další dokumenty ve smyslu ZoÚ nezbavuje povinnosti podle ObchZ a obchodní společnosti a družstva bohužel

musí obsah zmíněných dokumentů zveřejňovat publikací v obchodním věstníku, včetně finanční a administrativní zátěže, která se s tím pojí. Cenu za zveřejnění nebo uveřejnění je povinen provozovateli portálu uhradit v tomto případě ten, koho se zveřejněný údaj týká. Např. cena za zveřejnění účetní závěrky je při podání v elektronické podobě 8 687 Kč, resp. při podání v listinné podobě 9 282 Kč (dle [www.obchodnivestnik.cz](http://www.obchodnivestnik.cz)). Druhou stránkou věci je otázka, jaká sankce hrozí podnikateli, který poruší ustanovení právních předpisů o zveřejňování. Při porušení § 21a ZoÚ hrozí pokuta do výše 3% hodnoty aktiv. V případě § 40 ObchZ o zveřejnění (v obchodním věstníku) mi není známo ustanovení, které by porušení tohoto ustanovení sankcionovalo).

Stanovení sankcí je nutné a správné. Ne sice právním, ale velkým praktickým problémem jsou nedostatečně vymáhané povinnosti. Finanční úřady jsou přetížené a nezvládají provádět kontrolu subjektů, problémem je i obrovská odborná náročnost. Řešení?

Povinnost ověření účetní závěrek auditorem stíhá řádné, mimořádné a konsolidované účetní závěrky, nikoliv mezitimní. Ověření je povinné při splnění 1 nebo 2 ze 3 kritérií (aktiva celkem, čistý obrat a počet zaměstnanců). Existuje několik výjimek. Konsolidovaná účetní závěrka musí být vždy ověřena auditorem. Pro ověřování výroční zprávy auditorem platí totéž, co jsem uvedl výše pro ověřování řádné a mimořádné účetní závěrky. Nenašel jsem ustanovení, které by stanovilo povinnost ověřovat auditorem konsolidovanou výroční zprávu.

Za nejzávažnější porušení ustanovení zákona o účetnictví jsou stanoveny sankce ve formě pokut. Jedná se o jiný správní delikt, odpovědnost je objektivní. Za taxativně vyjmenované protiprávní jednání zákon stanoví pokutu obligatorní (do výše 6 nebo 3% aktiv) nebo fakultativní (do výše 3% aktiv). Pokuty jsou oprávněny udělovat finanční ředitelství a úřady. Při vybírání a vymáhání pokut se postupuje podle zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

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 jeho provoz. 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, zažité, a to i v zahraničí. To je snad jediný zbývající argument pro její zachování jako oddělený dokument.

Ověřování účetní závěrky je přínosné a velmi důležité jako prevence před jedním z důvodů hospodářské nestability. Posiluje důvěru investorů a trhu obecně. Na audit jsou kladeny stále větší důraz a nároky, a to z požadavku soukromého i veřejného sektoru.

## **4. Sjednocování finančního výkaznictví na komunitární a globální úrovni**

### **4.0 Struktura a cíl kapitoly**

Tato kapitola pojednává o sjednocování finančního výkaznictví na komunitární a globální úrovni. Globální úrovni – mezinárodním účetním standardům – se věnuji v podkapitole 4.1. Popisují instituce, které mezinárodní účetní standardy vytvářejí (oddíl 4.1.1), jak vytváření mezinárodních účetních standardů probíhá (oddíl 4.1.2). V této podkapitole jsem faktografická data čerpal ze zdroje [E4] nebo [www.iasb.org](http://www.iasb.org). Vliv, vztahy a rozdíly jiných významných účetních standardů, které v současnosti existují (USA), rozebírám v oddíle 4.1.3. Podkapitola 4.2 obsahuje komunitární úpravu. V jednotlivých oddílech zkoumám nejvýznamnější komunitární právní akty v oblasti účetnictví: Čtvrtá směrnice (4.2.1), Sedmá směrnice (4.2.2) a nejvýznamnější akt – nařízení 1606/2002 (4.2.3) - který rozebírám velmi zevrubně. V závěrečné podkapitole 4.3 se zabývám dopadem mezinárodních účetních standardů na české subjekty.

Cílem kapitoly popsat a rozebrat právní způsoby, jakými se v současné době globalizuje účetnictví. Jde jednak o celosvětovou, jednak o regionální harmonizace. Regionální harmonizace týkající se České republiky probíhá uvnitř Evropské unie a byly v ní učiněny v posledních několika letech významné kroky. K popisu právních otázek je nutné uvést minimální množství informací o institucích a systému, který existuje v této oblasti. Vedle toho je cílem i prozkoumání, jaké právní dopady má tato globalizace na české subjekty, jaké jsou problémy a jejich možná řešení.

### **4.1 Mezinárodní účetní standardy**

#### **4.1.1 Výborem pro mezinárodní účetní standardy a jeho nástupce Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy**

**Výborem pro mezinárodní účetní standardy (IASB)** byl založen v roce 1973 na základě smlouvy mezi účetními organizacemi z Kanady, Austrálie, Německa, Japonska, Mexika, Francie, Nizozemí, Spojeného království a USA. Postupně přibývali další. V roce 1982 již to byly všechny účetní organizace sdružené v Mezinárodní účetní federaci (IFAC). Mezinárodní účetní standardy

(IAS) vytvářelo několik desítek členů **Rady IASC**, což byli odborníci z členských organizací; v Radě též zasedala řada pozorovatelů bez hlasovacího práva, např. z Evropské Komise nebo FASB. Vedle Rady měl IASC ještě několik dalších orgánů, např.:

- **Stálý interpretační výbor (Standing Interpretations Committee, SIC)** – ve spolupráci s veřejností vytvářela výklady mezinárodních účetních standardů; ty schvalovala Rada
- **Konzultační skupinu (Consultative Group)** – poradní orgán reprezentující širokou řadu mezinárodních organizací v oblasti účetnictví

V roce 2000 se IASC rozhodl změnit strukturu. Od 1. dubna 2001 se přetvořil a přejmenoval na **Nadaci výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF, International Accounting Standards Committee Foundation)**, neziskovou právnickou osobu založenou podle práva USA, státu Delaware. IASCF je řízen 22 správci (Trustees), kteří jsou fyzické osoby, odborníci, jmenovaní podle kvót z jednotlivých kontinentů. Rada IASC jmenovala nominační výbor, který následně v květnu 2000 jmenoval první správce. Další správce budou jmenovat sami stávající správci. Současně s výše uvedenými změnami došlo ke kompletní změně orgánů. Současná podoba orgánů IASCF je následující:

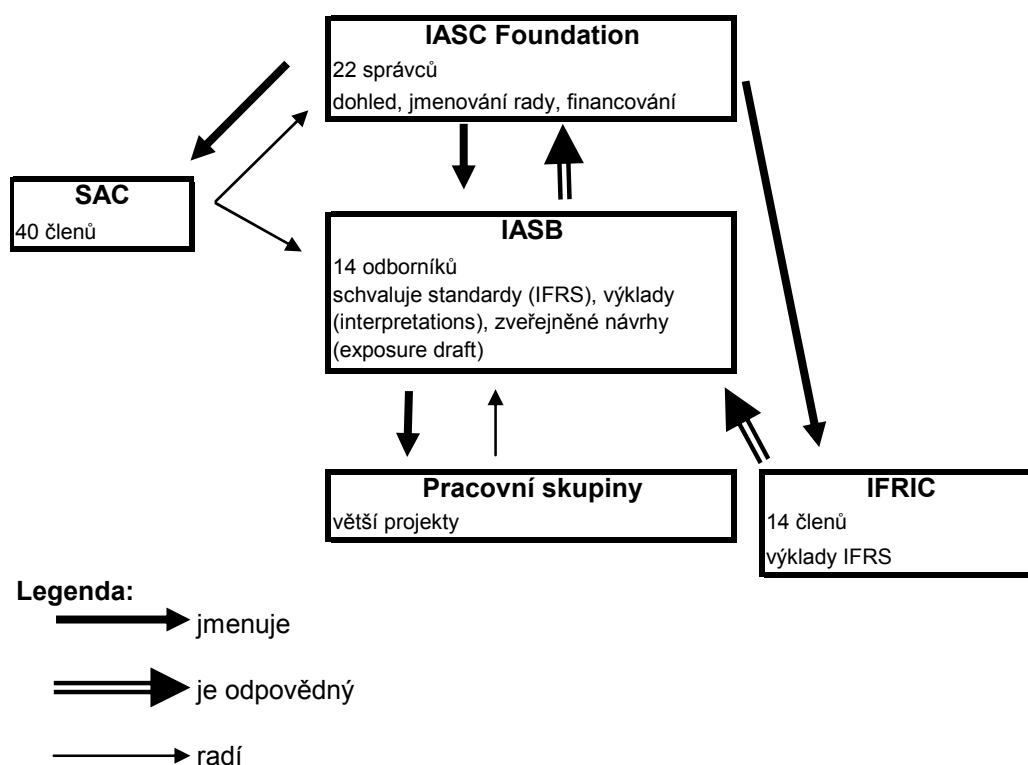
**Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB)** má výlučnou pravomoc přijímat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), což je nový název pro IAS. Většinu jejích pravomocí dříve vykonávala Rada IASC. IASB má 14 členů, což jsou fyzické osoby, odborníci jmenovaní IASCF. Zasedání se konají v Londýně, a to na pravidelné měsíční bázi. Jednání IASB (předtím Rady IASC) se jako nehlasující účastníci podílí představitelé několika subjektů. Tyto subjekty se úzce podílí na práci IASB, jsou to: Evropská Komise, European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), International Organization of Securities Commissions (IOSCO), Mezinárodní federace účetních (IFAC), Rada pro standardy finančního účetnictví USA (FASB), United States Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), United States Securities and Exchange Commission (SEC). Dvakrát za rok se koná v USA společná schůze s úřadem FASB.

