

**Univerzita Karlova v Praze**  
**Právnická fakulta**

## **Rigorózní práce**

# **Dopad harmonizačních snah na české účetnictví**

**Konzultant:**

**Prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc.**

**Vypracovala:**

**Mgr. Jana Murková**

**Duben 2007**

Prohlašuji, že jsem tuto rigorózní práci zpracovala samostatně a že jsem vyznačila  
prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

  
Mgr. Jana Murková

V Hradci Králové, 22. dubna 2007

## **Poděkování**

Autor této práce by chtěl poděkovat Prof. JUDr. Milnu Bakešovi, DrSc. a Ing. Květě Žaloudkové za cenné připomínky, podněty a pomoc při vypracování této práce.

## Obsah

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Seznam použitých zkratk</b>                              | <b>4</b>  |
| <b>1. Úvod</b>  | <b>7</b>  |
| <b>2. Obecná část</b>                                       | <b>9</b>  |
| <u>2. 1. Historie účetnictví</u>                            | 9         |
| 2. 1. 1. Účetní záznamy ve starověku                        | 9         |
| 2. 1. 2. Středověk a podvojně účetnictví                    | 10        |
| 2. 1. 3. Účetnictví v novověku                              | 11        |
| <u>2. 2. Úloha účetnictví</u>                               | 12        |
| <u>2. 3. Hlavní zásady účetnictví</u>                       | 14        |
| <u>2. 4. Klasifikace účetních systémů</u>                   | 17        |
| 2. 4. 1. Deduktivní postup                                  | 18        |
| 2. 4. 2. Induktivní postup                                  | 20        |
| 2. 4. 3. Kulturně sociální postup                           | 21        |
| <u>2. 5. Regulace účetnictví</u>                            | 23        |
| 2. 5. 1. Regulace právní normou                             | 23        |
| 2. 5. 2. Regulace účetními standardy                        | 25        |
| 2. 5. 3. Kombinace právní normy a účetních standardů        | 25        |
| <b>3. České účetnictví</b>                                  | <b>27</b> |
| <u>3. 1. Právní úprava účetnictví v České republice</u>     | 27        |
| 3. 1. 1. Zákon o účetnictví                                 | 27        |
| 3. 1. 2. Vyhlášky pro jednotlivé typy účetních jednotek     | 30        |
| 3. 1. 3. České účetní standardy                             | 31        |
| 3. 1. 4. Shrnutí české právní úpravy účetnictví             | 32        |
| <u>3. 2. Účetnictví v souvisejících právních předpisech</u> | 34        |
| 3. 2. 1. Obchodní zákoník                                   | 34        |
| 3. 2. 2. Zákon o daních z příjmů                            | 36        |
| <u>3. 3. Zhodnocení české právní úpravy účetnictví</u>      | 36        |
| <b>4. Harmonizace účetnictví</b>                            | <b>38</b> |
| <u>4. 1. Evropské účetní právo</u>                          | 39        |
| 4. 1. 1. Právní prameny evropského účetního práva           | 39        |

|   |    |
|---|----|
| 4. 1. 1. 1. Čtvrtá směrnice – Roční účetní závěrky                          | 41 |
| 4. 1. 1. 2. Sedmá směrnice – Konsolidované účetní závěrky                   | 45 |
| 4. 1. 1. 3. Povinný audit ročních a konsolidovaných účetních závěrek        | 47 |
| 4. 1. 1. 4. Zhodnocení evropské právní úpravy                               | 49 |
| 4. 1. 2. Etapy harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie                 | 50 |
| 4. 1. 2. 1. Druhá etapa – nová strategie harmonizace účetnictví             | 51 |
| 4. 1. 2. 2. Třetí etapa – modernizace účetních směrnic EU                   | 53 |
| 4. 1. 2. 3. Čtvrtá etapa – završení modernizace účetních směrnic            | 55 |
| 4. 1. 3. Mechanismus implementace a dodržování standardů v EU               | 56 |
| 4. 1. 3. 1. Implementace standardů do právního systému kontinentální Evropy | 56 |
| 4. 1. 3. 2. Mechanismus zabezpečení dodržování pravidel v rámci EU          | 58 |
| 4. 1. 4. Zhodnocení přibližování evropského účetního práva a IFRS           | 59 |
| <u>4. 2. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví</u>                     | 59 |
| 4. 2. 1. Orgány a instituce podílející se na tvorbě a vydávání IFRS         | 60 |
| 4. 2. 1. 1. IASC a IASB v minulosti   | 61 |
| 4. 2. 1. 2. IASB dnes a postup přijetí IFRS                                 | 65 |
| 4. 2. 2. Koncepční rámec IFRS pro sestavení a předkládání účetní závěrky    | 68 |
| 4. 2. 2. 1. Cíl a obsah účetní závěrky                                      | 69 |
| 4. 2. 2. 2. Uživatelé účetní závěrky  | 70 |
| 4. 2. 2. 3. Základní předpoklady zpracování účetní závěrky                  | 71 |
| 4. 2. 2. 4. Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky                     | 72 |
| 4. 2. 2. 5. Způsob rozpoznání a oceňování základních prvků účetní závěrky   | 73 |
| 4. 2. 2. 6. Pojetí kapitálu a uchování kapitálu                             | 74 |
| 4. 2. 3. Základní rozdíly mezi IFRS a českou úpravou účetnictví             | 75 |

|   |            |
|---|------------|
| <u>4.3. US GAAP</u>   | 76         |
| 4.3.1. Orgány a instituce vydávající US GAAP  | 78         |
| 4.3.1.1. Minulost US GAAP a institucí je vydávajících   | 78         |
| 4.3.1.2. Instituce zajišťující vydávání US GAAP   | 79         |
| 4.3.2. Činnost FASB   | 80         |
| 4.3.3. Hierarchie US GAAP   | 81         |
| 4.3.4. Spolupráce tvůrců IFRS a US GAAP   | 84         |
| <b>5. Dopady rozdílů v pravidlech účtování v současnosti a v nejbližších letech: Interhotel Olympik</b> | <b>86</b>  |
| <u>5.1. Všeobecná úroveň dopadů rozdílů</u>   | 86         |
| 5.1.1. Dopady rozdílů a přijetí IFRS na jednotlivé společnosti v ČR                                     | 86         |
| 5.1.1.1. Komplexní pohled   | 86         |
| 5.1.1.2. Dopady na malé a střední podniky   | 88         |
| 5.1.2. Dopady na stát   | 89         |
| 5.1.3. Možný postup České republiky před úplným přijetím IFRS   | 90         |
| <u>5.2. Konkrétní dopady rozdílů v účtování: Interhotel Olympik, a.s.</u>                               | 91         |
| 5.2.1. Představení společnosti  | 91         |
| 5.2.2. Aspekty budoucího vývoje společnosti   | 92         |
| 5.2.3. Porovnání rozvahy sestavené podle českých účetních předpisů a podle IFRS                         | 93         |
| <u>5.3. Rozdíly v účtování z pohledu profesní etiky</u>   | 94         |
| <b>6. Závěr</b>   | <b>95</b>  |
| <b>Seznam použité literatury a internetových zdrojů</b>   | <b>97</b>  |
| <b>Přílohy</b>  | <b>102</b> |

## Seznam použitých zkratk

- AAA - American Accounting Association = Americká účetní asociace
- AIMR - Association for Investment, Management and Research = Asociace výzkumu, investic a řízení
- AIA - American Institute of Accounting
- AICPA - American Institute of Certified Public Accountants = Americký svaz účetních
- AcSEC - Accounting Standards Executive Committee = Výkonná komise pro účetní standardy
- APB - Accounting Principles Board = Rada pro účetní standardy
- ARC - Accounting Regulatory Committee = Výbor pro regulaci účetnictví
- CAP - Committee on Accounting Procedure
- CESR - Committee of European Securities Regulators = Výbor evropských regulátorů cenných papírů
- ČÚL – Česká účetní legislativa
- ČÚS – České účetní standardy
- EFRAG - European Financial Reporting Advisory Group = Poradní skupiny pro účetní výkaznictví v Evropě
- EITF - Consensus Positions of the Emerging Issues Task Force = Konsensus orgánu řešícího naléhavé otázky
- FAF - Financial Accounting Foundation = Zakládající organizace finančního účetnictví
- FASAC - Financial Accounting Standards Advisory Council = Poradní orgán pro standardy finančního účetnictví
- FASB - Financial Accounting Standards Board = Výbor pro standardy finančního účetnictví
- FEE - Fédération des Experts Comptables Européens = Evropská účetní federace
- FEI - Financial Executives Institute = Finanční výkonný institut
- FIN - FASB Interpretation = Interpretace účetních standardů
- GAPP - Generally Accepted Accounting Principles = Všeobecně uznávané účetní zásady
- GASB - Governmental Accounting Standards Board = Vládní rada pro účetní

standardy

KAČR – Komora auditorů České republiky

IAS - International Accounting Standard = Mezinárodní účetní standard

IASB- International Accounting Standards Board = Rada pro mezinárodní účetní standardy

IASC - International Accounting Standards Committee = Výbor pro mezinárodní účetní standardy

IASCF - International Accounting Standards Committee Foundation = Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy

IFAC - International Federation of Accountants = Mezinárodní účetní federace

IFRIC - International Financial Reporting Interpretations Committee

IFRS - International Financial Reporting Standard = Mezinárodní standard účetního výkaznictví

IMA - Institute of Management Accountants = Institut manažerského účetnictví

IOSCO - International Organization of Securities Commissions = Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry

ISA - International Standards on Auditing = Mezinárodní auditorské standardy

ISAR - International Standards of Accounting and Reporting = Mezinárodní standardy v oblasti účetnictví a výkaznictví

NYSE - New York Stock Exchange = Newyorská burza cenných papírů

ObchZ – zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník ve znění pozdějších předpisů

OECD - Organization for Economic Co-operation and Development = Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

RTA - Research and Technical Activities = Výzkumně-technické oddělení

SAC - Standards Advisory Council = Poradní výbor pro standardy

SBE0 - Supervisory Board of European Organizations = Dozorčí rada Evropských organizací

SEC - Security and Exchange Commission = Komise pro cenné papíry a burzy

SES – Smlouva o založení Evropského společenství

SFAC - Statement of Financial Accounting Concepts = Konceptní rámec finančního účetnictví

SFAS - Statements of Financial Accounting Standards = Účetní standardy



SIA - Securities Industry Association = Asociace pro cenné papíry  
SIC - Standing Interpretations Committee = Stálý interpretační výbor  
SME – Small and medium enterprises = Malé a střední podniky  
TB - Technical Bulletins = Technické věstníky  
TEG - Technical Expert Group = Technická expertní skupina  
US GAAP - US Generally Accepted Accounting Principles = Americké (vše)obecně  
uznávané účetní zásady  
WTO - World Trade Organization = Světová obchodní banka  
ZoÚ – zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů

## 1. Úvod

Účetnictví je všeobecně chápáno jako ekonomická disciplína. Nutno si však uvědomit, že zasahuje i do mnoha dalších oblastí života lidské společnosti. Každý z nás se s ním - i když v různé podobě a hloubce - setkává při každodenní činnosti, aniž by si to mnohokrát uvědomoval.

Tato práce má za cíl představit účetnictví jako obor práva. Jako taková si neklade za cíl vyložit postupy účtování, ani se nebude zabývat jemnými nuancemi, které zůstávají laikovi utajeny a prohlubují tak moc účetních a jiných zasvěcených osob. Nicméně se nemohu vyhnout vysvětlení základních pojmů a souvztažností, na kterých je účetnictví založeno a na kterých mohu dokladovat probíhající vývoj.

Účetnictví jako právní disciplína prochází, jako téměř všechna ostatní odvětví, rozsáhlými změnami v důsledku nejprve přípravy na vstup České republiky do Evropské unie a posléze i jejím samotným začleněním v květnu 2004. Trend harmonizace se v této oblasti projevuje nejen ve vztahu ke komunitární legislativě, ale i k mezinárodnímu právu v širším slova smyslu.

Postup zpracování daného tématu, tedy dopadu harmonizačních snah na české účetnictví, vychází z pravidla „od obecného ke konkrétnímu“. Na začátku se tedy seznámíme se základními kameny účetnictví. V první řadě, stejně jako u jiných oborů, i účetnictví má svoji historii, kterou se v krátkém exkurzu pokusím představit. Dále se přesuneme již do současnosti, objasním úlohu účetnictví v dnešním pojetí a hlavní zásady, které propojují různé národní úpravy a vytváří základy pro tvorbu dalších účetních norem a budování účetních soustav. Různý přístup k vnímání úlohy a základních principů účetnictví přináší i rozdíly v chápání účetnictví jako celku a vytváří tak odlišné účetní systémy, jejichž klasifikaci budu dále věnovat pozornost. Poslední všeobecnou oblast, kterou se budu zabývat, představuje již institut zcela právní, tedy regulaci účetnictví a různé způsoby, kterými lze účetnictví usměrňovat.

V následující kapitole opustím teoretickou základnu a převedu nabyté znalosti do reality v České republice. Nejprve představím základní právní předpisy účetnictví, které prošly v posledních třech letech výraznými změnami, a posléze uvedu nejpodstatnější související zákony, jež taktéž reagovaly na nedávný legislativní vývoj.

Čtvrtá kapitola bude věnována harmonizaci účetnictví, která v současnosti

probíhá ve dvou hlavních proudech – na regionální a celosvětové úrovni. Do první kategorie patří harmonizace v rámci Evropské unie, do následujících pak IFRS a US GAAP.

V rámci problematiky účetnictví Evropské unie se neomezím pouze na popsání tzv. evropského účetního kodexu, ale stručně nastíním i fáze harmonizace a mechanismy implementace právních předpisů EU do práva národních států. Stranou mé pozornosti nezůstanou ani instituce, které v tomto procesu hrají jednu z nejdůležitějších rolí, a to Evropská účetní federace, Výbor pro regulaci účetnictví a Poradní skupina pro účetní výkaznictví v Evropě.

Při představování IFRS a US GAAP, dvou hlavních prostředků využívaných k celosvětové harmonizaci účetnictví, bude zachován jednotný postup. Nejprve nastíním instituce a orgány podílející se na jejich přípravě a posléze budou obě tyto skupiny účetních norem v jednoduchosti představeny s důrazem na jejich mezinárodní dopad.

Poslední pátá kapitola se pokusí výše popsané teoretické základy harmonizace účetnictví převést do praktické reality jedné z českých společností, Interhotelu Olympik, a.s., kdy se pokusím na základě dvou účetních závěrek – jedné sestavené podle českých právních předpisů a druhé naopak podle IFRS – doložit význam a dopad případného úplného přijetí IFRS jako hlavního regulačního prostředku českého účetnictví. V úplném závěru pak zhodnotím kladné i záporné stránky harmonizačních snah v oblasti účetnictví a krátce nahlédnu i do střednědobé budoucnosti.

## 2. Obecná část

### 2. 1. Historie účetnictví

Název této práce naznačuje, že hlavní pozornost bude věnována současnému stavu účetnictví s pravděpodobným výhledem do budoucnosti. Proč se tedy zabývat historií tohoto odvětví? Domnívám se, že poznání východisek a vývoje oblasti, jejichž kořeny můžeme vystopovat až před rok 4 500 let př. n. l., je důležité nejen pro nejvýznamnější a nejzapálenější odborníky z této oblasti, ale i pro širší veřejnost. Touto cestou se všem otevírá možnost lépe porozumět účetnictví, kterému se v každodenním životě nevyhneme.

#### 2. 1. 1. Účetní záznamy ve starověku

Dějiny účetnictví byly zkoumány mnoha způsoby a s využitím různých přístupů, ale žádný z nich nevede k jasnému určení vzniku účetnictví. Ze zveřejněných studií se lze přiklonit k názoru profesora A. C. Littletona<sup>1</sup>, který ve svém díle<sup>2</sup> uvádí sedm podmínek nutných pro vznik systematického vedení účetních knih:

- soukromé vlastnictví – vedení účetních knih se soustřeďuje na záznamy o pohybu majetku a majetkových právech;
- kapitál ve smyslu investovatelného majetku; v případě jeho absence nemůžeme hovořit o plnohodnotném obchodování ani o úvěru apod.;
- obchodování jako všeobecná směna zboží, která by při pouhé lokální úrovni dostatečně nestimulovala obchodníky k vytvoření organizovaného systému záznamů;
- úvěr, který posílil potřebu vytvořit zápis, jenž by doložil existenci dané transakce;
- písmo umožňující trvalý záznam a jeho nezávislost na lidské paměti;
- peníze jako prostředek směny, protože v případě barterových obchodů bylo účetnictví přebytečné a

1 Ananias Charles Littleton (1886 – 1974), profesor na Illinoiské univerzitě, autor mnoha knih s účetní tematikou

2 Littleton, A., C.: Accounting Evolution to 1900. Russell and Russell, New York, 1966. str. 12

- znalost aritmetiky, která zabezpečovala správnost vedení jednotlivých účtů.

Budeme-li hledat starověké civilizace, v kterých jsou splněny výše uvedené postuláty, dojdeme k oblastem, které jsou právem považovány za „kolébku“ účetnictví. Jedná se o následující:

- chaldejsko-babylonská, asyrská a sumerská civilizace<sup>3</sup>, jejichž obchodní zápisy se dochovaly do současnosti;
- egyptská civilizace<sup>4</sup>, ve které nejdůležitější úlohu hráli písaři, kteří řídili státní správu a pokladnu;
- čínská civilizace<sup>5</sup>, kde vládní účetnictví bylo důmyslně propracováno;
- řecká civilizace, která znala *velmi složitý a detailní systém odpovědnostního účetnictví*<sup>6</sup>;
- latinská civilizace s propracovanými zákony, které vyžadovaly výkazy o finanční situaci občanů a jejich hodnověrnost zaručovaly občanskými právy, které závisely na výši jejich majetku.

## 2. 1. 2. Středověk a podvojně účetnictví

Zajímáme-li se o vznik finančního účetnictví přibližujícího se dnešní podobě, ocitáme se v Itálii ve 13. a 14. století. Rozhodující obchodní dění se odehrávalo v městských aglomeracích za současného rozvoje manufaktur, bankovníctví a růstu velikosti firem. Nejvýznamnější postavení zastávala města Florencie, Benátky a Janov. Pravděpodobně právě tam začal vznikat systém podvojných zápisů cestou řady inovací ovšem *bez cílevědomého projektu a bez jasného formulování oněch základních principů, na nichž dnes stojí finanční účetnictví*.<sup>7</sup> Tzv. italská metoda účetnictví byla brána jako účinný systém vnitřní kontroly, který na jednu stranu vedl k lepšímu přehledu o finanční situaci podniku a na druhou stranu ztěžoval defraudace a krádeže majetku společností jejími úředníky. Na jejím rozvoji se významně podílela i církevní administrativa, která již v té době obhospodařovala

3 Jedná se o civilizace v oblasti Mezopotámie v období od čtvrtého tisíciletí př. n. l. do šestého století př. n. l.

4 Konec třetího tisíciletí př. n. l. až čtvrté století př. n. l.

5 K propracování účetnictví a zdůraznění jeho významu došlo zejména za dynastie Chao (1122 – 256 př. n. l.).

6 Kovanicová, D.: Ohlédnutí za vznikem a vývojem účetnictví. Časopis Účetnictví 3/2005. str. 14

7 Tamtéž str. 17

značný majetek. Kolem roku 1400 již byla tato metoda účtování všeobecně přijímána nejen v Itálii, ale postupně i v dalších evropských oblastech.

K internacionalizaci podvojného účetnictví velkou měrou přispěl italský matematik, františkánský mnich Luca Pacioli (1445 – 1517), který ve svém díle z roku 1494 „Vše o aritmetice, geometrii, poměrech a úměrách“<sup>8</sup> věnoval jednu z kapitol<sup>9</sup> popisu této oblasti. Za předlohu mu posloužil benátský systém, který vyložil formou uvádění konkrétních příkladů bez pokusu o výklad obecných postulátů. Stal se tak „otcem účetnictví“, protože jeho dílo bylo přeloženo do mnoha jazyků<sup>10</sup> a například v Anglii se objevil již v roce 1543. Do konce 17. století vytlačilo italské účetnictví jiné metody dříve používané v Evropě.

### 2. 1. 3. Účetnictví v novověku

Zamyslíme-li se nad příčinami rozvoje účetnictví, které po několik staletí stagnovalo a k inovacím docházelo pouze sporadicky, dojdeme k následujícím bodům:

- Růst korporací. Pro rozšiřování společností měl největší význam kapitál, který byl získáván od akcionářů, kteří se nově stávali vlastníky podniku. Pro jejich potřeby kontroly a zdrojů pro výpočet dividend se postupně vytvářela nová pravidla a vznikalo finanční a manažerské účetnictví dnešní podoby.
- Regulace účetnictví. Usměrnování účetnictví v celonárodním měřítku probíhalo v různých státech rozdílným způsobem. Dvěma hlavními proudům, tedy regulaci na bázi právní normy nebo na bázi zvykového práva, bude věnována jedna z následujících kapitol.
- Vznik a vývoj účetní profese. Účetnictví se po staletí zanedbávání dostává i na univerzity a zcela se mění přístup k jeho výuce a pochopení. Vzhledem k postupnému regulování účetnictví se posiluje role institucí zabývajících se touto disciplínou a jejím usměrnováním.
- Zavedení daně odvozované ze zisku. Tato daň má pro evoluci účetnictví hned

8 V originále: Summa de Aritmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita.

9 A to kapitolu jedenáctou s názvem Particularis de computis et scriptis, tedy Osobitá rozprava o účtech a zápisech.

10 Slovenský a český překlad vyšel až v několika posledních letech (slovenský v roce 2003 a český o dva roky později) zásluhou prof. Ing. Milošlava Janhuby, Csc. Český překlad je součástí publikace Janhuba, M.: Základy teorie účetnictví. Oeconomía Praha, 2003

několik důsledků. V první řadě se sjednocoval způsob výpočtu zisku, z kterého daň je odváděna. Za druhé se ustálil zvyk uzavírat účetní knihy ve stejných časových intervalech, obvykle v délce trvání jednoho roku. Za třetí dochází ke koordinaci daňových a účetních regulačních předpisů.<sup>11</sup>

- Rozvoj ekonomického a matematického myšlení. Dlouho opomíjený vztah účetnictví a ekonomických věd se dočkal svého rozkvětu až po druhé světové válce, kdy nově vznikající teorie finančního managementu ukázala široké možnosti využití účetnictví pro dosažení ziskovosti společnosti.
- Rozvoj exaktních metod řízení. Jedná se o tzv. vědecký management, který se objevil na konci devatenáctého století ve Spojených státech amerických. Jejich silná orientace na řízení podniku s využitím propočtů a prognóz obrátila pozornost účetnictví i na budoucnost místo pouhého zobrazení minulých transakcí.
- Zpolitizování tvorby účetních předpisů. Se zavedením regulace účetnictví se i do tohoto odvětví dostávají politické názory a cíle. Střídání vládnoucích stran a prosazování jejich priorit se odráží i v účetnictví a v jeho úpravě, a to nejen v rámci jednoho státu, ale i na nadnárodní úrovni.

Stručným exkurzem do historie účetnictví jsme se dopracovali až do současného stavu, kterému je věnována tato práce.

## 2. 2. Úloha účetnictví

Stejně jako se vyvíjelo celé účetnictví, měnila se i jeho funkce. *Účty a knihy obchodní vedou se k tomu účelu, aby obchodník, průmyslník, řemeslník anebo kterýkoli jiný podnikatel seznal stav svého jmění, aby věděl, z jakých částí se jeho jmění skládá, zdali mu ubývá nebo přibývá, vydělal-li či prodělal, aby povždy měl přehled veškerého svého jednání obchodního, aby v každé chvíli věděl, u koho má co pohledávati a komu je co dlužen, aby měl vědomost o tom, jaké jsou jeho zásoby, mnoho-li má mítí a mnoho-li skutečně má hotových peněz.*<sup>12</sup> Ani po více jak sto letech

11 Zde nutno poznamenat, že vývoj se v poslední době ubírá opačným směrem a to k autonomii účetnictví, tedy k formulování daňových zákonů nezávisle na účetnictví.

12 Kheil, P.: Jednoduché účetnictví. Bursík a Kohout, Praha 1897

neztratila tato definice účetnictví svoje opodstatnění, ale již zdaleka nepředstavuje komplexní odpověď na otázku, jakou úlohu plní účetnictví v dnešní době.

Ke splnění všech požadavků, které jsou na účetnictví kladeny, plní systém účetních záznamů několik základních funkcí<sup>13</sup>:

- Informační funkce. Zatímco výše uvedená definice z konce 19. století viděla hlavní účel účetnictví v informování samotného „podnikatele“, v současnosti se jedná o poskytování informací i externím uživatelům.
- Registrační funkce. Tato úloha spočívá ve vedení soustavných záznamů o obchodním životě subjektu, který vede účetnictví.
- Dokumentační funkce. Při správném vedení záznamů vytváří „paměťovou soustavu podnikatelů“. Toho se využívá mimo jiné i v oblasti veřejného práva, např. při soudních sporech či pro vyměření daňových a obdobných povinností.
- Dispoziční funkce. Účetnictví představuje jeden z podkladů poskytovaných výkonným orgánům společnosti (manažerům) k řízení podniku.
- Kontrolní funkce. Nejen samo účetnictví, ale i celkové hospodaření podniku může být kontrolováno s využitím účetních záznamů, a to nejen pomocí interních nástrojů (např. inventarizace), ale i vnějšími subjekty (nejčastějším případem je kontrola finančním úřadem).

Porovnáme-li úvodní definici s uvedeným výčtem, zjistíme, jaké postavení zajistilo 20. století účetnictví. Již se nejedná o pouhý soupis majetku a minulých obchodních operací, ale účetnictví se dotýká mnoha dalších oblastí, které přesahují vnitřní chod podniku a tím působí i na další subjekty, odbornou literaturou nazývanými jako „uživatelé účetních informací“.<sup>14</sup>

Bezesporu nejdůležitější funkcí účetnictví je informační úloha. Aby svoji roli naplňovalo, musí poskytovat informace:<sup>15</sup>

- relevantní, umožňující uživatelům posoudit správnost v minulosti přijatých rozhodnutí nebo naopak usuzovat na budoucí vývoj podniku;
- objektivní, tedy průkazná, nezaujatá a s možností přezkoumání;

13 Členění převzato z: Sedláček, J.: Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie. C.H. Beck, Praha 2004. str. 5

14 Např.: Kovanicová, D.: Abeceda účetních znalostí pro každého. Polygon, Praha 2006; Březinová, H., Munzar, V.: Účetnictví I. Institut Svazu účetních, Praha 2006; Pelikánová, I.: Obchodní právo 1.. ASPI, Praha 2005 a další

15 Členění převzato z: Sedláček, J.: Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie. C.H. Beck, Praha 2004. str. 6



- včasná, která se objeví v okamžiku její potřeby. S tím souvisí i interval mezi poskytováním jednotlivých informací, který se liší podle osoby uživatele a účelu, ke kterému jsou záznamy zveřejňovány;
- srozumitelná – jednoduchá, ale ne příliš stručná, aby neumožňovala zkreslení údajů, jasná a logická;
- srovnatelná ve vztahu k jiným podnikatelským subjektům. *Ekonomické jevy musí být shodně měřeny, oceňovány i vykazovány (v prostoru i čase).*<sup>16</sup>

Slovy zákona účetnictví (tedy obecně účetní informace) musí být *správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a vedené způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.*<sup>17</sup>

Informace jsou poskytovány uživatelům účetních informací. V dnešní době, na rozdíl od 19. století, rozumíme pod tímto pojmem jak uživatele interní, i když tito budou bezpochyby primárními zájemci o zprávy, tak i externí. Uživatele můžeme rozdělit do dvou základních skupin.<sup>18</sup> V první řadě se jedná o *fyzické a právnické osoby, které se na financování podniku podílejí přímo* – vlastníci, stávající investoři a věřitelé, včetně dodavatelů a například i úvěrujících peněžních ústavů. Druhou kategorií představují *subjekty, které jsou na finančních výsledcích podniku určitým způsobem zainteresovány* – zaměstnanci, daňové orgány, konkurenční podniky, potenciální investoři a v neposlední řadě i stát a jeho výkonné orgány. Každému z uživatelů se informace o finanční situaci podniku předkládají formou účetních výkazů, ačkoli často sledují jiné záměry.

### 2. 3. Hlavní zásady účetnictví

Bez ohledu na to, o jaký model či systém účetnictví se jedná, vždy vychází ze stejných základních pravidel – principů. Tyto zásady vznikaly ze zvykového, nepsaného práva, ale prakticky ve všech státech musí být následně kodifikovány, aby mohlo jejich nedodržení být právně vynuceno, popř. sankcionováno.<sup>19</sup>

16 Sedláček, J.: Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie. C.H. Beck, Praha 2004. str. 6

17 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, § 8, odst. 1

18 Členění převzato z: Kovanicová, D.: Abeceda účetních znalostí pro každého. Polygon, Praha 2006. str. 1

19 Tak je tomu i v případě České republiky.

Mezi hlavní principy účetnictví patří:

- Zásada věrného obrazu. Podávání přesných informací o hospodaření podniku je stěžejní funkcí účetnictví a princip věrného zobrazení je logickým vyústěním této úlohy soustavy ekonomických záznamů.<sup>20</sup>
- Zásada účetní jednotky.<sup>21</sup> Ve většině případů neexistuje rozdíl mezi právním a účetním pojetím subjektu, který vede účetnictví. Všechny činnosti a ekonomické operace podniku se zaznamenávají v rámci jednoho systému účtů, ať se jedná jak o činnost hlavní, tak i vedlejší. Odlišné právní a účetní chápání se projevuje v případě, že *jsou sestavovány účetní výkazy za několik samostatných právnických osob, které jsou vzájemně spojeny majetkovou účastí.*<sup>22 23</sup>
- Akruální princip.<sup>24</sup> Při zaúčtování jednotlivých hospodářských operací je důležitá jejich časová a věcná souvislost s vykazovaným obdobím, *bez ohledu na to, zda byly vydány či přijaty peněžní prostředky s nimi související.*<sup>25</sup>

20 V českém právu je tento princip zakotven v zákoně o účetnictví (dále jen ZoÚ). §7, odst. 1 vyžaduje, aby účetní výkazy podávaly *věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví*. V následujícím odstavci vysvětluje pojem „věrný“ jako odpovídající skutečnému stavu a „poctivý“ který je získán při použití účetních metod vedoucích k dosažení věrnosti.

21 Pojem účetní jednotka je definován v § 1 odst. 2 ZoÚ. Účetní jednotkou se rozumí:

- a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- b) zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- c) organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu,
- d) fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- e) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrát podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obrátu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 15 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- f) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- g) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h), nebo
- h) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis.

22 Kolektiv autorů: Podvojně účetnictví 2006 komplexní průvodce s předpisy. GRADA Publishing, Praha 2006. str. 13

23 Takovéto účetní výkazy jsou označovány jako „konsolidované“ a pro jejich vypracování platí specifické předpisy.

24 Legální definice tohoto pojmu se nalézá v § 3 odst. 1 ZoÚ.

25 Kovanicová, D.: Abeceda účetních znalostí pro každého. Polygon, Praha 2006. str. 133

- Předpoklad neomezené doby trvání podniku. Účetnictví v některých svých položkách předvídá budoucí vývoj a v souladu s dalšími principy zohledňuje i předpokládaný směr rozvoje podniku. Pokud by činnost podniku měla být v následujícím účetním období ukončena, změní se používané metody a tato skutečnost musí být zveřejněna v účetních zprávách podniku.<sup>26</sup>
- Oceňování peněžní jednotkou. Podle tohoto principu má být účetnictví vedeno v jedné měně a všechny operace musí být oceněny v jednotkách této měny.<sup>27</sup>
- Zásada periodicity zjišťování hospodářského výsledku a finanční situace. V praxi se jedná o sestavení zákonem požadovaných výkazů v pravidelně se opakujících časových intervalech. Tyto výsledky hospodaření nejsou důležité pouze pro samotný subjekt, který účetnictví vede, ale například i pro orgány státu, do jejichž kompetence patří vybírání daní apod.<sup>28</sup>
- Princip bilanční kontinuity. Tato zásada navazuje na předchozí v tom smyslu, že na konci každého časového intervalu, ve kterém jsou sestavovány účetní výkazy, se sestavují výkazy s konečnými stavy, které se následně musí shodovat s počátečními stavy ve výkazech nového období.<sup>29</sup>
- Zásada opatrnosti. V účetnictví se vykazují i budoucí předpokládané ztráty, rizika a znehodnocení majetku. Naopak zisky a zhodnocení stávajícího majetku se v účetních záznamech odrazí až po jejich skutečné realizaci. Uplatnění tohoto principu však nesmí umožnit přehnané a neoprávněné vytváření rezerv, čímž by docházelo k umělému snižování zisku.<sup>30</sup>
- Zásada historického účetnictví. *Ocenění majetku se v účetnictví provede v okamžiku jeho pořízení.*<sup>31</sup> Z toho vyplývá, že se předpokládá stálá kupní síla peněžní jednotky a tím i minimální cenové změny. Z tohoto principu existuje několik výjimek, kdy se postupuje podle jiných metod. Je to například v případě prudkého inflačního vývoje cen v ekonomice (tzv. inflační účetnictví) či přeceňování některých druhů majetku reálnou hodnotou (v případě trvalého

26 Pro účetní jednotky řídící se českým právem tato povinnost vychází z § 7 odst. 3 ZoÚ. Použité metody musí být uvedeny v Příloze k účetní závěrce.

27 ZoÚ předepisuje vedení účetnictví v české měně (§ 4, odst. 13)

28 V českém právním prostředí se jedná o interval dvanácti po sobě následujících kalendářních měsíců, který se nazývá „účetní období“ (§ 3, odst. 2 ZoÚ). Účetní období se buď může kryt s kalendářním rokem, nebo se jedná o hospodářský rok, který začíná prvním dnem jiného měsíce než ledna.

