

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta
katedra obchodního práva

Obchodní právo a účetnictví

disertační práce

Knihovna UK PF



3125072238

JUDr. Miroslav Špecián
2007

Děkuji doc. JUDr. Stanislavu Plívovi, CSc. za čas a mimořádnou trpělivost při konzultacích věnovaných této disertační práci a za řadu cenných připomínek.

Prohlašuji, že jsem tuto disertační práci zpracoval samostatně a pouze s využitím pramenů v ní uvedených a citovaných. Disertační práce vychází z právního stavu k 11. 3. 2007.

Obsah

1.	Úvod – předmět a cíle disertační práce.....	1
2.	Historický vývoj účetnictví.....	6
3.	Funkce účetnictví a povaha právní úpravy účetnictví	15
3.1.	Funkce účetnictví obecně a jeho místo v právním řádu	15
3.1.1.	Interní funkce účetnictví.....	16
3.1.2.	Externí funkce účetnictví.....	19
3.2.	Povaha právní úpravy účetnictví.....	23
4.	Prameny účetního práva.....	28
4. 1.	Vymezení základních pojmů.....	29
4. 2.	Obecné principy účetního práva	31
4.2.1.	Princip peněžního vyjádření a princip věrného a poctivého zobrazení.....	34
4.2.2.	Princip podvojnosti	37
4.2.3.	Princip opatrnosti	38
4.2.4.	Princip přednosti obsahu před formou.....	39
4.2.5.	Princip publicity účetnictví.....	40
4.3.	Právo ES/EU.....	42
4.3.1.	Obecná východiska práva ES/EU v oblasti účetnictví.....	43
4.3.1.1.	Pravomoc ES k legislativní činnosti v oblasti účetnictví....	43
4.3.1.2.	Druhy právních norem ES v oblasti účetního práva.....	47
4.3.2.	Směrnice v oblasti účetnictví.....	53
4.3.2.1.	Čtvrtá směrnice.....	53
4.3.2.2.	Sedmá směrnice.....	60
4.3.2.3.	Osmá směrnice.....	64
4.3.2.4.	Exkurs: Sarbanes-Oxley Act.....	69
4.3.3.	Nařízení v oblasti účetnictví.....	84
4.3.3.1.	Nařízení o IAS.....	84
4.3.3.2.	Prováděcí nařízení k nařízení o IAS.....	90
4.4.	Mezinárodní smlouvy.....	91
4.4.1.	Smlouvy upravující „statutární“ otázky činnosti mezinárodních organizací či jejich orgánů.....	93
4.4.2.	Mezinárodní smlouvy o ochraně investic.....	96
4.4.3.	Smlouvy zajišťující mezinárodní pohyb zboží.....	97
4.4.3.	Smlouvy ukládající státům povinnost zavést konkrétní vnitrostátní úpravu účetnictví.....	99
4.5.	IAS (IFRS)	101
4.5.1.	Pozadí vzniku mezinárodních účetních standardů	102
4.5.2.	Normotvorný subjekt IAS/IFRS a jeho organizační struktura....	103

4.5.3.	Druhy, forma a obsah vydávaných účetních norem.....	104
5.	Účetnictví a část I. a II. obchodního zákoníku.....	108
5.1.	Právní úprava povinnosti vést účetnictví.....	109
5.2.	Okruh subjektů povinných vést účetnictví.....	121
5.3.	Obecné účetní povinnosti	126
5.3.1.	povinnost činit podvojně účetní zápisy o zákonem stanovených skutečnostech.....	128
5.3.2.	povinnost dokladovat účetní skutečnosti.....	131
5.3.4.	povinnost uschovávat účetní doklady a záznamy.....	132
5.3.5.	povinnost uspořádat účetní zápisy do zákonem stanovených účetních knih.....	133
5.3.6.	povinnost sestavit účetní výkazy.....	141
5.3.7.	povinnost konsolidovat účetní výkazy.....	143
5.3.8.	povinnost zveřejnit účetní výkazy.....	147
5.3.9.	povinnost oceňovat majetek zákonem stanovenými postupy	151
5.3.10.	povinnost inventarizovat majetek.....	155
5.4.	Zvláštní účetní povinnosti.....	157
5.4.1.	Účetní výkazy a obchodní zákoník.....	157
5.4.1.1.	obecná úprava účetních povinností v oblasti obchodního rejstříku.....	160
5.4.1.2.	Účetní výkazy a další dokumenty zakládáné do obchodního rejstříku podle § 38 odst. 1 písm. c) obch. z.	162
5.4.1.3.	Vymezení obsahu a povahy listin zakládáných do obchodního rejstříku.....	163
5.4.1.4.	Výroční zpráva.....	164
5.4.1.5.	Účetní závěrka.....	171
5.4.1.	Zisk jako definiční znak podnikání (§ 2 obchodního zákoníku).....	188
5.4.2.	Podnik a stanovení jeho ceny při prodeji podle účetnictví (§ 5 a § 482 obchodního zákoníku)	191
5.4.3.	Majetek podnikatele - účetní a obchodněprávní pojetí (§ 6 obchodního zákoníku)	194
5.4.4.	Význam účetnictví pro zápis podnikatele do obchodního rejstříku (§ 34 obchodního zákoníku).....	201
5.4.5.	Podíl, zjištění a vyjádření jeho hodnoty (§ 61 obchodního zákoníku).....	203
5.4.6.	Zřizovací výdaje (§ 65a obchodního zákoníku).....	207
5.4.7.	Účetní povinnosti v rámci koncernu (§ 66a obchodního zákoníku).....	209
5.4.8.	Fondy vytvářené ze zisku a jejich účetní souvislosti (§ 67 obchodního zákoníku).....	211

5.4.9.	Působnost orgánů obchodních společností a družstev v souvislosti s účetnictvím (§ 66 a následující obchodního zákoníku).....	215
5.4.9.1.	Působnost statutárního orgánu společnosti.....	216
5.4.9.2.	Působnost nejvyššího orgánu společnosti.....	222
5.4.9.3.	Působnost kontrolního orgánu společnosti.....	228
5.4.10.	Výsledek hospodaření (§ 82 a následující obchodního zákoníku).....	233
5.4.10.1.	Zjištění výsledku hospodaření.....	235
5.4.10.2.	Rozhodování o výsledku hospodaření	237
6.	Závěry.....	243

Literatura

Motto : „Všichni věřitelé musí být v knize zapisováni po tvé ruce pravé a dlužníci po ruce levé. Všecky položky, které jsou zapisovány do knihy, musí být podvojně, tj. učiníš –li koho věřitelem, učiniti musíš zároveň i dlužníka“

Luca Pacioli : Traktát o podvojném účetnictví vydaný v Benátkách v roce 1494
(překlad Hugo Raulicha)

1. Úvod - předmět a cíle dizertační práce

Předmětem této dizertační práce jsou vzájemné interakce mezi obchodním právem a účetnictvím. Volba tohoto tématu byla motivována především osobní zkušeností absolventa právnické fakulty stojícího na samém počátku cesty realitou právnických povolání. Právnické vzdělání ve své současné podobě vybaví člověka přesvědčením, že rozhodující část cesty k pochopení obchodního a podnikatelského prostředí má za sebou v okamžiku, kdy se mu podaří alespoň jakýmsi rámcovým způsobem pochopit systém a instituty pozitivního obchodního práva a získá jistý (byť zcela neoprávněný) vnitřní pocit, že je díky tomuto náhledu schopen orientovat se v jakýchkoliv situacích, které se v podnikatelském prostředí mohou vyskytnout.

Této své představě, doplněné kusými vzpomínkami na základní principy makro a mikroekonomie, se pak po jistou dobu snaží podříditi reálné jevy obchodního života, před které jej právní praxe postaví. Po více či méně krátké době je však opět postaven před poznání, že každodenní obchodní život je ve skutečnosti ovlivňován daleko širším souborem norem, než jsou normy obsažené toliko v obchodním a občanském zákoníku a že samo obchodní právo je souborem mnohvrstevných právních norem, jejichž vzájemné přesahy jsou mnohdy pro pochopení jeho samotné podstaty zcela nezbytné. V této souvislosti může právě účetnictví představovat typický kamen úrazu, na nějž lze narazit.

Toto poznání pak staví člověka před nutnost zamyslet se obecně nad komplexností a vzájemnými vztahy různých jevů a konkrétně nad hranicemi, které nám vymezuje

učebnicová definice obchodního práva jako „souboru právních norem, které upravují právní postavení podnikatelů, obchodní závazkové vztahy a některé další vztahy související s podnikáním“.

Bylo by jistě nadmíru troufalé pokoušet se již v prvních řádcích této práce jakkoliv zasahovat do natolik obecně přijímané skutečnosti, jakou je definice obchodního práva. To samozřejmě není cílem této práce. Jedním z cílů této práce však je zamyšlení nad obsahem definice obchodního práva a nad tím, co ještě je obchodním právem a co již je jiným právním odvětvím. Ideálním nástrojem zkoumání je právě oblast účetnictví. Není sporu o tom, že právě účetnictví a obchodní právo mají k sobě velmi blízko, zároveň však jsou tyto dvě oblasti často oddělovány nepřekonatelnou hranicí různého vzdělání a jistým nevysloveným konkurenčním postojem obou profesních skupin povolanych k aplikaci jedné každé této oblasti.

Cílem této práce - a to cílem základním, k jehož naplnění budou ostatní cíle pouhými nástroji - tedy bude především vymezení, popsání a roztřídění základních vztahů mezi účetnictvím a obchodním právem.

Nutným předstupněm splnění tohoto cíle ale zároveň i podstatnou částí odpovědi na tuto hlavní otázku, otázku, již si tato dizertační práce klade, bude tedy i zodpovězení otázky, zda lze vůbec hovořit o „účetním právu“ jako o samostatném právním odvětví či zda toto účetní právo není ve skutečnosti pouze jednou specifickou oblastí některého jiného právního odvětví, například právě práva obchodního.

Jako prostředek k naplnění výše uvedeného hlavního cíle si tato dizertační práce zvolila tři dílčí cíle, resp. tři dílčí oblasti zkoumání. Jednotlivé závěry vyplývající z těchto dílčích cílů, resp. oblastí, pak ve svém souhrnu objasní hlavní naznačenou otázku.

Prvním z těchto tří dílčích cílů bude historický vývoj účetnictví. Jde sice o část, která bude již ze samé povahy věci do značné míry neoriginální a založená především na

studiu jiné odborné literatury, nicméně tato část se jeví jako zcela nezbytná. Její zařazení je vedeno především nutností zjistit, zda se pohled na místo právní úpravy účetnictví v celém právním systému v průběhu času měnil, či zda se – podobně jako např. vymezení práva veřejného a soukromého¹ – ustálil již v dávné minulosti a nelze proto u něj ani očekávat žádný zásadní vývoj.

Druhým ze tří dílčích cílů bude vymezení a identifikace právních norem tvořících objektivní účetní právo. Tento cíl se může na první pohled jevit jako velmi triviální a takovým by jistě i byl, pokud by mělo zůstat u pouhého výčtu jednotlivých platných norem pozitivního práva platného v České republice. Právě účetní právo je však do značné míry ovlivněno existencí systému určitých obecných zásad (obecných principů), které se vyskytují v zásadě bez ohledu na geografickou či historickou lokalizaci. Bude tedy vhodné vymežit tyto zásady a věnovat se i otázkám, jaká je právní povaha těchto zásad (tzn. zda vůbec jsou prameny práva) a jejich porovnání s jinými druhy obecných zásad, např. zejména s obchodními zvyklostmi. Podstatná část tohoto oddílu se bude proto zabývat těmito zásadami, byť ani ostatní prameny účetního práva nelze ponechat zcela bez povšimnutí. V rámci této části práce pak bude snahou i to, aby shromážděné prameny daly odpověď na otázku, čím vším je obchodní zákoník ovlivňován, jaké jsou jiné normy, v jejichž sousedství existuje a jaké jsou tedy vzájemné vztahy mezi těmito normami.

Posledním z naznačených cílů, jemuž bude věnována obsahově nejrozsáhlejší část této práce, bude rozřídění a zkoumání konkrétních vztahů mezi pozitivní úpravou účetnictví a pozitivní úpravou obchodního práva v České republice. Tato část se bude věnovat zejména konkrétním a specifickým institutům, které se vyskytují v obou právních odvětvích, které však mají v každém z nich zároveň poněkud odlišný obsah. Zároveň se bude však věnovat i obecnějším vztahům, například pokud jde o využití funkcí účetnictví jako samostatného informačního systému při právním dokazování existence či neexistence určitých skutečností.

¹ tento závěr neplatí bezezbytku – vymezení těchto právních odvětví lze sice přiznat již doktríně římského práva, nicméně postupný vývoj vzájemného vztahu těchto odvětví je nepopíratelný a právě v oblasti obchodního práva zcela zřetelný.

Původně byla součástí této práce i zvláštní část věnovaná právní odpovědnosti za porušení účetních povinností. Tato část však byla dodatečně vypuštěna, neboť jednak již zcela přesahovala přiměřený rozsah disertační práce, a jednak jde o téma, které by při potřebné podrobnosti zpracování bylo zcela způsobilé naplnit samostatnou disertační práci.

Jsem si zcela vědom toho, že zvolený rozsah a předmět této rigorózní práce může narážet na určité velmi zásadní problémy:

- vzhledem k tomu, že účetnictví je zcela jinou disciplínou než obchodní právo, vyžadují si některé části velmi popisné a neoriginální pasáže, které jsou v jakékoliv práci tohoto druhu samozřejmě nežádoucí, neboť nepřinášejí nic nového;
- vzhledem k šíři zvoleného tématu hrozí aktuální nebezpečí určité povrchnosti či přinejmenším nevyváženosti, neboť v takto širokém rozpětí se nelze věnovat všem částem stejně podrobně a zacházet do hloubky,
- jde o relativně nové téma v oblasti práva, neboť po značně dlouhou dobu se právní nauka účetnictví nevěnovala vůbec a až v novější době se tato disciplína opět dostává do popředí zájmu právníků.

Těchto potenciálních nebezpečí jsem si zcela vědom a bude mou snahou se jim maximálně vyhnout.

1.1. Obecně k regulaci účetnictví

Předmětem této disertační práce je právní úprava účetnictví. Nelze však opomenout skutečnost, že účetnictví samo není předmětem jen regulace právní.

Účetnictví má své dimenze historické, kulturní, institucionální a socioekonomické a proto jej nelze vměstnat jen do dimenze právní.

Konkrétní podoba účetnictví je pak výsledkem vlivu všech těchto dimenzí a nikoliv jen produktem právní úpravy.

Výrazem uznání a přijetí této skutečnosti je například výstižné rozdělení používané francouzskou doktrínou, která odlišuje „*la normalisation de la comptabilité*“ a „*la réglementation de la comptabilité*“². Pokud jde o „normalizaci“ (spíše však harmonizaci) účetnictví, tou rozumí společnou „mimoprávní“ činnost různých mezinárodních a nadnárodních institucí a organizací, jejímž neformálním výsledkem je kompatibilita účetních výkazů a účetních postupů. Pod pojmem „reglementace“ pak již zahrnuje normativní výsledek právní regulace.

Situace však se v poslední době komplikuje poměrně zásadním způsobem tím, že zmiňovaná „harmonizace“ prostupuje do oblasti „reglementace“. Velmi zřetelný je tento jev například u některých nařízení EU, jimiž je neprávní norma mezinárodních účetních standardů (IAS) „vtažena“ do právního řádu EU (či přesněji ES) a tím i do právního řádu členských států. Domnívám se, že se nejedná o nahodilý exces, ale že jde o projev trendu. Důkazem toho může být například právě proces vzniku účetních norem ES. Na počátku byly aktivity jednoznačně omezeny na oblast výše uvedené „normalizace“ – šlo o zcela mimoprávní a politicko-ekonomické závěry lisabonského summitu ES, konaného ve dnech 23. až 24. března 2000, mezi nimiž se díky počínajícím účetním skandálům velkých korporací objevil i požadavek na podniknutí kroků k posílení vzájemné srovnatelnosti účetních výkazů společností, jejichž akcie jsou obchodovány na veřejných trzích. Následně však tento mimoprávní a politicko-ekonomický závěr vyústil do přijetí několika nařízení, jimž se dizertační práce podrobněji věnuje dále a jimiž byly do evropského právního řádu vtaženy neprávní normy v podobě mezinárodních účetních standardů (IAS).

² Colasse, B: *Comptabilité Générale*, Paříž 1991, str. 9;

V následující části se bude tato práce věnovat jak historickému vývoji účetnictví, který spadá spíše do oblasti reglementace, dále pak i zmiňovaným projevům reglementace v podobě pozitivního práva a konečně pak i projevům normalizace v podobě mimoprávních účetních norem (IFRS/IAS).

2. Historický vývoj účetnictví

Účetnictví jako specifický fenomén se objevuje již ve velmi dávné minulosti lidstva a jeho vývoj jde ruku v ruce s dalšími dvěma nerozlučně spjatými oblastmi lidské činnosti: s matematikou a obchodem. Za svěbytnou formu prehistorického účetnictví lze považovat již nálezy pozůstatků kostí zvířat s vrypy zachycujícími pravděpodobně množství zvěře ulovené lovcem či širší komunitou v určitém období³.

Z hlediska předmětu této práce se historie účetnictví stává zajímavou až v momentě, kdy vedení účetnictví bylo poprvé provázáno s právní normou.

První hmotně zachycenou a dochovanou právní normu tohoto druhu lze nalézt v proslulém Chamurapiho zákoníku z roku 1750 př. n.l. Monarcha Chamurapi jeho prostřednictvím zavedl zákonnou povinnost vést účetnictví (resp. přesněji řečeno - povinnost zaznamenávat účetním způsobem) některé hospodářské operace, konkrétně například smlouvu o prodeji zboží. Tato povinnost vyplývala především z nutnosti právně regulovat rozvíjející se obchod a z nutnosti zajistit přehledné vedení skladových zásob tehdejších chrámů, které tvořily jakousi osu, kolem níž se odvíjel život celé sumerské civilizace. Jednotlivé účetní záznamy byly prováděny jedinou tehdy dostupnou formou, tzn. na jílových tabulkách. Téměř souběžně s účetnictvím sumerským se vyvíjelo i účetnictví starověkého Egypta.

³ jeden konkrétní exemplář tohoto prehistorického účetního dokladu lze nalézt v archeologickém muzeu v Saint-Germain-en Laye. Jeho identifikace coby účetního dokladu je do určité míry spekulativní, nicméně vychází ze zkušenosti, že ještě v polovině 20. století používali někteří francouzští venkovští pekaři v zásadě identické vrypy do dřevěných tyček k vyznačení dluhu svých zákazníků (viz Ifrah, G. Histoire universelle des chiffres, Paříž: Editions Seghers, 1983, str. 93)

Bohatou historií má účetnictví i v evropských starověkých civilizacích. Pokud jde o Řecko, souvisí tato historie podobně jako ve starověké Mezopotámii především s chrámy, které plnily mimo svůj účel religiózní i účel ryze světský, neboť byly prvními předchůdci novodobých bank. Vzhledem k běžně prováděným finančním operacím takového druhu, jako je například akcept směnek, vedení depozitních účtů či směnářská činnost, se vyvinula zcela přirozeně i pokročilá účetní technika, jejímž základem byly deníky (*efemeris*) zachycující prováděné operace v časové posloupnosti.

Vyspělá řecká účetní technika našla svého nástupce v účetnictví římském. Povinnost vést účetnictví byla považována za jednu ze součástí „péče řádného otce rodiny“ a vztahovala se tak dokonce i na rodiny. Římské právo rozeznávalo různé druhy účetních knih, které souhrnně označovalo pojem „*codex*“ nebo „*tabula*“. Nejpodrobnější z těchto účetních knih byl tzv. *codex rationum*, dalšími používanými účetními knihami byly tzv. *adversaria* a *calendaria*. V rámci těchto účetních knih bylo rozlišováno mezi položkami výdajů (tato položka byla označována jako *expensum*) a položkami příjmů (označovanými jako *acceptum*). Zároveň již v této etapě historického vývoje bylo účetnictví používáno jako důkazní prostředek v soudních řízeních – použil jej například Cicero v procesu proti Verrovi³.

Středověké účetnictví je spojeno s tehdejšími nejmocnějšími hybateli hospodářského života, jimiž byla jednak feudální léna a jednak jednotlivé církevní řády. Zejména pokud jde o druhé jmenované, dosáhlo u nich účetnictví relativně vysokého stupně vývoje. To bylo způsobeno souhrou několika okolností. Především díky křížovým výpravám se jednotlivé církevní řády (jako například templáři či Rytíři německého kříže) domohly jednak značného majetku, který bylo nutno spravovat, a jednak se seznámily s vyspělejšími obchodními zvyky tehdejších blízkovýchodních civilizací, např. v Libanonu, který byl tehdy obchodní spojnici mezi Asií a Evropou. Dále pak byla u těchto řádů pravidelně vytvářena přísná monokratická vojenská struktura, založená na osobní odpovědnosti za majetek, jehož správou byl konkrétní člen řádu

³ Cicero, M.T. Řeči proti Verrovi, Praha: Odeon, 1972

pověřen. Právě proto lze u řádů nalézt velmi přehlednou a podrobnou hospodářskou evidenci majetku, která se z hlediska svého obsahu podobala nám donedávna dobře známým pokladním knihám a přehledu majetku a závazků u jednoduchého účetnictví.

Další vývoj účetnictví odstartovala italská renesance a rozvoj obchodních aktivit italských městských států. Není proto náhodou, že právě v pozdně středověké Itálii nalezneme i autora prvního skutečně průkopnického a vědeckého zpracování teorie účetnictví. Tímto autorem je Luca Pacioli, který žil a tvořil v letech 1445 až 1517 v Benátkách. Tento současník a obdivovatel Da Vinciho se zapsal do dějin účetnictví svým dílem *Summa di Arithmetica, Geometrica, proportioni et proportionnalita*, které publikoval v roce 1494. Pacioli se věnuje účetnictví ve zvláštní části díla věnované přímo jemu⁴ a formuluje některá doporučení, která se v účetnictví uplatňují dodnes. Doporučuje vedení tří účetních knih : deníku, hlavní knihy a vedlejší knihy. V deníku se chronologicky zaznamenávají jednotlivé účetní operace, které se následně přenášejí do hlavní knihy a zde se roztřídí ují do jednotlivých účtů. Je samozřejmé, že Pacioliho zajímalo účetnictví především z hlediska matematického – proto se věnuje zejména matematickým záležitostem dosažení rovnosti mezi oběma „stranami“ účtů hlavní knihy a mezi výsledky zjištěnými v deníku a výsledky obsaženými v hlavní knize.

Hlavní impuls k vývoji účetnictví v jeho nynější podobě přichází spolu s industriální revolucí v 19. století. Mezinárodně rozvinuté aktivity takových obchodních společností, jako jsou holandská Východoindická společnost nebo anglická pojišťovna Lloyd's s sebou přináší nároky, které jsou plně srovnatelné s dnešními. Proto se také účetnictví postupně stává esenciální součástí právní regulace. Každý z velkých soukromoprávních kodexů této doby jej upravuje. Ve Francii je to napoleonský *Code de commerce* z roku 1807, který navazuje na předchozí Colbertovo nařízení a který věnuje účetnictví pozornost již ve svých téměř úvodních ustanoveních (články 8-17). Účetnictví se tak stává obligatorní součástí

⁴ jde o 9. kapitolu cit. díla, nazvanou „Tractatus particularis de computis et scripturis“.

francouzského obchodního práva a tento stav trvá dodnes. Jeho další vývoj byl ovlivněn skutečností, že bouřlivá industriální expanze a postupný vývoj investování do novodobé ikony vedlo k tomu, že se podílníci obchodních korporací mnohdy vzdalovaly svým podnikům i investicím (zatímco renesanční italský bankovní dům byl záležitostí čistě rodinnou, u francouzských akciových společností pro import zlata ze subsaharské Afriky šlo již čistě o odosobněnou formu investování). Francouzský zákon o akciových společnostech z roku 1867 proto zavedl povinnost vedení účetnictví a učinil statutární orgány společnosti odpovědnými za pravidelné informování akcionářů o stavu společnosti.

Poměrně velmi záhy začalo být účetnictví používáno jako důkazní prostředek v právních sporech. Průkopníkem byly v tomto směru Spojené státy americké, v nichž je účetnictví zaznamenáno coby zásadní důkazní prostředek již v roce 1817 ve věci *Meyer vs. Sefton*, a to k prokázání rozsahu majetku úpadce.⁵

Podobně rakouský Obecný zákoník obchodní č. 1/1863 ř.z., který na území současné České republiky platil až do 1.1.1951, se věnuje účetnictví poměrně podrobně v části označené „O obchodních knihách“ a v souvislosti s vedením účetnictví stanoví podnikatelům (v tehdejší terminologii kupcům) řadu povinností.

Především - podobně jako již zmiňovaný Code de commerce - stanoví podnikatelům samotnou povinnost vést účetnictví.

Tato povinnost je formulována v ustanovení čl. 28 slovy „každý kupec jest povinen vésti knihy, z nichž úplně jsou patrnými jeho obchody a stav jeho jmění.“

Tato povinnost se týkala všech tzv. plnoprávných kupců⁶, tedy i obchodních společností, nevztahovala se však na „vetešníky, podomní a jiné podobné obchodníky s menším provozováním živnosti, dále na hostinské, obyčejné

⁵ Crumbley Larry D: Forencis Accounting: Older Than You Think in: Journal of Forensic Accounting, č. II/2001, str. 181;

⁶ Malenovský-Wenig, A. Příručka obchodního práva. Praha: Československý kompas, 1947

dovozníky, obyčejné plavce a osoby, jejichžto živnost nepřesahuje objem provozování řemesla“, tedy kupci takzvaně neúplného práva. Ustanovení obecného zákoníku obchodního byla velmi minimalistická pokud jde o obsah a formu účetnictví. Požadováno bylo pouze to, aby kupec sestavil „inventář a bilanci“. Obojí by bylo možno v dnešní terminologii připodobnit k zahajovací účetní rozvaze a k běžné rozvaze. Tyto výkazy sloužily k podání přehledu o druhovém složení majetku kupce – přehledně se v nich evidoval majetek z hlediska formy.

Majetek byl tedy evidován v druhové struktuře jako pozemky, pohledávky, peníze v hotovosti apod. Pokud jde však o základní principy účetnictví, ty se již uplatňovaly podobným způsobem jako dnes. Zákoník výslovně uváděl požadavek na kontinuitu a průběžnost účetnictví (čl. 32), věrnost zobrazovaných skutečností (čl. 28) opatrnost účetních zápisů (čl. 31) a historické ocenění (resp. historická cena- čl. 31).

Bylo-li uvedeno, že požadavky na obsah a formu účetnictví byly minimalistické, pravý opak platí o ustanoveních týkajících se důkazní funkce účetnictví v obchodních sporech. O těchto ustanoveních lze naopak říci, že tvořila značnou část úpravy příslušného titulu „O obchodních knihách“ a v některých případech tato ustanovení již svou povahou snad ani nelze řadit do oblasti práva obchodního jako spíše do oblasti práva civilního procesu. Podle ustanovení čl. 34 zákoníku činily *obchodní knihy v rozepřích o věcech obchodních mezi kupci zpravidla důkaz neúplný*. Toto ustanovení tedy výslovně omezuje věcnou a osobní procesní (důkazní) použitelnost obchodních knih na spory vyplývající z obchodních vztahů a vedené mezi podnikateli. Dále pak výslovně upravuje důkazní hodnotu obchodních knih tak, že jim přiznává omezenou důkazní sílu, kterou však lze dalšími formálními úkony podstatně zvýšit. V návaznosti na deklarovanou důkazní použitelnost obchodních knih upravoval obchodní zákoník dvě zásadní povinnosti : povinnost ediční a povinnost komunikační. Povinnost ediční spočívala v povinnosti účetní jednotky předložit své obchodní knihy soudu projednávajícímu obchodní spor. Ediční povinnost se realizovala na základě příkazu soudce. V případě jejího nesplnění

nastávala fikce pravdivosti tvrzení navrhovatele a soud musel vyjít z předpokladu, že stav nevydaných obchodních knih potvrzuje oprávněnost žalovaného nároku. Povinnost komunikační záležela v povinnosti dlužníka vydat své obchodní knihy soudu v záležitostech, které se bezprostředně týkaly rozhodování o některých majetkových věcech nad rámec běžných obchodních sporů. Konkrétně se jednalo o projednání dědictví, společenství statků, dělení při společnostech a konkursu. Nebylo by možné zajistit splnění těchto povinností bez souběžného zakotvení povinností archivovat účetní knihy po určitou dobu. Tato povinnost byla zakotvena v ustanovení čl. 33 obchodního zákoníku a do jisté míry šla i nad rámec současných požadavků, neboť obecně stanovila povinnou archivační lhůtu obchodních knih na 10 let a do obchodních knih patřily nejen dnes známé knihy, ale i tzv. kniha opisů, obsahující opsané účetní doklady.

Z hlediska dokazování lze tedy tehdejší orgánům aplikujícím právo pouze závidět, neboť skartační lhůty pro účetní doklady jsou dle dnešní právní úpravy kratší.

Povinnost vést účetnictví nebyla zajišťována samotným obchodním zákoníkem - chybělo donucení kvazisprávního charakteru (tzn. pokut za nesplnění povinnosti učinit tzv. povinnou přihlášku) obvyklé ve vztahu k jiným obligatorním zápisům, například výtahům stanov zakládáných do knihy příloh⁷. Tato okolnost byla pravděpodobně pocíťována jako nedostatek právní úpravy - například respektovaná učebnice práva obchodních společností⁸ uvádí hned v úvodu příslušné pasáže: *"Dlužno hned přiznati, že obchodní zákon, ukládaje plnoprávnému kupci povinnost vedení knih, jest v tomto předpise zákonem neúplným (lex imperfecta), neboť nezná a nestanoví žádných donucovacích prostředků, kterými by bylo možno obchodníka přiměti ku splnění této povinnosti, jak to činí u ohledně povinnosti ohlásiti firmu k zápisu, kde soud obchodní může doháněti k jejímu splnění nedbalého účastníka pořádkovými tresty"*.

⁷ Malenovský-Wenig, A: Příručka obchodního práva, Praha: Československý kompas, 1947, : „Obchodní zákoník, jenž ukládá soudu rejstříkovému, aby z moci úřední donucoval pokutami ke splnění ohlašovací povinnosti, nezná stejně přímého donucení k vedení obchodních knih“.

⁸ Štěpina, J. Obchodníci a obchodní společnosti, Praha: nakl. Josef Svoboda, 1935, str. 136

Sankční zajištění však poskytovaly předpisy trestního práva, konkrétně ustanovení § 486 trestního zákona, které obsahovalo skutkovou podstatu přečinu, postihujícího jednak nevedení věst knihy, ale i osobu, která samostatně nepořádné vedení obchodních knih a nesestavení bilance v případě, že je kupec insolventním, a jednak falšování, odstranění či zničení obchodních knih v případě zaviněného úpadku.

Tato úprava se jeví podobná naší současné úpravě, skutečností však je, že je dokonalejší. Mimo jiné totiž například výslovně v ustanovení § 486c trestního zákoníku uvádí, že trestní odpovědnost bude stíhat nejenom osobu, která má zákonnou povinnost obchodní knihy vést, ale i osobu, která samostatně vede závod této osoby. Toto ustanovení nepochybně řešilo řadu případů, které v současnosti až ex post a navíc nejednotně řeší až judikatura.

Pokud jde o obsahové změny v účetnictví ranného kapitalismu, nelze si nepovšimnout i postupného vyčleňování se analytického účetnictví z účetnictví finančního. Právě tato fáze společenského vývoje totiž začala orientovat aktivitu lidí i korporací výrazně a jednoznačně směrem k zisku. K tomu pak mělo sloužit i analytické účetnictví, které právě bylo tím nástrojem, jenž měl umožnit analýzu a zlepšení účetního ukazatele „zisk“.

Další vývoj zaznamenalo účetní právo bezprostředně po druhé světové válce, v době přidělového systému hospodářství a tím i zvýšených nároků na hospodářskou evidenci. Právní úprava účetnictví byla doplněna jednak zákonem č. 116/1946 Sb., o jednotné organizaci podnikového početnictví, a jednak vládním nařízením č. 205/1946 Sb., jímž byly stanoveny jednotné účetní zásady. Prvně uvedený právní předpis se týkal nejen hospodářské evidence podniku obecně, ale i manažerskými procesy. Souhrnně bylo pro tuto problematiku užito označení podnikové početnictví. Podle ustanovení § 1 odst. 2 uvedeného zákona bylo podnikové početnictví vymezeno jako soubor, který zahrnuje účetnictví, kalkulace, statistiku a rozpočetnictví podniku. Samotnou materiální úpravu uvedený zákon neobsahoval vůbec a vše ponechal na vládnímu nařízení. Tato vládní nařízení byla nakonec

vydána celkem 4 a každé z nich upravovalo jednu oblast podnikového účetnictví. Účetnictví se týkalo výše uvedené vládní nařízení č. 205/1946 Sb. Materiální úprava v něm obsažená odpovídá jak svou systematikou, tak i svým obsahem do značné míry zákonu o účetnictví v jeho podobě novelizacemi z roku 2003. Podrobně byl upraven obsah, povaha a druhy účetních zápisů, organizace účetních zápisů, účetní knihy a forma účetních zápisů, účetní doklady a další související otázky.

Následný vývoj směřoval již zcela otevřeně k zavedení centralizovaného a plánovaného hospodářství podřízeného úplné a bezvýhradné kontrole státu. Potřebám centrálně plánovaného hospodářství bylo plně podřízeno i účetnictví, které se stalo jedním z nástrojů.

Do popředí vystoupily požadavky na zajištění účinné finanční kontroly, poskytnutí statistických makroekonomických výstupů a kontroly plnění hospodářských plánů.

Zásadním problémem, s nímž účetnictví úzce souviselo, byl problém stanovení jednotných maloobchodních a velkoobchodních cen všech produktů.

Ke všem těmto zásadám a požadavkům se zcela otevřeně hlásí i zákon č. 108/1951 Sb. ze dne 19. prosince 1951, o organizaci národohospodářské evidence. Již z názvu je zřejmý ideologický posun právní úpravy – buržoazní termín účetnictví je nahrazen proletářštěji znějící národohospodářskou evidencí a i obsah zákonné úpravy doznává značného zveřejnoprávnění. Příkladem této tendence může být ustanovení § 5 cit. zák., podle nějž byli závody, podniky, úřady, organizace, instituce, majitelé soukromých hospodářství nebo závodů, *jakož i všichni obyvatelé(!)* povinni podávat správně, pravdivě a včas všechny údaje a zprávy, které od nich požadovaly orgány evidence a statistiky k účelům národohospodářské evidence. Orgány evidence a statistiky pak měly v oboru své působnosti právo ověřovat si správnost podaných údajů i zpráv. Podobně jako předchozí zákon č. 116/1946 Sb., ani zákon č. 108/1951 Sb. neobsahoval žádnou materiální úpravu. Ta byla obsažena ve vládním nařízení č. 41/1952 Sb., kterým se stanovily zásady pro účetní evidenci (účetní zásady). O

právním charakteru a obsahu této úpravy vypovídá již úvodní ustanovení § 1 cit. vládního nařízení, podle nějž „úkolům účetní evidence je sledovat a kontrolovat ve všech účetních jednotkách (§ 6) průběh plnění státního plánu rozvoje národního hospodářství a státního rozpočtu, jakož i poskytovat podklady pro jejich sestavování“ a dále i „sloužit k ochraně socialistického vlastnictví, k zamezení nezákonného a ne hospodárného vydávání hospodářských prostředků a nešetrného nakládání s nimi“. Pokud jde však o samotný obsah evidence, pak bez ohledu na ideologické zabarvení a proklamace zákonodárce neměl již příliš co vymýšlet. Pokud tedy odhlédneme od tohoto zabarvení právní normy, jedná se o velmi přehledné, srozumitelné a precizní vyjádření standardních účetních zásad a postupů.

Tento přístup k účetnictví přetrvával po celou dobu centrálně řízené ekonomiky, i když došlo k pozdějším změnám účetní legislativy. Právě v tomto smyslu jej vymezuje dobová literatura: „účetnictví musí být vedeno tak, aby poskytovalo informace především pro vypracování národohospodářských plánů, státních a místních rozpočtů, finančních plánů vývoje cen a aby sloužilo k ochraně socialistického vlastnictví“⁹.

Nebylo by účelné ani přínosné dále sledovat vývoj právní úpravy účetnictví v období centrálně plánované ekonomiky. Po pádu společenského systému, jehož byla základem, došlo i k přijetí zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který po četných novelizacích tvoří páteř právní úpravy účetnictví v České republice dodnes. Této právní úpravě se věnuje i podstatná část této práce.

Závěrem historické části lze poznamenat, že účetnictví zůstává – alespoň pokud jde o základní účetní zásady a postupy účtování – beze změn již po dobu několika staletí a zásadní změny nelze očekávat ani do budoucna. Pokud bude ke změnám docházet, budou se spíše projevovat ve vzájemném propojování účetních terminologií a účetních systémů v různých oblastech světa a budou směřovat k univerzálnímu systému založenému spíše na normalizaci účetnictví než na jeho centrální reglementaci z jednoho místa.

⁹ Madar, Z. a kol. Právní slovník. Díl II. Praha: Panorama, 1977, s. 457

3. Funkce účetnictví a povaha jeho právní úpravy

Podrobnějšímu zkoumání vztahů mezi účetnictvím a obchodním právem nutně musí předcházet vymezení funkcí účetnictví, tzn. vymezení jednotlivých úkolů a úloh, které účetnictví plní a které jsou jeho *ratio existentialis*.

Těchto funkcí je celá řada a lze konstatovat, že jejich množství úměrně stoupá s rostoucí mírou organizovanosti a regulovanosti společenských vztahů. V dalším textu se proto pokusíme ustanovit jednoho společného jmenovatele, jakýsi základ všech funkcí účetnictví, od něž bude následně možno odvodit a klasifikaci jednotlivé funkce.

3.1. Funkce účetnictví obecně a jeho místo v právním řádu

Společným jmenovatelem veškerých funkcí účetnictví, resp. jejich společným a obecným základem je funkce informačního systému. Účetnictví samotné je nutno chápat jako součást daleko širšího informačního systému. Toto chápání není nijak nové - v dobách centrálně řízeného hospodářství bylo účetnictví tímto způsobem vymezeno dokonce obecně závaznou právní normou - nařízením vlády ČSSR č. 136/1989 Sb., o informační soustavě organizací, jímž byl dále prováděn zákon č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací.

Uvedené vymezení účetnictví však nelze považovat za relikv své doby - lze jej naopak obecně akceptovat, neboť funkce informační soustavy byla - byť jinými slovy - účetnictví svěřována a přiznávána již i na sklonku 40. let (a tedy ještě v dobách liberálního tržního hospodářství) mj. i vládním nařízením č. 205/1946 Sb.

Použijeme-li jako principium divisionis kritérium subjektu, jemuž účetnictví jako informační systém slouží anebo má sloužit, můžeme funkce účetnictví rozdělit na funkce externí a funkce interní. Interní funkce účetnictví jsou přímo spojeny

s právnickou či fyzickou osobou, která je sama subjektem účetnictví – jejím potřebám slouží. Interní funkce účetnictví působí směrem „dovnitř“ a záleží v poskytování informací tomu subjektu, jenž je sám tvůrcem a původcem těchto informací. Vyjádřeno v pojmech účetního práva, jde o ty funkce, které spočívají ve využívání dat tvořících předmět účetnictví samotnou účetní jednotkou (ev. celým konsolidovaným celkem, který může být z právního pohledu složen z více samostatných subjektů, nicméně z pohledu účetního se bude jednat o jeden celek). Naproti tomu externí funkce účetnictví spočívají v poskytování dat tvořících předmět účetnictví „navenek“, tzn. všem ostatním subjektům¹⁰, které jsou s účetní jednotkou v různých druzích a formách právních či ekonomických vztahů. Dalším podrobnějším rozčleněním funkcí účetnictví z pohledu jejich konkrétního (nikoliv obecného) účelu pak dospějeme k celé řadě subcelků, z nichž většina se bude vyskytovat v obou výše uvedených subsystémech, tzn. v oblasti externí i interní. Bude tomu tak například v oblasti daňové – o tom již ale podrobněji dále.

3.1.1. Interní funkce účetnictví

Interní funkce účetnictví jsou úzce spjaty se skutečností, že podnikání je vždy uskutečňováno „za účelem dosažení zisku“. Každý subjekt, který podniká, tedy musí určitým způsobem řídit hospodářské procesy a svou činnost takovým způsobem, aby dosahoval zisku, a zároveň musí mít k dispozici nástroje, které mu umožní sledovat, zda zisku skutečně dosahuje. Interní funkce účetnictví můžeme z hlediska jejich konkrétního účelu dále rozdělit na funkci řídicí (organizační) a funkci evidenční.

Řídicí (organizační) funkce účetnictví spočívá v tom, že účetnictví v tomto pojetí je nástrojem, který umožňuje cílevědomé usměrňování hospodářské činnosti subjektu. Tato oblast účetnictví je zpravidla označována výstižným termínem „manažerské účetnictví“, byť nejde o termín přijímaný bezvýhradně. Jeho

¹⁰ k vymezení uživatelů viz Kovanicová, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, Praha: BOVA Polyglon, 2000, str. 2

prostřednictvím lze sledovat efektivitu využití jednotlivých výrobních prostředků (aktiv) a na základě získaných poznatků optimalizovat tok těchto výrobních prostředků žádoucím směrem. Podstatným prvkem této funkce účetnictví je uvažování a sledování hospodářské činnosti v rovině nákladů a výnosů. Tato funkce účetnictví má zásadní význam pro rozhodovací činnost, která probíhá v rámci vnitřní organizační struktury každého podnikatelského subjektu¹¹.

Uživateli (konkrétními subjekty) této funkce účetnictví budou především výkonní řídicí pracovníci podnikajícího subjektu¹² (i u nás se již etablovalo označení management podniku, které není ovšem ve striktně právní terminologii příliš přiléhavé).

Tato funkce účetnictví umožňuje subjektu vyhledat určité datové soubory, jejichž sledování považuje za zásadní a na základě takto identifikovaných oblastí prioritního zájmu pak uskutečňovat zásadní rozhodnutí. Účetnictví v tomto pojetí je zásadním nástrojem řídicích složek podniku a bude vždy v pozadí každého zásadního strategického rozhodnutí.

Uskutečňování této funkce účetnictví bude spočívat zejména v sestavování objektivě zaměřených analýz a v jejich využití v rámci rozhodovacích procesů podniku¹³. Objektem těchto analýz budou zpravidla nákladové složky podnikání a hospodárnost a efektivita jednotlivých produkčních fází a produkčních jednotek.

Tato funkce účetnictví - jak vyplývá z výše uvedeného popisu - je v zásadě pouze věcí interních řídicích a kontrolních mechanismů každého podnikatelského subjektu.

¹¹ francouzská literatura označuje účetnictví za „dokumenty prognostického managementu (documents de gestion prévisionnelle – viz Ripert, G., Roblot, R. Traité de droit commercial, Paříž: LGDJ, 1998, str. 281)

¹² podrobnější vymezení jejich požadavků viz Bařinová, D., Vožňáková, I. Vyhodnocení a využití účetních výkazů v praxi. Praha: Grada Publishing a.s., 2005, s. 9

¹³ druhy analýz podrobněji vymezuje Sedláček, J. Účetnictví pro manažery. Praha: Grada Publishing, a.s., 2005, s. 171 a násl.

Z hlediska právní úpravy této oblasti je tedy nutno formulovat kategorický požadavek, aby tato právní úprava (má-li být vůbec jaká) byla v nejvyšší možné míře dispozitivní. Zájem společnosti na právní regulaci této oblasti je totiž zcela minimální - škody, které mohou v této oblasti vzniknout, se budou vždy bezprostředně dotýkat pouze každého konkrétního podnikatelského subjektu. Chování subjektu v této oblasti by tedy mělo být spíše chováním *praeter legem*. Zanášení této oblasti a této funkce účetnictví formálními pravidly chování by bylo zcela neúčelné a vedlo by pouze k další hypertrofii objektivního práva.

Evidenční funkce účetnictví spočívá v poskytování přehledu o stavu hospodářských prostředků podnikajícího subjektu. Každý podnikající subjekt musí být již od samého počátku vybaven určitými prostředky, které umožní jeho činnost. U některých typů podnikajících subjektů právní předpisy dokonce stanoví minimální výši těchto prostředků, jimiž musí subjekt disponovat, aby vůbec platně vznikl. Eminentním zájmem každého subjektu tedy zároveň musí být i evidence těchto hospodářských prostředků a jejich zdrojů tak, aby o nich měl potřebný přehled. Účetnictví je nástrojem, který může tuto funkci plnit bezzbytku.

Účetnictví v tomto pojetí plní zároveň funkci inventáře majetku a pohledávek.

Obsah účetnictví se postupně přizpůsobuje ekonomickému vývoji a umožňuje optimalizovat jednotlivé položky tak, aby výsledek přehledně, jasně a konkrétně zobrazoval jednotlivé složky, aby prostředky byly kategorizovány podle zvolených kritérií a uspořádány do monolitického systému. Nepřehlédnutelnou výhodou tohoto systému je pak i vzájemná provázanost jeho jednotlivých složek, která umožňuje i vnitřní kontrolu a ověřování správnosti jednotlivých údajů. Účetnictví tedy poskytuje dokonalý přehled o stavu a pohybu prostředků, a to formou přehledně strukturovaného, vnitřně provázaného a konzistentního informačního systému.

Je třeba zdůraznit, že této funkce účetnictví mohou nepochybně využívat i jiné - externí - subjekty a že tedy tato funkce patří na pomezí externích a interních funkcí účetnictví. Přesto však dle mého názoru převažuje charakter interní.

3.1.2. Externí funkce účetnictví

Každý podnikající subjekt při své činnosti pravidelně vstupuje do četných a mnohdy složitých právních i mimoprávních vztahů s pestrou škálou jiných subjektů. Může se jednat o subjekty práva soukromého i o nositele veřejnoprávní moci.

Každý subjekt bude ve vztazích s podnikatelem uplatňovat jiné postupy, sledovat jiné zájmy a požadovat různé informace¹⁴.

Subjekt, který je přímým či nepřímým účastníkem na podnikání (tzn. akcionář, společník, tichý společník apod.) bude motivován především snahou o dosažení maximálního výnosu své investice a bude se tedy zajímat zejména o ty ukazatele, které mu umožní stanovit dosahovaný výnos a odhadnout jeho budoucí perspektivy.

Věřitelé podnikatele (a z nich zejména institucionální věřitelé, tedy banky) budou motivováni snahou o nejvyšší možné zabezpečení své pohledávky a svou pozornost budou tedy upírat na ty ukazatele, které jim umožní přesně určit finanční a hospodářský stav dlužníka a vyloučí jeho případnou pozdější platební neschopnost.

Pokud jde o orgány veřejné moci, jejich zájmy budou odpovídat předmětu jejich činnosti a budou značně různorodé. Převažovat budou nepochybně zájmy *orgánů*

¹⁴ viz Bařinová, D., Vožňáková, I. Vyhodnocení a využití účetních výkazů v praxi. Praha: Grada Publishing a.s., 2005, s. 9

pověřených správou povinných plateb na správném stanovení a splnění platební povinnosti podnikatelem. Podstatné budou i zájmy *kontrolních orgánů* na zjištění a prokázání skutečností rozhodných pro jejich rozhodnutí (například rozhodnutí ve věcech hospodářské soutěže, využití účelově vázaných dotací z veřejných rozpočtů, dozoru nad kapitálovým trhem, dozoru nad trhem práce – to pokud jde o státní správu. Pokud jde o samosprávu, bude se jednat zejména o kontrolu plnění povinností vyplývajících z příslušnosti k samosprávné organizaci). Povšimnutí hodné budou i zájmy *justičních orgánů* na zjištění skutkového stavu týkajícího se hospodaření podnikatele ve věcech tvořících předmět řízení u těchto orgánů. Na posledním místě je nutno zmínit i *statistické orgány* pověřené sledováním a vyhodnocováním dostupných údajů o ekonomickém vývoji státu.