**Výbor pro interpretace mezinárodních účetních standardů (IFRIC)** nahradil v činnosti dřívější Stálý interpretační výbor (SIC). IFRIC připravuje výklady standardů pro schválení Radou pro mezinárodní účetní standardy, která činí konečné rozhodnutí i v tomto případě. IFRIC má 14 členů jmenovaných správci na dobu 3 let

**Poradní rada pro standardy (SAC)** je poradní orgán IASB a IASCF, fórum pro účast právnických a fyzických osob se zájmy v oblasti účetní. Její členové jsou jmenováni správci na dobu 3 let.

**Pracovní skupiny** jsou expertní orgány určené k práci na jednotlivých projektech. Jsou vytvářeny ad hoc.

Schéma 1: Současná struktura IASC Foundation



Nadace IASC je financována podle vlastních slov širokou škálou subjektů, a to různými způsoby, aniž by to bylo konkrétně specifikováno. Rozpočet na rok 2008 je stanoven na 16 mil. GBP (500 mil. CZK) a částku se podařilo téměř shromáždit.

#### 4.1.2 Tvorba a podoba mezinárodních účetních standardů

IASCF klade dle svých prohlášení veliký důraz na kvalitu vydávaných standardů. Tomu odpovídá i množství kroků, které jsou v zájmu široké podpory standardů činěny (z nichž některé jsou nepovinné):

- konzultace SAC ohledně nového projektu,
- vytvoření pracovní skupiny pro nový projekt – nepovinný,
- vydání diskusního dokumentu (discussion paper) – nepovinný,
- předložení zveřejněného návrhu (exposure draft), pro který hlasovalo nejméně 9 členů Rady, včetně názorů členů IASB, kteří byli proti, k veřejné diskusi
- zveřejnit odůvodnění návrhu (basis for conclusion) – nepovinný,
- zvážit obdržené komentáře,
- zvážit konání veřejného slyšení – nepovinný,
- schválit standard (schvalovací většina je min. 9 hlasů),
- zveřejnit odůvodnění standardu.

Tímto postupem jsou od roku 2002 přijímány Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). To je nový název pro mezinárodní účetní standardy (IAS), vydávané do té doby. IFRS nezrušily IAS, ani se IAS platné v roce 2002 nepřejmenovaly na IFRS. Standardy pod oběma názvy existují vedle sebe, proto soubor mezinárodních účetních standardů bývá často nazýván IAS/IFRS. Každý standard má číslo a název. IFRS v číslování nenavazují na IAS, takže vedle sebe existuje současně např. IAS 1 a IFRS 1, každý zabývající se zcela jinou problematikou. Kromě IAS/IFRS jsou vydávány také interpretace, výklady standardů. Ty jsou pojmenovány podle výboru, který je připravuje IFRIC. Podobně, jako u standardů, dříve byly vydávány pod názvem SIC. To, co jsem uvedl o vztahu IAS a IFRS, platí ohledně SIC a IFRIC. IAS/IFRS stanovují účetní metody a pravidla pro sestavování finančních výkazů. Nepředepisují účetní osnovu nebo číslování účtů, tu ponechávají na účetní jednotce. Kromě několika desítek standardů existuje tzv. Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements (Rámec pro sestavení a prezentaci finančních výkazů), což není sám o sobě standard, je to obecný dokument IASB, který stanovuje:

- cíl finančních výkazů („poskytovat informace o stavu a výsledku hospodaření a o změně ve stavu hospodaření entity, které jsou užitečné široké skupině uživatelů při ekonomickém rozhodování“);
- základní předpoklady (věcná a časová souvislost, neomezené trvání účetní jednotky)
- kvalitativní charakteristiky finančních výkazů;

- definice prvků finančních výkazů (aktivum, pasivum, vlastní jmění, výnos, náklad);
- vykazování prvků finančních výkazů;
- měření prvků finančních výkazů;
- koncept kapitálu a udržení kapitálu.

Rámec obsahuje většinu základních principů, na kterých IAS/IFRS stojí a má obrovský význam pro udržení konzistence mezi standardy a pro řešení situací, pro která neexistují pravidla.

### **4.1.3 Standardy založené na principech a pravidlech, konvergence světových standardů**

V úvodní kapitole jsem vysvětlil, že účetnictví dnes stojí na stejných základech. Ale podrobná pravidla vedení účetnictví (účetní metody) jsou v různých státech více či méně odlišná; a jelikož použití různých účetních metod dává velmi často rozdílné výsledky, činí finanční výkazy z různých zemí nesrovnatelné. IASC si dala za cíl vytvořit kvalitní a obecně přijatelné standardy účetního výkaznictví, které, pokud by byly globálně přijaty, by zajistili tak užitečnou globální srovnatelnost finančních výkazů. Standardy se snaží být skutečně mezinárodní. Konkurentem IAS/IFRS v kandidatuře na globální účetní standardy jsou národní účetní standardy USA (dále též US GAAP). Ty mají nejdelší historii a jsou nejpropracovanější. Od IAS/IFRS se liší zásadně v pojetí (jsou založeny na pravidlech, tzv. rule based approach), jinak celkově jsou dosti podobné. US GAAP upravuje účetní metody tak, že stanovuje obrovské množství detailních pravidel. IAS/IFRS jsou založeny na principech (tzv. principle based approach). Stanovují základní, obecně platné principy a vedle nich samozřejmě též množství pravidel. Pokud chybí pravidlo pro nějakou konkrétní otázku, dospěje se k řešení aplikací principů, proto není nutné tak veliké množství pravidel, jako v US GAAP. V USA došlo v posledních desetiletích k několika obrovským účetním skandálům, jejichž příčinou bylo zneužití pravidel, resp. mezer v pravidlech. Obchod každým dnem zaznamenává nové druhy transakcí a situací, na které je téměř nemožné předvídat nebo na ně okamžitě reagovat tak, aby pro ně vždy existovaly pravidla. Pokud účetní jednotka zjistí, že něco není upraveno pravidly a tak použije metodu dle svých potřeb, může to mít fatální důsledky, aniž by účetní jednotka porušila nějaká pravidla a dalo se jí něco vytknout. Právě toto selhání rule based přístupu vede k ústupu US GAAP od pravidel a dochází ke konvergenci s IAS/IFRS. FASB (úřad pro US GAAP) a IASCF již formálně spolupracují na sblížování standardů. První



hmatatelný úspěch sblížení byl zaznamenán v listopadu 2007, kdy bylo povoleno společnostem kotovaným na burzách v USA podávat finanční výkazy i podle IAS/IFRS, do té doby bylo nutná konverze do US GAAP. Dá se očekávat, že v budoucnu svět dospěje ke jedinému globálnímu standardu, který bude kompromisem mezi těmito dvěma vůdčími světovými standardy a bude obsahovat rozumný poměr pravidel a obecných principů.

## 4.2 Komunitární právo

Komunitární právo obsahuje významnou úpravu v oblasti účetnictví. Její stěžejní část se nachází v předpisech sekundárního práva, a to směrnicích a nařízeních. Přijímání směrnic, resp. nařízení v této oblasti je založeno především na čl. 94, resp. čl. 95 odst. 1 Smlouvy o založení Evropského společenství (dále též „SES“), které opravňují příslušné instituce EU přijímat tyto právní normy ke sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování společného trhu., resp. jejichž účelem je vytvoření a fungování vnitřního trhu.