29 ZoÚ ve svém § 19 odst. 4 zakotvuje toto pravidlo ve vztahu k rozvaze.

30 Vliv této zásady na národní účetnictví je patrný zejména v § 26 odst. 2 ZoÚ.

31 Sedláček, J.: Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie. C.H. Beck, Praha 2004. str. 12

poklesu hodnoty daného předmětu).<sup>32</sup>

- Princip konzistentnosti mezi účetními obdobími. Tato zásada se prolíná s předpokladem neomezené doby trvání podniku a zaručuje srovnatelnost z hlediska času vzhledem k požadavku zachování účetních metod v po sobě následujících účetních obdobích.<sup>33</sup>
- Zásada materiálnosti účetnictví. Uvedený postulát vyžaduje, aby účetní výkazy obsahovaly informace důležité pro jejich uživatele. Za důležitý údaj je považován takový, který by při své absenci mohl ovlivnit rozhodování uživatelů účetních informací. V praxi bývá tento princip zajištěn vymezením rozsahu zveřejňovaných údajů, předepsáním metod a požadavků kladených na účetní záznamy.<sup>34</sup>

Výše uvedený poměrně rozsáhlý výčet účetních principů určitě není vyčerpávající, ale domnívám se, že jsou zde uvedeny ty nejdůležitější. Pořadí, ve kterém jsou vyjmenovány, nepředstavuje jejich postavení v žebříčku důležitosti, zásady se navzájem doplňují a působí ve vzájemné shodě.

## 2. 4. Klasifikace účetních systémů

Stejně jako se liší právní řády jednotlivých zemí světa, různí se i účetní systémy. Ze znaků, které je charakterizují a zároveň se jimi i odlišují, obsahuje následující výčet ty nejpodstatnější:<sup>35</sup>

- vymezení druhu uživatelů finančních účetních výkazů;
- míra regulace účetnictví;
- řešení vztahu mezi účetnictvím a daněmi;
- vykazování daně ze zisku;

32 Pro českou úpravu viz §§ 24 – 28 ZoÚ.

33 I tato zásada je zakotvena v ZoÚ a to v § 7 odst. 4, který říká: *Uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování použité v jednom účetním období nesmí účetní jednotky změnit v následujícím účetním období.*

34 V českém účetnictví je tato zásada definována ve vztahu k věrnému a poctivému obrazu předmětu účetnictví (§ 7 odst. 2 ZoÚ) a jakostnímu vymezení účetnictví uvedenému v § 8 ZoÚ.

35 Převzato z: Kovanicová, D.: Finanční účetnictví. Světový koncept. Bova Polygon, Praha 2003. str. 2

- stupeň uplatňované opatrnosti při vykazování hospodářského výsledku běžného roku;
- volba oceňovacích veličin; zejména pak rozsah uplatňování historických cen;
- stupeň zohlednění inflace.<sup>36</sup>

Dva ze sedmi výše uvedených bodů se přímo týkají daňového práva. Samotný vztah účetnictví a daní a to především daně ze zisku (nebo v českých podmínkách daně z příjmu) se značně v jednotlivých zemích liší. Jako příklad nám může posloužit Německo, kde účetní výkazy plně respektují daňové předpisy. Na druhé straně pomyslných vah stojí Velká Británie, kde se účetní a daňové výkazy nedají pro svoji rozlišnost zaměnit. V problematice vykazování daně ze zisku<sup>37</sup> jsou známé dva přístupy, kdy rozhodující úlohu hraje čas, resp. volba účetního období, ve kterém je daň zahrnuta do účetních výkazů. Může se jednat o rok, v kterém je daňová povinnost předepsána, což bývá většinou pravidlem, nebo o dobu, kdy je daň uhrazena do státní pokladny. Tuto praxi nalezneme například v Argentině.

Uvedené rozdíly představují pouze zlomek všech odlišností. Chceme-li účetní systémy kategorizovat, musíme si nejprve zvolit způsob, kterým budeme postupovat.

#### 2. 4. 1. Deduktivní postup

Při využití dedukce postupujeme od všeobecného ke specifickému, tedy od celku k částem. Z tohoto pohledu nám zde vystupují do popředí dvě základní kategorie, z nichž vycházejí další varianty účetních systémů.

1. Makroekonomický koncept upřednostňuje v cílech úpravy účetnictví národohospodářskou politiku státu před zájmy podniků. Vychází z následujících myšlenek:<sup>38</sup>

- Základní jednotkou státní ekonomiky je podnik.
- Podnik dosahuje nejlépe svých cílů těsnou koordinací své činnosti se

36 Postupně se od první poloviny osmdesátých let minulého století celosvětově upouštělo od přepočítávání nákladů a dalších položek s ohledem na inflaci. Příčinou byla studie amerického Výboru pro finanční účetní standardy (FASB), jejímž výsledkem bylo prokázání neadekvátnosti námahy spojené s přepočtem a jejím zveřejňováním a užítku z toho plynoucího. Několik výjimek však zůstalo, např. Brazílie či Argentina stále vyžadují plně nebo alespoň částečné zohlednění inflace při publikaci účetních výkazů, jak při styku s veřejností, tak i se státními orgány.

37 Tato položka představuje náklad a jako taková snižuje hospodářský výsledek.

38 Převzato z: Kovaníková, D.: Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Bova Polygon, Praha 2004. str. 107

státní ekonomickou politikou.

- Vliv veřejného zájmu v podniku se nejefektivněji zajistí úzkým propojením se státní ekonomickou politikou.

Pro samotné účetnictví to znamená přizpůsobení se vládní hospodářské politice a jeho změny v důsledku politických a ekonomických změn ve státě.<sup>39</sup>

V každé zemi se tento vliv může projevit různými způsoby, přímými nařízeními vlády, účetní legislativou či zprostředkovaně daňovou soustavou.

2. Mikroekonomický koncept přistupuje k účetnictví opačně. Středem pozornosti již není stát a jeho národohospodářská politika, ale fungující soukromé firmy, které jsou základem ekonomické prosperity země. Základnu celého modelu tvoří tyto body:<sup>40</sup>

- Ohniska ekonomických aktivit představují individuální firmy.
- Hlavní politikou firmy je zajistit pokračování své existence.
- Nejschůdnější cesta k naplnění tohoto cíle vede přes optimalizaci v ekonomickém smyslu (tedy udržení vlastního<sup>41</sup> a cizího<sup>42</sup> kapitálu v nejvýhodnějším poměru).
- Účetnictví vychází z potřeb ekonomických analýz.

Shrneme-li to, účetnictví se podřizuje soukromým zájmům a přispívá k ekonomické stabilitě firmy. Nejvýznamnějšími zastánci této koncepce jsou anglosaské země a odráží se i v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS).

V následující tabulce je ilustrováno rozdělení některých vyspělých států světa podle makro či mikroekonomického konceptu.

39 Pro ilustraci můžeme uvést příklad, který se týká zrychlených odpisů. Zrychlený odpis umožňuje zahrnovat do nákladů vyšší částky než při klasickém odpisu, což vede ve svém důsledku ke snížení zisku a tím i z něho odváděné daně. Tím se investice do takto zvýhodněných oblastí stává zajímavější. V minulosti tohoto postupu využilo například Švédsko pro odvětví stavby lodí, Německo a Francie pro podnikovou bytovou výstavbu a v neposlední řadě i USA, které musely v době druhé světové války připustit rychlý odpis majetku používaného k obranným účelům.

40 Převzato z: Kovanicová, D.: Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Bova Polygon, Praha 2004. str. 105

41 Za vlastní kapitál se podle českých účetních předpisů považuje základní kapitál, emisní ážio, rezervní fond, popř. jiné fondy, nerozdělený zisk minulých let a hospodářský výsledek běžného období.

42 Za cizí kapitál (zdroje) se považují rezervy, dlouhodobé a krátkodobé závazky.

Tabulka č. 1: Rozdělení států podle deduktivního postupu

|                                |  |                        |
|--------------------------------|--|------------------------|
| <b>Makroekonomický koncept</b> | Účetní systémy ovládané vládou               | Švédsko                |
|                                | Účetní systémy ovlivněné legislativou        | Japonsko               |
|                                |  | Německo                |
|                                | Účetní systémy ovlivněné daňovou soustavou   | Francie                |
|                                |  | Belgie                 |
|                                |  | Itálie                 |
| Španělsko                      |  |                        |
| <b>Mikroekonomický koncept</b> | Účetní systémy založené na ekonomické praxi  | Velká Británie         |
|                                |  | Irsko                  |
|                                |  | Austrálie              |
|                                |  | Nový Zéland            |
|                                |  | Spojené státy americké |
|                                |  | Kanada                 |
|                                | Účetní systémy založené na ekonomické teorii | Holandsko              |

Zdroj: C. W. Nobes<sup>43</sup>

#### 2. 4. 2. Induktivní postup

Indukcí se rozumí postup od specifického ke všeobecnému. Při využití tohoto přístupu můžeme charakterizovat čtyři základní modely, které definovali ve svém díle autoři Gerhard Mueller, Helen Gernon a Gary Kenneth Meek.<sup>44</sup>

1. Anglosaský model. Účetnictví v zemích, které spadají pod tuto kategorii, vychází ze zvykového práva, je utvářeno profesionálními institucemi a přizpůsobuje se ekonomické situaci v těchto státech. Obvykle zde totiž působí velké množství velkých společností, často s nadnárodním charakterem, které při nedostatku kapitálu využívají rozvinutý kapitálový a peněžní trh. Účetnictví jako takové zaujímá především informační roli pro potenciální i stávající investory a proto není deformováno daňovými hledisky a jinými veřejnými

<sup>43</sup> Nobes, C. W.: Journal of Business Finance and Accounting, 1983

<sup>44</sup> Mueller, G., Gernon, H., Meek, G. K.: Accounting: an International Perspective, Irwin, McGraw-Hill, 1994

zájmy. Tuto variantu reprezentují především Velká Británie, Spojené státy americké a Holandsko spolu se svými dřívějšími koloniemi, celkově se jedná zhruba o čtyřicet zemí světa.

2. Kontinentální model. Na rozdíl od předchozího typu je finanční účetnictví v oblastech spadajících do druhého modelu regulováno právními normami a to nejen účetními, ale podřizuje se do jisté míry i daňovým a obchodněprávním předpisům. V důsledku této úpravy dochází k větší rigiditě účetnictví, které ztrácí schopnost podat věrný obraz podniku, jak je chápán anglosaským modelem. Do této skupiny náleží většina zemí kontinentální Evropy (kromě bývalého sovětského bloku), Japonsko a bývalé kolonie Francie v Africe.
3. Jihoamerický model. I tato varianta upřednostňuje státní zájmy před těmi soukromými. Jedná se o země, kde důsledkem vysoké inflace se uplatňuje inflační účetnictví a to ve dvou podobách. Za prvé se inflace může zohlednit již ve stádiu běžných zápisů, nebo jsou konečné účetní výkazy přepočítávány s ohledem na inflační růst. Účetní výkazy obvykle slouží i jako daňové. Tento model nalezneme ve většině jihoamerických států.
4. Směšený model. Tento typ je charakteristický pro země s transformující se ekonomikou od centrálně řízené k tržně orientovanému hospodářství. Projevuje se prolínáním prvků kontinentálního a anglosaského modelu. Typickými představiteli jsou státy bývalého Sovětského svazu a země střední a východní Evropy.<sup>45</sup>

#### 2. 4. 3. Kulturně sociální postup

Kulturně sociální přístup představuje jednu z mnoha dalších možných cest ke kategorizaci účetních systémů. Vychází z vnímání účetnictví jako *integrální součásti tradičních kulturních a sociálních hodnot, jež daná společnost uznává*.<sup>46</sup> Mezi tyto hodnoty patří stupeň kolektivismu či naopak individualismu typický pro daný stát, vztah fyzických a právnických osob ke státní moci, preferování patriarchálních nebo matriarchálních hodnot ve společnosti aj. Holandský vědec Geert Hofstede ve své

45 Toto členění není jediným východiskem induktivního postupu. Pro další možné dělení podle geograficky ucelených oblastí se společnými historickými znaky viz Příloha č. 1.

46 Kovanicová, D.: Finanční účetnictví. Světový koncept. Bova Polygon, Praha 2003. str. 7



studii<sup>47</sup> rozčlenil účetní modely do deseti skupin podle čtyř kritérií:

1. prameny práva účetnictví (zda se jedná o rigidní účetní předpisy či převažují obecné zásady) a s tím spojený stupeň profesionální závislosti účetních pracovníků na státní regulaci;
2. míra flexibility účetního systému v pojetí schopnosti reagovat na potřeby soukromé sféry a jejích jednotlivých částí;
3. stupeň konzervatismu, který odráží ochotu systému absorbovat nové úlohy vyvolané potřebami ekonomické praxe;
4. rozsah informační otevřenosti či uzavřenosti, která odráží srozumitelnost a jasnost účetních informací, jenž jsou zveřejňovány.

Následující tabulka názorně předkládá toto rozdělení pro stav odpovídající roku 1980, kdy Hostedova práce byla poprvé publikována.

Tabulka č. 2: Účetní systémy podle kulturně-sociálního hlediska

| Skupina            | Země  |
|--------------------|---|
| Anglosaská         | Velká Británie, Irsko, USA, Kanada, Austrálie, Nový Zéland, Jižní Afrika  |
| Germánská          | Německo, Rakousko, Švýcarsko, Izrael  |
| Nordická           | Dánsko, Finsko, Švédsko, Norsko, Holandsko  |
| Vyvinutá latinská  | Francie, Belgie, Itálie, Španělsko, Brazílie, Argentina   |
| Rozvojová latinská | Portugalsko, Mexiko, Kostarika, Guatemala, Salvador, Panama, Venezuela, Kolumbie, Peru, Ekvádor, Uruguay, Chile |
| Blízkovýchodní     | Arabské státy, Turecko, Jugoslávie, Řecko   |
| Vyvinutá asijská   | Japonsko  |
| Rozvojová asijská  | Indonésie, Pákistán, Tchaj-wan, Thajsko, Indie, Malajsie, Filipiny  |
| Koloniální asijská | Hongkong, Singapur  |
| Africká            | východní Afrika, západní Afrika   |

Zdroj: G. Hofstede<sup>48</sup>

47 Hofstede, G.: Culture's consequences: International differences in work-related values. Newbury Park, CA: Sage 1980

48 Překlad autora: Hofstede, G.: Culture's consequences: International differences in work-related values. Newbury Park, CA: Sage 1980

## 2. 5. Regulace účetnictví

Právní úprava účetnictví je v různých státech světa pojmána rozdílně. V některých zemích existuje velmi podrobná a rigidní zákonná úprava, jinde vychází regulace účetnictví ze zvykového práva a praxe. Nutnost regulace je nepopiratelná vzhledem k širokému spektru uživatelů účetních informací a požadavků kladených na účetní výkazy. Dnešní doba a rozvinutá tržní ekonomika kladou na účetnictví další úkoly a vyžadují srovnatelnost účetních výkazů, jak v rámci jedné země, tak v mnoha případech i kompatibilitu přesahující státní hranice. Jedinou cestou, která vede k tomuto cíli, je stanovení pravidel a povinností, tedy vytvořit regulační rámec pro jednotlivé subjekty, jenž mají povinnost sestavovat účetní výkazy a zveřejňovat je.

Regulace účetnictví probíhá ve dvou základních úrovních. V první řadě se jedná o národní regulaci, tedy o stanovení pravidel závazných pro jeden stát. Na druhou stranu jde o mezinárodní úpravu, která si klade za cíl postupně harmonizovat účetnictví na celém světě. V této kapitole se budeme dále věnovat pouze první úrovni, nadnárodní úpravě jsou věnovány další části této práce.

Mluvíme-li o regulaci účetnictví, musíme si uvědomit, že vedle celonárodní úpravy, v účetní teorii označovaná jako „vnější“, existuje i vnitropodniková regulace, neboli „vnitřní“, kterou si tento právní subjekt sám vytváří a kterou se následně řídí za respektování *obecně uznávaných účetních zásad a platných právních norem dané země*.<sup>49</sup> Tyto pravidla jsou součástí tzv. managerského účetnictví, které není předmětem této studie. V dalším rozboru se proto budeme věnovat pouze vnější regulaci.

### 2. 5. 1. Regulace právní normou

V tomto případě je úprava účetnictví plně v kompetenci státních orgánů. Tyto instituce vydávají všeobecně závazné právní předpisy, obvykle ve formě zákona, často doplněné podzákonnými normami. Obsahem těchto účetních předpisů jsou nejen povinnosti, ale i sankce ukládané při nesplnění zákonných požadavků.

Podle předmětu úpravy rozeznáváme dva základní typy regulace.<sup>50</sup>

49 Pelikánová, I.: Obchodní právo 1. ASPI, Praha 2005. str. 384

50 Převzato z: Kovanicová, D.: Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům.

1. Primární regulace účetního výkaznictví. Hlavním předmětem úpravy v těchto předpisech jsou pravidla na vytváření konečných účetních výkazů. Vychází z potřeb uživatelů účetních informací – vlastníků a vedoucích pracovníků podniků i řady externích subjektů, včetně státních orgánů. Na účetní legislativu navazují i další právní normy z jiných oblastí – z obchodního, daňového práva, práva cenných papírů a kapitálových trhů aj. Sekundární proces regulace běžného účetnictví – tedy úpravy zobrazení jednotlivých ekonomických jevů – se projevuje buď jako mírné usměrňování, či jako přísné nařizování všech postupů vedoucích až k unifikaci účetnictví. Mírná regulace může mít podobu směrné účtové osnovy,<sup>51</sup> kterou si účetní jednotka sama dotváří podle svých potřeb. Opačný postup silné regulace znamená vypracování podrobných a závazných účetních předpisů, které popisují každý krok při účetním záznamu konkrétní transakce.
2. Primární regulace běžného účetnictví. Usměrňování účetnictví v tomto případě probíhá od úpravy zaúčtování jednotlivých kroků hospodářského života účetní jednotky, které jsou v závěru účetního období pouze shrnuty do účetních výkazů. Tyto výkazy bývají upraveny pouze formálně a připadá zde do úvahy několik způsobů. Může se jednat pouze o doporučené vzory, možnost výběru z několika variant či dokonce o jednotnou formu.

Hlavním nedostatkem regulace právní normou, a to obou variant, je ztížená flexibilita. Každá i drobná změna v úpravě prochází obvykle dost zdlouhavým legislativním procesem, kdy ne vždy zvítězí původní správný záměr nad zájmy lobujících skupin. Druhou nevýhodou představuje územní omezenost právních předpisů. Každý stát si utváří svoje pravidla, která nemusí být v souladu s celosvětovým trendem a vytváří se tak překážky nadnárodního sblížení účetních modelů.

Systém regulace právní normou vychází z římského práva, proto největší zastoupení nalezneme v kontinentální Evropě. Za hlavní představitele můžeme považovat Francii, Spolkovou republiku Německo, Itálii, ale i Českou republiku. V těchto zemích se jedná o primární úpravu účetního výkaznictví.

---

Bova Polygon, Praha 2004. str. 109

51 Účtová osnova je soustava účtů, které jsou používány pro zobrazení konkrétních hospodářských transakcí.

## 2. 5. 2. Regulace účetními standardy

Účetní standardy představují soubor přijatých předpokladů (na nichž je koncipováno finanční účetnictví), uznávaných účetních zásad, metod, doporučení, praxí ověřených postupů aj.<sup>52</sup> Tyto standardy jsou kodifikovány, zveřejňovány a aktualizovány profesními komorami a účetní znalci je při své práci dobrovolně dodržují. Vzhledem k omezení vlivu státních institucí v této oblasti vycházejí případné sankce za jejich nedodržení z pravomocí účetních komor. To vše přispívá k vnímání účetnictví jako nezávislé disciplíny, kterou si účetní subjekty mohou samy přizpůsobovat. Často bývají v této souvislosti používána slova „samoregulace“ či „autoregulace“.

Tento systém koncepčně vychází ze zvykového a precedenčního práva. Hlavní představitelé tedy náleží do anglosaské právní kultury. Vzhledem k zaměření na národní regulaci nacházíme americké, britské, kanadské, australské účetní standardy. Mimo tuto oblast je tato varianta úpravy prosazována např. i v Nizozemí. Z celé této skupiny mají největší mezinárodní váhu americké účetní standardy, kterým je věnována kapitola v rámci harmonizace účetnictví.

## 2. 5. 3. Kombinace právní normy a účetních standardů

Na regulaci účetnictví se v tomto případě podílí jak legislativní normy, tak národní účetní standardy. Zákony a další právní předpisy vytvářejí právní rámec, zatímco standardy rozvíjejí záměry zákonodárce a uvádějí je v život. Pro správné fungování tohoto systému je nutná výtečná spolupráce mezi státními (potažmo zejména legislativními) orgány a profesními komorami pověřenými správou účetních standardů.<sup>53</sup>

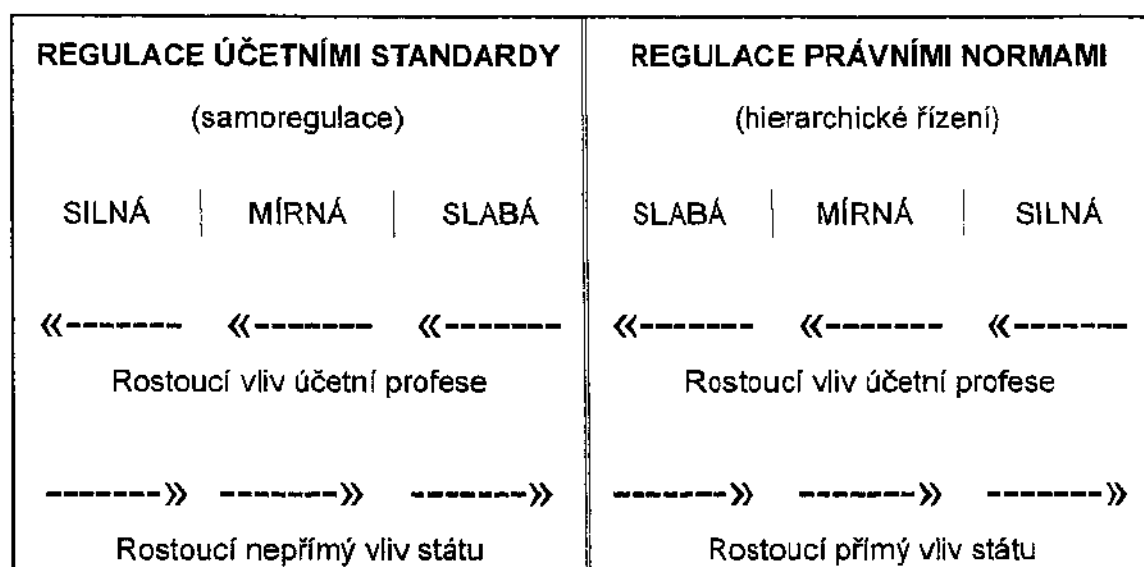
Mezi hlavní výhody této varianty, v případě dobrého vyvážení pravomocí jednotlivých subjektů, patří právní vymahatelnost zákonných požadavků na jedné straně a zároveň přináší možnost pružného reagování na nezbytnost změny ve stávající praxi.

52 Kovanicová, D.: Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Bova Polygon, Praha 2004. str. 110

53 Tento systém se od roku 2004 uplatňuje i v České republice.

Pro shrnutí všech třech základních typů regulace, z nichž si státy vybírají a přetváří si je ke svým potřebám, slouží následující obrázek. Objasňuje poměr vlivu státu, resp. jeho orgánů a profesních účetních organizací. Vyplyvá z ní, že čím silnější je regulace právní normou, tím stoupá i vliv státu na celý systém účetnictví. Naopak platí, že čím větší prostor pro úpravu účetními standardy, tím více do systému zasahují profesní komory na úkor postavení státních institucí.

Obr. 1: Systémy regulace účetnictví a postavení profesních komor



Zdroj: Rebmann-Huber, Z. E.<sup>54</sup>

54 Rebmann-Huber, Z. E.: The Influence of Various Groups on Accounting Standard-Setting in Sixteen Develop Countries: Model and Empirical Investigations. University of Washington, 1988. str. 105

### 3. České účetnictví

#### 3. 1. Právní úprava účetnictví v České republice

České účetní právo prošlo v posledních letech výrazným vývojem. Kromě četných novelizací právních předpisů se změnil i koncepční ráz a struktura norem upravujících tuto oblast. Při vzniku zákona o účetnictví – páteře účetního práva v naší zemi – byla soustava právních předpisů tří stupňová: zákon, vyhlášky a Opatření. Poslední jmenované normy vydávalo Ministerstvo financí a jednalo se o postupy účtování v konkrétních případech. Jejich platnost skončila k 31. prosinci 2003, kdy byly nahrazeny Českými účetními standardy.

Další velkou změnu představovalo upuštění od původního dělení účetnictví na jednoduché a podvojně. Od 1. ledna 2004 české účetnictví ve snaze vyhovět evropským právním předpisům nezná tyto pojmy a nadále se pracuje pouze s jediným výrazem a to pouze „účetnictví“, který odpovídá dřívějšímu pojmu podvojně účetnictví. Jednoduché účetnictví přestalo existovat a objevuje se v nové podobě jako daňová evidence, která však již nenáleží do oblasti účetního, ale spíše do daňového práva. Tomu odpovídá i zařazení její úpravy do zákona o daních z příjmu.<sup>55</sup>

V současné době tvoří soustavu českého účetního práva zákon o účetnictví, vyhlášky pro jednotlivé typy účetních jednotek, České účetní standardy, které jsou obdobně jako vyhlášky přizpůsobeny jednotlivým účetním jednotkám, nařízení orgánů Evropské unie a v neposlední řadě i některé další zákony, které se účetnictví dotýkají pouze částečně či dokonce okrajově. V tomto pořadí se jimi budeme zabývat i v dalším textu.

##### 3. 1. 1. Zákon o účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,<sup>56</sup> představuje stěžejní a průřezový právní předpis pro oblast účetnictví. Vznikl na

<sup>55</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů, § 7b.

<sup>56</sup> Zákon o účetnictví byl novelizován následujícími zákony: zákon č. 117/1994 Sb., č. 227/1997 Sb., č. 492/2000 Sb., č. 353/2001 Sb., č. 575/2002 Sb., č. 437/2003 Sb., č. 257/2004 Sb., č. 669/2004 Sb., č. 179/2005 Sb., č. 495/2005 Sb., č. 57/2006 Sb., č. 81/2006 Sb., č. 230/2006 Sb. a č. 264/2006 Sb, tedy celkem čtrnáct novel za patnáct let účinnosti zákona.

počátku devadesátých let minulého století, kdy probíhala rozsáhlá reforma celého právního řádu a bylo přijato několik zásadních zákonů, které přizpůsobily legislativu novým politickým podmínkám.

Zákon o účetnictví v dnešní podobě se skládá ze sedmi částí a čtyřiceti paragrafů. Jedná se o základní normu účetního práva, která je společná pro všechny typy účetních jednotek, které ve svém § 1 i vymezuje. Další úvodní paragrafy obsažené v této části s názvem Obecná ustanovení se zabývají předmětem účetnictví (§ 2), účetním obdobím (§ 3) a některými zásadami, jak byly popsány výše.

Druhá část je označená jako Rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy. Novelou z roku 2003 zcela změněný § 9 rozlišuje v souladu s evropským právem rozsah vedení účetnictví na „v plném rozsahu“ a na „ve zjednodušeném rozsahu“. Primární způsob, tedy pokud není v ZoÚ nebo ve zvláštním právním předpise stanoveno jinak, představuje vedení účetnictví v plném rozsahu, v kterém jsou zjednodušeně řečeno povinny vést účetnictví účetní jednotky – právnické osoby a zahraniční (fyzické i právnické) osoby.<sup>57</sup> Ve zjednodušeném rozsahu vedou účetnictví fyzické osoby, jejichž účetní závěrka nepodléhá povinnému přezkumu auditorem a organizační složky státu. Ani zjednodušená forma vedení účetnictví však nic nemění na skutečnosti, že se stále jedná o podvojný účetnictví v podobě, která byla v právních předpisech zakotvena do roku 2003.<sup>58</sup>

Následující část se věnuje účetní závěrce, což se odráží i v jejím názvu. Účetní závěrka podle českého práva se skládá z rozvahy (nebo také bilance), výkazu zisku a ztráty<sup>59</sup> a přílohy a sestavuje se v plném či zjednodušeném rozsahu podle druhu účetní jednotky. Dále rozeznáváme řádnou, mimořádnou a mezitímní účetní závěrku. O první možnost se jedná, pokud je účetní závěrka sestavována k poslednímu dni účetního období. Zvláštní pozornost je věnována ověřování účetní závěrky auditorem, jehož úlohou je získat přiměřené ujištění o tom, že účetní závěrka

57 Výjimkou z tohoto pravidla jsou např. občanská sdružení, která mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti, bytová družstva, jenž nepodléhají povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem, územní samosprávné celky a dobrovolné svazky obcí a v neposlední řadě i příspěvkové organizace (pokud o tom rozhodne jejich zřizovatel). Přesné podmínky stanoví § 9 odst 3 ZoÚ.

58 Zjednodušený rozsah vedení účetnictví znamená řadu úlev včetně možnosti sestavovat účtový rozvrh jen na úrovni účtových skupin, spojení účtování v deníku s účtováním v hlavní knize či sestavení účetní závěrky ve zjednodušeném rozsahu. Více v Kovanicová, D.: Abeceda účetních znalostí pro každého. Polygon, Praha 2006. str. 174, 175.

59 Výkaz zisku a ztráty (lidově „výsledovku“) nemusí sestavovat Fond národního majetku České republiky, Pozemkový fond České republiky a státní fondy.

neobsahuje významné nesprávnosti a posoudit soulad daných výkazů s příslušnými právními předpisy. Zákon předepisuje některým účetním jednotkám povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem a to za následujících podmínek:

1. pro akciové společnosti platí tato povinnosti, pokud v předchozím a průběžném účetním období překročily či alespoň dosáhly minimálně jednoho z daných kritérií:
  - aktiva<sup>60</sup> celkem více než 40 000 000 Kč,
  - roční úhrn čistého obratu<sup>61</sup> více než 80 000 000 Kč,
  - průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50;
2. ostatní obchodní společnosti a družstva podléhají povinnosti auditu, pokud splňují minimálně dva z výše uvedených ukazatelů;
3. zahraniční osoby – podnikatelé a fyzické osoby mají předepsány povinný audit za stejných podmínek jako subjekty v bodě 2. a
4. audit provádějí i účetní jednotky, kterým tuto povinnost ukládá zvláštní zákon.

Tyto účetní jednotky mají zároveň i povinnost vyhotovovat výroční zprávu.

Čtvrtá část zákona o účetnictví rozebírá způsoby oceňování a to především ocenění pořizovací cenou, vlastními náklady, jmenovitou a reálnou hodnotou. Další část zákona se nazývá Inventarizace majetku a závazků a předepisuje účetním jednotkám povinnost provádět inventarizace vždy, když sestavují řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku. Šestá část stanovuje dobu úschovy účetních záznamů a to na pět či deset let v závislosti na druhu záznamu.<sup>62</sup> Poslední paragrafy jsou věnovány ustanovením společným, přechodným a závěrečným, kde kromě obvyklých informací nalezneme popis a vlastnosti účetního záznamu a sankce za nedodržení pravidel stanovených tímto zákonem.

60 Aktiva podle pí. profesorky Kovanicové jsou *vložené prostředky kontrolované (ovládané) podnikem, které jsou výsledkem minulých událostí a u nichž se očekává, že přinesou podniku budoucí ekonomický prospěch, budoucí užitek.* (Čerpáno z: Kovanicová, D.: Abeceda účetních znalostí pro každého. Polygon, Praha 2006. str. 6)

61 Ročním úhrnem čistého obratu se podle § 20 odst. 1 písm. a) rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti.

62 Po dobu deseti let se uschovávají účetní závěrky a výroční zprávy, ostatní účetní záznamy se archivují po dobu pěti let (§ 31 odst. 2 ZoÚ).



### 3. 1. 2. Vyhlášky pro jednotlivé typy účetních jednotek

Úprava českého účetnictví je specifikována v řadě vyhlášek, které na rozdíl od zákona o účetnictví nejsou určeny všem účetním jednotkám společně, ale pouze subjektům, které definují první paragrafy zmíněných právních předpisů a které se objevují i v jeho názvu. Od 1. ledna 2003 zná české účetní právo tyto přepisy:

- vyhláška č. 500/2002 Sb. pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví,<sup>63</sup>
- vyhláška č. 501/2002 Sb. pro banky a jiné finanční instituce,
- vyhláška č. 502/2002 Sb. pro pojišťovny,
- vyhláška č. 503/2002 Sb. pro zdravotní pojišťovny,
- vyhláška č. 504/2002 Sb. pro účetní jednotky, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví,
- vyhláška č. 505/2002 Sb. pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu,
- vyhláška č. 402/2005 Sb. pro Pozemkový fond České republiky.<sup>64</sup>

Jak z výše uvedeného vyplývá, vyhlášky vznikaly ve stejné době a podařilo se tak dosáhnout standardizace jejich formy a struktury.<sup>65</sup> Pokusíme-li se shrnout jejich společné rysy, musíme na prvním místě zdůraznit, že všechny vycházejí z primární úpravy účetní závěrky (neboli úpravy účetního výkaznictví, jak je tento princip popsán účetní teorií) jako konečného výstupu účetnictví. Tento prvek představuje zásadní změnu oproti dřívější úpravě, která vycházela z opačného postupu, tedy z prvotní právní úpravy běžného účetnictví. Provedená změna vychází ze snahy přiblížení české legislativy mezinárodním účetním předpisům. Druhým zásadním koncepčním bodem je celkové zjemnění regulace účetnictví.<sup>66</sup> Kromě větší volnosti účetních jednotek znamená tento nový přístup i větší nároky na zodpovědnost osob, které

63 Správnější označení by bylo Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, jak vyplývá ze změn provedených vyhláškami č. 472/2003 Sb. a č. 397/2005 Sb., ale pro zjednodušení uvádím v textu neformální označení tohoto i následujících právních předpisů.

64 Tato vyhláška zrušila a nahradila původní vyhlášku č. 506/2002 Sb. pro Fond národního majetku České republiky a Pozemkový fond České republiky.