Zaměstnanci podnikatele budou mít zájmy velmi podobné jako věřitelé, snad jen ještě intenzivnější. Nelze v této souvislosti přehlédnout ani skutečnost, že zejména evropské (komunitární) právo jeví silnou tendenci posilovat postavení zaměstnanců pokud jde o jejich informovanost o stavu hospodaření a jmění zaměstnavatele. Tato tendence se promítne i do našeho právního řádu a lze tedy konstatovat, že i využití této funkce účetnictví ve vztazích zaměstnavatele a zaměstnanců bude stále frekventovanější.

K externím uživatelům účetnictví bude vak parit i široká a vnitřně nesourodá skupina ostatních subjektů, jejichž zájmy budou rozdílné. Do této skupiny budou patřit subjekty podílející se na sledování a vyhodnocování trhu (např. marketingové a finanční společnosti), které se budou zajímat spíše o obecné vývojové tendence a o generalizující základní údaje. Budou sem patřit i subjekty, které

Rozčlenění vše uvedených externích uživatelů poskytuje základní východisko i pro rozčlenění jednotlivých externích funkcí účetnictví.

Podstatnou externí funkcí účetnictví je funkce nástroje daňové správy. Každý stát je nucen financovat své potřeby a své funkce. Za tímto účelem stanoví povinné, nenávratné, neúčelové a neekvivalentní platby¹⁵ (pro zjednodušení budou dále označeny jen jako daně) a vytváří aparát pověřený jejich výběrem. Činnost tohoto daňového, resp. fiskálního aparátu (a zprostředkovaně činnost státu samého) by nebyla možná, pokud by nebyly vytvořeny mechanismy umožňující sledovat vznik a plnění daňové povinnosti u jednotlivých povinných subjektů. V oblasti podnikání je podstatným prvkem systému fiskální správy právě účetnictví.

V tomto pojetí je účetnictví státem stanovenou povinnou evidencí údajů podstatných pro posouzení vzniku daňové povinnosti a jejího plnění.

Do popředí vystupuje vrchnostenská povaha státu, který autoritativně a závazně předepisuje o čem a jak má být účtováno a to vše s jediným cílem – zabezpečit si kontrolu nad svými příjmy. Obsah účetnictví je v tomto pojetí přizpůsoben nikoliv potřebám subjektu, který účetnictví veden, ale potřebám orgánů daňové správy. Důraz je přitom kladen spíše na obsah než na formu, u níž je podstatné snad jen to, aby byla dostatečně průkazná. Typickým příkladem a zároveň i argumentem prokazujícím validitu tohoto závěru o převaze obsahu nad formou je i nové ustanovení § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Toto nové ustanovení upravuje s účinností od 1.1.2004 vedení daňové evidence majetku a závazků pro stanovení základu daně a daně z příjmů a postupují podle něj poplatníci daně z příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, kteří byli dříve účetními jednotkami účtujícími v soustavě jednoduchého účetnictví. Novelizace navazuje na zrušení jednoduchého účetnictví novelou zákona o účetnictví, provedenou zákonem č. 483/2003 Sb. V § 7b odst. 2 uvedeného ustanovení se stanoví, že „pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak“. Toto ustanovení nelze zřejmě interpretovat jiným způsobem, než že podstatný je obsah, forma (tzn. účetnictví či daňová evidence) stojí až na druhém místě.

¹⁵ Kubátová, K. Daňová teorie a politika, Praha: EUROLEX BOHEMIA, 2000, str. 13

Posuzujeme-li tuto funkci účetnictví z hlediska charakteru právních norem, které ji upravují, můžeme dojít k závěru, že jde o oblast, v níž se bezvýhradně uplatní kategorický požadavek na kogentnost právních norem. To vyplývá z povahy věci. Stát se nemůže spoléhat na dobrovolnost v placení daní. Musí proto daně stanovit jako platby povinné. Pro demokratický právní stát z toho vyplývá povinnost vymezit tuto oblast obecně závaznými pravidly chování („zákonem“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 Listiny základních práv a svobod) tak, aby příslušný daňový subjekt mohl být „nucen činit, o zákon ukládá“ (čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod). Stát samozřejmě nemůže ponechat způsob, rozsah a výši plnění daňové povinnosti na vůli daňových subjektů - nemají zde tedy žádné či jen nepatrné místo normy dispozitivní. Chápe-li pak účetnictví jako součást fiskální správy státu, můžeme tyto požadavky vztáhnout zela i na právní normy upravující samo účetnictví.

Další významnou externí funkcí účetnictví je funkce důkazního prostředku. Účetnictví je totiž odrazem řady hospodářských a jiných skutečností, které nastaly v minulosti účetní jednotky a které jsou velmi často předmětem různých právních řízení. Většina těchto řízení je ovládána zásadou připouštějící jako důkaz vše, co může přispět k objasnění skutkového stavu věci. Účetnictví proto může být nepochybně velmi významným (někdy rozhodujícím) pramenem důkazů, neboť k základním zásadám účetnictví patří zásada věrného zobrazení skutečnosti.

Funkce účetnictví jako důkazního prostředku se neomezuje na jednotlivá právní odvětví a prochází jimi napříč. Účetnictví má takto své místo nejen v řízeních obchodněprávních, ale i v řízeních správních, trestních a dalších. Jde o funkci historicky velmi starou - v našich podmínkách je ve věcech obchodních zmiňována např. již v obchodním zákoníku z roku 1863 (zákon č. 1/1863 ř.z.), který v ustanovení čl. 34 výslovně uvádí, že „řádně vedené účetní knihy činí v rozepřích o věcech obchodních mezi kupci zpravidla důkaz neúplný“.

Pro účely tohoto úvodního odstavce postačí zmínit (podobně jako ve výše uvedených případech) požadavky na formu právní úpravy. Veškeré procesní kodexy platné a účinné v České republice jsou postaveny na volné teorii důkazní. Je pouze věcí orgánu aplikujícího právo, aby posoudil věrohodnost, závažnost a pravdivost konkrétního důkazu - má tedy úplnou volnost při hodnocení důkazů a zpravidla bývá omezen pouze takovými právními limity, jakými jsou vnitřní přesvědčení a svědomí. Je tedy zcela zřejmé, že tato funkce účetnictví nevyžaduje úpravu kogentními normami, neboť již zmiňovaná všeobecná přípustnost účetnictví coby důkazního prostředku ve spojení se zásadou volného hodnocení důkazů zajišťují správnou interpretaci zjištěných výstupů.

V neposlední řadě plní účetnictví i funkci zdroje informací. Jak již bylo uvedeno výše, uživateli této funkce je celá škála subjektů, věřiteli počínaje a státními statistickými orgány konče, a každý z těchto subjektů má jiné požadavky a potřeby na konkrétní výstupy z účetnictví. Je tedy těžké, ne-li nemožné najít bližší společné jmenovatele pro tyto funkce účetnictví. Tato oblast jde však do jisté míry již nad rámec této disertační práce a není tedy nutno věnovat jí větší pozornost.

3.2. Povaha právní úpravy účetnictví

Již v rámci výše provedené kategorizace funkcí účetnictví bylo zmíněno, že nároky na právní úpravu účetnictví se liší a jsou různé u každé z jednotlivých funkcí. Zároveň je však zřejmé, že tato právní úprava musí být monolitní. Z řady důvodů je nepřijatelné, aby pro každou účetní funkci byla vytvořena samostatná právní úprava, která by sice dokonale odpovídala potřebám a specifikům dané funkce, avšak zároveň by vytvářela nepřehledný labyrint parciálních právních norem.

V literatuře byl již vyjádřeny názory odmítající dokonce i samo odvětvové pojmání práva, které „vyjadřuje partikularizační snahy a míří k nivelizaci právního

řádu jako celku“¹⁶. Ač s tímto názorem nebude zřejmě panovat obecný souhlas (intenzivní entropie právního řádu naopak vyžaduje právě toto odvětvové pojmání práva s tím, že jednotlivým odvětvím zůstávají společné pouze základní zásady), je faktem, že přílišná specializace a nadměrné tříštění právní úpravy není na místě.

Právní úprava účetnictví tedy musí být určitým kompromisem mezi oběma výše uvedenými požadavky a tendencemi (tzn. požadavkem na specifičnost právní úpravy jednotlivých funkcí účetnictví a protijdoucím požadavkem na komplexnost a monolitčnost právní úpravy).

Zásadní úvahou týkající se povahy právní úpravy účetnictví musí být úvaha o příslušnosti k právu veřejnému či právu soukromému. Zatímco úvahy o kogentnosti či dispozitivnosti norem upravujících jednotlivé funkce účetnictví byly do značné míry obecné a společné právní úpravě účetnictví bez ohledu na příslušnost ke konkrétnímu typu právní kultury, úvahu o příslušnosti k právu soukromému či veřejnému již bude nutné omezit pouze na oblast kontinentálního typu právní kultury.

V této souvislosti lze narazit na poměrně zásadní spor mezi některými názorově vyhraněnými osobnostmi české právní vědy, týkající se samotné účelnosti takového dělení práva. Názoru, že „dokonce i rozlišení práva soukromého a veřejného je třeba zachovat jenom s vědomím podřízenosti takového cíle vyššímu zájmu – zájmu cíle a funkce“¹⁷ je oponováno tvrzením, že „přesto je toto roztrídění práva stále vitální, byť proti němu již dávno marně brojili normativisté s argumentem, že vzhledem k existenci jednoho právního řádu nemá dělení práva na uvedené dvě oblasti logiku“¹⁸.

¹⁶ Eliáš, K. Zuklínová, M. Principy a východiska nového kodexu soukromého práva, Praha: Linde Praha, a.s. 2001

¹⁷ Pelikánová, I. Čemá, S. a kol. Obchodní právo. I. díl. Praha: ASPI a.s., 2005, s. 20

¹⁸ Eliáš, K. Zuklínová, M. Principy a východiska nového kodexu soukromého práva, Praha: Linde Praha, a.s. 2001

Domnívám se, že účetní právo může být příkladem, na němž lze nejlépe doložit potřebu smíření se s prolínáním obou těchto oblastí a postupného ústupu od ostrého dělení práva soukromého a veřejného.

I účetní právo dokládá silící tendence prolínání veřejnoprávní úpravy do soukromého práva. Tento jev bývá někdy označován jako publicizace soukromého práva. Tento právní vývoj zohledňuje a popisuje mj. i judikatura Ústavního soudu České republiky (např. *nález č. 5 publikovaný ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu č. 21 z roku 2001, který výslovně konstatuje, že : „Meritorně vychází Ústavní soud z toho, že v současné době není soukromé a veřejné právo odděleno "čínskou zdí". Dochází k častějšímu a užšímu prolínání proků soukromoprávních a veřejnoprávních. Základním znakem soukromého práva je rovnost subjektů, čemuž odpovídá princip smluvní volnosti s preferencí dispozitivnosti. Rovnost jejich postavení znamená především, že zde není vztah podřízenosti a nadřízenosti a to, že žádný z účastníků tohoto vztahu nemůže v zásadě jednostranným úkonem vnutit jinému nějakou povinnost. Rovnost postavení účastníků soukromoprávních vztahů však nevyklučuje ani zásah státu.“*), jde však o vývojovou tendenci, která se projevuje v kontextu celého kontinentálního typu právní kultury.

Zásadní argumenty podporující shora uvedenou tezi budou vyplývat zejména z bližšího zkoumání příslušnosti norem účetního práva k jedné či druhé metodě právní úpravy.

Tomuto zkoumání musí předcházet stanovení kritérií, podle nichž bude konkrétní norma určena jako norma práva veřejného či norma práva soukromého. Zde však nutně vznikne problém, neboť ani právní teorie není v této otázce zcela jednotná. Obecně se zpravidla přiklání k jednomu ze tří historických teoretických východisek - k teorii zájmové, teorii subordinace anebo k teorii subjektů. Teorie zájmová, spojovaná s klasickým vymezením Ulpianovým „*Publicum ius id est, quod*

*ad statum rei Romanae spectat, privatum, quod ad singulorum utilitatem*¹⁹, je v současné době již považována za překonanou²⁰. Naproti tomu teorie subordinace nachází i v současnosti mnohé zastánce, mj. i Ústavní soud české republiky, který z ní vychází²¹.

Jako obecně a bez výhrad přijímané a tedy i nejvhodnější k tomuto účelu se jeví tzv. organické pojetí, které integruje jednotlivé v historii traktované definice práva veřejného a soukromého a které vymezuje následující znaky veřejného práva.

a) právní úprava se týká především zájmu společnosti, který převažuje nad zájmem jednotlivce;

Pokud jde o tento znak, je nutno konstatovat, že normy účetního práva slouží ochraně veřejného zájmu ve větší míře než ochraně zájmu soukromého.

Ochrana veřejného zájmu vystupuje do popředí zejména v ustanoveních upravujících povinnost evidovat účetním způsobem majetek státu, s nímž hospodaří jednotlivé organizační složky a dále v ustanoveních upravujících minimální povinný obsah (strukturu) účetnictví.

Ochrana soukromého zájmu se pak projevuje například v ustanoveních připouštějících široké použití mezinárodních účetních standartů a jiných obecně uznávaných účetních zásad, možnost libovolných úprav analytické evidence a publicitu některých účetních údajů a dokumentů.

Je tedy zřejmé, že z tohoto pohledu se jedná o úpravu, u níž nepatrně převažuje veřejnoprávní charakter.

¹⁹ Kincí, J. Urfus, V. Římské právo. Praha: Panorama, 1990, s. 84

²⁰ Gerloch Aleš: Teorie práva, 2. rozšířené vydání, vydavatelství Aleš Čeněk 2001, str. 114

²¹ viz např. nález pléna ÚS č. 15/93

b) právní vztahy jsou založené na nerovnosti zúčastněných subjektů ;

Většinu právních vztahů založených normami účetního práva lze označit jako vztahy vertikální, v nichž bude převažovat nerovný vztah subjektů.

Půjde zejména o oblast správní kontroly nad dodržováním povinností účetních jednotek. K výkonu této správní kontroly jsou povolány (oprávněny) orgány finanční správy, které mají postavení vykonavatelů (nositelů) státní správy. Tyto orgány jsou oprávněny vystupovat ve vztahu k účetním jednotkám z vrchnostenské pozice (nadřízené) pozice. V těchto právních vztazích ztrácí účetní jednotky své dvojaké postavení podnikatele a zároveň subjektu účetního práva a stávají se primárně adresáty správních aktů.

Vedle těchto právních vztahů vertikálních však normy účetního práva zakládají řadu právních vztahů horizontálních, v nichž jednotlivé subjekty vůči sobě vystupují ve zcela rovném postavení jako nositelé vzájemných práv a povinností. Jako příklad lze uvést zejména právní vztahy mezi účetní jednotkou a auditorem, které jsou zpravidla založeny na základě obchodněprávní smlouvy a jejichž obsahem jsou práva a povinnosti týkající se ověření účetní závěrky.

V této oblasti lze opět konstatovat, že se jedná o veřejnoprávní úpravu, byť i zde lze nalézt soukromoprávní prvky.

c) v právních vztazích vystupuje jeden ze subjektů jako nositel veřejné moci a je oprávněn jednostranně rozhodovat o subjektivních právech a povinnostech ostatních.

Jak již bylo uvedeno k bodu b) výše, jako subjekty některých účetněprávních vztahů vystupují na straně jedné účetní jednotky a na straně druhé orgány finanční správy. Orgány finanční správy jsou oprávněny řadu z těchto účetněprávních vztahů dokonce samy založit vydáním individuálního právního aktu. Jedná se zejména o případy, kdy je rozhodováno o uložení sankce za účetněprávní delikt (tzn. za tzv. jiný správní delikt). V této oblasti se jedná o zcela typickou sféru působnosti veřejné správy, v níž jsou subjekty nadány nerovnoprávným postavením. Orgán veřejné správy disponuje pravomocí jednostrannými úkony upravovat právní poměry účetních jednotek v zásadě bez ohledu na jejich vůli.

Oblast, v níž se tato nerovnost subjektů projevuje, je však pouze výsečí celkové množiny účetněprávních vztahů. V řadě dalších účetněprávních vztahů již takovou nerovnost nenalezneme - namátkou jmenujme například vztahy mezi účetní jednotkou a jejím auditorem či mezi jednotlivými subjekty konsolidačního celku.

Podobně jako ve všech výše uvedených případech lze tedy opětovně konstatovat, že se jedná o právní úpravu spíše veřejnoprávní.

Lze tedy shrnout, že ať použijeme jakýchkoliv kritérií, lze účetněprávní úpravu přiřadit spíše k právu veřejnému, byť ani soukromoprávní dimenze jí nejsou zcela cizí.

Tento závěr (zejména již s ohledem na konstatovaný trend publicizace veřejného práva) bude mít podstatný význam zejména pro úvahy týkající se systematického zařazení právní úpravy do obchodního zákoníku či jeho vyhrazení samostatné právní úpravě.

4. Prameny účetního práva

Předmětem této části budou prameny práva, které obsahují úpravu účetních práv a povinností.

4. 1. Vymezení pojmů

Účetnictví (resp. účetní právo) bylo pro účely této práce definováno jako soubor právních norem upravujících obsah, formu a rozsah povinné evidence o stavu hospodaření a jmění, povinnosti podnikatelů při vedení této evidence a některé další otázky související s užitím této evidence.

Jak již bylo jednou v této práci zmiňováno, toto vymezení účetního práva (resp. vůbec samotné vymezení účetního práva jakožto právního odvětví) může být považováno za typický projev a důkaz toho, že *„každá právní disciplína usiluje o obhájení svého postavení jako samostatného právního odvětví“*, přičemž *„právní systém není možno libovolně strukturovat a není možné prohlašovat za právní odvětví libovolné skupiny právních norem“*²².

Vzhledem k možnosti této případné výtky je nutno poskytnout určité vysvětlení či ospravedlnění tohoto postupu. Nejde o vyčleňování svébytných disciplín z obchodního práva. Pokud se kdekoliv v této práci hovoří o účetním právu, pak jde pouze o pracovní vymezení dané předmětem této práce, které dle mého názoru má oporu v hlediscích racionality a funkčnosti a odpovídá i metodě regulace a historickému vývoji.

²² Pelikánová, I. Obchodní právo. I. díl, Praha: ASPI, a.s., 2005 str. 17;

Výše popsané vymezení účetního práva samozřejmě vychází z pojetí účetního práva jako jednoho z odvětví objektivního práva – chápáno je tedy jako souhrn obecně závazných pravidel chování stanovených či uznávaných státem (resp. mezinárodním společenstvím států), které se vyznačují formální určitostí.²²

Bude tedy nutno vymežit a identifikovat ty právní normy, které tvoří obsahový rámec účetního práva.

Pro účely této rigorózní práce bude nutno jako normu účetního práva identifikovat pouze takovou, která je chápána jakou součástí účetního práva a právní úpravy účetnictví, nikoliv takovou, která sice stanoví účetní povinnost, ale která je zároveň tradičně chápána jako norma zcela odlišného právního odvětví (například práva obchodního či práva civilního procesu).

Účetní právo bude pro účely této práce dále nutno chápat jako právo pozitivní, tedy právo dané státem a právo platné.²³

Z výše uvedených důvodů proto bude nutno vyhledat ty právní normy, které :

a) jsou platné, a

b) obsahují úpravu :

- obsahu, formy a rozsahu povinné evidence o stavu hospodaření a jmění;
- povinností podnikatelů při vedení evidence o stavu hospodaření a jmění;
- otázek bezprostředně souvisejících s užitím této evidence.

²² Gerloch A.: Teorie práva, Dobrá Voda: nakladatelství Aleš Čeněk, 2001, str. 15

²³ Gerloch A.: Teorie práva, Dobrá Voda: nakladatelství Aleš Čeněk, 2001, str. 15

Po tomto vymezení kritérií lze přistoupit k vymezení jednotlivých pramenů účetního práva.

4. 2. Obecné principy účetního práva

Již nadpis této kapitoly do jisté míry popírá výše uvedená kritéria, podle nichž měly být identifikovány právní normy upravující účetní právo. Bylo uvedeno, že účetní právo bude chápáno jako právo pozitivní. Bylo by jistě možné obecné principy účetního práva vměstnat do této kategorie poukazem na skutečnost, že tyto obecné principy našly své vyjádření v platné zákonné úpravě. Přesto se dle mého názoru nelze s touto otázkou vypořádat takto jednoduchým způsobem.

Bylo - li výše řečeno, že rozsah této práce bude limitován na zkoumání práva pozitivního (a tedy práva platného), pak toto konstatování vycházelo ze dvou důvodů: jednak, že takovéto omezení vyžadují praktické cíle této práce, a jednak, že uvažovat v rovině účetního práva o jeho přirozenoprávním základu (a tedy v rovině přirozených, přírodou daných principů vlastních každému jednotlivci) se může jevit jako nepřipadně nadnesené s ohledem na již výše popsané funkce tohoto právního odvětví.

Přesto se však domnívám, že dosáhnout názorové konzistentnosti lze jen tehdy, jestliže i na nejmenší uvažované jednotky celku (konkrétně tedy na účetní právo jako součást právního řádu) bude nahlíženo pod jedním zorným úhlem. Koneckonců právě náš právní řád má z let 1948-1989 bohaté zkušenosti s uplatněním principu ničím neomezené zákonné spravedlnosti s výsledkem, jímž byla deformace celého právního řádu i právního vědomí společnosti. Považuji tedy za nezbytné alespoň v krátkosti věnovat pozornost i obecným principům účetního práva, které tvoří určité limity pozitivistického pojetí.

Pokud jde o právní principy, platí, že teoretická právní věda je v kontextu českého pozitivního práva neřadí jednoznačně k pramenům práva a v obecném kontextu je jako prameny práva uvádí pouze v anglosaském právním systému.²⁴

Naproti tomu část teorie a i konstantní judikatura Ústavního soudu České republiky obecné zásady jako pramen práva uznává. V jednom ze svých nálezů se k této otázce Ústavní soud vyslovil zcela jednoznačně : *„Pro oblast práva z toho plyne závěr, že pramenem práva obecně, jakož i pramenem práva ústavního, a to i v systému psaného práva, jsou rovněž základní právní principy a zvyklosti. Akceptace i dalších pramenů práva, kromě práva psaného (zejména obecných právních principů), evokuje otázku jejich poznatelnosti. Jinými slovy evokuje otázku, zda je jejich formulování věcí libovůle, nebo zda lze stanovit při jejich formulování do určité míry objektivizovatelné postupy.*²⁵“

Ze všech výše uvedených důvodů se proto přikláním k názoru, že v rozsahu daném předmětem této práce je třeba i obecné právní principy považovat za pramen práva a za legitimní předmět zkoumání, že i v oblasti účetního práva ze tyto principy vymezit a popsat jejich funkci a jejich cíle a že je to dokonce nezbytným východiskem dalších úvah.

Pokud jde o tyto principy, rád bych zmínil ještě jeden podstatný argument, který vede k jejich zařazení mezi prameny práva a k uznání jejich mimořádného normativního potenciálu. Při psaní této disertační práce totiž bylo nezbytné alespoň v nejobecnější a nejzákladnější rovině se seznámit s některými zahraničními úpravami účetnictví. V této souvislosti je třeba konstatovat, že existenci dále popsaných základních principů lze pozorovat ve všech těchto zahraničních úpravách, a to včetně například úpravy tak exotické a atypické, jakou je úprava obsažená v čínském právním řádu. Čína je současné západní společnosti vzdálena nejen geograficky, ale i díky svému naprosto odlišnému

²⁴ srov. Gerloch, A. Teorie práva, Dobrá Voda: nakladatelství Aleš Čeněk, 2001, str. 74, naproti tomu však naopak Pelikánová, I. Obchodní právo. I. díl, Praha: ASPI, a.s., 2005 str. 16;

²⁵ Pl. ÚS 14/01 [Sb.n.u.US Svazek-č.22 Nález-č.91 str.267 - 285/2001 Sb.]

historickému i kulturnímu vývoji. V současné době je navíc ještě ovlivněna svým státním kvazisocialistickým zřízením. Těžko si lze tedy představit příklad právního systému, který by měl a mohl mít zcela jiné charakteristiky než systém anglosaský či systém kontinentální, a to i pokud jde o základní zásady a principy. Překvapivě však tyto rozdíly nejsou (alespoň v oblasti účetního práva) tak značné, jak by se dalo očekávat. Současné platné čínské účetní právo je obsaženo účetním zákoně Čínské lidové republiky, přijatém 6. národním lidovým shromážděním dne 21. ledna 1984, který nabyl účinnosti 1. května 1985. Jde o normu pozoruhodnou již jen s ohledem na povahu právních norem v něm obsažených (poutavý je například text čl. 5 tohoto zákona: „Účetní, kteří svědomitě provádí tento zákon, s plným zaujetím se věnují svým povinnostem a dosahují pozoruhodných úspěchů ve své práci, budou podle toho odměněni“²⁶). Pokud jde o obsah, pozoruhodnost této normy z mého pohledu pak spočívá zejména v tom, že skutečně vychází z těch základních principů účetnictví, které jsou popsány dále a které jsou bezesporu uznávány i západním účetnictvím. Uznává princip podvojnosti (čl. 7), princip věrného a poctivého zobrazení (čl. 13), ale i další principy, které již nejsou v této práci zmiňovány. Tolik tedy k dalšímu důvodu uznání obecných principů účetnictví.

Úplně posledním argumentem pak může být i to, že účetní regulace v anglosaské oblasti je založena pouze na zásadách vedení účetnictví (Generally Accepted Accounting Principles)²⁷ a že i literatura čistě účetní uznává existenci těchto principů a definuje je jako „účetní filosofie, tj. soubor jistých pravidel, principů a předpokladů, které nejsou formulovány žádným závazným předpisem a které vycházejí z tzv. zvykového práva“²⁸ – byť tato definice by mohla být vystavena určité kritice.

Jednotlivé základní právní principy účetního práva jsou tedy následující²⁹.

²⁶ www.novexcni.com/accounting_main.html

²⁷ v Kovanicová, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, Praha: Bova Polygon, 2003, s. 129, jsou však i ty označovány za součást zvykového práva a tedy z obyčeje,

²⁸ Sedláček, J. Účetnictví pro manažery, Praha: Grada Publishing, a.s., 2005, str. 51

²⁹ nejde o výčet úplný či jediný možný, srov. například Jugglart, M., Ippolito, B. Cours de droit commercial, Paříž: Éditions Montchrétien, 1992, str. 320, kde se uvádí následující 3 principy: principe de régularité et de

4.2.1. Princip peněžního vyjádření (princip monetární kvantifikace) a princip věrného a poctivého zobrazení

Jde o dva základní principy, který vyjadřují samotnou podstatu účetnictví. Oba tyto principy jsou vzájemně podmíněné a proto je i uvádím současně a nikoliv zvlášť.

Podstatou účetnictví je to, že redukuje souhrn velmi složitých jevů na čísla (anebo přesněji na cenu) - to je princip peněžního vyjádření.

Zjednodušeně by se dalo říci, že účetnictví zobrazuje život a svět pomocí čísel (ponecháme-li stranou převážně verbální složky účetních výkazů jako je například příloha účetní závěrky apod.).

Platnost tohoto základního principu účetnictví je v současné době absolutní a veškeré známé účetní soustavy jsou založeny výhradně na peněžním vyjádření zachycovaných jevů.

Právě v této redukci světa na souhrn číselných údajů je největší síla, ale také největší slabina účetnictví.

Samotné číselné (cenové) vyjádření je totiž hodnotově indiferentní a může být správné i nesprávné, pravdivé i nepravdivé.

Pokud nechceme účetnictví hodnotit z pohledu pachatele účetních podvodů, pak má účetnictví svou cenu, význam a smysl pouze tehdy, je-li naplněn i další základní princip účetnictví, jímž je princip věrného a pravdivého zobrazení. Podstatou tohoto principu je požadavek, aby účetnictví věrně zobrazovalo realitu, tedy aby dávalo pravdivý a úplný obraz o všem, co eviduje.

sincérité des comptes annuels, principe de continuité de l'exploitation a principe de permanence dans la forme et

Je jistě nutné zodpovědět otázku, co je třeba pod pojmem věrného a poctivého zobrazení rozumět. V této otázce nepanuje úplná shoda a zejména se rozdíly projevují mezi angloamerickým pojetím a pojetím kontinentálním.

V angloamerickém pojetí³⁰ je akcentována úplná věrnost zobrazení skutečnosti, zatímco pojetí kontinentální je v tomto smyslu poněkud skromnější a připouští i určitá zkreslení vyplývající z toho, že je akcentována spíše daňová funkce účetnictví. Věrné účetnictví je pak v tomto pojetí i to, které připouští určité zkreslení vykazovaných údajů právní úpravou daňových povinností a pod. Velmi ilustrativním příkladem neúplné jednoznačnosti tohoto termínu jsou i diskuse mezi členskými státy, které proběhly při procesu implementace tzv. čtvrté směrnice ES³¹, která právě zavedla tento pojem do evropského (komunitárního) účetního práva (viz dále).

V českém právním řádu je však tento princip nejenom vyjádřen, ale je i definován: podle ustanovení § 7 zákona o účetnictví je zobrazení věrné, jestliže obsah položek rozvahy odpovídá skutečnému stavu a zobrazení je poctivé, jestliže jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.

Navzdory výše popsanému nejednotnému výkladu lze v každém případě shodnout na tom, že věrné a poctivé zobrazení je pojmem dostatečně jasným, pouze pravdivé a věrné účetnictví poskytuje použitelné informace a pouze toto účetnictví plní ve společnosti své funkce, o nichž je zvlášť pojednáno v kapitole 3.1. této práce.

Princip věrného a pravdivého zobrazení je tedy i s ohledem na jeho materiální význam nutno vykládat spíše v tom smyslu, že věrným zobrazením je zobrazení odpovídající objektivní realitě, a pravdivým zobrazením je zobrazení založené na

les méthodes d'évaluation;

³⁰ podrobněji Kovanicová, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*, Praha: Bova Polygon, 2003, s. 129 a násl.

³¹ Kovanicová, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*, Praha: Bova Polygon, 2003, s. 125

určité subjektivní snaze účetního dosáhnout „pravdy“ (tomu by pak lépe odpovídalo překládat pojem „pravdivý“ spíše tak, jak by byl chápán a vykládán v anglické účetněprávní terminologii – totiž jako „pocitivý“ či „čestný“³²).

Věrnost zobrazení by tedy měla být chápána jako objektivní parametr tohoto principu a pravdivost zobrazení jako subjektivní parametr a oba dva tyto parametry by pak ve svém souhrnu vymezovaly hranice principu věrného a pocitivého zobrazení.

S problémem věrnosti a pocitivity zobrazení souvisí i problém převodního mechanismu objektivní skutečnosti na její číselné vyjádření.

Účetnictví, jak již bylo řečeno, spočívá v převodu jevů do podoby účetní položky vyjádřené cenou.

S jakoukoliv transformací určitého objektivně vnímatelného jevu do jiné podoby je však implicitně spojeno nebezpečí záměrného či nechtěného zkreslení a nepřesnosti výsledného obrazu.

To platí i pro účetnictví - pokud převádí určitý jev právní (například vklad osobního automobilu luxusní značky společníkem obchodní společnosti do základního kapitálu společnosti) do podoby jevu účetního (tzn. například do podoby zápisu na pasivní účet vlastního kapitálu v rozvaze společnosti) jednoznačně riskuje zkreslení - osobní automobil totiž může být nový či starý, může jít o model značně ceněný mezi sběrateli anebo naopak z nekvalitní série, což jsou skutečnosti, jejichž převod do číselné podoby není jednoduchý a jednoznačný.

³² podrobně tuto zásadu vymezuje Kovanicová, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*, Praha: Bova Polygon, 2003, s. 326

Nabízí se tedy otázka, jakým způsobem postupovat při oceňování tak, aby princip peněžního vyjádření harmonicky koexistoval s principem věrného zobrazení.

Jako základní oceňovací princip se v historickém vývoji prosadil *princip oceňování podle historické ceny*. Tento princip fixuje ocenění jevů k hodnotě peněz i k hodnotě předmětu práv v okamžiku jeho nabytí a v některých případech tak skutečně nejlépe odpovídá požadavkům na věrnost účetnictví. V určitých situacích však může být jeho použití zcela nepřípadné a naopak zkreslující (například při prudkém poklesu ceny akcií, které tvoří podstatnou část majetku podniku, by mohlo pro zájemce o koupi tohoto podniku být zavádějící, pokud by subjekt vykazoval hodnotu vlastněných akcií podle principu historické ceny).

Pro úplné dodržení principu věrnosti a pravdivosti jsou proto v účetnictví používány různé principy ocenění a různé korekční mechanismy. Postupně se vyčlenilo oceňování prvotní³³ k okamžiku nabytí aktiva a ocenění následné, které reflektuje aktuální hodnotu aktiva v době ocenění.

V každém případě je zřejmé, že žádná oceňovací základna neposkytuje sama o sobě dostatečné záruky a její použití musí být vždy korigováno principem věrného a poctivého zobrazení. Právě oceňování je ze všech výše uvedených důvodů největším problémem účetnictví a nejslabším bodem celé soustavy³⁴.

4.2.2. Princip podvojnosti

Jde o další z univerzálních a obecně platných principů. Závěr o jeho univerzálnosti je skutečně míněn v plném slova smyslu a to bez ohledu na skutečnost, že donedávna bylo v našem právním řádu rozlišováno účetnictví jednoduché a účetnictví podvojně, přičemž jen u druhého jmenovaného se ten to princip projevoval. Jednoduché účetnictví totiž nebylo účetnictvím v pravém

³³ Kovanicová, D. Jak porozumět účetním výkazům, Praha: Bova Polygon, 2005, s. 257

slova smyslu a ani v cizině tak nebylo nikdy chápáno, protože neplnilo většinu, ale jen některé z funkcí účetnictví. Šlo tedy skutečně jen o daňovou evidenci a přejmenování jednoduchého účetnictví v tomto smyslu je pokrokem.

Pokud jde o samotný princip podvojnosti, ten spočívá v tom, že na jednu a tutéž skutečnost je účetně pohlíženo ze dvou hledisek: jednak z hlediska původu (z hlediska zdroje) a jednak z hlediska formy (z hlediska způsobu využití či existence).

Pohlížíme-li na určitou skutečnost z hlediska původu (zdroje), pak se v účetní terminologii hovoří o pasivech. Pohlížíme-li na tutéž skutečnost z hlediska formy, v níž je zachycena, hovoříme o aktivech.

Pochopení uvedeného principu je v zásadě velmi jednoduché a vyžaduje jen uvědomění si toho, že ačkoliv se zdánlivě jedná o dvě různé věci, ve skutečnosti jde o věc jednu a tu samou.

Pochopení tohoto základního principu je však mnohdy těžké právě pro právníky, silně poznamenané citlivostí pro specifický význam pojmů. V případě účetní terminologie tento styl myšlení může být spíše zavádějící a právě díky němu pak může právník marně hledat problém ve slovním spojení „majetek a závazky“ a stavět do různých vzájemných vztahů oba tyto pojmy ve všech možných významech, aniž by mohl přijmout myšlenku, že jde ve skutečnosti o jev s jednou podstatou. Právě v tomto odlišeném stylu myšlení pak mohou pramenit příčiny nedorozumění mezi účetními a právníky, které v mnohých případech velmi nepříznivě poznamenávají realitu obchodního života.

4.2.3. Princip opatrnosti

³⁴ podrobná argumentace v Kovanicová, D. Problémy oceňování ve světle moderního finančního účetnictví, Účetnictví, ročník 2004, č. 1

Princip opatrnosti vychází ze skutečnosti, že prostředí obchodníků se vyznačuje vyšší mírou nejistoty než prostředí jiná.

Na tuto vyšší míru nejistoty musí reagovat jak obchodníci sami, tak i právní úprava jejich činnosti.

V oblasti obchodního práva se tato míra nejistoty kompenzuje vysokou mírou smluvní volnosti a smluvní svobody na straně jedné a naopak značnou a pevnou regulací některých kogentních oblastí na straně druhé.

V oblasti účetní je pak tato nejistota kompenzována právě principem opatrnosti.

Podstatou tohoto principu je požadavek na rozumné a reálné posuzování skutečnosti tak, aby byla zohledněna možná, již nyní předvídatelná nebezpečí a jevy, jejichž důsledkem může být snížení hodnoty majetku podniku anebo zhoršení jeho hospodářských výsledků.

Nepochybně existuje úzký vztah mezi tímto základním účetním principem a mezi principem „péče řádného hospodáře“. K prvkům obchodněprávního pojmu péče řádného hospodáře se řadí i výkon vědomé rozhodovací činnosti na základě dostatečných informací, konané v dobré víře ve prospěch podniku. Je zřejmé, že je v zájmu obchodní podnikatele, aby současné informace o předvídatelných rizicích byly brány v potaz a podnikatel aby pak na tyto rizika a jejich následky byl připraven. S péčí řádného hospodáře tedy nepostupuje ten, kdo nerespektuje účetní zásadu opatrnosti.

4.2.4. Princip přednosti obsahu před formou

Princip je spojen s požadavkem, aby skutečnosti v účetnictví byly chápány a zaznamenávány podle toho, čím jsou, a nikoliv podle toho, čím se jeví být či za co se označují.

Uplatnění tohoto principu vyžaduje upřednostňovat reálné a realistické hodnocení jevů před hodnocením formálním.

Každý účetní jev musí být proto posuzován podle svého skutečného významu, účelu a smyslu a nikoliv podle své vnější podoby.

Jde o další obecný prvek světa podnikání, který je světem výrazně neformálním a realisticky zaměřeným.

Důkazem toho může být i další zcela zjevná paralela účetního principu přednosti obsahu před formou s výkladovým principem obchodněprávních úkonů, podle nějž se vykládají úkony podle významu, nikoliv podle formy, a to se zřetelem na všechny rozhodné okolnosti případu³⁵. Ta jen potvrzuje již výše řečené, že pro obchodní prostředí je podstatná skutečnost a nikoliv forma.

4.2.5. Princip publicity účetnictví

Tento princip spočívá v povinnosti zveřejnit či alespoň nějakým jiným způsobem zpřístupnit účetnictví dané účetní jednotky širšímu okruhu zájemců o informace v něm obsažené. Je principem spíše moderním a otázka jeho naplňování je citlivým bodem i v současné české společnosti.

Původní chápání účetnictví (tzn. na počátku industriální epochy) totiž vycházelo z předpokladu, že účetnictví je z větší části předmětem obchodního tajemství podnikatele. Účetnictví zachycuje citlivé údaje a v podmínkách ne zcela rozvinutého systému právní ochrany a ve společensky nestabilních poměrech nelze oprávněně požadovat sdělování takto citlivých informací navenek - jejich sdělování musí být omezeno na některé spíše výjimečné případy, kdy sdělení proběhne již v podstatě pod kontrolou státní moci a pod právní ochranou.

Toto pojetí však brzdilo využití externích funkcí účetnictví a brzdilo pak i rozvoj obchodu samotného. Nadto se pak právní i ostatní poměry postupně stabilizovaly a nebylo nutno zachovávat takovou míru obezřetnosti.

Proto se pak postupně prosazoval princip publicity ve stále širší míře. Je již obecně přijímaným standardem, že účetnictví musí být přinejmenším uloženo v sídle společnosti po určitou stanovenou dobu a musí být zpřístupněno alespoň určitému minimálnímu okruhu osob (např. daňovému věřiteli).

Tento požadavek na publicitu účetnictví se však spíše rozšiřuje směrem k povinnému uložení některých účetních výkazů u obchodního rejstříku a k povinnému předkládání účetnictví řadě jiných subjektů (komisím pro cenné papíry a kapitálový trh apod.).

Lze obecně shrnout, že princip publicity účetnictví se tedy projevuje v povinnosti účetních jednotek zpřístupnit své účetnictví jiným oprávněným subjektům, přičemž rozsah této povinnosti je v různých právních úpravách různý.

Uplatnění tohoto principu účetnictví je v současné české společnosti mimořádně problematické, neboť společnost je díky deformaci minulého režimu apriori nedůvěřivá a skeptická vůči zveřejňování čehokoliv „soukromého“ a tím méně pak majetkových údajů. Plnění povinností odvozených od tohoto principu je spíše výjimkou a jen důkazem prozatím nedostatečné adaptace (či důvěry) české společnosti na podmínky právního státu, poskytujícího dostatečnou a důraznou právní ochranu osobám chovajícím se intra legem.

³⁵ viz obchodní zákoník v § 266 odst.1 a čl. 8 odst. 1 Úmluvy OSN o smlouvách o mezinárodní koupi zboží (vyhl. č. 160/1991 Sb.);

Tímto principem lze uzavřít část týkající se obecných právních principů. Účetní literatura sice uvádí i další principy³⁶, ty lze však považovat spíše za metodické postupy.

4.3. Právo ES/EU

S nabytím účinnosti Aktu³⁷ o podmínkách přistoupení České republiky a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie, se Česká republika stala plnoprávným členem ES, resp. EU a jedním z právních důsledků tohoto historického kroku bylo i to, že se na Českou republiku v plném rozsahu vztahuje ustanovení čl. 2 cit. aktu, podle něž *„ode dne přistoupení se ustanovení původních smluv a aktů přijatých orgány Společenství a Evropskou centrální bankou přede dnem přistoupení stávají závaznými pro nové členské státy a uplatňují se v těchto státech za podmínek stanovených v uvedených smlouvách a v tomto aktu.“*

Území České republiky je tedy územím, na němž se aplikuje právní řád ES/EU.

I pro Českou republiku tedy platí, že svým přístupem omezila v některých oblastech svá suverénní práva a vytvořila tak soubor práva aplikovatelného na své příslušníky³⁸, že toto právo tvoří integrální součást právního řádu použitelného na jejím území³⁹, že jeho (komunitární) normy nezávisle na její legislativě toto právo nejenom ukládá povinnosti jednotlivcům, ale rovněž zakládá jejich práva⁴⁰ a že jeho pravidla vyvolávají tytéž účinky jednotným způsobem ve všech členských státech⁴¹.

Normotvorba ES v současné době zasahuje v podstatě již do všech oblastí práva a je tedy nasnadě, že se nevyhýbá ani oblasti účetnictví. S ohledem na výše

³⁶ Sedláček, J. Účetnictví pro manažery, Praha: Grada Publishing, a.s., 2005, str. 51

³⁷ Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 44/2004 Sb. m. s.

³⁸ 6/64 Costa

³⁹ 106/77 Simmenthal

⁴⁰ 26/62 Van Gend en Loos

⁴¹ 1006/77 Simmenthal

podanou základní charakteristiku komunitárního práva pak není možné nevěnovat pozornost i této komunitární právní úpravě účetnictví, neboť jde o integrální součást našeho právního řádu, kterou jsou naše národní orgány aplikace práva povinny aplikovat při všech svých rozhodnutích.

4.3.1. Obecná východiska práva ES/EU v oblasti účetnictví

A. / Pravomoc ES k legislativní činnosti v oblasti účetnictví

Za základ evropského účetního práva se považuje bilanční právo (právní úprava účetní závěrky⁴²).

První otázkou, kterou je nutno se zabývat, je samotná otázka pravomoci ES/EU k vydávání právních norem pro oblast účetnictví.

Obecně přijímáno je, že Společenství, resp. EU nejsou nadána kompetenční pravomocí, tzn. „pravomocí o pravomocích“, a jsou tak odkázána na pravomoci delegované členskými státy. Za této situace je pak zásadní otázkou, kterou je nutno si položit při aplikaci a interpretaci právní normy ES, otázka, zda k vydání této právní normy byla vůbec založena pravomoc ES. Je nutno zkoumat otázku právního základu dané právní normy. Toto platí bezesbytku i pro právní normy upravující evropské účetní právo.

Legislativní orgány společenství věnují odůvodnění právního základu své činnosti vždy mimořádnou pozornost a již v úvodních ustanoveních preambule vydávaných právních předpisů uvádějí, z jakého právního základu byla odvozena pravomoc společenství k vydání právního předpisu.

Nauka rozděluje pravomoci ES/EU do tří skupin⁴³.

⁴² Dědič, J., Čech, P. Obchodní právo po vstupu ČR do EU, Praha: Bova polyglon, 2005, str. 124

První skupinou je oblast tzv. *explicitních pravomocí*, tedy těch, které jsou výslovně uvedeny v některé normě primárního práva. Explicitní pravomoci společenství v oblasti účetnictví stály na samém počátku komunitární účetní normotvorby a právě explicitní pravomoc se stala právním základem pro přijetí prvních komunitárních právních aktů v této oblasti.

Druhou skupinou pravomocí jsou *pravomoci implikované*, které vycházejí především z judikatury Evropského soudu a které vycházejí z premisy, že vedle pravomocí explicitních, směřujících dovnitř ES, je pravomoc ES nutno dovozovat a uznávat v těch samých oblastech i tehdy, jestliže výkon této pravomoci má směřovat „navenek“, vůči ostatním subjektům mezinárodního práva (nečlenským státům). Ve vztahu k účetnictví by bylo lze uvažovat o této formě pravomoci např. pro sjednávání mezinárodních smluv standardizujících účetnictví ve vztahu k některým jiným mezinárodním organizacím (např. ve vztahu k takovým ekonomickým mezinárodněprávním subjektům jako je WTO a pod.).

Třetí a poslední skupinou (kategorií) pravomocí ES jsou *pravomoci subsidiární*. Při stanovení subsidiárních pravomocí se v podstatě vychází z toho, že pokud členské státy z vlastní vůle omezily ve prospěch ES své pravomoci v určité „hlavní“ zájmové oblasti, pak nutně musely zamýšlet přenést na ES své pravomoci i v těch „vedlejších“ souvisejících oblastech, které leží na cestě k dosažení úspěchu společenství oné hlavní oblasti. Tato subsidiární pravomoc je výslovně obsažena v ustanovení čl. 308 SES.

Již od počátku svých legislativních aktů v oblasti účetnictví nacházela ES právní základ pro svou činnost především v oblasti explicitních pravomocí (a zprostředkovaně i v oblasti subsidiární pravomoci) těch ustanoveních

⁴³ Tichý, L. Arnold, R. Svoboda, P. Zemánek, J. Král, R.: Evropské právo. 1. vydání, Praha, CH.Beck 1999, str. 719

primárního práva, která se týkala budování společného trhu a později i společného vnitřního trhu.

Nejpozději nabytím účinnosti Jednotného evropského aktu, uveřejněného v Úředním věstníku v částce L 169 ze dne 29. 6. 1987 byl totiž realizován projekt již delší dobu vznikajícího vnitřního trhu, k jehož prvkům patřilo odbourání kontrol zboží na vnitřních hranicích ES, zrušení daňových a statistických formalit, uvolnění pohybu obchodních společností mezi členskými státy a uvolnění pohybu služeb, včetně služeb finančních. Od roku 1993 pak existuje jednotný vnitřní trh, který je prostorem bez vnitřních hranic, na němž se uplatňuje volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu.

Již bez dalšího je tedy zřejmé, že tento prostor se bezprostředně týká i významných oblastí, které jsou předmětem účetnictví (zcela jednoznačně např. pohyb kapitálu) a že proklamovaná bezbřehá svoboda, aby nepřinesla a jen chaos, musela být doprovázena harmonizací souvisejících právních úprav, konkrétně pak právní úpravy práva obchodních společností, práva kapitálových trhů a rovněž i práva účetního.

