

Univerzita Karlova
Právnická fakulta
Katedra obchodního práva

Právní úprava účetnictví podnikatelů

Vedoucí diplomové práce : JUDr. Marie Zahradníčková, CSc.

Josef Řihák
Na Stráni 1684
347 01 Tachov

Leden 2007

Prohlášení:

„Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracoval samostatně a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal způsobem ve vědecké práci obvyklým.“



Na tomto místě bych rád poděkoval konzultantce své diplomové práce JUDr. Marii Zahradníčkové, CSc. za cenné rady, náměty a připomínky, kterými přispěla k jejímu zpracování.

POUŽITÉ ZKRATKY :

- FO - Fyzické osoby
- OR - Obchodní rejstřík
- PO - Právnícká osoba
- ÚJ - Účetní jednotka
- ZoÚč- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- ČÚS - České účetní standardy
- OS - Obchodní společnost
- ÚZ - Účetní závěrka
- KÚZ - Konsolidovaná účetní závěrka
- MF - Ministerstvo financí
- Obchz- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

OBSAH

Použité zkratky

Úvod

ČÁST 1.

1 Stručný historický vývoj účetnictví, klasifikace účetních systémů	1
1.1 Vznik a vývoj účetnictví	1
1.2 Klasifikace účetních systémů	4
2 Srovnání některých pojmů podle Obchz a ZoÚč	6
2.1 Podnikání	6
2.2 Podnikatel podle Obchz	7
2.3 Účetní jednotky	8
3 Harmonizace účetnictví	13
3.1 Nadnárodní harmonizace účetnictví	14
3.2 Účetní direktivy EU	17
3.2.1 Čtvrtá	17
3.2.2 Sedmá	20
3.2.3 Osmá	22
3.2.4 Novelizace direktiv	24
4 Vznik o obsah IAS, SIC, IFRS a IFRIC, související organizace IASCF, IASB	26
4.1 IASCF	26
4.2 IAS	28
4.2.1 Seznam a obsah vydaných IAS	29
4.3 IASB	41
4.4 IFRS	41
4.5 IFRIC	43
4.5.1 Seznam a obsah vydaných SIC a IFRIC	44
5 Vznik a obsah GAAP, související organizace FASB a SEC	48
5.1 FASB	48
5.2 SEC	49
5.3 GAAP	50

ČÁST 2.

1 Funkce účetnictví	54
1.1 Funkce a podstata účetnictví	54
1.2 Kvalitativní charakteristiky účetních informací	55
1.3 Uživatelé účetních informací	56
2 Právní zásady kterými je ovládáno účetnictví	57
2.1 Zásada účetní jednotky	57
2.2 Zásada neomezeného trvání účetní jednotky	57
2.3 Zásada nezávislosti účetních období	57
2.4 Zásada zjišťování výsledků hospodaření v pravidelných intervalech	58
2.5 Zásada objektivitv účetních informací	58
2.6 Zásada konzistence (stálosti metod)	58
2.7 Zásada opatrnosti	59

3 Regulace účetnictví	60
3.1 Regulace právní normou	60
3.2 Regulace účetními standardy	61
3.3 Kombinace právní normy a účetních standardů	61
4 Regulace účetnictví v ČR	63
4.1 Zákon o účetnictví	64
4.1.1 Rozsah vedení účetnictví	66
4.2 Prováděcí vyhlášky	68
4.2.1 Vyhláška pro podnikatele	69
4.3 České účetní standardy	70
4.3.1 ČÚS pro podnikatele	70
5 Směrná účtová osnova	76
5.1 Směrná účtová osnova pro podnikatele	76
5.2 Účtový rozvrh	78
5.3 Účet	79
5.4 Účetní doklad	80
5.5 Účetní knihy	81
6 Sankce za porušení zákona o účetnictví	82
6.1 Pokuty do výše 6% hodnoty aktiv celkem	82
6.2 Pokuty do výše 3% hodnoty aktiv celkem	83
7 Účetní uzávěrka a účetní závěrka	85
7.1 Účetní uzávěrka	85
7.1.1 Účetní operace k rozvahovému dni	85
7.1.2 Uzavírání účetních knih	87
7.1.3 Bilanční kontinuita	87
7.2 Účetní závěrka	88
7.2.1 Základní požadavky na informace uváděné v účetní závěrce	88
7.2.2 Druhy účetní závěrky	89
7.2.3 Rozsah účetní závěrky	89
7.2.4 Rozvaha	90
7.2.4.1 Struktura rozvahy	91
7.2.5 Výkaz zisku a ztrát	91
7.2.6 Příloha	92
7.2.7 Výkaz o peněžních tocích (cash-flow)	93
7.2.7.1 Struktura a členění peněžních toků	93
7.2.7.2 Metody sestavování výkazu cash-flow	94
7.2.8 Přehled o změnách vlastního kapitálu	94
7.3 Audit ÚZ	95
7.3.1 Struktura a obsah zprávy auditora	95
7.4 Výroční zpráva	96
7.5 Zveřejňování ÚZ a výroční zprávy	97
7.6 Konsolidovaná účetní závěrka	98
7.6.1 Metody konsolidace	99
7.6.2 Konsolidační pravidla	100

Závěr

Seznam použité literatury

Úvod

Předmětem této diplomové práce je zaměřit se na právní úpravu účetnictví podnikatelů, jejímž základním cílem, jak na národní, tak na mezinárodní úrovni je upravit účetnictví subjektů na takovou úroveň, aby podávalo věrný a poctivý obraz subjektů a poskytovalo tak nejen jemu, ale i externím uživatelům takové informace, které vypovídají o jeho skutečném stavu.

Důvodem výběru tohoto tématu je můj osobní zájem o účetnictví (střední škola s častou frekvencí výuky účetnictví, praxe při vedení účetnictví příspěvkových organizací), a zejména snaha alespoň mírně proniknout do problematiky Mezinárodních účetních standardů.

Diplomovou práci jsem rozdělil na dvě hlavní části.

V první se stručně věnuji historickému vývoji účetnictví a klasifikaci účetních systémů. Následuje, opět stručně, vymezení důležitých pojmů podle Obchz (podnikání, podnikatel), a podle ZoÚč (účetní jednotky). Ovšem stěžejní kapitoly, nejen první části, ale celé diplomové práce pojednávají o mezinárodní harmonizaci účetnictví ať již pomocí směrnic EU (dnes často novelizovaných přesto v mnoha směrech zastaralých, ovšem stále velmi potřebných), tak pomocí Mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS). V dnešní době nadnárodních společností, růstu objemů obchodů na mezinárodním kapitálovém trhu stále více vyvolávají potřebu nadnárodních a celosvětově platných účetních standardů finančního výkaznictví, proto jim ve své diplomové práci věnuji velkou pozornost. První část je zakončena kapitolou o všeobecných účetních zásadách (GAAP), se zaměřením na US GAAP, který představuje velmi ucelený soubor účetních pravidel; avšak jejich nevýhodou zůstává, že jsou formulovány výhradně s ohledem na prostředí a zvyklosti USA, což byl také nejdůležitější důvod proč se EU rozhodla pro IAS/IFRS. Důvodem proč se o US GAAP zmiňuji je opět jen globalizace vůbec a kapitálových trhů zvláště, protože jedině světové účetní výkaznictví by umožnilo snadněji porovnávat jednotlivé příležitosti v nejrůznějších zemích světa, proto konečným cílem je dosažení shody obou souborů.

V druhé části se v krátkých kapitolách pojednávajících o funkci účetnictví, uživatelích účetních informací a právní zásadách ovládajících účetnictví, věnuji právní úpravě účetnictví, a to nejdříve obecně (jakými formami je účetnictví nejčastěji upraveno) a poté již platné úpravě účetnictví v ČR. Nejprve se zabývám jakou formu regulace zvolil náš zákonodárce při úpravě účetnictví, přičemž zvýšenou pozornost věnuji úpravě vztahující se k podnikatelům. Následují kapitoly pojednávající o směrné účtové osnově a sankcích hrozících ÚJ v případě porušení ustanovení ZoÚč. Celá práce je završena kapitolou, která se věnuje uzávěrkovým pracím, závěrečné samotné a pracím s ÚZ souvisejících, které mají povinnost vykonat ÚJ, kterým to stanovuje právní předpis.

V důsledku rozsahu diplomové práce jsem se nevěnoval institutům jako je oceňování, inventarizace (pouze krátce v souvislosti s výkladem o uzávěrkových pracích) a už vůbec nebyl prostor pro podrobnější výklad o rozvaze ani o způsobu účtování jednotlivých položek z ní.

ČÁST 1.

1. Stručný historický vývoj účetnictví, klasifikace účetních systémů

1.1 Vznik a vývoj účetnictví

Úvodem je třeba poznamenat, že zejména dvě poslední desetiletí byly etapou význačných změn, jak v oblasti světové tak národní úrovně, jejichž důvodem byly změny, které se odehrály v okolním politickém, ekonomickém, právním i sociálním prostředí. Vývoj stále pokračuje a tak se dá očekávat, že stav, který je dnes akceptován, nebude za pár desítek let přijímán.

1) Ranná historie účetních záznamů

Již v roce 4500 př. n. l. existovala v tehdejších civilizacích určitá forma vedení záznamů, jednalo se např. o egyptskou, čínskou nebo řeckou civilizaci. Názory na prvopočátky účetních záznamů jsou dosti odlišné, část autorů¹ považuje za počátek objev kalendáře, vznik entit a měření prostřednictvím peněz, další část² přidává další množinu faktorů, zejména: vynalezení písma aritmetika, soukromé vlastnictví, růst gramotnosti.

2) Evoluce

Významného pokroku v technice vedení účtů se dosáhlo ve 13 a 14 stol. v Itálii, jež jako centrum obchodu tehdejšího světa splňovalo všechny předpoklady pro propracovanější systém účetnictví. Ve 14 stol. se začal používat dvoustranný formát účtů:

Levá strana = debet = Má dáti

Pravá strana = kredit = Dal

¹ Lee, G.A., Modern financial accounting 1988

² Littleton, Accounting Evolution to 1990

Účetnictví bylo chápáno jako velmi přesný a účinný systém vnitřní kontroly. Nestarší knihy podvojného účetnictví někteří odborníci datují rokem 1296 nebo 1299, ale většina se přiklání k roku 1340, kdy byla vytvořena první ÚZ jak ji chápeme dnes.

3) Internacionalizace podvojného účetnictví

V roce 1494 byla vydána kniha „Vše o aritmetice, geometrii, poměrech a úměrách“, která velmi významně dopomohla k šíření účetnictví po Evropě. Již v této knize její autor Luca Pacioli pojednává o třech knihách a to memoriálu (popis nastalých operací), deníku a hlavní knize. V průběhu následujících století se kniha rozšířila po celé Evropě, aby pak prakticky až do 18 stol. byla modelem pro vedení účetních knih.

Od 16 stol. až do počátku 19 stol. můžeme hovořit o době dogmatismu a stagnaci vývoje účetnictví, kdy změny neprobíhaly jednorázově ani postupně, ale prolínaly se v delších časových intervalech. Jednalo se např. o již pravidelné sestavování účetních výkazů, aplikace podvojného zápisu na další druhy entit (kláštery, stát).

4) 19 a 20 století - Rozvoj účetnictví zejména v oblastech

- A) Stanovení odpisových metod a rozvoj výkazů o finančních fondech
- B) Rozvoj účtování přechodných položek, což umožnilo správně časově rozlišit účetní operace a tak přesněji vypočíst výsledek hospodaření za dané období
- C) Nastupující regulace účetnictví a vznik a rozvoj účetní profese

V každé zemi probíhal rozvoj originálně, tak jak odpovídal hospodářskému, sociálnímu vývoji dané země, jejím tradicím i sdíleným etickým hodnotám.

- D) Zavedení daně ze zisku

Pro obchodníky to znamenalo popud k řádnému vedení účtů a k zaměstnávání profesionálních účetních. Postupy pro stanovení daňového zisku, které byly původně dosti libovolné, byly postupně sladovány s obecně akceptovatelnou účetní praxí a zpětně přispěly k vytváření a zavádění regulovaných účetních pravidel. Byl to počátek harmonizace mezi daňovým a finančním účetnictvím.

- E) Rozvoj ekonomického a matematického myšlení
- F) Rozvoj exaktních metod řízení

Zejména v USA se koncem 19. stol. objevuje pojem „vědeckého managementu“ což jsou aktivity silně se orientující na rozpočty a kalkulace nákladů a jiné formy manažerského účetnictví.

G) Zpolitizování tvorby účetních předpisů

Tvorba účetních předpisů je výsledkem nejen logického myšlení a výzkumu, ale stejně tak je výsledkem politických aktivit, a to nejen v zemích kde je regulace účetnictví v rukou státu, tak i v zemích, kde je svěřena profesním institucím (jako je např. FASB³, kdy tvůrce své záměry netají, ale naopak zveřejňuje v očekávání připomínek). Mezi významné důvody na základě kterých můžeme tvrdit, že tvorba účetních předpisů není jen odbornou ale i politickou záležitostí patří pohled politiků, kteří se na danou problematiku dívají primárně nikoliv z hlediska odborného, ale očima voličů a různých zájmových skupin, dále pak měnící se priority politiků a v neposlední řadě silná sociální dimenze účetnictví, kdy zavádí do chování regulovaných entit jistá omezení a jako taková musí být přijata stranami, jichž se týká.

Závěrem je na místě dodat, že historie účetnictví by neměla být opomíjena, neboť právě historie může pomoci k objasnění významných událostí, jež formovaly vznik podvojného účetnictví a rozvoj přes pouhé vedení knih jako dobrý zdroj pro účely vnitřní kontroly až do podoby dnešního moderního účetnictví.

Pro regulátory je účetnictví nástrojem k hlubšímu pochopení problému účetnictví, k formulování koncepčních rámců a účetních pravidel, pro praxi je užitečné k lepšímu ohodnocení jejího současného stavu, a to porovnáním metod použitých v minulosti.

³ Financial Accounting Standards Board – Instituce pověřená v USA tvorbou standardů účetního výkaznictví

1.2 Klasifikace účetních systémů

V podstatě každá země má svůj účetní systém, který se od sebe se liší / nejčastěji těmito znaky:

- řešením vztahu mezi účetnictvím a daněmi
- vymezením okruhu uživatelů finančních účetních výkazů
- míra regulace účetnictví
- vykazování daně ze zisku
- volba oceňovacích veličin, zejména pak rozsah uplatňování historických cen
- stupeň zohlednění inflace

Mezi hlavní příčiny odlišností účetních systémů je řešení vztahu mezi účetnictvím a daňovým právem. V Anglo-amerických zemích, ale např. i v ČR, se účetní výkazy liší od daňových výkazů předkládaných finančním úřadům, což znamená že daňově uznané výnosy i náklady nejsou totožné s účetními. Naopak německé účetní výkazy vyhovují plně požadavkům daňových zákonů (a v případě nerespektování daňového práva by byly berním úřadem odmítnuty jako nevěrohodný základ pro výpočet daně ze zisku). Jinou podstatnou odlišností mezi účetními systémy je rozsah, v jakém účetní výkazy dané země zohledňují inflaci. V roce 1980 experimentoval americký FASB s požadavkem, aby se doplňkově zveřejňovaly údaje upravené o vliv inflace, ovšem náklady spojené s přepočtem a vykazováním těchto údajů převýšily užitek z jejich zveřejňování a proto bylo od této praxe upuštěno.

Základní členění účetních systémů:

1) Deduktivní přístup (postup od všeobecného ke specifickému) je třídění systémů západních zemí. Rozeznáváme makroekonomický a mikroekonomický koncept který určuje základní předpoklady, na nichž jsou účetní systémy konstruovány. Zatímco u makroekonomického konceptu se při tvorbě účetní soustavy vychází z národohospodářské politiky státu (podnikové cíle se musí podřídit ekonomické politice státu) u mikroekonomického konceptu se účetní systém podřizuje soukromým zájmům, má přispívat k ekonomické stabilitě podniku. Do prvního konceptu

řadíme účetní soustavy většiny států Evropy do druhého pak soustavy Anglo-amerických zemí ale i třeba Holandsko.

2) Induktivní přístup (postup od specifického ke všeobecnému) zahrnuje čtyři modely:

a) Anglosaský - země s velkým množstvím velkých i nadnárodních spol. s rozvinutým peněžním i kapitálovým trhem. Hlavním cílem účetnictví je uspokojit informační potřeby uživatelů účetních výkazů. Účetnictví je regulováno převážně zvykovým právem a různými institucemi, což je zárukou pružné regulace. Není zde silná vazba účetnictví s daňovým právem.

- země - VB, USA, Holandsko

b) Kontinentální - regulace účetnictví právními normami (ztížená možnost pružné regulace na aktuální problémy) a podřízenost daňovým zákonům.

- země - převážná část Evropy, Japonsko

c) Jihoamerický - užívání inflačního účetnictví, inflace se zohlední buď již při účetních zápisech nebo v účetních výkazech.

d) Smíšený - uplatňovaný v zemích kde dochází k přechodu k tržnímu hospodářství

3) Kulturně sociální přístup, chápe účetnictví jako integrální součást tradičních kulturních a sociálních hodnot, jež daná společnost uznává. Účetní systémy jsou rozděleny do 10 skupin (germánská, nordická, vyvinutá latinská, rozvojová asijská atd.), podle čtyř kritérií:

a) stupeň závislosti účetních pracovníků na státní regulace (při aplikaci obecných zásad má určitou volnost nebo je striktně vázán právními předpisy)

b) míra flexibility účetního systému X uniformita

c) stupeň konzervatismu

d) rozsah informační otevřenosti – srozumitelnost a jasnost účetních info.

2 Srovnání některých pojmů podle Obchz a ZoÚč

Úvod

Podnikání je v České republice hojně zastoupeno, zejména pak střední a malé. Pod tímto pojmem se skrývají podniky, které mají méně než 250 zaměstnanců, respektive podniky s méně než 50 zaměstnanci. Do této definice spadají i drobní podnikatelé s méně než 10 zaměstnanci. Značný podíl mají zejména podnikatelé – FO. Soukromé podnikání bylo po dlouhou dobu potlačováno a k jeho opětovnému rozvoji došlo až po roce 1989. K jeho rozvoji významně přispívá i vláda ČR spolu s dalšími institucemi a agenturami, které vytvářejí programy na podporu malého a středního podnikání⁴.

2.1 Podnikání

Podle Obchz jej chápeme jako soustavnou činnost prováděnou samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku, přičemž tyto znaky jsou kumulativní. Za soustavnou činnost nepovažujeme činnost nepřetržitou a trvalou, i podnikání které provádí podnikatel jen např. po dobu čtyř měsíců v roce (sezónní) je podnikání provozované soustavně. O soustavnost nejde ani v případě nahodile či příležitostně vykonávané činnosti. O tom, zda je činnost vykonávána soustavně, bude vždy na posouzení konkrétního případu a povahy provozované činnosti. Jako samostatnost chápeme možnost subjektu rozhodovat se podle svého vlastního uvážení bez příslušnosti k jiné organizační struktuře. Vlastním jménem a na vlastní odpovědnost je znak, který vyžaduje, aby osoba nejednala jménem a na odpovědnost někoho jiného. Podmínka provozování za účelem dosažení zisku neznamená, že jej musí být skutečně dosaženo, avšak mělo by to být motivem podnikatele. V živnostenském zákoně se pojednává o „živnosti“, která je co do rozsahu pojmem užším než pojem podnikání, který vedle živností zahrnuje činnosti prováděné na základě oprávnění podle jiných právních předpisů.

⁴ Zákon č. 47/2002 Sb. o podpoře malého a středního podnikání

2.2 Podnikatel podle Obchz

Obchodní právo je budováno na základním pojmu obchodníka a je proto charakterizováno jako právo obchodníků. Obchz se od této tradice, která existovala již v Československu odklonil a použil k označení subjektu termín podnikatel.

Za podnikatele se podle Obchz⁵ považují čtyři skupiny osob:

A) Osoby zapsané do OR

OR je veřejný seznam do kterého se zapisují zákonem stanovené údaje o podnikatelích. Ze zákona nevyplývá, že osoba zapsaná do OR musí podnikat, proto povahu podnikatele budou mít i akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, i družstva která mohou být založena i za jiným účelem než podnikání.⁶ Povahu podnikatele má i jiná PO která není založena k podnikání, jestliže se podle zvláštního právního předpisu zapisuje do OR. // ?

B) Osoba která podniká na základně živnostenského oprávnění

Na základě živnostenského oprávnění může podnikat jakákoliv FO, ale i PO⁷, která splní podmínky uvedené v zákoně č. 455/1991 Sb. o živnostenském podnikání. Patří sem osoby, které podnikají a mají k tomu oprávnění podle živnostenského zákona, přičemž tyto podmínky jsou kumulativní. Těmito osobami mohou být jak FO tak PO; není podstatné zda jsou či nejsou zapsány v OR.

C) Osoba která podniká na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních právních předpisů

I v tomto případě nezáleží zda se jedná o FO nebo PO, ale bude se jednat o činnosti, které živnostenský zákon vylučuje ze svého předmětu úpravy.⁸ Jedná se především o profese které jsou předmětem zvláštního dozoru a jsou podrobeny

⁵ § 2 odst. 2 Obchz

⁶ § 56 odst. 1, § 221 odst. 1 Obchz

⁷ 18 až 20a Občanského zákoníku – PO jsou : sdružení FO a PO, účelová sdružení majetku, jednotky územní samosprávy a jiné subjekty o kterých to stanoví zákon

⁸ § 3 živnostenského zákona

licenčnímu řízení (investiční společnosti a fondy, pojišťovny, banky) a dále se jedná o svobodná povolání (lékaři, advokáti, auditoři)

D) Osoba která provozuje zemědělskou výrobu a je zapsána do evidence podle zvláštního předpisu

Úprava podnikání v zemědělství je nyní obsažena v zákoně o zemědělství.⁹ Zemědělským podnikatelem je FO nebo PO, která hodlá provozovat zemědělskou výrobu jako podnikání za podmínek stanovených zákonem o zemědělství a která splňuje tímto zákonem stanovené podmínky.

Na území ČR mohou podnikat zahraniční osoby, a to nevyplývá-li z Obchz něco jiného, tak za stejných podmínek a ve stejném rozsahu jako české osoby, tzn. že je pro zahraniční osoby přijata zásada národního zacházení. Podle Obchz se za podnikatele pokládají zahraniční osoby, které mají právo podnikat v zahraničí. Zahraniční osobou se rozumí FO s bydlištěm a PO se sídlem mimo území ČR. Oprávnění k podnikání vzniká dnem zápisu od OR. (?)

2.3 Účetní jednotky

Počínaje rokem 2004 bylo zrušeno jednoduché účetnictví. Poplatníci účtující do konce roku 2003 v soustavě jednoduchého účetnictví přešli k 1. lednu 2004 na vedení daňové evidence podle § 7b zákona o dani z příjmů, nebo mohli požádat správce daně o stanovení daně paušální částkou splní-li podmínky stanovené zákonem o dani z příjmů, dále měli možnost uplatňovat výdaje procentem z dosažených příjmů a vést jen záznamy, které předepisuje zákon o daních z příjmů, nebo zahájit vedení podvojného účetnictví. FO – podnikatelé, které nejsou po 1.1. 2004 povinny vést účetnictví, případně se nerozhodly vést účetnictví dobrovolně, nejsou považovány za ÚJ a účetní předpisy, tzn. ZoÚč, prováděcí vyhláška k zákonu ani ČÚS se na ně nevztahují. ZoÚč¹⁰ nám stanovuje, které subjekty považujeme za ÚJ:

⁹ zákon č. 252/1997 Sb. o zemědělství

¹⁰ § 1 odst. 2 písm. a) až h) ZoÚč

A) PO, které mají sídlo na území ČR

Sídlem PO je v souladu s § 2 Obchz adresa zapsaná jako její sídlo v OR, přičemž je povinna si zapisovat své skutečné sídlo. Patří jsem zejména OS, družstva, obce a kraje. Mají povinnost vést účetnictví od svého vzniku do dne svého zániku. ÚJ jsou všechny PO bez ohledu na to zda podnikají.

B) Zahraniční osoby které na území ČR podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů

Jsou povinny vést účetnictví ode dne zahájení činnosti až do dne ukončení činnosti na území ČR.

V ZoÚč ovšem nenajdeme vymezení pojmu zahraniční osoba. Pojem zahraniční osoby obsahuje přinejmenším pět důležitých právních předpisů, přičemž jejich jednotlivé definice bohužel nejsou stejné. Podle Obchz¹¹ se zahraniční osobou rozumí FO s bydlištěm nebo PO se sídlem mimo území České republiky. Toto ustanovení znamená, že cizinec, který má u nás povolen trvalý pobyt, je považován za tuzemce, kdežto náš občan s bydlištěm v cizině, je zahraniční osobou, protože není rozhodující státní příslušnost, ale bydliště. Na druhé straně OS se sídlem u nás, není zahraniční osobou, i když jejími vlastníky jsou zahraniční osoby ať už fyzické či právnické.

Podle Obchz lze zahraniční FO rozdělit na dvě skupiny:

- 1) zahraniční FO které nemají povinnost se zapsat do OR, jedná se o FO s bydlištěm v některém z členských států EU (nebo v jiném státě tvořící Evropský hospodářský prostor), které podnikají na území ČR *neuplatňuje*
- 2) zahraniční FO, které mají povinnost se zapsat do OR a teprve od tohoto data jim vzniká oprávnění podnikat na území ČR¹²

¹¹ § 21 odst. 2 Obchz

¹² § 21 odst. 4 Obchz

Tedy nezávisle na tom, jaký dosahují tyto zahraniční FO při podnikání na území ČR obrat, jsou považovány od 1.1.2004 vždy za účetní jednotku. Pokud tedy budeme definici zahraniční osoby odvozovat s § 21 Obchz, pak dospějeme k názoru že ZoÚč je do určité míry v rozporu s Obchz. Konkrétně jde o zásadu rovných podmínek pro podnikání na území ČR.

C) Organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu

Která instituce je organizační složkou státu je vymezeno v § 3 a 51 zákona o majetku ČR a jejím vystupováním v právních vztazích. Vyjmenované osoby jsou ÚJ i když nejsou PO, proto bylo nutno, aby byla organizační složka státu též uvedena ve výčtu subjektů, které mají povinnost vést účetnictví. Stejně jako PO má povinnosti vést účetnictví ode dne svého vzniku do dne svého zániku.

D) FO, které jsou jako podnikatelé zapsány v OR¹³

Kromě těch osob, které jsou zapsány do OR povinně, mohou být podnikající FO zapsány též dobrovolně. I v tomto případě mají pak povinnost vést účetnictví. Povinni vést účetnictví jsou ode dne zápisu do OR, až do dne výmazu z OR, nevznikla-li povinnost vést účetnictví podle § 1 odst. 2 písm. e), g) nebo h). Ukončit vedení účetnictví mohou nejdříve po uplynutí 5 po sobě jdoucích účetních období, ve kterých vedli účetnictví, jinak mají povinnost vést účetnictví do dne výmazu z OR.

E) Ostatní FO, 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 15 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku

FO které převýšily obrat 15 mil Kč, jsou povinny vést účetnictví od prvního dne

¹³ § 34 odst. 2 FO, která je podnikatelem se zapisuje do OR vždy, jestliže:

- 1) 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 120 000 000 Kč, nebo
- 2) provozuje živnost průmyslovým způsobem

účetního období následujícího po kalendářním roce, ve kterém se staly ÚJ, až do posledního dne účetního období, ve kterém přestaly být ÚJ, nevznikla-li povinnost vést účetnictví podle § 1 odst. 2 písm. d), g) nebo h)

F) Ostatní FO, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí

Těmito osobami mohou být i nepodnikající osoby, např. ty které pronajímají svůj majetek a které se rozhodnou v souladu s ustanovením zákona o daních z příjmů vést účetnictví. Povinnost vést účetnictví od prvního dne účetního období následujícího po období, ve kterém se rozhodly vést účetnictví, nerozhodnou-li se vést účetnictví již ode dne zahájení podnikání nebo jiné samostatně výdělečné činnosti, až do dne ukončení uvedených činností nebo do posledního dne účetního období, ve kterém se rozhodly vedení účetnictví ukončit, a nevznikla jim povinnost vést účetnictví podle § 1 odst. 2 písm. d),e),g) nebo h)

G) Ostatní FO, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu¹⁴, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v písm. a) až f) nebo h).

Jsou povinny vést účetnictví od prvního dne účetního období následujícího po období, ve kterém se staly účastníky sdružení, nebo se některý z účastníků sdružení stal ÚJ, a to až do posledního dne účetního období, ve kterém přestaly být účastníky sdružení, nevznikla-li jim povinnost vést účetnictví podle § 1 odst. 2 písm. d), e) nebo h)

H) Ostatní FO, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis

Těmito předpisy jsou, např. zákon o silniční dopravě, o elektronických komunikacích nebo o podpoře výzkumu a vývoje.

Povinnost vést účetnictví ode dne zahájení činnosti až do dne ukončení činnosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak a nevznikla-li jim povinnost vést účetnictví podle § 1 odst. 2 písm. d), e) nebo g)

¹⁴ § 829 a násl. OBČZ

3 Harmonizace účetnictví

Ekonomika na každém vzájemně odděleném kontinentu prodělala dlouhý a nestejnorodý vývoj od ekonomiky agrární, především lokální, k ekonomice průmyslové na mezinárodní úrovni. I přes tento oddělený vývoj lze ze všech ekonomických systémů vygenerovat znaky, které jsou jim společné a tvoří světovou ekonomiku. Každý subjekt světové ekonomiky potřebuje pro řízení svých aktivit dostatečné množství srozumitelných, významných, spolehlivých a především srovnatelných informací, které jsou ve svém souhrnu schopny ovlivňovat jeho rozhodnutí. Rychlý rozvoj informačních technologií v posledních letech s sebou přináší „zmenšování celého světa“ na všech úrovních. Relativně se zkracují vzdálenosti mezi jednotlivci, mezi jednotlivými ekonomickými subjekty, zeměmi a světadíly. Jasným důkazem globalizace je nedávné rozšíření Evropské unie o země bývalého východního bloku, existence desítek mezinárodních organizací, spojování společností všech oblastí do mezinárodních konsorcií i soupeření ekonomicky nejrozvinutějších společenstev světa, Evropy a Ameriky. Proces sbližování velkého množství odvětví se nevyhnul ani účetnictví, resp. finančnímu výkaznictví.

Požadavek srovnatelnosti subjektů, pohybujících se ve světové ekonomice, vedlo celý anglosaský a evropský svět k závěru, že je nutno poskytovat standardizované ekonomické a finanční informace tak, aby informace vydaná jedním subjektem byla srovnatelná s informací vydanou jiným subjektem, třeba na opačném konci světa. Hlavním cílem standardizace je zachytit pouze a jenom ekonomickou podstatu každé transakce, přičemž právní forma transakce by nikdy neměla hrát hlavní roli při určování konkrétního účetního postupu. Prvořadý by měl být pravdivý a věrný obraz ekonomické skutečnosti. To vše ve svém souhrnu má vést k sestavení takového obrazu o finanční pozici ekonomického subjektu, který bude dostatečný pro investora pohybujícího se na jakékoliv světové burze, a zároveň byl plně srovnatelný s ostatními.

Mohlo by se zdát, že harmonizace se dotýká pouze malé části subjektů, vždyť více jak 90% všech firém světa není kótováno na žádné burze, opak je však pravdou / a finanční výkazy jsou jednou z důležitých součástí dnešního ekonomického dění kdekoliv na Zemi.

Samotný proces harmonizace účetnictví se děje na několika úrovních, které se navzájem prolínají a samy sobě nejsou nadřazené. Regulace účetnictví se děje na národní a nadnárodní, resp. mezinárodní úrovni, přičemž každá z těchto oblastí má svá specifika a regulační prostředky, které spolu vzájemně kolidují. Po celém světě se vyvinulo mnoho národních systémů a existuje mnoho systémů, které jsou GAAP. Mezi ty nejdůležitější řadíme americký (US GAAP), britský (UK GAAP), australský (Aus GAAP) a mezinárodní (IFRS). Všechny tyto verze jsou si vzájemně podobné a rozdíly mezi nimi se více než kdy jindy rychle stírají. Nelze však v nejbližší době očekávat vzájemné uznání GAAP a IFRS. Mezinárodní harmonizace by svým sekundárním dopadem měla vést k oddělení daňové oblasti od účetnictví, zprůhlednění ekonomické sféry a k přesunutí ekonomické regulace z vlivu státu do rukou běžných občanů, čemuž se celý evropský hospodářský prostor srdnatě brání.

3.1 Nadnárodní harmonizace účetnictví

Pro globalizační tendence a ekonomický vývoj především v oblastech kapitálových trhů a mezinárodního obchodu je národní regulace naprosto nedostačující. Potřeba srozumitelnosti a srovnatelnosti finančních výkazů pro uživatele z různých koutů světa vede současný účetní svět k požadavkům harmonizace a sjednocování obecných účetních pravidel, zásad a postupů jednotlivých zemí. Harmonizační procesy probíhají po celém světě na několika místech současně a kdysi dané hranice jednotlivých kapitálových trhů se postupně ztrácejí. Po celém světě se nachází řada nezávislých organizací, společností a institucí, které se zabývají harmonizací na různých úrovních (Asie, Jižní Amerika, Afrika, Evropská unie).

V celosvětovém měřítku patří mezi nejvýznamnější nedávno restrukturalizovaná Nadace pro Mezinárodní účetní standardy - IASCF¹⁵, jejíž předchůdce IASC¹⁶ vytvořil tzv. Core Standards – ucelený soubor základních Mezinárodních účetních standardů - IAS¹⁷, dnes zastoupená Radou pro Mezinárodní účetní standardy – IASB¹⁸, a především Výbor pro standardy finančního účetnictví – FASB¹⁹, který spolu s Komisí pro cenné papíry a burzy - SEC²⁰ vytváří Americké všeobecně uznávané účetní principy - US GAAP. Podle těchto ucelených souborů standardů, obsahujících

základní koncepty a pravidla, mohou být sestavovány účetní výkazy, které jsou pro externí uživatele srozumitelné a především jsou srovnatelné, přestože mnohdy pochází z různých zemí světa, kde platí odlišná národní účetní pravidla. K oživení tohoto „dokonalého“, standardizovaného, účetního výkazu je nutné implementování mezinárodních účetních standardů do zakonzervovaných systémů národních účetnictví, zakotvených v legislativě jednotlivých zemí.

Vývoj Evropské unie, její volný pohyb zboží, osob i kapitálu, a především její rostoucí vliv na světovou ekonomiku, vyžaduje vytvoření takového účetního systému, jenž by s ohledem na národní účetnictví platil i v jednotném hospodářském prostoru Evropské unie. Nástrojem v této harmonizaci se staly Direktivy ES²¹, které byly vytvořeny před vznikem Evropské unie. Byl vytvořen soubor účetní legislativy Evropské unie zahrnující tři direktivy nazývané Čtvrtá, Sedmá a Osmá direktiva.

Čtvrtá (bilanční) direktiva upravuje účetní závěrku, její zveřejnění a ověření, Sedmá direktiva hovoří o konsolidaci účetních výkazů a Osmá řeší výkon auditorské profese. Tyto Direktivy však dostatečně neuspokojovaly potřeby moderních kapitálových trhů. I proto byl v roce 2000, vyhlášením harmonizační strategie, nastartován proces modernizace systému regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii.

Za základní stavební prvek harmonizace finančního účetnictví a výkaznictví byly vybrány Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS²². Proces byl postupný a vyžadoval, aby mezinárodní účetní standardy zásadně nekolidovaly se direktivami EU. Dne 13. 10. 2003 bylo v Úředním věstníku Evropské unie publikováno Nařízení (EU) 1725/2002 Evropského parlamentu a Rady z 29. září 2003 o přijetí určitých mezinárodních účetních standardů v souladu s Nařízením (EU) 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady..

¹⁵IASCF - The International Accounting Standards Committee Foundation

¹⁶IASC - IASCF - The International Accounting Standards Committee

¹⁷IAS - International Accounting Standard

¹⁸IASB - International Accounting Standard Board

¹⁹FASB - Financial Accounting Standards Board

²⁰SEC - Securities and Exchange Commission

²¹Směrnice ES - byly přijaty před vznikem EU a byly do nového společenství přejety

²²IAS/IFRS - označení na sebe navazujících standardů vydávaných v minulosti IASC a dnes IASB

Vydáním nařízení byl završen proces modernizace regulace finančního účetnictví a výkaznictví v Evropě. Obsahem publikovaného nařízení jsou schválené mezinárodní účetní standardy vydané IASB ve znění k 14. 9. 2002 (s výjimkou IAS 32 a IAS 39) a s nimi související interpretace (SIC) Evropskou komisí ze dne 29. září 2003. Jedním z dílčích úspěchů harmonizačních snah v EU je povinné sestavování účetních výkazů v souladu s IAS/IFRS. Tato povinnost platí pro všechny společnosti kótované na burzách Evropské unie od roku 2005.

Konzervativní a vrchnostensky vyhlížejší Evropa však zatím není schopna vzdát se svého vlivu na regulaci účetnictví a nepřijala tedy IAS/IFRS jako celek, ale bude i nadále podrobovat IAS/IFRS schvalovacímu a potvrzovacímu mechanismu. Tento by se měl skládat z posouzení technické úrovně přijímaných standardů z hlediska EU, které bude provádět Poradní skupina pro účetní výkaznictví - EFRAG²⁵, a bohužel doporučení učiněná na technické úrovni k určitému standardu budou muset být přijata též na politické úrovni, což bude úkolem Výboru pro regulaci účetnictví - ARG²⁶.

Evropská unie tedy přímo zasahuje do podoby IAS/IFRS platného v EU a nepřímo²⁷ tak ovlivňuje prvotní podobu IAS /IFRS. Skutečnost, že EU politicky zasahuje do evropského finančního výkaznictví vede při setkání se s americkou SEC, / která všeobecně nepovažuje účetní pravidla ovlivňovaná politickým procesem za spolehlivá, k tomu, že pokud IAS/IFRS budou ovlivňovány přímým evropským vlivem, nebudou pro SEC a potažmo všechny anglosaské kapitálové trhy akceptovatelné.

²⁵ EFRAG – European financial reporting advisory group.

²⁶ ARG - Accounting regulatory committee

²⁷ EU nepovažuje za vhodné platit za svá účetní pravidla. IASB je dnes nezávislá organizace, právě pro to, že se živí prodejem IFRS. Pokud EU za IFRS nebude platit, IASB přijde o své příjmy. EU svou neochotu za práci IASB přímo zaplatit, vynahradí dotací ze státního rozpočtu a tyto dotace zbaví IASB posledního zbytku nezávislosti, který jí zbude poté, co jednotlivé standardy budou „potvrzené.“ EU si tak pro sebe buduje možnost zasahovat do práce IASB, pokud tato práce nebude vyhovovat představám evropských politiků o tom, jak by IFRS měly vypadat, v důsledku může IASB, pod neustálým tlakem evropských politiků způsobeným finanční závislostí na EU, vydávat standardy, které vyhovují evropským politickým zájmům.

Výše uvedené globalizační tendence, vznik nadnárodních společností, růst objemů obchodů na mezinárodním kapitálovém trhu a další aspekty dnešního světa stále více vyvolávají potřebu nadnárodních a celosvětově platných účetních standardů finančního výkaznictví. Existující Mezinárodní účetní standardy jsou rychlým i efektivně využitelným řešením pro společnosti obchodující na světových trzích. Vyskytující se kolize Mezinárodních účetních standardů s národními či nadnárodními účetními standardy pouze poškozují a dále ekonomicky zatěžují každý ekonomický subjekt i její domovskou zemi či nadnárodní společenství, což vede ke ztíženému vstupu a horšímu prosazování na vnějších trzích.

3.2 Účetní direktivy Evropské unie

Nástrojem harmonizace účetnictví v rámci členských zemí Evropské unie jsou tři základní direktivy - Čtvrtá, Sedmá a Osmá, které dohromady tvoří soubor účetní legislativy Evropské unie. Tyto direktivy byly po vzniku Evropské unie převzaty z Evropského společenství, které bylo jeho předchůdcem.

3.2.1 Čtvrtá (bilanční) direktiva

Čtvrtá (tzv. bilanční) direktiva byla přijata 25. července 1978 Radou Evropského společenství a je výchozím prvkem harmonizace účetních postupů v EU. Je adresována členskými státy tohoto společenství. Jejím cílem je sblížení účetních výkazů členských a přidružených zemí a následná srovnatelnost účetních uzávěrek (dále jen ÚZ) kapitálových společností. Direktiva obsahuje ustanovení týkající se formy účetních výkazů, obsahu jejich položek, pravidel oceňování, obsahu přílohy, výroční zprávy a zveřejňování účetních výkazů. Ukládá členským zemím povinnost přizpůsobit v časovém intervalu účetní předpisy týkající se kapitálových společností této Direktivě. Direktivu tvoří 12 oddílů, které nejsou systematicky uspořádány, přesto však mají zásadní význam.

Oddíl 1 - Obecná ustanovení

Oddíl pojednává o obsahu účetní závěrky, způsobu jejího sestavení ve smyslu správného a hodnověrného obrazu. Povoluje členským státům upravit obsah závěrky tak, aby nebyl v rozporu s touto Direktivou.

Oddíl 2 - Všeobecná ustanovení týkající se rozvahy a výsledovky

Oddíl hovoří o uspořádání rozvahy a výsledovky, o uspořádání, označení a odborném názvosloví položek v rozvaze a výsledovce. Členské státy mohou rovněž stanovit odlišné uspořádání v závislosti na této Direktivě.

Oddíl 3 - Členění rozvahy

Oddíl pojednává o členění rozvahy. Členský stát může stanovit sestavování rozvahy jedním nebo druhým způsobem. Stanoví-li členský stát obě členění může si společnost vybrat, kterou z těchto rozvah bude sestavovat. Na výběr je ze dvou variant uspořádání rozvahy, horizontální a vertikální.

Rozvaha v horizontální formě, někdy též označovaná jako účetní forma nebo klasická bilanční forma, od sebe odděluje bloky aktiv a pasiv. Tato forma je hojně používána i u nás, jedná se o tzv. T – formu. Rozvaha ve vertikální formě od sebe aktiva a pasiva neodděluje a řazením položek pod sebe dochází k výpočtu čistého pracovního kapitálu.

A) Rozvaha horizontální

Dělí aktiva na upsaný, dosud nesplacený kapitál, zřizovací náklady, neoběžná aktiva (nehmotné investice, hmotné investice a finanční investice), oběžná aktiva (zásoby, pohledávky, finanční majetek a vklady u peněžních ústavů, ceniny a pokladní hotovost), náklady příštích období a příjmy příštích období a ztráta za hospodářský rok. Jednotlivé subkapitoly se dále ještě dělí na jednotlivé položky, v některých případech se uplatňuje Direktiva, pokud národní právní úprava nestanoví jinak. Pasíva se dělí na vlastní kapitál (upsaný kapitál, emisní ážio, fond z nového ocenění, rezervní fondy, zisk nebo ztráta z minulých účetních období, zisk nebo ztráta za hospodářský rok), rezervy, dluhy, výdaje a výnosy příštích období a zisk za hospodářský rok.

B) Rozvaha vertikální

Dělí položky na upsaný, dosud nesplacený kapitál, zřizovací náklady, neoběžná aktiva (nehmotné investice, hmotné investice a finanční investice), oběžná aktiva (zásoby, pohledávky, finanční majetek a vklady u peněžních ústavů, ceniny a pokladní hotovost), náklady příštích období a příjmy příštích období, dluhy, oběžná aktiva, celkovou částku aktiv po odečtení dluhů, dluhy se zůstatkovou dobou splatnosti přesahující jeden rok, rezervy, výdaje a výnosy příštích období, vlastní kapitál (upsaný kapitál, emisní ážio, fond z nového ocenění, rezervní fondy, zisk nebo ztráta z minulých účetních období, zisk nebo ztráta za hospodářský rok). Jednotlivé subkapitoly se rovněž dále ještě dělí na jednotlivé položky, v některých případech se uplatňuje Direktiva, pokud národní právní úprava nestanoví jinak.

Oddíl 4 - Zvláštní ustanovení vztahující se na určité rozvahové položky

Stanoví pravidla pro zahrnování konkrétních položek do aktiv či pasiv.

Oddíl 5 - Uspořádání výsledovky

Členské státy stanoví jeden nebo více vzorů výsledovky, pokud členský stát stanoví více než jeden vzor může volbu přenechat společností. Výsledovka se buď dělí na náklady a výnosy nebo jsou obě tyto kategorie zahrnuty to jednoho celku.

Oddíl 6 - Zvláštní ustanovení vztahující se k určitým položkám výsledovky

Vysvětluje obsah jednotlivých kategorií, dále povoluje členským státům vnitřní úpravu v oblasti některých daní a ukládá povinnosti při odchýlení se od této Direktivy.

Oddíl 7 - Pravidla oceňování

Stanoví povinnost, aby položky uvedené ve výročních zprávách byly oceňovány v souladu se všeobecnými principy. Mezi tyto principy patří předpoklad, že jde o podnik s nepřetržitou činností, dále stanoví povinnost užívání stejných metod oceňování v po sobě následujících obdobích a další podmínky. Členské státy si mohou vyhradit odchylku za podmínek stanovených v této Direktivě. Oddíl rovněž řeší případy při použití rozdílných metod oceňování a korekce vyplývající z tohoto rozporu. Je zde také řešen případný rozpor s národními právními úpravami. Jsou zde vysvětleny jednotlivé kategorie týkající se oceňování a položky, které se těchto kategorií týkají.

Oddíl 8 - Obsah poznámek k položkám výkazů (obsah přílohy)

Oddíl stanoví obsah přílohy, která má vysvětlit informace týkající se např. použitých metod oceňování, počtu a jmenovitých hodnot akcií, existenci konvertibilních dluhopisů nebo podobných cenných papírů, čistý obrát nebo průměrný počet zaměstnanců a jiné. Stanoví rovněž možnost užití v jednotlivých členských státech.

Oddíl 9 - Obsah výroční zprávy

Direktiva stanoví, že výroční zpráva musí podat správný a důvěryhodný přehled o společnosti, o výhledu do budoucnosti a o důležitých věcech, které se staly po skončení daného hospodářského roku a informovat o činnosti v oblasti výzkumu a vývoje.

Oddíl 10 - Zveřejnění

Zákonem členských států může být povoleno, aby výroční zpráva nebyla zveřejněna dle tohoto oddílu, ovšem v takovém případě musí být výroční zpráva k dispozici veřejnosti v registrovaném sídle společnosti. Stanoví rovněž způsob určení osoby zodpovědné za ověření účetní závěrky a ostatní náležitosti spojené se zveřejněním.

Oddíl 11 - Ověřování účetní závěrky

Stanoví povinnost ověření účetní závěrky a členským státům umožňuje osvobodit touto Direktivou vymezené společnosti od této povinnosti.

Oddíl 12 - Závěrečná ustanovení

Konstatuje vytvoření Styčného výboru pod záštitou Komise, který má za úkol napomáhat při harmonizaci této Direktivy, zabývat se praktickými problémy, doporučovat dodatky a zlepšení této Direktivy. Je rovněž vymezena oblast setkávání se národní legislativy při aplikaci této Direktivy. Jsou stanoveny závazné povinnosti pro členské státy a společnosti vyvíjející činnost v těchto členských státech. Jsou rovněž upravena práva resp. oblasti, kde je možné uplatňovat národní právní úpravu.

3.2.2 Sedmá direktiva

Sedmá direktiva byla přijata dne 13. června 1983 Radou Evropského společenství a jejím hlavním obsahem je konsolidace. Vyžaduje, aby mateřská

společnost sestavovala konsolidované účetní výkazy a konsolidovanou výroční zprávu, ve kterých bude vyobrazena finanční situace skupiny tak, jako by tato skupina byla samostatnou ÚJ. Direktiva neopouští široké právo volby, tak jako čtvrtá, neboť konsolidace se zpravidla týká nadnárodních společností s pobočkami po celém světě. Direktivu tvoří 6 částí.

Část 1 - Podmínky pro sestavení konsolidované účetní závěrky (dále jen KÚZ)

Členské státy legislativně stanoví, kdy a za jakých podmínek je domácí společnost povinna konsolidovat a kdy je od této povinnosti osvobozena.

Část 2 - Způsob sestavení KÚZ

Vymezuje obsah KÚZ, její cíle, strukturu, metody konsolidace a obsah přílohy.

Část 3 - Konsolidovaná výroční zpráva

Upravuje požadavek, aby konsolidovaná výroční zpráva věrně vypovídala o finančním vývoji ve skupině podniků do ní zahrnutých. Mezi součásti zprávy patří také informace o důležitých událostech, k nimž došlo po rozvahovém dni, popisuje předpokládaný vývoj společností jako celku a informuje též o činnostech souvisejících s výzkumem a vývojem.

Část 4 - Ověření KÚZ

Tato část stanoví povinnost předložit KÚZ jedné nebo více osobám, které jsou dle právní úpravy členského státu, jemuž podnik sestavující závěrku podléhá, způsobilé k ověřování účetních závěrek.

Část 5 - Zveřejnění KÚZ

Členské státy stanoví ve svém právním řádu pravidla pro zveřejňování KÚZ.

Část 6 - Přechodná a závěrečná ustanovení

3.2.3 Osmá direktiva

Navazuje na ustanovení dvou výše uvedených direktiv, které stanovují povinnosti ověřit ÚZ auditorem, ale teprve v této direktivě bylo stanoveno, kdo je oprávněn ÚZ ověřovat a jaké předpoklady musí splňovat. Hlavním cílem bylo zajistit co největší nezávislost, bezúhonnost a potřebnou kvalifikaci auditorů. S účinností od 29.června 2006 byla tato směrnice zrušena a nahrazena novou směrnicí EP a Rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek.

Hlavním důvodem zrušení osmé směrnice byl nedostatek harmonizovaného přístupu k povinnému auditu ve společenství a nedostatečná úprava např. veřejného dohledu či disciplinárního systému. Účelem nové směrnice je tedy harmonizovat požadavky na audit v EU, a to v podstatně širším rozsahu, než směrnice původní. Impulzem ke změnám byly účetní skandály v USA, které zde vyústily k Sarbanes-Oxley Act. Právní úprava auditu je v ČR upravena v zákoně o auditorech a povinnost zpracovat pravidla stanovená novou směrnicí do legislativy je uložena do 29.června 2008.

Schvalování statutárních auditorů

Audit který je povinná ÚJ provést mohou provádět výhradně statutární auditori tj. fyzické osoby nebo auditorské společnosti, které schvaluje členský stát jehož předpisy provedení auditu vyžadují. V každé zemi musí být určen orgán, který bude nadán pravomocí ke schvalování statutárních auditorů a auditorských společností, přičemž tento orgán musí podléhat systému veřejného dohledu.

Jsou stanoveny podmínky které musí splňovat každý subjekt jako auditorská společnost:

- A) FO které provádějí audit jménem auditorské společnosti musí mít požadované vzdělání, mít požadovanou praxi v rozsahu minimálně tří let a to minimálně ve výši 2/3 u statutárního auditora nebo auditorské společnosti, složenou zkoušku odborné způsobilosti a být schváleni jako statutární auditori v daném členském státě

- B) Schválené auditorské společnosti nebo FO které splňují podmínky bodu A) , musí držet většinu hlasovacích práv v subjektu
- C) Většinu v rozsahu nejvýše 75% členů správního nebo řídicího orgánu subjektu tvoří auditorské společnosti, které jsou schváleny v některém členském státě, nebo FO, které splňují podmínku bodu A)

Pokud nebyla u auditorské společnosti splněna některá s výše uvedených podmínek nebo byla vážně narušena dobrá pověst statutárního auditora nebo auditorské společnosti jejich schválení se zruší, přičemž o tomto zrušení jakož i s jeho důvody musí být sděleno příslušným orgánům členských států, ve kterých jsou statutární auditor nebo auditorská společnost také schváleni.