První kroky v koordinaci v oblasti účetnictví představovaly Čtvrtá a Sedmá směrnice, přijaté v 70. a 80. letech<sup>22</sup>. V rámci srovnání podmínek, zvýšení transparentnosti a efektivity tržního prostředí byla stanovena povinnost sestavovat, zveřejňovat a ověřovat určité účetní dokumenty, včetně stanovení toho, co by měly tyto dokumenty obsahovat. Jednalo se především o účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky. Bylo dosaženo jisté základní míry standardizace a srovnatelnosti. Nicméně vzhledem k tomu, že směrnice nemohly upravit podrobně účetní metody pro velké množství účetní materie, nedošlo ke sjednocení účetních metod, což vede k více či méně nesrovnatelným účetním informacím. V druhém kroku byl hledán způsob, jakým zvýšit jednotnost používaných účetních metod a zlepšit srovnatelnost účetních informací. Jediným logickým řešením bylo přijetí souboru standardů upravujících účetní metody. V polovině roku 2000 Komise uveřejnila sdělení "Strategie účetního výkaznictví EU: cesta vpřed", v němž navrhla, aby všechny společnosti Společenství s veřejně obchodovanými cennými papíry sestavovaly své konsolidované finanční výkazy v souladu s jednotným souborem účetních standardů, a to jmenovitě s mezinárodními účetními standardy (IAS),

---

<sup>22</sup> A také sem bývá řazena Osmá směrnice, tj. č. 84/253, která byla v roce 2006 zrušena a nahrazena směrnicí č. 43/2006. Jelikož se tato směrnice zabývá účetnictvím jen okrajově (upravuje schvalování osob pověřených prováděním auditů účetních dokumentů), nebudu se jí dále věnovat.

nejpozději do roku 2005. Toto pojetí pak v roce 2002 bylo vtěleno do nařízení. Původně byla zvažována i myšlenka vytvoření vlastních evropských standardů, ale ta byla opuštěna a bylo upřednostněno zmiňované mezinárodnější řešení – převzetí zpracovaného souboru již existujících a časem prověřených IAS/IFRS.

Níže rozebírám úpravu účetnictví podnikatelů v jednotlivých nejvýznamnějších předpisech komunitárního práva.

#### **4.2.1 Směrnice Rady EU č. 78/660/EHS (nazývaná Čtvrtá směrnice), o ročních účetních závěrkách některých forem společností**

Odůvodnění potřeby komunitární úpravy v této oblasti a její základní zásady:

- *koordinace předpisů členských států týkajících se struktury a obsahu ročních účetních závěrek a výročních zpráv, použitých metod oceňování a zveřejňování těchto dokumentů ve vztahu mimo jiné k akciovým společnostem a společnostem s ručením omezeným je důležitá zejména pro ochranu společníků a třetích osob;*
- *je nezbytné, aby byly ve Společenství stanoveny minimální rovnocenné právní požadavky na rozsah finančních informací, jež by měly být zveřejňovány společnostmi, které si vzájemně konkurují;*
- *roční účetní závěrky musí podávat věrný a pravdivý obraz o stavu aktiv, pasiv, finanční pozici a zisku nebo ztrátě společnosti; za tímto účelem je nutno předepsat povinné členění rozvahy a výsledovky a je nutno stanovit minimální obsah komentáře k účetní závěrce a výroční zprávy;*
- *je nutné koordinovat různé metody oceňování aktiv a pasiv, aby bylo zaručeno, že roční účetní závěrky budou obsahovat srovnatelné a rovnocenné informace;*
- *u ročních účetních závěrek musí být prováděn audit osobami, které jsou k tomu zmocněny a jejichž minimální kvalifikace bude předmětem další koordinace; jen malé společnosti mohou být zproštěny povinnosti auditu;*
- *pokud je společnost součástí skupiny, je žádoucí, aby se zveřejnila konsolidovaná účetní závěrka odrážející věrný a pravdivý obraz činnosti skupiny jako celku.*

Ustanovení směrnice jsou aplikovatelná jen na určité typy společností – jsou vyjmenovány pro jednotlivé země. Pro ČR je to s.r.o. a a.s. V zahraničí se směrnice týká i komanditní společnosti na akcie, tento typ však u nás neexistuje.

Podle směrnice roční účetní závěrka obsahuje rozvalu, výsledovku a komentář k účetní závěrce. Tyto dokumenty tvoří jeden celek. Roční účetní závěrka musí být sestavena v souladu se směrnicí a jasně, dále musí podávat pravdivý a

věrný obraz o stavu aktiv, pasiv, finanční pozici a zisku nebo ztrátě společnosti. Zákon o účetnictví těmto ustanovením plně vyhovuje, komentář k účetní závěrce nazývá přílohou.

Směrnice stanovuje povinné členění rozvahy a výsledovky přesným vyjmenováním řádků (položek) a jejich číslováním. Výjimky jsou připuštěny výjimečně a musí být popsány v komentáři k účetní závěrce s odůvodněním. Předepsané položky rozvahy a výsledovky musí být uvedeny odděleně a ve stanoveném pořadí. Podrobnější členění je přípustné. Opět jsou připuštěny odůvodněné výjimky. Jakákoli kompenzace mezi položkami aktiv a pasiv nebo mezi položkami nákladů a výnosů se zakazuje. Některé položky rozvahy a výsledovky jsou blíže charakterizovány. Je stanoveno, že dlouhodobost aktiva se posuzuje podle účelu, ke kterému je aktivum určeno. Struktura rozvahy po formální stránce může nabývat 2 variant (čl. 9 a 10) a výsledovka 4 variant (čl. 23 až 27) – členský stát stanoví jednu formu nebo dovolí používat více forem a společnost si volí jednu z nich. Varianty rozvahy 1 (čl. 9) a varianta 2 (čl. 10) se liší pouze formálně – tím, že číslování aktiv a pasiv je kontinuální (var. 2), resp. oddělené (var. 1). Varianty výsledovky se liší o něco výrazněji, ale rozdíly jsou též spíše formálního charakteru.

Členské státy mohou povolit společně, které k rozvahovému dni nepřekročí limity dvou ze tří stanovených kritérií (bilanční suma, čistý obrat, počet zaměstnanců), aby sestavovali rozvahu a/nebo výsledovku v hrubším členění.

Směrnice se celkem podrobně zabývá způsobem oceňování položek rozvahy a výsledovky. Rovněž jsou stanoveny zásady sestavování výročních zpráv: předpoklad neomezeného trvání účetní jednotky, neměnnosti účetní metod, obezřetnosti.

Směrnice stanovuje minimální údaje, které musí obsahovat komentář k účetní závěrce a výroční zpráva.

Řádně schválená roční účetní závěrka se spolu s výroční zprávou a zprávou osoby pověřené ověřením účetní závěrky zveřejňují způsobem stanoveným vnitrostátními právními předpisy a článkem 3 směrnice č. 68/151/EHS. Vnitrostátní právní předpisy však mohou povolit, aby výroční zpráva nemusela být zveřejňována tímto způsobem. V takovém případě bude veřejnosti přístupná v sídle společnosti v daném členském státě.

Pokud se roční účetní závěrka a výroční zpráva zveřejňují v nezkrácené podobě, musí být reprodukovány ve formě a obsahu, na jejichž základě osoba pověřená ověřením účetní závěrky vypracovala svou zprávu. Musí k nim být připojen plný text její zprávy. Pokud měla osoba pověřená ověřením účetní závěrky

jakékoli výhrady nebo odmítla zprávu o účetní závěrce podat, musí být tato skutečnost spolu s uvedením důvodů uvedena.

Společnosti si musí nechat provést audit své roční účetní závěrky jednou nebo více osobami oprávněnými k provádění auditu účetní závěrky podle vnitrostátních právních předpisů. Osoba nebo osoby pověřené ověřením roční účetní závěrky musí rovněž ověřit, zda je výroční zpráva v souladu s roční účetní závěrkou za dané účetní období.

Členské státy měly povinnost uvést v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do dvou let od jejího oznámení. Naplnění některých ustanovení v určitých případech bylo odloženo až o dalších devět a půl roku.

#### 4.2.2 Směrnice Rady EU č. 83/349/EHS (nazývaná Sedmá směrnice), o konsolidovaných účetních závěrkách

Odůvodnění potřeby komunitární úpravy v této oblasti a její základní zásady:

- *konsolidované účetní závěrky musí být sestaveny tak, aby finanční informace o takových skupinách byly poskytnuty společníkům a třetím osobám; vnitrostátní právní předpisy týkající se konsolidovaných účetních závěrek proto musí být koordinovány, aby se docílilo srovnatelnosti a rovnocennosti těchto informací;*
- *je nutno stanovit určité zásady vztahující se k sestavování konsolidovaných účetních závěrek a k oceňování použitému při jejich sestavování, aby bylo zajištěno, že takové účetní závěrky slučují odpovídající a srovnatelné položky, nejen pokud jde o metody jejich oceňování, ale i pokud jde o účetní období, které je předmětem účetní závěrky;*
- *pro stanovení podmínek konsolidace je třeba přihlížet nejen k případům, kdy je výkon kontroly založen na většině hlasovacích práv, ale také k případům, kdy je založeno na dohodách, pokud jsou povoleny, a k případům, kdy podniky<sup>23</sup> mají ve skupinách mezi sebou vztah vzájemné rovnosti;*
- *cílem koordinace právních předpisů o konsolidovaných účetních závěrkách je ochrana zájmů kapitálových společností; tato ochrana předpokládá povinné sestavování konsolidované účetní*

---

<sup>23</sup> Slovo podnik, které české vnitrostátní právo používá jako termín, je v oficiální české verzi této komunitární směrnice používáno dosti divoce, v některých případech evidentně označuje právní entitu (osobu, subjekt práva), což není v souladu ani s převažujícím chápáním tohoto termínu v normách komunitárního práva samého.