Explicitní právní základ (konkrétní zmocnění) pro právní normy účetního práva lze nalézt výhradně v primárním právu, zejména alternativně v ustanovení článku 44 odst. 2 písm. f) a písm. g) /ex čl. 54 odst. 3 písm. f, g/ Smlouvy ES, ustanovení čl. 94 (ex čl. 100) Smlouvy ES, ustanovení článku 95 (ex čl. 100a) Smlouvy ES anebo ustanovení čl. 308 (ex čl. 235) Smlouvy ES. Jednotlivá ustanovení se liší především v míře konkrétnosti vyjádření pravomoci ES v oblasti účetního práva a dále v legislativním procesu, který je pro přijetí právní normy vycházející z daného ustanovení vyžadován primárním právem.

Článek 44 Smlouvy ES zakládá pravomoc ES v oblasti zajištění svobody usazování (*freedom of establishment*) a výslovně stanoví, že Rada má v této oblasti jednat prostřednictvím směrnic. Odstavec 2 písmena f) a g) tohoto článku se pak

výsostně dotýkají účetního práva, neboť Radu a Komisi zmocňují jednak k „postupnému odstraňování omezení svobody usazování jak pokud jde o podmínky zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností na území členského státu, tak i pokud jde o podmínky vstupu pracovníků mateřské společnosti do řídicích nebo kontrolních míst těchto zastoupení, poboček a dceřiných společností“, a jednak „v míře nezbytné k dosažení jejich rovnocennosti koordinovat záruky, které jsou pro ochranu zájmů společníků, akcionářů i třetích osob vyžadovány v členských státech od společností ve smyslu čl. 48 alinea 2 Smlouvy ES“. Na počátku této práce bylo pojednáno o funkcích účetnictví, k nimž patří i poskytování věrohodných informací společníkům společností i dalším osobám. Pravomoc ES v oblasti účetnictví je tedy jednoznačně dána, byť by si bylo možno jistě položit otázku, jak koordinace záruk pro ochranu zájmů společníků souvisí se svobodou usazování a s jejím výkonem. Toto je však spíše záležitost diskuse o systematické ustanovení odst. 2 písm. g uvedeného ustanovení a naprosto nijak nezpochybňuje fakt, že ES bylo v této oblasti nadáno pravomocí.

Dalším ustanovením, které zakládá pravomoc ES v oblasti účetního práva, je ustanovení čl. 94 Smlouvy ES (ex čl. 100). Toto ustanovení je systematicky zařazeno v hlavě VI Smlouvy ES, která upravuje společná pravidla pro soutěž, daně a sblížování právních předpisů. Samotné ustanovení čl. 94 Smlouvy ES pak svěřuje Radě a Komisi pravomoc přijímat směrnice ke sblížování právních předpisů členských států, které „mají přímý vliv na vytvoření nebo fungování vnitřního trhu“. Pravomoc společenství v oblasti účetního práva je zde vyjádřena o poznání méně konkrétně, než tomu bylo u ustanovení čl. 44, nicméně i tak ji lze považovat za neoddiskutovatelnou.

Explicitní právní základ pravomoci ES k vydání norem v oblasti účetního práva lze konečně nalézt i v čl. 95 (ex 100a) Smlouvy ES, které je speciálním ustanovením k obecnému čl. 94. podle něj je založena pravomoc ES k přijímání opatření ke sblížování právních předpisů členských států, které se týkají vytvoření a fungování vnitřního trhu.

Na posledním místě pak lze právní základ pravomoci ES v oblasti účetního práva nalézt v ustanovení čl. 308 (ex 235) Smlouvy ES. Tento článek zakotvuje tzv. flexibilní pravomoc ES a jeho podstatou je právo Společenství přijímat přiměřená opatření v případech, kdy Smlouva ES sice neobsahuje konkrétní zmocnění, ale přijetí tohoto opatření je nutné k dosažení některého cíle Společenství. Toto ustanovení by však samo o sobě mohlo být flexibilní až příliš a přijímaná opatření tedy musí být schválena jednomyslně Radou a Komisí a po konzultaci s Evropským parlamentem.

B./ Druhy právních norem ES v oblasti účetního práva

Další otázkou, jíž je v obecné rovině nutno věnovat alespoň minimální pozornost, je **otázka forem (druhů právních norem) komunitárního účetního práva** a související otázka charakteristických znaků těchto forem. V rámci této disertační práce je tedy nezbytné v krátkosti pojednat o právních prostředcích, které jsou používány při úpravě matérie evropského účetního práva.

Tyto druhy právních norem lze kategorizovat podle účelu a metody právní regulace na normy mající z cíl harmonizaci účetního práva jednotlivých členských států a normy mající za účel unifikaci účetního práva v celoevropském měřítku.

V dřívějších obdobích právního vývoje této oblasti převažovala spíše metoda spočívající v přijímání harmonizačních norem. Charakteristickou normou sekundárního práva, která je používána pro harmonizační účely, je směrnice (*directive*). Do této skupiny norem evropského (komunitárního) účetního práva bychom mohli řadit tzv. čtvrtou a sedmou směrnici (podrobněji viz dále).

Podle ustanovení článku 249 Smlouvy ES je směrnice závazná pro každý stát, kterému je určena, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, přičemž volba forem a prostředků se ponechává vnitrostátním orgánům. Jednotlivé členské státy

pak mají povinnost zajistit ve stanovené lhůtě transpozici a implementaci směrnice vhodnými vnitrostátními prostředky.

Z této „původní“ definice směrnice podle čl. 249 Smlouvy ES tedy vyplývá, že směrnice není sama o sobě všeobecně závazná, že povinnost implementovat směrnici směřuje pouze k členským státům a že teprve přijetí a nabytí platnosti a účinnosti prováděcího předpisu členského státu zprostředkovaně vyvolává zamýšlený účinek právní úpravy směrnice i v národním právním řádu daného státu.

Poněkud odlišnou definici podává literatura takto : *„Směrnice je, až na výjimky, bezprostředně neaplikovatelný komunitární akt, který je zpravidla určen členským státům EU, pro které je, až na výjimky závazný, pokud jde o výsledek, jehož dosažení tento akt požaduje, s tím, že tyto státy mají omezenou volnost volby forem a prostředků dosažení tohoto výsledku“*⁴⁴ Tato definice přizpůsobuje statutární definici uvedenou v čl. 249 judikatuře ESD, která do značné míry rozpustila pevné hranice směrnice stanovené článkem 249 Smlouvy ES a posunula podobu tohoto druhu komunitárního normativního právního aktu do poněkud jiné roviny tím, že mu přiznala i takové účinky, se kterými původní znění Smlouvy ES zjevně nepočítalo.

Povinnosti členského státu transponovat a implementovat směrnici odpovídá i zákaz (byť v současnosti již méně striktně požadovaný) přijímat v této stanovené lhůtě taková opatření či právní akty, které by implementaci směrnice a dosažení zamýšleného účelu její úpravy zabraňovaly. Tato povinnost byla judikována Evropským soudním dvorem, ačkoliv logicky vyplývá i z ustanovení čl. 249 Smlouvy ES.

Judikatura Evropského soudního dvora i směrnícím přiznala za určitých podmínek tzv. bezprostřední účinek⁴⁵, prozatím však pouze bezprostřední účinek

⁴⁴ Král, R. Transpozice a implementace směrnic ES v zemích EU a ČR, Praha: C.H.BECK, 2002, str. 12

⁴⁵ rozsudek ESD č. 41/74 ve věci Van Duyn v. Home Office

vertikální⁴⁶. Podstatně zajímavější situace z hlediska aplikace směrnic v oblasti práva obchodních společností by však nastala, pokud by Evropský soud připustil i horizontální bezprostřední účinek směrnic. Jisté náznaky eventuálního připuštění tohoto horizontálního účinku již jsou v judikatuře Evropského soudního dvora obsaženy. Případné možnosti uznání horizontálního bezprostředního účinku především nasvědčuje směr vývoje, kterým se ubírá judikatura v oblasti tzv. nepřímého účinku směrnic. Podstatou nepřímého účinku je povinnost orgánu členského státu vykládat vadně transponovanou směrnicí v souladu s jejím účelem a smyslem (povinnost eurokonformního výkladu).

Povinnost tohoto eurokonformního výkladu pozvolna směřuje až ke hranici, kdy by národní soud mohl rozhodnout ve sporu dvou vnitrostátních subjektů soukromého práva tak, že by jednomu z nich přiznal určité právo a druhému uložil odpovídající povinnost, ačkoliv by právu „vítěze“ svědčilo pouze ustanovení směrnice a nikoliv již ustanovení národního práva, v němž nebyla směrnice z jakýchkoliv důvodů řádně implementována (viz např. rozsudek ESD ve věci *Marleasing* z roku 1990, sp. zn. C 106/89, který ale neaproboval ono „uložení odpovídající povinnosti“ druhému účastníkovi sporu).

Kromě uvedeného vývoje v oblasti nepřímého účinku směrnice lze pak další oporu pro budoucí uznání bezprostředního horizontálního účinku směrnic nalézt i v judikatuře ESD týkající se bezprostředního účinku samotného. Dne 26. 9. 2000 vydal ESD pod sp. zn. C 443/98 rozsudek ve věci *Unilever Italia SpA proti Central Food SpA* (dále jen „Unilever“).

V rámci tohoto rozsudku připustil, aby se jedna italská společnost ve vnitrostátním právním sporu úspěšně dovolávala ustanovení vadně transponované směrnice a na základě této skutečnosti pak byla oprávněna po právu odepřít plnění jiné italské společnosti (skutkově šlo v podstatě o odmítnutí

⁴⁶ Král, R. *Transpozice a implementace směrnic ES v zemích EU a ČR*, Praha: C.H.BECK, 2002, str. 104

úhrady kupní ceny z toho důvodu, že dodané zboží - olivový olej - nebylo opatřeno etiketami v souladu s italským předpisem, který byl však vydán v rozporu s evropskou směrnicí).

Toto rozhodnutí ESD je považováno do značné míry za zlomové⁴⁷. Možnost uznání práva jednotlivce dovolávat se přímého účinku směrnice proti jinému jednotlivci před národním soudem není tedy zcela nereálná. V této souvislosti si lze jen přát, aby případný přímý horizontální účinek směrnice byl připuštěn co nejpozději. Národní soudce by se tak totiž musel mnohdy zorientovat ve zcela nepřehledné situaci, kdy jedna strana by se dovolávala na první pohled jednoznačného ustanovení vnitrostátní právní normy, zatímco strana druhá by se dovolávala ustanovení normy evropské, která však sama o sobě není součástí právního řádu státu a navíc její ustanovení je i v rozporu se zněním odpovídající právní normy vnitrostátní. Takovéto spory by jistě zcela nepřiměřeně blokovaly kapacitu soudů a mohly by mít fatální vliv na již dnes značně kritizovanou délku soudních řízení.

De lege ferenda by bylo vhodné uvážit, zda by nebylo na místě buď přímo v rámci výlučné věcné působnosti podle občanského soudního řádu svěřit rozhodování takovýchto sporů některému soudu vyššího stupně anebo některému konkrétnímu specializovanému soudu obvodnímu či okresnímu, anebo zda by alespoň nebylo na místě zřídit v rámci zákona o soudech a soudcích u každého soudu specializaci na právo evropské.

Na základě výše uvedeného lze tedy konstatovat, že právním prostředkem (právní formou) harmonizace účetního práva v ES jsou směrnice. Na základě tohoto konstatování by pak bylo možné zároveň v evropském účetním právu vyčlenit a jako samostatnou ucelenou část definovat i harmonizaci práva účetnictví.

⁴⁷ Salač, J. Unilever-zlom v judikatuře Evropského soudního dvora týkající se horizontálního bezprostředního účinku?, Evropské právo, ročník 2001, č. 8

Druhou, v praxi v současnosti častěji používanou metodou, je metoda spočívající ve vytváření jednotné evropské úpravy určitých forem účetnictví v celokomunitárním měřítku (metoda unifikace). Pro tuto druhou metodu je charakteristické používání nařízení (*regulation*) jako nejvhodnější normy sekundárního práva. K vydaným nařízením v oblasti účetnictví patří zejména nařízení č. 1606/3003, o použití mezinárodních účetních standardů (o něm bude pojednáno dále).

Podle čl. 249 Smlouvy ES je nařízení závazné ve všech svých částech a bezprostředně použitelné v každém členském státě.

Nařízení disponuje tedy požadovanou právní silou a účinností pro dosažení účelu úpravy vzhledem k tomu, že ukládá práva a povinnosti všem subjektům členských států.

K tomu, aby se jej mohl dovolávat jednotlivec jak vůči svému státu a jeho orgánům, tak vůči jinému jednotlivci, nepotřebuje nařízení již žádný prováděcí předpis, resp. takovýto prováděcí předpis zpravidla přímo vylučuje. Postačí, že nařízení bylo zveřejněno v Úředním věstníku a nabylo účinnosti stanoveným dnem anebo uplynutím doby dvaceti dnů od uveřejnění ve věstníku v případě, že konkrétní den nabytí účinnosti nebyl stanoven. Nařízení je prostředkem k vytvoření jednotného a nadnárodního práva ES.

Podobně jako v případě směrnic, i zde se postupem času konstitovala řada výjimek, které vedou k nutnosti předefinovat pojem nařízení, resp. v některých případech se odchýlit od definice uvedené ve Smlouvě ES. Výše uvedené definici pojmu nařízení například v oblasti obchodního práva do značné míry neodpovídají výjimečná nařízení Rady ES o Evropském hospodářském zájmovém sdružení a nařízení rady o statutu evropské akciové společnosti. Tato nařízení výslovně stanoví členským státům dobu na přijetí vnitrostátních implementačních

opatření a výslovně předpokládají přijetí prováděcích právních předpisů doplňujících právní úpravu. Jinými slovy, tato nařízení se v jistém smyslu proloupa se směrnici a vyžadují přijetí implementačních předpisů.

Navzdory těmto odchýlkám od definice obsažené ve Smlouvě ES lze konstatovat, že hlavním účelem a předností nařízení je, že se jeho prostřednictvím vytváří jednotný nadnárodní celokomunitární právní rámec daného institutu.

Z tohoto hlediska pak můžeme i v oblasti účetního práva vyčlenit samostatnou část, v jejímž rámci dochází ke vzniku nadnárodních celokomunitárních právních forem účetnictví.

Srovnání obou výše uvedených právních nástrojů, které komunitární orgány používají při úpravě práva obchodních společností, poslouží jako základ pro formulaci dvou rozdílných směrů a přístupů k tomuto odvětví práva. Ta oblast, která je upravena převážně směrnici, omezuje svůj cíl pouze na zakotvení určitého minimálního společného standartu. Naproti tomu oblast tvořená převážně nařízením směřuje k vytvoření komplexní uniformní komunitární úpravy.

Dalším druhem „právních norem“, s nímž se lze v oblasti účetního práva setkat, jsou doporučení (*recommandations*) a stanoviska (*opinions*). Doporučení i stanoviska jsou sice výslovně uvedena ve výčtu právních norem ES v článku 249 Smlouvy ES, zároveň se však přímo v tomto ustanovení uvádí, že nejsou závazná. Jde tedy pouze o dokumenty doporučující povahy, kterým chybí základní znak právní normy, totiž závaznost. V oblasti účetnictví bylo vydáno například doporučení Komise ze dne 15. 11. 2000, k zajištění kvality povinného auditu a o minimálních požadavcích na něj kladených.

Za spíše alternativní metodu právní integrace by bylo jistě možné uvést i metodu spočívající v uzavírání mezinárodněprávních dohod o vzájemném

uznávání mezi jednotlivými členskými státy. Taková mezinárodní smlouva v oblasti účetního práva však nebyla prozatím uzavřena.

4.3.2. Směrnice v oblasti účetnictví

Pod souhrnným označením "směrnice v oblasti účetnictví" je třeba rozumět čtvrtou, sedmou a osmou směrnicí Rady. Význam těchto účetních směrnic z hlediska českého práva byl již v minulosti v rámci přístupových jednání potvrzen ustanovením čl. 70 Evropské dohody, podle kterého měla být věnována prioritní pozornost rovněž oblasti vedení účtů obchodních společností.

4.3.2.1. Čtvrtá směrnice

Jako čtvrtá směrnice je označována směrnice Rady č. 78/660/EHS ze dne 25. července 1978, odvozená od čl. 54 (3) (g) Smlouvy ES, o ročních účetních závěrkách některých druhů společností. Směrnice byla publikována v úředním věstníku v řadě L, částce 222 dne 14. 8. 1978.

Tato směrnice je nejen obsahově, ale i systematicky úzce provázána s celou skupinou dalších směrnic a nařízení vydaných v oblasti obchodních společností. V některých případech na některé tyto směrnice dokonce výslovně odkazuje (například již v preambuli odkazuje na právní úpravu publicity, resp. zveřejňování některých dokumentů, která je obsažena v tzv. první směrnici č. 68/151/EHS). I tato okolnost potvrzuje správnost domněnky o sounáležitosti a úzké spojitosti obou právních úprav.

Od svého vydání v roce 1978 byla tato směrnice poměrně často (dosud celkem 15x) novelizována .

Směrnice je někdy označována dokonce jako „Účetní kodex Evropské unie⁴⁸“, což je označení spíše metaforické a literární než přesné, neboť o kodex nejde ani z hlediska formy ani z hlediska komplexnosti úpravy.

Směrnice upravuje především tu (relativně omezenou) část účetnictví, která se týká sestavování a zveřejňování účetních výkazů některých druhů obchodních společností.

Účelem úpravy je vytvoření určitého minimálního standardu účetního výkaznictví v celokomunitárním měřítku, a to za účelem ochrany společníků i třetích osob.

Podobně jako většina ostatních normativních aktů ES i tato směrnice je poznamenána nutností nalézt kompromis mezi požadavky jednotlivých členských států, a to se projevuje v tom, že směrnice je v některých směrech mimořádně rigidní, zatímco v jiných se vyznačuje značnou mírou flexibility.

Osobní působnost této směrnice byla původně omezena jen na některé typy obchodních společností, jimž bylo společné to, že jejich společníci ručí za závazky společnosti jen omezeně anebo neručí vůbec⁴⁹. Jednalo se o takové společnosti, jakými jsou např. ve francouzském právním prostředí akciová společnost (*la société anonyme*), komanditní společnost na akcie (*la société en commandite par actions*) a společnost s ručením omezeným (*la société à responsabilité limitée*). S účinností od 16. 11. 1990 pak byl okruh hospodářských subjektů, na něž se směrnice vztahuje, rozšířen i o společnosti s neomezeným ručením společníků (*la société en nom collectif* a *la société en commandite simple* v právním prostředí francouzském či *Offene Handelsgesellschaft* a *Komanditegesellschaft* v právu německém), pokud všichni jejich neomezeně ručící společníci jsou ve skutečnosti obchodními společnostmi s omezeným ručením vlastních společníků (půjde tedy

⁴⁸ Kovanicová, D.: Jako porozumět účetním výkazům, I. vydání, Polygon, Praha 2004, str. 119

⁴⁹ srov. Dědič, J., Čech, P. Obchodní právo po vstupu ČR do EU, Praha: Bova polygon, 2005, str. 125

například v ČR o případy komanditních společností, u nichž je jediným komanditistou společnost s ručením omezeným). V právním prostředí České republiky se pak za splnění uvedených předpokladů směrnice týká všech druhů obchodních společností uvedených v obchodním zákoníku (včetně družstev). Jen jako kuriozitu lze uvést skutečnost, že naopak se směrnice netýká celoevropských korporátních forem založených přímo na základě práva ES (Evropského hospodářského zájmového sdružení, Evropské akciové společnosti označované někdy rovněž jako Societas Europea apod.).

Členské státy mohou prostřednictvím národního práva vyjmout z působnosti směrnice banky, další finanční instituce a pojišťovny (čl. 1 odst. 2) bez dalšího, anebo se v některých případech mohou od požadavků směrnice odchýlit ve vztahu k investičním společnostem a investičním holdingovým společnostem (čl. 5), avšak musí zajistit, aby i účetnictví těchto společností splňovalo základní princip a účel směrnice, tj. aby dávalo pravdivý a správný obraz majetku společnosti.

Směrnice je po obsahové stránce určitou směsicí znaků flexibility a rigidity. Rigidity lze nalézt v těch ustanoveních, která se týkají například povinné podoby a obsahového vymezení účetních výkazů. Naopak flexibilitu lze nalézt v řadě ustanoveních umožňujících odchýlnou vnitrostátní úpravu a v posíleném principu věrného a poctivého zobrazení.

Směrnice upravuje v čl. 2 odst. 1 obligatorní části ročních účetních závěrek, a to zcela standardním, obvyklým a nijak převratným způsobem, neboť mezi ně řadí alespoň rozvahu (*balance sheet, le bilan*), výsledovku (*profit and loss account, le compte de profits et pertes*) a přílohu (*notes on the accounts, l'annexe*).

Směrnice se dále výslovně odvolává na výše popsaný princip věrného zobrazení a požaduje, aby roční účetní závěrky poskytovaly pravdivý a správný obraz majetku společnosti, jejích závazků, finanční situace a hospodářských výsledků.

V zájmu souměřitelnosti pak požaduje neměnnost používaných účetních metod v účetním období.

Větší část obsahu směrnice je věnována úpravě struktury, uspořádání a obsahu jednotlivých účetních výkazů a účetních položek. Směrnice stanoví základní účetní osnovu, ve které vymezuje jednotlivé účetní třídy pro jednotlivé účetní výkazy.

Pokud jde o formu rozvahy, směrnice ponechává na výběru členské země, zda bude zavedena forma horizontálního členění rozvahy, v naší účetní praxi častěji používaného stanoví, nebo zda bude zaveden model vertikálního členění, typického spíše pro anglosaské země, anebo konečně zda bude volba mezi jedním z těchto způsobů zobrazení ponechána národní úpravou dokonce přímo na společnostech samotných (v tomto se jedná o nutný a nezbytný kompromis mezi členskými státy ES). Směrnice však nekompromisně a podrobně stanoví základní obsahové položky. Zjednodušeně lze obě možné v úvahu připadající varianty prezentovat takto:

a) forma horizontální

AKTIVA	PASIVA
A. Upsaný a nesplacený základní kapitál	A. Kapitál a rezervy
B. Zřizovací náklady	B. Daňové závazky
C. Dlouhodobý hmotný majetek	C. Závazky vůči věřitelům
D. Oběžný majetek	D. zadržené výnosy
F. Ztráta účetního období	E. Zisk účetního období

b) forma vertikální

AKTIVA

A. Upsaný a nesplacený základní kapitál
B. Zřizovací náklady
C. Dlouhodobý hmotný majetek
D. Oběžný majetek
F. Ztráta účetního období
PASIVA
A. Kapitál a rezervy
B. Daňové závazky
C. Závazky vůči věřitelům
D. zadržené výnosy
E. Zisk účetního období

Směrnice umožňuje členským státům poskytnout v národním právu významné úlevy ve smyslu zjednodušení výkazů těm společnostem, které mají menší hospodářský význam a vliv. Za takovou společnost lze považovat každou, která splní minimálně dvě z následujících hranic:

- obrat vykázaný v rozvaze nepřesáhne 3 650 000 €
- čistý obrat nepřesáhne 7 300 000 €
- průměrný počet zaměstnanců v účetním období nepřesáhne 50.

Zde je však nutno poznamenat, že toto zjednodušení, zakotvené v čl. 11 směrnice, nelze ztotožňovat s vedením účetnictví ve zjednodušeném rozsahu ve smyslu § 9 našeho zákona o účetnictví. V pojetí směrnice jde pouze o zjednodušení rozvahy na méně podrobné členění, zatímco v pojetí národního zákona se jedná o zjednodušení i účetních postupů (jde tedy o pojem nepoměrně širší) a i okruh adresátů národní normy je širší než okruh adresátů normy komunitární.

Zvláštní požadavky klade směrnice na výroční zprávu (kterou je nutno odlišovat od přílohy k účetní závěrce).

Výroční zpráva je specifickým účetním dokumentem, který snad nelze označit ani za účetní výkaz, neboť informace v něm obsažené jsou z větší části informacemi neúčetního (spíše obchodněprávního a ekonomického) charakteru. Tomuto závěru nasvědčuje ostatně i slovní výklad ustanovení čl. 47 odst. 1 čtvrté směrnice, které hovoří o „*annual accounts and the annual report*“, čili zjevně o dvou různých formách účetních informací. Výroční zpráva představuje určitou výjimku z principu monetární kvantifikace, protože jejím účelem je podat zprávu o těch jevech, které se zaúčtovanými a vykázanými jevy sice souvisí, ale které se liší v řadě aspektů.

Účelem výroční zprávy je podat slovní (resp. převážně slovní) interpretaci ekonomického vývoje společnosti a jejích ekonomických výkonů a vysvětlit příčiny toho či onoho vývoje. Zároveň pak výroční zpráva obsahuje určitý výhled do budoucnosti. Z hlediska své formy je tedy výroční zpráva právníkům podstatně přístupnější a srozumitelnější než účetní výkazy v pravém slova smyslu.

Zásadní ustanovení čtvrté směrnice jsou obsažena v její 10. části, která upravuje zveřejňování účetních výkazů.

Pravidla pro zveřejňování účetních výkazů jsou uvozena ustanovením, podle něž musí být řádně schválená účetní závěrka a výroční zpráva a dále vyjádření osoby odpovědné za ověření účtů (tzn. auditora) publikovány v souladu s čl. 3 první směrnice. Jediná výjimka se připouští ve vztahu k výroční zprávě, která je strategickým materiálem a členské státy proto mohou umožnit národními zákony její nezveřejnění.

Tento původně jednoznačný a přísný požadavek na publicitu účetních dokumentů postupným právním vývojem erodoval a další novely směrnice přinesly zmírnění tohoto požadavku zaváděním výjimek pro některé druhy společností.

Důsledkem pak je, že v některých případech se směrnice spokojí s minimální standardem dostupnosti účetnictví v podobě jeho přístupnosti v sídle společnosti a možnosti zhotovovat si jeho kopie⁵⁰. Kromě toho musí být třetím osobám umožněno získání úplného nebo částečného opisu nebo kopie výše uvedených podkladů na žádost. Cena pořizovaných kopií či opisů nesmí přesahovat administrativní náklady spojené s jejich pořízením. Domnívám se, že tento vývoj není vývojem žádoucím směrem. Účetnictví totiž nemá funkce jen soukromoprávní, u nichž by bylo možné zdůvodnit menší riziko u společností s ručením neomezeným. Účetnictví má navíc i významné funkce veřejnoprávní, pro jejichž zajištění je zveřejňování účetnictví velkou pomocí.

Významné je rovněž ustanovení článku 51 směrnice, které upravuje povinnost společností (ne všech) nechat účetní závěrku ověřit jednou nebo více osobami k tomu autorizovanými.

Auditu se bude disertační práce podrobněji věnovat na jiném místě a proto jen stručně lze konstatovat, že čtvrtá směrnice v reakci na účetní skandály devadesátých let od roku 2003 v základním členění vymezuje i požadavky na obsahové náležitosti zprávy auditora a nepřímou tak zaměřuje auditora na otázky, jejichž zodpovězení je nutné.

Významnou částí úpravy čtvrté směrnice tvoří úprava způsobů oceňování. Směrnice zakotvuje některé obecné principy oceňování, jako např. zásada opatrnosti, zásada neměnnosti způsobů oceňování, zásady trvání podniku (going concern) atd.⁵¹ Směrnice pak dále upravuje i konkrétní způsoby oceňování, která vycházejí zejména z oceňování pořizovací (historickou) cenou (*purchase price*) a

⁵⁰ viz článek 47 odst. 1a čtvrté směrnice, který byl do směrnice zaveden v roce 1990 směrnicí ES č. 90/605 a který tuto možnost výslovně připouští pro v.o.s a k.s., jejichž jedinými společníky s neomezeným ručením jiné společnosti, v nichž společníci ručí neomezeně.

⁵¹ podrobněji Dědič, J., Čech, P. Obchodní právo po vstupu ČR do EU, Praha: Bova polyglon, 2005, str. 130

oceňování vlastními náklady (*production costs*) a podrobně specifikuje případy, kdy se lze od těchto metod odchýlit a použít jiné, adekvátnější metody.

Směrnice stanoví pouze určitý minimální standart, kterému musí odpovídat roční účetní závěrky a ponechává na úvaze jednotlivých členských států, zda přijmou přísnější úpravu.

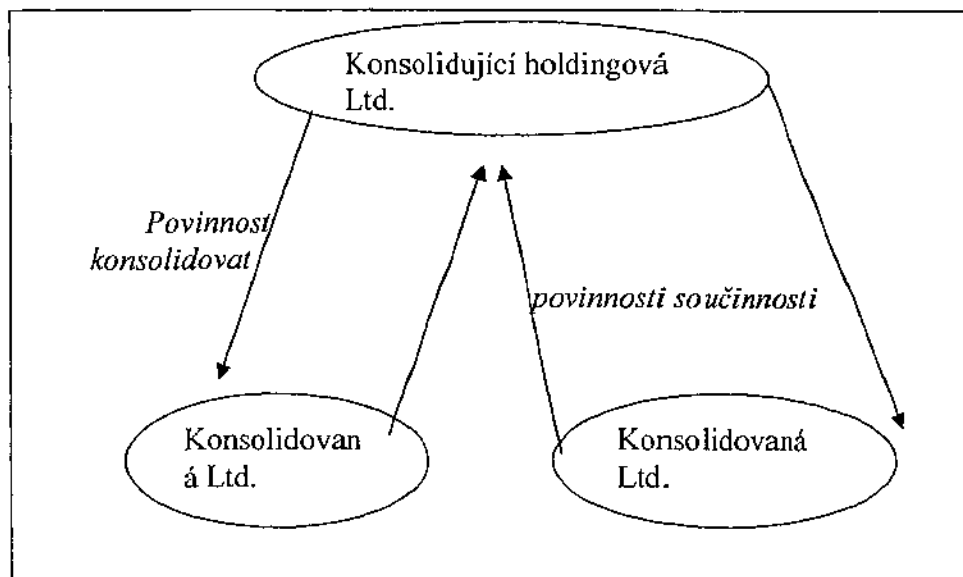
4.3.2.2. Sedmá směrnice

Jako sedmá směrnice je označována směrnice Rady č. 83/349/EHS ze dne 13. června 1983, odvozená od článku 54 (3) a (4) Smlouvy ES, o konsolidovaných účtech. Směrnice byla publikována v úředním věstníku v řadě L, částce 193 dne 18.7.1983. Směrnice je reakcí na integrační procesy v ekonomice a na skutečnost, že konkurenční tlaky vedou ke spojování původních nezávislých soutěžitelů do větších celků (koncernů). Proto musí být jednak akcionářům či věřitelům těchto společností (kteří jsou příslušnou úpravou chráněni především) poskytnut dostatečný přehled o majetku a závazcích tohoto celku a jednak je nutno vyloučit nebezpečí zkreslení výsledného účetního obrazu konsolidačního celku o vzájemné účetní operace. Společník jedné společnosti má totiž zpravidla dostatečné právní nástroje k tomu, aby se dostal k účetnictví „své“ společnosti - pokud jde však o účetnictví dalších společností, v nichž je společníkem již tato jeho společnost sama, tam má podstatně méně výhodné postavení a nemusel by se k těmto údajům dostat vůbec. Navíc musí mít možnost i udělat si představu o pozici celého uskupení - v tom je sestavení konsolidovaných účetních výkazů jakýmsi servisem, vycházejícím vstříc potřebám takového společníka.

Konsolidovanými účty je třeba rozumět účty, které na konsolidační celek pohlížejí jako na jednu účetní jednotku a při kterých je užito takových účetních postupů, které eliminují vnitřní transfery mezi účastnickými společnostmi a vylučují tak dvojí započítávání identických položek a následná zkreslení.⁵²

⁵² Bakeš, M. a kol. Finanční právo, Praha: C.H.Beck, 1995, s. 107

Směrnice tedy upravuje účetní povinnosti účastníků konsolidačního celku. Pro přehlednost lze konsolidační celek podle 7. směrnice vystihnout graficky takto:



Je zřejmé, že povinnost konsolidace se vztahuje na všechny stupně řízení uvnitř podniku⁵³.

Největší míra účetních povinností vyplývá ze sedmé směrnice pro konsolidující účetní jednotky (směrnice je označuje za mateřské společnosti, v anglické verzi „parent companies“).

Základní účetní povinností těchto osob je povinnost konsolidovat své účty s účty společností ovládaných. Konsolidace spočívá z větší části ve vyhotovení konsolidovaných účetních výkazů.

Sedmá směrnice především vymezuje podmínky, za kterých je společnost povinna zpravovat konsolidovanou účetní závěrku.

⁵³ Dědič, J., Čech, P. Obchodní právo po vstupu ČR do EU, Praha: Bova polyglon, 2005, str. 134

K těmto podmínkám patří existence holdingu (koncernu), tzn. takového uskupení obchodních společností, v němž jedna společnost drží takové množství akcií či tak velký obchodní podíl jiné společnosti, který jí umožňuje tuto druhou společnost ovládat a řídit.⁵⁴ Podle směrnice se může jednat jak o holding právní, tak i holding faktický.

Musí se však jednat o holding, u něž je alespoň jedna ze zúčastněných společností založena ve formě obchodní kapitálové společnosti s omezeným ručením společníků (v českém právu by se tedy jednalo o akciovou společnost či společnost s ručením omezeným). Pokud by se na holdingu účastnily jen společnosti osobní s neomezeným ručením společníků, konsolidační povinnosti by se na něj vůbec nevztahovaly. Zásadní význam je přisuzován právní formě mateřské společnosti – pokud tato nemá právní formu společnosti s omezeným ručením společníků, mohou členské státy takovýto konsolidační celek zprostit povinnosti konsolidace zcela.

Výslovnou a poměrně zajímavou výjimkou z konsolidačních povinností je „finanční holdingová společnost“ (tedy společnost, která nabývá a drží podíly v jiných společnostech jen jako finanční investici a právně ani fakticky nijak nezasahuje do faktické činnosti vlastněných společností). Osvobození však podléhá správnímu řízení a musí být založeno výslovným rozhodnutím správního orgánu.

Směrnice pak vymezuje i další poměrně širokou skupinu holdingů, které jsou z konsolidačních povinností vyňaty, či které mohou být vyňaty, pokud se tak rozhodně členský stát svým vnitrostátním zákonem. Konstrukce je zvolena tak, aby se zabránilo vytváření zdvojených vazeb konsolidujících a konsolidovaných společností podle téže směrnice. K takovýmto zdvojením by mohlo docházet tehdy, kdy mateřská společnost stojící v čele holdingu jednoho státu je zároveň dceřinnou společností jiné mateřské společnosti řídicí se právem téhož státu.

⁵⁴ Černá, S. Vytváření holdingu a jeho právní úprava, *Právo a podnikání*, ročník 94, číslo 4;

Právní úprava sedmé směrnice je koncipována tak, aby konsolidované účetnictví dávalo přesný a pravdivý obraz o účetních souvislostech majetkových vztahů mezi propojenými osobami. Tento princip věrného a pravdivého zobrazení konsolidačního celku je základním principem, z něž je nutné při konsolidaci vycházet a jemuž je nutno podříditi formální a obsahové nesrovnalosti účetních výkazů konsolidujících společností.

Základní povinností mateřské společnosti holdingu je povinnost sestavit konsolidované účetní výkazy.

Konsolidované účetní výkazy tvoří jeden celek a skládají se z konsolidované účetní závěrky (*consolidated balance sheet*) a konsolidované výroční zprávy (*consolidated annual report*). Konsolidovaná účetní závěrka je číselným výkazem, konsolidovaná výroční zpráva pak slovním popisem.

Konsolidovaná účetní závěrka je klasicky tvořena konsolidovanou rozvahou (*consolidated balance*) výkazem zisku a ztrát (*consolidated profit and loss account*) a přílohou (*notes to the accounts*)⁵⁵.

Vnější podobou se tyto výkazy nijak neliší od výkazů vyhotovených podle požadavků čtvrté směrnice (pokud členský stát nepřijme náročnější úpravu).

Čím se může lišit, je podrobnost členění (ta je u konsolidovaných účetních výkazů menší díky potřebě přetřídění a úpravy položek účetních výkazů dceřinných společností).

Směrnice zakotvuje povinnost ověření konsolidovaných účetních výkazů auditorem. Tato povinnost je všeobecná a bezvýjimečná.

⁵⁵ v autentickém překladu sedmé směrnice do českého jazyka byl zvolen pojem „komentář k účetní závěrce“.

Navazující povinností je povinnost zveřejnit konsolidované účetní výkazy způsobem předepsaným druhou směrnicí (směrnicí Rady ES č. 68/151/ES).

Podobně jako čtvrtá směrnice, tak i směrnice sedmá byla od svého vydání vícekrát novelizována.

4.3.2.3. Osmá směrnice

Jako osmá směrnice je označována směrnice Rady č. 84/253/EHS ze dne 10. dubna 1984, odvozená od čl. 54 (3) (g) Smlouvy ES, o schvalování osob odpovědných za ověřování účetních dokumentů společností. Směrnice byla publikována v úředním listu v řadě L 1265 dne 12. 5. 1984.

Touto směrnicí jsou upraveny požadavky kladené na auditory akciových společností.

Směrnice dobou svého vzniku podstatně předchází vzniku velkých účetních skandálů v devadesátých letech minulého století (ENRON, WORLD.COM apod.). Ani ona však těmto skandálům v evropském měřítku (reprezentovaným zejména aférami PARMALAT a AHOLD) nezbránila.

Ani zmiňované účetní skandály nevedly v podstatě k žádnému zásadnímu vývoji a směrnice sama nebyla navzdory mnoha proklamacím od okamžiku nabytí účinnosti až do současné doby ani jednou materiálně novelizována. Nabízí se tedy úvaha, zda evropská legislativa využila potenciálu těchto účetních skandálů způsobem podobajícím se americkému Sarbanes-Oxley Act – domnívám se, že nikoliv, nepočítáme-li proklamativní a právně nezávazné akty⁵⁶. Této otázce bych se však rád věnoval v jiné části této práce, neboť poněkud přesahuje samotnou oblast auditu.

⁵⁶ k tomu viz například doporučení Komise k zajištění kvality zákonného auditu v EU z listopadu 2000 (Úřední věstník č. 91 ze dne 31. 3. 2001) a doporučení Komise k zajištění nezávislosti auditora z května 2002 (Úřední věstník č. 191 ze dne 19. 7. 2002)

Podstata auditu spočívá v tom, že předepsané účetní výkazy podléhají kontrole odborně způsobilé a na společnosti do jisté míry nezávislé osoby. Audit lze považovat rovněž za jednu ze záruk pro společníky a věřitele společnosti.

Povinnost podrobit účetní výkazy auditu vyplývá z vícero norem komunitárního práva. Konkrétně vyplývá tato povinnost například právě z obou výše uvedených účetních směrnic (tedy ze čtvrté směrnice a ze sedmé směrnice), ze směrnice o auditu bankovních institucí (směrnice Rady č. 86/635) či ze směrnice o auditu pojišťoven (směrnice Rady č. 91/647).

Obligatorií ověřování účetních výkazů, uložené výše uvedenými komunitárními právními normami, mohou provádět pouze osoby, které splňují požadavky osmé směrnice (auditoři).

Auditory mohou být jak osoby fyzické, tak osoby právnické. U osob právnických je však tato způsobilost omezena řadou ustanovení, jejichž smyslem je vyloučit pochybnosti o jejich profesionalitě či nezávislosti.

Auditoři - právnické osoby musí především pověřovat samotným zpravováním účetních závěrek fyzické osoby, které splňují požadavky osmé směrnice. Kontrolu právnické osoby, která je auditorem, mohou vykonávat pouze fyzické či právnické osoby, které jsou samy oprávněny k výkonu auditorské činnosti. Ve správních či řídicích orgánech auditora - právnické osoby musí být většinově zastoupeny osoby oprávněné vykonávat činnost auditora ve smyslu osmé směrnice. Pokud jsou akcionáři, společníky či členy řídicích a správních orgánů auditora právnické osoby takové osoby, které nesplňují výše uvedené podmínky, nesmí zasahovat či jinak ovlivňovat provádění ověření závěrek způsobem, který by narušoval nezávislost pověřeného konkrétního auditora - fyzické osoby.

S ohledem na skutečnost, že v konečném důsledku bude provádět audit vždy fyzická osoba, je možné se v následujícím výkladu věnovat pouze požadavkům, které jsou kladeny na tuto fyzickou osobu.

Tyto požadavky lze rozdělit do 3 kategorií:

- a) požadavky týkající se odborné přípravy
- b) požadavky týkající se nezávislosti
- c) požadavky týkající se odpovědnosti za výkon profese

Nad rámec těchto 3 kategorií je v článku 3 vyjádřena povinnost členských států schválit výkon profese auditora pouze takovým osobám, které požívají dobré pověsti

a nevykonávají žádnou činnost, která by nebyla slučitelná s činností auditora.

ad a) požadavky týkající se odborné přípravy

Osmá směrnice stanoví poměrně vysoké a podrobné požadavky na kvalifikaci auditorů.

Fyzická osoba, která zamýšlí vykonávat profesi auditora, musí především dosáhnout takové úrovně vzdělání, která umožňuje přijetí k vysokoškolskému studiu. Dále pak musí podstoupit zvláštní vzdělání, které je jakýmsi interdisciplinárním oborem, spojujícím obory právní a ekonomické. V rámci tohoto oboru je zprostředkována znalost takových předmětů jako např. účetnictví, interní audit, právní úprava výkonu profese auditora, ekonomie, matematika a statistika, obchodní právo, finanční právo, právo sociálního zabezpečení a pod. Toto vzdělání však není vzděláním vysokoškolského typu - jde o vzdělávání profesní, nikoliv akademické, ačkoliv směrnice otírá cestu i pro uznání akademického vzdělání.

Kromě absolvování výše uvedené odborné přípravy musí uchazeč absolvovat alespoň tříletou odbornou praxi v oboru, přičemž alespoň 2/3 celkové délky této praxe musí být vykonány pod vedením osoby, která již oprávnění k výkonu profese auditora získala.

K prokázání znalostí získaných v rámci odborné přípravy musí uchazeč složit zkoušku odborné způsobilosti, která musí být sestavena takovým způsobem, aby byla prokázána odpovídající znalost teoretických předmětů vztahujících se k auditu a schopnost aplikovat tyto znalosti v praxi.

Alespoň část této zkoušky musí být písemná.

Jistou slabinou těchto ustanovení je, že nezakotvují povinnost celoživotního vzdělávání. To lze sice považovat za otázku, kterou by mohl řešit sám trh (poskytování auditorských služeb je podnikáním), avšak pozice, úloha a pravomoci auditorů jsou natolik významné, že by bylo vhodné tuto otázku upravit i právní normou podobně jako je tomu u příslušníků jiných svobodných profesí, jako advokacie apod.

Ani absolvování povinné přípravy a složení závěrečné zkoušky nelze bez dalšího považovat za splnění požadavků pro výkon profese auditora. Směrnice totiž jako poslední z požadavků uvádí i požadavek na „úřední schválení“ osoby auditora. Úředním schválením se míní vydání správního rozhodnutí, jemuž předchází přezkoumání splnění všech požadavků na výkon činnosti auditora.

Je zřejmé, že se jedná o jednorázové rozhodnutí, které je vydáváno orgánem veřejné správy (tzn. státní správy či profesní samosprávy) na počátku činnosti auditora. V tom se projevuje i další slabina úpravy obsažené ve směrnici - směrnice totiž pokud jde o veřejnoprávní dohled nad výkonem činnosti auditorů začíná i končí tímto úředním schválením. Žádné jiné formy veřejnoprávní kontroly nad výkonem této činnosti již směrnice ani nezavádí, ani nepožaduje.

Audit je tedy podřízen veřejné kontrole jen pokud ji zavede vnitrostátní právní předpis.

ad b) požadavky týkající se nezávislosti

Právě otázka nezávislosti auditora je jedním z klíčových problémů, které byly příčinou zmiňovaných účetních skandálů. Zejména v případě ENRONu byla zásada nezávislosti auditora porušena flagrantně - auditor byl fakticky jedním z oddělení společnosti, což se projevovalo mimo jiné i jeho umístěním přímo v sídle společnosti, a jeho nezávislost byla jen formální.

V obecné rovině se požadavky na nezávislost auditora týkají především toho, aby mezi auditorem a jím auditovanou společností nebyly žádné vztahy finanční (s výjimkou úhrady auditorských služeb přirozeně), obchodní, ekonomické a pracovněprávní. Pokud jde o vztahy obchodní a ekonomické, ty by připadaly v úvahu zejména tehdy, pokud by auditor poskytoval auditované společnosti i jiné služby (například právní poradenství, daňové poradenství, konzultační činnost apod.) které by ve svém rozsahu případně i přesahovaly objem a hodnotu služeb auditorských. Právě k tomu docházelo u velkých auditorských společností, které byly organizačně a personálně vybaveny a zaměřeny právě na tento druh komplexních služeb.

Je třeba přiznat, že právě ve vymezení nezávislosti auditora je rovněž největší slabina osmé směrnice. Osmá směrnice totiž neobsahuje žádnou precizní definici nezávislosti - naopak, čl. 24 směrnice dokonce ani stanoví povinnost členských států přijmout úpravu, která by vyloučila z provádění auditu ty osoby, kterým bylo jeho provedení svěřeno, které však nejsou nezávislé podle zákonů členského státu. Směrnice totiž výhradně odkazuje na vnitrostátní úpravu a zvolená formulace je taková, že by jí plně odpovídal i stav, kdy by členský stát vůbec žádnou úpravu nezávislosti auditorů neměl. To se v současných podmínkách

samozřejmě již nemůže stát, nicméně skutečností zůstává, že vnitrostátní úprava nezávislosti auditorů se v rámci EU značně různí.

Bude tedy nepochybně snahou směrnicí novelizovat a doplnit ji právě o definici nezávislosti auditora ve výše uvedeném smyslu.

ad c) požadavky týkající se odpovědnosti za výkon profese auditora

Jde o další z citlivých bodů osmé směrnice.

Podobně jako otázka nezávislosti, tak i otázka odpovědnosti auditora je otázkou klíčovou a v kontextu zmiňovaných účetních skandálů byla i její nedostatečná úprava jednou z hlavních příčin.

Zároveň je však zřejmé, že komunitární úprava si může díky rozdílnosti právních režimů jen stěží činit ambice na harmonizaci odpovědnosti. Odpovědnostní režimy jsou totiž zcela jiné v právu kontinentálním a v právu anglosaském – zejména potud, pokud jde o rozlišení odpovědnosti soukromoprávní a veřejnoprávní.

Odpovědnost auditora za výkon činnosti je upravena jen velmi rámcově v ustanovení čl. 26. Podle tohoto ustanovení mají členské státy povinnost zajistit, aby auditoři podléhali odpovídajícím sankcím pokud při výkonu své činnosti nesplní povinnost odborné péče nebo nezávislosti. Druh sankcí ani rozsah odpovědnosti není nijak blíže určen.

Exkurs: Sarbanes-Oxley Act

Na několika místech této práce již byly v různém kontextu zmiňovány některé velké účetní skandály 90. let minulého století, které silně otráslы ekonomikou Spojených států amerických a které našly svou obdobu i v Evropě, byť s podstatně mírnějšími následky.

Tyto účetní skandály bývají širší veřejností vnímány spíše v kontextu trestněprávní. Kromě své nepopiratelné roviny trestněprávní však mají i velmi významnou rovinu obchodněprávní či účetněprávní. Jejich objevení se totiž mělo i mimořádný potenciál v podobě silného tlaku veřejného mínění, zájmových skupin i politiků na podstatné a zásadní změny právní úpravy v této oblasti. Tyto skandály tedy mohly dát silný impuls právnímu vývoji a mohly se stát jakýmsi akcelerátorem právního vývoje⁵⁷.