Členské státy jsou povinny zajistit registraci statutárních auditorů a auditorských společností ve veřejném rejstříku, v němž musí být uvedeny povinné údaje směrnicí stanovené. Jako zásady profesní etiky, které členské státy mají vyžadovat se považuje především bezúhonnost, nezávislost, nestrannost, odborná způsobilost a náležitá péče. Je stanoven zákaz auditu, jestliže existuje jakýkoliv přímý nebo nepřímý finanční, obchodní nebo zaměstnanecký vztah vůči auditovanému subjektu. Statutárního auditora nebo auditorskou společnost jmenuje valná hromada společníků, akcionářů nebo členů auditovaného subjektu, odvolání mohou být jen z důvodu existence řádného důvodu s povinností informovat o tom orgány příslušné pro veřejný dohled i s patřičným zdůvodněním.

Směrnice se dále zabývá spoluprací s orgány třetích zemí, schvalováním auditorů ze třetích zemí a způsobem registrace auditorů a auditorských subjektů ze třetích zemí a dohledem nad nimi (registrován může být pouze splňuje li požadavky rovnocenné s požadavky země upravené směrnicí). Dochází také ke změně čtvrté a sedmé směrnice a to v oblasti údajů obsažených v příloze ÚZ. V té musí být nově uvedeny informace o celkových odměnách účtované statutárním auditorem nebo společností za audit roční ÚZ, ale také odměny např. za daňové služby.

Celkově můžeme říci že, nová směrnice přináší podstatné zpřísnění podmínek pro audit ÚZ. Účelem je zkvalitnění práce auditorů, jež budou pod nadále pod větším dohledem.

3.2.4 Novelizace direktiv a jejich budoucnost

Prosinec 1986

Odvětvová Direktiva z 8. prosince 1986 (86/635/EHS) o ročních a konsolidovaných ÚZ bank a jiných finančních institucí, rozšiřuje 4. a 7. direktivy o roční účetní výkazy a konsolidované účetní výkazy bank a ostatních finančních institucí, jež do té doby nebyly upraveny.

Únor 1989

Směrnice z února 1989 (89/666/EHS) upravuje zveřejňování výročních zpráv úvěrových a finančních institucí, jejichž vrcholové vedení sídlí v jiné členské zemi EU nebo ve třetí zemi. Platí zde zásada vyhotovení a zveřejnění KÚZ za instituci jako celku.

Listopad 1990

Směrnice Rady (90/604/EHS), ze dne 8. listopadu 1990 mění Čtvrtou direktivu, o ročních ÚZ a Sedmou direktivu o KÚZ a stanoví výjimky pro malé a střední podniky při zveřejňování závěrek v ECU.

Prosinec 1991

Odvětvová směrnice (91/674/EHS) z 19. prosince 1991 upřesňuje požadavky ročních a konsolidovaných ÚZ, a týkající se vybraných forem společností, bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven.

Září 2001

Směrnice Evropského parlamentu a Rady (2001/65/ES) ze dne 27. září 2001 kterou se mění všechny účetní směrnice (Direktivy) s ohledem na pravidla oceňování pro roční ÚZ a KÚZ určitých forem společností, bank a jiných finančních institucí. Obsahem této směrnice bylo především přijetí oceňování finančních nástrojů,

reálnou hodnotou. Rovněž do výčtu minimálních požadavků, které mají být ve výroční zprávě obsaženy, byla doplněna ustanovení týkající se používání investičních instrumentů, zajišťovacích nástrojů a řízení rizik

Červen 2003

Směrnice Evropského parlamentu a Rady (2003/51/ES) ze dne 18. června 2003 přináší průlom v harmonizaci evropského finančního výkaznictví s IAS/IFRS. Členské státy musely přivést svoji národní úpravu do souladu s touto směrnicí nejpozději do 1. ledna 2005. Tato směrnice zásadním způsobem řeší nesrovnalosti vykazovaných účetních informací v ÚZ sestavovaných dle IAS/IFRS a v ÚZ sestavovaných v souladu se Čtvrtou a Sedmou direktivou, a to tak, že stanoví, že musí být zabezpečena existence srovnatelnosti účetních informací mezi společnostmi v Evropské unii, které IAS/IFRS používají a těmi, které je nepoužívají. Prakticky je tedy vyžadována stejná úroveň ročních a konsolidovaných ÚZ těch podniků, na které se vztahuje právní úprava Evropské unie, a které nesestavují ÚZ v souladu s nařízením o IAS, s těmi které užívají IAS/IFRS, pokud tyto společnosti budou i nadále pokračovat v používání výše uvedených směrnic (Direktiv) Evropské unie, jako primární úpravy účetnictví uvnitř Společenství. Členské státy navíc musí společně povolit sestavování a zveřejňování svých finančních výkazů v souladu s IAS/IFRS, pokud tyto budou pokrývat požadavky obsažené v právní úpravě platící v Evropské unii.

4 Vznik a obsah IAS, SIC, IFRS a IFRIC, související organizace IASCF a IASB

4.1 IASCF - The International Accounting Standards Committee Foundation (Nadace Výboru pro Mezinárodní účetní standardy)

Historický exkurz

V roce 1973 byl jako soukromá organizace se sídlem v Londýně založen Výbor pro Mezinárodní účetní standardy - IASC. Tato instituce vznikla společnou dohodou profesních organizací zakládajících zemí, kterými byly Kanada, Spojené státy americké, Velká Británie, Austrálie, Francie, Německo, Nizozemí, Japonsko a Mexiko. Od roku 1983 zahrnovala členská základna IASC všechny profesionální instituce, sdružené v Mezinárodní federace účetních - IFAC. Výbor čítal 153 profesionálních účetních a auditorských institucí ze 112 zemí světa a reprezentoval tak více jak dva milióny účetních. Hlavním cílem stanoveným v zakládající dohodě bylo vypracování uceleného souboru účetních standardů pro účetní výkaznictví, jež by byl akceptovatelný celým světem. Výbor se snažil o celosvětovou harmonizaci prostřednictvím profesních organizací, sídlících v jednotlivých zemích. Konzultativní část instituce pak tvořily mezinárodní organizace pro burzy, banky, obchod, finance, právo a další.

Výbor pro Mezinárodní účetní standardy tvořila Rada IASC, Konzultativní skupina, Poradní komise a Stálý výbor pro výklad standardů.

Rada IASC (IASC Board) byla řídicím orgánem Výboru. Rozhodovala o účetních principech a vydávala je ve formě Mezinárodních účetních standardů - IAS. Skládala se ze zástupců profesních organizací 13 zemí, jmenovaných Mezinárodní účetní federací, a z dalších 4 členů zainteresovaných v účetním výkaznictví. Rada se ve své činnosti opírala především o Konzultativní skupinu a Poradní komisi. Konzultativní skupina (Consultative Group) byla zřízena v roce 1981 a tvořili ji představitelé mezinárodních organizací připravující a využívající účetní výkazy, burz a orgánů dohlížejících na kapitálové trhy. Tato skupina poskytovala Radě IASC

konsultace v technických otázkách, v pracovních programech i ostatních strategických záležitostech.

Poradní komise (Advisory Council) byla zřízena v roce 1995 a sestávala z předních odborníků účetní profese, jejichž úkolem bylo mimo jiné podporovat zavádění standardů a zajišťovat jejich důvěryhodnost. Procházela strategie a plány Rady, čímž uspokojovala potřebu vlastní kontroly, připravovala výroční zprávy o efektivnosti Rady. Prosazovala spolupráci a akceptaci práce IASC prostřednictvím účetní profese, obchodních společností, uživatelů finančních prohlášení a ostatních zájmových organizací. Vyhledávala a získávala kapitál pro práci IASC způsoby, které neoslabovaly jeho nezávislost. Rovněž kontrolovala plnění rozpočtu IASC a účetní závěrku.

Výklad vydaných Mezinárodních účetních standardů zajišťoval Stálý výbor pro výklad standardů (SIC - Standing Interpretations Committee).

Byl zřízen v roce 1997. Přípravuje a vydává výklady k závažným problémům vznikajícím při aplikaci standardů.

Aby standardy byly vysoce kvalitní a měly předpoklad pro široké mezinárodní využití, bylo zapotřebí věnovat jejich přípravě velkou péči. Přípravy standardů se účastnila Rada i Konzultativní skupina, tj. orgány vydávající účetní standardy v jednotlivých zemích a orgány představující zpracovatele i uživatele účetních výkazů na mezinárodní i státní úrovni.

Námět na standard mohli předkládat členové Rady, Konzultativní skupiny a jiné organizace i jednotlivci. Rada vybrala námět a určila pro jeho přípravu Řídící výbor, jehož předsedou byl člen Rady. Ostatní členové Řídícího výboru byli zástupci národních profesních organizací a experti z příslušné účetní oblasti. Řídící výbor posoudil námět a na základě již existující mezinárodní nebo národní praxe vypracoval heslovitý náčrt, který předložil Radě. Rada posoudila předložený náčrt a po projednání s připomínkami jej v roce 2004 vrátila Řídícímu výboru. Ten připomínky zapracoval a vypracoval návrh Zprávy o zásadách budoucího standardu – DSOP, kterou předložil všem zainteresovaným organizacím, jež se mohly ve lhůtě tří měsíců vyjádřit. Došlé připomínky Řídící výbor zpracoval a vypracoval konečnou Zprávu o zásadách, kterou předložil Radě k projednání. Tato Zpráva je byla veřejně přístupná. Schválení konečné / Zprávy Radou připravil Řídící výbor a na jejím základě vypracoval Návrh standardu k připomínkám (Exposure Draft), který předložil opět Radě k posouzení. Pokud Rada

tento Návrh schválila (2/3 většinou), rozeslal se návrh všem zainteresovaným organizacím. Tento návrh se označoval jako „E“ s pořadovým číslem. Lhůta pro připomínky byla stanovena minimálně na jeden měsíc. Řídící výbor poté opět zpracoval došlé připomínky a připravil návrh IAS, který předloží Radě. Tato jej projednala a po případné úpravě Řídícím výborem dosáhla konečného znění standardu, pokud jej alespoň 3/4 většinou schválil. Rada však mohla i rozhodnout, že IAS nevydá, ale nahradí jej problémovým materiálem (Issues Paper) nebo diskusním materiálem (Discussion Paper).

V roce 2000 došlo k transformaci IASC na novou strukturu, která má zajistit větší nezávislost výboru na okolních institucích i lobbyistických skupinách, a klade vyšší důraz na formulaci a revizi již vydaných IAS směřujícíce k jejich celosvětovému přijetí. IASC se přeměnil na Nadaci IASC -IASCF, v jejímž čele stojí 19 správců. V rámci transformace zanikla Konzultativní skupina, v nezměněné podobě pokračuje Poradní komise (viz dále) a Stálý výbor pro výklad standardů – SIC se přetransformoval ve Výbor pro interpretaci Mezinárodního finančního výkaznictví - IFRIC. Zároveň vznikla Rada pro mezinárodní účetní standardy - IASB, do které bylo jmenováno 13 členů. Takto vznikla organizace, která má být rozhodující institucí pro tvorbu účetních standardů nejen pro společnosti s cennými papíry obchodovanými na burzách, ale i ostatní organizace na celém světě.

4.2 IAS - International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)

Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS²⁸ jsou vydávány prostřednictvím IASB a směřují ke všeobecné účetní harmonizaci. Mezinárodní standardy v sobě snoubí obecné účetní zásady představující základní přístupy, z nichž se vychází při řešení jednotlivých problémů a účetní standardy, které definují účetní postupy pro jednotlivé problémy.

²⁸ IFRS – International Financial Reporting Standard – Mezinárodní standard finančního výkaznictví, standard vydávaný IASB, tj. vydaný po restrukturalizaci jejího předchůdce IASC, který vydával IAS

Standardy vymezují funkce účetních výkazů i jejich uživatele, kvalitativní charakteristiku i informační obsah účetních výkazů včetně charakterizujícího popisu jednotlivých položek. Dále stanoví podmínky pro zařazování položek do finančních výkazů a řeší oceňování klíčových položek účetních výkazů.

Účetní standardy jsou účetními normami vyjadřujícími názory na řešení jednotlivých problémů i celých souborů účetních problémů. Standardy jsou vyjádřením široké profesní veřejnosti podílející se na práci IASC a následně IASB, i ostatních organizací a jejich orgánů, které tvoří, revidují a interpretují účetní principy, zásady a metody. Jednotlivé standardy se zabývají oblastmi oceňování a vykazování zásob, účtováním odpisů, určují povahu informací povinně zveřejňovaných v účetních výkazech, vymezují postupy při účtování daní. Ve svém souhrnu pak tvoří Core Standards²⁹.

4.2.1 Seznam a obsah vydaných IAS

IAS 1 - Zveřejňování účetní závěrky (Presentation of Financial Statement)

Zveřejňování účetní závěrky v pojetí tohoto standardu má vést k utvoření „věrného obrazu“ o finanční situaci, výkonnosti a změnách ve finanční situaci účetní jednotky, přičemž Rada pro Mezinárodní účetní standardy stanoví podmínky, za kterých je možno se odklonit od řešení obsaženého ve standardech. Toto odklonění je možné pouze za účelem vytvoření „věrného obrazu“.

Výkaz finančního účetnictví sestavovaný dle tohoto standardu platného do roku 1996 zahrnoval rozvahu, výkaz zisků a ztrát, poznámky, přílohu a vysvětlení. Novela z roku 1997, platná od 1.7.1998 doplnila do standardu výkaz o změnách ve vlastním kapitálu a výkaz peněžních toků. Standard uvádí minimální členění a obsah shora uvedených finančních výkazů. Neobsahuje žádný vzor a ani forma finančních výkazů není tímto standardem určena.

Změny z prosince roku 2003 (platné od 1.1.2005) upřesňují pojmy a požadavky na zveřejňování konkrétních položek ve výkazu zisků a ztrát, a výkazu o změnách ve vlastním kapitálu. Standard zakazuje zveřejňování mimořádných položek, které dle

²⁹Core Standard – Základní a ucelený soubor Mezinárodních účetních standardů

Mezinárodních účetních standardů neexistují a jakákoliv nepředvídatelná materiální skutečnost bude posouzena jako jakákoliv jiná materiální položka. Dále standard upravuje požadavky týkající se zdůvodnění aplikovaných účetních politik a zveřejňování nejistoty v účetnictví, naopak ruší např. požadavek zveřejňování mimořádných činností a počtu zaměstnanců účetní jednotky. Touto novelizací došlo též k přesunu požadavku na volbu účetních politik do IAS 8 a zpětně do tohoto standardu byla z IAS 8 přenesena část „Čistý zisk nebo ztráta za období“. Rovněž byly dotčeny souvisejících SIC 27 – Oceňování podstaty transakcí týkající se právní formy leasingu a SIC 29 – Zveřejnění koncesionářských dohod v oblasti služeb.

IAS 2 - Zásoby (Inventories)

Standard obsahově vymezuje zásoby jako aktiva určená k prodeji, aktiva ve výrobním procesu určená na prodej, dále suroviny a spotřební materiál vyjma náhradních dílů. Dále standard upravuje ocenění zásob, které by mělo zahrnovat veškeré náklady spojené s nákupem zásob, jejich přeměnou a taktéž náklady související s převozem vč. nákladů na uvedení výrobku do konečného stavu. Revize standardu z prosince 2003 (platná od 1.1.2005) za jedinou povolenou metodu oceňování určuje metodu FIFO. Standard se dále zabývá kontrolou, investičními kategoriemi, inventářem i zveřejňováním struktury, kvantity a odpisy zásob.

IAS 7 - Výkazy peněžních toků (Cash flow Statements)

Pro výkazy peněžních toků definuje standard pojmy peníze a peněžní ekvivalent. Standard za peníze považuje jak hotovost, tak i vklady na viděnou. Za peněžní ekvivalenty standard považuje krátkodobé, vysoce likvidní investice, u nichž je riziko změny jejich hodnoty v závislosti na čase téměř nulové. Standard dále specifikuje přímou metodu sestavování výkazů peněžních toků, užívanou v investiční a finanční oblasti, a nepřímou metodu sestavování výkazů peněžních toků, užívanou zpravidla v oblasti provozní.

IAS 8 - Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)

Standard, platný od 1.1.1979, se zabývá rozlišením běžných a mimořádných oblastí činnosti ÚJ, zahrnující zveřejňování účetní politiky a změnami v účetních odhadech, které se promítají do výkazů běžných období i období následujících

Po novelizace z prosince 2003, platná od 1.1.2005 je za jediné možné řešení základních chyb, tedy chyb zásadního charakteru, provedené v některém z předchozích období, vytvoření nových výkazů minulých období, které bude prosto předchozích chyb.

Standard dále řeší požadavky na zveřejňování přerušených ukončených operací, které do něj byly včleněny z IAS 35.

IAS 10 - Události po rozvahovém dni (Events After the Balance Sheet Date)

Původní standard, platný od 1.1. 1980 s názvem „Nejisté skutečnosti a události po datu účetní závěrky“ byl roku 1999, s platností od 1.1.2000 novelizován prostřednictvím IAS 37 a upravuje řešení skutečností, které nastaly mezi datem výkazů a datem jejich schválení ke zveřejnění, přičemž rozděluje tyto události na okolnosti upravující a neupravující po ukončení účetní závěrky. Upravující události vedou k nutnosti změny výkazů a standard mezi ně řadí např. výsledky soudních sporů. Události, které nevyžadují úpravu výkazů, neupravující, je dle standardu nutné zveřejnit v příloze. Novelizace z prosince 2003, platná od 1.1.2005 pouze upřesňuje standard a doplňuje o opatření týkající se vykazování dividend, které jsou navrženy před datem rozvahy, ale schváleny až po datu rozvahy.

IAS 11 - Stavební smlouvy (Construction Contracts)

Standard se zabývá definováním pojmů týkajících se oblastí stavebních smluv a jejich dopadem do účetnictví. Výnosy ze stavebních smluv lze u dodavatele vykázat v běžném období pouze za předpokladu, že jejich výše je spolehlivě odhadnutelná. Spolehlivý odhad musí splňovat standardem vyjmenované podmínky. Náklady, které souvisejí se stavební smlouvou, mají být vykázány v období svého vzniku.

IAS 12 - Daně ze zisku (Income Taxes)

Standard se zabývá účtováním splatné a odložené daně ze zisku, výpočtem odložené daně a rovněž stanoví podmínky, kdy lze daňové pohledávky a dluhy

kompenzovat. Standard je interpretován SIC 21 – Zisk z přecenění neodpisovaných aktiv a SIC 25 – Změny v daňové pozici společnosti a jejích akcionářů.

IAS 14 - Účetní informace o segmentech (Segment Reporting)

Standard se zabývá požadavkem na zveřejňování informací o složkách činnosti společnosti, podnikových segmentech, které vyrábí druhově odlišné výrobky, poskytují konkrétní služby nebo jsou činné v určité geografické oblasti. Standard velmi detailně vyjmenovává zveřejňované informace o složce společnosti i nároky na účetní politiku jednotlivých podnikových segmentů, které přispívají k porovnání souladu účetní politiky jednotlivého segmentu společnosti s účetní politikou deklarovanou celou společností.

IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení (Property, Plant and Equipment)

Standard obsahuje základní postup ocenění pozemků, budov a zařízení v historických cenách, alternativně lze tyto aktiva oceňovat v tržních cenách určených znalcem. Vymezuje rovněž vedlejší náklady spojené s pořízením takového majetku. Zabývá se problematikou rekonstrukce a modernizace majetku a podmínkami jejich uznání za aktiva účetní jednotky.

Standard požaduje oddělené, samostatné účtování o jednotlivých částech některých aktiv, pokud tyto části mají odlišnou dobu životnosti. Standard platí od 1.1.1983. Poslední novelizace z prosince 2003, platná od 1.1.2005 doplnila standard o úpravu týkající se oceňování aktiv získaných směnnou, upřesnila pojmy z oblasti odpisů a postupy určení zbytkové hodnoty. Novelizace se týkala rovněž souvisejících SIC 14 – Kompenzace snížení hodnoty nebo ztrát položek a SIC 23 – Náklady na revizní a generální opravy, které byly včleněny do nového znění standardu a zrušeny.

IAS 17 - Leasingy (Leases)

Definuje finanční a operativní leasing a zabývá se vykazováním majetku, určeného k pronájmu, a to jak na straně nájemce, tak na straně pronajímatele. Předmět pronájmu má být celou dobu leasingu zachycen ve výkazech nájemce, jenž je rovněž odpisuje. Obsahuje též požadavek na zveřejňování skutečností týkajících se leasingů.

Standard platí od 1.1.1984 a poslední novelizací z prosince 2003, platné od 1.1.2005 dochází ke změně v účtování počátečních přímých nákladů, které se budou nadále aktivovat a umisťovat do nákladů účetní jednotky po dobu trvání leasingu. Další

změnou je členění leasingu na leasing pozemku a leasing budov, pokud jsou předmětem leasingu společně pozemky i budovy. Novelizace se týkala rovněž souvisejících SIC 15 – Pobídky a SIC 27 – Oceňování podstat transakcí, týkající se právní formy leasingu.

IAS 18 - Výnosy (Revenue)

Standard definuje výnosy jako zvýšení vlastního kapitálu přírůstkem aktiv nebo úbytkem dluhů, nikoliv však vkladem vlastníka a dále definuje podmínky uznávání a vykazování výnosů z jednotlivých transakcí. Obsahuje rovněž požadavek zveřejnění postupů, které byly použity při účtování výnosů. Standard je interpretován SIC 27 – Oceňování podstat transakcí, týkající se právní formy leasingu a SIC 31 – Barterové transakce, týkající se reklamních služeb. Standard platí od 1.1.1984.

IAS 19 - Zaměstnanecké požitky (Employee Benefits)

Standard se zabývá problematikou uznání nákladů - výdajů spojených s výplatou penzí, které jsou v tomto smyslu chápány jako soukromé dohody založené na pojišťovacím principu, nikoliv jako proces společenského přerozdělování a požadavkem na zveřejňování této problematiky. Standard byl roku 1998 novelizován, začleňuje prvky z GAAP a definice a celkové řešení penzijních plánů vstoupily v platnost k 1. 1. 2001. Standard platí od 1.1.1985, naposledy byl pozměněn v únoru 2004, kdy IASB vydala nový standard IFRS 2 – Platby akciemi. Tato změna je účinná od 1. ledna 2005 a v IAS 19 zrušila část, která obsahovala požadavky na zveřejňování informací souvisejících s požitky vázanými na vlastní kapitál podniku.

IAS 20 - Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance)

Standard definuje státní dotaci a státní podporu a tyto rozlišuje dle vztahu k aktivům nebo výnosům. Standard je interpretován SIC 10 – Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem. Standard platí od 1.1.1984.

IAS 21 - Dopady změn směnných kursů cizích měn (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)

Proměnlivost směnných kursů jednotlivých cizích měn s sebou přináší nemalé problémy při sestavování účetních výkazů. Standard upravuje postupy pro stanovení kurzu pro přepočtení zahraniční měny a rozlišení vlivu změn směnných kurzů ve finančních výkazech.

Standard platí od 1.1.1985. Poslední novelizací z prosince 2003, platné od 1.1.2005, byly měnové deriváty a zajišťovací nástroje přesunuty do IAS 39. Standard dále člení měnu vykazování na funkční měnu, ve které každá jednotlivá účetní jednotka bude měřit své výsledky a finanční pozice a vykazovací měnu. Novelizace zrušila stávající členění jednotek na zahraniční subjekt a zahraniční provozovnu a nadále se bude postupovat dle úpravy související se zahraničním subjektem. Novelizace se rovněž dotýká hyperinflačních ekonomik a srovnávacích výkazů.

IAS 23 - Výpůjční náklady (Borrowing Costs)

Standard definuje výpůjční náklady jako úrok a ostatní související náklady podniku, které byl podnik nucen vynaložit na získání cizího zdroje formou vypůjčení si finančních prostředků. Standard řeší účtování výpůjčních nákladů doporučeným, základním způsobem, kdy se všechny tyto náklady promítnou v okamžiku jejich vzniku, nebo alternativním způsobem, který umožňuje zahrnout tyto účelově vynaložené náklady do hodnoty pořízeného majetku. Standard platí od 1.1.1986.

IAS 24 - Zveřejnění spřízněných stran (Related Party Disclosures)

Standard definuje pojem spřízněná strana, zabývá se problémem oceňování mezi spřízněnými stranami a stanoví přípustné metody stanovení těchto cen. Obsahuje rovněž požadavek na detailní zveřejnění spřízněných stran a kompenzací týkajících se klíčového managementu. Standard platí od 1.1.1986 a využívá ustanovení IAS 27 a IAS 28.

Strany jsou považovány za spřízněné, pokud jedna ze stran má schopnost kontrolovat stranu druhou nebo má významný vliv na druhou stranu při finančních i provozních rozhodnutích. Rovněž se jedná o strany se společnou kontrolou nad společností, společné podniky, ve kterých je společnost zainteresována, speciální instituce, se kterými společnost nebo jí spřízněná strana spolupracuje v oblasti penzijního pojištění svých zaměstnanců. Dále standard rozšiřuje tuto oblast a novelizace z prosince 2003, platná od 1.1.2005, doplňuje definici „blízkých členů

rodiny jednotlivce" a definici týkající se klíčového managementu včetně osob nemající výkonnou moc. Požadavky IAS 24 nelze podceňovat, nezveřejňováním těchto vztahů bylo jedním z důvodů skandálu kolem společnosti Enron a Tyco International ve Spojených státech.