*závěrky společností patřící do skupiny podniků, alespoň tam, kde je tato společnost mateřským podnikem, resp. konečným mateřským podnikem;*

- *konsolidovaná účetní závěrka musí podávat věrný a pravdivý obraz o stavu aktiv a pasiv, o finanční pozici a o zisku nebo ztrátě za všechny podniky zahrnuté do konsolidace; konsolidace by proto v zásadě měla zahrnovat všechny podniky dané skupiny a měla by úplným způsobem zahrnovat aktiva a pasiva, výnosy i náklady těchto podniků a samostatné zveřejnění účastí osob stojících mimo skupinu; přičemž je však nutno provést takové úpravy, aby byl vyloučen vliv finančních vztahů mezi konsolidovanými podniky;*
- *účasti na kapitálu podniků, v nichž mají podniky zahrnuté do konsolidace podstatný vliv, musí být zahrnuty do konsolidované účetní závěrky na základě ekvivalenční metody;*
- *komentář ke konsolidované účetní závěrce musí obsahovat podrobné údaje o podnicích podléhajících konsolidaci.*

Členský stát podle směrnice nařídí každému podniku<sup>22</sup>, který se řídí jeho vnitrostátním právem, aby sestavil konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou výroční zprávu, pokud tento podnik (mateřský podnik) splňuje alespoň jedno z taxativně stanovených kritérií, které představují kontrolu nad jiným podnikem (dceřiným podnikem), a to v zásadě bez ohledu na to, kde je sídlo těchto dceřiných podniků.

Nejdůležitější kritéria představující kontrolu nad jiným podnikem jsou následující:

- přímá či nepřímá dispozice s většinou hlasovacích práv akcionářů nebo společníků v dceřiném podniku,
- právo přímo či nepřímo jmenovat či odvolat většinu členů správního, řídicího nebo dozorčího orgánu dceřiného podniku,
- právo uplatňovat rozhodující vliv na dceřiný podnik, a to i na základě smlouvy apod.

Mateřský podnik a všechny jeho dceřiné podniky podléhají konsolidaci, pokud mateřský podnik nebo jeden či více dceřiných podniků má jednu z forem společností, na které se vztahuje tato směrnice. Vymezení, na které typy společností se směrnice aplikuje, je stejné jako u Čtvrté směrnice (pro ČR je to s.r.o. a a.s., v zahraničí se směrnice týká i komanditní společnosti na akcie). Členské státy mohou povolit osvobození mateřského podniku od povinnosti konsolidovat, pokud nemá formu společnosti, na kterou se aplikuje tato směrnice. Existují i další případy osvobození, např. pro finanční holdingovou společnost.

Členské státy mohou stanovit osvobození od povinnosti konsolidovat společnostem, které k rozvahovému dni nepřekročí limity dvou ze tří stanovených kritérií (bilanční suma, čistý obrat, počet zaměstnanců). Kritéria jsou stejná jako ve Čtvrté směrnici.

Členské státy mají povinnost osvobodit od povinnosti konsolidovat každý mateřský podnik, který se řídí jejich vnitrostátním právem a který je zároveň dceřiným podnikem, řídí-li se jeho vlastní mateřský podnik právem členského státu a:

- a) mateřský podnik je držitelem veškerých akcií nebo podílů osvobozeného podniku; nebo
- b) mateřský podnik drží min. 90 % akcií nebo podílů osvobozeného podniku a osvobození schválili ostatní akcionáři či společníci tohoto podniku.

Toto osvobození je podmíněno splněním řady dalších podmínek, např. se nesmí týkat společností, jejichž cenné papíry jsou přijaty ke kotování na burze cenných papírů působící v některém členském státě. Směrnice se v několika člancích detailně upravuje další případy a možnosti osvobození (např. nevýznamné dceřiné podniky) nebo jeho zúžení.

Podle směrnice konsolidovaná účetní závěrka obsahuje konsolidovanou rozvahu, konsolidovanou výsledovku a komentář k účetní závěrce. Tyto dokumenty tvoří jeden celek. Konsolidovaná účetní závěrka musí být sestavena v souladu se směrnicí a jasně, dále musí podávat pravdivý a věrný obraz o stavu aktiv, pasiv, finanční pozici a zisku nebo ztrátě skupiny podniků zahrnutých do konsolidace jako celku. Členění konsolidované účetní závěrky odkazuje na příslušné články Čtvrté směrnice, tzn. že i struktura konsolidované rozvahy po formální stránce může nabývat 2 variant a konsolidovaná výsledovka 4 variant. Sedmá směrnice obsahuje řadu ustanovení řešící nezbytné úpravy vyplývající ze zvláštních vlastností konsolidované účetní závěrky ve srovnání s roční účetní závěrkou (např. goodwill, některé informace navíc obsažené v komentáři apod.). Oceňování aktiv a pasiv konsolidované účetní závěrky je rovněž řešeno odkazem na Čtvrtou směrnici.

Směrnice upravuje metodu konsolidace. Obecně platí, že aktiva a pasiva, resp. výnosy a náklady podniků zahrnutých do konsolidace jsou v plné míře zahrnuty do konsolidované rozvahy, resp. konsolidované výsledovky, jako by tyto podniky představovaly jediný podnik; vnitroskupinové transakce a zůstatky se vylučují. Na příslušných místech rozvahy a výsledovky se zobrazují menšinové podíly („non-controlling interest“). Metody konsolidace musí být uplatňovány mezi jednotlivými účetními obdobími zásadně jednotně.

Konsolidovaná účetní závěrka se zásadně sestavuje ke stejnému dni jako roční účetní závěrka mateřského podniku.

Směrnice upravuje stručně též konsolidovanou výroční zprávu. Konsolidovanou účetní závěrku je nutné ověřovat auditorem. Auditor musí navíc ověřit soulad konsolidované výroční zprávy a konsolidované účetní závěrky za dané účetní období.

Zveřejňování konsolidované účetní závěrky je upraveno stejným způsobem jako ve Čtvrté směrnici.

Členské státy měly povinnost uvést v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do 1. 1. 1988, s případným fakultativním odkladem o 2 roky.

### **4.2.3 Nařízení ES č. 1606/2002, o používání mezinárodních účetních standardů**

Odůvodnění potřeby komunitární úpravy v této oblasti a její základní zásady:

- *V zájmu lepšího fungování vnitřního trhu musí společnosti s veřejně obchodovanými cennými papíry používat jednotný soubor vysoce kvalitních mezinárodních účetních standardů pro sestavování svých konsolidovaných účetních závěrek. Taktéž je důležité, aby standardy účetního výkaznictví používané společnostmi Společenství, které působí na finančních trzích, byly mezinárodně uznávané a staly se skutečně světovými standardy. To předpokládá zvýšenou konvergenci účetních standardů, které se v současnosti mezinárodně používají, s konečným cílem dosáhnout jednotného souboru světových účetních standardů.*
- *Směrnice Rady 78/660/EHS (Čtvrtá směrnice), o ročních účetních závěrkách některých forem společností a směrnice Rady 83/349/EHS (Sedmá směrnice), o konsolidovaných účetních závěrkách, směrnice Rady 86/635/EHS, o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a jiných finančních institucí a směrnice Rady 91/674/EHS, o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven se vztahují též na společnosti Společenství s veřejně obchodovanými cennými papíry. Požadavky na vykazování, které jsou stanovené v uvedených směrnících, nemohou zabezpečit vysokou úroveň průhlednosti a srovnatelnosti účetního výkaznictví všech společností Společenství s veřejně obchodovanými cennými papíry, což je nezbytnou podmínkou pro vytvoření integrovaného kapitálového trhu, který funguje účinně a hladce a efektivně. Proto je potřebné doplnit právní rámec pro společnosti s veřejně obchodovanými cennými papíry.*
- *Cílem tohoto nařízení je přispět k účinnému fungování kapitálového trhu, které je efektivní z hlediska nákladů. Ochrana investorů a zachování důvěry ve finanční trhy je též důležitým aspektem dotvoření vnitřního trhu v této oblasti. Toto nařízení posiluje volný pohyb kapitálu*

*na vnitřním trhu a pomáhá společností Společenství soutěžit na stejném základě s ohledem na finanční zdroje, které jsou k dispozici na kapitálových trzích Společenství a na světových kapitálových trzích.*

- *Pro konkurenceschopnost kapitálových trhů Společenství je důležité dosáhnout sblížení standardů, které se používají v Evropě k sestavování finančních výkazů, s mezinárodními účetními standardy, které se mohou celosvětově využívat pro přeshraniční transakce anebo kotování na burzách kdekoli na světě.*
- *Pro schválení mezinárodních účetních standardů k používání ve Společenství je potřebné, za prvé, aby splňovaly základní požadavek výše uvedených směrnic Rady, tj. že výsledkem jejich používání bude pravdivý a věrný obraz finanční situace a výkonnosti podniku – tato zásada musí být posouzena s ohledem na uvedené směrnice Rady, aniž by to znamenalo přísnou shodu se všemi jednotlivými ustanoveními těchto směrnic; za druhé, aby v souladu se závěry Rady ze dne 17. července 2000 byly v souladu s evropským veřejným zájmem, a na závěr, aby splňovaly základní kritéria s ohledem na kvalitu informací, které jsou potřebné pro finanční výkazy, aby byly užitečné pro uživatele.*
- *Klíčem k upevnění důvěry investorů ve finanční trhy je přiměřený a přísný režim uplatňování standardů. Členské státy jsou povinny přijmout na základě článku 10 SES vhodná opatření pro zabezpečení shody s mezinárodními účetními standardy. Komise zamýšlí ve styku s členskými státy dosáhnout společného přístupu k uplatňování standardů, především prostřednictvím Evropského výboru regulátorů trhů s cennými papíry (CESR).*

#### **Definice mezinárodních účetních standardů**

Nařízení rozumí pod „mezinárodními účetními standardy“:

- "International Accounting Standards" (IAS),
- "International Financial Reporting Standards" (IFRS) a
- související výklady (výklad SIC a IFRIC),
- následné změny těchto standardů a souvisejících výkladů, budoucí standardy a související výklady, které vydá anebo schválí International Accounting Standards Board (IASB).