65 Tuto strukturu dodrželi autoři i při práci na poslední jmenované vyhlášce, ačkoli byla přijata o tři roky později.

66 Výjimkou z tohoto pravidla je úprava účetnictví jednotek, jejichž hlavní činností není podnikání a které účtují v soustavě podvojného účetnictví.

účetnictví jednotlivým subjektům vedou, protože účetnictví musí stále splňovat mnohé úkoly a vyhovovat nejen účetním, ale i daňovým právním předpisům.

Obsah těchto podzákoných norem můžeme ilustrovat na příkladu vyhlášky pro podnikatele, která upravuje následující oblasti:<sup>67</sup>

- působnost,
- uspořádání a označování položek individuální a konsolidované účetní závěrky,
- obsahové vymezení účetních výkazů a přílohy,
- přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu,
- směrnou účtovou osnovu reprezentující závazný účetní model finančního účetnictví podnikatelů a
- přípustné účetní metody a jejich použití.

V příloze nalezneme formát rozvahy, dvě varianty uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty (druhové a účelové členění) a směrnou účtovou osnovu.

### 3. 1. 3. České účetní standardy

Od roku 2004 upravují naše účetnictví na národní úrovni i České účetní standardy (ČÚS). Stejně jako vyhlášky i standardy jsou rozděleny podle typu účetní jednotky a pro každou jejich kategorii existuje soubor předpisů, které rozpracovávají jednotlivé ustanovení zákona o účetnictví a především příslušné vyhlášky.

České účetní standardy v našem právním řádu vyplnily mezeru, která vznikla po zrušení Opatření, která vydávalo Ministerstvo financí. To také připravilo ČÚS na základě zmocnění uvedeném v § 36 zákona o účetnictví. Stejný paragraf ve svém druhém odstavci umožňuje delegaci této pravomoci na jinou právnickou osobu, se kterou by podle dikce zákona byla po jejím úspěšném výběrovém řízení uzavřena smlouva o vytvoření standardu. Tato možnost nebyla prozatím využita a na přípravě standardů se jiné subjekty podílely pouze formou diskuze široké veřejnosti.

Výsledkem snahy Ministerstva financí a jeho Komise pro otázky regulace a dalšího rozvoje účetnictví a auditu je řádově dvacet standardů pro každý typ účetních jednotek. Jejich znění často doslovně odpovídá zrušeným Opatřením, z kterých byly

<sup>67</sup> Zpracováno podle Kovanicová, D.: Abeceda účetních znalostí pro každého. Polygon, Praha 2008. str. 175

vypuštěny pasáže odporující novému znění ZoÚ, a umožňují tak přechod na novou právní úpravu bez větších obtíží. V příloze č. 2 se nachází pro názornou ukázkou předmětu úpravy seznam Českých účetních standardů pro podnikatele.

### 3. 1. 4. Shrnutí české právní úpravy účetnictví

Změny posledních několika let v oblasti právní úpravy účetnictví v České republice byly nutností vzhledem k začlenění naší země do struktur Evropské unie. Kromě již popsaných novot vytvořila novela zákona o účetnictví i prostor pro využívání mezinárodních účetních standardů v souladu s právem EU. Pro *účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných<sup>68</sup> na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie<sup>69</sup>* platí povinnost vést a sestavovat individuální i konsolidovanou účetní závěrku podle mezinárodních účetních standardů. Tím se tyto subjekty vymaňují z vlivu české národní úpravy v oblasti účetnictví, ale pro daňové účely a výpočet základu daně z příjmu zůstávají závazné domácí právní normy. Obchodní společnosti se tedy dostávají do obtížné situace, kdy musí vést účetnictví jak podle českých, tak podle mezinárodních účetních předpisů, resp. zvolit si mechanismus, který jim umožňuje splňovat požadavky jak českých, tak mezinárodních účetních norem.

Vývoj, kterým prošlo české účetnictví v posledním období, i přes svoji značnou intenzitu, nedospěl ke svému závěru a můžeme tak očekávat další novely, popř. nové právní normy v této oblasti. Při současném stavu legislativy lze hovořit o takřka úplné harmonizaci českého práva s předpisy Evropské unie.<sup>70</sup> Naše národní účetnictví však stojí před dalšími otázkami, které v nejbližších letech musí řešit. V první řadě bude nutné stanovit, které účetní jednotky spadají do kategorie společností veřejného zájmu. Na tyto subjekty budou kladeny ty nejpřísnější požadavky v souladu s informativní a kontrolní úlohou účetnictví a cílem úpravy bude zajištění co nejširší vypovídací schopnosti účetních výkazů a dalších zveřejňovaných informací. Mezi tyto subjekty spadají např. již zmíněné obchodní společnosti, jejichž cenné papíry byly

68 Podle současné terminologie definované v § 44 zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu a používané mimo jiné i obchodním zákoníkem v platném znění se jedná o kótované cenné papíry, tedy cenné papíry přijaté k obchodování na oficiálním trhu, resp. regulovaném trhu.

69 § 19 odst 9 ZoÚ

70 Ustanovení, v kterých se obě úpravy rozcházejí, jsou pro účel této práce nepodstatné.

přijaty k obchodování na regulovaném trhu cenných papírů v některém z členských států EU.

Druhou stranu téže mince představují úlevy pro střední a malé podniky. Řešením tohoto problému se zabývají i evropské instituce, které se do dnešních dní o tuto oblast zajímaly pouze okrajově. Uspřádání pro tyto subjekty, která jsou zakotvena v evropském účetním kodexu,<sup>71</sup> nedosahují takové úrovně, která by byla možná a účelná. Podobně i IASB, rada zodpovědná za vydávání mezinárodních účetních standardů, zvažuje vypracování speciálního účetního standardu pro malé a střední podniky. Česká právní úprava se s tímto problémem prozatím vyrovnala zavedením institutu vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, nicméně toto řešení je pouze částečné a nekoncepční.

Již z výše uvedeného vyplývá, že česká úprava účetnictví má dostatek prostoru pro sebezdokonalování. Vzhledem na probíhající rekodifikaci soukromého práva lze předpokládat, že se postupem času dočkáme i nového zákona o účetnictví či dokonce inovativní koncepce účetnictví. Při její přípravě je nutné zvážit některé okolnosti. Za prvé, zda je nezbytné zachovat třístupňovou regulaci účetnictví (tj. zákon, vyhlášky, ČÚS) a to navíc v rozsahu úpravy jednotlivých bodů, jak je známe dnes. Mezi odbornou veřejností se vyskytují neojedinělé názory, že současný ZoÚ v porovnání s legislativami jiných zemí je příliš *podrobný a obsahuje řadu metod, které se běžně mění a jimž je nutno se na národní úrovni pohotově přizpůsobovat*,<sup>72</sup> čemuž brání komplikovaný zákonodárský proces.

Druhou oblastí, která vyžaduje důkladné promyšlení, je problematika Českých účetních standardů. V případě nové koncepce účetnictví se znovu vrací otázka obsahu a postavení těchto norem. Dále se při této příležitosti opět otevírá možnost vytvořit nový samostatný orgán, který by řídil přípravu Českých účetních standardů a jejich výklad a jejich vydávání by tak přestalo být závislé na ministerstvu financí.

Další koncepční změnu lze očekávat ve vztahu účetního a daňového práva. Současný stav, kdy je regulace účetnictví účelově přizpůsobována daňovým cílům (především v případě daní z příjmů), je pro další rozvoj účetnictví nepřijatelný. Nelze popřít, že naše legislativa v této oblasti postoupila o krok dopředu vynětím

71 Evropský účetní kodex je neoficiální název pro několik směrnic, které upravují problematiku účetnictví. V textu se mu budeme věnovat v rámci kapitoly Harmonizace účetnictví.

72 Kovanicová, D.: Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Bova Polygon, Praha 2004. str. 116

„jednoduchého účetnictví“ ze ZoÚ a zavedením daňové evidence zakotvené v zákoně o daních z příjmů. Avšak dokud nedojde k vymezení základu daně nezávisle na způsobu účtování, nemůžeme hovořit o „osvobození“ účetnictví od vlivu daňového práva.

V neposlední řadě můžeme očekávat rozšíření přijímání mezinárodních účetních standardů za výrazné (alespoň ideové) podpory Evropské unie.

### 3. 2. Účetnictví v souvisejících právních předpisech

Žádné právní odvětví nelze zcela izolovat od vlivu dalších oborů práva a stejně tak i účetní právo. V předchozí kapitole jsme si představili základní právní předpisy upravující účetnictví a nyní se budeme věnovat zákonům, které primárně náleží do jiných oblastí českého právního řádu. Z těchto odvětví nelze opominout obchodní právo se svojí stěžejní normou – obchodním zákoníkem, daňové právo, jehož propojení s účetnictvím již bylo zmíněno, což budeme ilustrovat na příkladu zákona o daních z příjmů. Další případ představují předpisy upravující řešení úpadku, tedy zákon o konkurzu a vyrovnání. Mimo to se účetnictví dotýká i předpisů týkajících se zdravotního, sociálního a dalších pojištění a připojištění, devizových předpisů, norem upravujících kapitálové trhy, pracovněprávních předpisů a v neposlední řadě i norem mezinárodního práva.

#### 3. 2. 1. Obchodní zákoník

Zákon č. 513/1991 Sb, obchodní zákoník, je základní právní předpis obchodního práva, který vznikl na počátku devadesátých let v souvislosti s politickými změnami v zemi. Jako takový nahradil řadu stávajících právních norem především hospodářského práva<sup>73</sup> a do jeho textu byla začleněna i ustanovení týkající se účetnictví.

Za dobu své účinnosti byl více jak padesátkrát novelizován. Hlava čtvrtá první

<sup>73</sup> Za hlavní zrušené právní předpisy lze označit zákon č. 109/1964 Sb., hospodářský zákoník a zákon č. 101/1963 Sb., o právních vztazích v mezinárodním obchodu (zákoník mezinárodního obchodu).

části, která je věnována účetnictví, doznala největších změn zákonem 437/2003 Sb., jehož cílem, jak jsme již zmínili, bylo harmonizovat české účetní právo s evropskými předpisy. Z původních šesti paragrafů (§§ 35 – 40) zůstala pouze dvě ustanovení. Úprava základních vztahů, které dříve obchodní zákoník zakotvoval,<sup>74</sup> přešla do speciálního zákona – tedy zákona o účetnictví, jenž se stal nadále hlavním právním předpisem, který určuje povinnost vést účetnictví. Z paragrafů, které zůstaly zachovány (tedy §§ 39 a 40) vyplývá, že obchodní společnosti a družstva musí mít účetní závěrku a výroční zprávu ověřenou auditorem za podmínek stanovených obchodním zákoníkem či jiným právním předpisem a že tyto subjekty zveřejňují své účetní závěrky i výroční zprávy způsobem uvedeným v zákoně.

Dalších částí obchodního zákoníku se problematiky účetnictví dotýkají pouze okrajově a to především v rámci práva obchodních společností a družstev. Uvedeme-li některé příklady, již § 3 uvádí jako kritérium pro povinný zápis do obchodního rejstříku výši výnosů nebo příjmů za poslední dvě po sobě jdoucí účetní období.<sup>75</sup> V poslední době novelizovaná ustanovení týkající se obchodního rejstříku zakotvují povinnost ukládat do sbírky listin mimo jiné i *výroční zprávy, řádné, mimořádné a konsolidované účetní závěrky, pokud nejsou součástí výroční zprávy*<sup>76</sup> a zprávu auditora o ověření účetní závěrky. Vypořádací podíl podle § 61 se obvykle určuje na základě účetní závěrky sestavené ke dni zániku účasti společníka ve společnosti, pokud ovšem společenská smlouva nestanoví jiný postup. Jako další příklad mohou posloužit rezervy, které povinně vytváří společnost s ručením omezeným a akciové společnosti ze svého zisku, který je zjišťován na základě účetních záznamů ke konci účetního období.<sup>77</sup>

Obchodní zákoník obsahuje i celou řadu dalších ustanovení, které se dotýkají účetnictví a v souladu se zákonem o účetnictví a dalšími právními předpisy kladou na subjekty práva požadavky z této oblasti.

74 Původní ustanovení definovala povinnost podnikatelů vést účetnictví podle zvláštního zákona (tedy ZoÚ) a rozlišovala vedení podvojného účetnictví podnikateli zapsanými v obchodním rejstříku a vedení jednoduchého účetnictví ostatními podnikateli. Za účetní období označovala období opět stanovené zvláštním právním předpisem.

75 Konkrétně se jedná o částku 120 mil. Kč, kterou podnikající fyzická osoba překračuje i po odečtení daně z přidané hodnoty.

76 § 38i odst. 1 písm. c) ObchZ

77 Přesněji viz § 67 ObchZ.

### 3. 2. 2. Zákon o daních z příjmů<sup>78</sup>

Propojení daňového a účetní práva v českých zemích vychází již z historické tradice a do dnešního dne nebylo překonáno. Zjednodušeně řečeno, daňové právo vychází z účetnictví a zvláště u daně z příjmu nedosáhneme bez účetnictví v obecném slova smyslu výpočtu základu daně. Pokud mluvíme obecně o účetnictví, myslíme tím nejen účetnictví podle stejnojmenného zákona (tedy podvojně účetnictví), ale i daňovou evidenci nebo záznamy o příjmech a výdajích.

Po „evropské“ novele zákona o účetnictví přibyl do zákona o daních z příjmů nový paragraf 7b, který se týká již zmíněné daňové evidence. Její účel spočívá v *zajištění základu daně z příjmů*<sup>79</sup> a obsahuje informace o příjmech a výdajích na jedné straně a o majetku a závazcích na druhé straně. Jak bylo výše uvedeno, daňová evidence nahradila jednoduché účetnictví a to včetně metod (např. oceňovacích metod), které využívalo.

### 3. 3. Zhodnocení české právní úpravy účetnictví

Při hodnocení české právní úpravy účetnictví je podle mého názoru nutné si uvědomit některé základní a zásadní skutečnosti. Předně české účetnictví, stejně jako i jiná právní odvětví, prochází v současné době procesem harmonizace a ačkoli jeho první vlna již skončila, budou následovat další kroky, které povedou k unifikaci účetnictví nejen v Evropě, ale i v celém civilizovaném světě. Lze tedy jen stěží hodnotit regulaci účetnictví jako statický předmět zájmu, ale nutno na něj pohlížet jako na vyvíjející se část právního řádu České republiky.

Za druhé nejen v rámci harmonizace, ale i při běžných novelizacích je třeba si uvědomovat vliv tradic české úpravy na formu pramenů práva a na celkovou koncepci účetnictví. Proto se nemůžeme divit, že přestože zákon o účetnictví umožňuje vydávání českých účetních standardů i jinou institucí než ministerstvem financí, nenašly se dostatečné důvody ani vůle tuto pravomoc delegovat na jiný subjekt. Ani tato otázka, jak již bylo výše zmíněno, však není definitivně uzavřena.

<sup>78</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>79</sup> §7b z. o daních z příjmů

Domnívám se, že vzhledem ke změně druhu právních předpisů (z Opatření na České účetní standardy) je správné, že tyto právní předpisy vydává ústřední státní orgán. Nicméně nelze opominout fakt, že v případě, kdy dojde k oddělení právní úpravy účetnictví a daňové legislativy, jevíla by se existence nezávislé instituce jako přirozený regulátor tohoto vztahu.

Právě uvedenou provázanost daňového a účetního práva shledávám jako největší překážku pro naplnění hlavního účelu účetnictví v dnešní době a to podávání pravdivého a věrného obrazu stavu hospodaření podniku. Není žádným tajemstvím, že společnosti za účelem ušetření finanční prostředků, které by musely vynaložit na daně, především na daň z příjmů, raději „poupraví“ (i když v zákonných mezích<sup>80</sup>) účetnictví na úkor výše uvedeného principu. Při srovnání s mezinárodním účetnictvím a vzhledem k přibližování naší úpravy k evropským a jiným nadnárodním účetním systémům můžeme doufat, že se tato situace v dohledné době změní.

---

80 Mezi dodržováním zákonných mezí a obcházením zákona je však mnohdy jen velmi malý rozdíl.



#### 4. Harmonizace účetnictví

*Harmonizací se rozumí přibližování účetních pravidel a účetních výkazů různých zemí do té míry, aby předkládané výkazy byly srovnatelné a obecně srozumitelné.<sup>81</sup> Její potřebu si vynutily rozvíjející se kapitálové trhy, v evropském měřítku vývoj volného pohybu především služeb a kapitálu, a celosvětový trend globalizace.*

V oblasti účetnictví probíhá v současné době harmonizace na dvou základních úrovních. V první řadě se jedná o harmonizaci v rámci určitého společenství zemí, obvykle hospodářsko-politického seskupení. Tato společenství vznikají po celém světě, ale pro účely této práce je nejdůležitější sblížování účetnictví ve státech Evropské unie. Druhý harmonizační proud představuje celosvětové sblížování účetních postupů, jehož nástroji jsou dva ucelené systémy účetních standardů: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (nepřesně označované zkratkou IFRS - International Financial Reporting Standard)<sup>82</sup> a americké účetní standardy (US GAAP - Generally Accepted Accounting Principles).<sup>83</sup> Ačkoli se jedná o dvě kompletní soustavy zásad, nutno dodat, že od roku 2002 jejich tvůrci vzájemně spolupracují. Jejich koordinační snahy vedou k postupnému sblížování stávajících amerických a mezinárodních postupů.<sup>84</sup> Námitka, že by americké účetní standardy měly být zařazeny spíše do první úrovně harmonizace, neobstojí z toho důvodu, že vždy měly a mají vliv dalece překračující hranice Spojených států amerických. Ve výše uvedeném pořadí se jimi budou zabývat i následující kapitoly.

Kromě těchto dvou hlavních proudů probíhají harmonizační snahy i v rámci činnosti některých mezinárodních organizací. Výsledky jejich práce jsou však cíleny jen na určitý okruh institucí, resp. na určité konkrétní situace a pro zaměření této práce mají jen okrajový význam. Jedná se především o harmonizaci v rámci Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj v Paříži (OECD) a v rámci pracovní skupiny expertů pro mezinárodní standardy v oblasti účetnictví a výkaznictví

81 Kovanicová, D.: Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Bova Polygon, Praha 2004. str. 118

82 Termín „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví“ zahrnuje IFRS, Interpretace IFRIC, IAS a Interpretace SIC. Podrobně budou rozebrány a vysvětleny v následujících kapitolách.

83 Doslovně přeloženo: všeobecně uznávané účetní zásady.

84 Kolektiv autorů: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2003 včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací. HZ Praha 2003. Předmluva k českému překladu IFRS (2003)

– International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) při hospodářské a sociální radě OSN.

## 4. 1. Evropské účetní právo

### 4. 1. 1. Právní prameny evropského účetního práva<sup>85</sup>

Evropské účetní právo je nedílnou součástí evropského práva společností, které se pro svůj značný objem považuje za svébytné odvětví komunitárního práva. Pojem „společnost“ je primárním právem (čl. 48 SES) vykládán široce. Jedná se nejen o *obchodní společnosti, ale také společnosti založené podle občanského práva, či dokonce jiné právnické osoby soukromého práva i veřejného práva, které sledují výdělečné úmysly.*<sup>86</sup> Výklad je o to širší, že společnost nemusí nutně dosahovat zisku, ani být založena za tímto účelem, ale za „výdělečné úmysly“ se považuje i jakákoliv účast na hospodářském životě. Z článků Smlouvy o založení Evropských společenství se práva společností nejvíce dotýkají části věnované volnému pohybu osob, který se v této souvislosti konkretizuje na svobodu usazování, a na volný pohyb kapitálu. Zvláště k naplnění později uvedené svobody bylo nutné přistoupit k harmonizaci účetního práva.

K provedení primárního práva byla čl. 44 SES pověřena Rada, resp. byla jí uložena povinnost vydávat směrnice k dosažení vytyčených cílů, tedy k odstranění co nejvíce překážek základních svobod. Její záměr prosadit celkem čtrnáct směrnic, které by sblížovaly značnou část evropské úpravy kapitálových společností, byl však realizován pouze z části. Jejich původní číselné označení však zůstalo, z čehož vyplývá, že ačkoli bylo přijato pouze devět směrnic, poslední z nich neneso číslo devět, ale čtrnáct.<sup>87</sup>

Pro evropské účetní právo jsou zásadní následující směrnice, které spolu tvoří tzv. kodex účetní legislativy Evropské unie:

85 Tato kapitola čerpá převážně z: Dědič, J., Čech, P.: Obchodní právo po vstupu ČR do EU aneb co všechno se po 1. květnu 2004 v obchodním právu změnilo? Bova Polygon, Praha 2005.

86 Dědič, J., Čech, P.: Obchodní právo po vstupu ČR do EU aneb co všechno se po 1. květnu 2004 v obchodním právu změnilo? Bova Polygon, Praha 2005. str. 38

87 Soupis plánovaných a přijatých směrnic viz Příloha č. 3.

- čtvrtá směrnice Rady č. 78/660/EHS, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) SES, o ročních účetních závěrkách některých forem společností, ve znění pozdějších předpisů,<sup>88</sup>
- sedmá směrnice Rady č. 83/349/EHS, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) SES, o konsolidovaných účetních závěrkách, ve znění pozdějších předpisů,<sup>89</sup>
- osmá směrnice Rady č. 84/253/EHS, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) SES, o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů. Tato směrnice však v roce 2006 byla zrušena a nahrazena
- směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2006/43/ES, založená na čl. 44 odst. 2 písm. g) SES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek.

K doplnění a upravení dílčích otázek byly postupně přijímány i další směrnice, které upravují účetní závěrky společností v určitých specifických oblastech. Jsou to například tyto dvě:

- směrnice Rady č. 86/635/EHS o účetní závěrce a konsolidované účetní závěrce bank a jiných finančních institucí, ve znění pozdějších předpisů,<sup>90</sup>
- směrnice Rady č. 91/674/EHS o účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťovacích podniků, ve znění pozdějších předpisů.<sup>91</sup>

Kromě této formy sekundárního práva se pro *společnosti, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na některém z regulovaných trhů států Evropské unie*,<sup>92</sup> překročilo k přijetí norem přímo závazných, tedy nařízení. Jedná se o:

- nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňování Mezinárodních účetních standardů, známější jako nařízení o IAS a
- nařízení Komise (ES) č. 1725/2003 o převzetí určitých Mezinárodních

88 Ve znění sedmé směrnice, směrnice Rady č. 84/569/EHS, jedenácté směrnice, směrnice Rady č. 90/604/EHS, směrnice Rady č. 90/605/EHS, směrnice Rady č. 94/8/ES, směrnice Rady č. 1999/60/ES, směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2001/65/ES, směrnice Rady č. 2003/38/ES a směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2003/51/ES a směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2006/46/ES.

89 Ve znění jedenácté směrnice, směrnice Rady č. 90/604/EHS, směrnice Rady č. 90/605/EHS, směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2001/65/ES a směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2003/51/ES a směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2006/46/ES.

90 Ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2001/65/ES a směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2003/51/ES.

91 Ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2001/65/ES a směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2003/51/ES.

92 Dědič, J., Čech, P.: Obchodní právo po vstupu ČR do EU aneb co všechno se po 1. květnu 2004 v obchodním právu změnilo? Bova Polygon, Praha 2005. str. 125

účetních standardů, v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňování Mezinárodních účetních standardů, ve znění pozdějších předpisů.<sup>93</sup>

#### 4. 1. 1. 1. Čtvrtá směrnice – Roční účetní závěrky

Vznik směrnice o ročních účetních závěrkách byl předpokládán již v první směrnici Rady č. 68/151/EHS o publicitě. Předpokládalo se, že bude přijata do dvou let od její účinnosti, ale její první návrh se objevil až na konci roku 1971, na kterém se však pracovalo ještě dalších šest let. Důvodem pro delší dobu přípravy jejího znění byly značné koncepční rozpory. Evropské společenství sdružující tehdy devět států<sup>94</sup> se po rozdílném historickém vývoji rozhodlo sjednotit dva základní proudy účetnictví a umožnit tak alespoň v nezbytně nutné míře srovnatelnost základních účetních výkazů.

Na jedné straně stál *system tradičně založený na účetních předpisech daných zákonem vztahujícím se na všechny obchodní subjekty a na zavedení daně z příjmu počátkem 20. let minulého století.*<sup>95</sup> Původ této koncepce se odvíjí již od Napoleonova kodexu<sup>96</sup> a vzhledem k zemím, kde je do dnešní doby prosazována (zejména Německo, Rakousko, Španělsko, Itálie, ale i Česká republika), se obvykle označuje jako „kontinentální“. Kromě výše uvedené charakteristiky je příznačné, že se zde uplatňuje v plné míře princip obezřetnosti, který má za cíl především ochranu věřitelů a za hlavní účel účetních výkazů považuje měřítko realizovaného a vyplatitelného zisku.

Na druhé straně existuje anglosaská koncepce, která vychází z anglického zákona o podniku, z kterého byly následně odvozeny účetní předpisy. Konkrétní metodiku (která je v kontinentální právně-účetní kultuře striktně a velmi podrobně závazným způsobem zakotvena v právním řádu) *vytvářejí jako uzanci účetní experti sdružující se v dobrovolných svazcích*<sup>97 98</sup> a celý systém stojí spíše na zvykovém než

93 Ve znění nařízení Komise (ES) č. 707/2004, č. 2086/2004, č. 2236/2004, č. 2237/2004, č. 2238/2004 a 211/2005.

94 Belgie, Dánsko, Francie, Irsko, Itálie, Lucembursko, Německo, Nizozemsko a Velkou Británie, která přistoupila uprostřed prací na návrhu v roce 1973, stejně jako Dánsko a Irsko

95 Březinová, H., Munzar, V.: Účetnictví I. Institut svazu účetních, Praha 2006. str. 40

96 Zákoník, který je známý jako Code civil a byl přijatý roku 1804.

97 Březinová, H., Munzar, V.: Účetnictví I. Institut svazu účetních, Praha 2006. str. 40

98 V poslední době dochází k částečné profesionalizaci těchto organizací a vytváření podmínek pro

zákonem stanoveném právu. Jako hlavní zásada se zde uplatňuje „true and fair view“ neboli princip věrného a pravdivého obrazu účetnictví. Jeho podstata spočívá v rozdílně definované úloze účetních výkazů a to *především umožnit stávajícím i potencionálním věřitelům a investorům jistý a spolehlivý pohled do majetkové, finanční a výnosové situace společnosti.*<sup>99</sup>

Po více jak osmi letech projednávání jednotlivých návrhů byla 25. července 1978 přijata čtvrtá směrnice, která tvoří základnu pro další harmonizační právní předpisy.<sup>100</sup> Nepovedlo se najít jednoznačný kompromis mezi anglosaskou a kontinentální koncepcí účetních výkazů, ale podařilo se dospět k zakotvení „všeobecně uznávaných účetních zásad“ (general principles), z kterých vychází evropské účetní, resp. bilanční právo. Mezi tyto principy patří předpoklad neomezené doby trvání podniku (čl. 31 odst. 1 písm. a)), konzistentnost mezi účetními obdobími (čl. 3 a čl. 31 odst. 1 písm. b)), opatrnost (čl. 31 odst. 1 písm. c)), aktuální princip (čl. 31 odst. 1 písm. d)), zásada bilanční kontinuity (čl. 31 odst. 1 písm. f)) a některé další tak, jak byly popsány v druhé kapitole.

Vhledem k tomu, že nebylo dosaženo úplného konsensu ve všech otázkách, obsahuje směrnice práva volby, konkrétně až čtyřicet různých možností úpravy. Směrnice jako sekundární právní předpis komunitárního práva není všeobecně přímo závazná a vynutitelná. I v tomto případě měly členské státy Společenství dva roky na její implementaci. Zvláštností této normy je právo volby nejen pro samotný stát (směrnice vždy udává cíl úpravy, cesta k jeho dosažení záleží na rozhodnutí konkrétní země, resp. jejích zákonodárných orgánů), ale i pro vlastní podniky (ovšem za podmínky, že tuto volbu národní legislativa umožní).

Právo volby obsažené ve čtvrté směrnici tedy můžeme rozdělit na:

---

zajištění vysoce odborných a kvalifikovaných služeb za cenu povinného členství.

99 Dědíč, J., Čech, P.: Obchodní právo po vstupu ČR do EU aneb co všechno se po 1. květnu 2004 v obchodním právu změnilo? Bova Polygon, Praha 2005. str. 126

100 Obsah celé směrnice jde shrnout do následujících hesel:

1. obecná ustanovení,
2. obecné zásady týkající se rozvahy a výkazu zisku a ztráty,
3. členění rozvahy a vymezení obsahu některých jejích položek,
4. členění výkazu zisku a ztráty a vymezení obsahu některých jejích položek,
5. oceňovací principy,
6. příloha k účetní závěrce,
7. obsah výroční zprávy o činnosti podniku,
8. zveřejňování účetních výkazů,
9. ověřování účetních výkazů,
10. závěrečná ustanovení.

- Právo volby příslušející členskému státu. Při transformaci evropského účetního kodexu do národní legislativy mají rozhodující slovo státní orgány, nikoli podnik.<sup>101</sup> Slovy směrnice: „členské státy mohou předepsat“ a podnik následně nemá jinou možnost, než se podřídit státní vůli.
- Odvozená práva volby. Další kategorie práva volby má dvojí povahu. Za prvé členové Společenství mají možnost část svých pravomocí delegovat na podniky (tomu odpovídá znění „státy mohou povolit nebo předepsat“). Druhá varianta spočívá v přímém zakotvení více možností v národní legislativě s tím, že vlastní volbu provedou samy podniky. Směrnice tento postup uvozuje slovy „členské státy mohou povolit“.
- Přímé – původní právo volby. Poslední kategorie přenechává volbu výhradně v rukou samotných podniků bez možnosti státní intervence.

Ne všechny ze čtyřiceti nabízených variant mají stejnou důležitost a rozsah.

Nejmarkantnější rozdíly představují následující body:<sup>102</sup>

- struktura a forma účetních výkazů nejsou vymezeny jednoznačně, ale ve více variantách (dvě varianty rozvahy, které mohou být ještě v plném či zjednodušeném rozsahu, a čtyři varianty výkazu zisku a ztráty),
- některé položky výkazů jsou vymezeny alternativně,
- metodické řešení se ponechává na národních účetních legislativách a
- do účetnictví každého členského státu se mohou promítat specifika vyplývající z odlišnosti národního ekonomického a právního prostředí.

Další vývoj směrnice, jak dílčí novelizace či judikatura Evropského soudního dvora, tak i v neposlední řadě jednotlivé národní úpravy účetnictví, je stále více ovlivňován *anglickým principem věrného a pravdivého obrazu účetnictví, jenž se projevuje zejména v rozšiřování počtu položek bilance, které lze oceňovat reálnou hodnotou,*<sup>103</sup> na rozdíl od striktního dodržování principu historických cen. V roce 2001 byl směrnicí Evropského parlamentu a Rady č. 2001/65/ES k původnímu textu čtvrté direktivy přidán čl. 42a a 42b, které v rámci odvozeného práva volby dávají možnost oceňovat finanční nástroje včetně derivátů reálnou hodnotou. Nutno podotknout, že

<sup>101</sup> Kovaníková, D.: Finanční účetnictví. Světový koncept. Bova Polygon, Praha 2003. str. 20

<sup>102</sup> Převzato z: Sedláček, J.: Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie. C.H. Beck, Praha 2004. str. 202

<sup>103</sup> Dědič, J., Čech, P.: Obchodní právo po vstupu ČR do EU aneb co všechno se po 1. květnu 2004 v obchodním právu změnilo? Bova Polygon, Praha 2005. str. 126

tímto krokem se komunitární účetní předpisy přiblížily mezinárodním účetním standardům. Tento směr vývoje potvrdila i poslední novela této směrnice z poloviny roku 2006, která stanovila možnost států povolit či požadovat ocenění pouze podle mezinárodních účetních standardů, které byly přijaty nařízením o IAS.

Kromě práva volby obsahuje čtvrtá směrnice i některá ulehčení pro malé a střední podniky. Kritéria pro jejich klasifikaci se v letech 1984, 1994, 2003 a 2006 postupně měnila. Dnes obsahuje čl. 11 znaky určující malý podnik. Je to společnost, která k rozvahovému dni nepřekročí limity ve dvou z těchto kritérií:

1. bilanční suma: 4 400 000 euro,
2. čistý obrát: 8 800 000 euro,<sup>104</sup>
3. průměrný počet zaměstnanců během účetního období: 50.<sup>105</sup>

Ulehčení pro malé podniky spočívá především v možnosti sestavovat zkrácenou účetní závěrku a neověřovat účetní závěrku auditorem.<sup>106</sup>

Za střední podniky jsou podle čl. 27 považovány společnosti, které k rozvahovému dni nepřekročily limity ve dvou z těchto kritérií:

1. bilanční suma: 17 500 000 euro,
2. čistý obrát 35 000 000 euro,<sup>107</sup>
3. průměrný počet zaměstnanců během účetního období: 250.

Pro obě uvedené kategorie menších podniků existují ulehčení ve vztahu k účetním výkazům a zveřejňování údajů z roční účetní závěrky. Výjimku tvoří společnosti, s jejichž cennými papíry se obchoduje na některém z regulovaných trhů států Evropské unie. U těchto podniků žádná ulehčení neplatí, naopak novela z loňského roku přinesla těmto společnostem nové povinnosti a to konkrétně výkaz o správě a řízení podniku, který náleží k účetní závěrce.

Okruh subjektů, na které se čtvrtá směrnice vztahuje, nejlépe ukazuje příklad České republiky. Ta se ve Smlouvě o přistoupení zavázala začlenit požadavky kladené tímto právním předpisem na akciové společnosti a na společnosti s ručením

104 V českých korunách se jedná o částky přibližně 123 200 000 Kč a 246 400 000 Kč (při kurzu 28 Kč za 1€).

105 Dědič, J., Čech, P.: Obchodní právo po vstupu ČR do EU aneb co všechno se po 1. květnu 2004 v obchodním právu změnilo? Bova Polygon, Praha 2005. str. 127

106 České účetní právo si zvolilo přísnější kritéria, podle kterých účetní výkazy společnosti nepodléhají auditu a podniky tak mohou sestavovat účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu (§ 20 ZoÚ).