Zatímco v podmínkách Spojených států amerických byla tato souhra okolností využita důrazně a důsledně v podobě tzv. Sarbanes-Oxley Act, v podmínkách EU se prakticky nestalo nic. Domnívám se, že v podmínkách komunitárního práva tedy zůstal tento potenciál zcela nevyužit a vyčerpal se ve formě nezávazných programových prohlášení, naproti tomu v podmínkách práva Spojených států amerických byl tento potenciál využit plně, ihned a efektivně.

Jsem si plně vědom skutečnosti, že obecně⁵⁸ jsou přijímány spíše závěry zcela opačné než ty, které se v dalším textu pokusím obhájit⁵⁹.

Srovnáme-li zmiňovaný Sarbanes-Oxley Act a korespondující evropskou normotvorbu, dopějeme ke třem závěrům:

- zatímco legislativa americká reagovala již v roce 2002, legislativa evropská doposud (tzn. do měsíce března 2007) nedisponuje žádnou reakcí v podobě platného a účinného právního předpisu;
- zatímco legislativa americká reagovala jedním uceleným a systematickým rámcovým právním přepisem, od něž se bude postupně odvozovat upřesňující normotvorba sekundární, legislativa

⁵⁷ podrobněji byly tyto okolnosti popsány např. v článku Prehal, M., Podnikové skandály v USA, Hospodářské noviny, 5. 11. 2004

⁵⁸ Např. Merkt, H. Amerikas Recht: Ex Occidente Lux? v *Recht der Internationalen Wirtschaft* č. 10/2005. Autor zmiňuje právě Sarbanes Oxley Act a některé jeho aspekty (zejména exterritoriální působnost orgánů USA) jako příklady krajně negativních a znepokojivých jevů, které jsou z hlediska evropského pohledu krajně problematické.

⁵⁹ podobný názor pak naopak obsažen v Comstock, I. Podnikání na burze: roste důraz na prevenci. Hospodářské noviny, 6. 4. 2005

evropská reagovala až do současné doby pouze řadou fragmentárních politicko-ekonomických proklamací, které nemají závaznost právního předpisu (v březnu 2003 přijala Komise EU dokument nazvaný „Akční plán k přijetí opatření k modernizaci práva obchodních společností a zvýšení úrovně corporate governance v Evropské Unii“, a v říjnu 2003 pak vydala Sdělení o posílení povinného auditu v EU) které jsou plánem (dosud nerealizovaným) podobně fragmentárních dílčích úprav, mezi nimiž bude až dodatečně nutno hledat nějaké jednotící hledisko a vzájemné propojení;

- *i z obsahu výše uvedených nenormativních evropských aktivit je zřejmé, že pouze vycházejí z americké předlohy, svým způsobem ji opisují a případně pouze zkoumají, jakým způsobem by ji bylo možno implementovat na evropské podmínky. Vlastní invence zde není.*

I právní vývoj tedy konkrétně prokazuje, že tam, kde Evropa zůstává nečinná buď zcela, anebo pouze hledá, co a jak by se mělo činit, Spojené státy americké jednají - to nemůže zůstat bez vážných důsledků a mělo by to vést k hluboké sebereflexi. Současný přístup nepochybně vede k tomu, že EU ztrácí váhu a význam a zásadním způsobem zaostává za ostatním světem. Jen těžko se pak lze divit, že Evropě bude přiznáváno postavení druhořadého a poněkud opožděného partnera, když reálná fakta svědčí o tom, že takovéto postavení Evropa skutečně v řadě oblastí má.

Tyto závěry bych proto rád podepřel následujícími argumenty, založenými právě na srovnání amerického Sarbanes Oxley Act a evropské legislativní aktivity.

A. Sarbanes Oxley Act – charakteristické rysy zákona

Jako již bylo řečeno, Sarbanes Oxley Act je legislativní reakcí státu na sérii účetních skandálů velkých amerických obchodních společností v letech 1998-2001.

Tato forma reakce je důkazem toho, že v systému case law se vhodně doplňují dvě hlavní právní normy – precedent a zákon. Ačkoliv je v tomto právním systému rozhodujícím pramenem práva soudní precedent, i psané prameny práva v něm hrají svou úlohu a nastupují v případech, kdy je třeba urychleně reagovat na nový komplexní společenský jev.

Sarbanes Oxley Act (resp. ve smyslu pramene práva by bylo na místě uvádět spíš „statute“, neboť ústava Spojených států amerických označuje za „act“ zákon schválený Kongresem, zatímco „statute“ je act, který nebyl vetován prezidentem a je tedy způsobilý nabýt platnosti a účinnosti⁶⁰, či je v širším smyslu již platný a účinný) byl přijat kongresem Spojených států amerických 23. 1. 2002.

Základním účelem Sarbanes Oxley Actu je podstatné zvýšení ochrany jednotlivých společníků a věřitelů společností, jejichž akcie a jiné cenné papíry jsou obchodovány na veřejných trzích s cennými papíry. V tom se zákon v podstatě zcela rovná evropským směrnici vydaným v oblasti práva obchodních společností, které jsou odvozeny od zcela identického právního základu, totiž od poskytnutí zvýšené ochrany věřitelům (a společníkům) obchodních společností.

Zákon se vyznačuje některými charakteristickými rysy, které jsou natolik významné, že je nelze přehlédnout a které mohou sloužit jako určitá kritéria srovnání s evropskou normotvorbou.

Prvním charakteristickým jevem je komplexnost právní úpravy obsažené v Sarbanes Oxley Actu.

Svou povahou je tento zákon průřezovou právní úpravou, která obsahuje ustanovení zasahující do celé řady právních oblastí. Tento přístup byl zvolen proto, aby jedním zákonem byl řešen celý komplex právních vztahů a institutů a aby jedna právní úprava komplexně řešila celý problém účetních skandálů.

⁶⁰ Clark, S. L., Konder, P.D.: Law and business – The regulatory environment, 3rd Edition, McGraw-Hill, str. 6

V rámci zákona by bylo možné identifikovat (alespoň z pohledu kontinentálního práva) ustanovení upravující tyto oblasti:

- *ustanovení hmotného obchodního práva (úprava omezení závazkových právních vztahů mezi společnostmi a členy jejich statutárních orgánů, otázky „soukromoprávní“ odpovědnosti členů statutárních orgánů za porušení povinností vyplývajících ze zákona apod.)*
- *ustanovení procesního obchodního práva (úprava předběžných soudních opatření u některých obchodů s cennými papíry);*
- *ustanovení účetního práva (úprava podpisů a odpovědnosti ve vztahu k jednotlivým účetním výkazům společnosti);*
- *ustanovení správního práva hmotného (zřízení a úprava pravomoci Rady pro dohled nad účetnictvím veřejně obchodovaných společností, úprava některých dodatečných pravomocí Komise pro cenné papíry atd.);*
- *ustanovení správního práva procesního (úprava některých řízení u Rady pro dohled nad účetnictvím veřejně obchodovaných společností a u Komise pro cenné papíry – například úprava řízení souvisejících s pozastavením práva vykonávat některé profese související s obchodem s cennými papíry, úprava správního trestání za zaviněné porušení povinností apod.) ;*
- *ustanovení finančního práva (úprava povinnosti statutárního orgánu společnosti podepsat daňové přiznání k dani z příjmu společnosti);*

- *ustanovení trestního práva hmotného (úprava skutkových podstat trestných činů zkrusování účetních výkazů apod.);*
- *ustanovení trestního práva procesního (úprava ochrany svědků, kteří poskytnou informace o některých trestných činech obchodních společností, jejichž jsou zaměstnanci);*
- *ustanovení práva sociálního zabezpečení (úprava ochrany podnikových penzijních fondů před manipulacemi s nimi).*
- *ustanovení práva sociálního zabezpečení sociálního*

Zákon je tedy skutečně komplexní a rozsáhlou právní normou. Již jen výše uvedený výčet oblastí, kterých se zákon dotýká, svědčí o tom, že vychází z důkladné identifikace všech kritických oblastí, že tyto oblasti jednoznačně identifikuje a cíleně na ně míří. Právě tuto komplexnost je nutno hodnotit velmi pozitivně – svědčí o důkladnosti přijatých řešení a o snaze skutečně daný negativní společenský jev řešit ve všech jeho souvislostech.

Dalším velmi charakteristickým rysem tohoto zákona je úsilí o maximální efektivitu právní normy.

Ze zákona samého a všech jeho jednotlivých ustanovení velmi výrazně vyplývá, že za jeho přijetím stojí především vážně míněná snaha dosáhnout toho, aby celá norma skutečně mířila přímo k cíli a vyvolala zamýšlené účinky. Z normy je naprosto zjevné přesvědčení jejích tvůrců, že bude mít smysl jen tehdy, pokud bude efektivní.

Jak již bylo řečeno, zákon obsahuje velmi podrobnou a širokou právní úpravu – zároveň je však zřejmé, že samotný obsah této úpravy nepovažuje za postačující a nespokojuje se s ním. K tomu, aby se samotná právní úprava skutečně realizovala, nepostačí jen vhodně zvolený normativní obsah, jakkoliv sám o sobě je velkým přínosem. Míra efektivity právní normy spočívá totiž nejenom v normativním obsahu, ale i ve zvolené formě jeho vyjádření

a v míře identifikace adresátů normativního obsahu normy s tímto obsahem. Právě tyto dvě další okolnosti zákon velmi silně akcentuje.

Pokud jde o metody tvůrců směřující k zajištění efektivitu právní normy, ty lze v zásadě vysledovat tři. První dva se týkají formy vyjádření normativního obsahu - především je to důsledné dodržování logické struktury právní normy a dále vyjádření jednoduchým, jednoznačným a srozumitelným jazykem. Třetí v pořadí je pak snaha o přesné postižení objektivní reality, na kterou má norma dopadat.

Nejdříve pokud jde o zvolenou formu vyjádření normativního obsahu. Pro zákon je charakteristické naprosté a úplně dodržování logické konstrukce právní normy hypotéza – dispozice – sankce, a to v bezprostřední návaznosti. Zákon se důsledně drží logické vývojové linky a postupuje vždy a všude stejně: upraví povinnost, konstatuje, kdo je za její plnění odpovědný a stanoví sankci. Nezanáší tuto logickou vývojovou linii žádnými dalšími zbytečnými odbočkami - důsledně se jí drží od počátku do konce. Příkladem může být ustanovení článku 105 zákona. Ustanovení tohoto článku lze parafrázovat takto: každá registrovaná účetní společnost (registered public accounting firm) a každý její spolupracovník je povinen předložit Radě pro dohled nad účetnictvím veřejně obchodovaných společností jakékoliv písemné podklady a svědectví o činnosti účetní společnosti. Pokud tuto povinnost nesplní, může Rada buď pozastavit právo vykonávat jeho činnost, nebo jí úplně zrušit registraci anebo uplatnit některé mírnější opatření, pokud je to vhodné.

Citovanému ustanovení je tedy vlastní jednoznačná a přímočará logická struktura právní normy, kterou lze vystihnout takto :

- povinnost: poskytnout dokumenty a svědectví;*
- nositel povinnosti: účetní společnost nebo kterýkoliv její spolupracovník;*
- sankce za nesplnění povinnosti: ztráta práva vykonávat činnost.*

Od logické a přehledné struktury citované právní normy nevedou žádné zbytečné odbočky (výklad pojmu spolupracovník, výklad pojmu dokument a svědectví apod.), „dějová linie“ normy se nepřerušuje se žádným zbytečným odbíháním k jiným možným souvislostem a je ukončena důraznou sankcí.

Samotné důsledná a přehledná logická struktura právní normy je pak v případě zákona doprovázena a doplňována jednoduchostí a výstižností formulací. Zákon zcela zjevně vychází z myšlenky, že právní norma může být efektivní jen tehdy, je-li zároveň jasná a srozumitelná – a z této myšlenky vychází i zde, u norem, jejichž adresáty jsou odborníci a nikoliv obecná veřejnost a u nichž by tedy na tomto požadavku nemuselo být tak důrazně trváno. Právě srozumitelnost, jednoznačnost a jednoduchost použitého jazyka je výraznou zárukou pochopení právní normy a jejího dodržování. Srovnáme-li jazyk používaný normami evropského komunitárního práva s jazykem Sarbanes-Oxley Act, je zřejmé, že komunitární normotvorba zde výrazně zaostává. Jejím charakteristickým znakem je složitost, nepřehlednost, rozkošafělost a množství odboček. Naproti tomu ustanovení amerického zákona jsou jasná, stručná a míří přímo ke sledovanému cíli. Doložit toto tvrzení lze na následujícím příkladu:

Článek 2 odst. 1 písm. b) odrážka ii) osmé směrnice stanoví, že:

„Povinný audit dokumentů uvedených v čl. 1 odst. 1 směji provádět pouze úředně schválené osoby. Orgány členských států mohou schválit pouze (...) auditorské společnosti, které splňují alespoň tyto podmínky: (...) většinu hlasovacích práv musí držet fyzické osoby nebo auditorské společnosti splňující alespoň podmínky stanovené v člancích 3 až 19 s výjimkou článku 11 odst. 1 písm. b; členské státy mohou stanovit, že tyto fyzické osoby nebo auditorské společnosti musí být také úředně schváleny. Ty členské státy, které takovou podmínku neukládají v okamžiku přijetí této směrnice, ji však nemusí ukládat, jsou-li všechny podíly v auditorské společnosti zapsány a mohou být převedeny jen se souhlasem auditorské společnosti, anebo stanoví-li tak členský stát, se souhlasem příslušného orgánu.“

Naproti tomu významově korespondující článek 102 Sarbanes-Oxley Act stanoví toto:

„(a): POVINNÁ REGISTRACE

Počínaje 180 dnem poté, co Komise uzná podle článku 101 (d) Radu za funkční, je protizákonné, aby ten, kdo není registrovanou veřejnou účetní společností, připravoval, vydával anebo se podílel na přípravě a vydání jakékoliv auditorské zprávy týkající se některé veřejně obchodované společnosti.“

Nejde jen o problém překladu – stejně zjevný je totiž tento rozdíl i v anglickém originále obou textů:

Osmá směrnice v anglickém originále stanoví:

Statutory audits of the documents referred to in Article 1 (1) shall be carried out only by approved persons. The authorities of the Member States may approve only: (.....)

(b) firms of auditors which satisfy at least the following conditions: (.....)

(ii) a majority of the voting rights must be held by natural persons or firms of auditors who satisfy at least the conditions imposed in Articles 3 to 19 with the exception of Article 11 (1) (b) ; the Member States may provide that such natural persons or firms of auditors must also be approved. However, those Member States which do not impose such majority at the time of the adoption of this Directive need not impose it provided that all the shares in a firm of auditors are registered and can be transferred only with the agreement of the firm of auditors and/or, where the Member State so provides, with the approval of the competent authority.

Naproti tomu Sarbanes Oxley Act stanoví následující:

SEC. 102. REGISTRATION WITH THE BOARD.

(a) MANDATORY REGISTRATION. – Beginning 180 days after the date of the determination of the Commission under section 101(d), it shall be unlawful for any person that is not a registered public accounting firm to prepare or issue, or to participate in the preparation or issuance of, any audit report with respect to any issuer.

V každém případě je rozdíl zcela zjevný. Normativní obsah komunitárního právního aktu je zcela nesrozumitelný pro laika a i pro právníka znamená nutnost velmi pečlivě text číst

a kombinovat vzájemně a složitě se prolínající normy. Při interpretaci normativního obsahu je nutné vzít v úvahu nejméně 19 dalších ustanovení směrnice, na něž je v tomto jediném konkrétním ustanovení výslovně odkazováno, zpravidla i zcela zbytečně (nadbytečný je například hned první odkaz, neboť jaké jiné dokumenty by měly být povinně ověřovány oprávněným auditorem, než ty, u nichž to směrnice na jiném místě stanoví). Text v Sarbanes Oxley Act je nepoměrně jednodušší a více míří k podstatě věci, než norma komunitární. Postačí s jediným, navíc materiálně významným odkazem na ustanovení a i při jeho proním přečtení je zcela zřejmé, co a od koho toto ustanovení žádá.

Domnívám se, že tento problém není jen problémem jazykovým – jde o náznak určité negativní tendence v kontinentálním právu obecně, která spočívá v komplikování věcí jednoduchých a ve vytváření složitostí tam, kde ve skutečnosti žádné nemusí být.

Třetím výše zmiňovaným prokem efektivity právní normy je souladnost právní normy s realitou. Aby právní norma byla efektivní, musí velmi přesně přiléhat objektivní skutečnosti. Právní regulace tedy nutně vyžaduje důkladnou a přesnou znalost regulovaného jevu. V případě, že se právní úprava dostane do rozporu s faktickou realitou, pozbývá právní úprava smysl a význam, neboť nebude respektována právě proto, že se s realitou regulovaného jevu zcela mine. Tomu se snaží předejít (a to opět velmi důsledně) Sarbanes-Oxley tím, že věnuje mimořádnou pozornost poznání regulovaného jevu. V tomto bodě se zákon dostává nad rámec právního předpisu a přesahuje kamsi až do oblasti legislativní či dokonce společenskovední. V řadě svých ustanovení a opakovaně totiž ukládá různým vládním (správním) úřadům povinnost provést podrobnou analýzu regulovaného jevu, provést analýzu dopadů právní úpravy na sledovaný jev, provést posouzení zjištěných výsledků a tuto analýzu pravidelně obnovovat a udržovat. Velmi typickým příkladem je ustanovení celé hlavy sedmé (čl. 701-705) zákona, která v podstatě celá upravuje jen povinnosti tohoto druhu. Jádrem právních povinností obsažených v této hlavě jsou povinnost Komise pro cenné papíry a jejích dalších orgánů provést podrobnou analýzu těchto jevů:

- důvodů slučování veřejných účetních a auditorských společností, k němuž došlo po roce 1989, a postupného snižování počtu těchto*

společností, které mohou poskytovat audit velkým národním a nadnárodním společnostem;

- problémů, jimž musí čelit tyto velké společnosti v důsledku tím způsobené nižší konkurence na trhu auditorských služeb;
- rolí a úkolů ratingových společností;
- množství profesionálů pohybujících se na kapitálovém trhu, kteří prokazatelně porušili regulační rámec trhu;
- konkrétních ustanovení předpisů o cenných papírech, které byly porušovány a příčin a způsobů porušení;
- efektivity kontrolních aktivit komise pro cenné papíry vedených proti takovýmto porušením.

Je tedy zřejmé, že koncepčně i legislativně-technicky předstihuje americký zákon odpovídající připravovanou legislativu podstatným způsobem. Ta totiž prozatím zůstává na úrovni zkoumání předmětu regulace, zatímco americká legislativa se již pohybuje k několik kroků vpředu v oblasti zkoumání efektů přijaté právní úpravy.

Posledním charakteristickým rysem Sarbanes Oxley Act je jeho **univerzální (extrateritoriální) působnost**. Jde o právně poměrně atypický a historicky jen krátce existující přístup, který je vlastní jen Spojeným státům americkým. Spočívá v založení (či ve fikci) „extrateritoriálního“ statutu některých osob, jednání či míst a v jejich podřízení jurisdikci Spojených států amerických. Zjednodušeně řečeno jde o to, že Spojené státy americké z titulu svého reálného postavení rozšiřují působnost svých zákonů i mimo oblast své státní moci a suverenity a podřizují své jurisdikci i rozhodnutí v těchto věcech. Tento přístup není zcela akceptován mezinárodním právem a Spojené státy americké k němu sahají jen v těch případech, kdy jsou vážně a intenzivně ohroženy jejich vitální zájmy. Prone se tento princip objevil v zákoně o kontrole

kriminality (*Comprehensive Criminality Control Act 1984*). Tímto zákonem byla FBI přiznána extrateritoriální pravomoc v těch případech, kdy byl mirno území Spojených států amerických spáchán vůči jejich občanovi trestný čin vraždy. Dalším významným krokem při realizaci tohoto principu bylo přijetí *Omni-bus Diplomatic and Anti-terrorism Act* v roce 1986. V *Sarbanes Oxley Act* se tento princip projevuje v lehce modifikované podobě v článku 106. Podle něj se působnost zákona vztahuje na všechny zahraniční veřejné účetní společnosti, které připravují anebo poskytují součinnost při přípravě auditorských zpráv společností obchodovaných na amerických trzích. Zákon uplatňuje nevyvratitelnou právní domněnku, že každá cizí veřejná účetní společnost, která spolupracuje na přípravě auditorských zpráv pro americké veřejně obchodované společnosti, se zároveň sama a dobrovolně podřizuje působnosti zákona a jurisdikci orgánů Spojených států amerických, která z tohoto zákona vyplývá. Díky této konstrukci tedy *Sarbanes Oxley Act* zajišťuje možnost důrazného zásahu i proti cizím společnostem porušujícím jeho pravidla.

B. Všeobecný přehled zákona

Sarbanes-Oxley Act je, jak již bylo řečeno, průřezovou právní úpravou a zasahuje do řady právních odvětví.

Jeho obsah je rozdělen do jedenácti hlav a systematika sleduje právě obsahovou sounáležitost upravované materie.

Svou podstatou je zákon rozsáhlou novelizací řady právních předpisů. Nejvýznamnější změny zasahují zákon o cenných papírech a zákon o obchodování s cennými papíry.

Pokud odhlédneme od těch ustanovení zákona, která nemají žádnou nebo jen minimální souvislost s předmětem této rigorózní práce (tzn. od úpravy veřejnoprávního dohledu nad účetnictvím a auditem, od trestněprávně relevantních ustanovení atd.), můžeme identifikovat tyto okruhy, které budou mít z hlediska této práce svůj význam:

- ustanovení upravující veřejnoprávní dohled nad činností auditorů;

- ustanovení zajišťující nezávislost auditorů;
- ustanovení upravující účetní povinnosti obchodních společností;
- ustanovení upravující obchodněprávní odpovědnost členů statutárního orgánu za porušení účetních povinností.

Tato ustanovení jsou (pokud jde o svůj smysl a účel) jednoznačně zdrojem inspirace pro zamýšlenou budoucí právní úpravu evropskou. Materiálně totiž postihují právě ta jednání, která byla příčinou účetních skandálů - identifikují tedy slabiny či mezery předchozí právní úpravy a přichází s novou regulací kritických oblastí.

K jednotlivým těmto úpravám lze podrobněji uvést následující.

B.1. ustanovení zajišťující nezávislost auditorů

Ačkoliv je audit jen jednou z oblastí, která může přispět k prevenci a odstranění těch jevů, které účetní skandály vyvolaly, přesto jde o oblast poměrně významnou a v rámci této významné oblasti pak nejzásadnější vliv měla závislost (či dokonce podřízenost) auditorů na auditované obchodní společnosti. Tuto závislost se Sarbanes Oxley Act snaží velmi důkladně vyloučit.

Prvním způsobem je demonstrativní výčet aktivit, které zakládají konflikt zájmů a které jsou proto zakázány úplně anebo jsou podřízeny zvláštnímu povolenáckému režimu.

Sarbanes Oxley Act tedy sice demonstrativně, nicméně přesto velmi podrobně uvádí okolnosti, které mohou zakládat konflikt zájmů. Jejich jádrem je poskytování tzu. neauditorských služeb souběžně se službami auditorskými, konkrétně zejména služeb spočívajících ve vedení účetnictví, v poskytování finančních informačních systémů, v poskytování znaleckého ocenění a posudků zejména v oblasti neperněžitých vkladů, manažerských služeb, personalistických služeb, služeb právních a podobně. Poskytování takovýchto služeb zákon výslovně zakazuje.

Kromě těchto služeb výslovně zakázaných však zákon výrazně limituje auditorské společnosti i v poskytování všech dalších služeb. K jejich poskytnutí se vyžaduje předchozí výslovné schválení výborem pro audit auditované společnosti (o tomto orgánu bude pojednáno dále). Je tak zajištěna transparentnost poskytovaných služeb a zároveň je nepřímo vymezen okruh odpovědných osob.

Druhou, podstatně novátorštější metodou zajištění nezávislosti je institut povinné rotace auditorských firem. Účelem tohoto institutu je zabránit vzniku pevných neformálních vazeb mezi auditorem a auditovanou společností. Žádná auditorská společnost tak podle zákona nesmí poskytovat auditorské služby témuž klientovi po dobu delší než je 5 po sobě následujících účetních období. Po dosažení této doby je auditorská společnost povinna sama tento právní vztah ukončit.

B.2 ustanovení upravující účetní povinnosti obchodních společností;

Sarbanes-Oxley Act nepřináší žádnou zásadnější a převratnou úpravu postupů účtování či účetního výkaznictví. Není normou, která by si činila nárok na zlepšení účetních postupů a účetních výkazů – ty ponechává zcela na zvykovém právu v podobě všeobecně přijímaných účetních pravidel GAAP (Generally Approved Accounting Principles).

V rovině „institucionálního“ práva veřejně obchodovaných obchodních společností zákon zavádí institut „výboru pro audit“ (audit committee). Jde o zvláštní orgán, který patří mezi ostatní výbory tradičně zřizované podle amerického obchodního práva v rámci představenstev akciových společností (jako je executive committee apod.), konstituuje se uvnitř představenstva společnosti a jeho úkolem je rozhodovat o všech opatřeních souvisejících s auditem společnosti. Tento orgán nemusí sice formálně být vůbec zřízen (pak jeho úkoly plní představenstvo samo), má však jasně vymezené povinnosti. Alespoň jedním členem tohoto výboru má být osoba označovaná jako „financial expert“ – tedy osoba, která má sama kvalifikaci pro výkon práce auditora.

Zákon dále stanoví povinnost řídicích pracovníků společnosti provádět vytvořit vnitřní kontrolní systém a provádět pravidelné kontroly umožňující včas odhalit problémy v účtování.

Zákon pak konečně na poli účetních povinností zavádí institut povinných podpisů vedoucích pracovníků společnosti a členů statutárního orgánu pod účetními výkazy. Tato povinnost má sloužit jednak k lepší identifikaci osoby odpovědné za účetnictví a dále pak má zejména prolomit pozdější účelovou obhajobu spočívající v tvrzení, že dotyčný vedoucí pracovník o věci vlastně nic nevěděl a spoléhal se pouze na profesionální práci svých podřízených účetních. Podpisová povinnost se totiž nevyčerpává samotným podpisem, ale i prohlášením o správnosti. Tím se však již dostáváme k otázkám odpovědnosti.

B.3. ustanovení upravující obchodněprávní odpovědnost členů statutárního orgánu za porušení účetních povinností;

Zákon neupravuje právní doktrínou již hluboce rozpracované otázky odpovědnostních vztahů mezi členy představenstva a dalšími pracovníky a mezi subjekty, jimž mohla být způsobena škoda.

Zákon se soustředí na odstranění hlavního problému souvisejícího s prokazováním porušení účetní povinnosti.

Bylo totiž pravidlem, že obhajoba provinilých vrcholových řídicích pracovníků byla založena na důkazu dobré víry a řádné péče. Ta měla spočívat v zajištění plnění účetních povinností příslušným odborným personálem. Pokud se projevily v účetních výkazech chyby, jednalo se o chyby způsobené tímto odborným personálem a o těchto chybách vedoucí pracovník nemohl mít vědomost, neboť to překračuje rámec jeho možností.

Faktickým problémem prokazování odpovědnosti za škodu tedy bylo to, že se nepodařilo najít spojitost mezi vadným účetním výkazem a jednáním vrcholového pracovníka.

Takto přerušovaný řetězec se zákon pokouší zaplnit právě prostřednictvím podpisových záznamů řídicích pracovníků pod účetními záznamy.

4.3.3. Nařízení v oblasti účetnictví

Je pravidlem, že v jakémkoliv pojednání o komunitární právní úpravě bývá úvodní část věnována úpravě obsažené v nařízeních a až poté se přechází k úpravě obsažené ve směrnících.

Tento přístup vychází z tradičního strukturování podle stupně právní síly jednotlivých norem.

V oblasti účetnictví však tento přístup není tolik na místě. Jádro komunitární účetní úpravy totiž tvoří směrnice a ve srovnání s rozsahem a významem právní úpravy obsažené ve směrnících je právní úprava obsažená v jiných komunitárních normách méně významná.

Přesto jsme však v poslední době svědky postupného instrumentálního rozšiřování komunitární účetní úpravy i na další druhy právních norem, konkrétně nařízení. Prvním náznakem tohoto směru bylo sdělení Komise EU k dalšímu vývoji komunitárního účetního výkaznictví, vydané v červnu 2000.

Tyto náznaky se pak staly realitou v podobě nařízení č. 1606/2002, o použití mezinárodních účetních standardů, vydaném 19. 6. 2002. Nařízení bylo publikováno v Úředním věstníku v části L 243 dne 11. 9. 2002.

Nařízení se pokud jde o pravomoc odvolává na ustanovení čl. 95 odst. 1 Smlouvy ES (jde o někdejší článek 100a – viz výše v části ohledně pravomocí ES).

Toto nařízení se primárně dotýká zejména oblasti volného pohybu služeb, konkrétně služeb finančních, které se realizují prostřednictvím veřejných trhů

s cennými papíry. Účelem nařízení je vytvořit v podmínkách ES jednotný standard finančního účetnictví u těch společností, jejichž akcie a cenné papíry jsou kotovány na některém veřejném trhu některého z členských států. Tato harmonizace (či unifikace) by měla vytvořit pro investory přehlednější prostředí a měla by investorům poskytnout snažší a jednoznačnější orientaci v účetních výkazech těchto společností.

Cesta, jakou Komise zvolila k dosažení tohoto cíle, je novátorská a neortodoxní. Komise měla na výběr ze dvou variant – buď vytvořit vlastní nadnárodní komunitární právní úpravu a riskovat stejné potíže a stejné překážky, s nimiž se musela potýkat již při přijímání celokomunitárních korporátních forem jako jsou EHVS či Societas Europaea, anebo se mohla pokusit využít již existující a všeobecně uznávaný a respektovaný, leč nenormativní systém Mezinárodních účetních standardů (IAS) a tento přetáhnout do normativní roviny formou právní normy.

Komise zvolila druhý způsob.

Faktickým výsledkem je vtažení tehdejších Mezinárodních účetních standardů (IAS - International Accounting Standards) dnes IFRS (International Financial Reporting Standards) do právní normy ES, totiž do nařízení.

Unikátnost tohoto řešení je skutečně mimořádná, fakticky ale není příliš oceňována. I nejpodrobnější ucelené pojednání o evropské účetní legislativě v našich podmínkách⁶¹ se soustředí pouze na důvody tohoto řešení, k nimž dodává: "V zájmu lepšího fungování vnitřního trhu je nezbytné, aby společnosti, jejichž cenné papíry byly přijaty k obchodování na regulovaném trhu, používaly jednotný soubor vysoce kvalitních Mezinárodních účetních standardů pro sestavování konsolidovaných účetních závěrek. Taktéž je důležité, aby standardy účetního výkaznictví používané společnostmi na vnitřním trhu, které působí na

⁶¹ Dědič, J., Čech, P.: Obchodní právo po vstupu ČR do EU, 2. vydání, Bova-polygon, Praha, květen 2005

vnitřním trhu, byly mezinárodně uznávané a staly se skutečně světovými standardy.“ To, co zůstává stranou, je skutečnost, že použité řešení jednak do značné míry překonává hranice mezi tradičně vydělovanými oblastmi práva kontinentálního (k němuž se evropské právo spíše hlásí) a práva anglosaského, a navíc že zde byl rozsáhlý mimonormativní systém vtažen přímo do právního řádu.

Podstata tohoto řešení a tohoto unikátního jevu je totiž v tom, že právně nezávazná pravidla, vytvořená na státě i na mezinárodním společenství zcela nezávislou a od nich odlišnou institucí (Mezinárodní radou pro účetní standardy - IASB), se prostřednictvím citované směrnice stala součástí právního řádu Evropských společenství a zároveň tedy s ohledem na specifický charakter tohoto právního řádu i součástí právních řádů všech členských států.

Bezprostředně závazné a přímo použitelné nařízení tak i do právního řádu České republiky vtělilo komplex norem vytvořených zcela mimo oblast normotvorby. Přitom je si třeba uvědomit i to, že ani IAS (IFRS) nejsou systémem, jehož vývoj již skončil. Naopak, jedná se o průběžně se vyvíjející systém, který s sebou přináší neustálé novelizace již vydaných standardů a který je tvořen nejenom samotnými standardy, ale i k nim vydanými komentáři a výkladovými stanovisky⁶².

V neposlední řadě je pak třeba zmínit i to, že samotné IFRS (IAS) nebyly pod dlouhou dobu veřejně přístupné jako text právní normy, ale byly zpoplatňovány, a to samé do současnosti platí o řadě výkladových stanovisek a dalších materiálů k těmto normám. To má samozřejmě dvojitý účinek - jednak ten že byl vytvořen velký tržní prostor pro obchod se znalostí této právní úpravy, k níž není tak neomezený přístup, jako ke znalosti obecných a běžných právních norem, a jednak ten, že u subjektů povinně používajících IAS byly vyvolány značné náklady na přizpůsobení se nové právní úpravě.

⁶² Kovanicová, D. Jak porozumět účetním výkazům. Praha: BovaPolygon, 2004, s. 125

Domnívám se, že i při zohlednění všech výše uvedených negativ převáží pozitivní přínosy této právní úpravy.

Je totiž skutečností, že tyto původně neprávní normy jsou mimořádně kvalitní⁶³, jsou svou povahou normami technického charakteru a lidské chování regulují tedy v té jeho nejméně podstatné oblasti a všeobecně budou s ohledem na již konstatovanou nepopiratelnou kvalitu spíše přínosem než zátěží.

Nepřehlédnutelným efektem bude i to, že tyto normy, které patří k normám skutečně světovým (globálním)⁶⁴ donutí národní subjekty k vyšší míře adaptace na globální prostředí, v němž vznikly, a to za současné situace rozhodně nemůže být na škodu a bude tím dobře kompenzována nutnost zvýšených nákladů na přechod.

Na straně druhé však může tento způsob normotvorby být jistým argumentem v neprospěch evropské integrace – skutečně totiž znamenají to, že se normotvorná pravomoc zcela vymyká z rukou tradičních subjektů⁶⁵.

Nyní k jednotlivým konkrétním nařízením, patřícím do této skupiny. V zásadě lze konstatovat, že se jedná o tzv. nařízení o IAS, které je konkretizováno dalšími na něj navazujícími nařízeními.

4.3.3.1. Nařízení o IAS

Jako nařízení o IAS se označuje nařízení Evropského parlamentu a Rady ES č. 1606/2002 ze dne 19. 7. 2002, o použití mezinárodních účetních standardů.

⁶³ z pohledu účetní techniky, viz např. Kovanicová, D. Jak porozumět účetním výkazům. Praha: Bova Polygon, 2004, s. 127

⁶⁴ Kovanicová, D. Jak porozumět účetním výkazům. Praha: Bova Polygon, 2004, s. 122

⁶⁵ následky hodnotí například Huleš, J. Nejsou IAS jako mezinárodní účetní standardy. Účetnictví, ročník 2006, číslo 8, s. 49 an.

Nařízení bylo zveřejněno v úředním věstníku Evropských společenství v řadě L, částce 243 dne 11. 9. 2002.

Tímto nařízením se vytváří podmínky pro použití mezinárodních účetních standardů jako právních norem Evropských společenství regulujících postupy účtování.

Věcným důvodem volby IAS (IFRS) byla skutečnost, že jsou „*vyvíjeny na základě široké odborné mezinárodní spolupráce, nejsou poplatné určitému prostředí a jsou tudíž všeobecně akceptovatelné*“⁶⁶.

Mechanismus, který byl zvolen, je mimořádně komplikovaný a jistě by si zasloužil pozornost ústavněprávních teoretiků. Velmi zjednodušeně řečeno, toto nařízení jen vymezuje, co jsou mezinárodní účetní standardy a jaké druhy subjektů jimi budou obligatorně vázány při účtování, nicméně zprostředkování samotného věcného obsahu těchto standardů ponechává na další proceduře, kterou v článku 3 označuje jako přijetí (*adoption*) a použití (*use*) mezinárodních účetních standardů a která spočívá v rozhodnutí (resp. nařízení) Komise ES. Tento postup, jakým se obsah mezinárodních účetních standardů dostává do komunitárního práva a následně do vnitrostátních právních řádů, podle mého názoru neodpovídá plně představě právní normy schválené předepsaným postupem v rámci legislativního procesu. Je totiž zřejmé, že ačkoliv jde o technické záležitosti, přesto vznikne řada situací, v nichž se určitá pravidla (postupy účtování) stanou závaznými, aniž by na tom mohla něco změnit Rada ES jakožto strážkyně národních zájmů a suverenity členských států.

Problematickým bodem je i samo vymezení mezinárodních účetních standardů, které jsou prostřednictvím nařízení vtaženy do právního řádu ES/EU. Je to tiž zřejmé, že soubor mezinárodních účetních standardů vytvořených IASC resp.

⁶⁶ Kovanicová, D. Jak porozumět účetním výkazům. Praha: Bova Polygon, 2004, s. 121

IASB nemusí být a není totožný se souborem mezinárodních účetních standardů, na něž se vztahuje ustanovení čl. 2 nařízení o IAS⁶⁷. Například již proto, že podstatnou součástí mezinárodních účetních standardů je jejich koncepční rámec, který však již není normou ve smyslu nařízení o IAS a bez něj se některá ustanovení samotných IAS stávají neaplikovatelnými. Navíc pak již výše uvedený postup přijímání IAS spočívá na předpokladu, že Komise bude postupně posuzovat nově přijímané standardy a některé z nich bude za určitých podmínek přijímat a bude je tedy „nabalovat“ na již existující soubor přijatých IAS. Tento selektivní postup však může způsobit rozdíl mezi souborem IAS ve smyslu evropského práva a souborem IAS, podle nichž se řídí ostatní subjekty podřizující se jim dobrovolně.

Nařízení o IAS především vymezuje v článcích 4 a 5 okruh subjektů, jímž z něj může vyplývat povinnost používat v jejich účetnictví úpravu mezinárodních účetních standardů. Obligatorně se budou účetní standardy vztahovat na všechny obchodní společnosti, které se řídí právem některého členského státu ES/EU, jsou emitenty cenných papírů, které byly k rozvahovému dni těchto společností přijaty k obchodování na kterémkoliv veřejném trhu některého členského státu a které sestavují konsolidovanou účetní závěrku.

Fakultativně pak nařízení v článku 5 umožňuje členským státům, aby buď umožnily anebo vyžadovaly rozšíření použití mezinárodních účetních standardů i na běžné (nikoliv konsolidované) účetní závěrky kotovaných společností a/nebo i na účetní závěrky jiných než kotovaných společností. V tomto ustanovení pokračuje toto nařízení v tradici nastolené již dřívějšími nařízeními o některých celoevropských (komunitárních) společenstevních formách a opět výslovně umožňuje členským státům stanovit národním právním předpisem omezenější okruh adresátů nařízení - jde tedy opět o další příklad eroze bezprostřední aplikovatelnosti a přímé použitelnosti nařízení jako komunitární normy, která implicitně zakazuje vnitrostátní prováděcí předpisy.

⁶⁷ Huleš, J. Nejsou IAS jako mezinárodní účetní standardy, Účetnictví, ročník 2006, číslo 8, s. 49 an.

Základní povinností, která nařízení o IAS vyplývá, je povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IAS.

Pokud jde samotný rozsah použitelných IAS, ten není, jak již bylo naznačeno, stanoven samotným nařízením o IAS, ale je stanoven až navazující prováděcí normotvorbou.

4.3.3.2. Prováděcí nařízení k nařízení o IAS

Výše uvedený nadpis není zcela přesný a výstižný. Nařízení jako druh právní normy se samozřejmě dále vnitřně nediferencuje na nařízení obsahující originální normy a na nařízení obsahující normy derivativní a neliší se samozřejmě ani nijak právní silou. Přesto je ale zřejmé, že obsah dále uvedených nařízení má povahu prováděcího předpisu k nařízení o IAS.

Za prováděcí nařízení lze tedy označit především nařízení Komise č. 1725/2003, o převzetí určitých Mezinárodních účetních standardů, v souladu s nařízením Evropského Parlamentu a Rady ES č. 1606/2002 o uplatňování Mezinárodních účetních standardů. Toto nařízení bylo publikováno v Úředním věstníku ES v řadě L, částce 261. Toto prováděcí nařízení pak bylo novelizováno do současné doby několika dalšími dílčími nařízeními výsostně technické povahy. I další novelizace budou následovat - nařízení je totiž k nim zcela předurčeno již jen tím, že obsahuje seznam závazných standardů a samotné standardy se budou neustále nově vyvíjet a budou přibývat další. Prováděcí nařízení tedy bude vlastně vždy „dobíhat“ vývoj samotného systému IFRS.

Na tomto nařízení lze i velmi dobře ilustrovat jistou past, do které se komunitární normotvorba dostala díky zvolenému mechanismu přejímání norm vyvořených IASB, tedy cizí organizací, která nemá žádnou formu legislativní suverenity.

Jak se totiž ukázalo, ne všechny účetní standardy vyhovují objektivní realitě evropského právního a ekonomického prostředí. Některé naopak zcela nevyhovují – tak jako například mezinárodní účetní standardy č. 32 a 39 a na ně navazující výkladová stanoviska. V jejich případě proto byla tedy Komise nucena učinit výjimku, tyto standardy dočasně vyjmout z rámce nařízení č. 1725/2003, nepřijmout je a přijmout je až později v pozměněné podobě⁶⁸. Vzniká zde tedy jakási alternativa mezinárodních účetních standardů, kterou někteří odborníci označují dokonce poněkud ironicky za „evropské IAS“ a které neplní již to, co bylo deklarováno v proklamační části nařízení č. 1606/2002, tedy nejsou univerzálním předpisem společným v celé globalizované ekonomice.

4.3.3.3. Další nařízení k prováděcímu nařízení o IAS

Komise ES vydala v návaznosti na prováděcí nařízení o IAS celou řadu dalších nařízení, jimiž se postupně mění toto nařízení a jimiž jsou přijímány další účetní standardy. Technicky vzato jde však pouze o novelizace prováděcího nařízení a proto jim není nutno věnovat pozornost každému zvlášť.

4.4. Mezinárodní smlouvy

Rovněž i mezinárodní smlouvy je nutno řadit k pramenům účetního práva a i tyto mezinárodní smlouvy mohou mít za určitých předpokladů potenciál ukládat práva a povinnosti v oblasti účetnictví subjektům podle národního (vnitrostátního) práva.

Podmínky, za nichž se tento potenciál mezinárodních smluv stává skutečností, upravuje Ústava ČR.

Po dlouhou dobu, až do 31. 5. 2002, odlišovala právní úprava dva druhy a dva různé právní režimy mezinárodních smluv – podle čl. 10 platilo, že ratifikované a

⁶⁸ viz Nařízení Komise č. 2086/2004 ze dne 19. 11. 2004, ÚV řada L, částka 363

vyhlášené mezinárodní smlouvy o lidských právech a základních svobodách, jimiž je Česká republika vázána, jsou bezprostředně závazné a mají přednost před zákonem.

Tyto smlouvy byly smlouvami tzv. „*self-executing*“ a uplatňovaly se ve vnitrostátním právu bez dalšího transformačního aktu.

Mezi tímto druhem smluv by se však účetní úprava dala hledat jen těžko - pozornost je proto v tomto období třeba zaměřit na ty mezinárodní smlouvy, které k realizaci v národním právu vyžadovaly transformaci.

Ta se uskutečňovala vyhlášením sdělení ministra zahraničních věcí (či ministerstva mezinárodních vztahů, jak uvádí autentický text zákona č. 545/1992 Sb., o sbírce zákonů České republiky) o sjednání dané mezinárodní smlouvy, včetně uvedení jejího plného znění, ve Sbírce zákonů České republiky. Tímto způsobem se pak mezinárodní smlouva transformovala do podoby vnitrostátního právního předpisu, který nabýval platnosti dnem vyhlášení ve Sbírce zákonů a účinnosti buď patnáctým dnem po vyhlášení anebo dnem v předpisu (ve sdělení) uvedeným.

Ústavní zákon č. 395/2001 Sb. přinesl s účinností od 1.6.2002 zásadní změnu způsobu inkorporace mezinárodních smluv do národního práva ustanovením novelizovaného čl. 10 Ústavy, podle nějž vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Tím se tedy i „obyčejné“ mezinárodní smlouvy dostaly do vnitrostátního práva, získaly primát nad zákonem a to, že se publikují ve Sbírce mezinárodních smluv, již není napříště podmínkou jejich platnosti.

Výše uvedené vymezení okolností, za nichž jsou mezinárodní smlouvy způsobilé zakládat práva a povinnosti i vnitrostátním subjektům, ještě nijak neodpovídá na

otázku, zda a případně jaká práva z nějakých takových mezinárodních smluv národním subjektům skutečně vznikají v oblasti účetnictví.

Už sama myšlenka, že by v mezinárodních smlouvách byla obsažena nějaká zásadní účetně-právní úprava, se jeví jako nepříliš pravděpodobná. Lze skutečně konstatovat, že z hlediska materiálního významu nevyplývá z mezinárodních smluv pro oblast účetnictví v podstatě nic zásadního a převratného a mezinárodní smlouvy nebudou tím pramenem práva, s nímž by účetní či další zainteresované subjekty pracovali každodenně a jehož znalost by byla nutnou podmínkou výkonu profese (na rozdíl od jiných oblastí, například trestněprávní, v nichž je znalost odpovídajících mezinárodních smluv naopak nevyhnutelná).

Přesto však z hlediska úplnosti disertační práce je nutno připustit, že i mezinárodní smlouvy obsahují zajímavou úpravu, kterou by nebylo vhodné opomenout.

V rámci v podstatě nepřehledné masy mezinárodních smluv by bylo možné a vhodné provést následující klasifikaci smluv obsahujících účetně-právní úpravu:

- smlouvy upravující „statutární“ otázky činnosti mezinárodních organizací či jejich orgánů;
- smlouvy o ochraně investic;
- smlouvy zajišťující mezinárodní pohyb zboží;
- smlouvy ukládající státům povinnost zavést konkrétní vnitrostátní úpravu účetnictví.

4.4.1. Smlouvy upravující „statutární“ otázky činnosti mezinárodních organizací či jejich orgánů

Do této skupiny lze řadit mezinárodní smlouvy, které zakládají mezinárodní organizace a mají tedy povahu jejich zakládajícího statutu a rovněž (a to především) upravují pravidla a způsoby jejich fungování a právní prostředky, jimiž tyto organizace disponují za účelem dosahování svěřených cílů.

O mezinárodních organizacích lze konstatovat, že věcně jsou právními subjekty jako jakékoliv jiné právní subjekty vnitrostátní a nijak zásadně se ve svých charakteristikách od vnitrostátních právnických osob příliš neliší. Stejně jako vnitrostátní právnické osoby jsou mezinárodní organizace vybaveny určitou personální a organizační strukturou, mají své orgány, jejichž prostřednictvím vykonávají svou činnost a plní svěřené úkoly a pro plnění těchto svých úkolů musí samozřejmě disponovat i určitými hospodářskými zdroji. Členské státy pak samozřejmě mají zájem na tom, aby hospodářské prostředky byly mezinárodní organizací využívány účelně. Nabízí se tedy přirovnání mezinárodní organizace k obchodní společnosti a členských států ke společníkům obchodní společnosti – podstata je velmi podobná a z ní samé vyplývá i nutnost vedení majetkové evidence (účetnictví) mezinárodními organizacemi. Toto účetnictví by svou formou a povahou náleželo spíše k manažerskému (vnitropodnikovému) účetnictví, jak bylo definováno výše.