Mezinárodními účetními standardy se věnuji podrobně v jiné části této práce. Pro účely této pasáže uvádím jen, že mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví (IFRS), před rokem 2001 vydávané pod názvem Mezinárodní účetní standardy (IAS) vypracovala Mezinárodní rada pro účetní standardy (IASB), před rokem 2001 pracující pod názvem Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC).

#### **Postup rozhodování o platnosti mezinárodních účetních standardů v rámci Společenství**



Mezinárodní rada pro účetní standardy je externí subjekt, jehož minulé a budoucí výtvořby v podobě současných a budoucích standardů nemohou být bez dalšího pramenem komunitárního práva. Nařízení stanoví, že o platnosti mezinárodních účetních standardů v rámci Společenství rozhoduje Komise EU, a to postupem podle rozhodnutí 1999/468/ES.

Tento postup je v komunitárním právu dobře známý, nicméně pro účely této práce považují za vhodné jej alespoň stručně popsat. Legislativní pravomoc, tj. tvorba sekundárního práva, především nařízení a směrnic, je Smlouvou o založení Evropského společenství svěřena Radě EU, Evropskému parlamentu, nebo, stále častěji, oběma těmito institucím dohromady. Komise EU funguje jako výkonný orgán, který v oblasti legislativy má především pravomoc podávání návrhů, a to výlučnou. Komise EU je k plnění svých rozsáhlých úkolů vybavena příslušným personálem, má k dispozici více pracovníků, než všechny ostatní orgány Společenství dohromady. Do jisté míry by se dala přirovnat k ministerstvům ve státech. Některé akty sekundárního práva nicméně vyžadují poměrně vysoké nároky na odbornost, podrobnost úpravy apod. V takových případech se ve vnitrostátním právu obvykle sahá k podzákonným, prováděcím právním předpisům, které vydávají v rámci zákona orgány, které k tomu mají potřebné zázemí, především ministerstva. Podobně je tomu i v komunitárním právu. Smlouva o založení Evropského společenství v článku 202 odrážce třetí stanovuje, že: „K dosažení cílů vytyčených touto smlouvou a za podmínek jí vymezených Rada svěřuje Komisi v aktech, které přijímá, pravomoci provádění předpisů, které vydá. Rada může upravit určité podmínky výkonu těchto pravomocí. Rada si může rovněž ve zvláštních případech vyhradit právo vykonávat tyto prováděcí pravomoci přímo.“ Zmíněné „určité podmínky výkonu těchto pravomocí“, které může Rada upravit, jsou obsaženy v rozhodnutí Rady č. 1999/468/ES. Velmi zjednodušeně řečeno má Komise tímto rozhodnutím uloženo konzultovat návrh svého opatření s určitým výborem a vzít v potaz jeho stanovisko. Míra závaznosti stanoviska výboru a přesný postup závisí na tom, do jakého ze 3 obecných postupů záležitost spadá. Existuje poradní, řídicí a regulativní postup. Rozhodnutí velmi stručně nastiňuje, v jakých případech se použije jaký postup, často to ale stanovuje sám tzv. základní akt, který má Komise provádět. V našem případě základní akt představuje nařízení č. 1606/2002, o používání mezinárodních účetních standardů, a to výslovně v čl. 6 stanovuje, že se použije regulativní postup. Regulativní postup je ten nejpřísnější, Komisi nejvíce svazující. Komisi je v tomto případě nápomocen Regulativní výbor pro účetnictví, který je složený ze zástupců členských států, ale předsedá mu zástupce Komise.

Zástupce Komise předloží výboru návrh opatření (standardů), která mají být přijata. Výbor zaujme stanovisko k návrhu ve lhůtě, kterou může předseda určit s

ohledem na naléhavost věci. Stanovisko se přijímá většinou a za použití vah hlasů stanovených ve SES pro hlasování v Radě EU kvalifikovanou většinou. Předseda výboru nehlasuje. Pokud je stanovisko výboru k návrhu kladné, Komise návrh přijme. Je-li stanovisko výboru záporné nebo výbor žádné stanovisko nezaujme, předloží Komise Radě neprodleně návrh opatření, která mají být přijata, a uvedomí o tom Evropský parlament. Rada se může do 3 měsíců od chvíle, kdy jí byla věc přidělena, usnést o návrhu kvalifikovanou většinou, že s ním nesouhlasí. Komise jej znovu projedná a může Radě na základě Smlouvy předložit pozměněný návrh, původní návrh nebo návrh právního předpisu. Pokud po uplynutí lhůty 3 měsíců Rada navrhovaná prováděcí opatření nepřijala ani nevyjádřila nesouhlas s návrhem na prováděcí opatření, přijme navrhovaná prováděcí opatření (standard) Komise.

Pro úplnost uvádím ještě ochranné ustanovení ve prospěch Evropského parlamentu: *Pokud Evropský parlament v odůvodněném usnesení prohlásí, že návrh prováděcích opatření, která mají být přijata a která byla předložena výboru podle základního aktu přijatého postupem podle článku 251 SES, překračuje prováděcí pravomoci stanovené v základním aktu, Komise tento návrh přezkoumá. Komise může na základě tohoto usnesení, s ohledem na lhůty probíhajících projednávání, předložit výboru nový návrh opatření, pokračovat v projednávání nebo předložit Evropskému parlamentu nebo Radě návrh vycházející ze SES.*

Stejně jako ve vnitrostátním právu zákon stanovuje obecné meze pro prováděcí předpisy, tak nařízení stanoví obecné podmínky přijetí mezinárodních účetních standardů. Mezinárodní účetní standardy mohou být přijaty pouze tehdy, pokud:

- nejsou v rozporu se zásadou, že roční účetní závěrka, resp. konsolidovaná účetní závěrka musí podávat pravdivý a věrný obraz o stavu aktiv, pasiv, finanční pozici a zisku nebo ztrátě společnosti, resp. skupiny podniků zahrnutých do konsolidace jako celku,
- odpovídají evropskému veřejnému zájmu a
- splňují kritéria srozumitelnosti, relevantnosti, spolehlivosti a srovnatelnosti, která jsou požadována od finančních informací, které jsou potřebné pro ekonomické rozhodování a pro posuzování úrovně řízení podniku.

Po přijetí nařízení bylo nutné rozhodnout najednou o použitelnosti všech v té době platných mezinárodních účetních standardů. Mělo se tak stát výše uvedeným postupem Komise a nařízení stanovilo lhůtu pro toto rozhodnutí 31. prosince 2002. Stalo se tak až 29. září 2003, kdy v souladu s nařízením č. 1606/2002 byly přejeté mezinárodní účetní standardy zveřejněny v plném znění v každém z úředních jazyků Společenství ve formě nařízení Komise v Úředním věstníku Evropské unie, a to pod č. 1725/2003 Sb., kterým se přijímají některé

mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 (Text s významem pro EHP). *Po zvažení stanoviska přijatého Technickým výborem pro účetnictví dospěla Komise k závěru, že mezinárodní účetní standardy existující ke dni 14. září 2002 splňují kritéria pro přijetí stanovená v článku 3 nařízení č. 1606/2002.* Komise přihlédla také k připravovaným rozsáhlým změnám některých stávajících standardů, které z tohoto důvodu rozhodla před touto změnou nepřijmout. Došlo proto k přijetí veškerých mezinárodních účetních standardů existujících ke dni 14. září 2002 s výjimkou IAS 32, IAS 39 a souvisejících interpretací<sup>24</sup>. Za zmínku stojí, že přijímané plné znění znamená přijímání celého hlavního textu, ale bez úvodní části (introduction), implementačního vodítka (implementation guidance) a odůvodnění (basis for conclusions).

Výše uvedeným postupem přijímání mezinárodních účetních standardů Společenstvím se může stát, že bude vedle sebe existovat jednak soubor IAS/IFRS vydávaný IASB a jednak užší nebo pozměněný soubor mezinárodních účetních standardů použitelný ve Společenství ve smyslu nařízení. Proto bývá prvně zmiňovaný soubor označován jako IAS/IFRS a druhý jako IAS/IFRS EU (též EU IFRS); tohoto označení se snažím držet i v této práci.

Mezinárodní účetní standardy byly konkrétně obsaženy v příloze nařízení č. 1606/2002. Až do 3. listopadu 2008 byly nové standardy a jiné změny ve standardech byly právně technicky prováděny formou novelizace přílohy tohoto zařízení. 3. listopadu 2008 došlo k vydání úplného znění IAS/IFRS EU jako nařízení č. 1126/2008 a následující změny standardů jsou právně technicky realizovány jako novelizace tohoto nového nařízení.