IAS 26 - Penzijní plány (Retirement Benefit Plans)

Standard úzce souvisí a navazuje na IAS 19, zabývá se však jen účtováním penzijních plánů a rozpracovává matematické metody použitelné pro výpočty jejich očekávaných plateb, a dále řeší otázky oceňování souvisejících aktiv a požadavky na vykazování penzijních plánů jako samostatných subjektů. Standard platí od 1.1.1988.

IAS 27 - Konsolidované a individuální účetní výkazy (Consolidated and Separate Financial Statements)

Standard vymezuje účel konsolidace v uspokojení potřeb uživatelů závěrky mateřského podniku, čímž získají informace o finanční situaci, výsledcích činnosti a změnách ve finanční situaci skupiny jako celku, který zahrnuje všechny dceřiné společnosti, které mateřský podnik kontroluje, vyjma situací, kdy je kontrola dočasná a dalších, kdy mateřská společnost nemusí předkládat konsolidovanou účetní závěrku. Standard platí od 1.1.1990. Poslední novelizací z prosince 2003, platné od 1.1.2005 dochází ke změně ve vykazování menšinových podílů, kdy tyto podíly budou povinně vykazovány v konsolidované rozvaze v rámci vlastního kapitálu odděleně od vlastního kapitálu mateřské společnosti. Dále standard vyžaduje, aby celá skupina používala pro vykazování transakcí a jiných událostí stejné účetní politiky.

Nově standard upravuje účtování investic do dceřiných společností, podniků pod společnou kontrolou a přidružených společností za situací, kdy mateřská společnost zvolí nebo je právním rámcem nucena, sestavovat individuální účetní výkazy. Oceňování investic se provede v pořizovacích cenách nebo v souladu s IAS 39. Možnost oceňování investic ekvivalenční metodou byla zrušena. Novelizace se týkala rovněž souvisejícího SIC 12 – Jednotky zvláštního určení.

IAS 28 - Investice do přidružených podniků (Investments in Associates)

Standard stanoví postupy účtování finanční investice do přidružených podniků³⁰. Dále standard vymezuje pravidla pro konsolidaci do přidružených podniků. Standard platí od 1.1.1990. Poslední novelizace z prosince 2003, platná od 1.1.2005 vyjmula problematiku investic souvisejících s přidruženými nebo společnými podniky, které jsou v držení organizací rizikového kapitálu, podílových fondů a podobných subjektů neboť se jednalo o duplikátní úpravu, která je již upravena v IAS 39. Dále novela stanoví povinnost účtovat investice v přidružených společnostech v situacích, kdy má investor podstatný vliv, ekvivalenční metodou.

Standard však dále zachovává výjimky pro aplikaci ekvivalenční metody. Standard nadále stanoví, pokud je aplikována ekvivalenční metoda, že účetní výkazy přidružené společnosti sestavené k jinému datu než výkazy investora, nesmí být rozdíly v datech větší než tři měsíce. Požadavky na individuální účetní výkazy jsou shodné s IAS 27. Novelizace se týkala rovněž souvisejících SIC 3 – Vyloučení nerealizovaných zisků a ztrát z transakcí s přidruženými podniky a SIC 33 – Potenciální volební práva a alokace podílu na rozhodování, které byly včleněny do nového znění standardu a zrušeny.

IAS 29 - Vykazování v hyperinflačních ekonomikách

Podstatou je popsání principů, které mají dodržovat společnosti operující v hyperinflační ekonomice. Aplikace tohoto standardu u společností, které v současné době vykazují podle IAS/IFRS není příliš častá, protože většina vyspělých zemí západní Evropy znaky hyperinflace, jak jsou v tomto standardu popsány nevykazuje. Stanovuje postup přepočtu účetní závěrky společností, které operují v hyperinflačních ekonomikách, přičemž postup závisí na tom, zda je účetní závěrka sestavena v historických nebo běžných cenách.

³⁰Za přidružený podnik je považován takový podnik, v němž má investor 20 a více procent hlasovacích práv.

IAS 31 - Účasti ve společných podnicích (Interests In Joint Ventures)

Společný podnik³¹ je vykonávání hospodářské činnosti, jež je předmětem společné kontroly a je založený na smluvním uspořádání. Standard rozeznává tři typy Joint Ventura; spojení v oblasti operací - činnosti, aktiv a ostatních záležitostech. Standard se především zabývá sestavováním konsolidovaných účetních závěrek společných podniků. Pro konsolidovanou účetní závěrku společných podniků doporučuje standard metodu poměrné konsolidace, alternativně ekvivalenční metodu. Jsou stanoveny podrobné požadavky na stanovení a následné zveřejnění podílu ve společném podniku, a to jak v individuálních, tak v konsolidovaných účetních závěrkách, a zveřejňování účetních závěrek.

Či Platný od 1.1.1992. Poslední novelizace z prosince 2003, platná od 1.1.2005, vyjmula problematiku investic souvisejících s přidruženými nebo společnými podniky, které jsou v držení organizací rizikového kapitálu, podílových fondů a podobných subjektů / neboť se jednalo o duplikátní úpravu, která je již upravena v IAS 39. Dále novela obsahuje výjimku týkající se poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody v případě, kdy podíl na společném podniku je pořízen a držen s tím, že bude prodán v rámci 12 měsíců od akvizice.

IAS 32 - Finanční nástroje: Zveřejňování a prezentace (Financial Instruments: Disclosure and Presentation)

Finanční nástroje upravují v rámci IAS/IFRS dva standardy, IAS 32 a IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování Svým obsahem zahrnující i aplikační příručky jde o standardy nejrozsáhlejší. Oba byly také v uplynulé době předmětem rozsáhlého novelizačního projektu. Došlo k urovnání vztahu mezi IAS 32 a IAS 39. V současné době je IAS 32 výhradně zaměřen na zveřejňování informací o finančních nástrojích v účetních závěrkách a na způsob prezentace finančních nástrojů v účetních výkazech. Některé tyto záležitosti byly původně obsaženy i v IAS 39. Za finanční

³¹ angl. Joint-venture - Společný podnik, kde jsou participanty dvě nebo i více společností, které poměrnou částí sdílí kapitál, rozhodovací a dozorčí pravomoci ve společnosti. Joint-ventures jsou společností nebo společné podniky často účelově zakládané pro konkrétní projekt, kde se sdílí know-how, kapitálové fondy a spolupracuje vícero stran. Joint-ventures se často orientují na projekty, které mají vyšší míru rizika, a kde je pochopitelně očekáván adekvátní výnos.

nástroj považuje standard jakoukoliv smlouvu, která má za následek vznik finančního aktiva u jedné účetní jednotky a zároveň tentýž finanční závazek nebo kapitálový nástroj u jiné účetní jednotky. Standard se zabývá vykazováním a vzájemným rozlišením závazků a

kapitálových nástrojů v rozvaze emitenta³². Standard doporučuje upřednostňovat obsah závazku před jeho formou, rozhodujícím znakem pro závazek je, zda existuje smluvní závazek jedné strany předat peněžní prostředky nebo jiná finanční aktiva druhé straně. V opačném případě se jedná o kapitálový nástroj. Standard dále rozvíjí otázky účtování dividend, úroků, zisků a ztrát vztahující se k těmto finančním nástrojům. Standard platí od 1.1.1996, naposledy byl revidován v roce 2003 s platností od 1.1.2005.

IAS 33 - Zisk na akciích (Earnings per Share)

Standard se ilustrativními příklady snaží srozumitelným způsobem uspokojit svůj hlavní cíl, kterým je informovat uživatele zajímající se o P/E ukazatel³³. Standard upravuje základní i zředěný přístup k ukazateli EPS³⁴. Standard platí od 1.1.1998. Poslední novelizace z prosince 2003, platná od 1.1.2005 doplnila stávajících 7 příkladů na 12 ilustrativních příkladů včetně ilustrací zveřejnění ve výsledovce. Novelizace se týkala rovněž souvisejícího SIC 24 – Finanční nástroje a jiné smlouvy, které mohou být vypořádány v akciích, který byl včleněn do nového znění standardu a zrušen.

IAS 34 - Meztímní účetní výkaznictví (Interim Financial Reporting)

Standard nestanoví povinnost účetní jednotky sestavovat výkazy za období kratší jednoho roku, pokud se však účetní jednotka rozhodne nebo je povinna výkazy sestavit, může tak učinit ve formě kompletní nebo zkrácené sady účetních výkazů, tyto však vždy musí obsahově i formálně korespondovat s IAS 1. Standard platí od 1.1.1999, naposledy byl revidován v roce 1998 s platností od 1.1.1999.

³²Emitent - společnost, která vydává (emituje) cenné papíry za účelem získání finančních zdrojů pro svůj další rozvoj.

³³Ukazatel P/E (angl. Price/Earnings ratio) – vypočítá se podílem tržní ceny akcie a zisku na akcii.

³⁴Ukazatel EPS (angl. Earnings per share ratio) – Ukazatel zisku na akcii, vypočítá se podílem zisku a počtu akcií.

IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv (Impairment of Assets)

Standard obsahuje problematiku situací, za nichž by podnik měl účtovat ztráty ze snížení hodnoty aktiv. Standard se výčtem indikací doprovázející snížení hodnoty aktiv zabývá určením a identifikací aktiv, jejichž hodnota by měla být snížena a dále určením částky, jež by měla být uvedena v rozvaze jako snížená hodnota aktiv. Dále se standard zabývá určením a měřením ztrát vzniklých jako následek snížení hodnoty aktiv a požadavkem na jejich vykazování. Stanoví účetní postupy pro zachycení vlastního snížení hodnoty aktiv i situace, kdy důvody ke ztrátě ze snížení aktiv pomínou. Stanoví základní i doplňující požadavky na aktiva a metody změn hodnoty aktiv. Platný od 1. 7. 1999, naposledy novelizován 31. 3. 2004, tato novela vstoupila v platnost okamžitě.

IAS 37 - Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky (Provisions, Contingent Assets and Contingent Liabilities)

Účelem je upravit, jakým způsobem se mají v účetní závěrce promítat rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Jedná se o oblast, která je na celém světě pokládána za velmi problematickou, protože bývá předmětem kreativního účetnictví (zneužívání účetnictví) ze strany společností. Rezervy definuje standard jako závazky s neurčitým časovým určením a výší. Standard stanoví jednak všeobecné podmínky tvorby rezerv a jednak konkrétní případy utváření rezerv. Podmíněné závazky jsou definovány jako závazky, které jsou důsledkem minulých událostí jejichž existence bude v budoucnosti potvrzena skutečností, která je však nejistá. Rovněž se může jednat o závazky, o nichž účetní jednotka neúčtovala, jelikož nebyly splněny podmínky vymezené koncepčním rámcem IAS. Podmíněný závazek se neúčtuje a informace o něm se uvádí v příloze účetní závěrky. Podmíněná aktiva jsou taková aktiva, která může podnik získat, bude-li v budoucnosti potvrzena nejistá skutečnost. O podmíněných aktivech se rovněž neúčtuje a informuje se o nich v příloze účetní závěrky za předpokladu, že z této situace může mít účetní jednotka ekonomický prospěch. Standard platí od 1. 7. 1999.

IAS 38 - Nehmotná aktiva (Intangible Assets)

Standard definuje nehmotná aktiva jako majetek nepeněžní povahy, který nemá fyzickou podstatu a podnik jej drží pro účely výroby nebo dodávek zboží a služeb, pro účely pronájmu jinému subjektu nebo administrativní účely. Standard se dále zabývá oceňováním tohoto majetku v účetní závěrce a dále řeší otázky spojené s výzkumem a vývojem, jako nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností. Řeší účtování bezprostředních nákladů, tj. výdaje a následná dlouhodobá aktiva do oblastí, které přinášejí budoucí užitek jako jsou reklama, inzerce, školení, výdaje na reorganizace a prvotní výdaje při začátku činnosti. Standard platí od 1.7.1999. Novelizace pravidel, které upravují vykazování a oceňování nehmotných aktiv, byla spojena s projektem podnikových kombinací. V důsledku přijetí standardu IFRS 3 – Podnikové kombinace, vyšel i revidovaný IAS 38.

IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a oceňování (Financial Instruments: Recognition and Measurement)

Jak již bylo řečeno výše, finanční nástroje v rámci IAS/IFRS upravují standardy IAS 32 a IAS 39. Standard obsahově řeší problematiku vykazování finančních aktiv a závazků v rozvaze, prvotní ocenění finančních aktiv pořizovací cenou, přeceňování na adekvátní hodnotu a účtování zisku nebo ztráty z přecenění, určení data uskutečnění transakce, účtování a zajištění. Finanční aktiva standard dělí na finanční aktiva nebo závazky držené za účelem obchodování, investice držené do splatnosti, vzniklé pohledávky a ostatní realizovatelná finanční aktiva. Standard popisuje několik postupů účtování finančních aktiv, jejich oceňování v rozvaze, a daná účetní jednotka si sama určuje způsob účtování, jež pak zveřejní v příloze účetní závěrky.

IAS 40 - Investice do nemovitostí (Investment Property)

Standard klasifikuje investice do nemovitostí, definuje situace, kdy je nemovitost předmětem operativního leasingu u nájemce. Stanoví způsoby oceňování investičního majetku, pokud se jedná o majetek, který je předmětem operativního leasingu, kdy nelze použít nákladový model, ale společnost jej musí ocenit dle fair value modelu. Platný od 1.1.2001, v roce 2003 novelizován, zrušen původní text, novelizovaná verze vstoupila v platnost 1.1.2005.

IAS 41 - Zemědělství (Agriculture)

Standard byl přijat v únoru 2001 na základě návrhu E65 s platností od 1.1.2003. Pojednává o účetním, finančním výkaznictví a zveřejňování činností vztahujících se k zemědělské činnosti. Odkazuje na pomocnou úpravu v IAS 2 a IAS 16.

4.3 IASB - International Accounting Standard Board (Rada pro Mezinárodní účetní standardy)

Rada pro Mezinárodní účetní standardy je nezávislá, soukromá organizace sídlící v Londýně. Členové Rady pocházejí z devíti zemí a z různých profesních prostředí. Úkolem Rady je rozvíjet a tvořit komplexní sady standardů vysoké kvality, které budou srozumitelné a celosvětově prosaditelné, a budou zaručovat poskytování transparentních a porovnatelných informací ve finančních výkazech dle nich sestavených a zveřejněných. Rada spolupracuje s organizacemi tvořícími národní účetní standardy a doufá ve vytvoření účetních standardů celého světa.

4.4 IFRS - International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy finančního výkaznictví)

Dne 18.12.2003 publikovala IASB tiskové prohlášení o schválení změn stávajících Mezinárodních účetních standardech (IAS). Spolu s přijetím IFRS 1 a IFRS 2, byly zrevidovány IAS 1 – Zveřejňování účetní uzávěrka, IAS 2 – Zásoby, IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby, IAS 10 – Události po rozvahovém dni, IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 17 – Leasingy, IAS 21 Dopady změn směnných kursů cizích měn, IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran, IAS 27 – Konsolidované a individuální účetní závěrky, IAS 28 – Investice do přidružených podniků, IAS 31 – Účasti ve společných podnicích, IAS 33 – Zisk na akcii a IAS 40 – Investice do nemovitostí.

IFRS 1 - Prvotní aplikace Mezinárodního standardu finančního výkaznictví (First-time Adoption of International Financial Reporting Standards)

Prvotní aplikace Mezinárodního standardu finančního výkaznictví je první Mezinárodní standard pro finanční výkaznictví - IFRS 1, vydaný po restrukturalizace IASC na IASCF. Všechny společnosti, které začnou připravovat své účetní závěrky podle IFRS v období od 1. ledna 2004, včetně, musí použít tento standard. IFRS 1 však může být použit i dříve a je to jistě žádoucí. Standard IFRS 1 nahrazuje interpretaci SIC-8, jejíž uplatnění způsobovalo mnoha společnostem obtíže a vysoké náklady. Tento standard se používá pro první přípravu účetních závěrek, které jsou poprvé zpracované v souladu s IFRS a pro přípravu mezitímních účetních závěrek, které jsou zpracovány v souladu s IAS 34 – mezitímní účetní výkaznictví za období tvořící část účetního období první aplikace IFRS

IFRS 2 - Platby akciemi a založené na akcích (Share-based Payment)

V březnu 2004 vydala IASB standart IFRS 2 upravující oblast, která do té doby nebyla v rámci IFRS řešena. Tento standard zejména upravuje odměňování zaměstnanců podniků akciemi a opcemi na akcie, což je forma požitků oblíbená zejména od konce minulého století. Další oblastí, které se IFRS věnuje, jsou platby za zboží a služby poskytnuté podniku akciemi nebo opcemi na akcie. Tento standard je povinný pro účetní závěrky začínající 1. ledna 2005 a později. Dle tohoto standardu budou muset být náklady související s výplatou odměn formou podílu na vlastním kapitálu podniku oceňovány a vykazovány ve výsledovce. Podle dosud platných mezinárodních standardů (IAS) musely podniky pouze zveřejňovat povahu a podmínky těchto odměn. Jelikož však účtování nebylo povinné, výsledovky podniků byly těmito náklady zatěžovány pouze zřídka.

Přijetí IFRS 2 je důležitý krok pro dotvoření základní sady standardů pro společnosti, které v roce 2005 přejdou na IFRS. Vzhledem k spolupráci IASB a FASB jsou kapitálové trhy nyní zase o něco blíže všeobecnému modelu účetního výkaznictví přijímaného na burzách celého světa.

IFRS 3 - Podnikové kombinace (Business Combinations)

Spolu se standardem IAS 27 řeší vzájemné vztahy mezi podniky ve skupině, tedy mateřského a dceřiných podniků. IFRS 3 se zabývá otázkou provedení

podnikových kombinací, včetně souvisejících otázek oceňování, a IAS 27 následně řeší otázky spojené s přípravou konsolidované a samostatné účetní závěrky mateřského podniku. Tento standard zrušil IAS 22 a interpretace SIC-9-22-28. Zajímavostí od jiných standardů je shoda data vydání a platnosti standardu.

IFRS 4 - Pojistné smlouvy (Insurance Contracts)

Vydán v březnu 2004, je prvním krokem v přípravě účetních pravidel pro pojistné smlouvy u podniků, které pojistné smlouvy vydávají – v terminologii standardů je to pojistitel, tedy strana, která má závazek z pojistné smlouvy odškodnit pojištěnce pokud dojde k pojistné události. Je závazný pro účetní období začínající 1. ledna 2005.

IFRS 5 - Stálá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti (Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations)

Jeho přijetí je výsledkem krátkodobého projektu v rámci skupiny projektů Konvergence mezi IAS/IFRS a US GAAP. Cílem je, aby aktiva, která splňují kritéria pro klasifikaci „držena k prodeji“ byla oceňována v nižší částce z jejich účetní hodnoty a „fair value“ snižené a o náklady spojené s prodejem, přestala se odepisovat a byla prezentována odděleně přímo v rozvaze. Standard nahradil IAS 35

IFRS 6 - Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů (Exploration for and Evaluation of Mineral Resources)

4.5 IFRIC - International Financial Reporting Interpretations Committee (Výbor pro interpretaci Mezinárodního finančního výkaznictví)

Výbor pro interpretaci Mezinárodního finančního výkaznictví – IFRIC (před restrukturalizací vedoucí ke vzniku IASCF byl nazýván Stálým výborem pro výklad standardů – SIC), se skládá z 12 členů jmenovaných správcí nadace na dobu tří let. Členové interpretačního výboru nejsou placeni, ale jejich výdaje jsou jim Výborem propláceny. Výbor se schází k jednání přibližně každý druhý měsíc a jeho jednání jsou

otevřena pro veřejnost, která však nemá možnost zasahovat do jednání. Schválení návrhu nebo konečné interpretace vyžaduje, aby proti návrhu nebo konečné interpretaci nehlasovali více jak tři hlasující členové Výboru.

Výbor v souladu s koncepčním rámcem interpretuje Mezinárodní standardy finančního výkaznictví a plní další úkoly svěřené mu Radou. Výbor dále předkládá návrhy interpretací k veřejné diskuzi a výsledky této diskuze zohledňuje v konečné interpretaci, jejíž návrh předkládá Radě, od které buď obdrží nebo neobdrží souhlas s konečným zněním interpretace.

4.5.1 Seznam a obsah vydaných SIC a IFRIC

Interpretace IAS a IFRS je vytvářena ve Výboru pro interpretaci Mezinárodních standardů finančního výkaznictví – IFRIC. IFRIC je nástupcem SIC, který interpretoval IAS v době fungování IASC. Hlavním úkolem obou interpretačních výborů bylo a je, interpretací jejich obsahu a celkovým zvyšováním kvality IAS/IFRS, docílit tak kvalitních a všeobecně uznávaných standardů, aby tyto se mohli stát celosvětově použitelnými standardy finančního výkaznictví.

SIC 7 - Zavedení Eura (Introduction of the Euro)

Interpretuje IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn, účinný od 1.6.1998. Interpretace byla přijata pro upřesnění problémů spojených se směnnými kurzy v souvislosti s platností fixních směnných kurzů národních měn zemí EU k Euru a k sobě navzájem. Počátek Ekonomické a peněžní unie -EMU byl stanoven na 1.1.1999.

SIC 10 - Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem (Government Assistance – No Specific Relation to Operating Activities)

Interpretuje IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory, účinný od 1.8.1998. Řeší státní podporu podnikům splňující definice státních podpor v IAS 20, a to ty, které nejsou přímo spojeny s provozními činnostmi podniku, např. jsou

specifickým odvětvím. Tyto dotace by nadále neměly být zaúčtovány ve prospěch vlastního kapitálu.

SIC 12 - Konsolidace – jednotky zvláštního určení (Consolidation – Special Purpose Entities)

Interpretuje IAS 27 – Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků, účinný od 1.7.1999. Příkladem charakterizuje jednotku zvláštního určení – SPE, a stanoví povinnost konsolidovat jednotku zvláštního určení, pokud podstata vztahu mezi podnikem a jednotkou zvláštního určení naznačuje, že jednotka zvláštního určení je tímto podnikem ovládána.

SIC 13 - Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníků (Jointly Controlled Entities – Non-Monetary Contributions by Venturers)

Interpretuje IAS 31 – Vykazování účastí ve společných podnicích, účinný od 1.1.1999. Tato interpretace zachází se spoluvlastnickovým zachycením nepeněžitých vkladů do spoluovládané jednotky - JCE výměnou za podíl na vlastním kapitálu spoluovládané jednotky tak, že je zachycuje použitím ekvivalenční metody nebo poměrné konsolidace.

SIC 15 - Operační Leasing – pobídky (Operating Leases – Incentives)

Interpretuje IAS 17 – Leasingy, účinný od 1.1.1999, řeší vykazování pobídek při operativním leasingu z pohledu nájemce a pronajímatele.

SIC 21 - Daně ze zisku – získání z přecenění neodpisovaných aktiv (Income Taxes – Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets)

Interpretuje IAS 12 – Daně ze zisku, účinný od 15.7.2000, řeší zaúčtování zisku plynoucího z přecenění neodpisovatelných aktiv v minulých obdobích a vztah k dani ze zisku

SIC 25 - Daně ze zisku – změny v daňové pozici společnosti nebo jejích akcionářů (Income Taxes – Changes in the Tax Status of an Enterprise or its Shareholders)

Interpretuje IAS 12 – Daně ze zisku, účinný od 15.7.2000. Stanoví, které transakce a jiné okolnosti ústící v přímý zisk nebo změnu vlastního jmění, například zisk z přehodnocení hodnoty pozemků, budov a zařízení dle IAS 16, a s nimi související daně mohou být přímo zaúčtovány do vlastního jmění.

SIC 27 - Oceňování podstaty transakcí, týkající se právní formy leasingu (Evaluating the Substance of Transactions in the Legal Form of a Lease)

Interpretuje IAS 1 – Zveřejňování účetní uzávěrky, IAS 17 – Leasingy a IAS 18 – Výnosy, účinný od 31.12.2001. Předepisuje formy dohod mezi podnikem a investorem o nájmu – leasingu.

SIC 29 - Zveřejnění – koncesionářské dohody v oblasti služeb (Disclosure – Service Concession Arrangements)

Interpretuje IAS 1 – Zveřejňování účetní závěrky, účinný od 31.12.2001. Stanoví požadavek na zveřejnění určitých informací ve finančním výkazu podniků vyvíjejících svou činnost v oblasti služeb.

SIC 31 - Výnosy (tržby) – barterové transakce týkající se reklamních služeb (Revenue – Barter Transactions Involving Advertising Services)

Interpretuje IAS 18 – Výnosy, účinný od 31.12.2001. Stanoví, které transakce nejsou barterovým obchodem.

SIC 32 - Nehmotná aktiva – náklady webových stránek (Intangible Assets – Website Costs)

Interpretuje IAS 38 – Nehmotná aktiva, účinný od 25.3.2002. Interpretace charakterizuje fáze tvorby webových stránek a stanoví pravidla účtování s tím spojených nákladů

IFRIC 1 - Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities

IFRIC 2 - Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments –
účinný od 1.1. 2005

IFRIC 4 - Determining Whether an Arrangement Contains a Lease - souvisí s IAS
17 účinný od 1.1. 2006

**IFRIC 5 - Rights to Interests Arising from Decommissioning, Restoration and
Environmental Funds (Liabilities Arising from Participating in a Specific Market -
Waste Electrical and Electronic Equipment) -** účinný od 1.1. 2006, týká se hlavně
37 IAS

**IFRIC 6 - Závazky vznikající z účasti na specifickém trhu – odpad z elektrických
a elektronických trhů -** tato interpretace se vztahuje k IAS 37 a IAS 8 a její vydání
reaguje na ustanovení vycházející s Direktivy 2002/96/ES týkající se odpadu
elektrických a elektronických zařízení.