107 V přepočtu na českou korunu se jedná o částky zhruba 490 000 000 Kč a 980 000 000 Kč (při kurzu 28 Kč za 1 €).

omezeným bez dalších kritérií. Z komanditních a veřejných obchodních společností se její ustanovení týkají pouze těch, v nichž mají všichni společníci s neomezeným ručením formu společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti, popř. komanditní společnosti nebo veřejné obchodní společnosti. Třetí velkou skupinu představují společnosti, které se neřídí právem žádného členského státu, ale jejichž právní forma je srovnatelná s formami výše uvedenými.

#### 4. 1. 1. 2. Sedmá směrnice – Konsolidované účetní závěrky

Pro pochopení dosahu právní úpravy konsolidované účetní závěrky je důležité vymezit subjekty, na které se povinnost konsolidace vztahuje. Koncern či také holding je definovaný jako *uskupení obchodních společností, v němž jedna ze společností (mateřská) kapitálově ovládá několik jiných společností (dceřiných)*.<sup>108</sup>

Komunitární úpravu konsolidované účetní závěrky předpokládala již čtvrtá směrnice. Její nutnost vyplývala z faktu, že mnoho společností fungujících na území Evropského společenství patřilo do koncernu. Při přísném dodržování pravidel nastavených čtvrtou směrnicí týkajících se vnitrokoncernových vztahů docházelo k nežádoucímu snížení informační hodnoty příslušných účetních závěrek a ke zkreslení výsledků hospodaření. Na druhou stranu volnost, kterou umožňovala směrnice o ročních účetních závěrkách, se projevila v setrvání značných rozdílů mezi jednotlivými národními úpravami a účetní závěrky byly jen obtížně srovnatelné. Chybějící právní úprava tak vytvářela faktickou překážku volného pohybu kapitálu.

Příprava sedmé směrnice byla komplikována absencí komunitární úpravy koncernů jako takových.<sup>109</sup> Obdobně jako při tvorbě čtvrté směrnice, kdy chyběla komplexní úprava evropského práva společností a autoři směrnice byli nuceni volit mezi anglosaskou a kontinentální koncepcí, objevil se zde opět konflikt mezi anglickým a německým přístupem. Podstatou rozdílu je odlišné chápání vlastního koncernu. V anglickém právu je *základem koncernu a povinnosti konsolidace koncept kontroly*.<sup>110</sup> Podle našich západních sousedů podstatu koncernu představuje

108 Zdroj: <http://business.center.cz/business/pojmy/p1124-holding.aspx> (10. 12. 2006)

109 Nutno zdůraznit, že v té době plánovaná směrnice číslo devět, která měla být věnovaná problematice koncernů, nenabyla do dnešního dne účinnosti.

110 Dědič, J., Čech, P.: *Obchodní právo po vstupu ČR do EU aneb co všechno se po 1. květnu 2004 v obchodním právu změnilo?* Bova Polygon, Praha 2005. str. 133





jednotné řízení a s tím spojený výkon ovládací moci. Stejně jako u čtvrté směrnice převážila ostrovní úprava, promítnutá již do čl. 1 odst. 1 sedmé směrnice. Toto ustanovení přesně vymezuje způsoby, kterými mateřská společnost může ovládat své dceřiné společnosti.

O koncernu můžeme mluvit, pokud podnik

- *má většinu hlasovacích práv akcionářů nebo společníků v jiném podniku (dceřiném podniku);*
- *má právo jmenovat či odvolat většinu členů správního, řídicího nebo dozorčího orgánu jiného podniku (dceřiného podniku) a je zároveň akcionářem nebo společníkem takového podniku;*
- *má právo uplatňovat rozhodující vliv na jakýkoli podnik (dceřiný podnik), jehož je akcionářem nebo společníkem ve smyslu smlouvy, kterou s ním uzavřel, nebo podle jeho stanov, společenské nebo zakladatelské smlouvy;*
- *je akcionářem či společníkem jakéhokoli jiného podniku a*
  - *většina členů správního, řídicího či dozorčího orgánu tohoto podniku byla jmenována výhradně pomocí využití jejich hlasovacích práv, nebo*
  - *vykonává na základě dohody uzavřené s ostatními akcionáři či společníky tohoto podniku (dceřiného podniku) většinu hlasovacích práv akcionářů a společníků v tomto podniku.<sup>111</sup>*

Směrnice Rady o konsolidovaných (či také o koncernových) účetních závěrkách byla vydána 13. června 1983 a označena číslem 83/349/EHS. Do dnešního dne byla čtyřikrát novelizovaná. Problematice konsolidace se věnují i některé další směrnice, které jsou specifickou úpravou pro určitý okruh subjektů (směrnice Rady č. 86/635/EHS se dotýká bank a jiných finančních institucí, směrnice Rady č. 91/674/EHS upravuje konsolidované účetnictví pojišťovacích podniků).

Vrátíme-li se k sedmé směrnici, vymezuje okruh subjektů, na které se vztahuje povinnost konsolidace, ve svém čl. 4 odst. 1. Jedná se o společnosti, které mají jednu z forem společností, na jejichž účetnictví se vztahuje čtvrtá směrnice, bez ohledu na to, zda se tato podmínka váže k mateřskému či dceřinému podniku. Tyto formy se dají zjednodušeně shrnout pod pojmy kapitálových a atypických osobních společností. Směrnice připouští možnost výjimky, o které rozhodují jednotlivé státy

<sup>111</sup> Čl. 1 odst. 1 sedmé směrnice

v případě, že mateřský podnik nemá jednu z podob vyžadovaných směrnicí.<sup>112</sup>

Další možnou výjimku, o které rozhoduje národní právo, představuje osvobození od této povinnosti malých a středních podniků, tak jak je definovala čtvrtá směrnice. Tato varianta je vyloučena v případě společností, jejichž cenné papíry byly přijaty k obchodování na regulovaném trhu.<sup>113</sup>

Pro konečný vznik povinnosti konsolidace podle evropského práva je rozhodující místo sídla mateřské společnosti. Sídla „dcer“ či dokonce „vnuček“ (které jsou do konsolidovaných účetních závěrek mateřských společností také zahrnovány) nepředstavují žádný směrodatný údaj a je naprosto irelevantní, zda se nacházejí na území Evropské unie.

*Konsolidovaná účetní závěrka obsahuje konsolidovanou rozvahu, konsolidovanou výsledovku a komentář k účetní závěrce. Tyto dokumenty tvoří jeden celek.*<sup>114</sup> Jejich členění odpovídá pravidlům daným čtvrtou směrnicí s malými odchylkami. Primární způsob využívaný při sestavování účetních výkazů představuje tzv. metoda plné konsolidace<sup>115</sup>. Její opak – tzv. metoda poměrné konsolidace<sup>116</sup> – je zakotvena pouze jako varianta pro členské státy, které ji mohou povolit či přikázat v určitých specifických situacích. Správnost provedené konsolidace ověřuje auditor.

#### 4. 1. 1. 3. Povinný audit ročních a konsolidovaných účetních závěrek

Nová směrnice z roku 2006, která nahradila původní úpravu ověřování účetní závěrky auditorem z roku 1984 v podobě osmé směrnice, sama vymezuje důvody svého vzniku. Stávající právní předpis postrádal *všeobecný soubor pravidel pro zajištění vhodné infrastruktury auditu, jako je veřejný dohled, disciplinární systém a systém zajištění kvality*<sup>117</sup> a dále neobsahoval *konkrétní pravidla týkající se regulační spolupráce členských států a třetích zemí*.<sup>118</sup> V praxi si vznik nové normy vynutily

112 České právo této možnosti nevyužilo a podle § 22 odst. 2 ZoÚ ukládá povinnost konsolidace bez ohledu na druh společnosti mateřského podniku.

113 Tuto variantu naopak Česká republika přijala za svoji a omezila tak povinnost konsolidovaných účetních závěrek.

114 Čl 16 odst. 1 sedmé směrnice

115 Metoda plné konsolidace znamená uvedení aktiv, pasiv, finanční situace, zisku nebo ztráty všech podniků v koncernu, jako by představovaly pouze jediný subjekt.

116 Metoda poměrné konsolidace vychází ze zahrnutí pouze poměrné části majetku, závazků, výnosů a nákladů a to v poměru, v jakém se mateřský podnik podílí na dceřině společnosti.

117 Důvod 34 k přijetí směrnice 2006/43/ES

118 Tamtéž

skandály spojené s nepravdivými auditorskými zprávami nejen ve Spojených státech amerických, ale i v Evropské unii.

Směrnice stanovuje pravidla pro schvalování statutárních auditorů<sup>119</sup> a auditorských společností,<sup>120</sup> vyžadované vzdělání a to i po schválení a praxi. Auditóři i jejich společnosti musí být zapsáni ve veřejně přístupném registru a uvedené informace jsou podle potřeby aktualizovány. Velký důraz je kladen na profesní etiku, nezávislost a objektivitu auditorů, důvěrnost informací mezi klientem a auditorem a dodržování profesního tajemství. Samotný audit je prováděn podle mezinárodních auditorských standardů (International Standards on Auditing – ISA).<sup>121</sup>

Novým prvkem je systém zabezpečení kvality, který má fungovat nezávisle na auditorech či auditorských společnostech a být podroben veřejnému dozoru. Jako citlivá se jeví především otázka financování, při jejímž řešení nesmí vyvstávat možnost ovlivňování řízení jednotlivými auditory. Kontrola musí probíhat nejméně jednou za šest let. Mezi další nové povinnosti členského státu patří vybudování účinného systému *vyšetřování a sankcí pro odhalování, nápravu a prevenci nesprávného provádění povinného auditu*.<sup>122</sup>

Zvláštní pravidla platí pro audit subjektu veřejného zájmu.<sup>123</sup> Prvním z nich je požadavek na zveřejnění zprávy o průhlednosti na internetových stránkách auditora či auditorské společnosti provádějící audit. Další bod představuje povinnost subjektu veřejného zájmu ustanovit výbor pro audit podle podmínek daných legislativou členského státu. Přísnější pravidla platí pro vyžadování a dokladování nezávislosti auditora či společnosti a pro zajištění kvality, jejíž přezkoušení probíhá každé tři roky.

Směrnice obsahuje jen tzv. minimální harmonizaci. Po její implementaci se nepředpokládá úplné sjednocení úpravy povinného auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, ale její podstatné sblížení. Členskými státy zůstává možnost přísnější regulace požadavků kladených na audit nebo auditory.

119 Statutárním auditorem je fyzická osoba, kterou v souladu s touto směrnicí schválí příslušné orgány členského státu k provádění povinných auditů.

120 Auditorskou společností je právnická osoba nebo jiný subjekt bez ohledu na jeho právní formu, který v souladu s touto směrnicí schválí příslušné orgány členského státu k provádění povinných auditů.

121 V České republice již byly auditorské standardy KAČR (Komory auditorů České republiky) nahrazeny mezinárodními pro auditů prováděné za účetní období začínající nejpozději 1. ledna 2005. Pro bližší informace viz např. <http://www.kacr.cz/dokumenty/smernice.htm> (5. 1. 2007).

122 Čl. 30 odst. 1 směrnice 2006/43/ES

123 Jedná se o subjekty, jejichž cenné papíry byly přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu nebo o subjekty, které tak označil stát pro jejich důležité postavení ve veřejném životě společnosti..

#### 4. 1. 1. 4. Zhodnocení evropské právní úpravy

Evropský účetní kodex, který je výše popsán, má svoje kladné i záporné stránky. Mezi ty první bych zařadila skutečnost, že existuje prvotní rámec evropské úpravy účetnictví, který stanovuje základní principy pro jednotlivé národní legislativy a přispívá tak ke sjednocení účetnictví v rámci Evropské unie.

Na druhou stranu však nelze opominout, že všechny směrnice umožňují širokou škálu možností a variant, které připouští existenci lokálních rozdílů a vylučují tak plnou kompatibilitu účetních výkazů pocházejících z jednotlivých členských států. Tohoto právního stavu, který vytváří praktickou překážku volného pohybu kapitálu, si byly vědomy i instituce Evropské unie, a proto hledaly řešení tohoto problému.

Jednou z variant bylo vytvoření nové soustavy standardů s územní platností v členských státech EU. Tato možnost představovala východisko z rámcového charakteru stávajícího evropského účetního práva, ale neřešila neochotu zahraničních investorů uznávat účetní výkazy domácích subjektů vzhledem k použití jiných účetních postupů. Varianta evropských účetních standardů byla posléze správně odmítnuta jako zbytečné komplikování na mezinárodním účetním poli.

Druhý přístup se již prosadil a vznikly přímo závazné normy sekundárního práva. Nařízení<sup>124</sup> se týkají mezinárodních účetních standardů a jejich využívání při sestavování účetních závěrek společností, jejichž cenné papíry byly přijaty k obchodování na regulovaném trhu uvnitř EU. Pro zachování rámce stanoveného evropským účetním kodexem zkoumá slučitelnost jednotlivých mezinárodních standardů (dříve IAS, dnes IFRS) Evropská komise, která průběžně vydává seznamy použitelných předpisů formou novel výše zmíněných nařízení.

Další velké negativum úpravy účetnictví v rámci EU shledávám v tom, že z původní koncepce evropského práva společností nebyly realizovány všechny zamýšlené směrnice. Např. úprava konsolidovaných účetních závěrek by jistě měla větší dopad, pokud by existovala definice koncernu a koncernového práva na evropské úrovni. Nevydáním některých norem práva společností tak utrpělo i evropské účetní právo, které bylo nuceno kromě účetních otázek řešit i koncepční rozpory ve vnímání některých právních institutů. De lege ferenda by bylo vhodné uvažovat o jejich dodatečném doplnění a završení tak původní správné myšlenky na

<sup>124</sup> Jedná se především o nařízení č. 1606/2002 a č. 1725/2003 a jejich novelty.

celkovou úpravu práva společností.

#### 4. 1. 2. Etapy harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie

Pojem harmonizace je poměrně široký a lze jej vyložit i jako sblížení účetních pravidel. Jak již z výše uvedeného vyplývá, ani po transformaci evropského účetního práva do národní legislativy nedošlo k unifikaci účetních výkazů jednotlivých států. Toto řešení nebylo autory směrnic ani zamýšleno.

V souvislosti se sjednocováním pravidel existuje ještě užší pojem, a to proces standardizace. Pod tímto označením si můžeme představit vytvoření takových pravidel, kde každé obsahuje pouze jedinou zásadu či úpravu, jenž musí být uplatněná ve všech situacích. Při sblížení účetních pravidel v Evropě byly použity jak harmonizační, tak i standardizační procesy. Z toho vyvstává otázka, do jaké míry je možné docílit standardizace v evropském regionu.

Z historického hlediska lze rozčlenit harmonizaci<sup>125</sup> účetnictví do čtyř etap, protože každá z nich představuje samostatný krok ke sjednocování účetních pravidel starého kontinentu. První z nich je již popsáné vydání Evropského účetního kodexu. I přes zdlouhavý proces přechodu mezi zveřejněním směrnic a jejich implementací do národních legislativ se jejich vlivem podařilo alespoň sjednotit informace, které jsou vykazované jednotlivými společnostmi, co do formátu účetních výkazu. *Nebyla však dosažena obsahová shoda ani v rámci EU. ... Účetní závěrky společností, které byly sestaveny v souladu se směrnicemi a z nich vyplývající informace, nebyly považované za dostatečně spolehlivé ani pro registraci na evropských burzách cenných papírů.*<sup>126</sup>

Vzhledem na netransparentnost a neporovnatelnost údajů byly společnosti nuceny kromě směrnic používat i jiná pravidla, např. Mezinárodní účetní standardy či standardy vydávané americkou FASB. Tato situace se stala pro evropské podniky neudržitelnou. Proto Evropská komise důkladně zanalyzovala trh s cílem najít východisko pro stav, který způsobila nedokonalá harmonizace směrnicemi. Do úvahy připadalo několik způsobů řešení:<sup>127</sup>

<sup>125</sup> V dalším textu bude pojem harmonizace v sobě zahrnovat i standardizaci.

<sup>126</sup> Žárová, M.: Regulace evropského účetnictví. Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha 2006. str. 44

<sup>127</sup> Převzato z: Žárová, M.: Regulace evropského účetnictví. Oeconomica, Vysoká škola

- uzavření dohody o vzájemném uznávání účetních závěrek mezi EU a USA;
- vynětí určitých nadnárodních společností z povinnosti dodržovat směrnice ES;
- novelizovat současné účetní směrnice a
- vytvořit evropský výbor pro účetní standardy.

#### 4. 1. 2. 1. Druhá etapa – nová strategie harmonizace účetnictví

V listopadu 1995 vydala Evropská komise (EK) základní koncepci tzv. nové strategie harmonizace účetnictví, která hledala řešení hlavně pro kapitálové společnosti s nadnárodní působností, obzvláště ty, které se snažily o kótaci na mezinárodních burzách cenných papírů. Podporu iniciativě Komise nabídnout společnostem možnost použití IAS v rámci směrnice a jejich působnosti vyjádřila i FEE.<sup>128</sup> Principy nové strategie je možné shrnout do následujících bodů:

1. vytvořit pružný koncepční rámec, který by sloužil jako teoretická základna pro nově vzniklé účetní problémy;
2. Komise se rozhodla nezaložit výbor pro vydávání evropských účetních standardů, čímž podpořila myšlenku globální harmonizace účetních pravidel;
3. Komise se přiklonila k harmonizaci pomocí IAS z „dílň“ IASC a dala tak možnost velkým společnostem sestavovat jedinou účetní závěrku a to na základě IAS;<sup>129</sup>
4. pokud účetní závěrky sestavené podle amerických GAAP vyhovují účetním směrnicím EU, nevzniká žádný problém, pokud se ovšem dostanou do konfliktu, měly by mít podle Komise přednost závěrky sestavené podle IAS;
5. je potřebné rozlišit roční konsolidovanou a individuální účetní závěrku, konsolidované závěrky by měly být sestavované na podkladech IAS, ostatní závěrky podle národních účetních legislativ.

Koncepce nové strategie Komise však nezahrnovala některé významné

ekonomická, Praha 2006. str. 45

128 FEE je představitelkou účetní a auditorské profese v Evropě. Sdružuje čtyřicet čtyř organizací z třiceti dvou zemí. Členské organizace působí v 25 státech Evropské unie a třech dalších zemích Evropského sdružení volného obchodu. Zastupuje více než 500 000 evropských účetních a auditorů.

129 Tuto skutečnost podpořila i dohoda mezi IASC (Výbor pro mezinárodní účetní standardy) a IOSCO (Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry, viz poznámka pod čarou 155) o dokončení souboru základních standardů IAS, které se podařilo vydat v roce 1998. S tímto názorem se ztotožnila i Komise pro kontrolu cenných papírů ve Spojených státech (US SEC).

details. Především ve zmíněných principech chyběla analýza rozdílů a systematické uspořádání těchto odlišností. Při implementaci jednotlivých směrnic do národních právních systémů vznikly na základě práva volby různé „nerovnosti“, a to z více důvodů. Nejen, že je obecně vzato možné směrnice chápat a interpretovat různými způsoby, ale navíc každý jazyk používá jiná slova při „doslovném“ překladu. Do úvahy musíme brát i kulturně-společenské rozdíly, odlišnosti v právním systému a upřednostňování rozdílných základních principů.

Protože v té době nebyly Mezinárodní účetní standardy žádným způsobem interpretované<sup>130</sup> a vzhledem k „obyčejnému“ zavedení směrnic do prostředí jednotlivých států bez důkladné analýzy, dosáhl stupeň harmonizace relativně nízké úrovně.

V druhé polovině devadesátých let vzniklo několik porovnatelných studií, jejichž úlohou bylo popsat shody IAS a směrnic a jejich odlišnosti a v případě potřeby navrhnout řešení. První z nich byla porovnávací studie Kontaktního výboru pro účetní směrnice<sup>131</sup> z roku 1996,<sup>132</sup> která hodnotila úroveň kompatibility mezi IAS a směrnicemi se zaměřením na konsolidovanou účetní závěrku. Jejím výsledkem bylo zjištění dvou případů, kdy docházelo ke konfliktu mezi oběma úpravami, a to i v případě, že by při implementaci byla využita možnost volby. Konkrétně šlo o rozdílnosti v posouzení negativního goodwillu a konfliktů v případech, kdy je možné „vyřadit“ dceřinou společnost z konsolidace, pokud je její činnost výrazně odlišná od činnosti matky. V závěru byly prezentované případy, ve kterých by byla nutná novelizace národních úprav, aby tak při sestavení závěrky podle IAS s nimi více korespondovaly. Přitom navrhovaly možnost vyloučení některých společností z působnosti národní legislativy, nebo zahrnutí nových účetních řešení do právní úpravy.

Kromě porovnávací studie FEE z roku 1999,<sup>133</sup> týkající se koncepčního rámce k IAS a standardů vydaných po 31. prosinci 1995, vznikla v tomto období i jiná studie

130 První interpretace SIC vyšla až v červenci 1997, s datem účinnosti 1. ledna 1999.

131 Kontaktní výbor byl poradní orgán se zastoupením členských států a Komise, kterého úlohou bylo radit při vydávání či doplňování znění směrnic, a také být nápomocným při řešení praktických problémů v souvislosti s harmonizací.

132 Contact Committee on the Accounting Directives: An Examination of the Conformity between the International Accounting Standards and the European Accounting Directives. European Commission, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg 1996

133 FEE: „Comparison of the EC Accounting Directives and IASs“, FEE report, 1999

Komise,<sup>134</sup> která představovala východisko metodiky pro výkazy sestavené za rok 1998. Jejím cílem bylo stanovení rozsahu rozdílů mezi směrnicemi a IAS, aby velké společnosti mohly sestavit konsolidovanou účetní závěrku bez rizika, že se dostanou do sporu s evropskou účetní legislativou. Ze závěru studie vyplynulo, že *neexistují významné konflikty mezi direktivami a těmi Mezinárodními účetními standardy a interpretacemi SIC, které byly vydané a aplikované v účetním období začínajícím před 1. červencem 1998.*<sup>135</sup>

Další studie doporučily vzhledem k nesrovnalostem změnu či doplnění směrnice EU. Myšlenka používání IAS a současně respektování směrnic si vynutila požadavky evropských regulátorů na odstranění rozdílů mezi evropskými standardy a směrnicemi, jako i zásadních rozdílů mezi směrnicemi EU a IAS. Vzhledem k tomu, že podstatou celé nové strategie bylo zdůraznění harmonizace pomocí IAS, dovedl tento stav Evropskou komisi k vydání Interpretací zprávy týkající se vybraných článků Čtvrté a Sedmé směrnice ES.

Nová strategie však nezvládla odstranit základní rozdíly mezi IAS a směrnicemi, což upozornilo na nutnost revize tohoto záměru. Vzhledem k přetrvávajícím nesrovnalostem došlo k tomuto kroku došlo na přelomu miléníí.

#### 4. 1. 2. 2. Třetí etapa – modernizace účetních směrnic EU

V červnu 2000 vydala Evropská komise zprávu o nové strategii v harmonizaci účetních postupů.<sup>136</sup> Zásadním rozdílem oproti předešlým koncepcím byl návrh toho, že *všechny společnosti zapsané na regulovaných trzích (odhadem přibližně 6 700) by měly připravovat konsolidované účetní knihy v souladu s IAS. V období dvou roků by se tento požadavek měl rozšířit na všechny společnosti připravující návrh veřejné emise.*<sup>137</sup> Namísto možnosti tak vznikla povinnost používat IAS při konsolidovaných

134 European Commission: Examination of the Conformity between International Accounting Standards and the European Accounting Directives. European Commission, Office for Official Publications of the European Communities, 1999

Studie se nezabývala IAS 32, ani standardy, které se v té době revidovaly.

135 Překlad autora: European Commission: Examination of the Conformity between International Accounting Standards and the European Accounting Directives. European Commission, Office for Official Publications of the European Communities, 1999. str. 3

136 Commission of the European Communities: EU Financial Reporting Strategy: the way forward. European Commission, 2000

137 Překlad autora: Commission of the European Communities: EU Financial Reporting Strategy: the way forward. European Commission, 2000. str. 6



účetních závěrkách. Důsledkem snahy odstranit rozdíly, resp. konflikty mezi směrnicemi EU a IAS byly nové požadavky na celkovou modernizaci směrnic, do čehož patřily i nové nároky na normy pro audit, záruky kvality a etiku při práci auditora.

Součástí nové strategie byla i reforma samotného vydavatele standardů IAS, a to IASC. Restrukturalizace začala již v roce 1998 a proces vývoje ukončila v dubnu 2001 vznikem Rady pro mezinárodní účetní standardy a dále vzpomínaných spolupracujících orgánů součinných při vytváření Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Zásadním rozdílem směrnic vůči IAS byla absence reálné hodnoty jako oceňovací báze ve směrnicích, což způsobilo odklon od reality a také od věrného a poctivého obrazu skutečnosti v účetních závěrkách. Tato skutečnost se pro Kontaktní komisi po konzultacích s členskými státy stala důvodem k předložení návrhu nové směrnice, a sice směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65 z 27. září 2001, kterou se změnily všechny účetní směrnice s ohledem na pravidla oceňování při ročních jednoduchých i konsolidovaných závěrkách. Jejím obsahem bylo oceňování reálnou hodnotou v pojetí finančních nástrojů, což znamenalo první krok ke stírání rozdílů mezi směrnicemi a IAS.<sup>138</sup> Komise přitom původně plánovala zahrnout do textu směrnice i podrobné definice finančních nástrojů, které by měly a naopak neměly být oceňovány reálnou hodnotou. Od tohoto záměru upustila po uvědomění si rychlého vývoje aparátů finančních trhů, jako i skutečnosti, že součástí směrnic je právo volby a fixní stanovení by se přičilo tomuto nedefiničnímu přístupu.

Neméně podstatným krokem v procesu harmonizace bylo vydání výše uvedeného nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňování Mezinárodních účetních standardů z 19. července 2002 (Nařízení o používání IAS), které vymezilo společně s IAS určité povinnosti:<sup>139</sup>

- společnosti kótované na kapitálových trzích v EU jsou povinné sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IAS nejpozději od 1. ledna 2005;
- společnosti kótované na kapitálových trzích mimo EU, které vedou výkazy

138 Směrnice také obsahovala minimální povinné součásti komentáře k účetní závěrce, což souviselo se zmíněnou implementací principu oceňování reálnou hodnotou.

139 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňování Mezinárodních účetních standardů, odst. 17 a článek 4 cíle směrnice

podle jiných účetních standardů,<sup>140</sup> mají tuto povinnost od roku 2007;

- společnosti, které mají kótované jen dluhopisy, mají povinnost používat IAS také od roku 2007.

V nařízení se nachází i varianta uplatnitelná na úrovni členských států, které mohou rozhodnout o nutnosti používání IAS i v případě společností nekótovaných na trzích cenných papírů, či společností sestavujících individuální účetní závěrku.

Tyto kroky znamenaly právní předpoklady k počátku implementace IAS ze strany Evropského parlamentu a Rady.

#### 4. 1. 2. 3. Čtvrtá etapa – završení modernizace účetních směrnic

Poslední krok, který znamenal dovršení snah o modernizaci směrnic EU s cílem sjednotit postupy účtování s IAS/IFRS, představovalo zveřejnění Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2003/51/ES z 18. června 2003. Prostřednictvím ní se vyřešila neporovnatelnost informací z účetních závěrek v souladu s IAS/IFRS a těch, které se sestavovaly podle čtvrté a sedmé směrnice EU. Při modernizaci účetních směrnic šlo o dlouhodobý proces. Jeho úspěšným výsledkem byla právě zmíněná směrnice, která zabezpečila porovnatelnost výkazů bez ohledu na to, zda subjekt při jejich sestavení použil IAS/IFRS či novelizované směrnice.

Je však nutné připomenout, že účinky směrnice mají obligatorní dopad jen na některé typy společností a jednotlivé členské státy nemusí směrnicí vztahovat k ostatním společnostem.

Způsob, jakým směrnice zabezpečuje porovnatelnost, vychází z Nařízení 1606/2002 o používání IAS, z něhož vyplývá, že přijetí IAS k používání v rámci Evropy podmiňuje splněním základního požadavku čtvrté a sedmé směrnice, kterým je pravdivý a věrný obraz finanční pozice a výkonnosti podniku. Vzhledem k výše zmiňované nekonzistentnosti tohoto tvrzení při použití „starých“ směrnic, bylo nutné směrnice upravit tak, aby odrážely vývoj v mezinárodním účetnictví a při jejich použití při sestavování účetních výkazů vzešel požadovaný věrný a poctivý obraz podniku.

---

<sup>140</sup> V praxi se bude jednat především o US GAAP.

#### 4. 1. 3. Mechanismus implementace a dodržování standardů v EU

##### 4. 1. 3. 1. Implementace standardů do právního systému kontinentální Evropy

Harmonizační strategie Evropské komise z roku 2000, potvrzená Nařízením o používání IAS z roku 2002, vytvořila celou řadu problémů. Mezi jinými šlo o fakt, že IAS/IFRS nebyly testované na všech typech podnikatelských odvětví v zemích, které se musely začít závazně řídit mezinárodními účetními standardy. Další skutečnost představovala nezkušenost auditorských firem s používáním těchto předpisů.

Samotná implementace mezinárodních standardů probíhá v rámci tzv. schvalovacího mechanismu IAS/IFRS, kterého úlohou je zajištění uznání těchto standardů v prostředí EU. *Základní zásadou schvalovacího mechanismu IAS/IFRS je, že standardy platí pouze tehdy, když jsou konzistentní se zásadami směrnic EU a poskytují kvalitní informace.*<sup>141</sup> Mechanismus schvalování se skládá ze dvou úrovní:

1. Politická úroveň – realizovaná exekutivním orgánem Evropské komise, kterým je Výbor pro regulaci účetnictví (Accounting Regulatory Committee, ARC);
2. Odborná úroveň – zabezpečovaná prostřednictvím tzv. Poradní skupiny pro účetní výkaznictví v Evropě (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG).

Výbor pro regulaci účetnictví byl sestavený Komisí v souladu s požadavky článku 6 Nařízení o používání IAS. Jeho členy jsou reprezentanti jednotlivých členských států EU, předsednictví je ponechané v rukou Komise. Hlavním smyslem existence Výboru je regulační funkce, spočívající v poskytnutí názorů na návrhy Komise na schválení jednotlivých mezinárodních účetních standardů.

Přítomnost Poradní skupiny EFRAG v procesu integrace Evropy do jednotných účetních pravidel, stejně jako i její cíle, mají hlubší význam. Vznik Poradní skupiny byl iniciovaný zainteresovanými stranami v oblasti účetního výkaznictví, tj. uživateli, sestavovateli účetních závěrek a účetní profesí podporovanou tvůrci národních standardů. Hlavní úlohou EFRAG byla a je aktivní podpora implementace IAS ve spojení s odborným ohodnocením standardů a k nim vydávaných interpretací. Pro efektivní fungování je Poradní skupina rozdělená vnitřní

<sup>141</sup> Žárová, M.: Regulace evropského účetnictví. Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha 2006. str. 66

strukturou na dvě úrovně:

1. Dozorčí rada Evropských organizací (Supervisory Board of European Organizations, SBEO) – samostatný výbor sloužící k zabezpečení a ochraně evropských zájmů;
2. Technická expertní skupina (Technical Expert Group, TEG) – zajišťující samotný proces ověřování vhodnosti IAS/IFRS v evropském právním a účetním prostředí, kde v roli pozorovatelů vystupují EK, IASB a Výbor regulátorů cenných papírů.

Od svého vzniku pracuje EFRAG na více projektech konvergence, včetně těch, které usilují o sblížení s účetními pravidly běžně používanými ve Spojených státech. Hlavním cílem těchto projektů je všeobecné ulehčení sestavování účetních výkazů. Poradní skupina má přitom důležitou funkci v konečné fázi uplatnění standardů, vzhledem k tomu, že pouze ty standardy, které jsou schválené Výborem pro regulaci účetnictví ve spolupráci s Poradní skupinou a uveřejněné v Úředním věstníku, jsou povinné.

V roce 2002 požádala EK Poradní skupinu, aby prozkoumala relevantnost existence či neexistence nesrovnalostí mezi IAS/IFRS a směrnicemi. V této souvislosti IAS 1 - IAS 41 včetně SIC 1 – 33 vyhovují požadavkům Nařízení o používání IAS, protože *nejsou v rozporu s pravdivým a věrným obrazem čl. 2 (3) 4. směrnice a čl. 16 (3) 7. směrnice a že vyhovují kritériím srozumitelnosti, relevance, spolehlivosti a srovnatelnosti účetních informací pro ekonomická rozhodování a hodnocení managementu.*<sup>142</sup>

V následujícím roce byly z procesu schválení vyňaty standardy IAS 32 a 39 a na ně navazující interpretace z důvodu jejich rozsáhlé revize v souvislosti s jejich značným dopadem na účetnictví států Evropy. Potvrzením přijetí téměř všech standardů bylo již vzpomenuté Nařízení č. 1725/2003 o převzetí určitých Mezinárodních účetních standardů. Na tento předpis pak navazovalo přijetí několika doplňujících a pozměňujících nařízení v letech 2004 a 2005, které se vztahovaly na přijetí konkrétních standardů IAS a IFRS, jako i jejich interpretací, včetně dlouho očekávaných IAS 32 a 39. Žádný z těchto procesů se neobešel bez průzkumů Poradní skupiny. V roce 2006 pokračoval EFRAG v činnosti v konkrétních oblastech,

<sup>142</sup> Žárová, M.: Regulace evropského účetnictví. Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha 2006. str. 68

např. v otázkách uznávání zisků, pronájmů, jako i v procesu schvalování nového standardu IFRS 8, ke kterému vydal závěrečnou potvrzující zprávu 16. ledna 2007.