### **Zveřejňování IAS/IFRS EU**

Jedním ze základních požadavků na pozitivní právo je, aby bylo pro subjekty práva poznatelné. Nařízení proto správně stanoví, že přijaté mezinárodní účetní standardy se zveřejní v plném znění v každém z úředních jazyků Společenství ve

---

<sup>24</sup> Přesný výčet nepřijatých mezinárodních účetních standardů a interpretací:

IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace,

IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování,

SIC 5 Klasifikace finančních nástrojů – ustanovení o podmíněném vypořádání,

SIC 16 Základní kapitál – zpětně nabyté kapitálové nástroje (vlastní akcie)

SIC 17 Vlastní kapitál – náklady na transakce s vlastním kapitálem.

formě nařízení Komise v Úředním věstníku Evropské unie. Přístup k IAS/IFRS EU se tak stává velice snadným, protože Úřední věstník EU je bezplatně dosažitelný způsobem umožňujícím dálkový přístup. Forma nařízení je vhodná z toho důvodu, že má obecnou působnost, je závazné v celém rozsahu a přímo použitelné ve všech členských státech. Z právního hlediska jde o jeden z hrstky případů, kdy nařízení je vydáno Komisí.

### **Případy povinného použití IAS/IFRS EU a povinné subjekty**

Přímo z nařízení vyplývá povinnost použít IAS/IFRS EU pouze v jediném případě:

společnost řídicí se právem členského státu má povinnost sestavit konsolidované účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS EU, pokud jsou k rozvahovému dni jejich cenné papíry přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu ve smyslu čl. 1 odst. 13 směrnice Rady 93/22/EHS, o investičních službách v oblasti cenných papírů.

Další použití IAS/IFRS EU je ponecháno na úvaze členských států, které mohou povolit nebo požadovat použití IAS/IFRS EU pro výše uvedené subjekty i ohledně roční účetní závěrky a/nebo pro jakékoli společnosti pro sestavení konsolidované účetní závěrky nebo roční účetní závěrky. Situací v ČR se zabývám na jiném místě této práce.

### **Lhůta pro aplikaci IAS/IFRS EU**

Pro úplnost uvádím, že povinnost aplikovat IAS/IFRS EU byla nařízením stanovena pro každé účetní období, které začíná dnem 1. ledna 2005 nebo později. Členské státy mohly v určitých případech toto datum odsunout až na 1. ledna 2007.

### **Zhodnocení právní úpravy, které přineslo nařízení**

Přijetí nařízení zavedlo, v souladu se svým účelem, skutečnou srovnatelnosti a průhlednost finančních výkazů těch společností, na které je aplikovatelné. Přímo z nařízení vyplynula od počátku roku 2005, resp. 2007 povinnost používat IAS/IFRS EU tisícům<sup>25</sup> společností, které mají 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

---

<sup>25</sup> Podle [E2] se jednalo o 8 000 společností, jiné zdroje uvádí podobná čísla.

velkému množství dalších společností (jako tomu je v případě ČR, jak rozebírám dále).

Důraznost úpravy podtrhuje nejen zvolená forma sekundárního právního aktu (nařízení), ale na rozdíl od Čtvrté a Sedmé směrnice není aplikovatelnost nařízení omezena co do forem společností. Je aplikovatelné na všechny subjekty, i kdyby to byly nepodnikatelé, pokud splní rozhodující kritérium – své cenné papíry mají přijaty k obchodování na regulovaném trhu některého členského státu Společenství. Další fakt, který bych rád vyzdvihнул je, že nařízení neukládá vést účetnictví podle IAS/IFRS EU, pouze sestavovat podle nich finanční výkazy (roční a konsolidovanou účetní závěrku). Nicméně výkaznictví dle IAS/IFRS EU ve své podstatě znamená vedení účetnictví podle IAS/IFRS, příp. značně robustní informační systém a náročné „překlápění“ účetnictví do IAS/IFRS EU.

#### **4.2.4 Další předpisy komunitárního práva**

Existují i další právní normy komunitárního práva v oblasti účetnictví, ale jejich rozbor přesahuje rámec této práce, a proto se jim podrobněji nevěnuji. Jsou to především směrnice Rady 86/635/EHS, o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a jiných finančních institucí a směrnice Rady 91/674/EHS, o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven.

### **4.3 Použití Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství v ČR**

#### **4.3.1 Povinné použití IAS/IFRS EU pro účtování a sestavení účetní závěrky (§ 19 odst. 9 ZoÚ)**

Povinné použití IAS/IFRS EU (v řeči ZoÚ „Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství“) v ČR mají pro účtování a sestavení účetní závěrky předepsány obchodní společnosti, které jsou emitentem cenných papírů (ve smyslu zák. o cenných papírech) registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie.

Pokládám si tuto otázku: Znamená to, že účetní jednotky jsou touto povinností zbaveni povinnosti vést paralelně účetnictví a sestavovat účetní závěrku podle zákona o účetnictví, prováděcích vyhlášek a českých účetních standardů, jako kdyby nebyly emitentem cenných papírů (dále též označuji jako vedení účetnictví

podle „CZ GAAP“)? Podle zákona o účetnictví by laik mohl nabýt dojmu, že tomu tak je, ale není tomu tak docela. Zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, v § 23 odst. 2 písm. a) stanoví, že: *poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství, pro účely tohoto zákona použije ke zjištění výsledku hospodaření a pro stanovení dalších údajů rozhodných pro stanovení základu daně zvláštní právní předpis*, tj. zákon o účetnictví a vyhlášky, které tento zákon provádějí č. 500 – 502/2002 Sb.

Ministerstvo financí k této problematice vydalo Pokyn D – 295, který potvrzuje, že poplatník s povinností vést účetnictví podle IAS/IFRS EU musí pro daňové účely zjistit a vykázat výsledek hospodaření podle CZ GAAP bez vlivu IAS/IFRS EU a vysvětluje, jakým způsobem by měla účetní jednotka prakticky postupovat, aby zajistila kontinuální a objektivní zachycení účetních případů a záznamů tak, aby v rámci daňové kontroly bylo možné prokázat, doložit a zkontrolovat rozdíly, které vznikly mezi jejím účtováním a vykázáním výsledku hospodaření podle IAS/IFRS EU a CZ GAAP bez vlivu IAS/IFRS EU:

V případě, že existuje při účtování jednotlivých účetních případů rozdílnost mezi použitím IAS/IFRS EU a mezi účtováním těchto účetních případů podle CZ GAAP bez vlivu IAS/IFRS EU, je nezbytné:

a) doplnit účetní doklad o příslušná čísla účtů, na jejichž vrub, či v jejichž prospěch by byl účetní případ zaúčtován bez vlivu IAS/IFRS EU; pokud je rozdílná i peněžní částka, doplnit i tuto částku;

b) provádět další záznamy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví způsobem, který odpovídá účetním metodám a zápisům v hlavní knize a v knize analytických účtů, a to v členění a uspořádání, jenž stanoví zvláštní právní předpisy pro účetní jednotku, která je obchodní společností účtující podle CZ GAAP bez vlivu IAS/IFRS EU;

c) zpracovat přehled, který svým obsahovým vymezením, členěním a uspořádáním odpovídá výkazu zisku a ztráty, jenž je povinna podle českých účetních předpisů sestavit účetní jednotka, která je obchodní společností účtující podle CZ GAAP bez vlivu IAS/IFRS EU.

To prakticky znamená vést paralelně účetnictví podle CZ GAAP bez vlivu IAS/IFRS EU, z účetní závěrky postačí výkaz zisků a ztráty, není třeba vypracovávat paralelně celou účetní závěrku.

Dobrovolné používání mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství jinými účetními jednotkami není povinné, ale ani zakázané, není zákonem o účetnictví vůbec řešeno. To znamená, že účetní jednotky mají v tomto ohledu pouze subjektivní právo používat mezinárodní či jiné

standards, ale pouze vedle účetnictví podle CZ GAAP. Případné vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky podle IAS/IFRS EU nezbavuje účetní jednotku obdobných povinností podle zákona o účetnictví. To je rozdíl od konsolidované účetní závěrky (viz dále).

#### **4.3.2 Povinné použití IAS/IFRS EU pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidované výroční zprávy (§ 23a odst. 1 ZoÚ)**

Povinné použití Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství v ČR mají pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy předepsány konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů (ve smyslu zák. o cenných papírech) registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie. Ohledně konsolidované účetní závěrky je toto ustanovení jen duplicitou vedle stojícího a přímo účinného nařízení č. 1606/2002. Stejně jako u vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky podle Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství (§ 19 odst. 9 ZoÚ) tuto povinnost mají obecně pouze obchodní společnosti – § 23a odst. 1 to výslovně neuvádí, aby se nedostal do rozporu s nařízením, ale vyplývá tak z toho, že konsolidující účetní jednotkou může být pouze obchodní společnost (srov. § 22 odst. 2 ZoÚ).