**IFRIC 7 - Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting
in Hyperinflationary Economies**

IFRIC 8 -Scope of IFRS 2

IFRIC 9 - Reassessment of Embedded Derivatives – vztahuje se k IAS 39

IFRIC 10 - Interim Financial Reporting and Impairment – vztahuje k IAS 37 účinný
od listopadu 2006

IFRIC 11 - IFRS 2: Group and Treasury Share Transactions – účinný od března
2007

IFRIC 12 - Service Concession Arrangements – účinný od 1.1. 2008

5 Vznik a obsah GAAP, související organizace FASB a SEC

Základem všech účetních systémů je poskytovat informace svým uživatelům. Při regulaci účetnictví se nevychází jen z požadavků kladených na účetní výkazy jejich uživateli (vlastníci, manažeři firmy, externí uživatelé), ale zájem na regulaci účetnictví mají i různé nevládní organizace dané země, které se zaměřují na vypovídající schopnost jednotlivých účetních výkazů. Vydávají proto různé normy a doporučení, kterými se účetní znalci v praxi řídí. Mezi nejvýznamnější normy patří tzv. národní účetní standardy. Angloamerická oblast vychází při vedení účetnictví z právních tradic státu – tzv. zvykové právo. Nepříznivá situace na počátku 30. let 20. století, po „krachu“ burz cenných papírů, si vynutila stanovit účetní zásady, metody a formy sestavování účetních výkazů pro ty společnosti, jejichž akcie jsou na burze kótovány – vznik tzv. všeobecných účetních zásad (GAAP). Tyto anglosaské systémy považují za své uživatele investory, majitele akcií a držitele dluhopisů, naopak většina systémů EU považuje za své uživatele stát, banky a vedení, což způsobuje neslučitelnost těchto systémů, když snahy o jejich sblížení zde jsou. Mezi nejvýznamnější anglosaské účetní systémy řadíme bezesporu US GAAP, které vznikají ve spolupráci FASB a SEC.

5.1 FASB - Financial Accounting Standards Board (Výbor pro standardy finančního účetnictví)

Výbor pro standardy finančního účetnictví je soukromá, profesní instituce, vytvářející nezávisle na veřejných účetních, auditorských i kapitálových společnostech účetní standardy. Výbor se skládá ze sedmi členů. Tito pracují na plný úvazek a jsou adekvátně odměňováni. Z těchto sedmi členů jsou tři nominováni profesně, zpravidla auditorskými společnostmi, dva průmyslem, významnými akciovými společnostmi, jeden člen zastupuje školství, obvykle univerzitní profesore, a jeden vládu. Členové jsou nominováni na základě své odbornosti a jsou voleni na 5 let. FASB vydává autoritativní stanoviska o finančních účetních standardech, týkající se především finančního účetnictví. Vyjádřila se takto např. v oblastech pronájmů, spotřeby nafty a plynu, výnosům nebo k účtování daně z příjmů. daně z příjmů.

Proces tvorby standardů (Due process)

Důležitou součástí tvorby standardů je tzv. due process (proces důležitý pro tvorbu standardů). Tento proces by měl zaručit, že všechny zainteresované strany mají svůj podíl při tvorbě standardů, a že jejich hlas bude vyslyšen. Nové standardy tak vznikají následujícím způsobem :

- 1) Podnět nebo projekt je identifikován a umístěn do agendy FASB.
- 2) Je sestaven tým odborníků (angl. Task force) z různých sektorů, který definuje problém a zkoumá alternativní řešení, technický personál FASB provede výzkum a analýzu, a je sepsáno a zveřejněno tzv. discussion memorandum.
- 3) Zpravidla 60 dnů po zveřejnění discussion memoranda se koná veřejné slyšení. Zde se prozkoumá a hodnotí reakce veřejnosti, tyto prodiskutuje a vydá návrh pravidla (exposure draft). Uběhne-li 30-denní lhůta po vydání návrhu pravidla, výbor znovu prostuduje návrh pravidla a reakce veřejnosti na něj. Není vyloučeno, že návrh bude upraven a vydán k opětovné diskuzi.

Výbor znovu prodiskutuje konečný návrh pravidla a hlasuje o vydání nového standardu. Standard je schválen, vyslovilo-li se pro jeho přijetí minimálně 5 členů výboru. Tato hlasovací kvóta kupříkladu umožňuje schválit pravidlo pokud jsou auditoři a zástupci průmyslu schopni se na jeho znění dohodnout. Tento postup zaručuje, že pravidla reprezentují rozumný kompromis, který bude chránit auditory před zodpovědností za zkreslenou finanční informaci, ale také bude chránit průmysl před příliš složitými a těžko aplikovatelnými pravidly.

5.2 SEC - Securities and Exchange Commission (Komise pro cenné papíry a burzy)

Komise pro cenné papíry a burzy byla založena Kongresem roku 1933 v USA a měla usměrňovat registraci a směnu cenných papírů dle Zákona o cenných papírech (1933) a Zákona o směně cenných papírů (1934). Vydává informativní a prováděcí vyhlášky, jimiž jsou Finanční zpravodajství, informující o účetních a auditorských záležitostech obecného zájmu a Účetní a auditorské prováděcí postupy, seznamující s

účetními a auditorskými materiály v souvislosti s aktivitou SEC v oblastech prosazování regulativních opatření.

Dále vydává účetní bulletiny, které slouží jako neoficiální výklad a vodítko při interpretaci a aplikaci SEC. Těmito prostředky reguluje Komise národní trh z cennými papíry v rozsahu stanoveným zákonem a určuje tak pravidla burzovních obchodů, poskytuje adekvátní informace investorům o těchto obchodech a provádí dozor nad činností burzy. Jedním z hlavních úkolů po jejím založení bylo vytvoření účetních zásad, metod a forem sestavování účetních výkazů pro společnosti kótované na newyorské burze.

5.3 GAAP - Generally Accepted Accounting Principles (Všeobecně uznávané účetní principy)

Pro správné pochopení je nutno si uvědomit, že GAAP neboli Všeobecně uznávané účetní principy, nejsou mezinárodním účetním systémem. GAAP je všeobecný název, který popisuje účetní systémy zemí anglosaského světa, jako jsou Spojené státy americké, Kanada nebo Velká Británie, Austrálie s Novým Zélandem. V těchto zemích jsou účetní pravidla tvořena nezávislými, nevládními organizacemi, a nikoliv parlamentem a vládou, jak je tomu v kontinentálním systému. Pokud tedy v následujícím textu hovoříme o GAAP je třeba mít na zřeteli fakt, že tyto se vyvinuly jako americký systém US-GAAP, který má v dnešní době rozhodující vliv na podobu jeho dalších verzí (UK GAAP).

Všeobecně uznávané účetní principy vznikly původně jako US GAAP. Jejich počátek spadá do období po krachu na newyorské burze, po kterém byla pověřena nejvyšší burzovní instituce USA, kterou je Komise SEC, aby stanovila základní účetní zásady, metody a formy sestavování účetních výkazů pro společnosti kótované na newyorské burze. SEC požádala a následně delegovala tento úkol na Výbor pro standardy finančního účetnictví - FASB, který přizval významné účetní, auditorské a právní instituce, aby společně vytvořily ucelený národní systém regulace účetnictví, kterým US GAAP jako výsledek jejich práce bezpochyby je. US GAAP v sobě zahrnují více než 100 jednotlivých standardů finančního účetnictví doplněných o stanoviska, doporučení, interpretace různých amerických profesních organizací. Vysoká kvalita

těchto standardů vede ke snaze prosadit US GAAP jako nástroj pro celosvětovou harmonizaci účetnictví, který by mohl vést ke vzniku světových účetních standardů založených právě na US GAAP. Je samozřejmé, že zavádění celosvětových standardů s sebou přinese vliv lobbyistických skupin, jehož výsledkem by mohl být světový GAAP, jakožto výsledek všeobecného konsensu. „Všeobecné účetní zásady představují pro určité období souhlas s tím, které ekonomické zdroje a závazky budou zaznamenávány jako aktiva a pasíva, které změny v aktivech a pasivech budou zaznamenávány, kdy budou tyto změny zaznamenávány, jak budou hodnocena aktiva a pasíva a změny v nich, jaké informace by měly být zveřejňovány a které finanční výkazy je třeba připravovat.“³⁵ Obdobná účetní pravidla jsou používána např. ve Velké Británii (UK GAAP), Kanadě, Austrálii a na Novém Zélandě.

Pravidla US GAAP jsou tvořena především dvěma organizacemi FASB (výbor pověřený SEC tvorbou pravidel) a Americkým institutem diplomovaných veřejných účetních (AICPA).³⁶ Za přispění Americké auditorské komory, která je oprávněná vydávat a odebírat auditorské licence (CPA).

První úroveň US GAAP

Závazná pravidla - Statements of Financial Accounting Standards (SFAS) pocházejí z činnosti FASB a především od předchůdců FASB. Mezi předchůdce FASB se řadí Accounting Principles Board (APB), která prezentovaly své názory v letech 1959 - 1973. Dále od Committee on Accounting Principles (CAP), který vyjadřoval své názory (ARB) především v letech 1939 - 1959. Tyto tři sady pravidel (SFAS, APB a ARB) jsou všeobecná a závazná, a platná pro všechny společnosti, které se řídí GAAP.

Druhá úroveň GAAP

Tato pravidla jsou většinou specifická a týkají se pouze konkrétních oblastí. To

³⁵Vyhláška rady pro účetní standardy č. 4 „Základní pojmy a účetní zásady, kterými se řídí finanční výkazy podniků“, (New York, American Institute of Certified Public Accountants, 1970), § 137.

³⁶AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

znamená, že se nedají považovat za všeobecně závazná, ale jsou závazná pouze v případě, že podnik musí tyto otázky řešit. Pravidla vydaná AICPA jsou pokyny auditorům. Pro podniky jsou závazná pouze do té míry, do jaké míry trvá auditor na jejich použití. FASB své pokyny vyhlašuje v Technických zprávách (Technical Bulletins)

Třetí úroveň GAAP

Třetí úroveň se nedá považovat za pravidla, ale spíše za doporučení. Podniky se jimi řídí pouze do té míry, kterou vyžaduje jejich auditor, a většinou se týkají oblastí, pro které se pravidla stále vyvíjí. Tyto pravidla jsou prezentována prostřednictvím FASB, zveřejňováním koncepcí a výsledků vývoje. AICPA také vydává Praktické zprávy.

Jiné organizace ovlivňující GAAP

Je samozřejmé, že GAAP netvoří pouze několik uvedených organizací, ale i celá řada dalších. Mezi přední patří především SEC - Komise pro cenné papíry a burzy, která je podle zákona oprávněna tvořit závazná účetní pravidla. Tuto činnost přenechává FASB. Další organizací, která zprostředkovává tvorbu GAAP je IOSCO³⁷. Tato mezinárodní organizace, je členem amerického SEC, usiluje o to, aby byla zavedena mezinárodní pravidla pro cenné papíry a burzy. IOSCO sice nemá přímý vliv na podobu US GAAP, přesto však zprostředkovává působí na tvorbu tím, že ovlivňuje SEC. Například v roce 1999 SEC učinil poměrně velké změny ve vlastních pravidlech ohledně cizích firem, nesídlících ve Spojených státech právě pro to, aby jejich pravidla byla shodná s pravidly IOSCO.

Ostatní organizace sice mohou nepřímo ovlivňovat GAAP, ale jako takové nejsou oprávněny vytvářet závazná pravidla týkající se finančního účetnictví. Mezi takové organizace patří IMA - Institut podnikových účetních, FEI - Institut finančních ředitelů, CASB - Výbor pro pravidla účetnictví pro vládní zakázky či IRS - US Daňový úřad.

³⁷ IOSCO - The International Organization of Securities Commissions – Mezinárodní organizace burzovních komisí, zdroj: www.iosco.org

GAAP jsou účetní principy neformulované závazným právním předpisem, jejichž dodržování je plně dobrovolné, avšak uznání kvalit tohoto systému institucemi světového kapitálového trhu a vyžadování GAAP upravených výstupů při vstupu na tyto trhy v něm stále více tuto dobrovolnost oslabují. Síla těchto standardů je dána právě tím, že vyhovují burzám cenných papírů a mají významnou podporu v uznávaných mezinárodních institucích, mimo jiné i v dnes již historické IASC, ale i současné IASB.

ČÁST 2.

1 Funkce účetnictví

1.1 Funkce a podstata účetnictví

K pokrytí požadavků kladených na účetnictví plní účetnictví podniků několik základních funkcí:

A) Informační

Je nejdůležitější funkcí, která spočívá v poskytování informací interním i externím uživatelům o ekonomické situaci podniku (o jeho finanční stabilitě, výnosnosti, likviditě). Prostřednictvím účetnictví skládají manažeři účty vlastníkům podniku, o tom jak spravují a ochraňují jim svěřený majetek a jak úspěšně s ním podnikají.

B) registrační funkce

Spočívá ve vedení soustavných zápisů o podnikových jevech.

C) dokumentační funkce

Koncentruje minulé hospodářské dění v podniku, vytváří paměťový systém podnikatelů, který je průkazným prostředkem při vedení sporů a základem pro vyměření daňových povinností.

D) dispoziční funkce

Je plněna účetnictvím v podobě podkladů poskytovaných manažerům k řízení podniku.

E) kontrolní funkce

Spočívá v umožnění kontroly hospodaření podniku, stavu majetku i přezkoušení správnosti zaznamenaných údajů.

Z uvedeného výčtu je patrné, že účetnictví se neorientuje jen na minulost, ale je i významným zdrojem informací k řešení úkolů souvisejících se stanovením budoucích cílů podniku.

Podstatou účetnictví je poskytovat informace vymezeným uživatelům pro účely nakládání s majetkem, rozhodování, řízení, kontrolu, případně další potřeby. Aby mohlo účetnictví plnit tuto funkci, musí:

- A) včas zjistit potřebné informace, ověřit jejich správnost, pravdivost
- B) tyto informace systematicky a přehledně zpracovat
- C) připravit uživatelům informace v podobě srozumitelné, přehledné, nezávislé na osobě, která je zpracovala, formou výkazů, komentářů, vysvětlivek a analýz
- D) zkontrolovat, ověřit, případně schválit informace před jejich předáním uživatelům

1.2 Kvalitativní charakteristiky účetních informací

Z různých účetních systémů používaných v průběhu let u nás i ve světě lze vysledovat základní kvalitativní charakteristiky, které se však mohou někdy i vzájemně popírat nebo vzniká otázka, které hledisko má prioritu. Z pohledu finálních účetních informací je kladen důraz na:

A) významnost (relevantnost)

Za relevantní informace lze označit ty, které mají schopnost ovlivnit nebo by mohly vést k ovlivnění ekonomického rozhodování uživatele informace. Zásadní také je, aby informace byla poskytnuta v době, kdy se tato rozhodování činí.

B) spolehlivost

Hodnověrná je informace v případě, že zobrazuje podstatu ekonomického jevu, který nastal, není předpojatá ani úmyslně ani systematicky, není podstatně chybná, je úplná a při jejím zpracování se aplikuje potřebná míra opatrnosti.

C) srovnatelnost

Lze ji vnímat různě. Pro uživatele je podstatné, aby při posuzování získaných informací rozlišili a zhodnotili rozdíly vzniklé změnou podstaty, o níž informace vypovídá, změnou použité metody, která dokumentuje, oceňuje, zachycuje daný ekonomický jev, aby mohli posoudit rozdíly vzniklé při použití shodných přístupů a metod v konkrétní časové řadě.

D) srozumitelnost

Je nutné ji posuzovat ve vazbě na její uživatele.

1.3 Uživatelé účetních informací

Základním uživatelem účetních informací je podnik samý. Vedle něho však informace využívá celá řada externích uživatelů, které můžeme dělit do dvou skupin:

- 1) FO a PO (investoři)
 - A) akcionáři
 - B) vkladatelé podílů
 - C) krátkodobí a dlouhodobí věřitelé (majitelé dluhopisů, dodavatelé, úvěrující peněžní ústavy) – zájem na tom zda je podnik schopen uspokojovat jejich finanční nároky

- 2) Subjekty zainteresované na výsledcích
 - A) daňové orgány
 - B) konkurenční podniky
 - C) vlastní zaměstnanci – zájem o hospodářskou a finanční stabilitu podniku, o jeho schopnost uhrazovat jejich mzdové nároky
 - D) vlády a jejich orgány – informace pro řízení daňové a finanční politiky státu a sestavování národních účtů
 - E) burzovní komise
 - F) poradenské firmy

2 Právní zásady kterými je ovládáno účetnictví

Představují soubor určitých pravidel, základních principů účetního myšlení, které jsou dodržovány všemi ÚJ při vedení účetnictví a sestavování účetních výkazů. Tyto zásady vycházejí z tradice účetnictví, a často nejsou formulovány, ani zakotveny v žádném zákoně, ale většina nejdůležitějších zásad a principů je zapracována do ZoÚč nebo prováděcí vyhlášky. Společně pak s obecnými prvky metody účetnictví, vytvářejí obecně uznávané účetní zásady, tzv. obecné účetní prostředí.

2.1 Zásada ÚJ

Spočívá ve vymezení ekonomického celku, za který je účetnictví vedeno. K tomuto celku se pak vztahují účetní operace a sestavené účetní výkazy. V dnešní době při existenci dceřiných společností, poboček a oddělených provozoven je nutné podle právního statutu ekonomického celku sledovat, zda se (ne)jedná o samostatnou ÚJ.

2.2 Zásada neomezeného trvání ÚJ³⁸

V účetnictví se tato zásada uplatňuje při běžném fungování podniku hlavně / v oblasti způsobu oceňování a dalších účetních metod, a to způsobem vycházejícím z předpokladu nepřetržitého pokračování ÚJ. V případě že se ÚJ dostane do problémů, a ty jsou takového rozsahu že hrozí její zánik, není možno uplatňovat některé z účetních metod běžným způsobem. V důsledku existence takové situace ÚJ zvolí účetní metody a způsoby oceňování stanovené zvláštním standardem (ČÚS 021 viz dále)

2.3 Zásada nezávislosti účetních období³⁹

ÚJ účtují o skutečnostech, které jsou jeho předmětem (§ 2 ZoÚč), do účetního období, s nimž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (akruální princip). V případě že není možné tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním

³⁸ § 7 odst. 3 ZoÚč

³⁹ § 3 ZoÚč

období v němž zjistily uvedené skutečnosti. O nákladech a výnosech se účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí, což vede k jejich časovému rozlišení.

2.4 Zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech

Doba trvání ÚJ se rozděluje na pravidelné intervaly, v nichž se provádí zjištění výsledků hospodaření a finanční situace. Tato činnost je nezbytná pro hodnocení efektivnosti podniku a pro řízení další činnosti.

2.5 Zásada objektivit účetních informací⁴⁰

ÚJ jsou povinny vést účetnictví tak, aby ÚZ sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace ÚJ. „Věrný obraz“ je podán tehdy, když obsah položek ÚZ odpovídá skutečnosti, která musí být v souladu s účetními metodami. Tyto metody stanoví prováděcí vyhlášky a jsou rozváděny dle § 36 ZoÚč ČÚS. Zákon dává ÚJ dříve nemyslitelnou možnost, dnes již ale i povinnost, podat věrné zobrazení skutečnosti, i když nebude přesně dodržena předepsaná metodika. Vždy je tedy nutné zvolit takovou účetní metodiku, která povede k co nejlepšímu popsání skutečného stavu. ÚJ si sama zvolí potřebnou metodu a postačuje, že ji popíše v příloze k ÚZ.

2.6 Zásada konzistence (stálosti metod)⁴¹

Je vyjádřená snaha o zachování srovnatelnosti údajů prezentovaných ÚZ mezi jednotlivými obdobími. Změnit mezi jednotlivými účetními obdobími např. účetní metody, nebo označování položek rozvahy mohou ÚJ jen z důvodu změny v předmětu podnikání nebo jiné činnosti, anebo z důvodu zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídající schopnosti ÚZ, přičemž informaci o každé takové změně s jejím zdůvodněním je, jako v předcházejícím bodě, ÚJ povinná uvést v příloze k ÚZ.

⁴⁰ § 7 odst. 1 a 2 ZoÚč

⁴¹ § 7 odst. 4 ZoÚč

2.7 Zásada opatrnosti

V účetnictví se vykazují a do výše zisku promítají všechny předpokládané a očekávané ztráty, rizika a znehodnocení majetku, i když ještě nenastaly a jejich výše není spolehlivě zjištěna a naopak všechny zisky a zhodnocení majetku se promítnou až po skutečné realizaci. Výsledkem je jakési „opatrnější“ vykazování zisku. K realizaci této zásady dochází především tvorbou rezerv, opravných položek a zvoleným principem oceňování.

3 Regulace účetnictví

Vzhledem k významu finančních výkazů pro rozhodování celé řady subjektů dochází v rámci národního účetnictví, ale i na úrovni společenství států, k určitým formám regulace a harmonizace finančního účetnictví. Probíhá v různých zemích světa nejrozličnějším způsobem a v různém obsahu zejména s ohledem na rozvinutost tržního hospodářství, tradic atd.. Na obecné úrovni se jedná o stanovení národních pravidel pro vedení účetnictví v dané zemi a pro poskytování účetních informací externím uživatelům. Z mnoha možných způsobů je třeba se i s ohledem na ČR zmínit o dvou: regulace právní normou a regulace účetními standardy a jejich vzájemnou kombinací.

3.1 Regulace právní normou

Řízení účetnictví je v pravomoci státního orgánu, jenž vydává závazné účetní předpisy, které podnikatelských subjektům ukládají povinnosti a rovněž postihy za jejich neplnění. Některé země regulují pouze účetní výkazy, jiné regulují běžné účetnictví.

A) Regulace pro linii běžného účetnictví

Pro regulaci účetnictví po linii běžného účtování (upravují metodiku a postupu účtování) se regulace soustřeďuje na zobrazení jednotlivých ekonomických jevů, jež jsou základem, z něhož se provede shrnutí do účetních výkazů, přičemž tyto výkazy jsou upraveny jen formálně. Výsledkem usměrňování běžného účetnictví je jeho normativní úprava ve formě účtové osnovy a závazných postupů účtování s případnou možností volby z přípustných řešení.

B) Regulace po linii účetních výkazů

Při usměrňování účetnictví po linii účetních výkazů se vychází s požadavků kladených na účetní výkazy jejich uživatelů. Určuje se obsah, struktura či dokonce forma účetních výkazů. I když zde hraje regulace účetních výkazů prvořadou roli, neznamená to, že běžné účetnictví je bezvýhradně ponecháno svému osudu. Právě od regulace účetního výkaznictví se jako sekundární proces odvíjí regulace běžného

účetnictví. Mírná regulace se může uskutečňovat např. pomocí závazné účtové osnovy, která má povahu „jen“ směrné účtové osnovy, nebo silná regulace, která se může projevit až vypracovanými závaznými účetními předpisy vydanými ve formě sbírek souvztažností.

Hlavní nevýhodou obou přístupů k regulaci právní normou je skutečnost, že je nepružná, protože každá změna předpisů je odkázána na zdoluhavý legislativní proces, přičemž velmi často dochází k situaci, kdy vítězí lobby skupin nad pozitivními vývojovými tendencemi.

3.2 Regulace účetními standardy

V tomto účetní profesionálové při své práci dobrovolně dodržují účetní standardy, jež představují soubor přijatých předpokladů, uznávaných účetních zásad, metod, doporučení a praxí ověřených postupů. Jejich kodifikace a aktualizace je v kompetenci profesní instituce, kdy vliv státních institucí je potlačen, což vede k tomu, že se navenek jeví účetnictví jako nezávislá disciplína a že se podniky regulují samy. Tento typ regulace je koncepčně založen na zvykovém, precedenčním právu. Akceptuje se to, co je dlouhodobě ověřeno a uznáno jako nejlepší praxe, aniž se tyto zvyklosti zakotvují v právní normě. O účetních standardech, které jsou nástrojem regulace na národní úrovni, se hovoří jako o národních účetních standardech.

3.3 Kombinace právní normy a účetních standardů

Regulace je zde rozložena mezi právní normu a systém národních účetních standardů. Zatímco právní normy vytvářejí jakýsi legislativní rámec účetnictví, účetní standardy tyto právní předpisy uvádějí v život způsobem odpovídajícím záměrům zákonodárce. Právě tento koncept se od roku 2004 začíná postupně uplatňovat v regulaci českého účetnictví. Předpokladem takové kombinace je dobrá spolupráce mezi státní orgánem pověřeným řízením účetnictví a profesními institucemi dané země. Při jejich dobré vyváženosti tento systém přináší řadu výhod. Zajišťuje právní

vymahatelnost zákonných předpisů a aktualizace a tvorba nových účetních standardů může probíhat mnohem pružněji.

Velmi důležitý faktor, který ovlivňuje účetní výkaznictví je cíl sestavovaných výkazů. Ve většině zemí se dává přednost (ve shodě s celosvětovým vývojem účetnictví) věrnému zobrazení, při němž se preferuje u každého účetního případu jeho ekonomická podstata před jeho daňovými a právními aspekty, neboli zásada přednosti obsahu před formou, ale existuje ještě celá řada zemí, které vidí ve svém národním účetnictví přednostně nástroj vykázání daňové povinnosti (téměř celá kontinentální Evropa včetně ČR).

Chceme-li porozumět účetním výkazům sestavovaných podle národních požadavků té které země, musíme nejdřív pochopit způsob regulace účetnictví v dané zemi a zda a jak hluboce je svázáno s daňovými aspekty a v neposlední řadě proniknout do národních účetních standardů dané země, které nám teprve umožní odkrýt pravý obsah vykazovaných položek.

4 Regulace účetnictví v ČR

Transformace české ekonomiky na tržní podmínky vedla k radikální reformě účetnictví, která byla založena na nových ekonomických, zejména vlastnických vztazích. Od počátku 90. let probíhal postupný vývoj a zdokonalování obsahové, metodické a kvalifikační stránky účetního systému současně se změnou filozofie účetnictví, došlo k novému vymezení jeho úkolů, funkcí a účtů. Vytvořená koncepce brala v úvahu všeobecně uznávané účetní zásady prověřené dlouholetým fungováním ekonomiky, mezinárodně doporučené účetní standardy a účetní výkazy, které sjednocují vypovídající schopnost účetních informací a umožňují srovnatelnost dat.