Příkladem takovéto mezinárodní organizace (a jí zakládající mezinárodní smlouvy) je Mnohostranná agentura pro investiční záruky, založená Dohodou zřizující Mnohostrannou agenturu pro investiční záruky, uzavřenou ve Washingtonu 11. října 1985. Do národního právního řádu byla tato mezinárodní smlouva inkorporována Sdělením federálního ministra zahraničních věcí č. 500/1992 Sb. z. Dohoda vstoupila v platnost pro Českou a Slovenskou Federativní Republiku dne 20. září 1990. Touto dohodou se zřizuje Mnohostranná agentura pro investiční záruky, která je oprávněna vystupovat jako plnohodnotná právnická osoba a může tedy uzavírat smlouvy, získávat movitý i nemovitý

majetek a disponovat s ním a zavádět zákonná jednání. Účetnictví je pak věnován celý článek 29 Dohody. Agentura bude podle tohoto článku

- vydávat Výroční zprávu, která bude obsahovat stav jejich účtů podle výsledků kontroly provedené nezávislými účetními kontrolory,
- v odpovídajících intervalech rozesílat svým členům souhrnnou zprávu informující o finančním postavení, ziscích a ztrátách, a tedy výsledcích činnosti Agentury.

Ustanovení článku 29 je tedy tím argumentem, který svědčí o tom, že paralela mezi mezinárodní organizací a obchodní společností není zcela mylná. Zavádí totiž pro tuto mezinárodní organizaci povinnost vyhotovit účetní závěrku (nazývanou Výroční zpráva), nechat ověřit hospodaření a účetnictví organizace nezávislým auditorem a zpřístupnit účetní výkazy „společníkům“ (tj. členským státům).

Další mezinárodní organizací a mezinárodní smlouvou tohoto typu je např. Evropská organizace pro bezpečnost leteckého provozu (EUROCONTROL), založená Mezinárodní úmluvou o spolupráci při zajišťování bezpečnosti letového provozu (sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 130/2004 Sb.m.s.). V rámci této mezinárodní organizace se zřizuje "AGENTURA LETOVÝCH PROVOZNÍCH SLUŽEB", jejíž finanční řád stanoví podmínky sestavování a plnění rozpočtů a předkládání a ověřování účtů, pravidla, kterými se musí řídit příkazci a účetní, rozsah jejich odpovědnosti a kontroly, kterým jsou podrobeni a podmínky, za kterých musí Agentura vést analytické účetnictví, které vykazuje hodnotu poskytnutých služeb.

Jako poslední příklad těchto mezinárodních smluv lze uvést Úmluvu o mezinárodní železniční přepravě (COTIF) (vyhláška Federálního ministra zahraničních věcí č. 8/1985 Sb.). Tato úmluva se věnuje účetnictví snad

nejpodrobněji. Ve své příloze 1A totiž v rámci tzv. doplňkového mandátu pro kontrolu účetnictví uvádí velmi podrobně a specificky, jakým kontrolám (jakému auditu) bude podrobena účetnictví této mezinárodní organizace. Podle ustanovení této úmluvy tedy kontrolor účtů (de facto interní auditor) kontroluje účty organizace, aby se ujistil, že účetní výkazy odpovídají knihám a písemnostem organizace, že účetní operace, ke kterým se výkazy vztahují, jsou provedeny v souladu s pravidly a předpisy, jakož i s rozpočtovými ustanoveními a ostatními směrnici organizace, že vnitřní systém kontroly, včetně interních kontrol účetnictví, je přiměřený a že všechny částky aktiv a pasiv, jakož i přebytky a schodky jsou uspokojivým způsobem zúčtovány. Pokud to považuje za účelné, může kontrolor účtů každý doklad o účetních operacích nebo dodávkách a materiál podrobně prozkoumat a přezkoušet. Kontrolor účtů má v každé době přístup ke všem knihám, písemnostem, účetním dokladům a ostatním informacím, které považuje za potřebné. Ve své zprávě o účetních operacích se pak kontrolor účtů zmíní o způsobu a rozsahu provedené kontroly, o zjištěních vztahujících se k úplnosti nebo přesnosti účtů a ostatních otázkách, jako např. případech podvodu nebo domnělého podvodu, nepřípustného použití fondů, každé obecné nebo zvláštní závadě systému kontroly příjmů a výdajů a přesnosti nebo nepřesnosti účtů týkajících se dodávek a materiálů po inventarizaci a kontrole účetních knih.

4.4.2. Mezinárodní smlouvy o ochraně investic

Jde o skupinu zpravidla dvoustranných mezinárodních smluv, které sjednávají státy mezi sebou k podpoře vzájemných obchodních výměn a k ochraně svých investorů v jim neznámém právním prostředí.

Tyto smlouvy se v některých případech dotýkají (byť jen okrajově) i účetnictví a jejich úprava směřuje k tomu, aby investorovi byla poskytnuta určitá právní jistota ohledně účetních požadavků vlastního i cílového státu na investici.

Příkladem této úpravy může být **Dohoda mezi Českou republikou a Jihoafrickou republikou o podpoře a vzájemné ochraně investic**, která vstoupil v platnost dne 17. 9. 1999 (sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 94/1999 Sb.). Podle čl. 2 odst. 4 této dohody z důvodu vytvoření příznivých podmínek pro stanovení finanční pozice a výsledků aktivit spojených s investicemi na území jedné strany tato strana umožní - bez ohledu na své vlastní požadavky na vedení účetnictví a auditů - aby investice podléhala účetnictví a byla auditována podle standardu, jaký požaduje stát investice nebo mezinárodně přijaté standardy [např. Mezinárodní účetní standardy (IAS) vypracované Mezinárodním výborem pro účetní standardy (IASC)]. Výsledky takového účetnictví a auditu budou pro investora volně dostupné. Smysl této úpravy spočívá v tom, že investor je na základě tohoto ustanovení oprávněn účtovat o investici buď podle účetních zákonů přijímajícího (cílového) státu investice anebo podle IAS - oba tyto postupy jsou právem aprobované a vytlačují národní účetní úpravu státu původu investice.

Svým účelem značně odlišná je úprava obsažená v **Dohodě mezi Spojenými státy americkými a Českou a Slovenskou Federativní Republikou o vzájemné podpoře a ochraně investic**, podepsané ve Washingtonu dne 22. 10. 1991 (sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 187/1993 Sb.). Součástí této dohody je i nota, obsahující závazek ČSFR vytvořit orgán, který by mj. poskytoval poslední informace o platných předpisech týkajících se požadované úrovně účetnictví. Tento závazek je méně konkrétní a skutečně je jen obecnou proklamací záměru poskytnout investorům právní jistotu v podobě dostatečných informací o vnitrostátní úpravě účetnictví.

4.4.3. Smlouvy zajišťující mezinárodní pohyb zboží

Jedním z důsledků postupující globalizace je i přizpůsobování původně velmi rigidních, přísných a nejednotných pravidel kontroly zboží přecházejícího národní hranice.

Projevem tohoto aspektu globalizace je i sjednávání různých mezinárodních smluv a dohod, na jejichž základě dochází jednak k integraci jednotlivých států do větších ekonomických celků a jednak k vytváření určitého společného standardu pro přeshraniční pohyb zboží.

Vzhledem k tomu, že účetnictví eviduje mimo jiné právě pohyb zboží (majetku), je nevyhnutelné a pochopitelné, že se tyto mezinárodní smlouvy musí dotknout i účetnictví.

Jako důkaz pro toto tvrzení může posloužit **Dohoda o volném obchodu mezi státy Evropského sdružení volného obchodu (Island, Lichtenštejnsko, Norsko a Švýcarsko) a Českou republikou ze dne 20. 3. 1992** (sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 42/2002 Sb.m.s.). Účelem této smlouvy je maximální zjednodušení mezinárodní obchodní výměny mezi uvedenými státy. Z hlediska celního má v prostředí mezinárodních obchodních výměn podstatný význam otázka původu zboží. A právě v souvislosti s *prokazováním původu zboží* odkazuje tato úmluva na národní účetnictví. Za dokument, který dokazuje, že výrobky, s nimiž je obchodováno, mohou být považovány za původní výrobky ve státu ESVO, v České republice nebo v Evropském společenství a že splňují ostatní požadavky úmluvy, může být totiž podle úmluvy pokládán mimo jiné i doklad výrobce či dovozce tvořící součást jeho účtů nebo vnitřního účetnictví. Je tedy zřejmé, že z uvedeného ustanovení vyplývá například českým celním orgánům povinnost uznávat účetní doklady a výkazy vyhotovené cizím podnikem podle cizí právní úpravy.

Podobné ustanovení obsahuje například i **Dohoda o volném obchodu mezi Českou republikou a Státem Izrael z 20. 5. 1996** (sdělení Ministerstva

zahraničních věcí č. 86/1998 Sb.). Ta se v článku 33 rovněž podrobně věnuje ověřování původu zboží. Ověřování důkazů původu se provádí namátkově nebo kdykoliv mají celní orgány dovážející strany opodstatněnou pochybnost o pravosti těchto dokumentů, o původu výrobků v nich uvedených nebo o splnění jiných podmínek tohoto protokolu. Ověření je prováděno celními orgány vyvážející Strany. Pro tyto účely mají celní orgány právo požadovat jakékoli doklady a provádět jakoukoli kontrolu účetnictví vývozce nebo jinou kontrolu, kterou považují za účelnou. Z ustanovení úmluvy tedy vyplývá právo provádět kontrolu účetnictví toho vnitrostátního subjektu, který vyváží zboží na území druhé smluvní strany.

4.4.3. Smlouvy ukládající státům povinnost zavést konkrétní vnitrostátní úpravu účetnictví.

Všem výše uvedeným druhům mezinárodních smluv bylo až doposud společné to, že ačkoliv tvoří součást našeho vnitrostátního právního řádu a patří k pramenům práva ČR, jejich faktický dopad na vnitrostátní účetnictví a účetní právo je mizivý. Jak již bylo uvedeno výše, jejich obsah je v podstatě pro běžného uživatele účetnictví zcela nezajímavý a nepoužitelný.

Z pohledu míry a rozsahu právního účinku mezinárodních smluv je podstatně zajímavější ta skupina mezinárodních smluv, k níž se dostáváme nyní, na samém závěru části týkající se mezinárodních smluv.

Do této skupiny mezinárodních smluv řadím ty, které byly sjednány mezi státy za účelem dosažení určitého konkrétního cíle přímo a bezprostředně se dotýkajícího účetnictví a v nichž je tedy účetnictví samo spíše cílem než prostředkem.

Na prvním místě je nutno zmínit **Občanskoprávní úmluvu o korupci**, která byla sjednána ve Štrasburku dne 4.11.1999 a která pro Českou republiku vstoupila v platnost dne 1. 1. 2004 (sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 3/2004 Sb.m.s.).

Účelem této úmluvy je vytvořit na mezinárodní úrovni právní nástroje pro boj s korupcí. Z hlediska účetní právní úpravy je klíčovým ustanovením této úmluvy její čl. 10, nazvaný „Účetnictví a audit“. Z něj vyplývají každému členskému státu v oblasti účetnictví tyto konkrétní povinnosti

- povinnost přijmout ve svém vnitrostátním právu opatření nezbytná k zajištění toho, že účetní závěrky společností budou sestavovány jasně a budou podávat věrný a poctivý obraz finanční situace společnosti
- povinnost zajistit ve vnitrostátním právu, aby auditoři potvrzovali, že účetní závěrky představují věrný a poctivý obraz finanční situace společnosti.

Toto ustanovení je projekcí principu „*true and fair view*“, který je základním principem anglosaského účetního systému (či přístupu) a kterému je věnována podrobnější pozornost výše. Jeho důsledné zavedení a uplatnění má vytvořit přehlednější prostředí, v němž lze snáze dohledat majetkové operace. V případě ČR a řady dalších členských států EU však dochází k určitému dublování právní úpravy - povinnost uplatnit tento princip je totiž zakotvena již ve 4. směrnici (viz výše), která byla přijata o více než dvacet let dříve než tato úmluva.

Do této skupiny mezinárodních smluv lze dále zařadit některé smlouvy týkající se rozpadu ČSFR a vypořádání jejího majetku - například Dohodu mezi vládou České republiky a vládou Slovenské republiky o dalším postupu při vyrovnání salda clearingových účtů a vyrovnání zůstatku pohledávek a závazků subjektů obou republik po ukončení platnosti Platební smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou ze dne 14. 12. 1995 (sdělení Ministerstva zahraničních věcí č.

47/1996 Sb.). Tato smlouva zakotvuje povinnost obou jejích stran zabezpečit shodnou úpravu postupu účtování pohledávek a závazků vzniklých před 8. únorem 1993 a neuhrazených do 30. září 1995 mezi českými a slovenskými právnickými a fyzickými osobami - podnikateli. Toto smluvní ustanovení již má (podobně jako v úmluvě o občanskoprávní korupci) konkrétní dopad do sféry účetních postupů českých (resp. slovenských) účetních jednotek. Avizovaná shodná úprava účtování byla na české straně realizována opatřením Ministerstva financí, kterým se stanoví postup účtování vyrovnání zůstatku pohledávek a závazků vzniklých vůči subjektům ve Slovenské republice.

4.5. IAS (IFRS)

Je zřejmé, že zařazení mezinárodních účetních standardů do této části disertační práce, která se zabývá prameny účetního práva, není zcela správné.

Mezinárodní účetní standardy (respektive mezinárodní standardy účetního výkaznictví) jsou totiž právní normou v hranicích a mezích stanovených komunitární právní úpravou, tedy nařízením Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002 ze dne 19. 7. 2002, o použití mezinárodních účetních standardů, a na něj navazujícími prováděcími nařízeními Komise ES. Tento soubor mezinárodních účetních standardů se však liší od souboru všech účetních standardů, jak bylo uvedeno již v kapitole 4.3.3.

Přesto je vhodné zmínit i tuto velkou skupinu předpisů regulujících postupy účtování, již jen s ohledem na to, že potenciálně může jít o právní normy závazné i pro subjekty ČR.

4.5.1. Pozadí vzniku mezinárodních účetních standardů

Vnímáme-li světovou ekonomiku a zejména kapitálové trhy zároveň i jako specifický trh globálních účetních pravidel, pak můžeme konstatovat, že na tomto trhu se hospodářská soutěž odehrává v zásadě mezi dvěma soutěžiteli - mezi Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) a jejími IAS/IFRS a mezi americkým Radou pro účetní standardy (FASB)⁷⁰ a jejími GAAP.

Počínající globalizace ekonomiky a postupně se rozšiřující zájmy investorů vedly v sedmdesátých letech minulého století k úvahám o nutnosti vytvoření souboru pravidel pro účtování, který by překonával rozdíly vnitrostátních úprav. Důvody tohoto zájmu byly zřejmé: jednak nutnost osvojit si národní předpisy zvyšovala transakční náklady každé investice, a jednak uniformní pravidla usnadňovala a zpřehledňovala investorům orientaci.

Prosazení tohoto záměru zjevně nebylo reálné očekávat od mezinárodních organizací a v roce 1973 byla proto založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee - zkráceně IASC) jakožto dobrovolné, nevládní a neziskové sdružení 13 participujících účetních profesních organizací z řady různých ekonomicky vyspělých států.

IASC si stanovil vlastní organizační strukturu a rozhodovací proceduru (cestou soukromoprávní dohody, resp. smlouvy uzavřené členskými subjekty) a začal vydávat mezinárodní účetní standardy, označované jako International Accounting Standards, zkráceně IAS. Prvním z těchto standardů byl IAS 1 - Presentation of financial statements, který byl vydán v roce 1974, a posledním byl IAS 41 - Agriculture, který byl vydán v roce 2000.

⁷⁰ ve skutečnosti se na vzniku GAAP podílí daleko větší množství institucí a nelze je připisovat pouze FASB, na rozdíl od IFRS, jejichž původcem je vždy IASB.

V druhé polovině 90. let minulého století začaly práce na postupné restrukturalizaci původní IASC, které vyvrcholily 1. 7. 2000, kdy nabyla platnosti a účinnosti nová konstituce (zřizovací listina) IASB a došlo k nahrazení původního IASC novým IASB a změně původních IAS na IFRS. Těmto změnám se již bude věnovat další část.

4.5.2. Normotvorný subjekt IAS/IFRS a jeho organizační struktura

Nejdříve je třeba zodpovědět otázku, jaký subjekt je vlastně tvůrcem popisovaných účetních norem, jaké je jeho postavení a jaká je jeho organizační struktura.

Jak již bylo řečeno, po prvních 25 let existence IAS byl tímto normotvorným subjektem Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee).

Jemu však již není třeba věnovat podstatnější pozornost, neboť na přelomu století došlo k zásadní změně. Právním základem této změny je konstituce (zřizovací listina) **Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy** (International Accounting Standards Committee Foundation), která nabyla platnosti dne 1. 7. 2000. Na jejím základě došlo k přeměně původního IASC do právní formy nadace, nazvané International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) a inkorporované v americkém státě Delaware.

Na základě této změny jsou tedy mezinárodní účetní standardy fakticky vydávány nadací se sídlem ve Spojených státech amerických.

Zcela zásadně se změnila především organizační struktura. Samotnou správu nadace vykonává 22 pověřenců (trustees), rovnovážně zastupujících jednotlivé regiony celého světa. K úkolům pověřenců patří především volba členů nejvýznamnějšího orgánu nadace - Výboru pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board - IASB).

IASB je čtrnáctičlenným odborným orgánem, který vytváří a vydává mezinárodní účetní standardy, nazývané nyní již IFRS (International Financial Reporting Standards⁷¹). Profesionální podporu mu k tomu poskytují ex post vytvářené pracovní skupiny, složené z expertů na danou problematiku.

Dalšími významnými orgány nadace jsou Poradní rada pro účetní standardy (Standards Advisory Council) a Výbor pro výkladová stanoviska k mezinárodním účetním standardům (International Financial Reporting Interpretations Committee).

4.5.3. Druhy, forma a obsah vydávaných účetních norem

I když by se to z výše uvedeného textu mohlo jevit pravděpodobným, samotný rozsah účetních norem vydávaných IASB nelze redukovat na IAS a pozdější IFRS. Správnější by bylo vnímat účetní normy vydané IASB jako soubor, který se vnitřně diferencuje. Je tedy třeba rozlišovat tyto druhy „závazných“ účetních norem vydávaných IASB:

- mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards – IAS);
- mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards – IFRS);
- výkladová stanoviska (interpretations).

Pokud jde o prve uvedené účetní standardy, ty vykazují značnou podobnost s právními normami, a to v následujících znacích:

- **po stránce obsahové** (jejich obsahem jsou závazná pravidla chování pro účetní jednotky, formulovaná imperativním způsobem. Účetní

⁷¹ anebo „mezinárodní standardy účetního výkaznictví“ – např. Kovaníková, D. Jak porozumět účetním výkazům, Praha: Bova Polyglon, 2003, s. 122

jednotky se ovšem autoritě těchto pravidel podrobují vlastním projevem vůle – chybí jim tedy obecná závaznost.)

- **po stránce formální** (jsou vydány procesně upraveným postupem, který se podobá legislativnímu procesu, a lze jim přičítat takové vlastnosti, jako je platnost a účinnost).

Podstatně se od právních norem naopak liší v následujících znacích:

- pokud jde o jejich **publikaci (vyhlášení)** - ta se neuskutečňuje formou vyhlášení v ucelené sbírce, ale jejich zveřejněním bez pevnější formální struktury (v anglické terminologii je vyhlášení označováno pojmem „pronouncement“): jsou vydávány jednotlivé standardy a výklady, jejich ucelená sbírka neexistuje a až do implementace IAS do komunitárního právního řádu byly IAS dokonce přístupné pouze za úhradu poplatku a jednalo se tedy o placenou službu. Až přijetí IAS jako zdroje komunitárního práva nutně znamenalo i zajištění možnosti bezplatného přístupu k IAS ve formě přetištění jejich textu v Úředním věstníku ES, a to přirozeně ve všech oficiálních jazycích EU (tento požadavek doposud nebyl reálně proveden).
- pokud jde o jejich **vynutitelnost**: porušení IAS (IFRS) není obecně sankcionováno donucením státní mocí. Výjimkou jsou pouze ty případy, v nichž jsou IAS/IFRS rovněž právní normou (tedy případy členských států ES, ale i případy celé řady dalších států, které vynucují soulad účetnictví kotovaných společností s IAS – například Jihoafrické republiky, Tádžikistánu, Ukrajiny a dalších). V ostatních případech je dodržování IFRS/IAS věcí soukromoprávní odpovědnosti a státní donucení je tak až zprostředkované.

Mezinárodní účetní standardy (IAS) byly vydávány až do roku 2001, jejich celkový počet dosáhl 41 a i v současnosti jsou platnou a účinnou součástí celého tohoto souboru účetních norem. I po restrukturalizaci IASB a přechodu na nové IFRS jsou totiž původní IAS i nadále novelizovány. V současné době jsou platné a účinné tyto standardy:

IAS 1 - Presentation of Financial Statements

IAS 2 - Inventories

IAS 7 - Cash Flow

IAS 8 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors

IAS 10 - Events After the Balance Sheet Date

IAS 11 - Construction Contracts

IAS 12 - Income Tax

IAS 14 - Segment Reporting

IAS 15 - Information Reflecting the Effects of Changing Prices

IAS 16 - Property, Plant and Equipment

IAS 17 - Leases

IAS 18 - Revenues

IAS 19 - Employee Benefits

IAS 20 - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance

IAS 21 - Effects of Change in Foreign Exchange Rates

IAS 22 - Business Combinations

IAS 23 - Borrowing Rates

IAS 24 - Related Party Disclosures

IAS 26 - Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans

IAS 27 - Consolidated and Separate Financial Statements

IAS 28 - Investment in Associates

IAS 29 - Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

IAS 30 - Disclosure in Financial Statements of Banks and Similar Institutions

IAS 31 Interests in Joint Ventures

IAS 32 - Financial Instruments: Disclosure and Presentation

- IAS 33 - Earnings per Share
- IAS 34 – Interim Financial Reporting
- IAS 35 – Discontinuing Operations
- IAS 36 – Impairment of Assets
- IAS 37 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
- IAS 38 - Intangible Assets
- IAS 39 – Financial Instruments: Recognition and Measurement
- IAS 40 – Investment Property
- IAS 41 – Agriculture

Jak vyplývá z výše uvedeného přehledu (a ostatně i z okruhu adresátů těchto standardů), jen určitá část standardů je zaměřena specificky na účtování operací souvisejících s obchody na trhu cenných papírů - jde zejména o úpravu postupů při účtování investičních nástrojů (IAS 39, IAS 33, IAS 32). Ostatní standardy nejsou pokud jde o předmět úpravy tak specifické a mohou se týkat většího okruhu subjektů. Obsahují obecná a univerzálně použitelná pravidla. Příkladem může být IAS 21, které upravuje účtování v cizích měnách a jeho pravidla – ta jsou formulována tak, že je lze použít bez ohledu na velikost a předmět podnikání účetní jednotky.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) jsou vydávány od roku 2001 a jedná se v zásadě pouze o terminologický, nikoliv věcný posun. V současné době jsou platné a účinné tyto standardy:

- IFRS 1 – First Time Adoption of IFRS
- IFRS 2 – Share based Payment
- IFRS 3 – Business Combinations
- IFRS 4 – Insurance Contracts
- IFRS 5 – Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
- IFRS 6 – Exploration for and Revaluation of Mineral Resources.

5. Účetnictví a část I. a II. obchodního zákoníku

Cílem této části disertační práce je přechod od obecných východisek ke konkrétním právním institutům. Snahou této části je zaměřit se již téměř výhradně na platné objektivní právo a omezit se z větší míry na text právního předpisu a jeho interpretaci. Ve středu zájmu tak stojí ustanovení části první a části druhé obchodního zákoníku, a tato ustanovení budou konfrontována spříslušnými ustanoveními zákona o účetnictví a jeho prováděcích předpisů.

Účelem této kapitoly je postupně rozebrat jednotlivé nejvýznamnější oblasti a směry, v nichž dochází k vzájemnému prolínání a ovlivňování obchodního zákoníku a účetního práva, popsat způsoby těchto vzájemných interakcí a zhodnotit jejich důsledky.

Část první obchodního zákoníku je svým rozsahem nejstručnější - čítá pět hlav textu rozděleného do 55 paragrafů a i ve srovnání s druhou nejméně obsáhlou částí obchodního zákoníku je jen pětinová. Pokud jde však o její materiální význam, ten je ve zřejmém nepoměru k fyzickému rozsahu textu. Tato první část obsahuje základní kostru celého obchodního práva, vymezuje základní pojmy (podnikatel, podnik, podnikání a další), stanoví základní pravidla jednání podnikatele a základní pravidla obchodního styku (vymezením nekalé soutěže). V této části obchodního zákoníku je obsažena i hlava IV, které je celá věnována účetnictví podnikatelů. Je nicméně skutečností, že jde pouze o dva paragrafy, a je tedy otázkou, zda je nutno věnovat jim celou jednu zvláštní hlavu zákoníku.

Právě část první obchodního zákoníku může být tedy základním východiskem pro sledování právní úpravy povinnosti vést účetnictví a o rozdílech a společných rysech mezi účetním a právním pojetím majetku podnikatele a podniku.

Část druhá obchodního zákoníku je svým rozsahem širší – obsahuje více než 270 paragrafů textu a upravuje obchodní společnosti a družstvo. Chápeme-li obchodní právo jako „právo obchodníků“ či „právo profesionálů“, pak lze tvrdit, že právě obchodní společnosti a družstva jsou hybateli obchodního života a obchodního světa, že právě tyto subjekty mu dodávají dynamiku a zároveň mu dávají i obsah a náplň v podobě sítě vztahů, do nichž vzájemně vstupují – podobnou úlohu v dávnější minulosti plnili individuální podnikatelé (fyzické osoby). Popis dynamiky obchodních a hospodářských vztahů z pohledu jejich účastníků je záležitostí výsostně účetní – jde o jeden z hlavních úkolů účetnictví. To dle mého názoru poskytuje dostatečnou legitimitu úvaze o možných interakcích mezi těmito úpravami. Právě proto považuji za vhodné věnovat pozornost tomu, jakým způsobem se vzájemně ovlivňuje právní úprava obchodních společností (přesněji řečeno právní úprava „statutárních“ otázek obchodních společností) a právní úprava účetnictví.

Systematika této kapitoly se bude držet výše uvedeného rozdělení a bude proto postupovat od obecného (první část obchodního zákoníku) ke speciálnímu (úprava obchodních společností).

5.1. Právní úprava povinnosti vést účetnictví

Vzhledem k pořadí uvedenému v názvu této disertační práce („Obchodní právo a účetnictví“) a vzhledem k úvahám o právu účetním jakožto integrální části práva obchodního by se jako správnější jevílo začít hledat právní úpravu povinnosti vést účetnictví v ustanoveních obchodního zákoníku.

Obchodní zákoník však samotnou obecnou povinnost vést účetnictví nezakotvuje. Navzdory názvu hlavy čtvrté první části obchodního zákoníku „účetnictví podnikatelů“ neobsahuje dvě v ní obsažená ustanovení § 39 a § 40 úpravu, kterou by bylo možné označit za právní základ účetních povinností subjektů, na něž se vztahuje osobní působnost obchodního zákoníku. Naopak, obě tato ustanovení

obchodního zákoníku působí již na první pohled dojmem fragmentu ucelenějšího textu - jsou zřetelným důkazem současné podoby obchodního kodexu, který nelze číst jako integrální a na sebe navazující text stanovící přístupná a rychle srozumitelná pravidla chování a naopak je nutno se k těmto pravidlům dopracovat složitějším kombinováním různých ustanovení zařazených na různých místech.

Uvedená ustanovení § 39 a § 40 obchodního zákoníku upravují nikoliv obecnou povinnost vést účetnictví, ale soustředí se jen na některé specifické povinnosti obchodních společností a družstev v oblasti účetního výkaznictví a v oblasti auditu účetních výkazů. Zejména tedy stanoví povinnost nechat ověřit účetní závěrku auditorem, pokud to (v určitých případech) stanoví i zvláštní zákon, dále pak povinnost součinnosti s auditorem, povinnost hradit náklady spojené s auditorskou činností a konečně pak povinnost zveřejnit účetní závěrku.

První námitkou, kterou lze vůči těmto ustanovením mít, je námitka že se pohybují zcela mimo vztahy příčiny a následku: účetní výkazy jsou totiž až produktem účetnictví jakožto určité právem upravené činnosti a i z hlediska časového vývoje jsou účetní výkazy, o nichž citovaná ustanovení hovoří (tzn. účetní závěrka) až tím posledním, k čemu v rámci běžné účetní činnosti dochází (účetní závěrka uzavírá určité období). Pokud ustanovení obchodního zákoníku účetní závěrkou začíná, je to obdobný postup, jako kdyby ustanovení o obchodních závazcích začínalo ustanoveními o zániku kupní smlouvy odstoupením.

Druhou námitkou je, že pod názvem účetnictví podnikatelů ve skutečnosti platný a účinný obchodní zákoník uvádí normy, které s účetnictvím souvisí nepřímo. Větší část právní úpravy v nich obsažených (tedy celý § 39) se totiž týká spíše zákonného auditu, který je až návaznou činností, vychází z již existujícího účetnictví a i historicky jde o fenomén spojený až s nejnovějším právním vývojem v oblasti obchodního práva, práva kapitálových trhů a práva účetního.

Jako třetí námitku lze pak namítnout zjevný rozpor mezi osobní působností těchto norem tak, jak ji naznačuje nadpis celé hlavy („Účetnictví podnikatelů“) a mezi jejich skutečnou osobní působností (povinnosti z nich vyplývají pouze obchodním společnostem, které jsou sice nejvýznamnější skupinou podnikatelů, avšak přesto jen skupinou).

Lze tedy konstatovat, že to, co by podle systematického zařazení v obchodním kodexu (v části první nazvané „Obecná ustanovení“) a i podle jazykového výkladu (označení „Účetnictví podnikatelů“) mělo být obecnou úpravou účetních povinností, je ve skutečnosti jen fragmentem účetních povinností, týkajících se navíc jen určité části podnikatelů.

Toto legislativní pojetí je důsledkem poměrně nedávného vývoje a v podstatě znamená návrat k modelu použitému už v hospodářském zákoníku (zákon č. 109/1964 Sb., hospodářský zákoník, ze dne 4. června 1964).

Hospodářský zákoník totiž rovněž ponechával právní úpravu účetnictví na zvláštní právní normě, a to zcela.

Obchodní zákoník naopak ve své původní podobě účetnictví podnikatelů rámcově upravil, tato úprava přečkala celkem 12 let poměrně intenzivních novelizací a byla z podstatné části vypuštěna až zákonem č. 437/2003 ze dne 25. listopadu 2003, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Právě tento zákon znamenal návrat k původnímu pojetí jediné speciální právní normy, nepodařilo se mu však dosáhnout čistoty úpravy hospodářského zákoníku, který byl účetněprávní úpravou zcela prost.

Ohlédneme-li se za původní podobou hlavy čtvrté I. části obchodního zákoníku, nalezneme úpravu konzistentnější a srozumitelnější.

Hned úvodní ustanovení § 35 zakotvovalo obecnou povinnost podnikatelů vést

účetnictví. Takovouto obecně formulovanou povinnost současný obchodní zákoník vůbec neupravuje a lze se k ní (resp. je se k ní nutno) dopracovat až zprostředkovatě přes osobní působnost zákona o účetnictví. Dále pak ustanovení § 35 odkazovalo přímo na zákon o účetnictví a jasně vymezovalo poměr speciality tohoto zákona vůči obchodnímu zákoníku. Rovněž ani toto vymezení nevyplyvá ze současné úpravy zcela jednoznačně.

Na obecnou povinnost pak obchodní zákoník navazoval rámcovou úpravou forem účetnictví podle tehdejšího dělení na účetnictví jednoduché (§ 37 obchodního zákoníku) a účetnictví podvojně (§ 36 obchodního zákoníku).

Jde sice již o dělení historicky překonané, ale pro úplnost nebude od věci pozastavit se na tomto místě u jednoduchého účetnictví a v krátkosti uvést jeho charakteristiku.

Pojetí účetnictví, které se vyvinulo po pádu socialistického práva, rozlišovalo mezi účetnictvím jednoduchým a účetnictvím podvojným.

Účetnictví jednoduché bylo reakcí společnosti jednak na předchozí účetnictví socialistických organizací a jednak na vznik malého soukromého podnikání. Socialistické účetnictví bylo uzpůsobeno požadavkům systému. Vyhovovalo tedy centrálnímu řízení ekonomiky, vytvářelo předimenzovaný objem výkazů a přezaměstnanost v účetních útvarech socialistických organizací. Obecně bylo chápáno jen jako součást informační soustavy socialistických organizací (resp. v širším pojetí dokonce jako část tzv. jednotné soustavy sociálně ekonomických informací), která byla podrobně upravena zákonem č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací a nařízením vlády ČSSR č. 136/1989 Sb., o informační soustavě organizací, a kterou dále tvořily různé další doplňkové evidence⁷⁵.

Účetnictví v této podobě samozřejmě nemohlo po společenských změnách po 17. listopadu 1989 být reálně požadováno od drobných živnostníků a v duchu tehdejší doby byla snaha liberalizovat podmínky vedení evidence na nulou.

Zákon o soukromém podnikání občanů (zákon č. 105/1990 Sb.) tedy v § 25 odst. 2 zavedl možnost, aby podnikatelé vedli jednoduché účetnictví podle stanovených účetních zásad. Stanovenými účetními zásadami se pak rozuměly účetní zásady vydané Federálním ministerstvem financí pod č.j. V/24900/90, označené jako „Zásady vedení účetnictví při soukromém podnikání občanů“ a platné a účinné od 1.6.1990. Podle těchto zásad bylo nejjednodušší formou účetnictví tzv. *zánamní povinnost* - podnikatel, který poté stanovil svou daňovou povinnost jen na základě zaznamenaných příjmů a procentní sazbou z nich, byl od dalších účetních povinností zproštěn zcela. Tuto formu účetnictví můžeme bez nadsázky nazvat účetním nihilismem. Jednoduché účetnictví bylo vyhrazeno těm podnikatelům, jejichž základ daně za hospodářský rok nepřesáhl 540 000 Kčs a současně počet zaměstnanců nepřesáhl 25. Na počátku sestavoval podnikatel soupis počátečního jmění. Do deníku se průběžně zapisovaly peněžní příjmy a peněžní výdaje a až po skončení hospodářského roku se provedla inventarizace, porovnání zjištěných údajů s údaji v soupisu jmění a na základě tohoto porovnání se pak stanovil hospodářský výsledek. Samozřejmostí bylo doložení zápisů v peněžním deníku příslušnými účetními doklady o uskutečnění jednotlivých zapsaných hospodářských operací. Jednoduché účetnictví bylo založeno na vedení jednak peněžního deníku, a jednak dalších pomocných knih, jimiž byly podle povahy činnosti podnikatele zejména inventární kniha a dále pak kniha pohledávek a závazků, kniha zásob (kniha materiálových zásob) a kniha zakázek.

Účtování spočívalo v chronologickém zápisu hospodářských operací do peněžního deníku a ve věcném zápisu do dalších pomocných účetních knih. Hospodářský výsledek se zjišťoval vždy na konci roku provedením inventarizace majetku a porovnáním stavu výchozího se stavem dosaženým.

¹⁵ Chalupa, R., Štenglová, I., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 2. vydání, Praha: C.H. Beck, 1994,

Jednoduché účetnictví neuplatňovalo princip podvojnosti – ve své podstatě tedy nebylo vlastně účetnictvím v plném slova smyslu, jeho existence byla kritizována⁷⁶ a posléze bylo jednoduché účetnictví již zmiňovaným zákonem č. 437/2003 Sb. zcela zrušeno a nahrazeno správnější daňovou evidencí podnikatelů. Vývoj se tedy v podstatě vrátil k původní záznamní povinnosti.

Základním hlediskem, které obchodní zákoník v dnes již zrušených ustanoveních §§ 35 až 37 používal pro stanovení té či oné povinné formy účetnictví, byl zápis v obchodním rejstříku. Podnikatelé nezapsaní v obchodním rejstříku v zásadě účtovali v systému jednoduchého účetnictví, zatímco podnikatelé v obchodním rejstříku zapsaní účtovali v soustavě účetnictví podvojného.

Je tedy zřejmé a prokazatelné, že úprava obchodního zákoníku sice nebyla komplexní, ale rozhodně upravovala alespoň základy účetních povinností dosti přehledně a srozumitelně.

Určitý praktický význam měla tato úprava i v tom, že díky ní byl uživatel obchodního zákoníku motivován (a schopen) se přiblížit k účetněprávní úpravě a že pomyslná zeď mezi těmito dvěma úpravami nebyla tak neprostupná. Jako určitý důkaz lze uvést komentář k obchodnímu zákoníku, který díky tomu obsahoval velmi přehlednou pasáž vysvětlující základy účetnictví⁷⁷. Současný komentář⁷⁸ již tuto obecnou pasáž obsahuje jen ve velmi zkráceném rozsahu, výslovně uvádí, že tato ustanovení „přímo předpokládají podrobnější úpravu ve zvláštních zákonech⁷⁹“ a komentovány jsou jen jednotlivé, často velmi specifické účetní povinnosti.

s. 61

⁷⁶ Kovaníková, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha: Nakladatelství Polygon, 2003, str. 172

⁷⁷ Chalupa, R., Štenglová, I., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. Praha: C.H. Beck, 1994, s. 60 a násl.

⁷⁸ Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 8. vydání. Praha: C.H. Beck, 2003, s.

111

⁷⁹ Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 8. vydání. Praha: C.H. Beck, 2003, s.

111

Důvody vypuštění výše popsaných obecných účetních ustanovení obchodního zákoníku uvádí důvodová zpráva k návrhu zákona č. 437/2003 Sb. z., jímž byla tato ustanovení vypuštěna, a je nutno říci, že nepřesvědčivě a povrchně. Předkladatel zákona se k této otázce vyjadřuje na dvou místech, pokaždé podobně stručně – v čl. I k bodu 2 předlohy konstatuje, že „cílem je zavést definici účetní jednotky pouze do jednoho zákona. Proto se navrhuje i zrušení §§ 35-38 obchodního zákoníku.“. V čl. V části druhé předlohy pak konstatuje, že se „navrhuje zrušení § 35 až 38 obchodního zákoníku, protože uvedené povinnosti jsou upraveny v zákoně o účetnictví“.

Je nutno vyjádřit obavu, že takovéto zdůvodnění nemůže příliš uspokojit.

Pokud jde o první z uváděných důvodů, nelze přehlédnout, že obchodní zákoník pojem účetní jednotky nedefinoval, tím méně pak v ustanovení citovaných §§ 35-38. Obchodní zákoník pouze stanovil povinnost podnikatelům vést účetnictví. To je drobný, ale podstatný rozdíl.

Snaha o soustředění definice účetních jednotek do zákona o účetnictví nemůže tedy být důvodem pro vypuštění těchto ustanovení obchodního zákoníku.

Tento důvod zjevně splývá s druhým z uvedených důvodů, a sice tím, že povinnosti by byly upraveny duplicitně.

To je nepochybně pravdou, nicméně stejně tak i zbývající ustanovení § 39-40 jsou rovněž tak duplicitní a zákonodárce nebyl tedy ve své snaze zcela důsledný.

Naopak je nutno položit si otázku, zda by tato duplicita byla věcí na škodu. Domnívám se, že tato duplicita by naopak mohla vytvořit přehlednější spojnici vedoucí od obecného rámce a obecné úpravy v obchodním zákoníku přes zvláštní úpravu podrobností v účetněprávních normách až zpět k úpravě nejspeciálnější povinností opět v obchodním zákoníku.

V neposlední řadě pak nelze přehlédnout, že se tímto postupem jakoby převrátil poměr speciality mezi obchodním zákoníkem a zákonem o účetnictví – ze zákona o účetnictví se činí obecná norma účetního práva, která je v některých podrobnostech doplňována speciálními ustanoveními obchodního zákoníku. To přitom neodpovídá realitě. Zvolená konstrukce jakoby vycházela z předpokladu, že obecným normativně regulovaným jevem je účtování, které má v případě podnikatelů určitá specifika upravená speciální právní úpravou (obchodním zákoníkem). Logice věci by však podle mého přesvědčení daleko lépe odpovídal zcela opačný přístup – obecným právem regulovaným jevem je podnikání, a účetnictví je jen jeho průvodním jevem, upraveným speciální právní normou. Takto bude pravděpodobně vnímat účetnictví i adresát norem obsažených v obchodním zákoníku.

Dalším argumentem, který bych rád uvedl ve prospěch této opačné konstrukce je tedy i ten, že jakákoliv norma, včetně obchodního zákoníku, by měla vycházet především vstříc adresátovi této normy a jemu by i měla přehledně zahrnovat normativní obsah do uceleného obrazce a nikoliv mu naopak kaleidoskopickým způsobem tento obraz tříštit. Proto by obchodní zákoník měl obsahovat přehlednou, srozumitelnou obecnou úpravu účetních povinností a až v podrobnostech by měl odkazovat na speciální právní úpravu, a to i za cenu případného opakování se.

Zvolené legislativní pojetí (tedy vypuštění obecné úpravy účetnictví z obchodního zákoníku) není ani obvyklé ve srovnání s obdobnými zahraničními kodexy obchodního práva. Všechny tyto kodexy naopak zpravidla obsahují účetní úpravu velmi podrobnou, systematickou a vycházející ze skutečných základů a obecných ustanovení.

Příkladem budiž německý obchodní zákoník (*Handelsgesetzbuch*). Jeho vývoj je právě opačný než ten, jehož jsme svědky v českém právu. Původní právní úprava účetních povinností byla v německém obchodním zákoníku podobně stručná a byla zařazena i na podobném místě – tedy hned v úvodních ustanoveních v § 38-47b. K podstatné a zcela zásadní novelizaci došlo v rámci reformy uskutečněné v roce 1985. Reforma

byla provedena zákonem o účetních výkazech (*Bilanzrichtliniengesetz* z 19. prosince 1985, celým názvem označovaný jako *Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates zur Koordinierung des Gesellschaftsrecht*), který byl koncipován jako nástroj pro implementaci směrnic ES, o nichž je podrobněji pojednáno v kapitole 4.3 této práce, do německého práva. Tuto reformu označuje německá literatura za nejzásadnější změnu obchodního zákoníku od vyjmutí akciového práva⁸⁰. Výše uvedeným zákonem, který nabyl účinnosti 1.1.1986, byla z obchodního zákoníku vypuštěna již zmiňovaná ustanovení § 37-47b a naopak byla do obchodního zákoníku vložena ucelená a komplexní úprava účetnictví obchodníků v plném rozsahu. Tato úprava se skládá z ustanovení třetí knihy (*Drittes Buch*), nazvané „*Handelsbücher*“, která zahrnuje ustanovení §§ 238 až 342a obchodního zákoníku a z hlediska rozsahu tvoří jednu z nejobsáhlejších ucelených úprav v německém obchodním zákoníku.

Šíře úpravy je skutečně značná a zcela výjimečná - v zásadě lze konstatovat, že to, co je v českých právních předpisech upraveno roztráštěně v obchodním zákoníku, zákoně o účetnictví a navazujících účetních vyhláškách, je v podmínkách německého práva z velké části obsaženo jednoznačně a přehledně vsamotném obchodním zákoníku.

K doložení tohoto tvrzení lze uvést konkrétní příklady.

Pozornost si zaslouží již způsob, jakým německý obchodní zákoník řeší osobní působnost třetí knihy (*Drittes Buch*). Právní úpravu v něm obsaženou lze rozdělit do dvou úrovní. První úroveň se dotýká všech podnikatelů - platí pro všechny *Kaufleute*⁸¹ a jde tedy o nejobecnější úpravu, která skutečně postihuje všechny podnikatele. Druhá úroveň právní úpravy se dotýká pouze kapitálových obchodních společností. Osobní působnost je pak upořádána stupňovitě od obecné úpravy vztahující se na všechny podnikatele k úpravě vztahující se pouze na kapitálové společnosti. Výhodou tohoto řešení je jeho systematická přehlednost. Je zřejmé, že

⁸⁰ Hopt, K., Merkt, H. *Handelsgesetzbuch. Kommentar*, Mnichov: C.H.BECK, 2003, str. 806

německý obchodní zákoník nešel cestou pouhého přepisu textu směrnic do textu vnitrostátního zákona (směrnice se týkají jen práva obchodních společností), ale že zvolil podstatně obtížnější cestu systematického uspořádání, která je však nepochybně v konečném důsledku efektivnější.

Podobně pak lze z hlediska systematiky kladně hodnotit ucelenost a koncentrovanost německé úpravy, která nejlépe vyniká ve srovnání s naší úpravou. V našem obchodním zákoníku je nejobecnější povinnost vést účetnictví obsažena v torzu minulé účetní úpravy v § 40, podle něž obchodní společnosti a družstva zveřejňují účetní závěrky i výroční zprávy způsobem podle tohoto zákona a podle zvláštního předpisu. Již tato nejobecnější úprava nevystačí sama se sebou a odkazuje na zvláštní právní úpravu. Německý obchodní zákoník nic takového nečiní. V ustanoveních čtvrtého oddílu knihy třetí (*Vierter Unterabschnitt. Offenlegung*) obsahuje zcela kompletní právní úpravu zveřejňování účetních výkazů a zcela přesně v ustanoveních §§ 326 až 329 vymezuje jaké účetní výkazy mají být zveřejněny založením do obchodního rejstříku, stanoví k tomuto účelu lhůty (například podle § 325 německého obchodního zákoníku musí být ve lhůtě nejpozději 12 měsíců následujícího účetního období do obchodního rejstříku založeny účetní závěrky) a stanoví kontrolní mechanismy (uložení účetní závěrky do obchodního rejstříku musí být zveřejněno ve spolkovém obchodním věstníku / *Bundesanzeiger* /, úplnost listin založených do obchodního rejstříku přezkoumává rejstříkový soud atd.).

Je tedy zřejmé, že to, co najdeme v českém obchodním zákoníku ve vztahu k účetnictví, najdeme v německém obchodním zákoníku také. V našem právu jsou pak konkrétní práva a povinnosti účetního charakteru upraveny v zákoně o účetnictví. Pokud tedy chceme nalézt odpověď na otázku, po jakou dobu je obchodní společnost povinna archivovat účetní závěrky předkládané akcionářům fúzujících společností, odpověď musíme hledat nikoliv v obchodním zákoníku, ale v zákoně o účetnictví, konkrétně v § 31 upravujícím úschovu účetních záznamů. V německém

⁸¹ výklad pojmu např. v Hübner, H. *Handelsrecht*, Heidelberg: C.F. Müller, 1992, s. 42

právním prostředí lze odpověď nalézt přímo v obchodním zákoníku, a to v ustanovení § 257 odst. 4.

Pokud pak jde o nejpodrobnější rovinu právní regulace účetnictví, tu v našem právním řádu nalezneme v prováděcích vyhláškách k zákonu o účetnictví. Například v prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb. lze nalézt vymezení zjednodušeného rozsahu rozvahy, které je formulováno takto: „Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu zahrnuje pouze položky označené velkým písmenem latinské abecedy a římskými číslicemi“. V dalším pak je nutno konkrétní obsah položek zjednodušené rozvahy hledat v příloze č. 1 k této vyhlášce.

Naproti tomu úprava německá je opět obsažena v obchodním zákoníku v ustanovení § 327 a to naprosto přehlednou a jasnou tabulkou s uvedením jednotlivých požadovaných položek rozvahy ve zjednodušeném rozsahu.

Při srovnání německé právní úpravy s naší lze tedy dospět k závěru, že německá úprava je v podstatě opakem úpravy naší: je soustředěna v jediném kodexu, je velmi přehledná a komplexní a vše, co obchodník potřebuje vědět stran vedení účetnictví, se dozví v samotném obchodním zákoníku.

Pozoruhodné přitom je hodnocení reformy z roku 1985, která sice vtělila do německého obchodního zákoníku celé účetní právo, která ale ve svém souhrnu podle renomovaných autorů „potvrzuje obchodní zákoník v jeho významu jako základní normy soukromého práva pro obchodníky⁸²“.

K podobným závěrům dojdeme, nahlédneme-li do úpravy francouzské.