Není potřeba v žádném případě paralelně sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovovat konsolidovanou výroční zprávu podle CZ GAAP bez vlivu IAS/IFRS EU. Konsolidované dokumenty totiž nemají žádný význam pro daň z příjmů.

#### **4.3.3 Dobrovolné použití IAS/IFRS EU pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidované výroční zprávy (§ 23a odst. 2 ZoÚ)**

Dobrovolné používání mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství jinými účetními jednotkami pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy konsolidující účetní jednotky je výslovně dovolené a nahrazuje obdobné povinnosti podle CZ GAAP bez vlivu IAS/IFRS EU.

## 4.4 Shrnutí a zhodnocení

Mezinárodní účetní standardy (IAS) od roku 1973 vydávala nevládní organizace s názvem Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC), resp. její orgán s názvem Rada. IASC se 1. dubna 2001 přetvořila a přejmenoval na Nadaci výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF), neziskovou právnickou osobu založenou podle práva USA. Pravomoc přijímat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), což je nový název pro IAS má od roku 2001 Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Dalším důležitým orgánem je Výbor pro interpretace mezinárodních účetních standardů (IFRIC), který nahradil v činnosti dřívější Stálý interpretační výbor (SIC). IASCF klade dle svých prohlášení veliký důraz na kvalitu vydávaných standardů. Tomu odpovídá i množství kroků, které jsou v zájmu široké podpory standardů činěny.

Konkurentem IAS/IFRS v kandidatuře na globální účetní standardy jsou národní účetní standardy USA (dále též US GAAP). Od IAS/IFRS se liší zásadně v pojetí (jsou založeny na pravidlech, tzv. rule based approach), jinak celkově jsou dosti podobné. V USA došlo v posledních desetiletích k několika obrovským účetním skandálům, jejichž příčinou bylo zneužití pravidel, resp. mezer v pravidlech. Právě toto selhání rule based přístupu vede k ústupu US GAAP od pravidel a dochází ke konvergenci s IAS/IFRS. Dá se očekávat, že v budoucnu svět dospěje ke jedinému globálnímu standardu, který bude kompromisem mezi těmito dvěma vůdčími světovými standardy a bude obsahovat rozumný poměr pravidel a obecných principů.

Komunitární právo obsahuje významnou úpravu v oblasti účetnictví. Její stěžejní část se nachází v předpisech sekundárního práva, a to směrnicích a nařízeních. První kroky v koordinaci v oblasti účetnictví představovaly Čtvrtá a Sedmá směrnice, přijaté v 70. a 80. letech. V rámci srovnání podmínek, zvýšení transparentnosti a efektivity tržního prostředí byla stanovena povinnost sestavovat, zveřejňovat (odkaz na vnitrostátní úpravu) a ověřovat (odkaz na vnitrostátní úpravu) určité účetní dokumenty, včetně stanovení toho, co by měly tyto dokumenty obsahovat. Jednalo se především o účetní závěrky (čtvrtá směrnice) a konsolidované účetní závěrky (Sedmá směrnice).

Zásadním posunem v harmonizaci bylo přijetí nařízení č. 1606/2002, o používání mezinárodních účetních standardů. Mezinárodními účetními standardy nařízení rozumí IAS, resp. IFRS, jeho výklady IFRIC, resp. SIC, a jejich následné změny vydané nebo schválené IASB. Nařízení stanovuje, že Komise EU rozhoduje o platnosti mezinárodních účetních standardů v rámci Společenství, a to postupem podle rozhodnutí 1999/468/ES. Komise má tímto rozhodnutím zjednodušeně



řečeno uloženo konzultovat návrh svého opatření s Regulativním výborem pro účetnictví a vzít určitým způsobem v potaz jeho stanovisko. Nařízení stanoví obecné podmínky, za jakých mohou být mezinárodní účetní standardy přijaty. Po přijetí nařízení bylo nutné rozhodnout najednou o použitelnosti všech v té době platných mezinárodních účetních standardů. Stalo se tak 29. září 2003, kdy byly v souladu s nařízením č. 1606/2002 přejeté mezinárodní účetní standardy zveřejněny v plném znění v každém z úředních jazyků Společenství ve formě nařízení Komise v Úředním věstníku Evropské unie. Došlo proto k přijetí veškerých mezinárodních účetních standardů existujících ke dni 14. září 2002 s výjimkou IAS 32, IAS 39 a souvisejících interpretací. Tento soubor nazývám IAS/IFRS EU, protože není a nemusí být zcela shodný s IAS/IFRS, tak jak jsou vydávány IASB. Přijetí nařízení zavedlo, v souladu se svým účelem, skutečnou srovnatelnost a průhlednost finančních výkazů těch společností, na které je aplikovatelné. Přímo z nařízení vyplynula od počátku roku 2005, resp. 2007 povinnost používat IAS/IFRS EU tisícům společností, které mají 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 (jako tomu je v případě ČR). Důraznost úpravy podtrhuje nejen zvolená forma sekundárního právního aktu (nařízení), ale na rozdíl od Čtvrté a Sedmé směrnice není aplikovatelnost nařízení omezena co do forem společnosti. Je aplikovatelné na všechny subjekty, i kdyby to byly nepodnikatelé, pokud splní rozhodující kritérium – své cenné papíry mají přijaty k obchodování na regulovaném trhu některého členského státu Společenství. Další fakt, který bych rád vyzdvihнул je, že nařízení neukládá vést účetnictví podle IAS/IFRS EU, pouze sestavovat podle nich finanční výkazy (roční a konsolidovanou účetní závěrku). Nicméně výkaznictví dle IAS/IFRS EU ve své podstatě znamená vedení účetnictví podle IAS/IFRS, příp. značně robustní informační systém a náročné „překlápění“ účetnictví do IAS/IFRS EU.

Povinné použití IAS/IFRS EU (v řeči ZoÚ „Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství“) v ČR mají předepsány pro účtování a sestavení účetní závěrky obchodní společnosti, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie. Znamená to, že účetní jednotky jsou touto povinností zbaveni povinnosti vést paralelně účetnictví a sestavovat účetní závěrku podle účetních metod stanovených národními právními předpisy? Z daňových důvodů zákon o dani z příjmů stanoví, že existuje-li při účtování jednotlivých účetních případů rozdílnost mezi použitím IAS/IFRS EU a mezi účtováním těchto účetních

případů podle účetních metod stanovených národními právními předpisy, z účetní závěrky postačí výkaz zisků a ztráty, není tedy třeba vypracovávat paralelně celou účetní závěrku. De lege ferenda by k takovéto duplicitě docházet nemělo. Přijetí IAS/IFRS EU bylo dobrým krokem, jen daňové zákony by měly vycházet z účetnictví v takové formě, jaké je pro danou účetní jednotku předepsáno, ne nutit k duplicitnímu vedení. To je velmi těžké, protože v současné době některé jednotky mají povinnost vést podle národních účetních standardů, jiné podle mezinárodních a snaha o spravedlivé stanovování daně při práci s různými základy by nejspíš znamenala další zesložitení a znepréhlednění daňových zákonů, což v žádném případě není žádoucí. Jiným řešením by též bylo vycházet pro výpočet daně z příjmů z jiného základu než je účetnictví. Z jakého, ale? Zdroj [E3] zmiňuje slibný evropský projekt tzv. společného konsolidovaného daňového základu (Common Consolidated Corporate Tax Base). Další možností je přechod k nepřímým daním, tj. zrušit daň z příjmů právnických osob a daň z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné výdělečné činnosti. I s tímto radikálním řešením je spojena řada problémů. Podobný problém se týká více zemí a je jasné, že jeho vyřešení nebude lehké, nicméně je nutné, protože současný stav je neudržitelný.

Povinné použití IAS/IFRS EU mají v ČR předepsány pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie. Ostatní účetní jednotky mají právo tyto konsolidované dokumenty sestavit podle IAS/IFRS EU dobrovolně. Není potřeba v žádném případě paralelně sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovovat konsolidovanou výroční zprávu podle národních účetních metod. Konsolidované dokumenty totiž nemají žádný význam pro daň z příjmů.

## 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 jednotnější 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 jásavé 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.