Cílem nového účetnictví bylo zajistit věrné zobrazení reality pro potřeby finančního řízení podniků a zabezpečit srovnatelnost výstupních účetních informací v národním i mezinárodním měřítku. Šlo o přiblížení nového účetního systému evropskému pojetí, zejména tzv. kontinentálnímu systému účetnictví.

Vznikl tak vlastní národní systém účetnictví s číselnými prvky účetnictví ze zemí kontinentální Evropy (zejména Francie a SRN), který vstoupil v platnost 1. 1. 1992. Tak jako v řadě jiných zemí kontinentální Evropy, tak i v ČR je právní systém ovlivněn římským právem, které je založené na zákonné úpravě. Řízení finančního účetnictví je v pravomoci státního orgánu, tj. je regulováno Ministerstvem financí. Naopak vnitropodnikové účetnictví není nijak legislativně upravováno a jeho forma i organizace jsou plně v kompetenci managementu podniku.

V současné době je právní úprava finančního účetnictví obsažena v následujících předpisech:

- 1) zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, který stanovuje především metodické a rovněž i některé obsahové náležitosti účetnictví
- 2) soubor prováděcích vyhlášek k ZoÚč
- 3) české účetní standardy (ČÚS)

Nelze opominout ani Obchz, který je nejdůležitějším právním předpisem upravující podnikatelskou činnost. I když není primárně zaměřen na účetnictví, přesto se účetní problematice věnuje. V roce 2003 byla většina ustanovení IV. Hlavy zrušena, v platnosti zůstaly § 39 a 40.⁴²

Další nejdůležitější úpravy účetnictví obsažené v Obchz jsou:

A) Povinnost uložení účetních a dalších knih do rejstříku //

V § 38i Obchz je stanovena informační povinnost jednotkám, v podobě ukládání listin do OR, zejména ÚZ včetně zpráv auditora, výroční zprávy atd.

B) Otevírání a uzavírání účetních knih a sestavování rozvah a ÚZ

V případě fúzí, převodu jmění na společníka, likvidaci nebo rozdělení je stanovena povinnost sestavení konečné, mezitímní závěrky nebo zahajovací rozvahy.

C) Způsob a vedení účetnictví ovlivňují mnohé další ustanovení Obchz zejména v oblasti vlastního kapitálu, jeho pohybu ale i např. ustanovení závazkového práva.

4.1 Zákon o účetnictví

Proces transformace české ekonomiky na tržní podmínky vedl k vytvoření nové koncepce českého účetnictví, která od 1.1. 1992 nahradila již nevyhovující účetní soustavu. Základem reformy účetnictví pro podmínky tržního hospodářství je ZoÚč vydán tehdejším Federálním shromážděním ČSFR pod číslem 563/1991 Sb.. Je to první samostatný zákon o účetnictví na našem území – nepočítáme-li ustanovení o kupcích a jejich povinnosti vést obchodní knihy a klasickém Obecném obchodním zákoníku č. 1/1863 ř.z. Za dobu své platnosti zákon prošel několika novelami. Kromě změn ve vedení účetnictví samém tyto novely více či méně reagovaly a na změny zvláštních právních předpisů (např. Obchz).

⁴² Stanovuje obchodním společnostem a družstvům povinnost ověření ÚZ a výroční zprávy auditorem (nevtahuje se na všechny, ale na ty které splňují kritéria § 20 ZoÚč). Další povinné audity jsou stanoveny v různých ustanoveních Obchz. Dále je stanovena povinnost zveřejňování ÚZ a výroční zprávy způsobem podle ustanovení Obchz a podle ZoÚč.

oproti új. v új.

Novely ZoÚč :

- 1) zákon č. 117/1994 Sb.
- 2) zákon č. 227/1997 Sb.
- 3) zákon č. 492/2000 Sb., kterým došlo k upřesnění pojmů ÚJ, zavedl hospodářský rok a definoval pojem „rozvahový den“
- 4) zákon č. 353/2001 Sb., zavedl pojem „věrný a poctivý obraz“, zpřesnění požadavků na účetní doklady, nově definoval předmět účetnictví, prováděcí předpisy k účetnictví mají být vydány formou vyhlášek, které nahradily stávající opatření MF, novela již předpokládala vznik ČÚS a umožňovala sestavení ÚZ podle IAS
- 5) zákon č. 575/2002 Sb.
- 6) zákon č. 437/2003 Sb., přinesl zrušení jednoduchého účetnictví (nyní daňová evidence), zavedení možnosti vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu v soustavě (podvojného) účetnictví a zavedení povinnosti používat Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS pro účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU
- 7) zákon č. 257/2004 Sb.
- 8) zákon č. 669/2004 Sb. Důležitou změnou je zvýšení hranice obratu, která zakládá povinnost vedení účetnictví. Tato se zvyšuje z 6 mil na 15 mil. Kč. Změnil se i způsob výpočtu této částky, nyní jde o součet obratu podle zákona o dani o DPH v rámci podnikatelské činnosti a plnění osvobozené od této daně, jež nejsou součástí obratu v rámci podnikatelské činnosti. Dále tato novela umožnila některým ÚJ (občanská sdružení, církve a náboženské společnosti, které jsou církevní PO) vést jednoduché účetnictví až do 31.12. 2006
- 9) zákon č. 179/2005 Sb. Což byla pouze malá technická novela z důvodu zrušení Fondu národního majetku.
- 10) zákon č. 495/2005 Sb.
- 11) zákon č. 81/2006 Sb., kterým se ukládá ÚJ uvedeným v § 20 ZoÚč zveřejňovat ÚZ rovněž v Obchodním věstníku

- 12) zákon č. 57/2006 Sb., je opět jen velmi malou novelou související se změnou pravomocí v oblasti dohledu nad kapitálových trhem ve prospěch České národní banky (před novelou pravomoc vykonávala Komise pro cenné papíry)
- 13) zákon č. 230/2006 Sb.
- 14) zákon č. 264/2006 Sb., touto novelou je prodloužena možnost vyjmenovaným ÚJ vést jednoduché účetnictví až do 1.ledna 2008

4.1.1 Rozsah vedení účetnictví

ZoÚč stanovuje dva způsoby vedení účetnictví:

- 1) v plném rozsahu
- 2) ve zjednodušeném rozsahu

Vedení účetnictví v plném rozsahu znamená vedení účetnictví a sestavení ÚZ plně v souladu se všemi ustanoveními zákona o účetnictví, v souladu s účetními metodami danými zákonem a vyhláškami či účetními standardy a sestavení a zveřejnění ÚZ v plném rozsahu. ÚJ vedou účetnictví v plném rozsahu pokud zákon výslovně nestanoví možnost vést ho v rozsahu zjednodušeném. Jsou vymezeny ÚJ⁴³, které mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu mohou (ale nemusí) vést účetnictví vyjmenované PO, které dříve mohly vést jednoduché účetnictví (až na sdružení PO). Povinnost přejít z jednoduchého účetnictví na podvojně bylo pro některé z osob vyjmenovaných ve třetím odstavci opakovaně prodlouženo (§ 38a). Všechny OS musí vést úplné účetnictví a to i v případě že nepodléhají povinnému auditu. U příspěvkových organizací může rozhodnout jejich zřizovatel zda může vést ve zjednodušeném rozsahu. Z ÚJ podle § 1 odst. 2 písm. d) až h) ZoÚč mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu ty, které nemají povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem. Pokud některá ÚJ přestane splňovat podmínky pro vedení zjednodušeného účetnictví, je povinna od začátku příštího účetního období zahájit účtování v plném rozsahu.

⁴³ § 9 odst. 3) až 6) ZoÚč

Základní rozdíl mezi účetnictvím v plném a zjednodušeném rozsahu je dán § 13a ZoÚč a jedná se především o tyto odlišnosti:

1) Lze sestavit účtový rozvrh, v němž se mohou uvést pouze účtové skupiny. Je možno uvést pouze syntetické účty v členění na dvě místa, kdy první místo označuje třídu, druhé pak skupinu účtů. Obvykle syntetický účet označuje třímístné číslo. Další místa, tj. čtvrté a páté atd., jsou používána pro podrobnější členění syntetického účtu a účty takto označené se nazývají analytické.

2) Lze spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize. Předpokládá se, že množství účetních případů nebude takové, aby sloučení deníku a hlavní knihy omezilo možnost kontroly zaúčtování všech případů a kontroly jejich přiřazení do jednotlivých účtových skupin. Jestliže k vedení účetnictví používáme program, je takové účtování již běžné, proto lze podle tohoto ustanovení postupovat, pokud někdo vede účetnictví ručně. Není nutné (ale je možné) vést knihu analytických a podrozvahových účtů.

3) Nepoužijí se ustanovení § 25 odst. 2 ZoÚč⁴⁴, s výjimkou odpisů a ustanovení § 26 odst. 3 ZoÚč⁴⁵ týkající se rezerv a opravných položek s výjimkou rezerv a opravných položek podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách. Tyto dva paragrafy vyjadřují rigorózně účetní zásadu opatrnosti, s tím že zisky se vyjadřují pouze dosažené a ztráty, rizika a snížení hodnoty i předpokládané. Ve zjednodušeném účetnictví se však přesně dle těchto paragrafů nepostupuje.

⁴⁴ ÚJ při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavené ÚZ jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.

⁴⁵ Ustanovení o oceňování podle § 25 odst. 2 ZoÚč vyjadřují rezervy, opravné položky a odpisy majetku. Rezervami podle tohoto zákona se rozumí rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci. Rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů. Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku, odpisy majetku vyjadřují trvalé snížení jeho hodnoty.

Z toho vyplývá že zjednodušené účetnictví nemá úplné nástroje pro vyjádření reálného ocenění majetku a může proto v jistém smyslu zkreslovat pohled na ÚJ.

4) Součástí vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu je též zjednodušená ÚZ. Její podobu stanoví jednotlivé prováděcí předpisy.

Výše uvedené skutečnosti nasvědčují tomu, že účetnictví ve zjednodušeném rozsahu přesně nevyjadřuje pohled na ÚJ (nepoužívá všechny účetní postupy a metody), proto je v § 13 odst. 3 ZoÚč konstatováno, že pokud je vedeno zjednodušené účetnictví tak, jak je předepsáno, nejde o porušení ustanovení o věrném obrazu, o účtování do období, s nimiž účetní případy souvisejí a o použití účetních metod.

4.2 Prováděcí vyhlášky

ZoÚč je společný všem ÚJ bez ohledu na to, zda jsou či nejsou podnikatelskými subjekty. V důsledku toho je nutno zohlednit specifika různých typů ÚJ v prováděcích předpisech (tj. vyhláškách a ČÚS), které jsou jednotlivých typům ÚJ určeny. Specifika se týkají zejména směrné účtové osnovy, přípustných účetních metod a jejich použití, nebo vymezení rozsahu a způsobu sestavování ÚZ. Ministerstvo financí vydalo vyhlášky pro následující skupiny ÚJ:

- 1) Podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví č. 500/2002 Sb. (viz dále)
- 2) Banky a jiné finanční instituce (vyhláška č. 501/2002 Sb.)
- 3) Pojišťovny (vyhláška č. 502/2002 Sb.)
- 4) Zdravotní pojišťovny (vyhláška č. 503/2002 Sb.)
- 5) ÚJ, jejíž hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví (vyhláška č. 504/2002 Sb.)
- 6) Územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy, organizační složky státu (vyhláška č. 505/2002 Sb.)
- 7) Neziskové organizace
- 8) Pozemkový fond (vyhláška č. 402/2005 Sb.)

Všem těmto vyhláškám je společné, že vycházejí z vymezení rozsahu ÚZ a od ní se odvíjejí všechna ostatní ustanovení.

4.2.1 Vyhláška pro podnikatele

Prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb. je určena ÚJ, které jsou podnikateli. Vyhláška upravuje:

- 1) působnost – ÚJ na něž se vztahuje
- 2) uspořádání a označování položek individuální ÚZ
- 3) obsahové vymezení vybraných položek základních účetních výkazů a přílohy
- 4) přehled o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu
- 5) směrnou účtovou osnovu
- 6) přípustné účetní metody a jejich použití
- 7) uspořádání a označování položek KÚZ, postup zahrnování ÚJ do konsolidačního celku a metody konsolidace

Vyhláška nabyla účinnosti 1.1. 2003, byla 2x⁴⁶ novelizována a vztahuje se na PO se sídlem na území ČR, které podnikají⁴⁷ tj. zejména na tuzemské OS, družstva a státní podniky. Dále na zahraniční osoby, které podnikají nebo provozují jinou výdělečnou činnost podle zvláštních předpisů na území ČR, na tuzemské osoby, které jsou podle ZoÚč ÚJ a účtují v soustavě podvojného účetnictví a na organizační složku zahraničního podnikatelského subjektu, pokud podniká na území ČR a byla zapsána do OR.

Vyhláška dále stanovuje formát rozvahy, určující strukturu a závazné pořadí vykazovaných aktiv a pasiv, dále pak dvě varianty formátu výkazu zisku a ztrát,

⁴⁶ vyhláška č. 472/2003 Sb. účinná od 1. ledna 2004 a vyhláška č. 397/2005 Sb. účinná od 5. října 2005, která přinesla změny zejména v oblasti povolenek na emise a preferenčních limitů, úpravu ocenění při trvalém snížení reálné hodnoty realizovatelných cenných papírů a změny při vymezení konsolidačního celku a osvobození konsolidujících i konsolidovaných ÚJ

⁴⁷ zejména podle § 2 odst. 1) a 2) Obchz a podle zákona č. 77/1997 Sb. o státním podniku

určující strukturu vykazovaných položek výnosů a nákladů a strukturu výsledku hospodaření (možnost vyhotovit výkaz zisku a ztrát buď druhové struktury nákladů nebo účelové struktury nákladů).

4.3 České účetní standardy

Tvorba ČÚS byla dlouho připravována, jejich existenci předpokládala již novela z roku 2001. Tvorbu ČÚS zajišťuje MF, jejich zpracováním však může pověřit jiný subjekt. ČÚS byly vydány v návaznosti na prováděcí vyhlášky k ZoÚč, zveřejněny byly v prosinci 2003 ve Finančním zpravodaji. Označení pro jednotlivé skupiny ÚJ je tvořeno trojmístným číslem. První číslice se shoduje s poslední číslicí čísla příslušné prováděcí vyhlášky, pod kterým je uvedena ve Sbírce zákonů. Další dvě číslice pak uvádějí pořadí. Stejně jako prováděcí vyhlášky, jsou ČÚS vypracovány pro jednotlivé typy ÚJ s ohledem na zaměření činnosti. MF vydalo ČÚS pro následující skupinu účetních jednotek:

- 1) Podnikatele
- 2) Finanční instituce
- 3) Pojišťovny
- 4) Zdravotní pojišťovny
- 5) ÚJ, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví
- 6) Územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy, organizační složky státu

4.3.1 ČÚS pro podnikatele

Byly vytvořeny tak aby co možná v největší míře navazovaly na předcházející opatření⁴⁸ MF, jejichž platnost skončila ke dni 31.12.2003, jak je uvedeno v „největší novele“. ČÚS pro podnikatele jsou určeny pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb..

⁴⁸ např. o opatření MF čj. 281/89759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele

V souladu s vyšší normou⁴⁹ je obsahem standardů popis účetních metod nebo postupů účtování ve vymezených oblastech. Celkem je vydáno 23 standardů.

001 Účty a zásady účtování na účtech

Cílem tohoto standardu je stanovit pro ÚJ základní postupy účtování na účtech za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ. V rámci syntetických účtů vytváří ÚJ účty analytické (např. pro členění závazku podle jednotlivých věřitelů)

002 Otevírání a uzavírání účetních knih

Cílem je stanovit základní postupy pro otevírání a uzavírání účetních knih, podle ustanovení § 17 ZoÚč, za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ. Účty hlavní knihy se otevírají i uzavírají účetními zápisy. Stav jednotlivých rozvahových položek vykázané na příslušném účtu účtové skupiny 70, který slouží k uzavírání účetních knih (konečný účet rozvahový) musí navazovat na stavy jednotlivých rozvahových položek příslušného účtu účtové skupiny 70, který slouží k otevírání účetních knih (počáteční účet rozvahový)

003 Odložená daň

Cílem je stanovit základní postupy účtování o odložené dani za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ ve vykazovaných položkách, jako „Odložená daňová pohledávka“ nebo „Odložený daňový závazek“. Rozsah povinnosti účtovat o odložené dani a základní principy jejího vyčíslení stanoví § 59 vyhlášky. Odložená daňová povinnost vyplývá z rozdílů odlišného daňového a účetního pohledu na určité položky v účetnictví.

004 Rezervy

Cílem je stanovit základní postupy účtování o tvorbě a použití rezerv za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ v položkách „Rezervy“ vykazovaných za podmínek stanovených v § 3 a 4 vyhlášky.

⁴⁹ § 36 odst. 1 ZoÚč

Rezervy se člení⁵⁰ na rezervy podle zvláštních předpisů, rezervy na důchody a podobné závazky, rezervy na daň z příjmů a ostatní.

005 Opravné položky

Cílem je stanovit základní postupy účtování o opravných položkách za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ. Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku, při jejich tvorbě se postupuje podle § 55 vyhlášky.

006 Kursové rozdíly

Cílem je stanovit základní postupy účtování kursových rozdílů za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ. Základní pravidla pro jejich zjišťování jsou obsažena v § 24 odst. 6 a 7 ZoÚč, pravidla pro jejich účtování pak v § 60 vyhlášky.

007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.

Cílem je stanovit základní postupy účtování o inventarizačních rozdílech a ztrátách v rámci norem přirozených úbytků zásob za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ. Inventarizační rozdíl je rozdíl mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, který nelze prokázat způsobem stanoveným tímto zákonem (manko nebo přebytek).

008 Operace s cennými papíry a podíly

Cílem je stanovit základní postupy účtování cenných papírů a podílů za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ. Pojednává o směnkách, cenných papírech oceňovaných reálnou hodnotou, oceňování ekvivalencí (protihodnotou) a úrokovém výnosu

009 Deriváty

Cílem je stanovit základní postupy účtování derivátů za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ.

⁵⁰ § 16 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Obsahově jsou deriváty vymezeny v § 52 a 53 vyhlášky.

010 Zvláštní operace s pohledávkami

Cílem je stanovit základní postup účtování o pohledávkách po lhůtě splatnosti za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ. Umožňuje se ÚJ, aby vybrané pohledávky bylo možné po lhůtě jejich splatnosti uplatnit jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

011 Operace s podnikem

Cílem je stanovit základní postupy při prodeji podniku nebo jeho části, nájmu podniku nebo jeho části a při přeměnách ÚJ podle ustanovení Obchz za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ.

012 Změny vlastního kapitálu

Cílem je stanovit základní postupy změn vlastního kapitálu za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ. Řeší případy změn vlastního kapitálu u OS a družstev a kmenového jmění státních podniků a jejich účtování u zúčastněných ÚJ (tj. například akcionářů, společníků).

013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Cílem je stanovit základní postupy účtování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek je pro účely tohoto standardu vymezen v § 6, 7 a 69 odst. 3 vyhlášky.

014 Dlouhodobý finanční majetek

Cílem je stanovit základní postupy účtování dlouhodobého finančního majetku za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ. Dlouhodobý finanční majetek je pro účely tohoto standardu vymezen v § 8 vyhlášky.

015 Zásoby

Cílem je stanovit základní postupy účtování o zásobách za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. Zásoby jsou pro účely tohoto standardu vymezeny v § 9 vyhlášky. Účtovat o pořízení a úbytku zásob je možno dvojím způsobem.

016 Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

Cílem je stanovit základní postupy účtování krátkodobého finančního majetku a krátkodobých bankovních úvěrů za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ. Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry jsou pro účely tohoto standardu vymezeny v § 12 vyhlášky.

017 Zúčtovací vťahy

Cílem je stanovit základní postupy účtování zúčtovacích vztahů za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ. Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení pohledávek za upsaný základní kapitál, dlouhodobých a krátkodobých pohledávek, časového rozlišení a aktivech a pasivech rozvahy, krátkodobých závazků a dohadných položek aktivních a pasivních uvedené v § 5, 10, 11, 13, 17, 18 a 19 vyhlášky.

018 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

Cílem je stanovit základní postupy účtování na kapitálových účtech a dlouhodobých závazků za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ. Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení vlastního kapitálu a dlouhodobých závazků uvedené v § 14, 15, 17 a 18 vyhlášky.

019 Náklady a výnosy

Cílem je stanovit základní postupy účtování nákladů a výnosů za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ. Náklady a výnosy jsou pro účely tohoto standardu vymezeny v § 20 až 38 vyhlášky.

020 KÚZ

Cílem je stanovit základní postupy při konsolidaci ÚZ za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ.

021 Některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkurzu a likvidaci

Cílem je stanovit některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkurzu a likvidaci za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ.

022 Postup v účetnictví a při inventarizaci majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby.

Cílem je stanovit postup v účetnictví státního podniku nebo jiné organizace, která není organizační složkou státu nebo příspěvkovou organizací, při privatizaci za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ.

023 Přehled o peněžních tocích

Cílem je stanovit základní postupy při sestavování přehledu o peněžních tocích za účelem docílení souladu při používání účetních metod ÚJ. Při respektování ustanovení § 40 až 43 vyhlášky je volba metody, koncepce a modelu přehledu o peněžních tocích v pravomoci účetní jednotky.

5 Směrná účtová osnova

Jedná se uspořádanou soustavu účtových tříd a účtových skupin, popřípadě i syntetických účtů, zvolenou MF pro účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech nebo výdajích a příjmech a o výsledku hospodaření. Směrná účtová osnova zahrnuje 10 jednomístných účtových tříd (0-9), které se dále člení na dvoumístné účtové skupiny. Na této úrovni směrná účtová osnova a její členění v prováděcí vyhlášce končí a ÚJ jsou povinny v rámci tvorby svého účtového rozvrhu naplnit jednotlivé účtové skupiny syntetickými účty nebo zvolit ještě podrobnější členění na úroveň účtů analytických. Třídy 8 a 9 účtové osnovy jsou vyhrazeny pro vnitropodnikové účetnictví.

5.1 Směrná účtová osnova (podnikatelé)

Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

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

Účtová třída 1 - Zásoby

- 11 - Materiál
- 12 - Zásoby vlastní výroby
- 13 - Zboží
- 19 - Opravné položky k zásobám

Účtová třída 2 - Finanční účty

- 21 - Peníze
- 22 - Účty v bankách
- 23 - Běžné bankovní úvěry
- 24 - Jiné krátkodobé finanční výpomoci
- 25 - Krátkodobý finanční majetek
- 26 - Převody mezi finančními účty
- 29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

- 31 - Pohledávky
- 32 - Závazky
- 33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
- 35 - Pohledávky ke společníkům a sdružení
- 36 - Závazky ke společníkům a sdružení
- 37 - Jiné pohledávky a závazky
- 38 - Přechodné účty aktiv a pasiv
- 39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- 41 - Základní kapitál a kapitálové fondy
- 42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
- 43 - Výsledek hospodaření
- 45 - Rezervy
- 46 - Bankovní úvěry
- 47 - Dlouhodobé závazky
- 48 - Odložený daňový závazek a pohledávka
- 49 - Individuální podnikatel

Účtová třída 5 - Náklady

- 50 - Spotřebované nákupy

- 51 - Služby
- 52 - Osobní náklady
- 53 - Daně a poplatky
- 54 - Jiné provozní náklady
- 55 - Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů
- 56 - Finanční náklady
- 57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů
- 58 - Mimořádné náklady
- 59 - Daně z příjmů a převodové účty

Účtová třída 6 - Výnosy

- 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží
- 61 - Změny stavu vnitropodnikových zásob
- 62 - Aktivace
- 64 - Jiné provozní výnosy
- 65 - Zúčtování rezerv a opravných položek provozních výnosů
- 66 - Finanční výnosy
- 67 - Zúčtování rezerv a opravných položek finančních výnosů
- 68 - Mimořádné výnosy
- 69 - Převodové účty

Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty

- 70 - Účty rozvahné
- 71 - Účet zisků a ztrát
- 75 až 79 - Podrozvahové účty

Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

5.2 Účtový rozvrh

Každý podnik si na základě směrné účtové osnovy sestaví svůj individuální účtový rozvrh (v průběhu roku se může, a často i mění v důsledku nových dříve

v podniku neuskutečněných případů). Účetní rozvrh sestavují ÚJ pro každé účetní období, a to tak, aby bylo možno zaúčtovat všechny účetní případy a sestavit ÚZ. Při sestavování účtového rozvrhu podniku je nutno dodržovat požadavky vyhlášky, pokud jde o vykazování položek v rozvaze a ve výkazu zisku a ztrát, požadavky na zveřejňování informací v příloze, požadavky dalších zákonů (např. daňových) a vlastní potřeby podniku.

5.3 Účet

Jak již bylo uvedeno výše, každý podnik si na základě směrné účtové osnovy sestavuje svůj účtový rozvrh, v němž uvede syntetické a analytické účty potřebné k zachycení všech účetních případů a k sestavení ÚZ. Účet je tedy základním třídícím znakem účetnictví, kdy každý účet se specializuje na určitou položku aktiv a pasiv a zachycuje všechny hospodářské operace týkající se právě jedné položky aktiv a pasiv. Počet účtů je mnohem větší než kolik je položek rozvahy, protože právě rozklad rozvahy do účtů má umožnit mnohem hlubší pohled do položek aktiv a pasiv podniku.