Francouzský obchodní zákoník předepisoval již od samého počátku vedení účetnictví obchodníkům, v jejich zájmu i v zájmu obecném⁸³.

⁸² Hopt, K., Merkt, H. Handelsgesetzbuch. Kommentar, Mnichov: C.H.BECK, 2003, str. 813

Byť z původní úpravy nezůstalo mnoho, přesto i její současná podoba se nepodobá úpravě české. Účetnictví obchodníků věnována část druhá hlavy druhé (*Section II, Titre II*) v čl. 8-17.

Tato ustanovení na rozdíl od českého obchodního zákoníku obsahují nejobecnější, rámcovou úpravu účetních povinností.

Zavazují každého obchodníka k vedení účetnictví (čl. 8), vymezují základní účetní výkazy (čl. 9), základní principy účetnictví (čl. 10) a soustředí se zejména na vysvětlení základních postupů a funkcí účetní závěrky. Upravují pravidla pro účetní oceňování majetku a závazků. Stanoví základní uschovací dobu účetních dokladů a výkazů na 10 let.

Je tedy zřejmé, že i francouzský obchodní zákoník je postaven na přesvědčení, že je vhodné v obchodním zákoníku upravit přehledně a systematicky alespoň základní obraz účetních povinností.

Tento obraz je pak koncentrován do ucelené skupiny ustanovení.

Na rozdíl od německého obchodního zákoníku se však francouzský obchodní zákoník nesnaží o komplexní úpravu účetnictví pro účely obchodních společností.

Pouze český obchodní zákoník se tedy ve srovnání se zahraničními úpravami snaží naprosto minimalizovat účetní předpisy v něm obsažené a vytěsnit je do zvláštních právních norem. Že tato snaha nemůže s ohledem na věcnou souvislost obou úprav uspět a že jejím důsledkem je naopak zanášení textu obchodního zákoníku nesystematickými a nekonzistentními fragmenty účetních povinností, se pokusím doložit dále.

⁸³ Juglart, M., Ippolito, B. Cours de droit commercial. Paříž: Éditions Monchrétien, 1992, str.309

Pokud tedy jde o úpravu samotné právní povinnosti vést účetnictví a o systematickou úpravu jednotlivých souvisejících povinností, ta není obsažena v platném obchodním zákoníku a její tedy nutno hledat v zákoně o účetnictví.

Zákon o účetnictví stanoví jednak rozsah a způsob vedené účetnictví a jednak okruh subjektů, které jsou povinny účetnictví vést.

5.2. Okruh subjektů povinných vést účetnictví

Nejdříve k otázce, kdo je vlastně povinen vést účetnictví. Jde vlastně o otázku osobní působnosti zákona o účetnictví, kterou je nutno následně porovnat s okruhem osobní působnosti obchodního zákoníku. Nejvhodnějším způsobem bude srovnávací tabulka osobní působnosti obou zákonů:

I.) Zákon u účetnictví se vztahuje na: (§ 1 odst. 2 ZOÚ)	II. Obchodní zákoník se vztahuje na: (§ 2 odst. 2 a § 23 ObchZ)
A.) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky	A.) Fyzické a právnické osoby zapsané v obchodním rejstříku, tedy: <ul style="list-style-type: none"> - obchodní společnosti, družstva a jiné právnické osoby podle zákona; - zahraniční osoby podnikající na území ČR - fyzické osoby zapsané na základě vlastní žádosti - Fyzické osoby (podnikatelé) světším rozsahem podnikání dle § 3 odst. 3 ObchZ
B.) zahraniční osoby, pokud na území ČR: <ul style="list-style-type: none"> - podnikají, nebo 	B.) Zahraniční osoby, které mají právo podnikat v zahraničí (§ 23 ObchZ)

- provozují činnost podle zvl. předpisů	
C.) organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu	C.) Osoby podnikající na základě živnostenského oprávnění
D.) fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku	D.) Osoby podnikající na základě jiného než živnostenského oprávnění
E.) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jejich obrat v minulém kalendářním roce přesáhl 6 000 000 Kč	E.) Osoby provozující zemědělskou výrobu a zapsané do evidence podle zvláštního předpisu
F.) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí	
G.) ostatní fyzické osoby, jimž tato povinnost vyplývá z účasti ve sdružení	
H.) ostatní fyzické osoby, jimž povinnost vyplývá ze zvl. zákona	

Jak je patrné z této tabulky, okruh subjektů, na něž se vztahuje jak osobní působnost obchodního zákoníku tak i osobní působnost zákona o účetnictví, se shoduje pouze zčásti.

Určité rozdíly lze nalézt a budou to právě tyto rozdíly, které mohou přispět k zodpovězení otázky vzájemného vztahu účetnictví a obchodního práva a na otázky účelnosti účetních norem v obchodním zákoníku.

Širší okruh subjektů než odpovídající „protipoložka“ položky druhé strany zahrnuje položka A. zákona o účetnictví – v tomto bodě je formulace zákona o účetnictví nepoměrně obecnější, když jeho osobní působnosti podřizuje veškeré právnické

osoby se sídlem na území ČR. Zákon o účetnictví v tomto smyslu svou osobní působností překračuje rámec obchodního světa a podřizuje své úpravě i ty právnické osoby, které nemají s podnikáním nic společného. Formulace zákona o účetnictví dokonce přesahuje i oblast soukromého práva, neboť právnickými osobami se sídlem na území ČR nebudou jen právnické osoby soukromého práva, ale i veřejnoprávní korporace. Tomu nasvědčuje i položka C. uvedené části, která do osobní působnosti zákona o účetnictví zahrnuje i organizační složky státu. Ty dokonce postrádají právní subjektivitu vůbec a svým charakterem spadají v podstatě výlučně do oblasti práva veřejného. Kromě těchto útvarů postrádajících právní subjektivitu se pak zákon o účetnictví vztahuje i na další subjekty spadající do oblasti práva veřejného - jde zejména o zdravotní pojišťovny či Pozemkový fond ČR.

Jak je tedy zřejmé, osobní působnost zákona o účetnictví je podstatně širší než osobní působnost obchodního zákoníku. Zákon o účetnictví tedy zasahuje i do právní úpravy těch subjektů, na které obchodní zákoník vůbec nedosáhne, protože nejde o „obchodníky“.

Pokud jde o osobní působnost obou zákonů, zbývá poslední otázka, a sice otázka, zda a za jakých okolností se tyto zákony vztahují i na některé celoevropské (komunitární) formy právnických osob, resp. poněkud úžeji zda a kdy jsou tyto zákony aplikovatelné na úpravu vnitřních poměrů těchto osob. I tyto právnické osoby je totiž třeba brát v úvahu jako plnoprávné subjekty. Existuje celá řada druhů těchto právnických osob, jejichž právní úprava již je v platnosti a účinnosti, anebo se s různou mírou intenzity připravuje. Konkrétně lze jmenovat:

- evropskou akciovou společnost (Societas Europaea);
- evropské hospodářské zájmové sdružení (EHZS);
- evropské družstvo;
- evropskou vzájemnou společnost;
- evropský spolek.

Tyto projekty se postupně uskutečňují a jsou uváděny v život, a tak má v současné době faktický význam již nejenom evropské hospodářské zájmové sdružení a evropská společnost, ale již i evropská družstevní společnost. I do budoucna lze předpokládat vznik dalších komunitárních forem právnických osob, nikoliv již jen obchodních společností⁸⁴.

Evropské hospodářské zájmové sdružení bylo po dlouhou dobu jediným příkladem nadnárodní celoevropské právní formy podnikání, jejíž návrh byl schválen a která se prosadila i v praktickém obchodním životě.

Příkladem úspěšného EHZS byl po dlouhou dobu např. evropský výrobce dopravních letadel European Airbus, EEIG. Právě případ tohoto evropského sdružení však může vyvracet i omyl, ke kterému bychom mohli dospět, pokud bychom evropské formy podnikání jako např. EEIG, považovali za nejvyšší možnou formu vývoje korporativních struktur a za jakési poslední stádium, které bude postupně nahrazovat stávající národní formy založené na často i řadu století se vyvíjejícím právu obchodních společností konkrétního státu. I tato evropská forma podnikání může přestat odpovídat potřebám a vývoji a může být nahrazena návratem k některé tradiční národní formě obchodní společnosti. Tak tomu bylo i v případě evropského sdružení European Airbus, které je v současné době transformováno na francouzskou „zjednodušenou“ akciovou společnost (*S.A.S. - Société par Actions Simplifiée*).

Právní postavení EHZS je zakotveno v nařízení Rady ES č. 2137/85 z 25. července 1985, které bylo publikováno v úředním listě L 199/1. EHZS je společenstvím založeným na smluvním základě. Nařízení dává členům EHZS širokou možnost modifikovat podobu zakládaného EHZS v zakladatelské smlouvě tak, aby konkrétní EHZS co nejvíce odpovídalo specifickým potřebám svých členů. Tato volnost je však doplněna o obligatorní prvky, které nelze z důvodů zajištění právní jistoty třetích osob vyloučit - jde zejména o ustanovení některých povinně vytvářených orgánů,

⁸⁴ viz např. Hopt, K.J. Die Europäische Stiftung – Ein Plädoyer für neue europäische Rechtsform! in

stanovení absolutní nepřipustnosti některých právních vztahů mezi členy EHZS a EHZS samým, povinná publicita některých údajů apod.

Evropská akciová společnost je upravena Nařízením Rady č. 2157/2001/ES ze dne 8. října 2001, o Statutu evropské akciové společnosti (SE) a směrnicí Rady č. 86/2001/ES z 8. října 2001, doplňující Statut evropské společnosti s ohledem na účast zaměstnanců. Obě normy byly publikovány v úředním věstníku v řadě L, částce 294 dne 10.11.2001.

V textu nařízení upoutá zejména ustanovení jeho čl. 9, které stanoví hierarchickou strukturu právních norem upravujících evropskou akciovou společnost. Toto ustanovení je krystalickým vyjádřením nového přístupu Komise, použitého s úspěchem již u EHZS. Nařízení se totiž vyhýbá úpravě některých otázek. Způsobem, jakým jsou tato bílá místa v právní úpravě vyplněna, je odkaz na jiné právní normy. Nařízení tak odkazuje v první řadě na stanovy společnosti v záležitostech, které jsou stanovy oprávněny upravovat na základě výslovného ustanovení nařízení, dále pak na právo akciových společností členského státu, v němž má evropská akciová společnost své sídlo, a konečně na stanovy společnosti v otázkách, které svěřuje do jejich úpravy opět právo tohoto členského státu. Tento přístup ale vede k tomu, že je věřitel postaven před těžko rozluštitelný právní rébus a je nucen zorientovat se v labyrintu nesouvisejících právních norem⁸. Nepřehlednost právní úpravy je zcela evidentní a právě tato okolnost může být rozhodujícím prvkem případného neúspěchu evropské akciové společnosti v praxi.

Právní povaha společnosti je definována v čl. 1 nařízení, podle nějž je Societas Europaea akciovou obchodní společností založenou v rámci Společenství, která má právní subjektivitu a jejíž základní kapitál je rozdělen na akcie. Jednotliví akcionáři společnosti pak ručí za závazky pouze do výše upsaného kapitálu. Zakladatelské společnosti musí být společnostmi založenými podle práva členského státu, musí mít sídlo a zároveň místo řízení na území Společenství a musí být podřízeny právní

úpravě alespoň dvou rozdílných členských států. Nařízení tedy kombinuje v požadavcích na zakladatelské společnosti princip registrační s principem teritoriality.

Konkrétní odpověď na otázku účetního statutu EHZS a evropské společnosti se sídlem v České republice je pak nutno pokaždé hledat v jiném prameni práva.

Zatímco podle § 9 zákona o EHZS je evropské sdružení účetní jednotkou podle zákona o účetnictví a účetní statut je tedy řešen přímo „implementačním“ zákonem, v případě evropské společnosti je nutno vycházet z kombinace nařízení Rady č. 2157/2001 ze dne 8. října 2001, o statutu evropské společnosti (konkrétně z jeho čl. 61 a 49, které odkazují na národní úpravu) a z ustanovení § 1 odst. 2 písm. a) zákona o účetnictví, podle něž je účetní jednotkou každá právnická osoba se sídlem na území České republiky.

Evropské společnosti, evropská hospodářská zájmová sdružení i evropské družstevní společnosti se sídlem v České republice tedy budou účetními jednotkami podle zákona o účetnictví.

Lze tedy shrnout, že osobní rozsah účetních povinností (či obecné povinnosti vést účetnictví) je stanoven samotným zákonem o účetnictví šíře a nevztahuje se pouze na subjekty, na něž se zároveň vztahuje osobní působnost obchodního zákoníku.

I z tohoto důvodu lze zákon o účetnictví považovat za obecnou úpravu účetního práva, a obchodní zákoník jen za úpravu zvláštní.

5.3. Obecné účetní povinnosti

Výše bylo konstatováno, že úprava samotné povinnosti vést účetnictví i systematická úprava souvisejících z toho vyplývajících povinností byla zcela vyjmuta

⁴ Klaus J. Hopt : Europäische Aktiengesellschaft, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, 7/2004,

z obchodního zákoníku a ponechána na speciální právní normě - zákoně o účetnictví. Zdá se tedy logický závěr, že i obsah a rozsah účetních povinností bude upraven právě tímto zákonem.

Obsahem základní účetní povinnosti je povinnost účetních jednotek vést účetnictví, neboli účtovat.

Tato povinnost je obsažena v ustanovení § 2 zákona o účetnictví. Její vyjádření je generalizující a konkrétní obsah této povinnosti lze pak rozdělit na řadu z toho vyplývajících dílčích povinností. Jde zejména o tyto povinnosti:

- 1) povinnost **činit** podvojně účetní zápisy o zákonem stanovených skutečnostech;
- 2) povinnost **dokladovat** účetní skutečnosti;
- 3) povinnost **uschovávat** účetní doklady a záznamy;
- 4) povinnost **uspořádávat** účetní zápisy do zákonem stanovených účetních knih;
- 5) povinnost **sestavit** z podvojných zápisů v účetních knihách **účetních výkazy**;
- 6) povinnost **konsolidovat** účetní výkazy;
- 7) povinnost **zveřejnit** účetní výkazy;
- 8) povinnost **oceňovat** majetek zákonem stanovenými postupy;
- 9) povinnost **inventarizovat** majetek.

Tímto výčtem lze jednak v hrubých obrysech vymezit obsah základní účetní povinnosti a roztrždit je do složek, jimž se bude tato práce věnovat dále, a jednak položit východisko pro určení rozsahu těchto povinností.

Platný a účinný zákon o účetnictví (stejně tak jako i evropská legislativa či IAS) nestanoví všem subjektům (všem účetním jednotkám) stejný rozsah účetních povinností. Rozlišuje se mezi vedením účetnictví v úplném rozsahu a vedením účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu vedou z podnikatelů (resp. ze subjektů obchodního práva) ti, kteří nemají povinnost nechat účetní závěrku ověřit auditorem. Zjednodušený rozsah účetnictví se vyznačuje menší mírou podrobnosti třídění v účetních zápisech a účetních výkazech, zproštěním povinnosti účtovat o opravných položkách a rezervách a stručnější rozvahou.

K jednotlivým výše uvedeným povinnostem, tvořícím obecnou povinnost účtovat.

5.3.1. Povinnost činit podvojně účetní zápisy o zákonem stanovených skutečnostech;

Tato povinnost úzce souvisí s obecným principem podvojnosti, který byl popsán výše.

Podstatou této povinnosti je zákonný příkaz evidovat a v požadované formě zaznamenávat taxativně vyjmenované jevy a skutečnosti (účetní jednotka může samozřejmě evidovat i další pro ní z jakéhokoliv důvodu významné jevy a zpravidla to tak také činí pomocí tzv. účtů analytické evidence - to je však jejím právem, nikoli povinností).

Účetním zápisem je záznam určité účetně, fakticky i právně významné skutečnosti ve smyslově vnímatelné podobě.

Požadavky na formu a obsah účetního zápisu stanoví zákon o účetnictví na různých místech, lze je však klasifikovat takto:

- požadavky z hlediska formy účetního zápisu: zápis musí být proveden do účetní knihy - zákon o účetnictví výslovně zakazuje provádění zápisů tyto účetní knihy. Z toho vyplývá, že účetní zápis tedy musí být v každém případě proveden písemnou formou, ať již na papíře či na jiném technickém datovém nosiči. Účetní zápis musí být trvalý, tzn. že musí být

učiněn takovým způsobem, aby byl čitelný po celou zákonem požadovanou dobu. Zápis musí být srozumitelný.

- **požadavky z hlediska obsahu** účetního zápisu: účetní zápis úzce navazuje na účetní doklad, a proto mu musí odpovídat i svým obsahem. Z účetního zápisu (provázeného účetním dokladem) musí být tedy zřejmé, o jaký účetní případ jde (označení účetního případu), v čem účetní případ spočívá (označení účastníků a obsahu případu), okamžik uskutečnění účetního případu, částku odpovídající účetnímu případu a musí k němu být připojen podpisový záznam osoby odpovědné za jeho provedení.

Srovnáme-li tedy požadavky na účetní zápis s požadavky na (soukromu)právní úkon, lze konstatovat, že účetní zápisy podléhají spíše přísnější regulaci.

Požadavkem, který souvisí jak s formou, tak i s obsahem účetního zápisu, je **požadavek podvojnosti**.

Vzhledem k tomu, že výklad samotného pojmu podvojnosti a jeho zákonitostí se hodí spíše do té části, která se bude týkat majetku podnikatele a souvisejících institutů (základního kapitálu, obchodního jmění a podobně), postačí v této souvislosti uvést, že podvojnost účetního zápisu znamená, že daná skutečnost z hlediska technického provedení není zachycena jednou (jedním zápisem), ale ve skutečnosti zápisy dvěma na dva tzv. souvztažné účty - každý z těchto zápisů (a každý z těchto souvztažných účtů) přitom zachycuje tu jednu a jedinou účetní skutečnost, pouze však z jiného zorného úhlu. Například tedy (protože kazuistice se v tomto případě nelze vyhnout) zápis úhrady peněžitého vkladu společníkem společnosti s ručením omezeným bude proveden jednak zápisem na stranu „má dáti“ účtu 221 - Bankovní účty (tento zápis zachycuje přírůstek peněz na účtu s.r.o. u banky) a zároveň bude proveden na straně „dal“ souvztažného účtu 353 - Pohledávky za upsaný základní kapitál (zde bude zachycen jako zánik pohledávky s.r.o. za společníkem) - tento příklad se dotýká jen změn na straně aktiv rozvahy.

Podvojný účetní zápis se provádí pouze o určitých, zákonem stanovených okolnostech - pouze tyto okolnosti jsou **předmětem účetních zápisů**. Je však třeba mít neustále na paměti, že v této části neustále hovoříme o účetních povinnostech tak, jak jsou vymezeny platným a účinným právním předpisem (neboli o finančním účetnictví) - tento zákonný rozsah evidovaných skutečností nijak nevyčerpává všechny do úvahy připadající další skutečnosti, o nichž může být a většinou i je účtováno.

Zákon o účetnictví činí v ustanovení § 6 odst. 2 předmětem účetních zápisů tzv. *účetní případy*, když říká, že účetní jednotky jsou povinny zaznamenávat účetní případy v účetních knihách.

Jazykový výklad slovního spojení „účetní případ“ by svědčil spíše pro to, že pojem bude označovat určitou změnu původního stavu - pojem případ totiž nepochybně implikuje určitou dynamiku dané události. Zákon však účetní případy definuje jako „skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví“. Tím již poněkud rozmělnuje dynamický charakter účetního případu, neboť zachycovaná skutečnost může být jak statická, tak i dynamická. Zákon o účetnictví odkazuje ustanovení § 2, které předmět účetnictví vymezuje jako „stav a pohyb“ majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále pak náklady a výnosy a výsledek hospodaření. Je tedy zřejmé, že ke skutečnostem, které tvoří předmět účetnictví, patří nejenom jevy dynamické (pohyb aktiv, pohyb pasiv, úhrada nákladů, přírůstek výnosů) ale i jevy čistě statické (například stav aktiv a pasiv, výsledek hospodaření).

Z výše uvedeného lze tedy vyvodit závěr, že předmět účetních zápisů lze rozdělit a klasifikovat takto:

- statické jevy:
 - a) stav aktiv
 - b) stav pasiv
 - c) výsledek hospodaření

- dynamické jevy:
 - a) pohyb (změna) stavu aktiv
 - b) pohyb (změna) stavu aktiv
 - c) vznik a úhrada nákladů
 - d) přírůstek výnosů.

5.3.2. povinnost dokladovat účetní skutečnosti

Další základní účetní povinností účetní jednotky je povinnost dokladovat účetní skutečnosti (či účetní případy). Tato povinnost vychází z principu věrného a poctivého zobrazení, který v sobě zároveň nese požadavek ověřitelnosti všech účetních zápisů a případů. Účetní zápis je jen abstrakcí reality a účetnictví proto vyžaduje, aby každá zapisovaná skutečnost byla doložena nejenom samotným zápisem, ale navíc ještě dalším nosičem téže informace.

Tato povinnost spočívá v příkazu obstarat o každém účetním případě písemný účetní doklad podrobně jej dokumentující – v platném a účinném zákoně o účetnictví je vyjádřena v ustanovení § 6 odst. 1.

Je-li úprava požadavků na účetní zápis podrobná, pak úprava požadavků na účetní doklad je doslova detailní a jejím účelem je zajistit obsáhlou a přesnou informaci o daném účetním případě.

Jednotlivé náležitosti účetního dokladu můžeme klasifikovat opět takto:

- obsahové náležitosti

Účetní doklad musí obsahovat nejméně tyto náležitosti:

- a) určení účastníků účetního případu;

- b) určení obsahu účetního případu;
- c) určení data uskutečnění účetního případu
- d) monetární vyjádření účetního případu (údaj o množství a ceně)
- e) určení a podpisy osob odpovědných za účetní případ a jeho zaúčtování

- formální náležitosti

Účetní doklad musí mít písemnou formu (prozatím je běžná spíše listinná podoba, ale požadavkům zákona může odpovídat i záznam na technickém nosiči) a musí mu být vlastní určitá trvalost (musí být zachován alespoň po zákonnou archivační dobu).

Účetní doklady lze třídit jednak z hlediska jejich původu na účetní doklady vlastní (tedy ty, jejichž původcem je účetní jednotka sama) a cizí (tedy ty, jejichž původcem je jiná účetní jednotka) a jednak z hlediska jejich účelu a adresáta na doklady interní (tedy ty, které vyplývají z činnosti uvnitř účetní jednotky a které jsou určeny účetní jednotce samotné) a externí (tedy ty, které jsou určeny cizím účetním jednotkám).

5.3.3. povinnost uschovávat účetní doklady a záznamy;

Povinnost uschovávat účetní doklady a záznamy je povinností, jejíž účel a smysl je třeba hledat především ve veřejnoprávních funkcích účetnictví a jejímž účelem je umožnit následnou kontrolu správnosti účetnictví. Samotnému podnikateli tato povinnost příliš užitku nepřináší (zejména pokud jde o uschování účetních záznamů) - jeho činnost je orientována na budoucnost a v těch případech, kdy by mu mohly být historické účetní doklady či záznamy ku prospěchu, by si jejich zachování jistě zajistil i sám bez zákonné povinnosti (ostatně řada podnikatelů, zejména velkých akciových společností, to činí, své písemnosti včetně účetnictví uchovává po značně delší dobu než jim ukládají právní předpisy a náklady s tím spojené zjevně tedy považují za účelné).

V řadě případů může hospodářská skutečnost, která je zachycována účetním záznamem, být zároveň právem podléhajícím promlčení podle obchodního zákoníku (může se například jednat o účetní záznam zachycující obchodně právní vztah vyplývající z půjčky mezi dvěma podnikateli). V takovém případě pak účetní záznam může být i důkazním prostředkem ohledně tohoto práva. Je tedy nutno podrobněji se věnovat souvislosti promlčecích a skartačních (uschovacích) lhůt.

Povinnost uschovávat účetní záznamy je zakotvena v § 31 a 32 zákona o účetnictví. Ačkoliv to zákon nestanoví výslovně, je zřejmé, že povinnost uschovat účetní záznamy je splněna jen tehdy, jestliže jsou záznamy uschovány způsobem, který zároveň zajišťuje uchování jejich obsahu.

Pokud jde o délku uschovací doby, zákon vymezuje pouze její spodní hranici (tedy minimální délku), a to 5 let následujících po skončení účetního období, kterého se daná písemnost týká.

Nejdelší uschovací doba zákonem omezena není – panuje sice obecné přesvědčení, že omezena je, a to hranicí 10 let ve vztahu k účetní závěrce a výroční zprávě, ve skutečnosti je tomu však jinak. Pomineme-li zcela některé specifické a ojedinělé účetní záznamy týkající se privatizace, které musí být uschovány v zásadě bez omezení (§ 32 odst. 4 zákona o účetnictví), přesto narazíme na účetní záznamy, u nichž není délka uschovací doby vymezena počtem let, ale je odvozena od okamžiku, kdy zachycovaná hospodářská skutečnost přestala být materiálně významnou. Příkladem je uschování účetních dokladů, které se týkají záručních lhůt – tyto účetní doklady musí být uschovány po celou dobu záruční lhůty. Zde zjevně není horní hranice uschovací povinnosti nijak omezena. Pokud tedy účetní jednotka poskytne na dodaný výrobek doživotní záruku, pak se při striktním výkladu dotčeného ustanovení nemůže zbavit povinnosti účetní doklady k tomuto zboží uschovávat až do doby, než daný výrobek zanikne za okolností, na které se nevztahuje záruka. Domnívám se proto, že v tomto případě jde o určitou neúplnost zákona. Toto ustanovení je totiž zřejmě nadstavbou právní ochrany spotřebitele a směřuje tedy na

případy zákonných záručních lhůt (v našich podmínkách zejména záručních lhůt podle § 620 občanského zákoníku). Nemělo by se vztahovat na záruční lhůty poskytnuté smluvně. Pro tento výklad lze uvést následující argument – je zřejmé, že smluvní záruka je standardním závazkovým právním vztahem a není tedy naprosto žádný důvod jakkoliv ji zvýhodňovat, neboť by se jednalo o zásah do smluvní svobody. V případech smluvních záruk bude tedy nepochybně nutné korigovat výklad normy restriktivním způsobem.

V souvislosti s těmito zvláštními případy vymezení uschovávacích lhůt se ihned nabízí navazující otázka, jak toto vymezení ovlivňuje již uvedenou dolní hranici uschovávacích lhůt, jinými slovy, zda lze dovozovat, že se zánikem materiálního významu hospodářské skutečnosti zaniká i uschovávací povinnost ve vztahu účetním záznamům, které ji zachycují, i když doposud neuplynula minimální uschovací doba 5 let.

Doslovný výklad by tomu opět nasvědčoval. Zákon o účetnictví v § 32 odst. 3 stanoví, že účetní jednotky uschovávají doklady a záznamy které se týkají záručních lhůt a reklamačních řízení *„po dobu, po kterou lhůty nebo řízení trvají“*; ohledně nezaplacených pohledávek či nesplněných závazků *„do konce roku následujícího po roce, v němž došlo k jejich zaplacení“*. Z tohoto znění by nepochybně připadalo v úvahu zničení těchto záznamů ihned po uplynutí takto vymezených lhůt a tedy i před uplynutím minimální pětileté doby.

Domnívám se však, že tento výklad rovněž není správný. Odporuje totiž účelu celého institutu uschovávacích lhůt. Ten je svou povahou čistě institutem veřejnoprávním a jeho účelem je zajištění kontrolních mechanismů pro sledování správnosti účetnictví (řečeno zcela otevřeně, pro pozdější daňovou kontrolu či pro pozdější správní anebo trestní řízení). V tomto smyslu by dané ustanovení v konstelaci tohoto výkladu zcela odporovalo účelu zákona. Otázkou však je, nakolik má tento teleologický výklad šanci na úspěch – domnívám se, že by bylo například krajně obtížné postihnout jednání spočívající v tom, že podnikatel zničil účetní

doklady o svých daňově uznatelných výdajích (tzn. o splněných závazcích) rok poté, co došlo k jejich (údajnému) splnění a nyní tvrdí, že nedisponuje příslušnými doklady, neboť postupoval přesně podle zákona o účetnictví.

Výše uvedené výkladové potíže jsou jen dalším důkazem toho, jak citlivá právní situace vzniká tam, kde se právní úprava pohybuje na pomezí práva veřejného a práva soukromého a kde tu přesahuje více do oblasti ochrany zájmu veřejného a jinde zas spíše vychází z principů soukromoprávních.

5.3.4. povinnost uspořádat účetní zápisy do zákonem stanovených účetních knih;

Tato povinnost bezprostředně navazuje na povinnost evidovat určité zákonem vymezené hospodářské skutečnosti a tvoří určitou nadstavbu této povinnosti. Samotná evidence skutečností bez hlubšího systému by totiž sice mnohdy postačovala, účetnictví by však potom nebylo tím, čím je - tedy dokonalým nástrojem řízení a kontroly s promyšlenou vnitřní strukturou.

Povinnost uspořádat zápisy do účetních knih je však jen jednou z více vzájemně se prolínajících rovin systemizace, jimiž je účetnictví vybaveno - další roviny systemizace spočívají v uspořádávání účetních zápisů na jednotlivých účtech a ve zobecňování zápisů v účetních výkazech a budeme se jim věnovat zvlášť.

Podstata povinnosti uspořádat účetní zápisy do jednotlivých účetních knih spočívá v tom, že účetní jednotka povinně roztrídí účetní zápisy do několika různých datových souborů, označovaných tradičně jako účetní knihy.

Prvotním účelem uspořádání účetních zápisů do jednotlivých účetních knih je vnést do proudu dat, naplňujících účetní evidenci, určitý základní systém a dát tomuto datovému proudu určitý směr podle několika hledisek.

Pohlížíme-li abstraktně na záznamy o účetních skutečnostech jako na datový proud, pak prvním hlediskem jeho směřování, které by ostatně i vyplynulo z povahy věci samé, je *hledisko času*. Každou částici datového proudu lze totiž nepochybně pevně zafixovat momentem, kdy vstupuje do systému účetnictví. Momentem vstupu získá tato částice (tento účetní zápis) své pevné místo v účetnictví. Z časového hlediska tedy posuzujeme účetní zápis podle momentu, kdy vstupuje do účetnictví.

Na chronologickém hledisku je vybudována účetní kniha označovaná jako **deník**. Její právní definici upravuje § 13 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví jako účetní knihu, v níž se účetní zápisy uspořádávají z hlediska časového (chronologicky) a jíž účetní jednotka prokazuje zaúčtování všech účetních případů v daném účetním období.

V současné době již výpočetní technika (respektive specializovaný účetní software) používá takové algoritmy, které umožňují zaznamenat účetní záznam do jakékoliv účetní knihy a jeho transpozice do deníku je pak již odvozena automaticky. Dříve to však byl právě deník, který byl vstupní branou účetního záznamu do celého účetnictví. Právě do deníku se každý účetní případ zaznamenával nejdříve a teprve od tohoto zápisu se pak odvozoval zápis do dalších knih.

I když bylo řečeno, že z tohoto chronologického pohledu je rozhodujícím okamžikem okamžik vstupu účetního údaje do účetnictví (tedy okamžik zápisu účetní skutečnosti) a nikoliv okamžik samotného nastání účetní skutečnosti, přesto nelze časový vztah mezi nastáním účetní skutečnosti a jejím zápisem pustit ze zřetele.

Nelze totiž přehlédnout možnost odstupů mezi nastáním určité účetní skutečnosti a jejím účetním zaznamenáním. Určitá účetní skutečnost může nastat, aniž by byla zaznamenána v účetnictví k okamžiku jejího nastání – ve zcela konkrétní rovině tedy účetní (hospodářská) skutečnost může existovat, aniž by byla ještě zaznamenána v deníku. Tento způsob je spíše pravidlem. Dosažení úplné synchronicity je ve většině případů samozřejmě nereálné, jakkoliv moderní informační systémy podniku zpravidla tento časový odstup naprosto minimalizují (například v případě účetní

položky „zásoby vlastní výroby“ je tento časový rozdíl u velkých průmyslových podniků v podstatě nulový, neboť zhotovený výrobek je na konci výrobní linky automaticky prostřednictvím identifikačního systému, nyní již často i RFID, zaznamenán „na sklad“ bez jakékoliv mezioperace spočívající ve vyplňování skladových příjemek apod.).

Přesto však v některých případech by dlouhý rozestup mezi okamžikem nastání účetní skutečnosti a okamžikem jejího zápisu do účetnictví mohl být příčinou zkreslení účetnictví a v řadě případů by mohl být i přímo závažným porušením popisované účetní povinnosti. Lze si dokonce představit, že se může jednat i o trestný čin, pokud by cílem tohoto jednání bylo neoprávněné snížení daňové povinnosti (tzn. pokud by nebyl v účetnictví včas vykázán dosažený příjem).

Je tedy třeba položit otázku, co bude měřítkem. Odpověď se nabízí v podobě dvou základních účetních principů: principu věrného a poctivého zobrazení a principu opatrnosti. Oba tyto výše popsané základní účetní principy ve svém souhrnu jednoznačně odpovídají na otázku, jaký je přiměřený odstup mezi nastáním určité účetní skutečnosti a jejím zápisem do účetnictví.

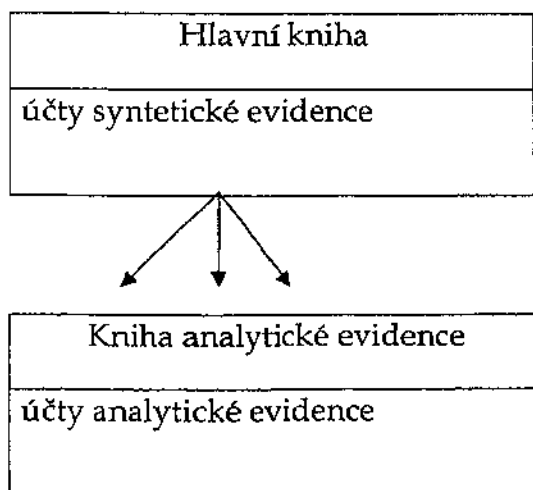
Dalším hlediskem, které je nutno použít při třídění účetních údajů, je *hledisko věcné*. Toto hledisko zcela opomíjí okamžik nastání účetního případu i okamžik jeho zápisu do účetnictví a soustředí se na věcnou podstatu hospodářské operace, která je zachycována. Toto věcné hledisko se soustředí na materiální informaci o daném účetním případě (či hospodářské skutečnosti). Jde o informační vytěžení hospodářské skutečnosti a její nasměrování na patřičné místo podle zjištěného obsahu.

Na věcném hledisku je vybudována účetní kniha označovaná jako **hlavní kniha** a v odvozených knihách **analytických účtů**.

Zákonné vymezení obou těchto druhů účetních knih nalezneme v § 13 odst. 1 zákona o účetnictví: pod písmenem b) je hlavní kniha definována jako kniha, v níž se účetní zápisy uspořádávají z hlediska věcného (systematicky) a pod písmenem c) jsou knihy analytických účtů vymezeny jako podrobné rozvedení účetních zápisů v hlavní knize.

V těchto knihách se překrývají dvě roviny účetní systemizace, o nichž se hovořilo již v úvodu tohoto úseku. Jednou (nadřazenou) rovinou je zařazení účetních údajů do účetních knih (tzn. nejdříve do hlavní knihy a poté i případně do knihy analytických účtů) a druhou rovinou je uspořádání zápisu do jednotlivých konkrétních souvztažných účtů, ať již syntetických či analytických. Z toho vyplývá i vzájemný vztah této systemizace, který bychom mohli opsat vývojovou přímkou hlavní kniha → syntetický účet → kniha analytických účtů → analytický účet.

Případně ještě přehledněji:



Hlavní kniha je tedy účetní knihou, která obsahuje a soustřeďuje věcně roztříděné účetní zápisy. Samotné věcné roztřídění těchto účetních zápisů se provádí na jednotlivé účty. Účet není na rozdíl od nadřazené roviny systemizace (účetních knih) zákonem o účetnictví ani žádným jiným právním předpisem definován. V podstatě jde však o rubriku, do níž se zapisují jednotlivé hospodářské operace, které mají stejnou věcnou náplň (hospodářské operace jednoho druhu). Tyto účty se

v nejkonkrétnější rovině rozlišují právě podle svého věcného obsahu (zvláštní účet je například zřízen pro pokladnu a zápisy na něm zachycují jen jeden věcný jev, jímž je pohyb hotovostních prostředků v pokladně), v obecnějších rovinách se pak dělí podle toho, zda jde o účty aktivní či pasivní a zda jde o účty rozvahové či výsledkové.

I pro věcné roztřídění musí v zájmu srovnatelnosti účetních knih existovat společná pravidla. Musí existovat určitý algoritmus či určitá osnova tohoto věcného roztřídění, která je společná všem účetním jednotkám, která zajišťuje vzájemnou porovnatelnost účetnictví různých účetních jednotek a která říká, jaké účty je třeba otevřít a jaké mají mít věcné vymezení.

Tímto jednotným algoritmem je v podmínkách českého práva tzv. směrná účetní osnova. Podle ustanovení § 4 odst. 8 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny zejména dodržovat směrné účetní osnovy. Účtová osnova má nejenom úzkou vazbu na účetní výkazy (rozvahu a výkaz zisků a ztrát), ale má zásadní význam i pro obsah hlavní knihy. Směrná účtová osnova totiž předurčuje obsahové a věcné vymezení jednotlivých účtů. Ve své konkrétní podobě je směrná účtová osnova upravena ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví. Její uspořádání je uvedeno v příloze č. 4 této vyhlášky. Je vlastně jakousi předlohou, která stanoví minimální obsahové rozlišení z hlediska věcného obsahu. Jednoznačně z ní totiž vyplývá, že není ponecháno na vůli účetních jednotek, jak věcně roztřídí položky hlavní knihy, ale že je naopak velmi přesně stanoveno, jakým způsobem musí účetní jednotka při účtování v hlavní knize postupovat.

Tím ovšem není řečeno, že by účtová osnova byla nejpodrobnějším možným členěním – naopak, je členěním nejméně podrobným a ponechává na vůli účetní jednotky, zda rozvede věcné členění do podrobnější podoby.

Směrná účetní osnova vymezuje 10 účtových tříd, které následně podrobněji rozvádí do účtových skupin. Účtové třídy jsou označeny jednomístným číslem a již svým

názvem vymezují věcný charakter hospodářských operací, které do dané třídy patří. Například účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek je vyhrazena účetním zápisům o těch hospodářských operacích, jejichž předmětem jsou věci patřící k dlouhodobému majetku účetní jednotky. Jednotlivé účtové třídy jsou pak podrobněji rozděleny do 3 a více účtových skupin, které jsou označeny dvoumístným číslem, jehož první cifra vyjadřuje příslušnost k určité účetní třídě.

Účtové skupiny jsou ještě specifitější vymezením věcného obsahu dané účetní operace. Blíže rozvádějí informaci patrnou již ze zařazení do účtové třídy. Tedy například účtová skupina 06 - dlouhodobý finanční majetek - bude zachycovat hospodářské operace, jejichž předmětem jsou dlouhodobé finanční investice účetní jednotky. Již z čísla 0 zjistíme, že operace věcně spadá do oblasti změn dlouhodobého majetku účetní jednotky, další číslo (0)5 a název účetní skupiny pak jednoznačně vymezi, že daná operace nemá věcně nic společného například s prodejem nemovitostí účetní jednotky.

Roztřídění účetních zápisů z věcného hlediska podle směrní účtové osnovy tedy vyústí do vzniku přehledného celku účetních informací. Bylo by však chybou ztotožňovat systém a uspořádání účetních skupin a účetních tříd a systém a uspořádání účtů v hlavní knize a analytických knihách. Tyto dva systémy se překrývají jen částečně. Jako již bylo řečeno, směrná účtová osnova stanoví minimální věcné roztřídění jednotlivých syntetických účtů obsažených v hlavní knize. Účetní jednotka však může z vlastního rozhodnutí rozvést jednotlivé syntetické účty do podrobnějšího rozlišení (například účetní jednotka s doposud nesplacenými vklady společníků bude mít zřízen účet 353-Pohledávky za upsaný kapitál, zatímco účetní jednotka s plně splacenými vklady tento účet vůbec neotevře). Pokud jde o účty analytické evidence, která ještě podrobněji věcně člení evidenci syntetickou, lze konstatovat, že ty již závisí zcela na libovůli dané účetní jednotky.

5.3.6. povinnost sestavit účetní výkazy;

Tato povinnost je protipólem povinnosti třídit účetní zápisy při jejich vstupu do účetnictví do jednotlivých účetních knih. Zatímco rozřídění účetních zápisů na jejich vstupu spočívá v rozptýlení účetních informací do různých účetních knih, sestavení účetních výkazů spočívá naopak ve shrnutí a soustředění informací do jednotlivých výkazů a stojí na opačném konci, tedy na výstupu účetnictví. Protipólem jsou si tyto povinnosti však jen z hlediska místa, kde se nachází a z hlediska použité metody, jinak však na sebe velmi úzce navazují a původní rozřídění účetních informací do účetních knih je předstupněm jejich následného přetřídění do účetních výkazů, které navíc takto systemizované účetní knihy používá jako datovou základnu.

Nejdříve k pojmu účetní výkazy. Pod tímto pojmem si lze představit řadu výkazů – účetní závěrku počínaje a výroční zprávou konče.

Je nutno konstatovat, že obsah pojmu účetní výkaz ve skutečnosti není právně definován a nepoužívají jej ani hlavní normy účetního práva. Přesto jde o pojem tradičně a masově používaný, a to i ve specializované odborné literatuře⁸⁵. Přesnou definici tohoto pojmu obsahoval socialistický předchůdce současného zákona o účetnictví – tedy Nařízení vlády ČSSR č. 136/1989 Sb., o informační soustavě organizací, a to v § 10, v němž se uvádělo, že na podkladě přezkoušených účetních zápisů se sestavují účetní výkazy, a že základními účetními výkazy, které tvoří účetní závěrku v organizacích s podvojnou účetní soustavou, jsou rozvaha a výkaz o hospodářském výsledku.

Tato definice dává dobré vodítko pro to, jak tento pojem chápat i nyní. Základními účetními výkazy tedy můžeme nazývat ty výkazy, které jsou součástí účetní závěrky, a vedle nich pak můžeme vymezit i skupinu dalších účetních výkazů.

⁸⁵ například přímo v názvu manuálu „Vyhodnocení a využití účetních výkazů“ (viz seznam literatury), ale pojem používá zcela běžně i učebnice obchodního práva I. díl na str. 344 a násl.

Povinnost sestavit účetní závěrku je zakotvena v ustanovení § 6 odst. 4 zákona o účetnictví, které účetním jednotkám ukládá povinné sestavení účetní závěrky a vymezuje její druhy (závěrka řádná, mimořádná, mezitímní a konsolidovaná).

Toto ustanovení (resp. sám pojem „účetní závěrka“) může poněkud mást, neboť pojem účetní závěrka implikuje, že se jedná spíše o určitou činnost, která spočívá v uzavření účetnictví, než o specifický výkaz (dokument). S tímto odlišným významovým chápáním se lze setkat i v praxi, kdy v rámci důkazních návrhů v soudním řízení je navrhován důkaz „účetní závěrkou společnosti“ a je tím vždy míněn konkrétní dokument, zatímco v rámci jednání představenstev akciových společností či jejich valných hromad je mnohdy požadována „účetní závěrka“ a myšleno je zahájení intenzivní činnosti účetního útvaru společnosti.

Domnívám se, že účetní závěrku je nutno chápat pouze ve smyslu dokumentu (výkazu), nikoliv ve smyslu činnosti, a to z následujících důvodů.

Především je třeba uvést, že ustanovení § 18 zákona o účetnictví hovoří o sestavení účetní závěrky a již tím je vyloučeno, aby se jednalo o něco jiného, než o hmotný produkt určité činnosti (sestavit lze jen věc, nikoliv činnost). I bezprostředně následující ustanovení § 19 odst. 1 zákona o účetnictví má z tohoto pohledu význam, když konstatuje, že účetní závěrka se sestavuje k rozvahovému dni, jímž je den, kdy se uzavírají účetní knihy - i toto ustanovení tedy zjevně rozlišuje mezi činností (uzavíráním účetních knih) a výsledným produktem (účetní závěrkou). V neposlední řadě pak lze odkázat i na ustanovení § 27a odst. 2 písm. c) obchodního zákoníku, podle něž se do sbírky listin zakládají mj. i účetní závěrky.

Z uvedeného je tedy zřejmé, že účetní závěrkou je nutno označovat jen účetní výkaz a pro činnost spočívající v uzavření účetních knih k určitému okamžiku a následném zpracování uzavřených knih do formy účetních výkazů je správnější používat výraz uzavření knih.

Účetní závěrka je bezesporu účetním výkazem základním. Skládá se z tří dílčích výkazů - z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a z přílohy, k nimž mohou za určitých okolností přistupovat ještě přehled o peněžních tocích (cash-flow) a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Pokud jde o okamžik účetní uzávěrky, ten je vymezen zákonem o účetnictví zcela přesně. Zákon o účetnictví rozlišuje podle okolností, které účetní jednotku vedou k uzavření účetních knih, mezi řádnou účetní závěrku, mimořádnou účetní závěrku a mezitímní účetní závěrku.

Kromě účetní závěrky pak můžeme za účetní výkazy v širším slova smyslu označovat i některé další souhrnné výstupy z účetnictví. Nejbezprostředněji je s účetní závěrku provázán výkaz uvedený v § 21 zákona o účetnictví - tj. výroční zpráva, s nímž pak bezprostředně souvisí i zpráva auditora o ověření účetní závěrky ve smyslu § 20 zákona o účetnictví. Můžeme sem ale řadit i celou řadu účetních výkazů spadajících do oblasti vnitropodnikového účetnictví - ve vztahu k nim však již nelze hovořit o povinnosti účetní jednotky tyto výkazy sestavit, ale pouze a jen o právu účetní jednotky.

Vzhledem k tomu, že tato práce se věnuje účetním výkazům podrobněji v jiné části, lze nyní část stávající shrnout tak, že povinnost sestavit účetní výkazy vyplývá především z ustanovení § 18 zákona o účetnictví a spočívá v povinnosti účetní jednotky sestavit účetní závěrku a na ní navazující výkazy v zákonem stanoveném termínu a rozsahu.

5.3.7. povinnost konsolidovat účetní výkazy;

Tato povinnost je jednou z novějších účetních povinností. Do právního řádu se dostala až spolu s úpravou koncernového práva. A protože právě spojování podniků do koncernů je moderním trendem, lze předpokládat, že i právní úprava konsolidace

účetních výkazů bude do budoucnosti jedním z významných okruhů zájmu a bude v ní docházet k významným změnám a k jejímu postupnému zpřesňování.

Právní úprava konsolidace je velmi úzce provázána s právní úpravou koncernového práva. Jde o oblast, v níž na sebe velmi těsně navazují ustanovení obchodněprávních předpisů a ustanovení účetněprávních norem.

Podstatou konsolidace je sestavení účetní závěrky a dalších účetních výkazů ovládající (řídící) osoby na základě a při zohlednění účetních výkazů ovládané (řízené) osoby - jde o sloučení účetních závěrek jednotlivých majetkově či jinak propojených právnických osob⁸⁶.

Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrkou skupiny podniků (ekonomického seskupení účetních jednotek včetně zahraničních podniků), která slučuje stav majetku a závazků (dluhů) a dosažené výsledky hospodaření konsolidující účetní jednotky s její podílovou účastí v ostatních účetních jednotkách případně zahraničních podnicích, které jsou ovládanou, spoluovládanou nebo řízenou osobou nebo ve kterých vykonává podstatný vliv. Sestavení konsolidované účetní závěrky je velmi komplikovanou a náročnou záležitostí, pro kterou i sami účetní odborníci používají označení „vyšší účetnictví“. Konsolidaci se lze s ohledem na rozsah této práce věnovat jen z hlediska jejího obecného právního základu.