#### 4. 1. 3. 2. Mechanismus zabezpečení dodržování pravidel v rámci EU

Nezávislá instituce, které je zodpovědná za proces dodržování a vynucování účetních pravidel v Evropě, je známá pod zkratkou CESR, tedy Výbor evropských regulátorů cenných papírů (Committee of European Securities Regulators), založený Rozhodnutím EK 6. června 2001. Úlohou CESR je:<sup>143</sup>

- zlepšit koordinaci mezi regulátory cenných papírů – vyvíjením efektivních operačních síťových mechanismů na rozšíření každodenního konzistentního dohledu nad vynucováním pravidel pro Jednotný trh finančních služeb, čímž CESR přispívá k většímu dozoru a prosazování aktivit ohledně cenných papírů;
- jednat jako poradní skupina EK – především v přípravě návrhů pro rámec směrnice v oblasti cenných papírů;
- pracovat na zabezpečení větší konzistentnosti a včasné implementace legislativy Společenství do právních systémů jednotlivých států, což je zabezpečeno Výborem pro dohled nad legislativou ve spolupráci s dvěma operativními skupinami.

Z těchto důvodů je činnost CESR zaměřená na spolupráci s národními regulátory cenných papírů,<sup>144</sup> aby tak zabezpečila *konzistentní a ekvivalentní transpozice legislativy Evropské unie. CESR plní tuto úlohu tím, že vydává administrativní směrnice, interpretace, doporučení, společné standardy, provádí hloubkovou kontrolu, porovnává postupy regulace v různých zemí navzájem.*<sup>145</sup> Těmito nástroji působí na vynucování dodržování legislativy nebo standardů.

Každý člen Evropské unie má ve Výboru jednoho člena. CESR se schází minimálně čtyřikrát za rok za účasti zástupce Evropské komise, které zároveň spolu s Evropským parlamentem a Radou předkládá výroční zprávu.

143 Zdroj: <http://www.cesr-eu.org/index.php?page=cesrinshort&mac=0&id=...> (12.2.2007). Překlad autora.

144 V České republice tuto činnost donedávna vykonávala Komise pro cenné papíry, od 1. dubna 2006 převzala její působnost Česká národní banka.

145 Žárová, M.: Regulace evropského účetnictví. Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha 2006. str. 73

#### 4. 1. 4. Zhodnocení přibližování evropského účetního práva a IFRS

Sbližování evropských právních předpisů o účetnictví a mezinárodních účetních standardů bylo nezbytné. Podle mého názoru by se však dalo polemizovat nad cestou k harmonizaci těchto dvou systémů, které přední instituce Evropské unie zvolily. Zdlouhavé zkoumání kompatibility mezinárodních účetních předpisů s evropskými směrnici a následné vydání několika nařízení mohlo být nahrazeno prostým upřednostněním IAS/IFRS, již vzhledem k pečlivosti a odborné úrovni autorů těchto předpisů. I z mého pohledu, tedy z pohledu laika, je zřejmé, že obě soustavy účetních předpisů byly založena na stejných principech a prosazovaly stejné pojetí účetnictví, odlišnosti, které je dělily nemohly tedy býti zásadní. Otázkou zůstává, zda i další nové IFRS budou podrobeny tak rozsáhlému zkoumání, či již přejdou do komunitárního práva bez větších průtahů.

Dalším bodem, nad kterým bych se ráda pozastavila, je skutečnost, že závaznost IAS/IFRS vztáhla Evropská unie pouze na velké společnosti, resp. ty, s jejichž cennými papíry se obchoduje na některém z regulovaných trhů na starém kontinentě. Z pohledu EU se tento krok jeví jako jediné východisko vzhledem k tomu, že mezinárodní účetní standardy byly vytvořeny právě pro takovéto subjekty. Stranou zájmu tedy zůstávají malé a střední podniky,<sup>146</sup> jejichž účetnictví se dále řídí odlišnými národními úpravami. Nicméně pro další jednotný vývoj komunitárního účetního práva by měl být tento nedostatek ve spolupráci s vládami jednotlivých zemí napraven a nalezen způsob, jak sjednotit účetní úpravu, s výjimkami odpovídajícími ekonomickému postavení malých a středních společností.

#### 4. 2. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Jak již bylo zmíněno výše, neexistuje jednotný celosvětový účetní systém, který by plně sjednocoval účetní postupy v různých státech světa. Stabilně rozvíjející se tržní ekonomiky s účastí nadnárodních subjektů si však vynutily přijetí takových norem účetního práva, které by zajišťovaly alespoň částečnou kompatibilitu účetních

<sup>146</sup> Úpravu ve čtvrté směrnici nepovažuji z tohoto hlediska za dostatečnou.

výkazů. Výsledkem těchto snah bylo přijetí nadnárodních a celosvětově platných účetních předpisů – Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), v minulosti známých jako Mezinárodní účetní standardy (IAS). IFRS není účetní systém, ale řád založený na zásadách (principle based), zaměřený na *konečný výsledek, ne však na postup používaný k jeho sestavení. Proto nepředepisuje žádnou standardní účetní osnovu, rozvahu nebo výsledovku.*<sup>147</sup>

#### 4. 2. 1. Orgány a instituce podílející se na tvorbě a vydávání IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví představují účetní standardy a interpretace, které vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board, IASB, dále také jen „Rada“) a její předchůdce – Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee, IASC). Rada představuje nezávislou entitu zodpovědnou za přípravu a vydávání účetních postupů, a to v globálním měřítku. *IASB se závázala vytvořit ve veřejném zájmu ucelený soubor vysoce kvalitních všeobecně přijímaných účetních standardů, podle nichž budou v standardních účetních závěrkách vykazovány informace tak, aby byly transparentní a porovnatelné.*<sup>148</sup> Rada zároveň spolupracuje s tvůrci národních standardů, aby tak vytvořila lepší podmínky pro dosažení celosvětové harmonizace účetních standardů.

Tzv. mateřským orgánem IASB, který zároveň zajišťuje její financování, je Nadace výboru IASC, známá pod zkratkou IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation, dále také jen „Nadace“). Byla založená jako nezisková společnost se sídlem v USA a k její činnosti přispívají velké účetní firmy, centrální a rozvojové banky, soukromé finanční instituce a průmyslové podniky z celého světa a jiné mezinárodní a profesní organizace.

Do role poradce IASB byl „nominovaný“ Poradní výbor pro standardy (Standards Advisory Council, SAC), který dále posiluje postavení a mandát IASB. Rada s ním konzultuje všechny hlavní projekty. Poradní výbor je oficiálním nástrojem umožňujícím dalším skupinám a jednotlivcům dávat návrhy a doporučení Radě, a to

<sup>147</sup> <http://www.educity.cz/portal/screen/inform/id/214520> (3. 2. 2007)

<sup>148</sup> IASB: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací. HZ Praha se souhlasem IASCF, Praha 2003. Předmluva k českému překladu

hlavně:

- doporučení týkající se priorit práce Rady;
- informace o dopadech navrhovaných standardů na uživatele a předkladatele účetních závěrek;
- další případné doporučení jak Radě, tak i Správcům.<sup>149</sup>

Poradní výbor se za normálních okolností schází minimálně třikrát do roka a jeho zasedání jsou veřejná.

Neméně podstatnou složku IASB představují tzv. Správce (Trustee). Jde o fyzické osoby zastupující různé zeměpisné oblasti a profese<sup>150</sup> a jsou jmenovaní členy Rady, Poradního výboru a Výboru pro interpretace (IFRIC). Správce přispívají k efektivnosti práce Rady, získávají prostředky, zodpovídají za změny v stanovách a schvalují rozpočet Rady. Zároveň stojí v čele Nadace (IASCF).

Standardsy vydané Radou nemusí pokrývat všechny problémové otázky a i jejich znění může vést k nevhodným či kontroverzním interpretacím. To je důvod existence Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC, dále také jen „Výbor“), který podporuje radu v tvorbě a zdokonalování standardů tak, aby z *takové spolupráce měli užitek jak uživatelé účetních výkazům tak i jejich předkladatelé a auditoři*.<sup>151</sup> Tím Výbor vytváří vhodné podmínky pro jednotné a přesné používání IFRS. Zkratkou IFRIC jsou označovány i jednotlivé konkrétní interpretace vydané tímto Výborem.

Pro podporu práce Rady existuje ještě Úřad IASB, který sídlí v Londýně a je řízený předsedou Rady.

#### 4. 2. 1. 1. IASC a IASB v minulosti

Dějiny mezinárodních standardů účetního výkaznictví se začaly psát 29. června 1973 prvním slavnostním zasednutím skupiny zástupců účetních organizací Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Holandska, Velké Británie a USA. Společně podepsali dohodu o založení Výboru pro mezinárodní účetní

149 K pojmu „Správce“ viz níže v textu.

150 Na základě stanov jsou jmenováni tak, že šest z nich je z Evropy, šest ze Severní Ameriky, čtyři z Asie a tři z jakéhokoliv světadílu s podmínkou zachování územní vyváženosti. Zároveň musí pět členů reprezentovat účetnickou profesi.

151 IASB: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací. HZ Praha se souhlasem IASCF, Praha 2003. str. 3





standards, tedy předchůdce IASB. Zároveň vznikly tzv. řídicí výbory pro úvodní tři projekty.

V roce 1975 vyšly dva první účetní standardy – IAS 1 a IAS 2.<sup>152 153</sup> Do konce sedmdesátých let se k Výboru postupně přidávaly i další státy z Evropy, Asie i Afriky. V roce 1977 vznikla Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants, IFAC) jako nezávislá instituce, která úzce spolupracovala s IASB. O dva roky později začal IASC spolupracovat s Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organization for Economic Co-operation and Development, OECD) na účetních standardech.

Na začátku osmdesátých let minulého století navázal Výbor spolupráci při vytváření a vydávání mezinárodních standardů i s tvůrci národních účetních norem a pro tyto účely vznikla Konzultační skupina. V roce 1982 se představitelé IFAC a IASC dohodli, že se počet členů Rady IASC zvýší na sedmáct. Z tohoto počtu bylo třináct jmenovaných Radou IFAC a čtyři zbývající místa obsadili zástupci organizací majících zájem a věnujících se finančnímu účetnictví a výkaznictví.

Spolupráce na mezinárodní úrovni se dále rozvíjela i v rámci prvního formálního setkání představitelů IASC a Komise pro cenné papíry Spojených států amerických (Securities and Exchange Commission, USA, US SEC) v roce 1984 a reakcemi Výboru na návrhy mezinárodních prospektů US SEC o rok později. V tomto období přispěla k rozvoji internacionality účetnictví i společná konference Výboru a Newyorské burzy cenných papírů (New York Stock Exchange, NYSE) a fórum OECD o harmonizaci účetnictví. Transparentnost Výboru zároveň posílilo zařazení skupiny finančních analytiků do jeho řad v roce 1986. O dva roky později se do jeho činnosti zapojila i Rada pro finanční účetní standardy (Financial Accounting Standards Board, FASB), která představuje obdobu IASC pro záležitosti finančního účetnictví a výkaznictví v USA. Ve stejné době vydal Výbor průzkum využití IAS.

Rok 1989 – rok sametové revoluce znamenal mírný převrat i v evropském světě účetnictví. Hermann Nordemann, prezident Evropské účetní federace (Fédération des Experts Comptables Européens, FEE)<sup>154</sup> podpořil mezinárodní harmonizaci a vyjádřil souhlas k většímu zapojení Evropy do činnosti IASC a otevřel

152 Zkratka IAS představuje International accounting standard, tedy Mezinárodní účetní standard.

153 Pro přehled všech mezinárodních účetních standardů viz příloha č. 4.

154 FEE je představitelkou účetní a auditorské profese v Evropě (viz též poznámka pod čarou č. 128).

tak dveře k intenzivnější evropské spolupráci s mezinárodními institucemi v této oblasti. IFAC současně přijala směrnice, podle kterých měly podniky veřejného sektoru dodržovat standardy IAS.

Počátky devadesátých let dvacátého století znamenaly pro IASC přijetí nového, z pohledu Evropy významného člena, a to Evropskou komisi, která se stala pozorovatelem a zároveň se zapojila do práce Konzultační skupiny. Ve stejném období došlo k rozšíření vlivu IASC i na americkém kontinentě, neboť se FASB ve svém plánu pro nejbližší léta zavázala podporovat mezinárodní standardy. Prostor pro širší spolupráci v oblasti účetnictví vytvořil i Výbor vydáním Záměru kompatibility finančních výkazů. V roce 1993 souhlasila Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (International Organization of Securities Commissions, IOSCO)<sup>155</sup> se zásadami mezinárodních standardů a podpořila, podobně jako o rok později SEC, i IAS 7, týkající se výkazů o tvorbě a užití.<sup>156</sup>

Rok 1994 přinesl schválení založení Poradního výboru IASC, který kromě funkce vyplývající z jeho názvu měl mít na starosti hlavně dohled nad bezchybným fungováním IASC. V následujícím roce se Výbor dohodl s představiteli IOSCO na kompletizaci zásadních standardů do roku 1999. Zároveň první německé společnosti zveřejnily své účetní výkazy vedené podle IAS.

V roce 1996 vydala Kontaktní komise EU prohlášení o kompatibilitě IAS s evropskými směnicemi, a to až na malé výjimky. Harmonizaci pravidel a úspěšné dokončení mezinárodních standardů podpořili i ministři Světové obchodní banky (World Trade Organization, WTO)<sup>157</sup>

155 IOSCO je sdružení regulátorů kapitálového trhu, které si stanovilo následující hlavní priority:

- součinnost vedoucí k zlepšení regulace s cílem zachovávat spravedlivé, výkonné a dobře fungující trhy;
- výměna informací a zkušeností s cílem podporovat rozvoj domácích trhů;
- společné úsilí zaměřené na efektivní dohled nad mezinárodními transakcemi s cennými papíry a na standardizaci těchto transakcí a
- vzájemná pomoc při prosazování integrity trhů prostřednictvím důsledného uplatňování stanovených standardů a současně efektivního vymáhání nápravy v případech jejího porušení.

Zdroj:

[http://www.sec.cz/export/CZ/Evropska\\_unie\\_a\\_mezinarodni\\_spoluprace/get\\_dms\\_file.do?FileId=2348](http://www.sec.cz/export/CZ/Evropska_unie_a_mezinarodni_spoluprace/get_dms_file.do?FileId=2348) (3. 2. 2007)

156 Známejší pod názvem cash-flow nebo přehled peněžních toků.

157 WTO byla založena k 1. 1. 1995. Má několik základních cílů, vyplývajících z tzv. Uruguayského kola jednání, z kterého vzešlo devatenáct dohod, dvacet čtyři rozhodnutí, osm ujednání a tři deklarace. Náplní práce této organizace je zvýšení životní úrovně, dosažení plné zaměstnanosti a vyšší a stále rostoucí úroveň reálného důchodu a efektivní poptávky, zvýšení výroby a obchodu se zbožím a službami, což umožní optimální využití světových zdrojů v souladu s cílem trvalého

O rok později vznikl Stálý interpretační výbor (Standing Interpretations Committee, SIC) jako orgán, který má na starosti tvorbu interpretací IAS před jeho závěrečným schválení Výborem. IASC také reagovala na potřebu rychle dostupných informací vytvořením své internetové stránky.<sup>158</sup> V roce 1998 vyšel první oficiální překlad Mezinárodních účetních standardů v němčině a počet zemí, ze kterých pocházejí představitelé IASC překročil jedno sto. Výbor zároveň podle plánu dokončil přípravu zásadních standardů.

Předposlední rok starého milénia se nesl ve znamení změn a posílení snah o sblížení účetních pravidel. Výbor jednohlasně schválil změnu struktury Rady IASC<sup>159</sup> na čtrnáct nezávislých Správců. Ministři financí skupiny G7 a Mezinárodní měnový fond vyjádřili společný názor o podpoře IAS, které by *posilnily mezinárodní finanční architekturu*.<sup>160</sup> Evropská účetní federace současně apelovala na používání IAS i bez příslušné evropské legislativy a v souvislosti s tím i na vytlačování amerických standardů GAAP.

Rok 2000 přinesl další změny. Členské organizace IASC schválily její restrukturalizaci a novou ústavu a Správcové jmenovali tehdejšího předsedu britské Rady pro účetní standardy, sira Davida Tweedieho, prvním předsedou přeměněné Rady IASC. IOSCO v této době doporučila, aby její členové povolili nadnárodním emitentům cenných papírů používat standardy vydané IASC v případě kótace na mezinárodních kapitálových trzích.

1. dubna 2001 vznikla nová instituce v souvislosti s mezinárodními účetními standardy. Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) tak nahradila svého předchůdce, přičemž převzala od IASC povinnosti spojené s přípravou nových standardů, pojmenovaných Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Správcové vyhlásili nové označení i složení Rady. Poté, co se IASB ujala svých úkolů, rozhodla o tom, že *všechny standardy a interpretace vydané jejím předchůdcem zůstávají v platnosti až do okamžiku jejich zrušení*.<sup>161</sup> V souvislosti se

rozvoje, dosáhnoutí mnohostranně závazných pravidel mezinárodního obchodu, jeho liberalizace, zajištění transparentnosti a stability obchodu.

In: <http://www.mpo.cz/dokument7894.html> (3. 2. 2007)

158 Vzhledem k pozdějšímu vývoji má tato stránka dnes podobu [www.iasb.org](http://www.iasb.org).

159 Rada IASC představovala užší skupinu, zaměřenou na vydávání nových mezinárodních účetních standardů.

160 Deloitte: IFRS do kapsy. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Deloitte, Praha 2006. str. 13

161 IASB: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací. HZ Praha se souhlasem IASCF, Praha 2003. Předmluva.

všemi změnami vznikla Nadace výboru IASC jako mateřský orgán a spolu s ní přemístila IASB svoje sídlo na novou adresu.<sup>162</sup>

V následujícím roce byl Stálý interpretační výbor přejmenován na Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) a pod novým jménem uskutečnil svoje první setkání. Jeho úlohou nebyla jen interpretace tehdejších IAS a IFRS, ale i zodpovědnost za včasné poskytování pokynů, které souvisí s otázkami neobsaženými v mezinárodních standardech. Ve sjednocování pravidel pokračovali i IASB a FASB, když vydali tzv. Norwalkskou dohodu, tj. memorandum, v kterém se zavázali spolupracovat na odstranění rozdílů mezi IFRS a US GAAP a koordinaci jejich budoucích programů v otázkách finančního výkaznictví a účetnictví. IASB proto vydala propoziční návrhy třech nových a dodatky k šestnácti existujícím standardům.

V červnu 2003 byl vydaný první vlastní standard IASB s označení IFRS 1, krátce nato i návrhy dalších dvou standardů a v rámci projektu novelizace 13 revidovaných standardů IAS. V následujícím roce vydáním čtyř IFRS, dvou revidovaných IAS a dodatku k standardu o finančních instrumentech do konce března 2004 IASB ukončila svoji „stabilní platformu“ standardů pro použití společnostmi přijetím těchto standardů od ledna 2005.<sup>163</sup> Později v tomto roce vydala Rada ještě jeden standard a svůj první diskuzní článek. Zároveň prezentoval Výbor pro interpretace prvních pět finálních verzí interpretací – IFRIC 1 až 5.<sup>164</sup>

Správcové publikovali doplněnou ústavu IASCF v roce 2005. V této době vznikl sedmý standard a související interpretace, které tak pokračovaly v řadě svých předchůdců. Poslední IFRS 8 byl přijat na sklonku roku 2006, do dnešního dne<sup>165</sup> však nevstoupil v platnost.

#### 4. 2. 1. 2. IASB dnes a postup přijetí IFRS

Rada pro mezinárodní účetní standardy je nezávislá, soukromě financovaná organizace, jejíž úlohou je vytvářet všeobecně přijatelné srozumitelné účetní standardy. V současné době sídlí v Londýně a má čtrnáct členů, kteří pocházejí z devíti zemí a zastupují širokou škálu profesního prostředí. Do funkce předsedy byl

<sup>162</sup> 30 Cannon Street, Londýn

<sup>163</sup> <http://www.iasb.org/About+Us/About+the+Foundation/History.htm> (3. 2. 2007)

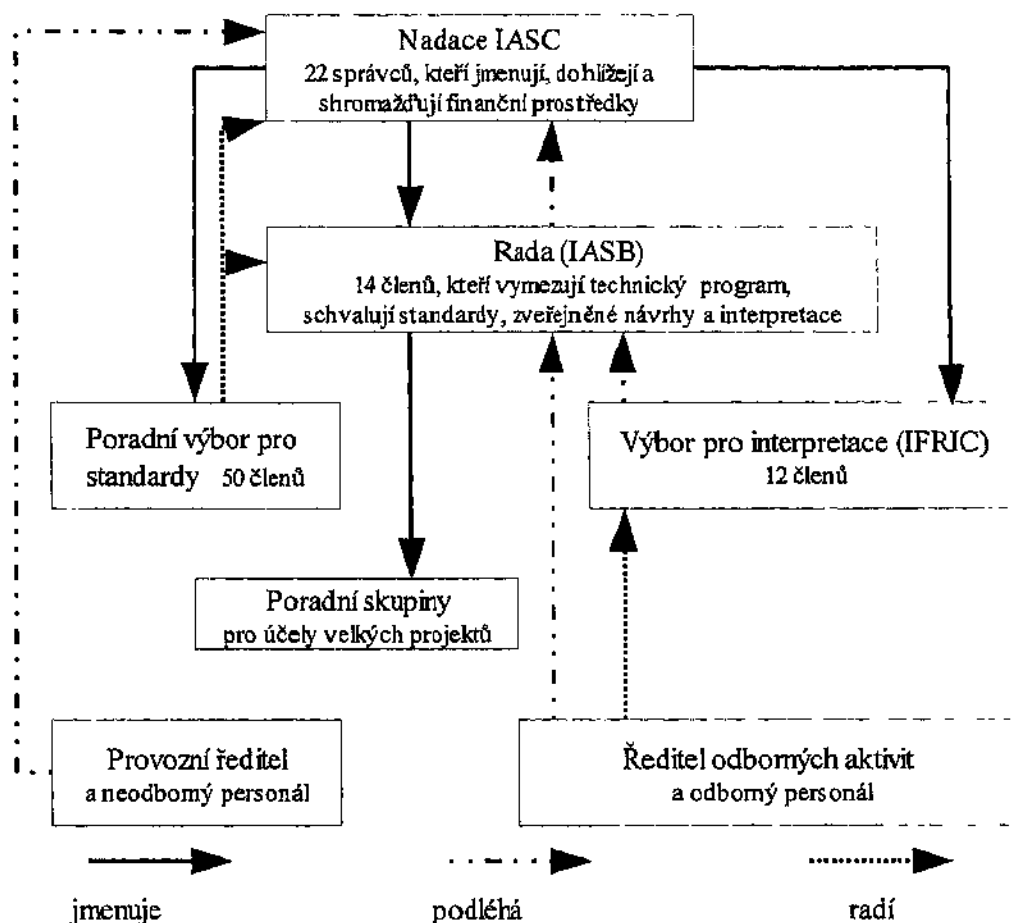
<sup>164</sup> Na významnosti výše uvedeného nic nemění fakt, že IFRIC 3 byl posléze zrušen.

<sup>165</sup> 3. 2. 2007

k 1. lednu 2001 nominovaný Prof. Sir David Tweedie, PhD., skotský autorizovaný účetní oceněný čestnými tituly několika britských univerzit. Na tomto postě setrvává i v současnosti.

Rada je však jen jednou ze složek „mašinerie“ spolupracující při tvorbě mezinárodních účetních standardů. Přehled zúčastněných institucí a jejich vzájemné vztahy zobrazuje graf č. 1:

Graf č. 1 Organizace účastníci se na přípravě tvorbě IFRS



Zdroj: IASB, Deloitte<sup>166</sup>

166 <http://www.iasb.org/About+Us/About+Us.htm> (27.2.2007),  
Deloitte: IFRS do kapsy. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Deloitte,  
Praha 2006. str. 12

Do dnešních dnů vydal Výbor IASC čtyřicet jedna Mezinárodních účetních standardů (IAS) a jeho nástupce, IASB, osm Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS).<sup>167</sup> Tomu, aby v současnosti mezinárodní účetní standard získal konečnou podobu, předchází celá řada procesů nutných k jeho projednání, schválení a vydání. Obvyklý postup tvoří především:

1. Stanovení agendy – Rada IASB ustanoví Řídící výbor, který identifikuje a prozkoumá sporné účetní záležitosti a zváží aplikaci Koncepčního rámce<sup>168</sup> pro tyto záležitosti. Při zvažování, zda navržená agenda splní očekávání uživatelských potřeb, bere IASB do úvahy faktory jako souvztažnost informací se zájmy uživatelů, existující směrnice, možnost rostoucí konvergence a jiné. Prvotní diskuse a připomínkování v otázkách standardů se vede na veřejných shromážděních Rady.
2. Plánování projektu – Rada vypracuje vlastní připomínky k hlavním bodům. V této fázi se IASB rozhoduje, či standard v budoucnosti vytvoří sama nebo ve spolupráci s navrhovateli jiných standardů.
3. Vývoj a zveřejnění diskusního návrhu zásad k připomínkám (Discussion paper). – Řídící výbor obvykle zveřejní návrh zásad k diskusím. Tento krok není povinný, avšak jestliže se IASB rozhodne ho vynechat, popíše důvody svého postupu. Diskusní návrh obvykle obsahuje komplexní přehled daného tématu, možné přístupy a řešení, předběžné názory jeho autorů nebo IASB a výzvu k připomínkám a komentářům. Připomínkové řízení běžně trvá sto dvacet dní.
4. Vývoj a vydání Zveřejněného návrhu (Exposure draft). – na rozdíl od předcházejícího kroku je tato fáze povinná součástí procesu vydávání účetního standardu. Řídící výbor prozkoumá připomínky k návrhu zásad a připraví předběžné znění Zveřejněného návrhu na podkladě výzkumů IASB, doporučení, a po zohlednění připomínek a komentářů k diskusnímu návrhu. Potom již nic nebrání IASB schválit a vydat Zveřejněný návrh, který je znovu předmětem připomínkového řízení po dobu jednoho až tří měsíců.
5. Vývoj a vydání konkrétního IFRS – Rada prozkoumá připomínky ke Zveřejněnému návrhu, které vyhodnotí a dále postupuje dvěma způsoby:

<sup>167</sup> Přehled jednotlivých standardů a jejich historický vývoj viz příloha č. 4.

<sup>168</sup> Koncepčnímu rámci se bude věnovat následující část rigorózní práce.

- vydá Druhý zveřejněný návrh, v případě, že nastanou podstatné skutečnosti během připomínkového řízení, které ji k tomu vedou,
- vydá návrh konkrétního IFRS, který je obvykle předmětem externí recenze, často prováděné zástupci IFRIC. Tento postup vede po zhodnocení všech připomínek, komentářů, návrhů a doporučení a po schválení všemi potřebnými institucemi k vydání konečného Mezinárodního standardu účetního výkaznictví.

Většina dnešních mezinárodních účetních standardů má jednotnou strukturu.

Každý z nich je přitom rozdělený do čtyř hlavních částí:

- a) definice pojmů, se kterými standard pracuje;
- b) způsoby oceňování;
- c) kritéria pro rozpoznání (vykázání) položky v účetní závěrce;
- d) požadavky na zveřejnění.

6. Procedury po vydání IFRS – po vydání standardu se konají pravidelné shromáždění IFRS se zainteresovanými stranami, včetně vydavatelů jiných účetních standardů, jejichž cílem je *pomoci pochopit neočekávané problémy, které se vztahují k praktickým implementacím a potenciální dopad jejich návrhů.*<sup>169</sup> IASB přitom zohledňuje komentáře ze strany SAC, IFRIC, vydavatelů jiných standardů i ústavodárců jednotlivých zemí.

#### 4. 2. 2. Koncepční rámec IFRS pro sestavení a předkládání účetní závěrky

Představení a pochopení IFRS se neobjede bez popsání Koncepčního rámce IASB (dále také jen „rámec“). *Principy uvedené v tomto rámci poskytují základ pro tvorbu účetních standardů a základnu, na kterou je možné odkazovat při přípravě účetních závěrek v případech, kdy neexistují konkrétní pravidla.*<sup>170</sup> Koncepční rámec v této podobě není zahrnutý v české účetní legislativě. V určité části ho nahrazuje zákon o účetnictví, avšak v tomto předpise chybí definice složek finančních výkazů, či účetních přístupů.

Hlavním účelem rámce je pomáhat Radě při vývoji budoucích a

<sup>169</sup> Překlad autora: IASCF: Due Process Handbook for the International Accounting Standards Board. IASCF, 2006. str. 13

<sup>170</sup> PriceWaterhouseCoopers: IFRS a české účetní předpisy. Podobnosti a rozdíly. MFČR a Price Waterhouse Coopers, 2004. str. 13

přezkoumávání existujících IFRS. Nápomocný má být též při prosazování harmonizace účetních standardů a právních předpisů, vztahujících se k předkládání účetní závěrky, a to formou snižování počtu alternativních účetních řešení dovolených mezinárodními účetními standardy, čímž přispívá k jednotnější formě výkazů všeobecně. Dále je jeho cílem přispívat k práci auditorů, sestavovatelů účetních závěrek a uživatelů tohoto výkazu při interpretaci informací z něho vyplývajících.

Koncepční rámec není sám o sobě standardem, nedefinuje proto řešení žádného konkrétního problému a v případě konfliktu se standardem má přednost samotný standard. Je však nevyhnutelným východiskem pro pochopení a přípravu jednotlivých standardů i správné vnímání úlohy IFRS jako celku. Rámec vymezuje:<sup>171</sup>

- cíl a obsah účetní závěrky;
- uživatele účetní závěrky;
- základní předpoklady zpracování účetní závěrky;
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky;
- obsah, způsob rozpoznání a oceňování základních prvků účetní závěrky a
- pojetí kapitálu a uchovávání kapitálu.

V tomto pořadí se jednotlivým bodům budeme věnovat v dalších kapitolách.

#### 4. 2. 2. 1. Cíl a obsah účetní závěrky

Účetní závěrka má poskytovat informace především o finanční pozici podniku a jejích změnách, o výkonnosti daného subjektu, o důkladnosti a zodpovědnosti hospodaření managementu a podstatných náležitostech společnosti, které jsou užitečné pro široký okruh uživatelů. Závěrka však nemůže poskytnout všechny informace potřebné k uskutečnění ekonomických rozhodnutí, vzhledem k ovlivnění finanční pozice podniku různými faktory, především *...ekonomickými zdroji, které využívá, jeho finanční strukturou, likviditou, solventností a jeho schopností přizpůsobit se změnám v okolí, ve kterém podniká.*<sup>172</sup>

Účetní závěrka se v souladu s koncepčním rámcem Mezinárodních standardů

171 Třídění převzato z: Šrámková, A., Janoušková, M.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace. Institut svazu účetních, Praha, 2004. str. 11

172 IASB: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a interpretací. HZ Praha se souhlasem IASCF, Praha 2003. str. F-10



účetního výkaznictví skládá z pěti složek:<sup>173</sup>

1. rozvaha obsahuje především informace o finanční pozici;
2. výkaz zisku a ztráty odráží informace o výkonnosti podniku;
3. výkaz uznaných zisků a ztrát zahrnuje např. nejen čistý zisk, ale i další zisky (z přecenění pozemků a staveb, z kurzových rozdílů atd.) vykazované přímo ve vlastním kapitálu;
4. přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, které spojuje skutečnost, že oba představují způsob vykazání změn ve finanční pozici společnosti;
5. příloha k účetní závěrce, která popisuje účetní pravidla. Její součástí bývá vysvětlující komentář a doplňující tabulky, jejichž úlohou je dodatečně informovat o složkách rozvahy a výkazu zisku a ztráty a poskytnout zprávy o rizicích a nejistotách, zdrojích a závazcích neuvedených v rozvaze.

#### 4. 2. 2. 2. Uživatelé účetní závěrky

Koncepční rámec definuje několik skupin uživatelů účetní závěrky. Mezi nejdůležitější patří investoři, kteří poskytují kapitál, a jejich poradci. Ti zjišťují riziko a rentabilitu vložených investic a pro svá rozhodnutí potřebují relevantní informace, na jejichž podkladě se dále mohou rozhodovat.

Další skupinu představují zaměstnanci, často zastupovaní reprezentativními skupinami. Jejich cílem je udržovat informovanost o stabilitě a ziskovosti zaměstnavatele, která nabízí přehled o možnostech poskytování odměn či jiných zaměstnaneckých benefitů.

Třetím velkým uživatelem výkazů jsou poskytovatelé vypůjčeného kapitálu, tedy věřitelé společností. Jejich zájmem je mít přehled o poskytnutých úvěrech a schopnosti dlužníka je splácet i s dohodnutými úroky, často v delším časovém horizontě. Naopak dodavatelé a jiní obchodní věřitelé se budou zajímat o podnik z hlediska kratšího období, především o včasné uhrazení jejich pohledávek.

<sup>173</sup> Podle české právní úpravy, tj. podle zákona o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb. a Českých účetních standardů je podnik povinný sestavit rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu k účetní závěrce. Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu jsou předmětem účetní závěrky v plném rozsahu. Výkaz uznaných zisků a ztrát není v České republice požadovaný, významné položky zvýšení či snížení jednotlivých položek vlastního kapitálu jsou prezentované v přehledu o změnách vlastního kapitálu.

Zákazníci a odborná veřejnost vyžadují informace o budoucnosti podniku, protože je různými způsoby ovlivňují, obzvláště v případech, kdy mají s podnikem dlouhodobý vztah nebo jsou dokonce na jeho činnosti závislí.

Poslední větší skupinou uživatelů je vláda a její orgány a úřady. Informace získané z účetních výkazů jim pomáhají v rozdělování ekonomických zdrojů, v určování daňové politiky i pro zjišťování národního důchodu a jiných statistických údajů.

Každá ze skupin uživatelů účetních závěrek má specifické požadavky a informační potřeby. Existují však i společné nároky, které vzhledem ke své komplexnosti nejlépe vyjadřuje účetní závěrka splňující požadavky investorů, protože obsahuje informace, o kterých lze s jistou dávkou nadsázky říci, že uspokojuje „informační nenasytnost“ všech ostatních skupin.