Můžeme shrnout, že účet plní v podvojném účetnictví následující funkce:

- A) umožňuje třídění údajů o operacích zachycených v účetních dokladech
- B) zabezpečuje sledování příslušného druhu prostředků či zdrojů
- C) usnadňuje příjem informací u uživatelů
- D) zajišťuje dvoustrannost při třídění údajů
- E) třídí a sumarizuje údaje z dokladu ve vzájemných souvislostech

Účet může mít různou podobu. Nejsrozumitelnější a nejčastější je T- forma, kde levá strana účtu se označuje „Má dáti“ pravá pak „Dal“. Při používání je třeba znát, na které straně má účet svůj zůstatek. Rozlišujeme aktivní účty sloužící pro zachycení stavu a pohybu aktiv, kdy se počáteční stavy a přírůstky zachycují na levé straně, úbytky pak na pravé, u pasivních účtů je to přesně naopak. Konečný stav účtu dostaneme rozdílem součtů stran. Ke sledování rozvahy slouží účty rozvahové, pro evidenci nákladů a výnosů pak slouží účty výsledkové, přičemž nákladové mají charakter účtů aktivních a výnosové pasivních. Vedle účtů rozvahových a

výsledkových rozeznáváme ještě účty závěrkové, pomocí nichž se na konci účetního období uzavírají účetní knihy a na začátku nového období opět otvírají.

Podle hloubky rozkladu můžeme účty dělit na syntetické a analytické. Na syntetických účtech zachycujeme souborně všechny účetní případy, účty analytické nám pak slouží k podrobnějšímu členění informací uvedených na syntetických účtech. Např. syntetický účet 211 (Pokladna) můžeme dělit na analytické účty 211/1 (Pokladna v Kč) a 211/2 (Pokladna v USD).

5.4 Účetní doklad

Účetní doklad stojí na počátku procesu zpracování účetních informací a vzniká po faktickém uskutečnění účetního případu (vystavení faktury). Člení se na:

- A) vnější, které ověřují provedení hospodářské operace ve vnějším styku (výpis z účtu o uskutečněném výběru peněz)
- B) vnitřní, které ověřují vnitřní operace (výběr peněz z pokladny)

Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí splňovat následující náležitosti⁵¹ :

- A) označení účetního dokladu
- B) popis obsahu účetního případu a označení účastníků
- C) peněžní částku nebo údaj o množství a ceně
- D) datum vyhotovení
- E) datum uskutečnění účetního případu není-li shodné s datem podle D)
- F) podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a osoby odpovědné za jeho zaúčtování

Účetní doklady musí být zaúčtovány do účetního období, s nimž hospodářsky nebo účetně souvisí. Podniky jsou povinny vyhotovovat účetní doklady bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi zachycují.

⁵¹ § 11 odst. 1 ZoÚč

5.5 Účetní knihy

Z hlediska třídění účetních případů se rozeznávají dva základní druhy účetních zápisů⁵², které současně s tím nacházejí svůj výraz v účetních knihách:

- A) zápisy časové (chronologické), které jsou prováděny zpravidla v účetních denících,
- B) zápisy věcné (systematické), prováděny v knize syntetické (hlavní knize) a knize analytické evidence.

Deník je chronologický seznam účetních zápisů o jednotlivých účetních operacích, jimž ÚJ prokazuje, že byly zaúčtovány všechny účetní případy daného účetního období. Zapisuje se do něj i účtovací předpis, který udává čísla účtů, jichž se účetní předpis týká, a na které bude operace zaúčtována do hlavní knihy. Úhrn peněžních částek vztahujících se k účetním případům sledovaného období se musí shodovat se součtem obrátů Má Dáti a rovněž se součtem obrátů Daí všech syntetických účtů za totéž období.

Hlavní kniha je tvořena souborem syntetických účtů, otevřených podle účtového rozvrhu. Údaje v hlavní knize se vedou podle kalendářních měsíců v členění minimálně na :

- A) zůstatky účtů ke dni, k němuž se otevírá hlavní kniha (počáteční stavy)
- B) souhrnné obraty stran Má dáti a Daí účtů
- C) zůstatky ke dni, ke kterému se sestavuje ÚZ (konečné stavy)

Knihy analytických účtů rozvádějí podrobně věcné zápisy na syntetických účtech hlavní knihy a jsou tvořeny souborem analytických účtů.

Rozeznáváme ještě knihy podrozvahových účtů, ve kterých se uvádějí účetní zápisy, které se ve smyslu postupů účtování neuvádějí v hlavní knize a v knihách analytických účtů.

⁵² § 12 ZoÚč je definuje jako účetní záznamy, týkající se účetních knih, které musí podniky provádět průběžně v účetním období pro vyhotovení účetního dokladu.

6 Sankce za porušení ustanovení ZoÚč

Příslušná ustanovení najdeme v § 37 ZoÚč. Za porušení povinností uložených ÚJ podle ZoÚč lze uložit pokutu buď 3% nebo až 6% hodnoty aktiv celkem, podle povinnosti která byla porušena. Stejně jako v jiných oblastech se při ukládání pokut ÚJ přihlíží k závažnosti protiprávního jednání, okolnostem za nichž bylo protiprávní jednání spácháno, způsobu spáchání a k jeho následkům. Upraveny jsou i lhůty po jejichž uplynutí odpovědnost ÚJ zaniká. Lhůta je jednak subjektivní a to 1 rok ode dne kdy se orgán příslušný k uložení pokuty o protiprávním jednání dozvěděl a objektivní, která je stanovena v délce 3 let ode dne kdy bylo protiprávní jednání spácháno. K dodržování povinností stanovených ZoÚč a k ukládání pokut je příslušný:

- kontrolní orgán při své činnosti podle zvláštních právních předpisů (zákon o územních finančních orgánech a o státní kontrole)
- finanční úřad při správě daní

Při vybírání a vymáhání se postupuje podle zákona o správě daní a poplatků⁵³ a vybrané pokuty jsou příjmem státního rozpočtu. Pokud je uložena pokuta podle ZoÚč, není tím dotčena odpovědnost ÚJ daná jí podle jiných předpisů.

Podle § 37 odst. 1 pod písmeny a) až c) ZoÚč se za protiprávní jednání tam uvedené ukládá sankce až ve výši 6% aktiv celkem přičemž zákon jasně stanovuje povinnost uložit pokutu („...se uloží pokuta...“). Pod písmeny d) až i) jsou uvedené prohřešky za které je možné vyměřit pokutu až do výše 3% z hodnoty aktiv celkem a není zde povinnost odpovědného orgánu pokutu vyměřit („...může uložit pokutu...“)

6.1 Pokuty do výše 6% hodnoty aktiv celkem

Jak již bylo uvedeno výše jedná se o protiprávní jednání uvedená v § 37 odst. 1 pod písmeny a) až c) ZoÚč

⁵³ zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků

- a) nevede účetnictví, nebo je nezačne vést od stanoveného dne⁵⁴
- b) nesestaví ÚZ nebo nevyhotoví výroční zprávu ke stanovenému dni (rozvahový den)

Rozvahovým dnem se rozumí den, kdy ÚJ uzavírá účetní knihy. Řádná ÚZ se sestavuje k poslednímu dni účetního období, v ostatních případech se sestavuje ÚZ mimořádná.

- c) nesestaví ÚZ nebo nevyhotoví výroční zprávu podle mezinárodních účetních standardů, ač tuto povinnost má

Otázka mezinárodních účetních standardů pro účetní závěrku je upravena v § 19 odst. 9. ÚJ, které jsou OS a které jsou emitentem cenných papírů⁵⁵ registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení ÚZ Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS) upravené právem Evropských společenství.⁵⁶ Regulovaným trhem se v České republice pro účely tohoto zákona rozumí veřejný trh podle zvláštního právního předpisu.

6.2 Pokuty do výše 3% hodnoty aktiv celkem

Jedná se o prohřešky uvedené v § 37 odst. 1 písm. d) až i) ZoÚč

- d) sestaví neúplnou ÚZ

Náležitosti ÚZ (viz kapitola 7.2 ÚZ). ÚJ musí sestavit závěrku tak aby splnila veškeré náležitosti jinak jí může být podle tohoto ustanovení uložena pokuta

- e) neověří ÚZ nebo výroční zprávu auditorem, ač jí tuto povinnost zákon stanovuje

O ÚJ, které mají povinnosti mít závěrku ověřenou auditorem

⁵⁴ § 4 odst. 1 až 7 ZoÚč

⁵⁵ Zákon č. 591/1992 Sb. , o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁶ Nařízení (ES) č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady ze dne 19. července 2002, o používání Mezinárodních účetních standardů.

f) nezveřejní ÚZ nebo výroční zprávu způsobem stanoveným tímto zákonem
Povinnost zveřejnit ÚZ i výroční zprávu v rozsahu v jakém byla sestavena mají ÚJ, které se zapisují do OR, kterým to ukládá ZoÚč, nebo zvláštní právní předpis.

g) poruší povinnost uschovávat účetní záznamy

Řídí se ustanovením § 31 a 32 ZoÚč za subsidiárního použití zákona o archivnictví a spisové službě. Doba uschování účetních záznamu se liší podle typu záznamu:

1) 10 let u ÚZ a výroční zprávy

2) 5 let u účetních dokladů a knih, odpisových plánů, inventárních soupisů, účtového rozvrhu, přehledů a účetních záznamů, kterými ÚJ dokládají formu vedení účetnictví (písemná nebo technická).

h) uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje v účetních záznamech a způsobí tím, že ÚZ nebo výroční zpráva zkreslí věrný obraz předmětu účetnictví

i) vede účetnictví nesprávné

Pro konsolidující ÚJ platí možnost uložení pokuty „jen“ do výše 3% hodnoty aktiv celkem a to z důvodu často závratných hodnot, které nastávají po sečtení jednotlivých ÚJ spadajících do konsolidovaného celku. Jednotlivá protiprávní jednání jsou uvedena v § 37 odst. 2 ZoÚč :

A) nesestaví konsolidovanou ÚZ nebo nevyhotoví konsolidovanou výroční zprávu, případně nesestaví konsolidovanou ÚZ nebo nevyhotoví konsolidovanou výroční zprávu ke konci rozvahového dne

B) nesestaví konsolidovanou ÚZ nebo nevyhotoví konsolidovanou výroční zprávu podle Mezinárodních účetních standardů, ač jí tento zákon tuto povinnost stanoví

C) sestaví neúplnou konsolidovanou ÚZ

D) neověří konsolidovanou ÚZ auditorem, nebo

E) nezveřejní konsolidovanou ÚZ nebo konsolidovanou výroční zprávu

7 Účetní uzávěrka a účetní závěrka

Ačkoliv tyto dva účetní pojmy zní velmi podobně, jejich obsahové vymezení je naprosto odlišné.

7.1 Účetní uzávěrka

ÚZ zahrnuje zaúčtování účetních operací k rozvahovému dni a uzavírání účetních knih. Rozvahovým dnem je den, ke kterému se uzavírají účetní knihy, jako např. poslední den účetního období (jak kalendářního tak hospodářského roku), den zániku povinnosti vést účetnictví nebo den předcházející dni vstupu do likvidace.

7.1.1 Účetní operace k rozvahovému dni

Každá ÚJ si stanoví časový plán prací spojený s uzavíráním účetních knih, jehož jediným cílem je zaúčtování všech účetních případů, které časově a hospodářsky souvisí s uzavíraným obdobím.

Při řádné účetní uzávěrce je tedy třeba k rozvahovému dni v podniku zkontrolovat správnost a úplnost údajů účetních knih daného účetního období a :

A) provést inventarizaci, zaúčtovat inventarizační rozdíly

Inventarizace je zjištění a ocenění stavu hospodářských prostředků a jejich zdrojů a srovnání zjištěného stavu se stavem účetním. ÚJ inventarizací zjišťují skutečné stavy veškerého majetku a závazků. Tyto stavy zachycují na inventárních soupisech a poté kontrolují zda tyto skutečné stavy odpovídají stavům vykázaným v účetnictví. V případě nesrovnalostí se vyčíslují inventarizační rozdíly, které se vypořádávají zásadně v účetnictví. Inventarizací se ověřují jak zůstatky účtů, které mají hmotnou povahu (zásoby), tak i zůstatky rozvahových účtů, které mají nehmotnou povahu (pohledávky).

B) přecenit aktiva a závazky k rozvahovému dni v souladu se zákonem – zjistit kursové rozdíly majetku a závazků (kurz ČNB k rozvahovému dni)

C) zabezpečit časové rozlišení nákladů a výnosů daného období, zkontrolovat správnou výši ročních odpisů podle zvoleného způsobu odpisování

D) spočítat a zaúčtovat splatnou daň z příjmů, v případě povinnosti (či dobrovolně) spočítat a zaúčtovat odloženou daň z příjmů

Při uzavírání běžného účetního období je důležité zvolit takové pořadí prací, které :

A) zabezpečí dodržení všech povinností vztahujících se k rozvahovému dni a vyplývajících z účetních (i jiných např. daňových) předpisů

B) zabezpečí dodržení předpokladů, na nichž je finanční účetnictví založeno (předpoklad trvání podniku, aktuální koncept, princip pravdivého a věrného zobrazení)

C) umožní správný výpočet a zaúčtování daně z příjmů

Daň příjmů je nákladem běžného účetního období. Vypočítává se pomocí sazby daně⁵⁷ z daňového základu. Daňový základ ovšem z účetnictví nezjistíme přímo. Pro jeho zjištění je třeba výsledek hospodaření, který jsme získali z účetnictví, upravit o určité položky. Výsledek hospodaření je rozdělen na dva dílčí výsledky hospodaření – za běžnou (provozní a finanční) činnost a mimořádnou činnost. Tyto dílčí výsledky hospodaření se upraví o výdaje, které nelze podle zákona o daních z příjmů zahrnout do nákladů, nebo jsou do nich zahrnuty v nesprávné výši, a o veškeré částky neoprávněně zkracující výnosy. Jde o tzv. přičitatelné položky, které nelze zahrnout do daňově uznatelných nákladů, např. odměny členů statutárních orgánů, výdaje na reprezentaci, cestovné placené nad rámec zákona⁵⁸.

D) zabezpečí uzavření účetních knih a vyhotovení účetních výkazů

E) zajistí bilanční kontinuitu

⁵⁷ daná zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁵⁸ zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách

7.1.2 Uzavírání účetních knih

Uzavírání účetních knih předchází zaúčtování všech operací, které jsou nezbytné ke splnění účetních předpokladů a principů. Poté následuje uzavření účetních knih (deník, hlavní kniha, kniha analytické evidence)

Tyto účetní knihy jsou vzájemně propojeny účtováním podle jednoho účetního dokladu a používáním podvojného zápisu. Účty hlavní knihy se uzavírají tímto způsobem:

- A) zjistí se obraty strany Má Dáti a Dal jednotlivých syntetických účtů
- B) zjistí se skutečný stav účtů nákladů a výnosů
- C) vypočte se účetní výsledek hospodaření před zdaněním v předepsaném členění (provozní, finanční, mimořádný) převodem nákladů a výnosů na účet 710 – účet zisku a ztrát
- D) vypočte se základ daně z příjmů a daňové povinnosti splatné, případně odložené
- E) zjistí se účetní výsledek hospodaření po zdanění na účtu 710
- F) účetnictví se uzavře převodem zůstatků rozvahových účtů a účtu 710 na účet 702 – konečný účet rozvažný

Roční účetní uzávěrka obsahuje zjištění jak věrného obrazu v účetních knihách (při dodržení účetních předpokladů a zásad jako východisek účetního zobrazení), tak formálně technickou stránku, kdy se jedná o podvojně uzavření rozvahových a výsledkových účtů do závěrkových účtů a současně s tím ověření, že byla dodržena podvojnost a úplnost účetních zápisů.

7.1.3 Bilanční kontinuita

Účetní období končí uzavřením účetních knih a sestavením účetních výkazů. Při otevírání účetních knih nového, navazujícího období, je třeba zachovat bilanční kontinuitu. Rozumí se tím požadavek, aby konečné zůstatky v rozvaze předcházejícího období navazovaly na počáteční zůstatky účtů nového období. Rozvahové účty se otevrou na základě údajů závěrkového účtů 702. Přejímání počátečních stavů se vykonává podvojným účetním zápisem prostřednictvím účtu 701 – počáteční účet rozvažný.

7.2 Účetní závěrka

Právní úprava ÚZ v ČR se řídí především ZoÚč, kde je ÚZ věnována celá třetí část zákona⁵⁹, dále pak vyhláškou MF č. 500/2002 Sb. a ČÚS.

ÚZ vrcholí účetní práce v ÚJ za celé účetní období. ÚZ musí podat celkový obraz o podniku a jeho hospodaření v daném účetním období. Tento dokument je určen nejen manažerům podniku, ale i řadě externích uživatelů a měl by jim poskytnout širokou škálu informací o majetkové a finanční situaci podniku.

Představuje soubor prací jednotky, při kterých se sestavuje:

- A) rozvaha (bilance)
- B) výkaz zisku a ztrát
- C) příloha k účetním výkazům

ÚZ se uvádí v českých korunách a jednotlivé položky se vykazují v celých tisících Kč. ÚZ může zahrnovat přehled o peněžních tocích, který vysvětluje rozdíl mezi počátečním a konečným stavem peněžních prostředků a další součástí může být i přehled o změnách vlastního kapitálu, jenž má za cíl vysvětlit zvýšení či snížení této rozvahové položky, k němuž došlo u jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny.

7.2.1 Základní požadavky na informace uváděné v ÚZ

- A) spolehlivost - ÚZ musí být bez věcných chyb a úplná, kdy uživatelé si musí být jisti, že věrně a pravdivě zobrazuje všechny operace a další skutečnosti, které reálně zachycují finanční, majetkovou a důchodovou situace jednotky
- B) srozumitelnost - závěrka musí být prezentována bez zbytečných složitostí, jasně a v logické struktuře, tzn., že uživatel znalý použitých účetních metod je schopen si učinit ve všech souvislostech představu o situaci ÚJ

⁵⁹ § 18 až 23a ZoÚč

- C) srovnatelnost - účetní výkazy musí být sestaveny, vykázány a zveřejněny způsobem, který umožní jejich srovnání s předchozími účetními obdobími a případně i s jinými ÚJ. Jedná se zejména o dodržování stálosti metod. V případě jakékoliv změny metod je třeba tuto skutečnost uveřejnit v příloze k ÚZ i se zdůvodněním a vykázáním vlivu na rozvahové položky a výsledek hospodaření.
- D) relevance – ÚZ musí obsahovat všechny významné údaje a souvislosti, z nichž je možno správně usuzovat o postavení jednotky

7.2.2 Druhy ÚZ

Řádná ÚZ se sestavuje jedině k poslednímu dni běžného účetního období.

Mimořádná ÚZ je závěrka, která není řádnou ÚZ a jednotky ji sestavují např. ke dni zániku povinnosti vést účetnictví, ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace, ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky prohlášení konkurzu, ke dni, kterým nastanou účinky potvrzení vyrovnání.

Mezitímní ÚZ se sestavuje v průběhu účetního období a k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne. Při mezitímní ÚZ se provádí inventarizace (ale jen pro účely vyjádření ocenění), ale knihy se neuzavírají. Povinnost sestavení této ÚZ je upravena zvláštními předpisy, např. Obchz.

7.2.3 Rozsah ÚZ

ÚJ sestavují ÚZ buď v plném nebo ve zjednodušením rozsahu. ÚJ které mají povinnost ověřovat ÚZ auditorem a zveřejňovat z ní údaje, sestavují rozvahu a výkaz zisku a ztrát v plném rozsahu. Proto ÚZ v plném rozsahu jako nedílný celek tvoří: rozvaha (příloha vyhlášky 500/2002 Sb.), výkaz zisku a ztrát (příloha vyhlášky 500/2002 Sb.), příloha k závěrce, přehled peněžních toků a přehled o změnách vlastního kapitálu. ÚZ ve zjednodušením rozsahu, mohou sestavovat ÚJ pokud nemají povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem, nebo pokud se dobrovolně nerozhodnou ji sestavovat v plném rozsahu.

ÚZ (v plném i zjednodušeném rozsahu) musí obsahovat:

- A) obchodní firmu
- B) identifikační číslo
- C) právní formu jednotky
- D) předmět podnikání nebo jiné činnosti
- E) rozvahový den
- F) okamžik sestavení ÚZ
- G) podpis statutárního orgánu jednotky nebo podpis FO (podnikatele)

7.2.4 Rozvaha

Rozvaha je účetní výkaz. V tomto výkazu je majetek podniku uspořádán k určitému datu, jenž bývá označován jako rozvahový den. Na majetek je nahlíženo ze dvou různých pohledů. První nám říká, co je ve vlastnictví podniku, čili jaká má podnik aktiva, a druhý pohled nás informuje o tom, jaké jsou zdroje jeho krytí, čili financování tohoto majetku, tedy pasiva.

Informace plynoucí z rozvahy

- A) Funkční skladby aktiv – informace tohoto charakteru zjistíme tehdy, jestliže odlišíme stálá (dlouhodobá) aktiva od oběžných aktiv
- B) Likvidita podniku – důležitá pro posouzení, zda je podnik schopen hradit aktuálně splatné závazky. Nejlikvidnější prostředky jsou takové, které můžeme bezprostředně použít k úhradě závazků (peněžní prostředky). Je tedy důležité setřídít závazky a pohledávky podle zůstatkové doby jejich splatnosti a poté i podle jejich kvantity vůči jednomu věřiteli či dlužníku.
- C) Finanční struktura – udává nám informace jaká je hodnota vlastních a cizích zdrojů. Mezi vlastní zdroje podniku patří základní kapitál, emisní ážio, kapitálové fondy, fondy ze zisku a nerozdělený zisk minulých let. Do cizích zdrojů zařazujeme veškeré dlouhodobé či krátkodobé závazky vůči okolí.
- D) Struktura vlastního kapitálu – kdy vlastní kapitál bychom měli být schopni rozlišit na položky, které jsou spojeny s interními zdroji financování, tedy

tvorba zisku a s tím spojené položky, jako jsou fondy ze zisku či hospodářský výsledek minulých let, a které jsou spojeny s externími zdroji financování podniku, tím mám na mysli základní kapitál a ostatní kapitálové fondy

7.2.4.1 Struktura rozvahy

Položky jsou v rozvaze členěny na aktiva a pasiva.

Aktiva

Jsou to položky, které vyjadřují majetek podniku neboli aktivum, které podnik vlastní. Aktiva jsou v rozvaze členěna podle likvidnosti, to znamená, že nejvýš jsou položky, které se těžko směňují za peníze (dlouhodobý majetek) a naopak nejnižší jsou položky, které představují určitou formu peněz. Položky aktiv se člení na hodnoty v běžném a minulém účetním období. Dále jsou pak stavy jednotlivých položek v běžném období členěny do tří sloupců. Prvním je brutto (hodnota aktiv, která není očištěna o opravné položky či oprávký), druhým korekce (vyjadřuje souhrn opravných položek nebo oprávek k aktivu) a třetím netto (vzniká po odečtení korekce od brutto hodnoty).

Pasiva

Pasiva v podniku vyjadřují zdroje jeho financování. Člení se na vlastní a cizí zdroje. Toto členění odpovídá na otázku, jakého původu je zdroj, který vstupuje do podniku. U pasiv dochází k členění pouze na hodnoty z běžného účetního období a na hodnoty z minulého, neboť neobsahuje členění na hrubou (brutto) a čistou (netto) hodnotu. Proto hodnota aktiv celkem ve sloupci Netto aktiv běžného účetního období se musí rovnat hodnotě pasiv celkem ve sloupci Stav v běžném účetním období. Stejná podmínka platí pro hodnoty v minulém účetním období.

7.2.5 Výkaz zisku a ztrát

Je druhá povinná součást ÚZ. Podává přehled o struktuře nákladů a výnosů ÚJ a dosaženém výsledku hospodaření. Konkrétní uspořádání a označování položek

výkazu zisku a ztráty stanovují přílohy vyhlášky 500/2002 Sb.. Výkaz zisku a ztráty se sestavuje v přehledu, který obsahuje mezisoučty rozdělující výsledek hospodaření na provozní, finanční a mimořádný. Pro číselní vyjádření uvedených skutečností obsahuje výkaz dva základní sloupce, a to vyjádření skutečných nákladů a výnosů v běžném a minulém účetním období. Výkaz je následně uspořádán stupňovitě, což znamená, že součty za jednotlivé stupně výsledku hospodaření jsou zjištěny jako součty rozdílů mezi jednotlivými výnosovými a nákladovými položkami. Tento druh výkazu je členěn na základě druhu nákladů a výnosů (výkaz zisku a ztráty v druhovém členění). Na základě vyhlášky však mohou jednotky sestavovat také výkaz v účelovém členění. Při tomto způsobu sestavení jsou náklady a výnosy členěny podle účelu jejich vynaložení, resp. dosažení. Převážně je ovšem využíváno sestavování výkazu v druhovém členění.

7.2.6 Příloha

Poslední povinnou součástí ÚZ podnikatelů je příloha. Poskytuje vysvětlující a doplňující informace, které nelze vyčíst z rozvahy a výkazu. Konkrétní náležitosti, které musí obsahovat, vymezuje především § 39 vyhlášky 500/2002 Sb.. Vlastní formální uspořádání přílohy je poměrně volné a není závazně předepsáno (obvykle se předkládá formou tabulek, grafů a psaného textu). Příloha musí zajišťovat přehlednost a srozumitelnost předkládaných informací. Zdroje pro údaje v příloze obsažené se čerpají z účetních písemností, příp. z doplňujících dokumentů, jako jsou výpisy z OR, osvědčení o registraci k DPH. Příloha k ÚZ je formulována tak, aby blíže charakterizovala ekonomickou a finanční situaci podniku. Rozvádí tedy údaje rozvahy a výkazu a tím poskytuje informace nezbytné pro správné řízení podniku. Dále příloha obsahuje informace, které charakterizují metodickou stránku účetnictví, a to především informace o aplikaci obecných účetních zásad, o použitých účetních metodách, metodách oceňování a odpisování. V obecné části pak lze nalézt doplňující údaje identifikující samotnou jednotku, její statutární orgány, organizační strukturu, údaje o vlastnících, apod.