Právní úprava konsolidace vychází z větší části z právní úpravy obsažené v 7. směrnici, již se tato práce podrobněji věnovala v části týkající se evropské účetní normotvorby. Další text se tedy bude týkat již jen právní úpravy obsažené ve vnitrostátních právních předpisech.

První skutečností, která tuto účetní povinnost výrazně odlišuje od ostatních účetních povinností fakt, že povinnost konsolidovat se týká jen těch účetních jednotek (subjektů účetního práva), které jsou obchodními společnostmi. Osobní působnost

⁸⁶ Černá, S. Faktický koncern, ovládací smlouva a smlouva o převodu zisku. Praha: Linde Praha a.s., 2004, s.69

této povinnosti je tedy ve srovnání s ostatními poněkud užší a nezahrnuje fyzické osoby. To je zřejmé z ustanovení § 22 odst. 2 zákona o účetnictví, které uvádí kumulativně více podmínek, za nichž povinnost konsolidovat účetní závěrky vzniká, avšak povinnost přičítá vždy jen obchodním společnostem.

Z citovaného ustanovení lze pak odvodit následující osobní rozsah konsolidační povinnosti tak, že konsolidovat musí účetní jednotka, která:

- je obchodní společností, a
- je zároveň řídicí osobou, nebo
- je zároveň ovládající osobou.

Poznámky pod čarou k tomuto ustanovení výslovně odkazují na ustanovení § 66a odst. 7 a § 66a odst. 2 obchodního zákoníku, která vymezují a definují řídicí osoby (§ 66a odst. 7) a ovládající osoby (§ 66a odst. 2).

Od konsolidujících účetních jednotek je nutno odlišovat účetní jednotky, které jsou povinny konsolidaci strpět a které mají v tomto smyslu zákonem uloženou povinnost – jde o **konsolidované účetní jednotky**. Jejich okruh zákon o účetnictví vymezuje poněkud širše, než jak by tomu odpovídalo podle vymezení jednotek konsolidujících. U jednotek konsolidujících se totiž povinnost vztahuje mj. i na ty obchodní společnosti, které jsou ovládající osobou ve smyslu § 66a odst. 2 obchodního zákoníku a k těmto obchodním společnostem budou nepochybně patřit i osoby, které vykonávají v ovládané osobě rozhodující vliv díky tomu, že disponují v ovládané osobě alespoň 40% hlasovacích práv za předpokladu, že není prokázáno, že by jiná osoba disponovala stejným nebo vyšším počtem hlasovacích práv. Bylo by tedy možno předpokládat a logicky dovozovat, že naopak konsolidovanými účetními jednotkami budou za těchto okolností jen ty, u nichž bude konsolidující jednotka disponovat právě těmi 40% hlasovacích práv. Ve skutečnosti je však zákon o účetnictví v tomto smyslu přísnější a povinnost podrobit se konsolidaci ukládá i těm konsolidovaným jednotkám, v nichž konsolidující subjekt disponuje jen s pouhými 20% hlasovacích práv.

Na povinnost konsolidovat navazuje povinnost konsolidující účetní jednotky včas vyrozumět konsolidované subjekty o tom, že budou konsolidovány a zároveň je informovat o rozsahu celého konsolidovaného celku.

Podrobněji jsou postupy konsolidace a její jednotlivé metody upraveny jednak ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádí zákon o účetnictví, a jednak v českém účetním standardu pro podnikatele č. 020 (který ale samozřejmě není právní normou).

Povinnost konsolidovat svazuje konsolidující jednotku s jí ovládanými či řízenými konsolidovanými jednotkami do celku, označovaného jako **konsolidační celek**. Tento právní pojem zavádí do právního řádu ustanovení § 22 odst. 3 zákona o účetnictví.

Nabízí se otázka, jaký je vztah mezi pojmy konsolidační celek a holding či koncern.

Odkazy pod čarou uvedené v ustanovení § 22 zákona o účetnictví by sváděly ke ztotožňování těchto pojmů a k závěru, že se jedná fakticky o synonyma. Tento závěr by byl však příliš zjednodušující.

Je skutečností, že konsolidace se týká v zásadě především těch účetních jednotek, které z hlediska obchodního práva jsou právníckými osobami tvořícími koncern, ať již smluvní či faktický.

Přesto však povinnost podrobit se konsolidaci je vymezena širěji a vzniká již těm obchodním společnostem, v nichž ovládající osoba vykonává jen 20% hlasovacích práv. Tyto obchodní společnosti by z hlediska práva obchodního vůbec nemusely být zahrnuty do koncernu. Domnívám se tedy, že pojem konsolidační celek je nutno vykládat širěji než pojem koncern. Nabízí se námětka, že pojem konsolidační celek je naopak nutno vymezit podstatně užěji, neboť povinnost konsolidovat je významně omezena kvantitativními kritérii uvedenými v § 22 odst. 3 bod 1.-3. zákona o

účetnictví, které stanoví, že konsolidující účetní jednotka nemusí vůbec provést konsolidaci, pokud konsolidační celek nepřekročí zákonem stanovenou hranici celkových aktiv, čistého obratu a průměrného stavu zaměstnanců.

Účelem a účinkem tohoto ustanovení je, že konsolidačním celkem tedy budou jen „větší“ a hospodářsky významnější holdingy či koncerny dosahující zákonem o účetnictví stanovených kvantitativních kritérií a za této situace logicky pojem konsolidační celek je užší než pojem koncern, neboť do něj patří jen některé větší koncerny. Domnívám se však, že toto vymezení by nebylo správné, neboť pojem konsolidační celek se již podle jazykového výkladu vztahuje k výchozím, počátečním podmínkám, nikoliv k určitému výslednému stavu.

Konsolidační celek je tedy pojmem označujícím skupinu obchodních společností, která bude posuzována z hlediska naplnění kvantitativních kritérií stanovených zákonem o účetnictví. V případě, že subjekty zahrnuté do tohoto konsolidačního celku, těchto zákonných kritérií dohromady ani nedosáhnou, ovládající či řídící osobě ani nevznikne povinnost provést konsolidaci. To však neznamená, že by se nejednalo zároveň o konsolidační celek – o konsolidační celek se samozřejmě jedná a to již jen díky tomu, že veškeré subjekty koncernu byly zároveň posouzeny z hlediska povinné konsolidace. Rozdíl je v tom, že tento konsolidační celek již nebude celkem konsolidovaným. Můžeme tedy považovat za zřejmé, že pojmy konsolidační celek a koncern jsou pojmy příbuznými, nikoliv však zcela totožnými.

5.3.8. povinnost zveřejnit účetní výkazy;

V části pojednávající o funkcích účetnictví byla zmíněna rozsáhlá skupina funkcí označených jako funkce externí. Jejich společným jmenovatelem je snaha poskytnout potřebné informace subjektům stojícím mimo samotnou účetní jednotku – tedy všem externím uživatelům.

Zákonná povinnost zveřejnit účetní výkazy je zásadní metodou zajištění těchto externích funkcí účetnictví.

Zveřejněním účetních výkazů se příslušné účetní informace dávají k dispozici externím uživatelům.

Právě právní úprava této povinnosti může posloužit jako další důkaz toho, že normy účetního práva skutečně stojí na pomezí práva veřejného a práva soukromého (obchodního) a tvoří mezi nimi jakýsi most.

Výrazným a nepřehlédnutelným znakem povinnosti zveřejnit účetní výkazy je totiž to, že se s ní lze setkat nikoliv výhradně v řadě různých právních předpisů práva obchodního i práva správního. Primární úprava je pak dokonce zcela souběžně a provázaně upravena ve dvou normách - v zákoně o účetnictví a v obchodním zákoníku.

Právní základ této povinnosti lze hledat ve dvou ustanoveních: jednak v ustanovení § 21a zákona o účetnictví a jednak v ustanovení § 40 obchodního zákoníku.

Obě ustanovení shodně upravují povinnost zveřejnit účetní závěrku. Obě přitom odkazují na zvláštní právní předpis či předpisy - oba tyto právní předpisy tedy vzájemně odkazují jeden na druhý.

Ustanovení § 21a zákona o účetnictví je širší v tom smyslu, že tvoří platformu právní úpravy jak pro povinnost zveřejňování uloženou zvláštními normami správního práva, tak i pro povinnost zveřejňování uloženou obchodním zákoníkem. Toto ustanovení je tedy ustanovením, které tvoří základ, od kterého se pak odvíjí úprava povinných zveřejnění v oblasti správního práva i v oblasti práva soukromého. I proto v něm nalezneme odkazy jak na jednotlivé speciální normy správního práva (například na právní úpravu obchodování s cennými papíry na veřejných trzích) tak

i na úpravu obchodního zákoníku. Uvedené ustanovení je širší i v tom smyslu, že se vztahuje i na jiné účetní jednotky, než jen na obchodní společnosti a družstva.

Zmiňované ustanovení § 21a bylo do zákona o účetnictví doplněno zákonem č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Ačkoliv současná normotvorba se vyznačuje tím, že do zákonů zákonodárcem přijímaných jsou mnohdy zcela násilně a bez zřejmé logiky přidávány změny zákonů z úplně jiné právní oblasti⁸⁷, přesto se domnívám, že v tomto konkrétním případě nejde o náhodu, ale naopak o projev určité logiky řadící účetněprávní úpravu do zájmové sféry finančního práva.

Citovaný novelizující zákon totiž neobsahuje žádné takovéto "přivažky" a skutečně v poměrně širokém rozsahu doplňuje a mění řadu právních norem zajišťujících příjmy státního rozpočtu. Touto příbuzností ustanovení § 21a se zákonem o daních z příjmů a dalšími finančněprávními normami lze tedy podpořit tvrzení, že účetněprávní normy mají výrazné znaky norem veřejnoprávních.

V této argumentaci by bylo možno pokračovat i dalšími odkazy na veřejnoprávní normy - konkrétně například na ustanovení § 44 odst. 2 písm. e) zákona č. 256/2004 Sb. o podnikání na kapitálovém trhu, v platném a účinném znění, který zveřejnění účetních výkazů stanoví jako jednu z podmínek veřejnoprávního úkonu (přijetí cenného papíru k obchodování na oficiálním trhu) a dalšími.

Při zamyšlení se nad touto povinností se nelze vyhnout ani úvaze o efektivitě právní úpravy. Ačkoliv právní teorie není zcela jednotná v tom, jaký pohled a jakou metodologii je při hodnocení míry efektivity určité právní normy třeba zvolit⁸⁸, přesto jde o otázku významnou a je třeba zcela otevřeně říci, že právní úprava výše uvedené povinnosti zejména v obchodním zákoníku patří k nejméně efektivním. Zejména přistoupíme - li na cílově výsledkové pojetí zjišťování efektivity této právní úpravy, budou výsledky neuspokojující. Cílem právní úpravy je totiž nepochybně

⁸⁷ čemuž se ale již snaží zabránit zcela nedávná judikatura Ústavního soudu České republiky

poskytnout zveřejňované účetní výkazy externím uživatelům. Dosahované výsledky jsou přitom minimální a je jen nedostačující procento těch obchodních společností, které ve skutečnosti do sbírky listin obchodního rejstříku zakládají své účetní závěrky. Zcela neuspokojivá situace vedla dokonce k tomu, že právní ochrana plnění této povinnosti byla posílena dokonce i trestněprávními prostředky, když do trestního zákona byla vložena skutková podstata trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 2 alinea třetí tr. zákona, která postihuje právě nezaložení požadovaných účetních výkazů do sbírky listin obchodního rejstříku. Přesto se zdá, že ani tato již velmi citelné sankční opatření nevede k požadovanému cíli. Má to dvě zcela zjevné příčiny. První příčinou je velmi silná diskrepance mezi cílem sledovaným danou právní úpravou a mezi přesvědčením adresátů této úpravy o správnosti tohoto cíle. Podnikatelé zpravidla chápou interní funkce účetnictví a jsou přesvědčeni o jejich smysluplnosti. Naopak o externích funkcích účetnictví již zpravidla nemají povědomí a rozhodně pro ně nemají pochopení - považují je bezmála za zásah do obchodního tajemství. Nelze se tedy divit tomu, že váhají při uskutečňování této právní normy. Další důvod bezprostředně souvisí s tím prvním. Ne zcela stabilizovaný právní řád a především chronické potíže s aplikací a vymáháním práva ze strany státu vedou k tomu, že většina adresátů raději riskuje spíše nepravděpodobný postih za nesplnění účetní povinnosti a dává mu přednost před bezpečnostním rizikem, které by mohlo vyplývat ze zveřejnění daných výkazů.

Zlepšení této situace nelze očekávat, pokud se výrazně nezrychlí a neefektivní ochrana oprávněných a práva dbalých subjektů před neoprávněnými zásahy kohokoliv (ať již jde o neoprávněné zásahy soukromoprávní či dokonce trestněprávní povahy).

Vzhledem ke zvláštnímu významu povinnosti zveřejňovat účetní výkazy bude této povinnosti věnováno podrobnější pojednání v části týkající se povinností členů statutárních orgánů ve vztahu k účetnictví. Na tomto místě postačí tedy následující:

⁸⁸ Gerloch, A.: Teorie práva, 2. vydání, vydavatel Aleš Čeněk, str. 269

shrnutí. Povinnost zveřejnit účetní výkazy je upravena jak v zákoně o účetnictví, tak i v obchodním zákoníku. Ze vzájemného vztahu obou úprav lze dovodit, že úprava v zákoně o účetnictví je svou povahou širší a přesahuje významnou měrou do oblasti veřejného práva, zejména práva finančního, zatímco úprava obsažená v obchodním zákoníku je mířena do oblasti soukromoprávních vztahů mezi podnikateli a společníky obchodních společností (zajišťuje dostupnost účetních údajů pro společníky a pro obchodní partnery podnikatelů a jejím účelem je stabilizace a zjištění těchto právních vztahů).

5.3.9. povinnost oceňovat majetek zákonem stanovenými postupy

Již v úvodu této práce bylo konstatováno, že účetnictví ve své podstatné části není ničím jiným, než redukcí či transformací reálného světa (v tomto případě světa obchodníků a obchodů) na peněžní jednotky.

Metodou této transformace je oceňování - jde o souhrn postupů, které slouží k převodu reálných jevů a skutečností na peněžní jednotky.

Sama povinnost oceňovat tyto objektivní jevy vyplývá z podstaty účetnictví samotného, je jeho základním předpokladem a není jí tedy jistě třeba nijak zvláště uzákoňovat či jinak stanovovat.

Podrobnou úpravu si ale naopak vyžaduje způsob oceňování. Při něm je totiž třeba co nejvíce potlačit subjektivní vliv účtujícího subjektu a jakoukoliv arbitrárnost. Musí naopak existovat přesná pravidla, která způsobí, že všechny účetní jednotky ocení svůj majetek buď shodně anebo přinejmenším zcela srovnatelně, tedy tak, aby za stejných výchozích podmínek byl u různých účtujících subjektů výsledek stejný⁸⁹. Důvody jsou zjevné. Pokud by způsoby oceňování nebyly dostatečně upraveny, pak by účetnictví nemělo naprosto žádnou vypovídací hodnotu. V oblasti interních funkcí účetnictví by dopady nebyly zřejmě nijak zásadní - v podstatě by se jednalo

jen o interní problém dané účetní jednotky a lze předpokládat, že ta by ve vlastní zájmu při oceňování vyvinula a používala takové metody, které by jí daly přesný a pravdivý obraz o jejím majetku, postavení a vyhlídkách.

Zcela naopak by tomu ale bylo u funkcí externích – tady by libovůle při oceňování znamenala zánik účetnictví coby prostředku pro výběr daní, dokazování v různých řízeních, poskytování úvěrů a půjček apod. Účetnictví bez přesně stanovených způsobů oceňování by v tomto případě pro externí uživatele nemělo žádnou vypovídací hodnotu, neboť by nikde neměli žádnou záruku, že údaje, které jsou jim nabízeny, mají cokoliv společného s realitou. Není tedy překvapivé, že část účetních nesrovnalostí či dokonce účetních deliktů vzniká právě díky chybným postupům při oceňování.

Způsoby oceňování jsou tedy svou podstatou algoritmy, sloužícími pro nejpřesnější vystižení reality.

Pokud bychom překročili hranice právní normy a vědy a pohlédli na způsoby oceňování i z hlediska ekonomické teorie, lze dospět k závěru, že dokonce ani sebestřednější právní pravidla pro oceňování nemohou zcela eliminovat možné nepřesnosti. Je totiž skutečností, že dokonce i ekonomické vědy nejsou schopny zcela přesně popsat a definovat oceňované hospodářské jevy a samotné oceňování označují za „střílení na rychle se pohybující a složitě manévrující cíl⁹⁰“. Tyto úvahy vedou k rozsáhlým diskusím zejména na půdě národních a mezinárodních komisí pro účetní standardizaci a směřují k pokusům o nové pojetí oceňovacích metod, zároveň však zcela přesahují rozsah této dizertační práce a z právního pohledu je pak situace výrazně jednodušší.

Předmětem oceňování ty skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví – tedy veškerá aktiva a pasiva. Původní účetnictví a účetní teorie se zaměřovala na oceňování

⁸⁹ srov. Kovanicová, D. Problémy oceňování ve světle moderního finančního účetnictví, Účetnictví, ročník 2004, číslo 1

⁹⁰ Kovanicová, J: Jak porozumět účetním výkazům, Praha: Bova Polygon, 2004, str. 263

v podstatě jednoduchých a jednoznačných složek aktiv a pasiv. Pozdější vývoj s sebou přinesl stále komplikovanější formy majetku a závazků, na jejichž existenci musí reagovat i způsoby oceňování. Z komplexnějších a složitějších forem lze zmínit zejména deriváty cenných papírů, které jsou již zcela abstraktní a oddělené od hmotné podstaty majetku. Pro jejich oceňování tedy i použité metody musí být komplexnější.

Základem právní úpravy oceňování je ustanovení čtvrté části zákona o účetnictví (tj. ustanovení § 24 - 28), které jednak formuluje obecnou povinnost postupovat při oceňování způsoby stanovenými zákonem o účetnictví, a jednak slouží jako základna pro podrobnější prováděcí vyhlášky a české účetní standarty.

Výchozím principem pro oceňování je stanovení ceny (ocenění) k alespoň dvěma různým určitým časovým okamžikům. Tento princip je promítnutím obecné zásady věrného a poctivého zobrazení do právní úpravy způsobů oceňování a vychází z předpokladu, že cena majetku není veličinou definitivní, může podléhat různým vlivům a změnám a tyto vlivy je nutno zohlednit. Proto se majetek či závazek oceňuje jednak k okamžiku, kdy se stanou předmětem hospodářské operace a tedy i účetním případem (tzn. k okamžiku nabytí, pozbytí, zastavení a pod.) a vedle toho pak ještě k okamžiku sestavení účetní závěrky (tedy k okamžiku, kdy se dané aktivum či pasivum vykazuje).

K oběma výše naznačeným časovým okamžikům je pak nutno provést ocenění podle různých oceňovacích metod (tzn. je nutno zvolit různé oceňovací základny). Pokud jde o samotné metody ocenění (či oceňovací základny), lze konstatovat, že zákon o účetnictví sice nepodává jejich přehledný a systematický výčet v jenom ustanovení, nicméně z jednotlivých ustanovení hlavy čtvrté zákona o účetnictví lze extrahovat tyto metody (základny):

- ocenění historickými náklady (např. § 25 odst. 1 písm. a zákona o účetnictví);

- ocenění běžnou cenou (např. § 25 odst. 1 písm. k zákona o účetnictví)
- ocenění reálnou cenou (např. § 27 odst. 1 písm. a zákona o účetnictví).

Z výše uvedených ustanovení pak můžeme dále odvodit následující pravidla pro použití oceňovacích metod:

- při prvotním ocenění se zpravidla použije jako oceňovací základna **historická cena**. Nabývané či zcizované aktivum či pasivum se tedy ocení tak, že se bude vycházet ze skutečných nákladů (ze skutečné ceny), kterou podnik sám zaplatil. Nezohledňuje se již to, zda jde o cenu odpovídající kvalitě, množství apod. I nadhodnocené aktivum se v tomto případě bude oceňovat skutečně uhrazenou cenou. V případě nabytí aktiv se tato skutečně zaplacená cena (historická cena) může vyskytovat ve čtyřech formách: jednak jako *pořizovací náklady* (podle § 25 odst. 1 písm. a zák. o účetnictví se pořizovacími náklady ocení hmotný majetek kromě zásob vytvořených vlastní činností. Pořizovací cenou se tedy ocení například stroje, budovy, vybavení budov, nakupované technologie apod.), jednak jako *vlastní náklady* (tzn. vlastní přímé i nepřímé náklady podniku, které podnik vynaložil na zhotovení daného aktiva - podle § 25 odst. 1 písm. b zákona o účetnictví se těmito náklady ocení například nábytek družstva zhotovený členy družstva v rámci podnikatelské činnosti, podle § 25 odst. 1 písm. i zákona o účetnictví pak počítačový program sestavený pracovníkem společnosti a používaný samotnou společností atd.) jednak jako *reprodukční pořizovací cena* (tzn. v podstatě hypotetická pořizovací cena u majetku, který byl nabyt bezúplatně a kde tedy žádná pořizovací cena zaplacená nebyla - podle § 25 odst. 1 písm. k zákona o účetnictví se takto ocení například hodnota restituovaného zemědělského majetku ve vlastnictví osoby provozující zemědělskou výrobu) a konečně *jmenovitá hodnota* (tedy hodnota uvedená a pevně přiřazená k penězům a některým ceninám - podle § 25 odst. 1 písm. e zákona o účetnictví se jmenovitou

hodnotou ocení hotovostní prostředky v pokladně a v bance, poštovní známky apod.).

- při ocenění ke dni vykazání (k rozvahovému dni) se zpravidla použije jako oceňovací základna **reálná cena**. Aktivum či pasivum se tedy ocení tak, že se bude vycházet z jeho skutečného ekonomického potenciálu, z toho, jakou skutečnou ekonomickou hodnotu dané aktivum či pasivum má.

Jak již bylo opakovaně řečeno, oceňování patří k nejsložitějším a nejproblematictějším oblastem účetnictví. Z hlediska právní úpravy lze vše, co bylo řečeno k této účetní povinnosti, shrnout tak, že každá účetní jednotka je povinna ocenit svá aktiva a pasiva způsobem, který je upraven v části čtvrté zákona o účetnictví. Povinnost ocenit aktiva a pasiva se váže vždy nejméně ke dvěma okamžikům - k okamžiku nastání účetního případu a dále pak k okamžiku jeho účetního vykazání. Pro ocenění jednotlivých složek majetku a závazků je účetní jednotka povinna zvolit stanovenou oceňovací základnu, kterou může být zejména ocenění historickou cenou, ocenění běžnou cenou a ocenění skutečnou hodnotou. Z hlediska právní profese bude mít problematika oceňování zásadní význam zejména v oblasti fúzí a spojení (bude klíčovým východiskem pro stanovení kupní ceny podniku atp.) a v oblasti nakládání s obchodními podíly v obchodních společnostech.

5.3.10. povinnost inventarizovat majetek

Právní základ povinnosti inventarizovat majetek a pohledávky je nutno hledat jednak v obecné zásadě věrnosti a poctivosti účetnictví a v konkrétní podobě pak v ustanovení § 6 odst. 4 zákona o účetnictví.

Povinnost inventarizovat by bylo možno stručně vystihnout jako povinnost překontrolovat či revidovat údaje o majetku a závazcích a navazující povinnost vypořádat se se svými zjištěními.

Inventarizaci by bylo možno lehce zaměnit s pouhou inventurou (tedy provedením soupisu majetku a závazků). Inventura samotná je však jen jednou z částí inventarizace.

Inventarizaci lze z hlediska časového průběhu předepsaného ustanoveními § 29-30 zákona o účetnictví klasifikovat následujícím způsobem:

- a) samotná inventura (tzn. zjištění skutečného stavu veškerého majetku a závazků), a to
 - i) dokladová inventura
 - ii) fyzická inventura
- b) porovnání (tzn. porovnání výsledků inventury se stávající účetní evidencí);
- c) vypořádání inventarizačních rozdílů (tzn. zaúčtování manka či přebytku).

Budeme – li se držet časového hlediska, pak lze inventarizaci z poněkud jiného pohledu (totiž z pohledu celého účetního období) rozdělit ještě na inventarizaci periodickou a inventarizaci průběžnou. Periodická inventarizace se provádí vždy k okamžiku sestavení ať již řádné či mimořádné účetní závěrky, zatímco inventarizace průběžná se provádí vždy v období, stanoveném samotnou účetní jednotkou. Průběžná periodizace se však týká jen zásob (tedy jedné ze složek oběžného majetku) a výjimečně pak ještě dlouhodobého hmotného majetku v neustálém pohybu – tato forma inventarizace se tedy bude vyskytovat spíše u výrobních podniků než u podniků poskytujících služby.

Význam inventarizace pro právní profese lze spatřovat především v soudních a jiných právních řízeních. Inventarizace je totiž jasně uloženou kontrolní povinností a podle ustanovení § 29 odst. 3 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny prokázat provedení inventarizace po dobu 5 let po jejím provedení.

5.4. Zvláštní účetní povinnosti

Zvláštní účetní povinnosti lze vymezit ve vztahu k obecným účetním povinnostem především tím, že vyplývají z ustanovení obchodního zákoníku a týkají se pouze podnikatelů a pouze v některých dílčích aspektech pak navazují na úpravu v zákoně o účetnictví. Jde tedy o povinnosti vztahující se pouze k určitému kontextu: týkají se jen omezené skupiny účetních jednotek (podnikatelů) a pouze určitých okolností. Bylo by zřejmě vhodnější nazvat tuto skupinu spíše zvláštními účetními instituty charakteristickými pro podnikatele, neboť ne ve všech případech se jedná o povinnosti stricto sensu. V některých případech jde spíše o význam a smysl účetního institutu v oblasti obchodního práva než o konkrétní povinnost.

Cílem této části dizertační práce je soustředit se na tuto nejkonkrétnější rovinu vzájemných vztahů mezi účetnictvím a obchodním právem, tedy na ty případy, kdy je konkrétní povinnost účetněprávního charakteru upravena v přímo v obchodním zákoníku a zároveň lze pak nalézt přímou návaznost této účetní povinnosti na konkrétní ustanovení zákona o účetnictví.

5.4.1. Účetní výkazy a obchodní zákoník

V platné a účinné podobě obchodního zákoníku je takovýchto případů řada, přičemž naprostá většina z nich je upravena v první a druhé části obchodního zákoníku.

Typickým rysem těchto účetních povinností je, že do obchodního zákoníku byly vkládány až postupně jeho jednotlivými pozdějšími novelizacemi, k nimž docházelo v době, kdy naopak byla z obchodního zákoníku odstraněna obecná úprava základních účetních povinností.

Srovnáme-li obchodní zákoník v jeho znění platném a účinném k 1. 1. 1993 s jeho současnou podobou, je zřejmé, že v jeho dřívější podobě bylo zastoupení ryze účetních povinností (norem) daleko ojedinělejším jevem.

Obchodní zákoník v tehdejší podobě účetnictví sice respektoval (§ 39), ale do této oblasti fakticky nezasahoval a respektoval hranice obou zákonných úprav.

Změna tohoto statutu quo přicházela až postupně a lze konstatovat, že fakticky ji odstartovala velká novelizace obchodního zákoníku z roku 1996⁹⁰. V období následujícím po této novelizaci jako by se vývoj v oblasti začal obracet dvěma zcela protichůdnými cestami. Na straně jedné byla z obchodního zákoníku odstraněna obecná úprava účetnictví podnikatelů a bylo z ní ponecháno jen torzo, na straně druhé pak byla do různých ustanovení vkládána řada výsostně účetních práv a povinností. Jedná se zřejmě o další z projevů skutečně složitého problému vzájemného vymezení vztahu obchodního zákoníku a speciální účetní úpravy. Tato dvojkolejnost vývoje nasvědčuje tomu, že chápat obchodní zákoník jako úpravu čistě obchodněprávních institutů a povinností oproštěnou od jakékoliv zmínky o dalších bezprostředně navazujících odvětvích či úpravách je nereálné. Vždy bude z řady různých důvodů nutno do obchodního zákoníku vložit některá ustanovení, která svou povahou přesahují do oblasti účetnictví. Důkazem toho může být i skutečnost, že ani nově připravovaný obchodní kodex na této skutečnosti nemění nic.

Charakteristickým projevem účetněprávních povinností (ustanovení) zakotvených přímo samotným obchodním zákoníkem je to, že se objevují spíše nahodile, bez viditelného systému a na celé řadě různých míst. Je zřejmé, že se nejedná o ustanovení, která by byla do obchodního zákoníku vložena jednorázově s určitou předem promyšlenou strukturou a kompozicí. Spíše naopak jde o následná doplnění již existující úpravy, jejichž potřeba vznikla či se projevila až ex post a rovněž byla ex post řešena. Za této situace pak již byl

zákonodárce nucen respektovat stávající podobu a systematiku obchodního zákoníku, do které nebylo již možno zasahovat a tak se nová úprava vkládala tam, kde se jevila nejprůslešnější.

Jednotlivá konkrétní ustanovení se týkají především obchodních společností, a to jak společností osobních, tak i společností kapitálových, případně jsou společná oběma typům.

Příkladem účetního ustanovení společného oběma typům obchodních společností může být ustanovení § 65a obchodního zákoníku, podle něž jsou-li v účetnictví společnosti v aktivech vykazovány zřizovací výdaje jako dlouhodobý majetek, musí být tento majetek účetně odepsán nejpozději v průběhu pěti let od vzniku společnosti.

Příklad účetní povinnosti týkající se kapitálových společností může být ustanovení § 161d odst. 2 obchodního zákoníku, které stanoví: „Vykáže-li společnost vlastní akcie nebo zatímní listy v aktivech, musí vytvořit zvláštní rezervní fond ve stejné výši“.

Příkladem účetního ustanovení týkajícího se osobních společností může být ustanovení § 100 odst. 3 obchodního zákoníku, podle něž se při stanovení podílu komplementáře na ztrátě vychází z údajů zjištěných účetní závěrkou.

Ze všech výše uvedených účetních ustanovení se však jako nejrepresentativnější a nejilustrativnější z hlediska zvoleného předmětu této práce jeví ustanovení § 38i odst. 1 písm. c) obchodního zákoníku, na jehož základě se do sbírky listin obchodního rejstříku ukládají účetní výkazy.

⁹⁰ zákon č. 142/1996 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů

Jde o typický příklad ustanovení, které je obsaženo v obchodním zákoníku, avšak zároveň věcně obsahuje úpravu jednoznačně účetní, která je již z valné části obsažena přímo v zákoně o účetnictví (§ 21a zákona o účetnictví).

Zároveň se toto ustanovení obchodního zákoníku týká nejzásadnějších účetních výkazů, jejichž forma a obsah jsou upraveny zákonem o účetnictví. Znalost úpravy obsažené v zákoně o účetnictví je důležitým předpokladem pro posouzení předmětného ustanovení obchodního zákoníku a poskytuje zároveň ideální východisko pro seznámení se s obsahem a významem těchto účetních výkazů tak, aby následně mohl být posouzen a správně doceněn i jejich význam jako důkazního prostředku v čistě právních řízeních.

Právě ustanovení § 38i obchodního zákoníku může tedy jednak posloužit jako dobrý a ilustrativní příklad účetních ustanovení obsažených v obchodním zákoníku, a může zároveň být i východiskem pro další kapitolu této práce.

5.4.1.1. obecná úprava účetních povinností v oblasti obchodního rejstříku

Obchodní rejstřík je veřejným seznamem, do kterého se zapisují zákonem stanovené údaje týkající se podnikatelů a jeho hlavní úlohou je zprostředkovat veřejnosti přístup k údajům do něj zapisovaným.

Podobně jako jiné veřejné seznamy či registry je institutem sloužícím k zajištění pořádku a přehlednosti v právních vztazích – plní funkce informativní, korektivní a zajištění právní jistoty⁹¹.

Statutárním orgánům obchodních společností a družstev proto obchodní zákoník ukládá povinnost zajistit soulad stavu zápisů v obchodní rejstříku se

⁹¹ Holejšovský, J.: Obchodní rejstřík a další rejstříky vedené soudy, I. vydání. Praha: C.H.Beck, 2003, str. 8

skutečným stavem a pro případy nesplnění této povinnosti pak zavádí možnost zásahu (například § 200de o.s.ř.).

Integrální součástí obchodního rejstříku je i sbírka listin, do níž pak podle ustanovení § 38i odst. 1 písm. c) obchodního zákoníku zakládají i výroční zprávy, řádné, mimořádné a konsolidované účetní závěrky pokud nejsou součástí výroční zprávy, vyžaduje-li jejich vyhotovení obchodní zákoník nebo zvláštní právní předpis, návrh na rozdělení zisku a jeho končená podoba nebo vypořádání ztráty, nejsou-li součástí řádné účetní závěrky, zpráva auditora o ověření účetní závěrky; na listině obsahující rozvahu (bilanci) musí být uvedeny také identifikační údaje osob, které ji podle zákona ověřují.

Obdobné povinnosti pak vyplývají z ustanovení § 38j odst. 1 písm. a) obchodního zákoníku zahraničním osobám, jejich podnikům a organizačním složkám, u nichž se do sbírky listin zakládají účetní záznamy týkající se zahraniční osoby v souladu s povinností jejich kontroly, zpracování a zveřejnění podle právního řádu, jímž se zahraniční osoba řídí - jestliže taková právní úprava není v souladu s požadavky obchodního zákoníku a zvláštních právních předpisů, uloží se do sbírky listin také účetní záznamy, které se vztahují k činnosti organizační složky uvedené v § 38 i odst. 1 písm. c) obchodního zákoníku.

Ustanovení § 38i odst. 1 písm. c) obchodního zákoníku je sice ustanovením obchodního zákoníku, ale zcela evidentně zde ukládá povinnosti převážně charakteru účetního. Stanoví totiž povinnost zveřejnit účetní výkazy (respektive za striktního dodržení terminologie zákona o účetnictví souhrnné účetní záznamy) v jedné z mnoha forem, která je primárně zakotvena v zákoně o účetnictví (§ 21a zákona o účetnictví). Dále pak používá pro právní instituty upravené rovněž zákonem o účetnictví (názvy jednotlivých účetních výkazů totiž nejsou jen právně irelevantními termíny, ale jejich podoba, obsah i forma je upravena zákonem o účetnictví). Svým způsobem pak i dotváří obsah této

povinnosti tím, že stanoví zvláštní předpis o opatřování bilance identifikačním údajem auditora.

Zároveň se však toto ustanovení neomezuje jen na účetní výkazy (či souhrnné účetní záznamy).

Ačkoliv účetní výkazy tvoří valnou většinu skupiny dokumentů, které se zakládají do sbírky listin podle tohoto ustanovení, nejsou rozhodně dokumenty jedinými. Jedná se o širší skupinu, do níž byly zařazeny jednak dokumenty jednak ověřující správnost účetních výkazů (zprávy auditora) a jednak dokumenty, které se týkají již čistě obchodněprávních skutečností (rozdělení zisku či úhrada ztráty, ovládací vztahy).

5.4.1.2. Účetní výkazy a další dokumenty zakládáné do obchodního rejstříku podle § 38 odst. 1 písm. c) obch. z.

Citované ustanovení § 38i odst. 1 písm. c) obchodního zákoníku vymezuje rozsah listin zakládáných do sbírky listin obchodního rejstříku takto:

- výroční zprávy
- řádné, mimořádné a konsolidované účetní závěrky
- návrh na rozdělení zisku či úhradu ztráty a jeho konečná podoba
- návrh na vypořádání ztráty a jeho končená podoba
- zpráva auditora o ověření účetní závěrky
- zpráva o vztazích mezi propojenými osobami podle § 66 odst. 9 obch. zákoníku.

Jak již bylo naznačeno výše, jedná se o skupinu dokumentů, které jsou si příbuzné tím, že se týkají hospodaření podnikatele, ale liší se od sebe svým původem a svým charakterem.

Z větší části se jedná skutečně o účetní výkazy ve smyslu zákona o účetnictví. Do této skupiny lze bezesporu zařadit výroční zprávu a účetní závěrky. S jistou mírou nepřesnosti lze do této skupiny účetních výkazů zařadit i zprávu auditora o ověření účetní závěrky, která je sice upravena primárně zákonem o auditorech, ale která je přesto bezprostředně spojena s ověřovanou účetní závěrkou a lze ji tedy považovat za její integrální součást.

Další skupinou pak jsou listiny, které jsou primárně upraveny obchodním zákoníkem a vyhotovují se na jeho základě – k těmto listinám patří rozhodnutí o rozdělení zisku či úhradě ztráty a zpráva o vztazích mezi propojenými osobami.

5.4.1.3. Vymezení obsahu a povahy listin zakládáných do obchodního rejstříku

Výše uvedené rozvržení lze graficky znázornit takto:

§ 38i odst. 1 písm. c) obchodního zákoníku	
listiny podle zákona o účetnictví	listiny podle obchodního zákoníku
- výroční zpráva (§ 21 zákona o účetnictví)	- návrh na rozhodnutí o rozdělení zisku či úhradě ztráty (§ 192 odst. 1 obch. z. a další);
- řádná účetní závěrka (§ 18 odst. 1 zákona o účetnictví)	- rozhodnutí o rozdělení zisku či úhradě ztráty (§ 187 odst. 1 písm. f obch. zákoníku apod.);
- mimořádná účetní závěrka (§ 17 odst. 2 zákona o účetnictví)	
- konsolidovaná účetní závěrka (§ 22 zákona o účetnictví)	
- zpráva auditora o	

ověření účetní závěrky (§ 20 zákona o účetnictví)	- zpráva o vztazích mezi propojenými osobami (§ 66a odst. 9 obch. z.)
---	---

Z této skupiny listin věnujme pozornost listinám upraveným zákonem o účetnictví.

5.4.1.4. Výroční zpráva

Na prvním místě uvádí citované ustanovení obchodního zákoníku výroční zprávu. Právní úprava výroční zprávy je obsažena v ustanovení § 21 zákona o účetnictví.

a) subjekty povinné vyhotovit výroční zprávu

Ustanovení § 21 zákona o účetnictví upravuje na prvním místě okruh účetních jednotek, které jsou povinny výroční zprávu sestavovat. Okruh těchto subjektů je totožný s okruhem subjektů podléhajících povinnosti nechat ověřit účetní závěrku auditorem. Zúžíme-li tento okruh pouze na okruh podnikatelů, budou mít povinnost vyhotovit výroční zprávu tyto subjekty:

- **akciové společnosti**, které dosáhly které přesáhly alespoň jeden ze tří prahů (tzn. aktiva celkem vyšší než 400 mil. Kč, roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč anebo průměrný stav zaměstnanců více než 50);
- **společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, veřejné obchodní společnosti a družstva** přesahující alespoň 2 ze tří prahů

(tzn. aktiva celkem vyšší než 400 mil. Kč, roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč anebo průměrný stav zaměstnanců více než 50);

- **zahraniční osoby**, které na území České republiky podnikají a přesahují alespoň 2 ze tří prahů (tzn. aktiva celkem vyšší než 400 mil. Kč, roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč anebo průměrný stav zaměstnanců více než 50);
- **fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku**, pokud přesahují alespoň 2 ze tří prahů (tzn. aktiva celkem vyšší než 400 mil. Kč, roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč anebo průměrný stav zaměstnanců více než 50);
- **fyzické osoby, které podnikají na základě živnostenského oprávnění**, pokud přesahují alespoň 2 ze tří prahů (tzn. aktiva celkem vyšší než 400 mil. Kč, roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč anebo průměrný stav zaměstnanců více než 50);
- **fyzické osoby podnikající na základě jiného než živnostenského oprávnění**, pokud přesahují alespoň 2 ze tří prahů (tzn. aktiva celkem vyšší než 400 mil. Kč, roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč anebo průměrný stav zaměstnanců více než 50);
- **fyzické osoby, které provozují zemědělskou výrobu a jsou zapsány do evidence podle zvláštního předpisu**, pokud přesahují alespoň 2 ze tří prahů (tzn. aktiva celkem vyšší než 400 mil. Kč, roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč anebo průměrný stav zaměstnanců více než 50).

Veškeré výše uvedené subjekty mají tedy povinnost zpracovat výroční zprávu.

Zároveň je však třeba povšimnout si toho, že ne všechny z výše uvedených subjektů se musí nutně zapisovat od obchodního rejstříku. Zvláště u fyzických osob podnikajících podle živnostenského či jiného zákona se může vyskytnout situace, kdy daná osoba bude sice na jednu stranu splňovat zákonné podmínky pro povinné vyhotovení výroční zprávy, ale na straně druhé nebude subjektem zapisovaným do obchodního rejstříku. Nejenom z logiky věci, ale i z výslovného ustanovení § 21a odst. 1 zákona o účetnictví vyplývá, že takováto osoba samozřejmě nemá povinnost uložit výroční zprávu do sbírky listin a má pouze povinnost tuto listinu vyhotovit. Je tedy třeba odlišovat mezi povinností vyhotovit výroční zprávu podle § 21 zákona o účetnictví a povinností zveřejnit tuto výroční zprávu jejím uložením do sbírky listin obchodního rejstříku podle § 38i obchodního zákoníku.

Pozoruhodná v tomto smyslu je i úprava uvedená v již zmiňovaném § 21a zákona o účetnictví. Toto ustanovení totiž je z hlediska své povahy zrcadlovým obrazem ustanovení § 38i obchodního zákoníku. Obsahuje úpravu, která je sice zařazena do zákona o účetnictví, ale které odkazuje na ustanovení obchodního zákoníku o obchodním rejstříku.

b) význam a funkce výroční zprávy

Výroční zpráva je listinou, která jakoby zastřešovala a shrnovala další účetní výkazy. Pokud účetní knihy jsou východiskem a základem pro zpracování účetní závěrky, pak tentýž vztah v zásadě platí i o účetní závěrce a výroční zprávě – účetní závěrka je technickým podkladem a zdrojem dat pro výroční zprávu.

Funkce výroční zprávy vymezuje přímo zákon o účetnictví v § 21 odst. 1, v němž konstatuje, že účelem výroční zprávy je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky.

Funkcí výroční zprávy je tedy shrnout minulý hospodářský vývoj jak samotné účetní jednotky, tak i širšího tržního prostředí, v němž se pohybuje, a zároveň pak poskytnout určitý výhled na budoucí možný vývoj.

Z hlediska funkcí účetnictví pak lze výroční zprávu situovat spíše do oblasti externích funkcí. Je významným nástrojem pro skupinu vnějších uživatelů účetnictví. Právě proto bývá výroční zpráva někdy řazena i k marketingovým nástrojům⁹² a i praktická zkušenost je taková, že výroční zpráva svým zpracováním mnohdy skutečně připomíná spíše reklamní materiál než účetní, resp. právní listinu.

c) obsah výroční zprávy

Pokud jde o obsahové náležitosti, výroční zpráva je podrobně upravena v § 21 odst. 2 až 4 zákona o účetnictví.

Výroční zpráva obsahuje především účetní závěrku a zprávu auditora. Jak již bylo řečeno, účetní závěrka je datovým základem výroční zprávy a z ní výroční zpráva čerpá údaje především k popisu minulého hospodářského vývoje. Zpráva auditora je rovněž logickou a samozřejmou součástí výroční zprávy, neboť každá účetní jednotka, která je povinna vyhotovit výroční zprávu, je zároveň povinna nechat svou účetní závěrku ověřit auditorem a samotná účetní závěrka bez výroku o její úplnosti a správnosti by byla neúplná. Jestliže § 38i odst. 1 písm. c) obchodního zákoníku k většině povinně zveřejňovaných účetních výkazů dodává, že se do sbírky listin zakládají pouze „pokud nejsou součástí výroční zprávy“, je třeba mít na paměti právě to, že samostatně se účetní výkazy mohou objevit jen u těch účetních jednotek, které nemají účetní závěrku ověřenou auditorem (a nezpracovávají tedy ani výroční zprávu).

⁹² Bařinová, M.: Vyhodnocení a využití účetních výkazů, GRADA Publishing, as., 1. vydání, Praha 2005, str.

V ostatních případech pak samozřejmě účetní závěrka i zpráva auditora musí být nutně již součástí výroční zprávy.

Kromě již zmiňované výroční zprávy a zprávy auditora a pak samozřejmých identifikačních údajů účetní jednotky musí výroční zpráva obsahovat následující údaje:

- skutečnosti, které nastaly až po rozvahovém dni a které jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy (půjde zejména o okolnosti, které ještě v době schválení účetní závěrky nebyly známy a které mohou mít vliv na hodnocení vývoje společnosti – konkrétním příkladem může být právní moc rozhodnutí o zápisu cenného a unikátního patentu ve prospěch společnosti za situace, kdy zápis byl předmětem sporu a patentované řešení je významnou částí aktivit společnosti);
- o předpokládaném vývoji činnosti společnosti (jde o prognózu hospodářského vývoje společnosti, která vychází ze stávajících informací. Ohledně této prognózy jsou občas vyjadřovány pochybnosti o její vypovídací hodnotě a věrohodnosti⁹³. Domnívám se, že ne zcela oprávněně. Výroční zpráva totiž na rozdíl od jiných prohlášení a výroků společnosti není čistě marketingovým nástrojem, ale je především účetním výkazem, který podléhá právní úpravě zákona o účetnictví. Ta pak stanoví společností povinnost vést účetnictví správně, úplně a průkazně⁹⁴. Porušení této povinnosti má samozřejmě důsledky v rovině právní odpovědnosti. Z tohoto důvodu je tedy situace adresáta výroční zprávy snazší

⁹³ Bařinová, M.: Vyhodnocení a využití účetních výkazů, GRADA Publishing, a.s., .1. vydání, Praha 2005, str. 30: „Výroční zpráva se tedy, na rozdíl od účetní závěrky orientované výhradně na minulost, zabývá zčásti i budoucí perspektivou firmy, i když pochopitelně neprozrazuje detaily podnikatelských záměrů. Pozornost finančního analytika by se měla soustředit spíše na to, čemu se výroční zpráva vyhýbá, než to, co zdůrazňuje. Zásadním nedostatkem výročních zpráv však bývá absence negativních tendencí ve vývoji firem. Firma tedy negativní údaje ve výroční zprávě buď neuvádí vůbec nebo o nich hovoří, ale jen v omezené míře, přičemž jsou tyto informace skryty v záplavě dalších údajů.“

oproti situaci adresáta běžného „reklamního“ prohlášení společnosti.

- o aktivitách v oblasti životního prostředí a v oblasti pracovněprávních vztazích;
- o aktivitách v oblasti životního prostředí (výše dvě uvedené obsahové náležitosti výroční zprávy jsou důkazem toho, že ani v účetnictví se nelze zcela a úplně omezit na monetární kvantifikaci všech veličin a jevů. Některé účetní jevy jsou ve výjimečných případech prezentovány nikoliv tradiční účetní technologií, tedy v matematických jednotkách, ale ve formě běžného jazyka.)
- o tom, zda účetní jednotka má organizační složku podniku v zahraničí
- při používání investičních instrumentů dále údaje o metodách a cílech řízení rizik dané společnosti⁹⁵, včetně její politiky pro zajištění všech hlavních transakcí
- při používání investičních instrumentů dále údaje o cenových, úvěrových a likvidních rizicích a rizicích souvisejících s tokem hotovosti, kterým je účetní jednotka vystavená.

d) forma a jazyk výroční zprávy

⁹⁴ § 8 odst. 1 zákona o účetnictví

⁹⁵ v tomto ustanovení § 21 odst. 3 písm. a zákona o účetnictví si lze povšimnout zjevné terminologické nepřesnosti – zatímco ustanovení jako celek správně hovoří o účetních jednotkách (výroční zprávu totiž zpracovává velmi široká skupina účetních jednotek), dané ustanovení již hovoří pouze o společnostech. Míněny jsou společnosti obchodní, které však tvoří jen menší část jednotek podléhajících povinnosti zpracovat výroční zprávu.