Hlavní zodpovědnost za zpracování a předkládání závěrky leží na managementu společnosti. Ten má přístup i k doplňkovým informacím, na jejichž základě plánuje a rozhoduje. Tyto informace však již nejsou předmětem Koncepčního rámce.

#### 4. 2. 2. 3. Základní předpoklady zpracování účetní závěrky

V Koncepčním rámci jsou vymezené dva základní předpoklady, o kterých se zmiňuje i IAS 1 – Sestavení a zveřejnění účetní závěrky. Z principů účetnictví, které byly popsány v úvodu této práce, se jedná o aktuální zásadu a princip nepřetržitého trvání podniku.

Účetní závěrka sestavená podle aktuálního principu informuje nejen o minulých dějích, ale i o závazcích a zdrojích, které představují budoucí nutnost platit, resp. budoucí přírůstek peněz, pokud tyto transakce věcně a časově souvisí s budoucím obdobím.

Předpoklad nepřetržitého trvání podniku v praxi znamená, že společnost nebude v příštím účetním období nucená vstoupit do konkurzu či likvidace, popř. nebude muset podstatně omezit rozsah předmětu podnikání. Pokud by uvedené skutečnosti hrozily, je společnosti povinna vydat a posléze zveřejnit účetní závěrku zpracovanou na jiné bázi, tedy na bázi, která odráží předpokládané ukončení činnosti

podniku.

#### 4. 2. 2. 4. Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

Kvalitativní charakteristiky reprezentují vlastnosti závěrky, které ji činí užitečnou pro uživatele. Obecně vzato jde o:

1. **Srozumitelnost** – informace obsažené v účetních výkazech jsou lehce srozumitelné uživatelům, kteří *mají dostatečné znalosti podnikatelských a ekonomických aktivit, účetnictví a vůli studovat informace s náležitou péčí*.<sup>174</sup> Informace náročnější na chápání a interpretaci by přitom neměly být ze závěrky vylučované jen kvůli jejich vyšší obtížnosti.
2. **Relevance** – informace je relevantní tehdy, jestliže poskytuje možnost hodnotit minulé, současné a budoucí události a zároveň potvrzuje nebo koriguje minulé rozhodnutí a hodnocení. Relevanci informací ovlivňují:
  - podstata – např. už samotné vykazání nového produktu může mít dopad na rozhodování uživatele, ačkoli výnosy z jeho prodeje nejsou co do hodnoty podstatné;
  - významnost – informace je významná, jestliže už i její vynechání nebo chybné uvedení způsobí změnu rozhodování uživatele. Je třeba dodat, že IFRS nemají významnost nijak kvalifikovanou.
3. **Spolehlivost** – informace je považována za spolehlivou, jestliže neobsahuje významné chyby či zkreslení a není předpojatá, takže se na ní uživatel může spolehnout. Koncepční rámec přiřazuje informacím několik vlastností, na jejichž základě je možno ji považovat za spolehlivou. Konkrétně jde o důvěryhodné zobrazení, převahu obsahu nad (právní) formou, nestrannost, opatrnost a úplnost. Převaha obsahu nad formou znamená to, že zúčtované transakce zobrazují podstatu a ekonomickou realitu, nejen jejich právní formu. Opatrnost je potřebné brát v úvahu při posuzování aktiv či výnosů, které mohou být nadhodnocené, nebo naopak počítat s možným podhodnocením nákladů a závazků.
4. **Porovnatelnost** – na to, aby měli uživatelé možnost uskutečnit správné

<sup>174</sup> IASB: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací. HZ Praha se souhlasem IASCF, Praha 2003. str. F-13

rozhodnutí, musí mít k dispozici účetní závěrky společností v průběhu času na identifikování trendů v jeho finanční pozici a výkonnosti. Taktéž je nutné mít možnost porovnat závěrky různých podniků pro vyhodnocení relativnosti výkonnosti a finančních schopností podniku. Z tohoto důvodu je potřebná určitá konzistentnost v oceňování a vykazování všeobecně. Musíme však zdůraznit, že potřeba porovnatelnosti není to samé jako sjednocení pravidel účtování a vykazování. Hledisko porovnatelnosti by se tedy nemělo stát překážkou při sestavování nových účetních standardů.

5. Pravdivý a věrný obraz – ačkoli se Koncepční rámec IFRS těmito pojmy přímo nezabývá, při respektování kvalitativních charakteristik a konkrétních účetních standardů bude účetní závěrka při sestavení reprezentovat stav, který můžeme označit za věrný a poctivý obraz společnosti.

#### 4. 2. 2. 5. Způsob rozpoznání a oceňování základních prvků účetní závěrky

Koncepční rámec definuje širokou škálu důsledků finančních transakcí uvedených v účetní závěrce. Mezi základní prvky rozvahy náleží:<sup>175</sup>

- aktivum představuje zdroj řízený podnikem, který vznikl jako výsledek minulých skutečností a který je nositelem budoucího ekonomického prospěchu;
- závazek znamená současnou povinnost podniku, jejíž vznik je důsledkem minulých skutečností a od jehož vyrovnání se předpokládá odtok zdrojů ve významu ekonomického prospěchu podniku;
- vlastní kapitál z účetního pohledu je podíl aktiv společnosti po odečtení všech závazků.

Za stěžejní prvky výsledovky můžeme považovat:

- výnosy zvyšují ekonomický prospěch podniku během účetního období formou zvýšení hodnoty aktiv nebo snížením závazků, což má za následek zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem vlastníků;
- náklady snižují ekonomický prospěch během účetního období formou čerpání aktiv či vznikem závazků, což má za následek snížení vlastního kapitálu.

<sup>175</sup> Členění převzato z: IASB: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací. HZ Praha se souhlasem IASCF, Praha 2003, str. F-19

Položka, která vyhovuje jedné z uvedených definic, se rozpozná, jestliže je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch z ní poplyne do (anebo z) podniku a současně jestliže má položka cenu (náklady) či hodnotu, kterou je možné spolehlivě určit.<sup>176</sup>

Oceňování tvoří třetí fázi vykazání položky v účetní závěrce v souladu s požadavky IASB. Pro stanovení hodnoty, kterou se daná položka vykáže, existují čtyři oceňovací báze,<sup>177</sup> a to:

1. historická cena – částka vynaložená na získání aktiva v době nákupu;
2. reprodukční cena – částka, která by musela být uhrazena, jestliže by se aktivum nebo jeho ekvivalent kupoval dnes;
3. realizovatelná hodnota – částka, která by byla v současnosti získána při tržním prodeji aktiva a
4. současná hodnota ~ současná diskontovaná hodnota budoucích peněžních toků, vyvolaná budoucím prodejem či použitím aktiva.

#### 4. 2. 2. 6. Pojetí kapitálu a uchování kapitálu

Kapitál je chápáný jako synonymum čistých aktiv či vlastního kapitálu společnosti, např. investovaných peněz nebo kupní síly. Konceptní rámec rozlišuje:

- produkční kapitál, považovaný za kapacitu podniku, která je produktivní a je možné ji vyjádřit např. v jednotkách výroby za den;
- finanční kapitál, pojem aplikovaný v případě nominálního vyjádření investovaného kapitálu či kupní síly tohoto kapitálu.

Pojetí uchování produkčního kapitálu představuje vyjádření dosáhnutí zisku, jen jestliže fyzická produkční kapacita podniku na konci účetního období převyší fyzickou produkční kapacitu na začátku období, přičemž je potřebné vyloučit vliv vkladů a výběrů kapitálu vlastníky během tohoto období. Změny cen aktiv jsou považované za změny v ocenění zmíněné fyzické produkční kapacity, tvoří tedy část vlastního kapitálu.

<sup>176</sup> V české právní úpravě nejsou vymezeny žádné základní prvky a tedy ani způsob jejich rozpoznávání.

<sup>177</sup> Úprava oceňování v oblasti účetnictví v České republice je zakotvena ve čtvrté části zákona o účetnictví, která rozeznává celkem šest oceňovacích bází: pořizovací cena, vlastní náklady, reprodukční pořizovací cena, čistá prodejní cena, reálná hodnota, jmenovitá hodnota.

Obdobně je v pojetí uchování finančního kapitálu dosažený zisk, jen jestliže peněžně (či hodnotově) vyjádřená čistá aktiva na konci účetního období převáží takto vyjádřená aktiva na začátku období, po vyloučení vlivu vkladu a výběrů kapitálu vlastníky během tohoto období. Uchování finančního kapitálu je možné měřit buď v jednotkách stálé kupní síly anebo v nominálních peněžních jednotkách.

#### 4. 2. 3. Základní rozdíly mezi IFRS a českou úpravou účetnictví

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví<sup>178</sup> nejsou všeobecně závaznou právní normou, mohou však být přijímané do národních i nadnárodních legislativ. To, do jaké míry budou implementované a používané, závisí od konkrétního právního prostředí. Naproti tomu je česká legislativa závazná pro všechny účetní jednotky definované zákonem o účetnictví a je založená na pravidlech, které podléhají požadavkům a předpisům Evropského společenství.

Vzhledem k podstatě obou systémů existují mezi nimi celé skupiny rozdílů, a to jak všeobecného charakteru, zasahujícího do samotné koncepce, tak i v mnohých konkrétních otázkách. Hlavní odlišnosti v komplexním pojetí je možné pozorovat v následujících oblastech:<sup>179</sup>

- Česká účetní legislativa je založená na pravidlech zatímco IAS/IFRS koncepčně vychází z principů.
- Daňová základna v ČR stále vychází z účetní legislativy. Proto jsou mnohé odhady a uvážení činěné s ohledem na potenciální daňové dopady, což může vést k přijetí postupů, které jsou daňově výhodnější namísto toho, aby věrně a poctivě odrážely stav skutečnosti.
- Účetní legislativa v České republice pokládá nekonsolidovanou účetní závěrku za základní a primární. IFRS je naproti tomu soustava účetních principů určená hlavně kótovaným společnostem, v kterých základním zdrojem informací je konsolidovaná účetní závěrka, zatímco nekonsolidované výkazy

178 V celé subkapitole a navazující příloze je na konkrétní mezinárodní standard účetního výkaznictví odkazováno spolu s pořadovým číslem příslušného standardu. Zkratkou IFRS se proto v následujícím textu budou rozumět mezinárodní účetní standardy všeobecně, tj. jak IAS 1-41, tak IFRS 1-8 a jejich interpretace.

179 Převzato z: MFČR, Ernst & Young: Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou. MFČR, Ernst & Young v spolupráci s Evropskou unií, 2005. str. 1-2

mohou sloužit jako doplňkový zdroj zpráv o stavu a pozici podniku.

- Ve vztahu k své povaze neobsahuje česká právní úprava úplný koncepční rámec, a to hlavně k prvkům jako popis a definice jednotlivých součástí účetní závěrky, či diskuzi o základních účetních metodách a koncepcích.
- V mezinárodních standardech je upřednostňovaný pohled na podstatu aktiva či závazku ve smyslu ekonomické podstaty a ekonomického vlastnictví. Oproti tomu v české legislativě převládá právní podstata a v otázkách vlastnictví slouží jako základní východisko převod právního titulu.<sup>180</sup>

#### 4. 2. 4. Zhodnocení mezinárodních účetních standardů

Při hodnocení mezinárodních účetních standardů musíme brát v úvahu důvody vzniku těchto účetních předpisů. Jejich existence byla podmíněna nutností vytvořit účetní systém, který by odrážel potřeby nadnárodních společností a dále pak především jejich potenciálních investorů (jak již bylo popsáno výše). Jako takové se do nedávné doby autoři těchto předpisů vůbec nezajímali o problematiku účetních výkazů malých a středních podniků a je podle mého názoru chválihodné, že se v současné době pracuje na vydání Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky.<sup>181</sup>

Tyto předpisy, vzhledem ke své supranacionalitě, jsou oproštěny od závazků vycházejících z historie a tradic jednotlivých zemí i od závislosti na jiných právních odvětvích.<sup>182</sup> Domnívám se, že řada rozdílů vůči české i jiným národním úpravám vyplývá právě z tohoto postavení zesílené organizační nezávislosti IASB. Hodnocení jednotlivých rozdílů by značně překračovalo rámec této práce, dovoluji si to však shrnout slovy, že účetní výkazy sestavené podle IAS/IFRS a jejich interpretací daleko více odpovídají věrnému a poctivému zobrazení stavu hospodaření podniku, než je tomu např. u účetních závěrek sestavených podle českého práva.

Ačkoli někteří odborníci kritizují složitost celého procesu přijímání IFRS, podle

180 Odlišností v konkrétních detailech existuje poměrně vysoký počet, ale vzhledem k právnímu zaměření této práce by jejich zařazení do vlastního textu bylo nadbytečné. Nicméně pro kompletnost výkladu, zejména ve spojitosti s pátou kapitolou, považuji za vhodné se o rozdílech, které se dají považovat za zásadní a způsobují disproporce v účetních závěrkách sestavených podle českých účetních předpisů a podle IFRS, zmínit alespoň v příloze č. 5.

181 Dne 15. února 2007 byl veřejnosti představen tzv. Exposure draft (Zveřejněný návrh) tohoto předpisu.

182 Jako je tomu např. u nás ve vztahu k účetnímu a daňovému právu.

mého názoru právě tento propracovaný systém vytváření jednotlivých standardů a jejich interpretací zajišťuje jejich vysokou odbornost a širokou využitelnost v různých národních podmínkách, a to i přes nutnost reforem národních legislativ.

#### 4. 3. US GAAP

Pojem US GAAP (US<sup>183</sup> Generally Accepted Accounting Principles) bývá do češtiny překládán jako „Americké (vše)obecně uznávané účetní zásady“. Toto sousloví však zcela nevystihuje úlohu těchto předpisů. Jako charakteristiku lze uvést následující citaci: *Obecně uznávané účetní zásady představují konvence, pravidla a postupy nezbytné k definování všeobecně přijímané účetní praxe v daném čase. Zahnují nejen obsáhlého průvodce obecnými aplikacemi, ale rovněž podrobné návody a postupy. Obecně uznávané účetní zásady jsou konvenční – to znamená, že se stávají obecně uznávanými spíše dohodou (často mlčenlivou dohodou) než formálním odvozením z řady postulátů nebo základních konceptů. Zásady se vyvinuly na bázi experimentu, zdravého rozumu, zvyku, obvyklé praxe a (ve významném rozsahu) na bázi praktické potřeby.*<sup>184</sup>

Systém US GAAP byl po desetiletí přijímán jako ucelený a tím vylučující jakékoliv zkreslování hospodářských výsledků podniků. První pochyby vznikly, když v roce 2002 na zfalšované účetní výkazy doplatila společnost Enron, jedna z pěti největších společností vyskytujících se na americkém trhu, následovaná dalšími nadnárodními „giganty“. Negativnímu dopadu tohoto skandálu se nevyhnula newyorská burza, americká vláda ani celková ekonomika ve Spojených státech. Ani rychlé vydání na americké poměry tvrdého zákona,<sup>185</sup> který nezvykle zasahoval do práva společností, nezastavilo bouřlivé diskuze odborné veřejnosti nad otázkou, který ze světových účetních systémů je ten správný.

183 Vzhledem k tomu, že pojem GAAP bývá používán pro označení národních účetních předpisů, zkratka US představuje zemi původu a to Spojené státy americké. Z dalších „GAAPů“, které se dostaly do povědomí širší veřejnosti, lze uvést UK GAAP (britské GAAP), či Aus GAAP (tedy australské GAAP). Pro doplnění uvádím, že např. v textech IFRS zkratka GAAP představuje jakoukoliv národní účetní úpravu. .

184 Překlad autora: Delaney, P. R., Epstein, B. J., Adler, J. R., Foran, M. F.: GAAP 2000 – Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2000. John Willey & Sons, 2000. str. 3

185 Sarbanes-Oxley Act



Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsme si již představili, v následujícím textu se budeme věnovat právě Americkým všeobecně uznávaným zásadám.

#### 4. 3. 1. Orgány a instituce vydávající US GAAP

##### 4. 3. 1. 1. Historie US GAAP a institucí je vydávajících

Myšlenka vytvoření všeobecně uznávaných účetních zásad se plně prosadila v třicátých letech minulého století po „krachu“ newyorské burzy cenných papírů jako jeden z možných nástrojů k předcházení podobných situací. Americká vláda v roce 1933 pověřila nejvyšší burzovní instituci své země – SEC (Security and Exchange Commission, Komise pro cenné papíry a burzy) sestavením souboru účetních předpisů. Ta svoji úlohu v této otázce delegovala na Americký svaz účetních (American Institute of Accounting, AIA),<sup>186</sup> který pak dále přenesl tuto pravomoc na svou nově vzniklou Komisi pro účetní postupy (Committee on Accounting Procedure, CAP). Ta v této oblasti působila dvacet jedna let a za dobu své existence (byla nahrazena Radou pro účetní standardy a posléze zrušena v roce 1959) vydala padesát jedna čísel Bulletinu o výzkumu v účetnictví, které byly později jejími nástupci uznány za GAAP. V letech 1959 až 1973 tvořil účetní předpisy další orgán AICPA - Rada pro účetní standardy (Accounting Principles Board, APB), který byl tvořen předními odborníky z největších auditorských firem USA. Postupem času se však Rada rozrůstala a vzhledem k předchozím zaměstnaneckým poměrům svých členů se často ocitala na hranici nezávislosti a tím přestávala vyhovovat účelu, pro který byla založena. Nicméně většina z třiceti jedna názorů, které vydala během dvaceti čtyř let, náleží do dnešních dnů mezi americké účetní předpisy v podobě GAAP.

---

<sup>186</sup> Dnes je známý jako Americký svaz certifikovaných účetních (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA).

#### 4. 3. 1. 2. Instituce zajišťující vydávání US GAAP<sup>187</sup>

*Základní struktura orgánů garantujících tento proces (tj. proces vydávání GAAP) se skládá ze tří orgánů ... , z nichž každý má svá práva, povinnosti a postavení v rámci této struktury.<sup>188</sup>*

Nejvyšší orgán celé institucionální struktury představuje Zakládající organizace finančního účetnictví (Financial Accounting Foundation, FAF), která je neziskovou organizací a zároveň i mateřskou společností pro FASB a FASAC – dalších dvou subjektů, které se podílejí na vzniku US GAAP. Podle zákona se FAF stará především o podporu vzdělávání všech osob zainteresovaných v otázkách finančního účetnictví a o uvádění v platnost standardů finančního účetnictví a jejich zdokonalování. Z tohoto pohledu se nejpodstatnějším problémem jeví získávání finančních prostředků pro celou organizační strukturu při zachování nezávislosti těchto institucí.<sup>189</sup>

Rada pro vydávání standardů finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board, FASB)<sup>190</sup> řídí samotné vydávání jednotlivých předpisů náležejících do souboru US GAAP. V jejím čele stojí sedmičlenné vedení, jehož členové jsou jmenováni FAF vždy na sedmileté funkční období. Významnou část práce na tvorbě nových norem odvádí čtyřiceti až padesátičlenné Výzkumně-technické oddělení (Research and Technical Activities, RTA), které by se s lehkou nadsázkou mohlo nazvat „mozkem“ celé struktury.

Poslední organizací z této soustavy je Poradní orgán pro standardy finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Advisory Council, FASAC). Minimální

187 Další informace viz internetové stránky: <http://www.fasb.org/>.

188 Müllerová, L.: Proces tvorby US GAAP (jako inspirace pro tvorbu českých účetních standardů). roj: nb.vse.cz/fak1/cefius/Obcasnik2/Dokumenty/Mullerova.doc (25. 2. 2007). str 2

189 V současnosti se na financování této organizační struktury podílí osm institucí:

- Americký svaz účetních (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA),
- Asociace pro cenné papíry (Securities Industry Association – SIA),
- Asociace výzkumu, investic a řízení (Association for Investment, Management and Research – AIMR),
- Finanční výkonný institut (Financial Executives Institute – FEI),
- Institut manažerského účetnictví (Institute of Management Accountants – IMA),
- Americká účetní asociace (American Accounting Association - AAA),
- Asociace finančníků na vládní úrovni (Government Finance Officers Association),
- Národní asociace auditorů a finančních ředitelů (National Association of State Auditors, Comptrollers, and Treasurers).

190 FASB má obdobné postavení jako IASB v případě tvorby IFRS.

počet členů podle stanov je stanoven na dvacet, ale přesné číslo se každoročně mění a pohybuje se mezi dvaceti až třiceti. Členy jmenuje FAF a členství v této instituci je považováno za čestné a není finančně odměňováno. Slovo „poradní“ v názvu tohoto subjektu již předznamenává jeho úlohu. FASAC poskytuje FASB rady ve dvou základních oblastech a to v otázkách finančního účetnictví a dále v obecné rovině určují žebříček priorit vzhledem k dílčím projednávaným projektům.

Vně této struktury stojí Komise pro cenné papíry a burzy (SEC). Hlavním cílem její práce je regulovat americký trh s cennými papíry a to především v zájmu investorů a věřitelů, kterým se snaží zajistit adekvátní informace. V této souvislosti zasahuje i do vzniku účetních předpisů a to především svými požadavky na účetní výkazy. Za tímto účelem spolupracuje úzce i s FASB a tím i nepřímo zajišťuje uvedení nových norem do praxe. Na druhé straně si však SEC ponechává pravomoc vydávat vlastní standardy, ale v praxi se toto privilegium příliš nevyužívá. Komise se skládá z pěti komisařů (commissioners), kteří jsou jmenováni prezidentem Spojených států se souhlasem Senátu, ze čtyř oddělení (divisions) a osmnácti kanceláří (offices). Celkově zaměstnává zhruba 3.100 lidí, což, jak sama SEC uvádí na svých internetových stránkách,<sup>191</sup> ji řadí mezi malé federální úřady.

#### 4. 3. 2. Činnost FASB

Publikační činnost FASB zahrnuje širokou škálu stanovisek a vyjádření, ale ne všechna z nich lze považovat za GAAP. Následující body je zjednodušeně rozdělují do čtyř základních skupin včetně případné příslušnosti k souboru předpisů GAAP:

1. Koncepční rámec finančního účetnictví (Statement of Financial Accounting Concepts, SFAC). FASB vytvořila teoretické základy finančního účetnictví a publikovala je jako SFAC 1 – 6.<sup>192</sup> Ačkoli nemají status GAAP, prošly

191 <http://www.sec.gov>

192 Koncepční rámec se tedy skládá z pěti částí:

- SFAC 1 – Cíle účetního výkaznictví podniku (Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises);
- SFAC 2 – Kvalitativní charakteristiky účetních informací (Qualitative Characteristics of Accounting Information);
- SFAC 3 – nahrazen SFAC 6;
- SFAC 4 – Cíle účetního výkaznictví neziskových organizací (Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organization);
- SFAC 5 – Rozpoznávání a oceňování v účetních výkazech podniku (Recognition and Measurement in Financial Statements of Enterprises);

podobným schvalovacím procesem a v praxi mají nenahraditelnou úlohu v případě řešení nezvyklých účetních problémů a při vzniku nových GAAP.

2. Účetní standardy (Statements of Financial Accounting Standards, SFAS). Pokud účetní jednotka vykazuje své údaje podle US GAAP, má v první řadě povinnost dodržovat tyto účetní standardy, kterých již bylo vydáno zhruba 160 a které popisují obecně uznávané účetní principy. *Odchýlit se lze pouze ve výjimečných případech, pokud by striktní aplikace některého ze standardů měla za následek nepřesnosti v účetních výkazech.*<sup>193</sup> Povinnost účtovat podle těchto standardů mají všechny subjekty, jejichž cenné papíry jsou kótovány u SEC. Většina SFAS se týká všech účetních jednotek, ale stejně jako u SFAC jsou i některé SFAS specifikovány pouze na určité typy účetních subjektů.
3. Interpretace účetních standardů (FASB Interpretation, FIN). Tyto předpisy slouží k doplnění SFAS, popř. i norem vydávaných předchůdci FASB, popisují jejich aplikaci. Do dnešního dne jich bylo vydáno čtyřicet osm a to pouze k upřesnění SFAS, ačkoli je přípustné tímto způsobem upravit výklad i SFAC.
4. Technické věstníky (Technical Bulletins, TB). Ani tyto publikace nepatří mezi GAAP a slouží k ulehčení orientace v předpisech vydávaných FASB.

#### 4. 3. 3. Hierarchie US GAAP

Jak z výše uvedeného vyplývá, struktura činností a publikací FASB je do značné míry složitá. I z tohoto důvodu byla vypracována auditorská směrnice známá pod označením SAS-69, která roztříдила výsledky činnosti FASB do čtyř, resp. pěti kategorií, všeobecně souhrnně označovaných jako „hierarchie GAAP“. Nutnost této směrnice vychází i z faktu, že kromě autorských předpisů FASB stále existují i tzv. Prohlášení CAP (Pronouncements) a Názory APB (Opinions), u kterých vzhledem k více jak padesátiletému časovému prostoru může docházet k drobným odlišnostem a rozporům.

Vztahy mezi jednotlivými kategoriemi se dají shrnout do následujících postulátů. Za prvé: pokud dojde k nesouladu mezi jednotlivými hierarchickými

• SFAC 6 – Základní prvky účetních výkazů podniku (Elements of Financial Statements of Business Enterprises).

193 Müllerová, L.: Proces tvorby US GAAP (jako inspirace pro tvorbu českých účetních standardů). [roj: nb.vse.cz/fak1/cefius/Obcasnik2/Dokumenty/Mullerova.doc](http://nb.vse.cz/fak1/cefius/Obcasnik2/Dokumenty/Mullerova.doc) (25. 2. 2007). str 10

úrovněmi, převáží vyšší kategorie účetních zásad. Za druhé: v případě rozporu v rámci jedné skupiny, představuje hlavní kritérium podstata dané transakce, která je předmětem sporu. A za třetí: doplňková pátá kategorie „Další účetní literatura“ se uvádí pro případy, kdy se danému problému nevěnuje pozornost v prvních čtyřech oddílech.

V následující tabulce jsou přehledně všechny kategorie včetně k nim náležejících rozhodnutí jednotlivých institucí. Na tabulku navazuje stručný popis jednotlivých úrovní včetně vysvětlení neznámých pojmů a zkratk.

Tab. č. 3 Hierarchie GAAP podle auditorské směrnice

|                                |   |
|--------------------------------|---|
| <b>Kategorie A</b>             | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Standardy finančního účetnictví vydané FASB (FASB Statements of Financial Accounting Standards – SFAS)</li> <li>• Interpretace vydané FASB (FASB Interpretations – FIN)</li> <li>• Názory vydané APB, resp. AICPA (APB Opinions)</li> <li>• Bulletin výzkumu v účetnictví vydané CAP, resp. AICPA (Accounting Research Bulletins – ARB)</li> </ul> |
| <b>Kategorie B</b>             | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Technické věstníky vydané FASB (Technical Bulletins – FTB)</li> <li>• Směrnice odvětvového auditu a účetní směrnice vydané AICPA (AICPA Industry Audit and Accounting Guides)</li> <li>• Prohlášení o pozici vydané AICPA (AICPA Statements of Position – SOP)</li> </ul>  |
| <b>Kategorie C</b>             | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Konsensus orgánu řešícího naléhavé otázky (Consensus Positions of the Emerging Issues Task Force – EITF)</li> <li>• Bulletin k aplikaci účetní problematiky vydaný AICPA (AICPA AcSEC Practice Bulletins - PB)</li> </ul>  |
| <b>Kategorie D</b>             | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Interpretace vydané AICPA (AICPA Interpretations – AIN)</li> <li>• Prováděcí směrnice vydané FASB (FASB Implementation Guides – FIG)</li> <li>• Převládající a rozšířené odvětvové zvyklosti (Industry Practices Widely Recognized and Prevalent)</li> </ul>   |
| <b>Další účetní literatura</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Konceptní stanoviska vydaná FASB (FASB Concepts Statements - CON or SFAC)</li> <li>• Prohlášení vydané APB (APB Statements)</li> </ul>   |

|  |  |
|--|--|
|  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Oběžníky vydané AICPA (AICPA Issues Papers)</li> <li>• Prohlášení Mezinárodní komise pro účetní standardy (International Accounting Standards Committee Statements)</li> <li>• Přehledy, interpretace a technické zprávy GASB (GASB Statements, Interpretations, and Technical Bulletins)</li> <li>• Prohlášení jiných profesionálních organizací a orgánů regulace a dohledu (Pronouncements of Other Professional Associations and Regulatory Bodies)</li> <li>• Pomocná technická praktika vydaná AICPA (AICPA Technical Practice AIDS)</li> <li>• Učebnice, příručky a články týkající se účetnictví (Accounting Textbooks, Handbooks, and Articles)</li> </ul> |
|--|--|

Zdroj: Weiss, J.<sup>194</sup>

K výše uvedené tabulce lze doplnit následující:

1. Kategorie A v sobě zahrnuje standardy nejvyšší úrovně, které vydávají tzv. autoritativní organizace. Jedná se o FASB, GASB, Radu pro vydávání standardů auditingu (Auditing Standards Board – ASB) a ve zvláštních případech výjimečně i o další orgány.<sup>195</sup> Další skupinu náležející do tohoto oddílu představují normy vydané předchůdci FASB.
2. Kategorie B obsahuje zprávy, které jsou připravovány s účastí na jedné straně účetních expertů a na druhé straně veřejností, která má možnost se k daným účetním problémům vyjádřit. S první kategorií mají společný schvalovací proces.
3. Kategorie C navazuje na předchozí úroveň ve způsobu přípravy. Na vzniku předpisů v této oblasti se podílejí účetní experti, avšak již bez spolupráce veřejnosti. Bližší zastavení si zaslouží „Konsensus orgánu řešícího naléhavé otázky," tzv. EITF, který, na rozdíl od ostatních institucí založených FAF, má trvalý charakter a pracuje systematicky na řešení nově vzniklých účetních problémů. Rozhodnutí tohoto orgánu se dlouhou dobu nepublikovala a před sepsáním této auditorské směrnice nebylo jednotné ani zařazení těchto zpráv do hierarchie GAAP. Jen pro doplnění lze uvést, že zkratka AcSEC

<sup>194</sup> Weiss, J.: Miller GAAP from the Emerging Issues Task Force 1998: Explanation and Analysis of EITF Issues & Consequences. Harcourt Brace, 1998. str. 14

<sup>195</sup> Müllerová, L.: Proces tvorby US GAAP (jako inspirace pro tvorbu českých účetních standardů). roj: nb.vse.cz/fak1/cefius/Obcasnik2/Dokumenty/Mullerova.doc (25. 2. 2007). str 8

představuje Výkonnou komisi pro účetní standardy (Accounting Standards Executive Committee) spadající pod AICPA.

4. Kategorie D shrnuje účetní metody uznané účetními experty za GAAP. Další podmnožinu tvoří návody na implementaci standardů vydávané FASB, které často mají formu otázek a odpovědí. I v této kategorii již veřejnost nemá prostor k vyjádření.
5. Ostatní účetní literatura sdružuje všechny ostatní účetní postupy, včetně těch vydávaných jedinou přímo se angažující vládní institucí v této oblasti a to Vládní radou pro účetní standardy (Governmental Accounting Standards Board, GASB). Zajímavostí je, že do této úrovně spadají i IAS a IFRS přijaté Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB).

#### 4. 3. 4. Spolupráce tvůrců IFRS a US GAAP

Zařazením IAS/IFRS do hierarchie US GAAP nekončí ambice autorů předpisů obou systémů. Tento záměr potvrzuje i již vzpomínaná Norwalkská dohoda o spolupráci mezi IASB a FASB z roku 2002, v které *potvrdili svůj závazek vyvinout vysoce kvalitní, kompatibilní standardy, které by mohly být použitelné jak pro domácí, tak pro zahraniční finanční vykazování.*<sup>196</sup>

Součinnost IASB a FASB má krátkodobé i dlouhodobé cíle. Záměrem krátkodobé konvergence je přehodnocení největších rozdílů v několika konkrétních oblastech a stanovení postupů a projektů směřujících k jejich odstranění do roku 2008. Dlouhodobou strategickou prioritou je vytvoření společné sady kvalitních mezinárodních standardů.

Spolupráce Rady pro mezinárodní účetní standardy a její americké kolegyně na konkrétních tématech prochází dvěma základními etapami. V první řadě se jedná o výzkumný program, jehož cílem je odhalit oblasti, ve kterých se oba systémy rozcházejí. Ve druhé fázi, v tzv. „aktivní agendě“, dochází k vytváření kompromisů a přijímání optimálního řešení disproporcí mezi variantami obsaženými v IAS/IFRS a US GAAP.

<sup>196</sup> Překlad autora: IASB, FASB: A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP — 2006-2008. Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB. IASB a FASB, 2006. str. 1

Kooperaci IASB a FASB lze hodnotit velmi pozitivně. Její dopady jsou dalekosáhlé. Nejen že se sníží nebo se dokonce vytratí rivalita obou institucí, ale vzniknou i lepší podmínky pro globalizaci kapitálových trhů. Oběma sadám standardů se však stále dá několik věcí vyčíst. Americké GAAP bývají považované za příliš složité a naopak IAS/IFRS nedostatečně propracované. I přesto však podle mého názoru přinese spolupráce tvůrců obou systémů již v nejbližší době kladné výsledky v podobě nového, lepšího, silnějšího a hlavně opravdu globálního souboru účetních standardů. A pokud se bude při vytváření mezinárodní pravidel účtování vycházet z toho nejlepšího, co je obsažené v US GAAP, IFRS a národních účetních standardech, budou mít světové kapitálové trhy k dispozici takový soubor účetních standardů, kterému budou investoři moci plně důvěřovat.<sup>197</sup>

---

197 Müllerová, L.: Účetnictví podnikatelů. Fyzické osoby, obchodní společnosti. Vysoká škola ekonomická v Praze, Praha 2005. str. 17



## **5. Dopady rozdílů v pravidlech účtování v současnosti a v nejbližších letech: Interhotel Olympik**

### **5. 1. Všeobecná úroveň dopadů rozdílů**

Při hodnocení dopadů rozdílnosti účtování je nutné mít na paměti jednu z hlavních zásad účetnictví, a to že primární úlohu účetních výkazů představuje věrné a poctivé zobrazení finanční pozice a hospodaření podniku. Tato funkce bývá potlačena především závislostí právních norem upravujících účetnictví na jiných, převážně daňových, zákonech. Pokud vezmeme do úvahy i další neméně důležitý aspekt neustále intenzivnější globalizace kapitálových trhů, dostávají účetní výkazy stále více nový smysl, kterým je potřeba porovnatelnosti jednotlivých výkazů v mezinárodním měřítku. Obě tyto skutečnosti proto představují největší nedokonalost českých účetních výkazů a závěrek – jejich částečnou neporovnatelnost s výkazy sestavenými podle jiných předpisů nebo mezinárodních účetních standardů a s tím související jistou dávkou jejich netransparentnosti.