## Seznam použité literatury

- [PEL] Pelikánová, I. **Komentář k obchodnímu zákoníku I., 1. díl**  
Praha, Aspi, ISBN: 80-7357-009-2
- [BEB02] BÉBR, R.: **Příručka pro diplomanty a pro vedoucí diplomových prací**  
Praha : VŠE FIS KSA, 2002. 27 s.  
Dostupné z WWW: <http://nb.vse.cz/ksa/images/DiplPriruc.zip>
- [E1] aplikace Účetní poradce QuickBook 6 – MP Soft, a.s.
- [E2] EU web page about IAS/IFRS EU  
[online]. [cit. 2008-30-12]. Přístup z Internetu:  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/ias\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias_en.htm)
- [E3] Kdo s koho? IFRS versus US GAAP?  
[online]. [cit. 2008-30-12]. Přístup z Internetu:  
[http://www.pwc.com/cz/cze/ins-sol/issues/2007/kdo\\_s\\_koho\\_JZ\\_PK.html](http://www.pwc.com/cz/cze/ins-sol/issues/2007/kdo_s_koho_JZ_PK.html)
- [E4] Deiloitte Touche Thomasu corporation web page about IAS/IFRS  
[online]. [cit. 2008-30-12]. Přístup z Internetu:  
<http://www.iasplus.com/restruct/restruct.htm>

## **Terminologický slovník a seznam zkratk**

FASB Rada pro finanční účetní standardy – úřad USA pověřený stanovováním národních standardů USA (Financial Accounting Standards Board)

IAS Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)

IASB Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board)

IASC Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee)

IASCF Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee Foundation)

IFAC Mezinárodní účetní federaci (International Federation of Accountants)

IFRIC Výbor pro interpretace mezinárodních účetních standardů (International Financial Reporting Interpretations Committee)

IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)

ObchZ Obchodní zákoník

SAC Poradní rada pro standardy (Standards Advisory Council)

SIC Stálý interpretační výbor (Standing Interpretations Committee)

ZoÚ Zákon o účetnictví



## **Přehled příloh**

**1 – Seznam prováděcích vyhlášek zákona o účetnictví a rozbor jejich aplikace**

**2 – Seznam českých účetních standardů pro podnikatele**

## 1 – Seznam prováděcích vyhlášek zákona o účetnictví a rozbor jejich aplikace

**VYHLÁŠKA 500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů

Vztahuje se na **všechny účetní jednotky** s výjimkou:

- organizačních složek státu podle zvláštního právního předpisu,
- účetní jednotky používající pro účtování a sestavení účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství (podle § 19 odst. 9 a § 23a ZoÚ)<sup>26</sup>, která je:
- právnickou osobou mající sídlo na území ČR, nebo
- zahraniční osobou podnikající nebo provozující jinou činnost podle zvláštního právního předpisu na území ČR,
- pokud nestanoví zvláštní právní předpis jinak<sup>27</sup>.
- účetní jednotky, na kterou se vztahuje některá jiná prováděcí vyhláška ZoÚ (501-504/2002 Sb. a 402/2005 Sb.)

---

<sup>26</sup> to se vztahuje na obchodní společnosti, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie (blíže viz jinou pasáž práce)

<sup>27</sup> poznámkou pod čarou je ve vyhlášce uveden jako příklad zák. 586/1992 Sb. o daních z příjmů; aniž by to vyhláška blíže specifikovala, jedná se podle mého názoru o ustanovení § 23 odst. 2 písm. a), který stanoví, že: *poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství, pro účely tohoto zákona použije ke zjištění výsledku hospodaření a pro stanovení dalších údajů rozhodných pro stanovení základu daně zvláštní právní předpis*, tj. v tomto případě vyhlášky 500 – 502/2002 Sb.

**VYHLÁŠKA 501/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi**, ve znění pozdějších předpisů

Vztahuje se na právnické osobou mající sídlo na území ČR a zahraniční osoby podnikající nebo provozující jinou činnost podle zvláštního právního předpisu na území ČR, které jsou:

- a) bankou,
- b) pobočkou zahraniční banky,
- c) spořitelním a úvěrním družstvem,
- d) obchodníkem s cennými papíry,
- e) organizační složkou zahraničního obchodníka s cennými papíry,
- f) investiční společností,
- g) investičním fondem,
- h) smíšenou holdingovou osobou,
- i) finanční holdingovou osobou,
- j) penzijním fondem, nebo
- k) institucí elektronických peněz,

s výjimkou části páté týkající se konsolidované účetní závěrky též na:

- a) podílové fondy, pro které vede investiční společnost oddělené účetnictví,
- b) Českou národní banku,

s výjimkou účetní jednotky používající pro účtování a sestavení účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství (podle § 19 odst. 9 a § 23a ZoÚ)<sup>22</sup>, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak<sup>23</sup>.

**VYHLÁŠKA 502/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny**, ve znění pozdějších předpisů

Vztahuje se na právnické osobou mající sídlo na území ČR a zahraniční osoby podnikající nebo provozující jinou činnost podle zvláštního právního předpisu na území ČR, které jsou:

- a) pojišťovny nebo zajišťovny, včetně exportních pojišťoven,
- b) Českou kancelář pojistitelů,

s výjimkou účetní jednotky používající pro účtování a sestavení účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství (podle § 19 odst. 9 a § 23a ZoÚ)<sup>22</sup>, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak<sup>23</sup>.

**VYHLÁŠKA 503/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro zdravotní pojišťovny**, ve znění pozdějších předpisů

Vztahuje se na právnické osobou mající sídlo na území ČR, které jsou zdravotními pojišťovnami provádějícími veřejné zdravotní pojištění podle zvláštních právních předpisů.

**VYHLÁŠKA 504/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, **u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů

Vztahuje se na právnické osobou mající sídlo na území ČR a zahraniční osoby podnikající nebo provozující jinou činnost podle zvláštního právního předpisu na území ČR, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání a vztahuje se na ně zvláštní právní předpis, s výjimkou účetních jednotek, jejichž účetnictví upravuje zvláštní právní předpis – např. vyhláška č. 505/2002 Sb.

Vyhláška demonstrativně uvádí druhy účetních jednotek, na které se podle výše uvedené definice vztahuje:

- a) politické strany a politická hnutí,
- b) občanská sdružení,
- c) církve a náboženské společnosti,
- d) obecně prospěšné společnosti,

- e) zájmová sdružení právnických osob,
- f) organizace s mezinárodním prvkem,
- g) nadace a nadační fondy,
- h) společenství vlastníků jednotek,
- i) veřejné vysoké školy a
- j) jiné účetní jednotky, které nebyly založeny a zřízeny za účelem podnikání, s výjimkou obchodních společností.

**VYHLÁŠKA 505/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu**, ve znění pozdějších předpisů

Vztahuje se na právnické osobou mající sídlo na území ČR a organizačních složek státu podle zvláštního právního předpisu, které jsou:

- územními samosprávnými celky,
- dobrovolnými svazky obcí,
- Regionálními radami regionů soudržnosti,
- příspěvkovými organizacemi,
- státními fondy, nebo
- organizačními složkami státu.

**VYHLÁŠKA 402/2005 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro Pozemkový fond České republiky**<sup>28</sup>, ve znění pozdějších předpisů

---

<sup>28</sup> tato vyhláška zrušila a do jisté míry nahradila původní VYHLÁŠKU č. 506/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky Fond národního majetku České republiky a Pozemkový fond České republiky

## 2 – Seznam českých účetních standardů pro podnikatele

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů) ke stavu k 1. 12. 2008 (ve znění č.j. 28/117 492/2005, ve znění č.j. 28/103 847/2007)

- 001 Účty a zásady účtování na účtech
- 002 Otevírání a uzavírání účetních knih
- 003 Odložená daň
- 004 Rezervy
- 005 Opravné položky
- 006 Kursové rozdíly
- 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
- 008 Operace s cennými papíry a podíly
- 009 Deriváty
- 010 zrušen
- 011 Operace s podnikem
- 012 Změny vlastního kapitálu
- 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 014 Dlouhodobý finanční majetek
- 015 Zásoby
- 016 Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
- 017 Zúčtovací vztahy
- 018 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
- 019 Náklady a výnosy
- 020 Konsolidace
- 021 Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
- 022 Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
- 023 Přehled o peněžních tocích

(Zdroj: [E1])

**Název diplomové práce v anglickém jazyce: Financial accounting**

**klíčová slova: účetnictví podnikatelů, účetní závěrka**

**Key words: financial accounting, financial statements**

### **Abstrakt (English)**

In the first chapter, the thesis covers the description of what is the accounting in the Czech legal point of view in broad. It describes and analyses the source of law in force in the accounting area, what entities and individuals (účetní jednotka) are obliged to keep books (including comparison with other legally defined group of entities and individual, e.g. entrepreneur (podnikatel)), what is the subject matter (předmět) of the accounting, what are the types of the accounting (including the comparison to other similar records kept for tax purpose – daňová evidence), accounting period (účetní období), the extent (rozsah) of accounting, the obligations of entities and individual who are obliged to keep books, the accounting principles (zásady), the accounting documents, entries and books (účetní doklady, zápisy a knihy), the numbering of accounts that is obligatory to follow (směrná účtová osnova), the year round cycle of accounting (účetní cyclus) and summary and conclusions.

The second chapter deals with financial reporting. It describe and analysis in detail the Czech legal regulations of the financial reports – balance sheet, income statement and notes to financial statements, including all types of it (účetní závěrka – rozvaha, účet zisku a ztrát a příloha k účetní závěrce), and shortly, annual report. Another part of this chapter analysis and discusses the obligation to publish accounting information. The rest of this chapter describes the criteria for decision who is obliged to have audited financial statements and annual report. The final part of the chapter deals with sanctions for the non compliance to the accounting legal requirements.

In the third, last chapter, diploma thesis deals with broader context of International and EU legislation. On the international level, there is currently strong trend to harmonize the accounting rules. The EU decided in 2002 to adopt international accounting standards for the companies with the securities traded on the related markets in the EU area.

The diploma thesis results to the final summary and conclusions.