7.2.7 Výkaz o peněžních tocích (cash-flow)

Výkaz o peněžních tocích vysvětluje rozdíl mezi stavem peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů mezi dvěma rozvahovými dny, mezi počátkem a koncem účetního období. Přehled informuje o způsobu, jakým společnost peněžní prostředky vyprodukovala a jakým způsobem je použila, tj. upřesňuje účel použití peněžních prostředků na činnost podniku.

Peněžním tokem se rozumí příjmy a výdaje peněžních prostředků (přirůstky a úbytky) za daný časový interval. Předmětem výkazu je prokázat změnu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů za uplynulé účetní období a rozčlenit přirůstky a úbytky peněžních prostředků a ekvivalentů do jednotlivých položek, které se váží na provozní, investiční a finanční činnost. Výkaz musí vykazovat soulad mezi částkami peněžních prostředků na začátku a konci účetního období a odpovídajícími položkami v rozvaze.

V příloze k tomuto výkazu musí být uvedeny postupy, na jejichž základě byl výkaz vyhotoven a v příloze musí být také vyjmenované položky, které jsou zahrnované do peněžních prostředků a ekvivalentů. Jakékoli změny v modelu, konstrukci a obsahové náplni ukazatelů musí být též popsány v příloze.

7.2.7.1 Struktura a členění peněžních toků

Peněžní toky členíme na provozní, investiční a finanční činnost, což umožňuje uživatelům hodnotit váhu jednotlivých činností na celkovou finanční situaci podniku a posuzovat vzájemné vztahy a vazby jednotlivých činností. V rozsahu těchto činností, je nutné vykázat některé položky samostatně jako čisté peněžní toky, a to přijaté a vydané úroky, přijaté a vyplacené dividendy, mimořádné výdaje a příjmy a platby daně z příjmů včetně záloh.

- A) Peněžní toky z provozní činnosti – provozní činností se chápe základní výdělečná činnost podniku a dále ostatní aktivity, které není prakticky možné nebo účelné zahrnout mezi investiční a finanční činnosti.

- B) Peněžní toky z investiční činnosti – investiční činnost zahrnuje pořízení a vyřazení dlouhodobého majetku, eventuálně i činnost související s poskytováním úvěrů, půjček a výpomocí, které nelze považovat za provozní činnost.
- C) Peněžní toky z finanční činnosti – financováním se chápou operace, jejichž důsledkem jsou změny ve velikosti a struktuře vlastního kapitálu a dlouhodobého cizího kapitálu, případně i změny krátkodobých závazků vztahujících se k financování podniku.

7.2.7.2 Metody sestavování výkazu cash-flow

Existují dvě metody vykazování peněžních toků. Peněžní toky z investiční a finanční činnosti se vykazují přímou metodou podle skupin příjmů a výdajů, které si jednotka sama zvolí. Peněžní toky z provozní činnosti lze vykázt metodou přímou i nepřímou. Při přímé metodě se vychází z přímé znalosti peněžních příjmů a výdajů. Vykazování peněžních toků za provozní činnosti při použití nepřímé metody je založeno na úpravě výsledku hospodaření o nepeněžní operace, které sice ovlivňují výsledek hospodaření avšak nemají dopad do peněžních prostředků a ekvivalentů.

7.2.8 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Úkolem přehledu o změnách vlastního kapitálu je podat informace o příčinách zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu, ke kterým došlo mezi dvěma rozvahovými dny. Jestliže došlo ke změně kapitálu z důvodu vyplacených dividend, pak musí být tyto dividendy vyčísleny odděleně. Uživatel by měl být schopen z přehledu rozeznat příčiny změn, které způsobily změnu stavu dané položky, a to za běžné a předchozí účetní období. Forma výkazu je v plné kompetenci ÚJ. Komentář k tomuto výkazu ohledně významných změn položek vlastního kapitálu se uvede v příloze k ÚZ.

7.3 Audit ÚZ

Předmětem auditu je pozorování a poznávání určitých skutečností, shromažďování relevantních údajů, jejich vyhodnocení a vypracování závěrů. Rozeznáváme několik druhů auditů (např. ekologický, interní), ale nejdůležitější z hlediska účetnictví je audit ÚZ, který je zaměřen na individuální a konsolidované ÚZ.

Audit ÚZ představuje její zkoumání (ověření) nezávislým auditorem. Výsledkem tohoto procesu je vyjádření názoru (výrok auditora), zda zkoumaná ÚZ (tj. účetní výkazy) podává věrný a poctivý obraz majetkové a finanční situace ÚJ k datu, k němuž je ÚZ sestavena. Ověřená ÚZ by měla být spolehlivým zdrojem informací pro rozhodování všech uživatelů účetních informací. Z toho lze určit základní obecný cíl auditu, kterým je zabezpečení věrohodnosti účetních informací těch společností, které povinně zveřejňují ÚZ a výroční zprávy.

Audit ÚZ bývá často mylně považován za součást účetnictví, a to především proto, že obě disciplíny spolu velmi úzce souvisejí. Znalost účetnictví je však pouze jednou z podmínek, které musí auditor splňovat, aby mohl tuto profesi vykonávat.

Právní úprava auditu je v ČR upravena zákonem o auditorech, který musí být do 29.června 2008 v souladu s novou osmou směrnicí EP a Rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Je stanovena⁶⁰ povinnost ověření řádné a mimořádné ÚZ, a to u stanovených ÚJ při překročení v zákoně uvedených limitů. Velký vliv na kvalitu auditorských služeb, dodržování etických pravidel ale i odbornost na vstupu do auditorské profese vykonává v ČR Komora auditorů ČR, jako samosprávná profesní organizace.

7.3.1 Struktura a obsah zprávy auditora

Výsledkem procesu auditu je zpráva auditora, kterou auditor sděluje svůj názor na ÚZ.

⁶⁰ § 20 ZoÚč

Auditorská zpráva má předepsanou strukturu, která slouží k lepšímu pochopení a interpretaci jejího obsahu.

Vlastní zpráva má zpravidla tuto strukturu:

- A) název zprávy, z něhož musí být jasné, že se jedná o zprávu o auditu provedenou nezávislým auditorem
- B) příjemce zprávy, kterými u zákonného statutárního auditu jsou obvykle akcionáři nebo společníci auditované ÚJ
- C) úvodní odstavec, vymezující ÚZ, která je předmětem auditu, včetně rozvahového dne a období, které ÚZ zahrnuje, a prohlášení o odpovědnosti vedení ÚJ a odpovědnosti auditora
- D) odstavec o rozsahu auditu, který popisuje jeho podstatu a činnosti, které auditor provedl a odkazuje na směrnice, podle kterých byl audit proveden
- E) odstavec obsahující vlastní výrok auditora (výrok bez výhrad, výrok s výhradou, záporný výrok, odmítnutí výroku)
- F) datum zprávy
- G) jméno a sídlo auditora a číslo osvědčení, pod nímž je auditor veden v seznamu auditorů na Komoře auditorů ČR
- H) podpis auditora

7.4 Výroční zpráva

Všechny ty ÚJ, které mají povinnost ověřovat ÚZ auditorem, kromě těch u kterých tato povinnost vyplývá pouze ze zvláštního právního předpisu, musí vyhotovovat výroční zprávu v stanoveném rozsahu. Ty ÚJ, které mají povinnost ověření danou zvláštním předpisem, vyhotovují výroční zprávu pouze tehdy, když to tento předpis určí, a to v rozsahu a způsobem v něm stanoveným.

Základním smyslem výroční zprávy je podat informace o vývoji výkonnosti a činnosti ÚJ a jejím hospodářském postavení. Zpravidla se uvádí srovnání alespoň s jedním předcházejícím obdobím. Kromě ÚZ a výroku auditora k této ÚZ jsou povinnou součástí výroční zprávy další informace, zejména o :

- A) skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné

- B) předpokládaném vývoji činnosti ÚJ
- C) aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje a ochrany životního prostředí
- D) tom, zda má ÚJ organizační složku v zahraničí

Stanovy, společenská smlouva nebo zakladatelská listina mohou obsah výroční zprávy dále rozšířit, stejně tak ÚJ, které sestavují výroční zprávu podle zvláštního předpisu, může tento předpis upravit její obsah. V souladu s ustanovením Obchz musí být k výroční zprávě, pokud jí ovládaná osoba zpracovává (není-li uzavřena ovládací smlouva), připojena i zpráva o vztazích mezi ovládající a ovládanou osobou.

Stejně jako ÚZ i výroční zpráva podléhá ověření auditorem a schválení orgány společnosti. Auditor je povinen ověřit, je-li výroční zpráva v souladu ve všech významných aspektech s ÚZ.

7.5 Zveřejňování ÚZ a výroční zprávy

Podle ZoÚč⁶¹ jsou povinni zveřejnit ÚZ i výroční zprávu ty ÚJ, které se zapisují do OR, nebo ty, kterým to ukládá zvláštní zákon⁶², a to v rozsahu v jakém jimi byla sestavena. Zveřejňování je v Obchz upraveno v § 769 a dále nařízením vlády č. 503/2000 Sb., o Obchodním věstníku. OS a družstva zveřejňují údaje svých ÚZ a výroční zprávy dle Obchz a ZoÚč.

V případě povinně auditovaných jednotek, může dojít ke zveřejnění až po ověření auditorem a po schválení příslušným orgánem. Je stanoven termín pro zveřejnění, tj. uložení do sbírky listin. Z toho nepřímo vyplývá, že ostatní osoby zapsané do OR a nepodléhající auditu mají pro uložení do sbírky listin lhůtu do konce následujícího účetního období. Zveřejněna musí být ÚZ a výroční zpráva i v případě, že nebyla ověřena auditorem a zákonným způsobem projednána a schválena. Tato skutečnost však musí být pro uživatele zřetelně uvedena.

Povinnost zveřejnění je splněna dnem, kdy byla ÚZ nebo výroční zpráva předána rejstříkovému soudu k uložení do sbírky listin.

⁶¹ § 21a odst. 1 ZoÚč

⁶² např. zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a pol. hnutích

7.6 Konsolidovaná účetní závěrka

Cílem konsolidované účetní závěrky (dále jen KÚZ) je podat celkovou informaci o ekonomicko-hospodářském uskupení podniků, které jsou kapitálově propojeny. KÚZ tak poskytuje informace o finanční situaci skupiny, jako by šlo o jediný podnik bez zřetele na právní vymezení jednotlivých PO (tj. jednotlivé podniky skupiny se považují zjednodušeně řečeno za hospodářská střediska). Základní principy konsolidací obsahuje 7. Direktiva Rady ES (viz. výše), která ovšem neřeší samotnou techniku provádění konsolidace, nýbrž sleduje koordinaci národních legislativ členských států s cílem zabezpečit srovnatelnost a jednotnost KÚZ. Na tento předpis navazují pravidla daná § 22 a 23 ZoÚč, prováděcí vyhláška v § 62 až 67 a ČÚS 020.

KÚZ za konsolidační celek povinně sestavují OS, které jsou buď řídicí osobou, nebo ovládající osobou ve smyslu § 66a odst. 2) a 7) Obchz. Konsolidující ÚJ se nazývá mateřským podnikem. Aby ÚJ podléhala konsolidaci musí v ní mateřský podnik mít podstatný vliv, což znamená 20 % a více hlasovacích práv. Ze ZoÚč vyplývá, že i když konsolidující může být pouze OS, konsolidovaná může být každá ÚJ, ovšem prakticky se toto ustanovení může dotknout pouze družstev, výjimečně zahraničních podnikajících PO.

Vymezení konsolidačního celku a stanovení povinnosti sestavovat KÚZ probíhá v několika etapách:

- A) Jde o vymezení potenciálního konsolidačního celku (konsolidující ÚJ a konsolidovaných ÚJ)
- B) Možnost osvobození od konsolidace buď:
 - 1) mateřského podniku, který je součástí většího konsolidačního celku (za stanovených podmínek)
 - 2) konsolidované ÚJ (dceřiné, přidružené a společné podniky) osvobozené od zahrnutí do konsolidačního celku
- C) Mateřský podnik je osvobozen od povinnosti konsolidace, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se KÚZ sestavuje, všechny

podniky potenciálního konsolidačního celku na základě svých posledních ÚZ nepřekročily nebo nedosáhly alespoň dvou ze tří v ZoÚč uvedeným kritérií⁶³

7.6.1 Metody konsolidace

Jsou stanoveny⁶⁴ metody konsolidace a způsob jejich provedení. Zákon sice tyto metody pojmenovává, ale již nevysvětluje obsah použitých pojmů; ty vysvětlují až prováděcí vyhlášky. Dosud rozeznáváme tři metody konsolidace:

- 1) metoda plné konsolidace
- 2) metoda poměrné konsolidace
- 3) metoda ekvivalenční konsolidace

Metoda plné konsolidace

Vychází z předpokladu dominantního mateřského podniku nad podnikem dceřiným, prostřednictvím něhož mateřský podnik rozhoduje o veškerém majetku a závazcích bez ohledu na to, že nedrží stoprocentní podíl na základním kapitálu dceřiného podniku. Konsolidované výkazy mají vypovídat o finanční pozici skupiny tak, jako by šlo o jediný podnik, proto se musí vyloučit vzájemné transakce mezi podniky ve skupině (např. vzájemné pohledávky a závazky mezi podniky skupiny).

Metoda poměrné konsolidace

Používá se při spoluovládání ve společných podnicích, kde jednotliví spoluvlastníci mají vyrovnaný vliv, tj. že žádný ze společníků nebo akcionářů společného podniku nemá rozhodující vliv na společném podniku, ale ti to vlastníci musí rozhodovat po vzájemné dohodě.

Metoda ekvivalenční konsolidace

Mateřský podnik uplatňuje vůči přidruženému podniku pouze podstatný vliv,

⁶³ § 22 odst. 3 ZoÚč

⁶⁴ § 23 ZoÚč

s nárokem na příslušný podíl na hospodářském výsledku a podíl na vlastním kapitálu podle procenta své účasti na základním kapitálu přidruženého podniku.

Konsolidace se provádí podle příslušné metody konsolidace způsobem přímé konsolidace, nebo způsobem postupné konsolidace po jednotlivých úrovních dílčích konsolidačních celků. Přímou konsolidací se rozumí konsolidace všech podniků konsolidačního celku najednou, bez sestavení konsolidovaných ÚZ za dílčí konsolidační celky. Konsolidace po jednotlivých úrovních znamená, že se postupně sestavují KÚZ za nižší celky (dílčí konsolidační celky), které pak vstupují do KÚZ vyšších konsolidačních celků. Obě metody by měly dospět ke stejnému výsledku a závisí zpravidla na rozvětvenosti skupiny, který ze způsobů se použije. Zvolený způsob konsolidace by měl být uplatňován konzistentně, tj. neměl by být měněn mezi jednotlivými obdobími, za které se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje.

7.6.2 Konsolidační pravidla

Pro potřeby sestavení KÚZ je třeba zabezpečit srovnatelnost individuálních ÚZ podniku v konsolidačním celku. Jedním z nástrojů pro zabezpečení takové srovnatelnosti jsou i postupy vedoucí k zajištěné srovnatelnosti v oblasti aktiv a dluhů. Tyto postupy je třeba zakomponovat do konsolidačních pravidel tak, aby se principy ocenění bilančních položek dceřiných, případně přidružených podniků přiblížily principům v podniku mateřském.

Jedná se především o stanovení pravidel, které se týkají:

- A) oceňování srovnatelných zásob vlastní výroby
- B) tvorby a čerpání rezerv a opravných položek
- C) účtování odložené daně
- D) postupy v oblasti odpisových plánů dlouhodobého majetku

V případě, že člen skupiny používá jiná účetní pravidla než ta, která jsou přijata pro KÚZ, je nutno jeho individuální ÚZ upravit podle jednotných účetních pravidel konsolidačního celku. Pokud jsou takové úpravy neproveditelné, je nutno tuto skutečnost zveřejnit včetně dopadu na částky položek KÚZ.

Závěr

Cílem práce bylo podat ucelený pohled na současnou právní úpravu účetnictví podnikatelů. Vzhledem k rozsahu diplomové práce nebylo možné se podrobněji zabývat všemi instituty (např. oceňování, podrobnějším členěním rozvahy atd.), jak již jsem uvedl v úvodu. V důsledku velkých změn na mezinárodním účetním poli, které se značně dotýkají úpravy v ČR, dostala mezinárodní úprava přednost, jelikož právě v ní je budoucnost účetního systému nejen v ČR. Stejně jako celou práci i závěr bych rozdělil na dvě části, přičemž opět větší důraz budu klást na část první.

Harmonizace – globalizace - standardizace, slova, jež tak často v dnešní době slycháme kolem sebe a jsou častá i v této práci. Opravdu žijeme v době, která více než kdy předtím uvádí tato slova v činy? Pravděpodobně ano. Jasným důkazem globalizace je rozšiřování Evropské unie o země bývalého východního bloku, existence desítek mezinárodních organizací, spojování společností všech oblastí do mezinárodních konsorcií i soupeření ekonomicky nejrozvinutějších společenstev světa, Evropy a Ameriky. Právě naposledy jmenované kontinenty, obydlené vyspělými civilizovanými národy, tvoří ekonomický základ celého světa, v něm se setkávají dva největší účetní systémy, anglosaský a kontinentální. Anglosaský účetní systém vznikl v prostředí zvykového, nepsaného práva a je podporován účetní profesí s dlouhou tradicí. Naproti tomu kontinentální účetní systém je vytvořený, jako systém ovlivněný římským, psaným právem, sestavený z přesných ustanovení vyhlášek a zákonů vydávaných pod vlivem státu. Společným znakem pro oba účetní systémy jsou účetní principy, vytvořené historickým vývojem a ověřené dlouhou praxí. Požadavek srovnatelnosti subjektů, pohybujících se ve světové ekonomice, vedlo celý anglosaský a evropský svět k závěru, že je nutno standardizovat poskytované ekonomické a finanční informace tak, aby informace vydaná jedním subjektem byla srovnatelná s informací vydanou jiným subjektem, třeba na opačném konci světa.

V celosvětovém měřítku patří mezi nejvýznamnější organizace zabývající se harmonizací účetních standardů, resp. standardů finančního výkaznictví, restrukturalizovaná Nadace pro Mezinárodní účetní standardy, jejíž předchůdce IASC vytvořil tzv. Core Standards, základní soubor Mezinárodních účetních standardů – IAS. Dnes je nadace zastoupená Radou pro Mezinárodní účetní

standards – IASB, která vytváří Mezinárodní standardy finančního výkaznictví – IFRS. Výbor pro standardy finančního účetnictví – FASB a Komise pro cenné papíry a burzy – SEC, které spolu vytváří Americké všeobecně uznávané účetní principy – US GAAP, kontrolují dění na amerických kapitálových trzích, které představují hybnou sílu světové ekonomiky. Nemůžeme opomenout ani Evropskou unii, jejíž rostoucí vliv na světovou ekonomiku vyžaduje vytvoření takového účetního systému, jenž by s ohledem na národní účetnictví platil v jednotném hospodářském prostoru Evropské unie. Byl vytvořen soubor účetní legislativy Evropské unie zahrnující účetní direktivy nazvané Čtvrtá, Sedmá a Osmá. Avšak skutečnost, že IAS/IFRS byly v průběhu roku 2003 přijaty Evropskou unií, oslabuje postavení IASB i IAS/IFRS, a to především směrem k americkému kapitálovému trhu. Politicky ovlivňovaný účetní systém EU však nemá tendence stát se mezinárodním účetním systémem.

Globalizační tendence, vznik nadnárodních společností, růst objemů obchodů na mezinárodním kapitálovém trhu, lačnost externích uživatelů finančních výkazů po užitečných, spolehlivých a především srovnatelných informacích, a další aspekty dnešního světa, dnes stále více vyvolávají potřebu nadnárodních a celosvětově platných účetních standardů finančního výkaznictví. Na poli dnešního finančního výkaznictví proti sobě stojí IAS/IFRS vytvořené nezávislou IASC a IASB, a US GAAP, které „spravuje“ americký Výbor pro účetní standardy – FASB, spolu s americkou Komisí pro cenné papíry – SEC. Není pochyb, že se jedná o dva stejné a zároveň odlišné účetní systémy. Oba tyto plnohodnotné a ucelené účetní systémy se budou v budoucnu stále více navzájem ovlivňovat a je pravděpodobné, že IAS/IFRS se budou stále více přibližovat US GAAP, než naopak. K tomuto stavu přispívá: množství uživatelů jednotlivých účetních systémů, velikost amerického kapitálového trhu, který svou velikostí daleko předčí všechny kapitálové trhy celého zbytku světa dohromady i Evropská unie, jež přejala IAS/IFRS a naznačila možné zesílení politického vlivu na konečnou podobu IAS/IFRS.

Do procesu na jehož konci budou jediné a všeobecně uznávané účetní standardy, budou zcela určitě zasahovat Spojené státy americké, jejichž želízkem v ohni jsou US GAAP, i Evropská unie, která se snaží o vytvoření vlivu na finální podobu IFRS, a možná i nepochybně ekonomicky zajímavé, funkční kapitálové trhy v Asii, které lákají prozatím nepoznanou kupní silou. Pokud však hovoříme o tvůrci jednotného účetního systému finančního výkaznictví, přijatelného na kapitálových

tržích celého světa, hovoříme zde nejspíše o SEC a s ní kooperujících organizacích, včetně IASB, která jako jediná má dnes sílu prosadit jednotné světové účetnictví. Musíme si uvědomit, že americký kapitálový trh tvoří velmi významnou, jestli ne nejvýznamnější, část celosvětového kapitálového trhu, a jedinou organizací, která může ovlivňovat právě tuto významnou část, je ona SEC. Vždyť nejde o nic menšího, než o peníze.

Úprava účetnictví v ČR se řídí ZoÚč, který je prováděn vyhláškami a metodické ustanovení vyhlášek jsou doplněna ČÚS. Většina posledních novel ZoÚč jsou jen malé technické novely, jako reakce na změnu jiných právních norem a tak se na věcném obsahu ZoÚč mnoho nezměnilo. Určitě nejvýznamnější novelou byl zákon č. 437/2003 Sb., kterým bylo zrušení v Evropě neexistujícího jednoduchého účetnictví a zavedení zjednodušeného (podvojného) účetnictví. Stále ovšem zůstává zachována vazba výsledku hospodaření zjištěného účetnictvím na daňový základ, přestože odloučení účetnictví od daní je již dlouho navrhováno. Neúspěšně se pokoušela o zrušení vazby daňového základu na výsledek zjištěný z účetnictví „Komise ministra financí pro otázky regulace a dalšího rozvoje účetnictví a auditu“ (zrušená po vydání zákona č. 437/2003 Sb.). V roce 2005 byla ustanovena komise nová, která má připravovat budoucí úpravy, mezi které patří např. zvážení možnosti širšího používání mezinárodních standardů, nebo kdo by mohl provádět změny současných ČÚS.

ZoÚč daná možnost MF vydávat ČÚS je nepochybně krokem vpřed, neboť by měli umožňovat pružněji reagovat na vzniklé situace, ovšem určitě je chybou téměř shoda ČÚS s dřívějšími postupy účtování. Základní metodická pravidla jsou určena ZoÚč a prováděcími vyhláškami. Standardy by měli stanovit další metodická pravidla (např. kdy má být účtováno o časovém rozlišení, víc rozvádět způsoby stanovení odpisů). Bohužel jsou účetní případy, které nejsou metodicky řešeny, a to ani vyhláškou, tím pádem ani ČÚS. Pomoc pro účetní je v interpretacích ČÚS vydávaných Národní účetní radou.

I když zrušení jednoduchého účetnictví způsobilo zejména drobným podnikatelům nemalé problémy a přes další oblasti kde je hodně co zlepšovat, můžeme říct že současná právní úprava účetnictví je na vysoké úrovni a rozhodně to není tato oblast, která brání v rozvoji podnikání v ČR.

Seznam literatury:

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2003 – schválený překlad Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF)

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví k .1.1 2005, nakl. VOX a.s. ISBN 80-86324-44-3

Světové účetnictví – IFRS, US GAAP, Robert Mládek, Linde, ISBN 80-7201-519-2

Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, Jaroslav Pešťuka, EUROUNION, ISBN 80-7317-030-2

Praktický průvodce ČÚS pro podnikatele, Hana Kovaříková, Linde, ISBN 80-7201-554-0

Základy teorie účetnictví, Miloslav Janhuba, ISBN 80-245-0852-4

Abeceda účetních znalostí pro každého, Dana Kovanicová, Polygon, ISBN 80-7273-130-0

Finanční účetnictví – Světový koncept, Dana Kovanicková, Polygon, ISBN 80-7273-090-8

Podvojně účetnictví 2006, Grada, ISBN 80-247-1476-0

Podvojně účetnictví 2006, kolektiv autorů, Grada, ISBN 80-247-1605-4

Podvojně účetnictví a ÚZ 2006, Petr Ryneš, Anag, ISBN 80-7263-313-9

Účetnictví 2004, PhDr. Vladimír Pelc, Linde, ISBN 80-7201-454-4

Účtová osnova, ČÚS, Ing. Jana Svatošová a Ing. Jana Trávníčková, Anag, ISBN 80-7263-312-0

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, Ing. Alice Šrámková, Ing. Martina Janoušková, vydal Institut svazu účetních, ISBN 80-86716-28-7

Účetnictví versus Accounting, Steve N.Miller, C.P.A. a Robert Mládek, Spektrum, ISBN 80-901911-0-X

Obchodní právo, Irena Pelikánová, ASPI, ISBN 80-7357-062-9

Obchodní zákoník komentář 10.vydání, CH BECK, ISBN 80-7179-346-9

Obchodní právo po vstupu ČR do EU, Jan Dědič, Petr Čech, Polygon,
ISBN 80-7273-122-X

Časopis Účetnictví za rok 2005 a 2006, hlavně v oblastech změn ať už
na národní úrovni (novelizace ZoÚč) tak na úrovni mezinárodní (výklad
jednotlivých IAS/IFRS)

www.iosco.org

www.fasb.org

www.ifac.org

www.iasb.org

www.mfcr.cz