#### **5. 1. 1. Dopady rozdílů a přijímání IFRS na jednotlivé společnosti v ČR**

##### **5. 1. 1. 1. Komplexní pohled**

Je potřebné si uvědomit, že současné Mezinárodní standardy účetního výkaznictví byly vytvořené, resp. koncipované pro velké nadnárodní společnosti a podniky, jejichž cenné papíry jsou kótované na regulovaném trhu cenných papírů. Také je důležité vzít do úvahy, jací uživatelé pracují s výkazy sestavenými podle IFRS a rozdělení společností na velké, střední a malé podniky. S tím úzce souvisí i dopady rozdílů na účtování a přijímání IFRS na jednotlivé společnosti.

Se zaměřením IAS/IFRS na velké společnosti, resp. emitenty cenných papírů, jasně vyplývá základní nedostatek současného právního stavu v ČR a jeho přímý dopad na společnosti řídicí se českým právem, a to jejich povinnost vykazování jak podle IAS/IFRS z mezinárodního pohledu, tak podle českých účetních pravidel z daňového hlediska. Musí si proto hledat a volit, jak již bylo řečeno, mechanismus

umožňující splňovat požadavky obou souborů účetních norem.

Pro komplexní pohled na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a vhodnost jejich přijetí je potřebné zhodnotit jejich přínosy i negativa. Nespornou a nejvýznamnější výhodou v tomto směru představuje skutečnost, že *přechodem na IFRS přijímáte globální jazyk účetního výkaznictví, díky němuž se vaše společnost stane srozumitelnějším subjektem globálního trhu.*<sup>198</sup> Přijetím IFRS se společnosti stanou připravenějšími ke vstupu na světové kapitálové trhy a zároveň si tím zjednoduší cestu k získání finančních prostředků. Z pohledu investora či jiného subjektu zainteresovaného do záležitostí předmětné společnosti vzniká možnost porovnat její výkon s úspěchy konkurenční společnosti a přijmout tak kvalifikované rozhodnutí. Musím zdůraznit, že vzhledem k narůstající globální konkurenci a padání hranic nabývá tento aspekt stále větší relevantnosti.

Dalším velkým přínosem IFRS jsou v nich obsažené rozsáhlé požadavky na zveřejňování. Největší nároky kladou tyto standardy na přílohu k účetním výkazům, kde *musí společnost detailně popsat nejen jednotlivé položky účetních výkazů, ale i jejich smysl, riziko a všechny informace, kterých neuvedením by mohlo být uživateli zabráněno přijímat ekonomická rozhodnutí přijímaných na základě účetní závěrky.*<sup>199</sup> V souvislosti s tím je zdůrazňována věrnost, úplnost a formální správnost výkazů. Na rozdíl od českého způsobu vykazování položek, představuje hlavní úlohu účetních výkazů sestavených podle mezinárodních pravidel jejich vypovídací schopnost a smysl. Na druhou stranu účetní položky podle české úpravy jsou vypočítané, zaúčtované a vykázané podle stanovené metodiky, která může být chybná či nesmyslná. Účtováním podle IFRS se proto naplní základní úloha a zásada účetnictví, a to věrné a poctivé zobrazení stavu hospodaření a finanční situace společnosti, a to i z mezinárodního pohledu, jak již bylo několikrát zdůrazněno.

Je však potřebné si uvědomit, že přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví neznámá jen obyčejné přepočítání číselných údajů a položek výkazů. Kromě těchto má totiž i nemalé dopady na samotné základy účetní a auditorské praxe, což představuje nutné investice jednotlivých společností, a to nejen finančního charakteru. Před přijetím IFRS musí každá z nich stanovit, které finanční, účetní a

198 PriceWaterhouseCoopers: Jak zvládnout přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví?, PriceWaterhouseCoopers, 2004, str. 7

199 Krupová, L., Vašek, L., Černý, M.: IAS/IFRS. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Vox, Praha 2005. úvod

vykazovací postupy a systémy je nezbytné změnit. S tím zároveň souvisí určitá znalost a kvalifikovanost zaměstnanců i vedení podniku, kterou společnost potřebuje zabezpečit. Také je nevyhnutelné si uvědomit, do jaké míry změní informace a výkazy sestavené podle IFRS vnímání společnosti a jejího výkonu akcionáři či všeobecně trhem.

#### 5. 1. 1. 2. Dopady na malé a střední podniky

Při hodnocení dopadů přijetí IFRS však nesmíme zapomínat ani na malé a střední podniky (SME)<sup>200</sup>, kterým nejsou mezinárodní standardy primárně určené. Ve většině zemí již došlo ke zjednodušení účetních pravidel a povinností v souvislosti s vykazováním této kategorie subjektů, přičemž je velmi důležité definování podniků spadajících mezi ně. Státy EU budou v této souvislosti s největší pravděpodobností vycházet z výše uvedených kritérií stanovených ve čtvrté směrnici. Nicméně s jistou dávkou nadsázky řečeno vzhledem k charakteru lidské povahy nesmíme zapomínat ani na možnosti zneužívání takto kvantitativně pojaté definice SME,<sup>201</sup> což vede k nutnosti vytvoření takových pravidel, které tomu zabrání. Ve všeobecnosti panuje shoda v tom, že by se do této kategorie podniků neměly zahrnovat subjekty veřejného zájmu.

Přímý dopad na malé a střední podniky v souvislosti s IFRS spočívá v nutnosti vytvoření příslušného vhodného standardu. Co do jeho formátu, existují dvě obecné varianty:

1. standard koncepčně zcela nezávislý na IFRS;
2. standard, který bude formálně vycházet z koncepčního rámce IFRS.

Tuto druhou a podle mého názoru vhodnější variantu si zvolila i rada IASB, přičemž za cíl si stanovila vydání standardu formátu IFRS pro malé a střední podniky, který by respektoval jejich odlišnosti a zároveň je nezatěžoval pro ně nevhodnými a nepotřebnými požadavky vykazování a zveřejňování účetních informací. Neefektivnost případné úpravy pravidel účtování pro SME v rozsahu „velkých“ IFRS dokumentuje i skutečnost, že značnou část standardů není za takových okolností

200 SME – zkratka anglického výrazu Small and medium enterprises = Malé a střední podniky.

201 Např. vynětím některých podniků ze skupiny za účelem dosažení snížení velikosti subjektu a následné možnosti sestavovat výkazy podle pravidel pro SME.

možné v případě malých a středních podniků použít vůbec či jen v omezeném rozsahu.<sup>202</sup>

Standard pro malé a střední podniky vydaný IASB by měl tedy splňovat následující cíle.<sup>203</sup>

- vytvořit jednotný soubor kvalitních, srozumitelných a právně vynutitelných účetních standardů vhodných pro SME;
- zaměřit se na potřeby uživatelů účetních závěrek SME;
- vyjít ze stejného koncepčního rámce, na kterém jsou založené IFRS;
- umožnit bezproblémový přechod na vykazování podle „velkých“ IFRS těm malým a středním podnikům, které k tomu budou nucené či se to stane veřejným zájmem nebo se pro to samy rozhodnou.

Výše vyjmenované body reprezentují veřejností i radou IASB požadované a předpokládané vlastnosti nového standardu pro SME, který, jak již bylo zmíněno, je v současnosti ve stádiu připomínkového řízení. Všeobecně tedy půjde o standardy, které dávají možnost nepovinně účtovat podle „velkých“ IFRS, vycházejících z jejich koncepce, a které budou vytvořené pro společnosti, které nejsou subjekty veřejného zájmu. Navíc existuje očekávání toho, že v případech rozeznání a oceňování účetních položek neupravených standardy pro SME, bude subjekt povinný přihlídnout k úpravě definované v ostatních mezinárodních standardech.

### 5. 1. 2. Dopady na stát

Dopady přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví na stát mají kvantitativní i kvalitativní charakter. Taková změna si vyžádá zcela zásadní legislativní úpravu účetnictví. V ČR to znamená od základů přizpůsobit zákon o účetnictví náležitostem IFRS, stejně jako i alternaci celkové hierarchie účetních předpisů a její odpoutání se od daňové legislativy, což bude představovat nemalé administrativní, personální a taktéž finanční náklady.

V této souvislosti nemůžeme opominout vžitou praxi a zkušenosti současných

202 Na druhou stranu, opačným a inspirujícím příkladem může být Kypr, kde povinnost sestavovat účetní závěrky podle IFRS pro všechny společnosti existuje již „od nepaměti“, ale zákonem byla upravena až od 31. října 2003.

203 Ernst & Young, MFČR: Srovnávací studie o stavu aplikace IFRS u nekotovaných společností v šesti evropských státech. Ernst & Young, MFČR ve spolupráci s Evropskou unií, 2005. str. 22

účetních a auditorů, kteří aplikují zaběhané a v podstatě nezměněné postupy a způsoby uvažování již několik desítek roků. Největší změnu v této oblasti přinese především samotná koncepce IFRS v podobě volnosti ve stanovování postupů účtování, či sestavování výkazů a účetní závěrky, stejně tak i jisté úpravy v systému jejich kontroly. Proto bude z pohledu státu nutné zabezpečit potřebné vzdělání či přeškolení účetní a auditorské profese v zemi.

V neposlední řadě by přijetí IFRS vzhledem k určitému stupni oddělenosti účetního a daňového práva, který se v různých státech značně liší, mělo vliv na stanovení daňového základu a výpočtu daně. Všeobecně je v této souvislosti možné uvažovat o dvou extrémech, jejichž příklady najdeme v praxi různých států. Např. v Německu se výkazy pro daňové účely téměř vůbec neupravují a naopak v USA se pro výpočet daně uskutečňuje množství úprav a dokonce existuje samostatná oblast daňového účetnictví. Ostatní státy se obvykle pohybují někde v rozmezí těchto dvou případů.

Co se týká institucionálního charakteru dopadů, zůstává otázkou, kdo se ujme postu „správce“ standardů po přechodu na IFRS. V současnosti vydává české účetní standardy Ministerstvo financí ČR a podle mého názoru by jeho případné setrvání v této funkci i po přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví vzhledem k relativně přijatelné kapacitní i odborné připravenosti bylo minimálně ze začátku dobrou volbou, přičemž po určité době by mohl stát práva a povinnosti z tohoto statutu vyplývající přesunout na jinou veřejnou či soukromou instituci.

V současném světě závislém na technologiích nelze v případě snahy o přijetí IFRS zapomenout ani na náležitou připravenost informačních systémů.

### 5. 1. 3. Možný postup České republiky před úplným přijetím IFRS

Shrneme-li dopady přijetí IFRS a pravděpodobný vývoj úpravy regulace účetnictví v České republice, můžeme definovat několik následujících bodů. Za prvé úplnému přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví by mělo předcházet postupné přibližování právních úprav především v oblastech rozeznání účetních položek, jejich oceňování či zveřejňování informací, stejně tak jako je tomu i v jiných členských státech Evropské unie.

Za druhé by vládní orgány ČR, zvláště ministerstvo financí, měly zvážit rozšíření povinnosti sestavování účetních závěrek podle IFRS i na další, tedy nekótované společnosti. Vhodnými kandidáty by byly například dceřiné společnosti kótovaných „matek“.<sup>204</sup> Takovéto rozšíření povinností by mělo vycházet z hlubší a propracovanější koncepce, která by obsahovala plán přijetí IFRS pro různé účetní subjekty.

Třetí bod se týká malých společností, nicméně vývoj v této oblasti lze jen velmi těžko předvídat před vydáním konečné verze IFRS pro SME a zaujetím stanoviska k němu Evropskou unií. Pokud by se právě připravovaný standard pro malé a střední podniky jevil jako stále příliš složitý, dá se předpokládat vydání dalšího předpisu založeného na stejných principech, ale s ještě více okleštěnými povinnostmi pro tyto účetní jednotky.

V neposlední řadě se v právní úpravě účetnictví České republiky dá předpokládat změna v důsledku faktu, že účetní závěrky jako takové budou čím dál tím více určeny pro jiné uživatele než státní orgány, zejména finanční úřady a dojde tak k definitivnímu oddělení daňové a účetní legislativy.

## 5. 2. Konkrétní dopady rozdílů v účtování: Interhotel Olympik, a.s.<sup>205</sup>

V této kapitole se pokusím nastínit dopady účtování podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví na konkrétní společnost – Interhotel Olympik, a.s., protože se domnívám, že na praktickém příkladě lze lépe zdokumentovat dopad harmonizačních změn, jejichž součástí jsou i účetní předpisy České republiky. Pro vytvoření představy si tuto společnost dovoluji v následujících řádcích stručně představit.

### 5. 2. 1. Představení společnosti

Interhotel Olympik, a.s. (dále také jen „Olympik“) je česká akciová společnost

<sup>204</sup> Takováto úprava již platí například ve Velké Británii.

<sup>205</sup> Informace ohledně společnosti byly čerpány z Výroční zprávy Interhotelu Olympik a.s. k 31.12.2006 a z internetové stránky hotelu: <http://www.olympik.cz>.

se sídlem Praha 8, Sokolovská 615/138, IČ 452 72 271, zapsaná v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze, v oddílu B, číslo vložky 1429. Základní kapitál činí 260 125 000,-- Kč a je zcela splacený. Hlavním zdrojem příjmů tohoto subjektu je podnikání v oblasti poskytování hotelových služeb.<sup>206</sup> V rámci podnikatelské strategie realizuje Olympik systematické využití tzv. outsourcingu.<sup>207</sup>

Interhotel Olympik a.s. je součástí skupiny Olympik Holding. Společnost Olympik Holding, a.s. má majetkové podíly v hotelových společnostech Interhotel Olympik, a.s. a Olympik Garni, a.s., přičemž mezi těmito společnostmi nebyly uzavřené ovládací smlouvy ani smlouvy o převodu zisku. Také je vhodné dodat, že ve skupině nemají účast zahraniční osoby.

Ohledně postavení Interhotelu Olympik, a.s. na českém trhu je možné konstatovat, že vývoj výkonnosti společnosti a celý hospodářský rok jsou v porovnání s ekonomickými parametry, které dosahují domácí i zahraniční společnosti, nadprůměrné. Negativní dopad na ekonomické ukazatele však má skutečnost, že velmi vysoké procento tržeb je přijímáno v cizí měně, především v eurech, což vzhledem ke stabilnímu posilování české koruny vůči této měně reálně snižuje zisky této společnosti.

## 5. 2. 2. Aspekty budoucího vývoje společnosti

Při směřování budoucího vývoje je nutné poukázat na dva zásadní vlivy, na jejichž správném vyvážení záleží budoucí úspěch Interhotelu Olympik, a.s. První vliv

206 Nicméně podle stanov společnosti, článku 4, jsou předmětem podnikání tyto činnosti:

- ubytovací služby v ubytovacích zařízeních;
- reklamní činnost;
- koupě zboží za účelem dalšího prodeje a prodej;
- směnářská činnost;
- zprostředkovatelská činnost v oblasti obchodu a služeb;
- praní a žehlení prádla;
- realitní kancelář;
- poskytování telekomunikačních služeb;
- řeznictví a uzenářství;
- pekařství, cukrářství;
- technická činnost v dopravě;
- pronájem a půjčování věcí movitých;
- opravy a údržba potřeb pro domácnost a sportovních potřeb a výrobků jemné mechaniky;
- správa a údržba nemovitostí.

207 Outsourcing znamená využívání externích poskytovatelů některých služeb. Konkrétně od roku 2005 začal Olympik tuto možnost realizovat v oblasti vedení účetnictví, úklidu a dalších pomocných prací.

je externí. To znamená, že budoucí vývoj závisí na ekonomické stabilitě v zemích obchodních partnerů společnosti a příznivém politickém „ovzduší“ pro cestování.

Druhou záležitostí, která ovlivňuje budoucí vývoj společnosti, jsou interní okruhy aktivit. Ty je možné rozebrat do několika programově realizovaných okruhů:

1. racionalizace řízení úspory všech nákladů hotelu;
2. posílení propagace a marketingu na domácím a zahraničním trhu;
3. program zlepšení komplexních služeb pro hosta zvyšováním odbornosti zaměstnanců.

### 5. 2. 3. Porovnání rozvahy sestavené podle českých účetních předpisů a podle IFRS

Při „překlápění“ rozvahy z české na mezinárodní verzi nesmíme zapomínat na několik základních skutečností. Především jde o způsob předepsání jednotlivých položek, resp. požadavků na „vzhled“ výkazu. České právní normy definují přesný seznam položek i celkové rozložení rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví v tomto směru naopak povolují určitý stupeň benevolentnosti s jedinou podmínkou, že vybrané položky jsou slučitelné s poctivým a věrným zobrazením stavu hospodaření a finanční situace podniku. Vzhledem k právnímu zaměření této práce jsou vlastní rozvahy za rok 2005 a 2006 obsaženy pouze v příloze č. 6 a v příloze č. 7. V následujícím textu bych ráda vysvětlila základní dopad účtování podle IFRS na tuto společnost.

Nejmarkantnější rozdíl v položkách rozvahy po přeúčtování jednotlivých operací podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví představuje výsledek hospodaření Interhotelu Olympik, a.s. Číselně vyjádřeno, v roce 2005 vykázala naše společnost při účtování podle českých účetních předpisů ztrátu téměř 42 milionů Kč, zatímco při zohlednění mezinárodních pravidel, a to pouze v rozmezí dvou účetních období (tedy na konci roku 2006), dosáhl Interhotel Olympik, a.s. zisku přibližně 3,4 milionu Kč. Hlavním důvodem tohoto rozdílu je odlišné pojmání finančního



leasingu<sup>208</sup> a „rozpuštění“ rezerv.<sup>209</sup>

Je tedy zřejmé, že změna způsobu účtování má vliv nejen na investory a další soukromoprávní uživatele účetních výkazů,<sup>210</sup> ale současně vznikají i další daňové nároky státu.

### 5. 3. Rozdíly v účtování z pohledu profesní etiky

Na předchozích stránkách jsem se pokusila nastínit dopady přijetí způsobu účtování, na kterém jsou založeny Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Z mého pohledu tento soubor představuje pro současný ekonomický svět v oblasti účetnictví krok dopředu.

Nelze však opomíjet lidskou stránku věci. Podle mého názoru kladou IFRS daleko větší nároky především na účetní a auditory. Pokud tyto profese dnes pracují s českou právní úpravou, díky podrobným metodickým pravidlům a přesným popisům jednotlivých položek a operací, které jsou v ní zapracovány, mají své úlohy do jisté míry usnadněny.

Odišným případem je však aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, které díky své orientaci na konečné účetní výkazy poskytují širší prostor pro práci s jednotlivými položkami. Do popředí se tak ještě více než je tomu v současné době dostává otázka profesní etiky v kombinaci s vysokou úrovní odbornosti jednotlivých osob. Není proto divu, že instituce vydávající mezinárodní účetní předpisy připravuje vydání i etického kodexu vztahující ho se právě na profese účetních a auditorů, resp. daňových poradců a tím se snaží přispět k úspěšnému splnění jejich nelehkého úkolu při aplikaci těchto účetních pravidel.

208 Podle českým účetních norem patří předmět finančního leasingu do vlastnictví leasingové společnosti, resp. Subjektu, který danou věc pronajímá, až do okamžiku splacení všech závazků vyplývajících z leasingové smlouvy. Avšak podle IFRS je tento movitý majetek od počátku smluvního vztahu ve vlastnictví nájemce. Daleko výraznějším příkladem v této souvislosti by mohla být společnost České aerolinie a.s., která všechna svoje letadla financuje prostřednictvím finančního leasingu.

209 Bližší podrobnosti k rozdílům v účtování leasingu a pojmání položky rezerv viz Příloha č. 5.

210 Dochází totiž například k výrazné změně poměru vlastních a cizích zdrojů.

## 6. Závěr

Jaké jsou tedy dopady harmonizačních snah na české účetnictví? A jakým směrem se bude toto úsilí dále ubírat? Odpovědi na tyto otázky jsou již ve vlastním textu této rigorózní práce obsaženy, včetně praktického příkladu, ale dovoluji si je přesto shrnout do následujících řádků.

Při hodnocení významu dopadu harmonizace v oblasti účetnictví musíme podle mého názoru brát v úvahu několik na první pohled nesourodých faktorů. Za prvé účetnictví, jak bylo v úvodu stručně nastíněno, má hluboké kořeny a současná podoba tedy není jen výsledkem práce našich současníků, ale vychází z tradic a pozvolného dlouhodobého vývoje a to včetně jeho právního zakotvení. Za druhé ačkoli platná právní úprava účetnictví v České republice stále ctí klasické kontinentální pojetí (ve smyslu regulace právními normami s definicemi jednotlivých položek účetních výkazů) a úlohy účetnictví (kde velmi podstatnou roli hrají daňové účely), lze ze změn probíhajících v posledních letech vyčíst odklon od tohoto směru a přiblížení se celosvětovému trendu. Třetím a neméně důležitým faktorem je vstup našeho státu do Evropské unie a postupné podřizování se jeho právu.

Harmonizační snahy v oblasti českého účetnictví mají dalekosáhlé dopady. Příprava a přizpůsobování našeho právního řádu nejprve na vstup do EU a následně spoluzítí v rámci tohoto uskupení stálo naši republiku velké úsilí, přičemž ne vždy je možné probíhající změny hodnotit kladně. Avšak vývoj v oblasti účetnictví lze považovat podle mého názoru za velmi vydařený. „Evropská“ novela zákona o účetnictví, zrušení jednoduchého účetnictví a jeho nahrazení daňovou evidencí, postupná změna oceňovacích principů, definice malých, středních a velkých společností a další prvky prounijního harmonizačního procesu pomáhají účetnictví lépe naplňovat jeho nejdůležitější úlohy a zároveň nezavalovat účetní jednotky zbytečnými povinnostmi.

Nicméně harmonizace v rámci Evropské unie nedosahuje takové důležitosti, o jaké lze mluvit v případě té celosvětové. Vytváření jednotných pravidel pro účtování na celém světě je z mého pohledu klíčovým krokem vzhledem k rozvíjení se a globalizaci světových kapitálových trhů. Jedině totiž porovnatelné účetní výkazy mohou přinést relevantní informace pro všechny uživatele a přispět tak k jejich

„správným“ rozhodnutím, která ve svém důsledku přinesou užitek širokému okruhu subjektů. Kladně a jedině tak mohou hodnotit rozšiřující se spolupráci mezi tvůrci dvou nejdůležitějších souborů účetních standardů s mezinárodním dosahem a to FASB a IASB, protože tato kooperace zvyšuje celkově kvalitu účetních standardů a lze předpokládat, že dříve či později dojde k jejich sloučení a vydávání mezinárodních účetních standardů platných bez výjimky po celém vyspělém světě.

Přijetí IAS/IFRS v České republice, i když pouze v případě kótovaných společností, představuje velký krok v harmonizačním procesu. Jeho klady nepřeváží ani skutečnost, že tyto subjekty jsou i nadále povinny vést účetnictví podle českých účetních předpisů. Kladně hodnotím i současnou auditorskou a účetní praxi, která již dnes v případě pochyb ohledně postupu podle národních účetních norem se ve většině přiklání k řešení kompatibilnímu s mezinárodní účetní úpravou.

Na závěr bych chtěla podotknout, že harmonizační proces v oblasti účetnictví není v žádném případě u konce. V dalších letech se dá předpokládat rozšíření používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví i na další subjekty. Posléze pak úplné opuštění národních úprav a plné přijetí mezinárodních pravidel účtování do českého právního řádu. Zůstává jen doufat, že dokončení harmonizačního procesu bude stejně úspěšné jako jeho první část.

## **Použitá literatura a zdroje:**

- Bauer, D., Plesnivý, P., Svatošová, J., Šafránek, Z.: Zákon o účetnictví po novele od 1. 1. 2004 s komentářem. ANAG, Ostrava 2004
- Bízová, L.: Regulace auditorské činnosti a nezávislost auditora: Teorie a česká praxe. Diplomová práce, IES FSV UK, Praha 2006
- Bjacek, P. J.: Mezinárodní účetní standardy. AmiCom, Praha 1994
- Bromwich, M., Hopwood, A.G.: Accounting and the law. Prentice Hall, London 1992
- Březinová, H.: Regulace účetnictví v České republice po 1. lednu 2004. Fakulta financí a účetnictví, VŠE, Praha 2004
- Březinová, H., Munzar, V.: Účetnictví I. Institut svazu účetních, Praha 2006
- Cairns, D.: IASC - 25 Years of Evolution, Teamwork and Improvement. IASC Insight, 1998
- Commission of the European Communities: EU Financial Reporting Strategy: the way forward. European Commission, 2000
- Contact Committee on the Accounting Directives: An Examination of the Conformity between the International Accounting Standards and the European Accounting Directives. European Commission, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg 1996
- Deloitte: IFRS do kapsy. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Deloitte, Praha 2006
- Dědič, J., Čech P.: Obchodní právo po vstupu ČR do EU aneb co všechno se po 1. květnu 2004 v obchodním právu změnilo?. Polygon, Praha 2005
- Dzik, M.: Srovnání účetních standardů IAS a U.S.GAP (v kontextu podnikových kombinací). Diplomová práce IES FSV UK, Praha 2003
- Eliáš, K., Bartošková, M., Pokorná, J.: Kurs obchodního práva: právnické osoby jako podnikatelé. C.H.Beck, Praha 2005
- Ernst & Young: Global eye on IFRS. IFRS Newsletter, 2006
- Ernst & Young: Observation on the Implementation of the IFRS. Ernst & Young, 2006
- Ernst & Young: Průzkum některých aspektů dopadu zavedení IFRS v českých nekotovaných společnostech. Ernst & Young, 2005
- Ernst & Young, MFČR: Srovnávací studie o stavu aplikace IFRS u nekotovaných

společností v šesti evropských státech. Ernst & Young, MFČR ve spolupráci s Evropskou unií, 2005

European Commission: Examination of the Conformity between International Accounting Standards and the European Accounting Directives. European Commission, Office for Official Publications of the European Communities, 1999

FEE: Comparison of the EC Accounting Directives and IASs. FEE report, 1999

Hofstede, G.: Culture's consequences: International differences in work-related values. Newbury Park, CA: Sage, 1980

IASB: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací. HZ Praha se souhlasem IASCF, Praha 2003

IASB, FASB: A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP — 2006-2008. Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB. IASB a FASB, 2006

IASCF: Due Process Handbook for the International Accounting Standards Board. IASCF, 2006

IASCF: Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements. IASCF education, 2007

Interhotel Olympik, a.s.: Výroční zpráva za rok 2005. Interhotel Olympik a.s., Praha 2006

Interhotel Olympik, a.s.: Výroční zpráva za rok 2006. Interhotel Olympik a.s., Praha 2007

Kirchner, C., Schmidt, M.: Private law making - IFRS and EU Accounting regulation: problems of hybrid standard setting (HSS). In: Nobel, P.: International Standards and the Law. Bern 2005

Kolektiv autorů: Podvojně účetnictví 2006, komplexní průvodce s předpisy. GRADA Publishing, Praha 2006

Kovanicová, D.: Abeceda účetních znalostí pro každého. Polygon, Praha 2006

Kovanicová, D.: Finanční účetnictví na přelomu tisíciletí: přes úspěchy a pády směrem ke světovému výkaznictví. Fakulta financí a účetnictví VŠE v Praze, Praha 2004

Kovanicová, D. a kol.: Finanční účetnictví. Světový koncept. Polygon, Praha 2003

- Kovaníková, D.: Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Polygon, Praha, 2004
- Kovaníková, D.: Za hektický vývoj účetních standardů může globalizace a její důsledky. Časopis Auditor č. 10/2006, 2006
- Kovaníková, D., Kovanic, P.: Poklady skryté v účetnictví I. Jak porozumět účetním výkazům EU, IAS, US GAAP, ČR. Polygon, Praha 2001
- KPMG: Co je Common Consolidated Corporate Tax Base? Horizonty, KPMG, 2006
- KPMG: The Application of IFRS: Choices in practice. KPMG, 2006
- Král, B.: Manažerské účetnictví. Management Press, Praha 2002.
- Krupová, L., Vašek, L., Černý, M.: IAS/IFRS. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Vox, Praha 2005
- Littleton, A. C.: Accounting Evolution to 1900. Russell and Russell, New York 1966
- MFČR, Ernst & Young: Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou. MFČR, Ernst & Young ve spolupráci s Evropskou unií, 2005
- Mládek, R.: Světové účetnictví. IFRS. US GAAP. Linde, Praha 2005
- Mueller, G., Meek, H., Gernon, G. K.: Accounting – an International Perspective. I Irwin, McGraw-Hill 1994
- Müllerová, L.: Účetnictví podnikatelů. Fyzické osoby, obchodní společnosti. Vysoká škola ekonomická v Praze, Praha, 2005
- Müllerová, L.: Proces tvorby US GAAP (jako inspirace pro tvorbu českých účetních standardů). Zdroj: nb.vse.cz/fak1/cefius/Obcasnik2/Dokumenty/Mullerova.doc (25. 2. 2007)
- Nair, R. D., Frank, W. G.: The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classification. Accounting Review, 1980
- Nobes, C. W.: A judgmental international classification of financial reporting practices. Journal of Business Finance and Accounting, 1983
- Nobes, C. W.: International Classification of Accounting Systems. In: International Classification of Financial Reporting, Croom Helm, Ltd., 1984
- Nováková, V.: Účetnictví pro samouky. Eurolex Bohemia, Praha, 2005
- Pelikánová, I.: Obchodní právo I. ASPI, Praha 2005
- PriceWaterhouseCoopers: IFRS a české účetní předpisy. Podobnosti a rozdíly.

- MFČR a PriceWaterhouseCoopers 2004
- PriceWaterhouseCoopers: Jak zvládnout přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví? PriceWaterhouseCoopers, 2004
- Rebmann-Huber, Z. E.: The Influence of Various Groups on Accounting Standard-Setting in Sixteen Develop Countries: Model and Empirical Investigations. University of Washington, 1988
- Sedláček, J.: Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie. C. H. Beck, Praha. 2004
- SP Audit: Úvod do problematiky převodu účetnictví na Mezinárodní účetní standardy. SP Audit, 2004
- Sucher P., Jindřichovská, J.: Implementing IFRS: a case study of the Czech Republic. Accounting in Europe 1, 2004
- Šrámková, A., Janoušková, M.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace. Institut svazu účetních, Praha 2004
- Tichý, L., Arnold, R., Svoboda, P., Zemánek, J., Král, R.: Evropské právo. C. H. Beck, Praha 1999
- Weiss, J.: Miller GAAP from the Emerging Issues Task Force 1998: Explanation and Analysis of EITF Issues & Consequences. Harcourt Brace, 1998
- Žárová, M.: Regulace evropského účetnictví. Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha 2006

#### **Internetové zdroje**

- <http://business.center.cz>
- <http://www.a-is-a.eu>
- <http://www.auditucetnictvi.cz>
- <http://www.centrumvzdelavani.cz>
- <http://www.cesr-eu.org>
- <http://www.deloitte.com>
- <http://www.educity.cz>
- <http://www.efrag.org>

<http://www.epravo.cz>  
<http://www.eur-lex.europa.eu>  
<http://www.europa.eu>  
<http://www.ey.cz>  
<http://www.fasb.org>  
<http://www.fee.be>  
<http://www.finance.cz>  
<http://www.finance.sk>  
<http://www.flexinvest.co.uk>  
<http://www.g7.utoronto.ca>  
<http://www.ifrs.cz>  
<http://www.komora-ucetnich.cz>  
<http://www.kpmg.cz>  
<http://www.iasb.org>  
<http://www.iasplus.com>  
<http://www.idnes.cz>  
<http://www.ifac.org>  
<http://www.iosco.org>  
<http://www.mesec.cz>  
<http://www.mfcr.cz>  
<http://www.mpo.cz>  
<http://www.olympik.cz>  
<http://www.pwc.com>  
<http://www.sec.cz>  
<http://www.spaudit.cz>  
<http://www.svses.cz>  
<http://www.taxdimension.com/>  
<http://www.ucetnisvet.cz>  
<http://www.vse.cz>



**Příloha č. 1: Účetní systémy ve světě podle induktivního přístupu<sup>211</sup>**

| 1. model   | 2. model  | 3. model   | 4. model  | 5. model                      |
|--|---|--|---|-------------------------------|
| <b>Britské<br/>společenství<br/>národů</b>   | <b>Latinská<br/>Amerika a<br/>Jižní Evropa</b>  | <b>Severní<br/>Evropa a<br/>Střední<br/>Evropa</b>                               | <b>Sféry vlivu<br/>amerického<br/>účetnictví</b>                        | <b>Samostatná<br/>skupina</b> |
| Austrálie<br>Bahamy<br>Fidži<br>Írán<br>Irsko<br>Jamajka<br>Malajsie<br>Holandsko<br>Nový Zéland<br>Nikaragua<br>Zimbabwe<br>Singapur<br>JAR<br>Trinidad<br>Velká Británie | Argentina<br>Bolívie<br>Brazílie<br>Kolumbie<br>Etiopie<br>Řecko<br>Indie<br>Itálie<br>Pákistán<br>Panama<br>Paraguay<br>Peru<br>Španělsko<br>Uruguay | Belgie<br>Dánsko<br>Francie<br>Německo<br>Norsko<br>Švédsko<br>Švýcarsko<br>Zair | Bermudy<br>Kanada<br>Japonsko<br>Mexiko<br>Filipíny<br>USA<br>Venezuela | Chile                         |

<sup>211</sup> Zdroj: Nair, R. D., Frank, W. G.: The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classification. Accounting Review, 1980

**Příloha č. 2: České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (České účetní standardy pro podnikatele)**

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

**Příloha č. 3: Seznam plánovaných a přijatých směrnic týkajících se práva společnosti<sup>212</sup>**

| Pořadí směrnice | Název směrnice                            | Přijata |
|-----------------|---|---------|
| První           | O publicitě                               | ano     |
| Druhá           | O založení a kapitálu akciové společnosti | ano     |
| Třetí           | O fúzích akciových společností            | ano     |
| Čtvrtá          | O roční účetní závěrce                    | ano     |
| Pátá            | O struktuře orgánů akciové společnosti    | ne      |
| Šestá           | O rozdělení akciové společnosti           | ano     |
| Sedmá           | O konsolidované účetní závěrce            | ano     |
| Osmá            | O auditorech a auditorských společnostech | ano     |
| Devátá          | O koncernech                              | ne      |
| Desátá          | O přeshraničních fúzích                   | ne      |
| Jedenáctá       | O publicitě poboček                       | ano     |
| Dvanáctá        | O jednočlenné společnosti                 | ano     |
| Třináctá        | O nabídkách převzetí                      | ano     |
| Čtrnáctá        | O přemístění sídla <sup>213</sup>         | ne      |

212 Zdroj: Dědič, J., Čech, P.: Obchodní právo po vstupu ČR do EU aneb co všechno se po 1. květnu 2004 v obchodním právu změnilo? Bova Polygon, Praha 2005. str. 40

213 Původně měla být věnována Likvidaci akciových společností. V současné době se na této směrnice pracuje.

Příloha č. 4: Přehled Mezinárodních účetních standardů a jejich vývoj<sup>214 215</sup>

| Označení | Název   | Datum účinnosti | Poznámky  |
|----------|---|-----------------|---|
| IAS 1    | Zveřejnění účetních pravidel  | 1.1.1975        | Nahrazen IAS 1 z roku 1997  |
| IAS 1    | Sestavování a zveřejňování účetní závěrky                                     | 1.7.1998        | Nahrazuje IAS 1 (1975), IAS 5 (1976) a IAS 13 (1979)                |
| IAS 2    | Ocenění a zveřejnění zásob v kontextu systému historických nákladů            | 1.1.1976        | Nahrazen IAS 2 z roku 1993  |
| IAS 2    | Zásoby  | 1.1.1995        | Nahrazuje IAS 2 (1975)  |
| IAS 3    | Konsolidovaná účetní závěrka  | 1.1.1977        | Nahrazen IAS 27 z roku 1989 a IAS 28 z roku 1989                    |
| IAS 4    | Účetní odpisy   | 1.1.1977        | Nahrazen IAS 16 a IAS 38  |
| IAS 5    | Informace zveřejněné v účetní závěrce   | 1.1.1977        | Nahrazen IAS 1 z roku 1997  |
| IAS 6    | Reakce na změny cen v účetnictví  | 1.1.1978        | Nahrazen IAS 15 (1981)  |
| IAS 7    | Výkaz změn ve finanční pozici   | 1.1.1979        | Nahrazen IAS 7 (1992)   |
| IAS 7    | Výkazy peněžních toků   | 1.1.1994        | Nahrazuje IAS 7 z roku 1977   |
| IAS 8    | Neobvyklé položky, položky z dřívějších období a změny v účetních pravidlech  | 1.1.1979        | Nahrazen IAS 8 (1993)   |
| IAS 8    | Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech | 1.1.1995        | Nahrazuje IAS 8 z roku 1978<br>Částečně nahrazen IAS 35 z roku 1998 |
| IAS 9    | Účetnictví nákladů na výzkum a vývoj  | 1.1.1980        | Nahrazen IAS 9 (1993)   |
| IAS 9    | Náklady na výzkum a vývoj   | 1.1.1995        | Nahrazen IAS 38 (1998)  |
| IAS 10   | Nejistoty a události po rozvahovém dni  | 1.1.1980        | Nahrazen IAS 10 (1999)  |
| IAS 10   | Události po rozvahovém dni  | 1.1.2000        | Nahrazuje IAS 10 z roku 1978  |
| IAS 11   | Účetnictví dlouhodobých stavebních smluv                                      | 1.1.1980        | Nahrazen IAS 11 (1993)  |
| IAS 11   | Stavební smlouvy  | 1.1.1995        | Nahrazuje IAS 11 z roku 1979  |
| IAS 12   | Účetnictví daní ze zisku  | 1.1.1981        | Nahrazen IAS 12 (1996)  |
| IAS 12   | Daně ze zisku   | 1.1.1998        | Nahrazuje IAS 12 z roku 1979  |

214 Zdroj IASB: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací. HZ Praha se souhlasem IASCF, Praha 2003. str. H-1 až H-8  
Deloitte: IFRS do kapsy. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Deloitte, Praha 2006

<http://www.taxdimension.com/Web/cz/novinky.php?action=nahled&id=41> (20. dubna 2007)

215 Standardy podbarvené šedě již pozbyly platnosti.

| Označení | Název   | Datum účinnosti | Poznámky   |
|----------|---|-----------------|--|
| IAS 13   | Vykázání krátkodobých aktiv a krátkodobých dluhů              | 1.1.1981        | Nahrazen IAS 1 (1997)                                    |
| IAS 14   | Vykázání účetních informací o segmentech                      | 1.1.1983        | Nahrazen IAS 14 (1997)                                   |
| IAS 14   | Vykazování podle segmentů                                     | 1.7.1998        | Nahrazuje IAS 14 z roku 1981                             |
| IAS 15   | Informace vyjadřující dopady měnicích se cen                  | 1.1.1983        |  |
| IAS 16   | Účetnictví pozemků, budov a zařízení                          | 1.1.1983        | Nahrazen IAS 16 (1993)                                   |
| IAS 16   | Pozemky, budovy a zařízení                                    | 1.1.1995        | Nahrazuje IAS 16 z roku 1982                             |
| IAS 17   | Účetnictví leasingu   | 1.1.1984        | Nahrazen IAS 17 (1997)                                   |
| IAS 17   | Leasingy  | 1.1.1999        | Nahrazuje IAS 17 z roku 1982                             |
| IAS 18   | Rozpoznání výnosů   | 1.1.1984        | Nahrazen IAS 18 (1993)                                   |
| IAS 18   | Výnosy  | 1.1.1995        | Nahrazuje IAS 18 z (1982)<br>Změněn IAS 39 (od 1.1.2001) |
| IAS 19   | Účetnictví penzijních požitků v účetní závěrce zaměstnavatele | 1.1.1985        | Nahrazen IAS 19 (1993)                                   |
| IAS 19   | Náklady penzijních požitků                                    | 1.1.1995        | Nahrazen IAS 19 (1998)                                   |
| IAS 19   | Zaměstnanecké požitky   | 1.1.1999        | Nahrazuje IAS 19 z roku 1993                             |
| IAS 20   | Vykazování vládních dotací a zveřejnění státní podpory        | 1.1.1984        |  |
| IAS 21   | Účetnictví účinků změn směnných kurzů zahraničních měn        | 1.1.1985        | Nahrazen IAS 21 (1993)                                   |
| IAS 21   | Dopady změn směnných kurzů cizích měn                         | 1.1.1995        | Nahrazuje IAS 21 z roku 1983                             |
| IAS 22   | Účetnictví podnikových kombinací                              | 1.1.1985        | Nahrazen IAS 22 (1993)                                   |
| IAS 22   | Podnikové kombinace   | 1.1.1995        | Nahrazen IAS 22 (1998)                                   |
| IAS 22   | Podnikové kombinace   | 1.7.1999        | Nahrazuje IAS 22 z roku 1993                             |
| IAS 23   | Kapitalizace výpůjčních nákladů                               | 1.1.1986        | Nahrazen IAS 23 (1993)                                   |
| IAS 23   | Výpůjční náklady  | 1.1.1995        | Nahrazuje IAS 23 z roku 1984                             |
| IAS 24   | Zveřejnění spřízněných stran                                  | 1.1.1986        |  |
| IAS 25   | Investice   | 1.1.1987        | Z části nahrazen IAS 39 (od 1.1.2001)                    |
| IAS 26   | Penzijní plány  | 1.1.1998        |  |
| IAS 27   | Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků | 1.1.1990        |  |
| IAS 28   | Investice do přidružených podniků                             | 1.1.1990        |  |
| IAS 29   | Vykazování v hyperinflačních                                  | 1.1.1990        |  |

| Označení | Název  | Datum účinnosti | Poznámky                           |
|----------|--|-----------------|------------------------------------|
|          | ekonomikách  |                 |                                    |
| IAS 30   | Zveřejnění v účetních závěrkách bank a podobných institucí | 1.1.1991        |                                    |
| IAS 31   | Vykazování účastí ve společných podnicích                  | 1.1.1992        |                                    |
| IAS 32   | Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace               | 1.1.1996        |                                    |
| IAS 33   | Zisk na akci   | 1.1.1998        |                                    |
| IAS 34   | Mezitimní účetní výkaznictví                               | 1.1.1999        |                                    |
| IAS 35   | Ukončované činnosti  | 1.1.1999        |                                    |
| IAS 36   | Snížení hodnoty aktiv                                      | 1.7.1999        |                                    |
| IAS 37   | Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky              | 1.7.1999        | Nahrazuje částí IAS 10 z roku 1978 |
| IAS 38   | Nehmotná aktiva  | 1.7.1999        | Nahrazuje IAS 9 z roku 1993        |
| IAS 39   | Finanční nástroje: účtování a oceňování                    | 1.1.2001        | Nahrazuje částí IAS 25 z roku 1996 |
| IAS 40   | Investice do nemovitostí                                   | 1.1.2001        |                                    |
| IAS 41   | Zemědělství  | 1.1.2003        |                                    |
| IFRS 1   | První použití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví | 1.1.2004        |                                    |
| IFRS 2   | Platby akciemi   | 1.1.2005        |                                    |
| IFRS 3   | Podnikové kombinace  | 1.4.2004        |                                    |
| IFRS 4   | Pojistné smlouvy   | 1.1.2005        |                                    |
| IFRS 5   | Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončení činnosti     | 1.1.2005        |                                    |
| IFRS 6   | Průzkum a ocenění zásob nerostných surovin                 | 1.1.2006        | Novelizuje IFRS 1, IAS 16 a IAS 38 |
| IFRS 7   | Finanční nástroje: zveřejňování                            | 1.1.2007        | Novelizuje IAS 1                   |
| IFRS 8   | Provozní segmenty  | 1.1.2009        | Nahrazuje IAS 14                   |

## Příloha č. 5: Hlavní rozdíly mezi IFRS a českou úpravou účetnictví

### I. Rozdíly v prezentaci účetní závěrky

Mezinárodní účetní standardy stanovují základnu pro prezentaci standardní účetní závěrky v IAS 1, novelizovaném v roce 2003. Ačkoli IFRS předkládají větší počet povinných výkazů, česká úprava podrobněji popisuje strukturu a jednotlivé položky účetních výkazů. Najdeme v ní například mimořádné položky, či běžný hospodářský výsledek, přičemž IFRS zveřejnění těchto údajů zakazuje. Naopak pojem „aktiva držena za účelem prodeje“ česká úprava účetnictví nepoznává. Všeobecně se však dají položky závěrky považovat za obdobné i přes skutečnost, že IFRS kladou mnohem větší nároky na zveřejňování informací obsažených v příloze, a to nejen v IAS 1. V čem se oba systémy shodují, je vyžadování uveřejnění porovnatelných informací za předcházející období.

Česká účetní legislativa (ČÚL) i IFRS vyžadují rozlišování dlouhodobých a krátkodobých aktiv a závazků, v obou případech však existují výjimky. Kritéria klasifikace jsou podstatným způsobem rozsáhlejší a hlubší u IFRS, přičemž se drží provozního cyklu podniku na rozdíl od striktního dodržování dvanácti měsíců v případě české úpravy. V IAS 14 a novém IFRS 8 navíc najdeme vykazování podle tzv. segmentů, tedy podle různých druhů výrobků a služeb a odlišných oblastí působení. Účetní výkazy sestavené na tomto principu dotváří pohled na výkonnost společnosti a pomáhají zhodnotit rizika. ČÚL vykazování podle segmentů nezná.

Ve výkazu zisku a ztráty uvažují oba systémy o účelovém i druhovém členění výkazu, přičemž v obou případech platí, že pokud se podnik rozhodne členit účelově, jsou vyžadované dodatečné informace o povaze nákladů. Ve výkazu zisku a ztráty podle ČÚL se však neprojeví změny účetních politik, či opravy chyb, na rozdíl od standardu IAS 8, který tyto otázky řeší detailněji a konkrétněji.

Výkaz peněžních toků rozebírá standard IAS 7, jehož text popisuje některé detailní a specifické prvky v informacích o tocích peněz, taktéž řeší konkrétní problémy kombinací podnikatelských jednotek a konsolidovaných peněžních toků. ČÚL se pravidel v otázkách peněžních toků dotýká pouze všeobecně a ponechává většinu struktury výkazu na vůli společnosti, což vyplývá z neexistence povinnost sestavování tohoto výkazu.

Intenzivně diskutovaný standard IAS 32 podrobuje rozboru vykazování a prezentování finančních nástrojů, přičemž rozděluje finanční nástroje na finanční aktiva, finanční závazky a kapitálové nástroje. IFRS opět kladou větší nároky na uveřejňování podrobných specifických informací o finančních nástrojích a derivátech v účetních výkazech.<sup>216</sup> Rozdíly mezi oběma koncepcemi najdeme i v účtování, oceňování a zajišťování (tzv. „hedging“) finančních nástrojů, zejména v problematice reálné hodnoty.<sup>217</sup>

## II. Odlišnosti v konkrétních položkách účetních výkazů

Standardy všeobecně definují aktivum jako *ekonomický zdroj ovládaný podnikem v důsledku minulých událostí, od kterého se očekává, že z něj poplyne podniku budoucí ekonomický prospěch*, a nehmotné aktivum potom jako *identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty*.<sup>218</sup> Česká právní úprava definuje nehmotné aktivum jiným způsobem,<sup>219</sup> a to pomocí otevřeného seznamu položek, do kterého počítá zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, práva a goodwill, jestliže doba jejich použitelnosti překračuje jeden rok. Proto pro velmi rozdílné pojetí nehmotných aktiv je třeba jednotlivé položky posuzovat důsledně, aby byly správně zařazeny. Odlišnosti nalezneme i v rozpoznávání, oceňování a přeceňování nehmotných aktiv.

Zásadně odlišné pojetí rezerv obsahují ČÚL i IFRS. Česká úprava účetnictví totiž nemá rezervy tak podrobně definované a i proto se v českém účetnictví mohou

216 Je však třeba podotknout, že česká účetní legislativa týkající se finančních institucí obsahuje většinu požadavků IAS 32. Navíc české účetní standardy pro banky obsahují definici pojmů „finanční aktivum“ a „finanční závazek“.

217 Těmto otázkám se věnuje také velmi diskutovaný IAS 39.

218 Obě citace: MFČR, Ernst & Young: Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou. MFČR, Ernst & Young ve spolupráci s Evropskou unií, 2005, str. 43

219 Definici nalezneme v §6 vyhlášky č. 500/2002 Sb.



vytvářet některé druhy rezerv, které IFRS nepovolují.<sup>220</sup> Mezinárodní účetní standardy navíc rozlišují mezi rezervami a podmíněnými závazky:

- Rezerva má nejisté časové rozvrhnutí a výšku. Je vykázána v závazcích, protože jsou to současně závazky, k jejichž vypořádání bude potřebný odtok zdrojů přinášející účetní jednotce ekonomický prospěch.
- Podmíněný závazek není vykázán v závazcích, protože jeho existence se potvrdí až v momentě, kdy nastanou budoucí události, které účetní jednotka nemá zcela pod svojí kontrolou.

Podle českého zákona o účetnictví se rezervami rozumí *rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmu, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci. Rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.*<sup>221</sup> Podobně jako závazky či aktiva, nejsou v českých účetních přepisech rezervy ani podmíněné závazky jako pojmy definované. Rezerva na rizika a ztráty v českém pojetí odpovídá spíše definici podmíněného závazku v IFRS, navíc podle mezinárodních standardů není možné tvořit rezervu na budoucí ztrátu. Také rezerva na daň z příjmu se obvykle ve výkazech podle IFRS neuvádí v rezervách, ale závazcích. V otázkách oceňování rezerv používají IFRS pojem současná hodnota. Jeho ekvivalent ve zmíněné oblasti ČÚL nezná, a proto používá všeobecná oceňovací kritéria.

### III. Rozdílné účetní postupy a politiky

#### III. I. První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

IFRS 1 popisuje, jak se má subjekt chovat v případě, kdy přechází na účtování podle IFRS. Vzhledem k tomu, že česká úprava účetnictví je národní úpravou, nezaobírá se tímto, ani přechodem na české účetní standardy z jiných účetních rámců. Pokud by však Česká republika v nejbližší době přijala Mezinárodní standardy účetního výkaznictví za „své“, bude mít aplikace tohoto standardu podstatný dopad.

Při sestavování první účetní závěrky podle IFRS je vyžadováno, aby daný

<sup>220</sup> O rezervách, podmíněných závazcích a podmíněných aktivech pojednává IAS 37.

<sup>221</sup> § 26 odst. 3 ZoÚ.

subjekt sestavil výkazy tak, jak by byly bývaly vykazovány podle předešlých účetních zásad. Standard též požaduje porovnání změny finanční pozice a výkonnosti podniku, což znamená, že subjekt zveřejní porovnání zisku a vlastního kapitálu jak podle „starých“ účetních zásad, tak podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

### III. II. Leasing

Další velmi důležitý prvek odlišností mezi ČÚL a IFRS představuje leasing. IAS 17 definuje leasing jako *dohodu, kdy pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb, a to po dojednané období.*<sup>222</sup> Jak IFRS, tak i české právní předpisy rozlišují mezi finančním a operativním leasingem, různý je však způsob rozlišení. Přitom u IFRS platí, že pro určení, zda se jedná o finanční, resp. operativní leasing, je důležitá podstata transakce. Definice druhů leasingů jsou si navzájem podobné,<sup>223</sup> v obou případech existuje možnost odkoupit podkladové aktivum po ukončení doby leasingu. V českých právních předpisech je navíc stanovena minimální doba trvání leasingu, aby mohl být klasifikovaný jako finanční.

Při účtování se ČÚL řídí hlavně právní formou na podkladě leasingové smlouvy. Výsledkem toho je stejné účtování o finančním i operativním leasingu. Při finančním leasingu se do rozvahy účtují nejen běžné splátky „nájemného“ a z nich vyplývající závazky, ale také první leasingová splátka, která je časově rozlišená do nákladů. O samotném podkladovém aktivu se účtuje na podrozvahových účtech, k přesunu do položky hmotného majetku rozvahy dojde až v případě, že nájemce převezme vlastnická práva k aktivu po skončení doby leasingu. Účtuje se v nákupní ceně a co se týká odpisů, měla by být hodnota pronajatého aktiva snižována stejně jako u ostatního investičního majetku.

V souladu s IFRS ocení a rozpozná nájemce leasing v aktivech a závazcích, a to v částkách reálné hodnoty na počátku leasingu, nebo (pokud je nižší) v současné

<sup>222</sup> Definice IAS 17.

<sup>223</sup> IAS 17 definuje finanční leasing jako *leasing, který přenáší v podstatě všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva*, a operativní leasing potom jednoduše jako *leasing, který je jiný, než finanční leasing*. Základním principem v české úpravě je to, že v účetnictví by měla zachytit toto aktivum ta společnost, která ho (právně) vlastní, což se vztahuje na finanční i operativní leasing.

hodnotě minimálních leasingových plateb.<sup>224</sup> Na rozdíl od české úpravy se tedy pronajatý majetek promítne přímo do rozvahy. Podobně jako v ČÚL se leasingové platby u nájemce dělí na snížení nesplaceného závazku (splátka jistiny) a finanční náklady (úrok).

Smlouva, která má právní formu leasingu, nemusí být podle IFRS definitivně leasingem. Tato možnost nastává v případě, kdy existují náznaky, které jednotlivě prokazují, že dohoda ve své podstatě neobsahuje leasing podle definice výše zmíněného standardu IAS 17. Problematice právní formy leasingu se věnuje interpretace SIC 27.

Naopak některé typy smluv mohou obsahovat leasing i v případě, že nejsou označovány za leasingové nebo navzdory tomu, že poskytují práva podstatně odlišná od práv ve formální leasingové smlouvě. Případy těchto smluv jsou diskutovány v interpretaci IFRIC 4, která definuje dvě klíčová kritéria, která musí být splněna k určení toho, zda se jedná či nejedná o leasing. Konkrétně plnění smlouvy závisí na jednom nebo více specifikovaných aktivech a smlouva musí provázet uživatelské právo k aktivu. Může jít například o tyto druhy smluv:

- telekomunikační smlouvy – kdy poskytovatel pronajímá právo přístupu k síťovým kapacitám;
- dohody typu „odeber či zaplat“ - kupující zaplatí určitou částku bez ohledu na to, zda zboží či služby převezme;
- outsourcingové smlouvy – nákup zboží mimo podnik.

Interpretace SIC 27 ani IFRIC 4 nemají v ČÚL ekvivalent, proto není možné je porovnávat s českým právem.<sup>225</sup>

224 Při výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových plateb se používá buď implicitní úroková míra leasingu nebo přírůstková vypůjčená míra u nájemce.

225 Pro další rozdíly viz například: MFČR, Ernst & Young: Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou. MFČR, Ernst & Young ve spolupráci s Evropskou unií, 2005.

Příloha č. 6: Upravená rozvaha za rok 2005 společnosti Interhotel Olympik podle českých a mezinárodních účetních předpisů (v tisících Kč)<sup>226 227</sup>

|          |   | CR         | IFRS           | ROZDÍL         |              |
|----------|---|------------|----------------|----------------|--------------|
|          | <b>AKTIVA CELKEM</b>  | <b>001</b> | <b>323 087</b> | <b>328 486</b> | <b>5 399</b> |
| B        | Dlouhodobý majetek  | 003        | 295 077        | 305 105        | 10 028       |
| B I      | Dlouhodobý nehmotný majetek   | 004        | 50             | 50             |              |
| 3        | Software  | 007        | 50             | 50             |              |
| B II     | Dlouhodobý hmotný majetek   | 013        | 164 660        | 174 688        | 10 028       |
| B II 1   | Pozemky   | 014        | 29 007         | 29 007         |              |
| 2        | Stavby  | 015        | 124 252        | 124 252        |              |
| 3        | Samostatné movité věci a soubory movitých věcí                                  | 016        | 9 010          | 19 038         | 10 028       |
| 6        | Jiny dlouhodobý hmotný majetek  | 019        | 665            | 665            |              |
| 7        | Nedokončeny dlouhod. hmotný majetek   | 020        | 1 726          | 1 726          |              |
| B III    | Dlouhodobý finanční majetek   | 023        | 130 367        | 130 367        |              |
| B III 1  | Podíly v ovládaných a řízených osobách  | 024        | 41 080         | 41 080         |              |
| 4        | Půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám a uč. jednotkám pod podstatným vlivem | 027        | 89 287         | 89 287         |              |
| C        | Oběžná aktiva   | 031        | 22 559         | 22 559         |              |
| C I      | Zasoby  | 032        | 1 269          | 1 269          |              |
| C I 1    | Material  | 033        | 1 269          | 1 269          |              |
| C III    | Kratkodobe pohledavky   | 047        | 16 375         | 16 375         |              |
| C III 1  | Pohledavky z obchodních vztahů  | 048        | 11 987         | 11 987         |              |
| 2        | Pohledavky za ovládanými a řízenými osobami                                     | 049        | 278            | 278            |              |
| 6        | Stat - daňové pohledavky  | 053        | 474            | 474            |              |
| 7        | Kratkodobe poskytnuté zálohy  | 054        | 3 329          | 3 329          |              |
| 8        | Dohadné účty aktivní  | 055        | 200            | 200            |              |
| 9        | Jine pohledavky   | 056        | 107            | 107            |              |
| C IV     | Kratkodoby finanční majetek   | 057        | 4 915          | 4 915          |              |
| C IV 1   | Peníze  | 058        | 990            | 990            |              |
| 2        | Účty v bankách  | 059        | 3 924          | 3 924          |              |
| 3        | Kratkodobe cenne papiry a podily  | 060        | 1              | 1              |              |
| D. I.    | Časové rozlišení  | 062        | 5 451          | 822            | -4 629       |
| D. I. 1. | Náklady příštích období   | 063        | 4 799          | 170            | -4 629       |
| 3        | Příjmy příštích období  | 065        | 652            | 652            |              |

226 Zdroj: Vyroční zpráva společnosti Interhotel Olympik a s. za rok 2005, vlastní vypočty

227 Vzhledem ke snaze porovnat rozvahu sestavenou podle českých a mezinárodních pravidel a v souvislosti s rigiditou české rozvahy má tento výkaz (teměř) standardní českou zkrácenou formu přičemž obsahuje jen ty položky, které nejsou nulové. Položky, které se „překlopením“ změnily jsou zvýrazněny.

|         |   | CR         | IFRS           | ROZDIEL        |                |
|---------|---|------------|----------------|----------------|----------------|
|         | <b>PASIVA CELKEM</b>                                      | <b>066</b> | <b>323 087</b> | <b>299 331</b> | <b>-23 756</b> |
| A       | Vlastní kapitál   | 067        | 259 004        | 260 125        |                |
| A I     | Zakladní kapitál  | 068        | 260 125        | 260 125        |                |
| A I 1   | Zakladní kapitál  | 069        | 260 125        | 40 854         |                |
| A III   | Rezervní fondy nedělitelný fond a hydrofondy ze zisku     | 077        | 40 854         | 40 854         |                |
| A III 1 | Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond                  | 078        | 40 854         | 5 637          | -46 491        |
| A IV    | Výsledek hospodaření minulých let                         | 080        | -40 936        | -5 637         | 35 299         |
| 2       | Neuhrazená zřátá minulých let (-)                         | 082        | -40 936        | 4 343          | 45 279         |
| A V 1   | Výsledek hospodaření běžného účetního období              | 083        | -1 039         | 27 673         | 28 712         |
| B       | Cizí zdroje   | 084        | 62 955         | 25             | -62 930        |
| B I     | Rezervy   | 085        | 45 879         | 0              | -45 879        |
| B I 1   | Rezervy podle zvláštních právních předpisů                | 086        | 45 854         | 25             |                |
| 3       | Rezerva na daň z příjmu                                   | 088        | 25             | 3 623          |                |
| B II    | Dlouhodobé závazky  | 090        | 3 623          | 3 623          |                |
| 10      | Odložený daňový závazek                                   | 100        | 3 623          | 16 890         | 13 267         |
| B III   | Kratkodobe závazky  | 101        | 6 318          | 3 752          |                |
| B III 1 | Závazky z obchodních vztahů                               | 102        | 3 745          | 1 000          |                |
| 5       | Závazky k zaměstnancům                                    | 106        | 1 000          | 362            |                |
| 6       | Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění | 107        | 362            | 465            |                |
| 7       | Stat-daňové závazky a dotace                              | 108        | 465            | 83             |                |
| 8       | Kratkodobe přijaté zálohy                                 | 109        | 83             | 613            |                |
| 10      | Dohadné účty pasivní                                      | 111        | 613            | 50             |                |
| 11      | Jiné závazky  | 112        | 50             | 10 565         | 10 515         |
| 12      | Daň z příjmu  | 112a       |                | 7 135          |                |
| B IV    | Bankovní úvěry a vypomoci                                 | 113        | 7 135          | 7 135          |                |
| 2       | Kratkodobe bankovní úvěry                                 | 115        | 7 135          | 1 128          |                |
| C I     | Časové rozlišení  | 117        | 1 128          | 1 128          |                |
| C I 1   | Vydaje příštích období                                    | 118        | 1 128          |                |                |

Příloha č. 7: Upravená rozvaha za rok 2006 společnosti Interhotel Olympik podle českých a mezinárodních účetních předpisů (v tisících Kč)<sup>228</sup>

|           |  | ČR         | IFRS           | ROZDÍL         |              |
|-----------|--|------------|----------------|----------------|--------------|
|           | <b>AKTIVA CELKEM</b>   | <b>001</b> | <b>350 440</b> | <b>353 696</b> | <b>3 256</b> |
| B.        | Dlouhodobý majetek   | 003        | 325 292        | 328 528        | 3 236        |
| B I       | Dlouhodobý nehmotný majetek  | 004        | 6              | 6              |              |
| 3.        | Software   | 007        | 6              | 6              |              |
| B. II.    | Dlouhodobý hmotný majetek  | 013        | 158 799        | 182 035        | 3 236        |
| B II. 1.  | Pozemky  | 014        | 29 007         | 29 007         |              |
| 2.        | Stavby   | 015        | 122 418        | 122 418        |              |
| 3.        | Samostatné movité věci a soubory movitých věcí                                 | 016        | 6 709          | 9 945          | 3 236        |
| 6.        | Jiný dlouhodobý hmotný majetek   | 019        | 665            | 665            |              |
| B III.    | Dlouhodobý finanční majetek  | 023        | 166 487        | 166 487        |              |
| B III. 1  | Podíly v ovládaných a řízených osobách   | 024        | 41 080         | 41 080         |              |
| 4.        | Půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám a úč.jednotkám pod podstatným vlivem | 027        | 125 287        | 125 287        |              |
| 5.        | Jiný dlouhodobý finanční majetek   | 028        | 120            | 120            |              |
| C.        | Oběžná aktiva  | 031        | 22 560         | 22 805         | 245          |
| C. I.     | Zásoby   | 032        | 1 191          | 1 191          |              |
| C. I. 1.  | Materiál   | 033        | 1 191          | 1 191          |              |
| C. III.   | Krátkodobé pohledávky  | 047        | 20 355         | 20 600         | 245          |
| C. III. 1 | Pohledávky z obchodních vztahů   | 048        | 16 366         | 16 366         |              |
| 2.        | Pohledávky za ovlád a řízenými osobami   | 049        | 452            | 452            |              |
| 6.        | Stát - daňové pohledávky   | 053        | 769            | 1 014          | 245          |
| 7.        | Krátkodobé poskytnuté zálohy   | 054        | 2 400          | 2 400          |              |
| 8.        | Dohadné účty aktivní   | 055        | 194            | 194            |              |
| 9.        | Jiné pohledávky  | 056        | 174            | 174            |              |
| C. IV.    | Krátkodobý finanční majetek  | 057        | 1 014          | 1 014          |              |
| C. IV. 1. | Peníze   | 058        | 632            | 632            |              |
| 2.        | Účty v bankách   | 059        | 381            | 381            |              |
| 3.        | Krátkodobé cenné papíry a podíly   | 060        | 1              | 1              |              |
| D. I.     | Časové rozlišení   | 062        | 2 588          | 2 363          | -225         |
| D. I. 1.  | Náklady příštích období  | 063        | 1 349          | 1 124          | -225         |
| 3.        | Příjmy příštích období   | 065        | 1 239          | 1 239          |              |

228 Zdroj: Výroční zpráva společnosti Interhotel Olympik a s za rok 2006, vlastní výpočty

|                      |   |            | ČR             | IFRS           | ROZDIEL      |
|----------------------|---|------------|----------------|----------------|--------------|
| <b>PASIVA CELKEM</b> |   | <b>066</b> | <b>350 440</b> | <b>353 696</b> | <b>3 256</b> |
| A.                   | Vlastní kapitál   | 067        | 256 484        | 303 087        | 46 583       |
| A I.                 | Základní kapitál  | 068        | 260 125        | 260 125        |              |
| A I 1.               | Základní kapital  | 069        | 260 125        | 260 125        |              |
| A III.               | Rezervní fondy, nedělitelný fond a hydrofondy ze zisku    | 077        | 40 854         | 40 854         |              |
| A III. 1.            | Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond                  | 078        | 40 854         | 40 854         |              |
| A IV.                | Výsledek hospodaření minulých let                         | 080        | -41 975        | -1 294         | 40 681       |
| 2.                   | Neuhrazená ztráta minulých let (-)                        | 082        | -41 975        | -1 294         | 40 681       |
| A V. 1.              | Výsledek hospodaření běžného účetního období              | 083        | -2 520         | 3 382          | 5 902        |
| B.                   | Cizí zdroje   | 084        | 93 022         | 49 695         | -43 327      |
| B I.                 | Rezervy   | 085        | 45 500         | 0              | -45 500      |
| B I. 1.              | Rezervy podle zvláštních právních předpisů                | 086        | 45 500         | 0              | -45 500      |
| B II.                | Dlouhodobé závazky  | 090        | 7 117          | 8 007          | 890          |
| B II. 1.             | Závazky z obchodních vztahů                               | 091        |                | 890            | 890          |
| 9                    | Jiné závazky  | 099        | 2 500          | 2 500          |              |
| 10                   | Odložený daňový závazek                                   | 100        | 4 617          | 4 617          |              |
| B III.               | Krátkodobé závazky  | 101        | 20 454         | 21 737         | 1 283        |
| B III. 1.            | Závazky z obchodních vztahů                               | 102        | 7 500          | 8 141          | 641          |
| 3                    | Závazky – podstatný vliv                                  | 104        | 26             | 26             |              |
| 5                    | Závazky k zaměstnancům                                    | 106        | 836            | 836            |              |
| 6                    | Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění | 107        | 304            | 304            |              |
| 7                    | Stát-daňové závazky a dotace                              | 108        | 457            | 457            |              |
| 8.                   | Krátkodobé přijaté zálohy                                 | 109        | 10 899         | 10 899         |              |
| 10.                  | Dohadné účty pasivní                                      | 111        | 420            | 420            |              |
| 11.                  | Jiné závazky  | 112        | 12             | 12             |              |
| 12.                  | Daň z příjmu  | 112a       |                | 642            | 642          |
| B IV                 | Bankovní úvěry a výpomoci                                 | 113        | 19 951         | 19 951         |              |
| 2                    | Krátkodobé bankovní úvěry                                 | 115        | 19 951         | 19 951         |              |
| C I                  | Časové rozlišení  | 117        | 934            | 934            |              |
| C I 1                | Výdaje příštích období                                    | 118        | 934            | 934            |              |