Výroční zpráva vyžaduje písemnou formu. To vyplývá jednak z ustanovení § 33 odst. 2 zákona o účetnictví a jednak z ustanovení samotného § 38i obchodního zákoníku. Jak zákon o účetnictví, tak i obchodní zákoník již připouští písemnou formu v podobě technického záznamu na elektronickém datovém nosiči. Může zde přitom docházet k drobným nekonzistencím mezi úpravou obchodního zákoníku a úpravou zákona o účetnictví.

Zákon o účetnictví totiž v ustanovení § 33 odst. 2 rozlišuje mezi písemnou formou a technickou formou účetního záznamu, přičemž za písemnou formu považuje pouze a výhradně klasickou listinu a technickou formu v podobě záznamu na technickém datovém nosiči od této listinné podoby důsledně odlišuje. Jde však jen o záležitost terminologickou a lze se přiklonit k tomu, že písemná forma je zachována i tehdy, jsou-li „písmena“ zachycena nikoliv na papíře, ale na jiném médiu. V tomto smyslu je přesnější úprava obchodního zákoníku, která skutečně nerozlišuje písemnou formu a jinou formu a rozlišuje pouze podobu záznamu podle nosiče (§ 33 odst. 1 obchodního zákoníku). Každopádně přípustné je založit do sbírky listin obchodního rejstříku jak jako listinu, tak i jako elektronický soubor.

Pokud jde o jazyk předkládané listiny, zejména v případě zahraničních osob či zahraničních organizačních složek se může stát, že listina bude vyhotovena v jiném než českém jazyce. Do sbírky listin se však podle výslovné dikce obchodního zákoníku zakládá listina samotná. Tuto situaci řeší ustanovení § 38k obchodního zákoníku, který vytváří dva odlišné mechanismy: jednak mechanismus pro listiny vyhotovené v některém úředním jazyce ES či EHS a jednak mechanismus pro listiny vyhotovené v jiném jazyce.

V obou případech zákon v ustanovení § 38k odst. 2 požaduje překlad takovýchto listin do českého jazyka. V případě listin vyhotovených v úředním jazyce ES postačí překlad neověřený, v případě listin v jiném jazyce je nutné úřední ověření překladu. Založení překladu však není povinností subjektu,

jestliže mu rejstříkový soud sdělí, že takovýto překlad nepožaduje (§ 38k odst. 3 obchodního zákoníku). Dřívější úprava (tzn. úprava předcházející zákonu č. 79/2006 Sb.) byla méně efektivní – podnikatel mohl vyčkávat do doby, než mu takovou povinnost soud pravomocně uloží. Jednalo se zjevně o další z důsledků ne zcela adekvátní transpozice norem komunitárního práva do českého právního předpisu. Srovnáme-li například toto ustanovení v jeho dřívější podobě s odpovídajícím transpozičním ustanovením německého obchodního zákoníku, jímž je § 329 odst. 3, zjistíme, že německý přístup je ve svých důsledcích zcela odlišný, neboť se stanoví, že „soud může v jednotlivých případech požadovat předložení překladu do německého jazyka“ (...kann das Gericht im Einzelfall die Vorlage einer Übersetzung in die deutsche Sprache verlangen“). To je ovšem něco zcela jiného, než soudní řízení („rozhodování“) o uložení povinnosti pořídit překlad.

5.4.1.5. Účetní závěrka (bilanční právo)

Bude-li ustanovení obchodního zákoníku poměřováno frekvencí výskytu účetních pojmů, zjistíme, že pojem účetní závěrka bude jednoznačně dominovat. Oblast právní úpravy účetní závěrky bývá někdy označována pojmem bilanční právo⁹⁶.

Účetní závěrka je zásadním účetním výkazem, k němuž obchodní zákoník váže celou řadu povinností a institutů. Z tohoto důvodu je samozřejmé, že účetní závěrka bude nutně vždy zakládána také do sbírky listin obchodního rejstříku.

Povinnost sestavit účetní závěrku je účetním jednotkám uložena ustanovením § 6 odst. 4 zákona o účetnictví. Podoba účetní závěrka je vymezena v ustanovení § 18 odst. 1 zákona o účetnictví, z něž vyplývá, že jde o nedílný celek, který je tvořen nejméně rozvahou, výkazem zisku a ztráty a přílohou a který se sestavuje v případech stanovených na jiných místech zákona o účetnictví. Technicky vzato

⁹⁶ Dědič, J., Čech, P. Obchodní právo po vstupu ČR do EU, Praha: Bova polygon, 2005, str. 124

je pak účetní závěrka souhrnným účetním záznamem (§ 4 odst. 11 zákona o účetnictví).

Účetní závěrka je tedy podle výše uvedeného účetním výkazem, který se skládá z nejméně tří podřízených účetních výkazů (bilance, výsledovky a přílohy). Každá z těchto částí eviduje jiné skutečnosti a poskytuje jiný úhel pohledu.

Účetní závěrka integruje a zevšeobecňuje účetní zápisy provedené v účetních knihách. Je jejich shrnutím a zobecněním. Pracuje tedy klasickou účetní technologií, která je založena na číselném vyjádření, v odůvodněných případech doplněném slovním komentářem (v příloze).

Pohled, který poskytuje účetní závěrka jako celek, je pohledem statickým. Účetní závěrka hodnotí stav hospodaření účetní jednotky, a to k určitému okamžiku, označovanému jako rozvahový den. Pokud bychom chtěli získat dynamický pohled (tedy zjistit vývoj hospodaření účetní jednotky), je nutno účetní závěrku srovnat s účetní závěrkou za předcházející účetní období.

a) Funkce a význam účetní závěrky

Účetní závěrka je nejzásadnějším účetním výkazem. Její význam tkví v tom, že zabezpečuje jak externí, tak i interní funkce účetnictví.

Účetní závěrka jakýmsi mezistupněm mezi podrobnými údaji v účetních knihách, které samy sobě nemají vypovídací hodnotu, a mezi naopak velmi obecnou a ne tolik exaktní výroční zprávou.

Podobně jako v ostatních případech, i ve vztahu k účetní závěrce můžeme její funkce sledovat odděleně, tedy zvlášť funkce externí (zaměřené navenek, mimo společnost, vůči externím subjektům) a zvlášť funkce interní (zaměřené dovnitř obchodní společnosti, na její společníky, členy jejích orgánů atd.).

Ze zmiňovaných externích funkcí účetní závěrky je třeba jmenovitě uvést její zcela zásadní význam v oblasti správy daní, zejména pak daně z příjmu.

Výpočet daně z příjmu (resp. daně z příjmu osob samostatně výdělečně činných a daně z příjmu právnických osob) je totiž založena na prokázání příjmů a výdajů, zdaňovací období je totožné s účetním obdobím a účetní závěrka eviduje příjmy a výdaje ve výsledovce. Samotná výsledovka ale neeviduje příjmy a zejména výdaje způsobem, který plně respektoval účetní legislativu. Ve výsledovce mohou být zachyceny nejenom výdaje daňově uznatelné, ale i výdaje daňově neuznatelné., Je tedy vždy třeba rozlišovat mezi příjmy a výdaji daňově uznatelnými a účetními. K prokázání daňově uznatelných výdajů (tedy k očištění účetních výdajů od výdajů daňově neuznatelných) slouží daňové přiznání. Nejužší vazba je tedy mezi daňovým přiznáním a účetní závěrkou.

Další významnou externí funkcí účetní závěrky je funkce informačního prostředku pro společníky obchodních společností, které jsou dotčeny fúzí. Základním ustanovením v tomto smyslu je ustanovení § 220d odst. 2 písm. b až d) obchodního zákoníku, které sice upravuje fúze akciových společností, ale které se použije „*přiměřeně*“ na fúze všech ostatních osobních i kapitálových společností (odkazuje na něj totiž jak ustanovení § 92a odst. 1 obchodního zákoníku ve vztahu k veřejné obchodní společnosti, tak i zprostředkovaně, cestou přes již zmiňovaný § 92a obchodního zákoníku i ustanovení § 104a odst. 1 obchodního zákoníku o fúzích komanditních společností, tak i konečně ustanovení 153b obchodního zákoníku upravující fúze společností s ručením omezeným). Ono zásadní ustanovení § 220d odst. 2 písm. a) až c) obchodního zákoníku lze tedy zobecnit takto:

- všem společníkům každé obchodní společnosti podílející se na fúzi musí být alespoň měsíc před schvalováním fúze dány k dispozici:

- a) účetní závěrky všech společností účastnících se fúze, a to za období předcházejících 3 let (nikoliv účetních období!);
- b) zprávy auditorů ke všem těmto účetním závěrkám, by-li li auditorem ověřeny;
- c) konečné účetní závěrky všech zúčastněných společností a zahajovací rozvaha nástupnické společnosti;
- d) zpráva auditora o těchto účetních závěrkách, resp. i o zahajovací bilanci;
- e) mezitímní účetní závěrka a zpráva auditora k ní, pokud konečné účetní závěrky zúčastněných společností byly sestaveny k rozvahovému dni předcházejícímu o více než 6 měsíců den vyhotovení smlouvy o fúzi.

Je tedy zřejmé, že účetní závěrky společností účastnících se fúzí jsou dány k dispozici všem společníkům všech zúčastněných společností a jsou tedy významným prostředkem (vedle zpráv orgánů, znalců a dalších) k zajištění informací o jejich stavu.

V podobném rozsahu a smyslu funguje účetní závěrka v případech rozdělení společností se vznikem nových společností. V těchto případech musí být podle § 220t odst. 2 obchodního zákoníku akcionářům (společníkům) zanikající společnosti předložena na valné hromadě jak účetní závěrka zanikající společnosti, tak i zahajovací rozvahy nově vznikajících společností. Na toto ustanovení obchodního zákoníku pak opět řetězově odkazují ustanovení upravující rozdělení dalších druhů obchodních společností (konkrétně viz např. § 153 odst. 1 obch. zákoníku ve vztahu ke společnosti s ručením omezeným) a jde tedy opět o ustanovení týkající se všech obchodních společností.

Pokud jde o funkce interní, k jejich zajištění slouží jednak obecná ustanovení o právech společníků jednotlivých druhů obchodních společností, k nimž vždy náleží právo nahlížet do účetní závěrky (např. § 122 odst. 2 obchodního

zákoníku) a dále pak řada speciálních ustanovení obsahujících úpravu některých zvláštních interních funkcí.

V rámci interních funkcí je účetní závěrka zásadním prostředkem a podkladem pro rozhodnutí o rozdělení zisku či úhradě ztráty. Pro účely těchto rozhodnutí u jednotlivých druhů obchodních společností je účetní závěrka zmiňována buď výslovně, anebo její relevance vyplývá z dalších ustanovení.

Tuto konkrétní interní funkci účetní závěrky lze tedy shrnout tak, že účetní závěrka je jak v případě osobních, tak v případě kapitálových obchodních společností podkladem pro rozhodnutí o způsobu, jakým společnost naloží s hospodářským výsledkem vykázaným ve výkazu zisku a ztráty. V případě obchodních společností kapitálových je proto účetní závěrka podrobena formalizovanému schvalovacímu řízení v rámci jednání vlné hromady a je podrobena kontrole ze strany dozorčí rady. V případě obchodních společností osobních je účetní závěrka rovněž schvalována, samotné řízení je však méně formální a méně institucionalizované.

Obdobné interní funkce plní účetní závěrka i při rozhodování o naložení s majetkem zanikající společnosti.

V těchto případech nejde o rozhodování o výsledku hospodaření, ale o rozhodování o nakládání s celým majetkem, tj. se všemi aktivy a pasivy vykázanými účetní jednotkou (zanikající obchodní společností).

Za tímto účelem se podle ustanovení § 74 odst. 1 obchodního zákoníku sestavuje zahajovací likvidační účetní rozvaha (připomeňme, že rozvaha je součástí účetní závěrky) a ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku se sestavuje účetní závěrka (§ 75 odst. 1 obchodního zákoníku). V tomto případě účetní závěrka slouží zejména potřebám likvidátora k realizaci majetku zanikající společnosti a k sestavení návrhu na rozdělení likvidačního

zůstatku, a dále pak společníkům zanikající společnosti pro posouzení správnosti rozdělení likvidačního zůstatku.

V podobném smyslu slouží účetní závěrka i jako nástroj pro vypořádání obchodního podílu společníka obchodní společnosti za trvání společnosti. V tomto případě je třeba stanovit výši jeho vypořádacího podílu, k čemuž opět slouží účetní závěrka (§ 61 obchodního zákoníku).

Další interní funkcí účetní závěrky je funkce nástroje obchodního vedení obchodních společností.

Tato funkce není výslovně upravena. Z příslušných ustanovení obchodního zákoníku vyplývá pouze to, komu je u jednotlivých druhů obchodních společností svěřeno obchodní vedení. Podle respektovaného výkladu⁹⁷ směřuje obchodní vedení dovnitř společnosti a jde při něm o řízení společnosti včetně rozhodování o podnikatelských záměrech.

Většina ustanovení upravujících oprávnění k obchodnímu vedení je navíc systematicky zařazena do stejného oddílu, který upravuje i povinnost toho orgánu, kterému je svěřeno obchodní vedení, zajistit rovněž i vedení účetnictví (viz např. § 134, které přiznává právo obchodního vedení s.r.o. jednatelem, a § 135 stanoví jednatelem povinnost zajistit vedení účetnictví). Účetní závěrku lze tedy považovat za součást nástrojů obchodního vedení. V tomto smyslu pak slouží účetní závěrka vnitřním potřebám obchodních společností a je určena zejména statutárním orgánům a dalším osobám oprávněným k obchodnímu vedení.

V podobném smyslu je pak účetní závěrka u kapitálových obchodních společností i nástrojem kontroly obchodního vedení a jeho výsledků. U akciových společností je tomu tak vždy, neboť akciové společnosti povinně zřizují dozorčí radu a dozorčí rada podle § 197 je oprávněna nahlížet do všech

⁹⁷ Štenglová, I. Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 6. vydání. Praha: C.H. Beck, 2001, str. 346

dokladů včetně účetních závěrek společnosti. Podle ustanovení § 198 pak dozorčí rada přezkoumává účetní závěrku a předkládá své vyjádření valné hromadě. U společností s ručením omezeným se tak stává pouze tehdy, je-li dozorčí rada zřízena, nicméně poté je již rozsah oprávnění v zásadě zcela stejný jako u akciové společnosti a vyplývá z ustanovení § 138 odst. 1 písm. c) a odst. 2 obchodního zákoníku.

K externím funkcím účetní závěrky bychom mohli dále řadit i funkci informačního prostředku pro znalce zpracovávající znalecké posudky či zprávy – konkrétně pro znalce pro fúzi zpracovávajícího zprávu o přezkoumání návrhu smlouvy o fúzi (§ 220c odst. 6 obchodního zákoníku) a pro znalce zpracovávajícího znalecký posudek o hodnotě nepeněžitého vkladu v podobě vkladu podniku (§ 59 odst. 6 obchodního zákoníku). V těchto případech slouží účetní závěrka znalcům pro účely zpracování znaleckých posudků.

Celou tuto pasáž o funkcích účetní závěrky lze tedy shrnout s tím, že účetní závěrka je zásadním účetním výkazem, který plní jednak interní funkce účetnictví (tedy funkce směřující dovnitř – v tomto smyslu je účetní závěrka nástrojem pro rozhodnutí o hospodářském výsledku, pro rozhodnutí o vypořádání majetku, pro obchodní řízení a pro kontrolu obchodního vedení, a je nástrojem sloužícím zejména společníkům, členům statutárních a dalších orgánů obchodních společností) a dále pak plní funkce externí (tedy zaměřené navenek – v tomto smyslu je nástrojem pro stanovení daňového základu, nástrojem pro informování společníků jiných společností zúčastněných na fúzi či nástrojem pro znalecké zkoumání a je určena subjektům stojícím mimo samotné obchodní společnosti).

b) Druhy účetních závěrek

Ve výše uvedeném textu byl pro zjednodušení většinou používán souhrnný pojem „účetní závěrka“ i na těch místech, kde obchodních zákoník vyjmenovává a rozlišuje různé druhy.

Stakto použitým souhrnným označením se však nelze spokojit, neboť nevystihuje specifické rysy jednotlivých účetních závěrek.

Pro účely ustanovení § 38i odst. 1 písm. c obchodního zákoníku by postačovalo uvést a rozlišovat řádnou, mimořádnou a konsolidovanou účetní závěrku. Další ustanovení obchodního zákoníku (§ 61 odst. 2 obchodního zákoníku) se pak týká mezitímní účetní závěrky a lze nalézt i ustanovení, která se týkají jen některých obsahových složek (částí) účetní závěrky - například ustanovení § 74 odst. 1 obchodního zákoníku uvádí spojení „zahajovací účetní rozvaha“.

Přihlédneme-li zároveň k úpravě obsažené v zákoně o účetnictví, můžeme rozlišovat tyto druhy účetních závěrek:

- a) z časového hlediska (z hlediska rozvahového dne):
 - řádná účetní závěrka;
 - mezitímní účetní závěrka;
 - mimořádná účetní závěrka;

- b) z hlediska počtu účetních jednotek:
 - samostatná účetní závěrka;
 - konsolidovaná účetní závěrka;

- c) z hlediska rozsahu:
 - účetní závěrka v plném rozsahu;
 - účetní závěrka ve zjednodušeném rozsahu.

Jednotlivé výše uvedené druhy účetních závěrek mají následující charakteristické rysy a znaky.

b.1 Druhy účetních závěrek podle časového hlediska

V rámci této skupiny je rozhodujícím kritériem okamžik, ke kterému jsou účetní závěrky sestaveny. Podle tohoto okamžiku pak můžeme rozlišovat účetní závěrky na řádné, mimořádné a mezitímní.

Řádná účetní závěrka

Řádnou účetní závěrkou je ta účetní závěrka, kterou sestavuje účetní jednotka k poslednímu dni účetního období (§ 19 odst. 1 zákona o účetnictví). Literatura tento druh účetní závěrky někdy označuje za závěrku roční⁹⁸. Označení „řádná“ tedy neznamena, že by tento druh účetní závěrky byl na rozdíl od jiných druhů nějakým právem formalizovaným postupem schválen či že by rozsah údajů v této účetní závěrce byl úplnější než u ostatních. Nejedná se o žádný kvalifikovaný druh účetní závěrky, uvedené označení předznamenává pouze to, že se jedná o účetní závěrku pravidelnou, sestavenou nikoliv v mimořádné situaci, ale na konci běžného účetního období.

Zákon o účetnictví ukládá v ustanovení § 19 odst. 1 povinnost účetní jednotce sestavit řádnou účetní závěrku k rozvahovému dni, jímž je v tomto případě poslední den účetního období. Který den je posledním dnem účetního období záleží na tom, zda účetní jednotka ztotožňuje účetní období s kalendářním rokem anebo zda se řídí rokem hospodářským, jak jí to umožňuje ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví. V prvním případě je situace jednoduchá a rozvahovým dnem je poslední den daného kalendářního roku. Ve druhém uvedeném případě je situace složitější. Hospodářský rok je zpravidla využíván u těch účetních jednotek, jejichž činnost je úzce provázána se sezónními vlivy⁹⁹ (např. cukrovary či zemědělské podniky) a dále v případech účetních jednotek, které jsou součástí koncernu zahraniční osoby, která sama ve svém účetnictví

⁹⁸ Kovanicová, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, Praha: Bova Polyglon, 2003, s. 357

uplatňuje hospodářský rok, ať již podle předpisů domovského státu anebo podle svého rozhodnutí. Hospodářským rokem je období po sobě nepřetržitě jdoucích dvanáct měsíců, které začíná jiným měsícem než je leden. Rozvahovým dnem hospodářského roku je pak poslední den dvanáctého měsíce od počátku účetního období.

Mimořádná účetní závěrka

V průběhu hospodářské činnosti podniku se může vyskytnout celá řada situací, v jejichž důsledku je nutno uzavřít účetní knihy a zjistit účetní stav hospodaření a jmění. Charakteristickým znakem těchto situací pak je to, že se neshodují s posledním dnem hospodářského či kalendářního roku, neboť jejich nastání je zcela nahodilé a nepředvídatelné, anebo je sice předvídatelné, ale z různých důvodů neslučitelné s posledním dnem roku.

Nástrojem ke zjištění stavu hospodaření a jmění k okamžiku nastání této mimořádné situace je mimořádná účetní závěrka. Obsahově se opět neliší od účetní závěrky řádné, liší se od ní rozvahovým dnem, jímž podle § 17 odst. 2 zákona o účetnictví může být:

- den předcházející dni vstupu do likvidace;
- den zrušení bez likvidace;
- den předcházející dni, ke kterému nastanou účinky prohlášení konkursu,
- den předcházející dni, ke kterému nastanou účinky povolení vyrovnání,
- den předcházející dni, ke kterému nastanou účinky potvrzení nuceného vyrovnání,
- den, kterým nastanou účinky potvrzení vyrovnání,
- den, ke kterému nastanou splnění nuceného vyrovnání,

⁹⁹ Louš, F.: Zákon o účetnictví v praxi, Grada Publishing, a.s., Praha 2004, 2. aktualizované vydání, str. 15

- den, ke kterému nastanou účinky zrušení konkursu,
- den, který je zvláštním právním předpisem stanoven pro uzavření účetních knih a sestavení účetní závěrky.

Ve všech těchto případech sestaví účetní jednotka mimořádnou účetní závěrku, která se od řádné účetní závěrky liší jen okolnostmi, které daly k jejímu sestavení impuls.

Mezitímní účetní závěrka

Mezitímní účetní závěrka je upravena v ustanovení § 19 odst. 3 zákona o účetnictví. Jak již název nasvědčuje, tato účetní závěrka nemá za cíl podat konečný přehled o stavu majetku a hospodaření, ale má za cíl vystihnout jej pouze k určitému okamžiku časově ležícímu v období před řádnou či mimořádnou účetní závěrkou. Od řádné a mimořádné účetní závěrky se liší tím, že účetní jednotka v tomto případě vůbec neprovádí formální uzavření účetních knih. To znamená, že veškeré účty účetní jednotky zůstávají i nadále otevřeny, provádí se do nich zápisy a účetní případy nejsou uzavřeny. Významně je omezen i rozsah inventarizace, která v případě mezitímní účetní závěrky nevyžaduje fyzickou inventuru.

Pokud jde o situace, v jejichž důsledku je nutno sestavit mezitímní účetní závěrku, zákon o účetnictví odkazuje na "případy, kdy to vyžadují zvláštní právní předpisy". V rozsahu této disertační práce můžeme uvést zejména tyto případy, stanovené obchodním zákoníkem:

- při stanovení výše vypořádacího podílu společníka podle § 61 odst. 2 obchodního zákoník;
- při zrušení rozhodnutí o vstupu společnosti do likvidace (§ 68 odst. 9 obchodního zákoníku)

- při změně právní formy společnosti (§ 69d odst. 6 obchodního zákoníku);
- při fúzích (§ 220d odst. 3 písm. d obchodního zákoníku);
- při zvyšování základního kapitálu z vlastních zdrojů akciové společnosti nebo s.r.o. (§ 144 a § 208 odst. 1 obchodního zákoníku).

b.2 Účetní závěrky podle počtu zohledněných účetních jednotek

V rámci této skupiny lze účetní závěrky rozlišovat podle toho, jak velký počet účetních jednotek zahrnují.

Samostatná účetní závěrka

Zákon o účetnictví vymezuje v ustanovení § 1 odst. 2 jednotlivé účetní jednotky a těm pak ukládá v ustanovení § 6 odst. 4 povinnost sestavit účetní závěrku. Ve většině případů se tato účetní závěrka týká pouze hospodaření této konkrétní samostatné účetní jednotky a nezohledňuje hospodaření ostatních na ní nezávislých účetních jednotek. V těchto případech, které v současné době stále ještě převažují, se jedná o samostatnou účetní závěrku, která plní interní i externí funkce pouze ve vztahu k dané účetní jednotce. Jde o účetní závěrku jediného subjektu (jediné obchodní společnosti či jediného podnikatele).

Konsolidovaná účetní závěrka

Konsolidace byla již popsána na jiném místě této práce podrobněji. Právní úprava konsolidace vychází z ustanovení § 22 zákona o účetnictví. Konsolidovaná účetní závěrka se netýká pouze účetní jednotky, která ji zpracovává, ale informuje i hospodaření dalších účetních jednotek zahrnutých do konsolidačního celku. Zahrnuje tedy více účetních jednotek než sebe samu. Konsolidovaná účetní závěrka je jedním z prostředků ochrany společníků a věřitelů konsolidující účetní jednotky.

Zákon o účetnictví vymezuje v ustanovení § 1 odst. 2 jednotlivé účetní jednotky a těm pak ukládá v ustanovení § 6 odst. 4 povinnost sestavit účetní závěrku. Ve většině případů se tato účetní závěrka týká pouze hospodaření této konkrétní samostatné účetní jednotky a nezohledňuje hospodaření ostatních na ní nezávislých účetních jednotek. V těchto případech, které v současné době stále ještě převažují, se jedná o samostatnou účetní závěrku, která plní interní i externí funkce pouze ve vztahu k dané účetní jednotce. Jde o účetní závěrku jediného subjektu (jediné obchodní společnosti či jediného podnikatele).

Konsolidovaná účetní závěrka

Konsolidace byla již popsána na jiném místě této práce podrobněji. Právní úprava konsolidace vychází z ustanovení § 22 zákona o účetnictví. Konsolidovaná účetní závěrka se netýká pouze účetní jednotky, která ji zpracovává, ale informuje i hospodaření dalších účetních jednotek zahrnutých do konsolidačního celku. Zahrnuje tedy více účetních jednotek než sebe samu. Konsolidovaná účetní závěrka je jedním z prostředků ochrany společníků a věřitelů konsolidující účetní jednotky.

Z tohoto důvodu musí být konsolidovaná účetní závěrka doprovázena i konsolidovanou výroční zprávou (§ 22 odst. 6 zákona o účetnictví).

Podoba a obsah konsolidované účetní závěrky obchodních společností se řídí ustanovením hlavy třetí vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví. Z hlediska posouzení vztahů mezi mateřskou společností a společnostmi dceřinnými je klíčovou částí konsolidované účetní závěrky její příloha, která musí obsahovat zejména:

- a) výši odměn vyplacených za účetní období jak v peněžní, tak i v nepeněžní formě osobám, které jsou statutárním orgánem, členům statutárních nebo jiných řídicích a dozorčích orgánů, jakož i výši vzniklých nebo sjednaných penzijních závazků bývalých členů vyjmenovaných orgánů, s uvedením úhrnu za každou kategorii,

b) výši záloh, půjček a ostatních pohledávek poskytnutých osobám, které jsou statutárním orgánem, členům statutárních nebo jiných řídicích a dozorčích orgánů s uvedením úrokové sazby, hlavních podmínek a jakýchkoliv splatných částek, výši poskytnutých záruk, s uvedením úhrnu za každou kategorii,

c) změny pořizovacích cen a zůstatkových cen dlouhodobého majetku v porovnání s minulým účetním obdobím v souvislosti s kursovým přepočtem účtů konsolidovaných účetních jednotek se sídlem v zahraničí, které vedou účetnictví v cizí měně, nejméně podle jednotlivých druhů tohoto majetku,

d) podíl na výsledku hospodaření samostatně nebo společně ovládané nebo řízené osoby a osoby pod podstatným vlivem, jejíž cenné papíry nebo účasti byly pořízeny konsolidující účetní jednotkou v průběhu účetního období, vztahující se k období od pořízení do konce účetního období platného pro konsolidující účetní jednotku,

e) zisky a ztráty z titulu prodeje zásob a dlouhodobého majetku mezi účetními jednotkami konsolidačního celku odděleně za jednotlivé účetní jednotky,

f) počet a jmenovitou hodnotu podílů v tuzemsku a v zahraničí podle jednotlivých druhů a emitentů a přehled o finančních výnosech plynoucích z vlastnictví těchto podílů souhrnně za účetní jednotky konsolidačního celku v tržní hodnotě,

g) komentář a zdůvodnění ke změně vlastního kapitálu konsolidovaného celku mezi dvěma konsolidacemi, zejména v případě změny rozsahu konsolidačního celku a vypořádání cenných papírů a podílů vydaných

konsolidující účetní jednotkou v držení konsolidovaných účetních jednotek,

h) komentář k informacím o cenných papírech a podílech uvedených do ekvivalence, pohledávkách a závazcích po lhůtě splatnosti, pohledávkách a závazcích k účetním jednotkám konsolidačního celku s dobou splatnosti delší než pět let, pohledávkách a závazcích krytých podle zástavního práva nebo věcného břemene s uvedením povahy a formy tohoto zajištění pro případ nesplacení,

i) způsob stanovení reálné hodnoty příslušného majetku a závazků, popis použitého oceňovacího modelu při ocenění cenných papírů a derivátů reálnou hodnotou, změny reálné hodnoty včetně změn v ocenění podílu ekvivalencí podle jednotlivých druhů finančního majetku a způsob jejich zaúčtování; pokud nebyl cenný papír, podíl a derivát oceněn reálnou hodnotou nebo ekvivalencí, uvede účetní jednotka důvody a případnou výši opravné položky,

j) souhrnnou výši případných dalších závazků, které nejsou uvedeny v konsolidované rozvaze,

k) výnosy z běžné činnosti rozvržené podle hlavních činností konsolidačního celku v členění na tuzemsko a zahraničí.

b.3 Účetní závěrky rozlišené podle rozsahu

Důsledkem zrušení donedávna existujícího rozlišení účetnictví na jednoduché a podvojně a postupně stále složitější právní úpravy podvojněho účetnictví bylo i to, že některé menší účetní jednotky by mohly čelit významným problémům při zajištění podvojněho účetnictví v úplném zákonem stanoveném rozsahu, aniž by tento rozsah byl pro jejich účely i pro účely společnosti nezbytný.

Z tohoto důvodu připouští zákon v ustanovení § 9 možnost vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Jde o totéž ustanovení, které v minulosti upravovalo vedené jednoduchého účetnictví. Ve vztahu k obchodním společnostem lze konstatovat, že účetnictví ve zjednodušeném rozsahu u nich nepřípadá v úvahu. Vždy budou povinny vést účetnictví v rozsahu plném.

Naproti tomu ti podnikatelé, kteří jsou fyzickými osobami a nemají povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem, jsou oprávněni vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Účetní závěrka v plném rozsahu

Účetní závěrku v plném rozsahu zpracovávají všechny obchodní společnosti a dále ti podnikatelé - fyzické osoby, kteří nepodléhají povinnému ověření auditorem (§ 9 odst. 5 zákona o účetnictví).

Paradoxem tohoto ustanovení je fakt, že obchodní společnost bude povinna vyhotovit účetní závěrku v plném rozsahu i tehdy, když je její majetek, obrat i počet zaměstnanců jen zlomkem hodnot dosahovaných podnikatelem - fyzickou osobou, který ale bude oprávněn vyhotovit účetní závěrku jen ve zjednodušeném rozsahu. Důvod uváděný důvodovou zprávou zákona o účetnictví je ten, že jde o transpozici směrnice Rady č. 78/660/EHS ze dne 25. července 1978, odvozená od čl. 54 (3) (g) Smlouvy ES, o ročních účetních závěrkách některých druhů společností. Směrnice byla publikována v úředním věstníku v řadě L, částce 222 dne 14. 8. 1978.

Účetní závěrka ve zjednodušeném rozsahu

Účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu sestavují podnikatelé, kteří jsou fyzickými osobami a nejsou povinni mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Zjednodušený rozsah znamená, že se v dílčích výkazech účetní závěrky uvádí méně podrobné členění jednotlivých položek. Toto zjednodušení nevyplývá přímo ze zákona o účetnictví, ale až z vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví, která rozsah zjednodušení podrobně stanovuje v § 3 odst. 7. Rozsah zjednodušení spočívá v tom, že v rozvaze se neuvádí podrobné rozlišení jednotlivých složek aktiv a pasiv a uvádí se pouze obecné druhové rozlišení, ve výsledovce se nesledují zvlášť kategorie podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem, výnosů z jiných dlouhodobých cenných papírů a podílů a výnosů z ostatního dlouhodobého finančního majetku a nesledují se zvlášť kategorie splatné a odložené daně z příjmů.

b) **Obsah účetní závěrky**

Je obecně respektovanou skutečností, že právní regulace postupně upouští od rigidní formální úpravy účetní závěrky a směřuje spíše k většímu důrazu na věcný obsah a jeho správnost a relevanci. Tento vývoj by bylo možné označit za postupnou ztrátu významu formy a vzrůst významu obsahu. Účetní jednotky tedy postupně dostávají větší míru volnosti při volbě optimální podoby účetní závěrky¹⁰⁰.

Podle ustanovení § 18 odst. 1 zákona o účetnictví má účetní závěrka tyto základní obsahové složky:

a) **obligatorní**

- základní identifikační údaje účetní jednotky, za kterou je účetní závěrka zpracována;
- podpisový záznam statutárního orgánu;
- rozvaha (bilance);
- výkaz zisku a ztráty;

b) **fakultativní:**

¹⁰⁰ příklady tohoto vývoje např. Kovanicková, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, str. 358

- přehled o peněžních tocích (do 1.1.2002 se jednalo o obligatorní součást účetní závěrky) ;
- přehled o změnách vlastního kapitálu.

Ačkoliv se (jak nasvědčuje výše uvedený výčet obsahových složek) účetní závěrka rozbíjí do celé řady dílčích částí a složek, přesto jí je třeba ve smyslu § 18 odst. 1 chápat jako nedílný celek. Jednotlivé výkazy oddělené od sebe nemají vypovídací schopnost a pouze účetní závěrku kompletní (tedy obsahující veškeré výše uvedené obligatorní obsahové náležitosti a ty z fakultativních, které se účetní jednotka rozhodla využít) lze považovat za účetní závěrku správnou (§ 8 odst. 2 zákona o účetnictví) a úplnou (§ 8 odst. 3 zákona o účetnictví).

5.5.1. Dosahování zisku jako definiční znak podnikání (§ 2 obchodního zákoníku)

Ustanovení § 2 obchodního zákoníku vymezuje zisk jako jeden z definičních znaků podnikání, neboť mimo jiné stanoví, že podnikáním je *činnost prováděná za účelem dosahování zisku*.

Používá tedy jako jeden z definičních znaků pojem „účelu dosahování zisku“, přičemž samotný pojem zisk je jedním z nejsložitějších problémů ekonomie¹⁰¹.

Obchodní zákoník ani žádný jiný právní předpis definici pojmu zisk neobsahuje¹⁰². Pro stanovení obsahu tohoto pojmu se nabízí dvě možnosti: buďto možnost vycházet z obecného, nespécifického významu tohoto slova z běžného jazyka, anebo vycházet z pojmu zisku tak, jak je podrobně popsán předpisy práva účetního.

¹⁰¹ Kovaníková, D.: Jak porozumět účetním výkazům. Bova Polyglon, Praha, 2004, str. 278

¹⁰² viz Madar, Z. a kol.: Slovník českého práva. Praha. Linde Praha a.s., 1995, str. 1347

Domnívám se, že v tomto případě (na rozdíl od řady jiných případů – například od pojmu podíl na zisku) by hledání návaznosti na účetní předpisy věc spíše komplikovalo a přínos této metody by byl minimální ve srovnání s vynaloženým úsilím.

Smyslem tohoto ustanovení obchodního zákoníku je totiž zřejmě pouze vystihnout to, že podnikatel provozuje svou činnost tak, aby se kapitál do podniku vložený zhodnotil a aby došlo k rozmnožení jeho bohatství. Existenci podniku lze z hlediska účelu vymezit tak, že jeho cílem je dosáhnout takových tržeb, které postačí ke krytí nákladů, k uspokojení nároků vlastníků a k dalšímu rozvoji podniku¹⁰¹. Tento ekonomický cíl existence podniku vymezuje obchodní zákoník slovy „za účelem dosažení zisku“. Cíl činnosti podnikatele však vyjadřuje pojem „zisk“ v obecném slova smyslu stejně dobře, jako by ji vystihovaly pojmy „výdělek“ či „příjem“, „zbohatnutí“ apod. Zisk v účetním slova smyslu tento cíl naopak vystihuje spíše nepřesně.

Hlavní důvody vedoucí k tomuto závěru jsou tyto:

- časový nesoulad: zatímco účel podnikání je kategorií nadčasovou, která není omezena na určité období a která trvá po celou dobu podnikání, účetněprávní pojem zisk je naopak pevně vázán k určitému časovému období (účetnímu období) a určitému okamžiku (rozvahovému dni) a vztahuje se pouze k nim;
- věcný nesoulad: účetní úprava rozeznává několik druhů zisku, avšak účelem podnikání je přitom pouze dosažení jednoho z nich;
- v některých specifických případech pak nemusí být zisk jako účetní kategorie účelem podnikání vůbec.

¹⁰¹ Sedláček, J.: Účetnictví pro manažery. Grada Publishing a.s., Praha, 2005, str. 32

Ve vztahu k časovému nesouladu obecného a účetního chápání pojmu zisk lze uvést následující. Institut zisku stojí v účetním pojetí až na konci řetězce operací označovaných jako zjišťování výsledku hospodaření¹⁰². Jak je zřejmé z ustanovení § 18 odst. 1 písm. b) zákona o účetnictví, zisk se vykazuje pouze v rámci výsledovky a pouze k okamžiku tzv. rozvahového dne. To, který den je dnem rozvahovým, je vymezeno v ustanovení § 19 zákona o účetnictví. Účetně vykázáný zisk se tedy váže k určitému konkrétním a jedinému okamžiku. To, že podnikatel vykazuje zisk k danému okamžiku, pak vypovídá pouze o daném okamžiku. K posouzení celkového stavu by bylo nutné vzít v úvahu i veškeré dosavadní rozvahy podnikatele a zejména jejich položku A. IV. – Výsledek hospodaření minulých let. Podobně pak je nutné zohlednit to, že zisk vykázáný ve výsledovce vypovídá pouze o zisku dosaženém v období předcházejícím rozvahovému dni, které je označováno jako účetní období a jehož trvání je vymezeno v ustanovení § 3 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví. Pokud bychom tedy měli účetní pojem zisku přizpůsobit definičním znaku podnikání, pak by bylo namísto zohlednit i časový aspekt a jako účel podnikání uvádět „dosažení zisku v konečné rozvaze“.

Pokud jde o nesoulad věcný, ten je dobře patrný z právního vymezení struktury výsledku hospodaření (zisku) v ustanovení § 20-38a prováděcí vyhlášky č. 500/2000 Sb. a z její přílohy č. 2, resp. 3, upravujících výsledovku. Z nich je zřejmé, že zisk bude postupně ve výsledovce figurovat ve více druzích (jako zisk před úroky a daněmi, zisk před zdaněním a zisk po zdanění)¹⁰³, přičemž pouze poslední druh zisku (zisk po zdanění) může být reálně cílem a účelem podnikání, neboť by nedávalo žádný smysl, aby podnikatel provozoval svou činnost bez skutečného příjmu. Konečným číslem zisku ve výkazu zisku a ztráty však bude číslo udávající účetní zisk před zdaněním, neboť výpočet daňové povinnosti se provádí mimoúčetně na základě daňového přiznání. Určitým řešením by bylo uvažovat namísto výkazu zisku a ztráty o rozvaze. Ta obsahuje položku vlastního kapitálu, která rovněž zachycuje výsledek hospodaření takto:

¹⁰² Šebestíková, V. Účetní operace kapitálových společností, Praha:Grada Publishing a.s., 2005, str. 246

¹⁰³ Sedláček, J.: Účetnictví pro manažery. Grada Publishing a.s., Praha, 2005, str. 43

A.IV. Výsledek hospodaření minulých let

A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let

2. Neuhrazená ztráta minulých let

A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/

Ani tento postup však problém neřeší, neboť jak je zřejmé, pro podnikatele žádoucí účel jeho činnosti tvoří pouze součet minulých a současného výsledku hospodaření, a navíc vyhláška pojem zisk nepoužívá obecně a namísto něj používá neutrální pojem výsledek hospodaření. Terminologicky tedy opět neexistuje shoda. I tyto okolnosti svědčí pro to, že vhodnějším chápáním bude obecný jazykový rámeček.

Konečně se lze domnívat, že mohou existovat i podnikatelé, u nichž není důvodem podnikání zisk, ale naopak ztráta. K tomu může docházet zejména v případech podnikatelů (obchodních společností), náležejících do koncernu, kteří vytváří ztrátu za účelem daňové úspory celého koncernu. Takováto činnost, která může být zcela *intra legem*¹⁰⁴, sice nenaplnuje znak dosažení zisku, ale podnikáním bude zcela jistě.

Z výše uvedených důvodů se proto jeví jako vhodnější vycházet v případě výkladu pojmu zisk v ustanovení § 2 odst. 1 obchodního zákoníku z obecného významu tohoto slova a věc nekomplikovat hledáním účetních souvislostí.

5.5.2. Podnik a stanovení jeho ceny při prodeji podle účetnictví (§ 5 a § 482 obchodního zákoníku)

Obchodní zákoník vymezuje v rámci základních ustanovení v § 5 pojem podniku, který je dlouhodobě předmětem zájmu širokého spektra jak obchodněprávní¹⁰⁵, tak i účetní¹⁰⁶ literatury.

¹⁰⁴ za podmínek splňujících Rozenblumův koncept: Pelikánová, I., Černá, S. a kol. Obchodní právo. Společnosti obchodního práva a družstva. II. díl, Praha: ASPI, a.s., 2006, s. 125

¹⁰⁵ například Pelikánová, I. Obchodní právo. I. díl, Praha: ASPI, a.s., 2005 str. 173-176, n. Pohl, T. Abeceda obchodního práva pro podnikatele, Praha: ASPI Publishing, s.r.o., 2001, str. 26-27

Podnik a jeho účetněprávní i obchodněprávní pojetí otvírá velmi široké pole zkoumání a řadu otázek, účetním zachycením podniku počínaje a jednotlivými dispozicemi s podnikem konče. Vzhledem k mimořádně širší této problematice bych se proto rád věnoval pouze jednomu aspektu souvisejícímu s podnikem, v němž se účetněprávní a obchodněprávní terminologie a úprava nejbližší stýká.

Tímto aspektem je stanovení ceny podniku při jeho převodu na základě smlouvy o prodeji podniku podle ustanovení § 476 a následujících obchodního zákoníku.

Podnik jakožto předmět vlastnického práva může být zároveň i předmětem úplatného převodu. Obchodní zákoník upravuje jako specifický smluvní typ pro obchody tohoto druhu smlouvu o prodeji podniku. Pro stanovení výše kupní ceny podniku pak v dispozitivním ustanovení § 482 stanoví vyvratitelnou právní domněnku, že v případě absence odchylného ujednání se má za to, že *kupní cena* je stanovena na základě údajů o souhrnu věcí, práv a závazků uvedených v účetní evidenci prodávajícího podniku ke dni uzavření smlouvy a na základě dalších hodnot uvedených ve smlouvě, pokud nejsou zahrnuty do účetní evidence. Má-li nabýt smlouva účinnosti k pozdějšímu datu, mění se výše kupní ceny s přihlédnutím ke zvýšení nebo snížení jmění, k němuž došlo v mezidobí.

Obchodní zákoník tedy (v případě, že se prodávající a kupující nedohodnou jinak) odkazuje na cenu určenou podle „účetní evidence“.

Sám pojem účetní evidence je pojmem do určité míry problematickým - jde o pojem mimoprávní, který není používán ani v platném a účinném zákoně o účetnictví, ani v jeho prováděcí vyhlášce a může mít velmi široký obsah. Jeho specifický právní význam lze najít v minulosti: pojem účetní evidence je „*dřívější název pro jeden z nejdůležitějších oborů informací o jednotlivých fázích hospodářských procesů, jimiž se uskutečňuje rozšířená reprodukce; od roku 1972 se pro tento systém hospodářských informací*“

¹⁰⁶ Šebestíková, V. Účetní operace kapitálových společností, Praha:Grada Publishing a.s., 2005, str. 149-200, n. Kovaníková, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, Praha:Bova Polyglon, 2003, str. 315

používá pojem účetnictví¹⁰⁷." Z pojmu samotného není tedy zřejmé, podle jaké složky či části účetnictví má být cena podniku stanovena.

Logickým řešením by bylo stanovení ceny na základě účetní závěrky, neboť účetní závěrka se k tomuto účelu nejlépe hodí a obchodní zákoník ji se srovnatelnými situacemi zpravidla spojuje (účetní závěrka se požaduje například u změny právní formy v ustanovení § 69d odst. 6 obchodního zákoníku). Zpracovaná účetní závěrka by pak byla vhodným podkladem k určení kupní ceny, neboť v rámci závěrkových prací se podle § 29 odst. 1 zákona o účetnictví povinně provádí inventarizace majetku a zjišťují se tedy skutečné stavy majetku a závazků účetní jednotky. Právě účetní závěrka ve spojení s pořizovanými inventurními soupisy by nejlépe odpovídala potřebám stanovení kupní ceny, neboť obsahuje úplné údaje o stavu souhrnu věcí, práv a závazků podniku.

Ze zákona o účetnictví ani z obchodního zákoníku však nevyplyvá povinnost sestavit účetní závěrku ke dni uzavření smlouvy o prodeji podniku. Den uzavření smlouvy není rozvahovým dnem ve smyslu § 19 zákona o účetnictví.

Je samozřejmé, že povinnost sestavit účetní závěrku zde vyplývá z povahy věci a že jak strana prodávající, tak i strana kupující může ve smlouvě sjednat odpovídající závazek.

Protože je však ustanovení § 482 obchodního zákoníku ustanovením dispozitivním, které pamatuje právě na situace, kdy strany nechtějí sami žádnou speciální úpravu sjednávat, bylo by podle mého názoru vhodné *de lege ferenda* jednak v ustanovení § 482 obchodního zákoníku zaměnit pojem účetní evidence pojmem účetnictví či účetní výkazy a jednak toto ustanovení doplnit o povinnost podnikatele prodávajícího podnik sestavit účetní závěrku či závěrky týkající se podniku, a to ke dni uzavření smlouvy.

¹⁰⁷ Madar. Z. a kol. Právní slovník. Díl II. Praha: Panorama, 1977, s. 455

Tato úprava by mohla zvýšit právní komfort jak prodávajícího, tak i kupujícího, neboť by odstranila možné výkladové problémy související s pojmem účetní evidence a jednak by upravila povinnost prodávajícího zajistit sestavení účetní závěrky k rozhodnému okamžiku.

5.5.3. Majetek podnikatele - účetní a obchodněprávní pojetí (§ 6 obchodního zákoníku)

Jak obchodní zákoník, tak i účetní předpisy se snaží vymezit materiální strukturu podnikatele jako určitou majetkovou podstatu, jejímž prostřednictvím je uskutečňována jeho činnost. Jak obchodní zákoník, tak i účetní předpisy se snaží proto definovat a postihnout hospodářské prostředky (budovy, stroje, počítače a pod.), které umožňují podnikateli poskytovat zboží a služby, a dále pak závazky podnikatele spojené s těmito hospodářskými prostředky (bankovní úvěry, dluhy u dodavatelů apod.).

Kromě ekonomického významu majetkové podstaty podnikatele nelze opomenout i její zcela zásadní význam právní. Vymezení majetku podnikatele má mimořádnou důležitost zejména v případech, kdy je tato majetková podstata dotčena změnou (tedy zejména při přeměnách společností) a dále v případech, kdy vůči této majetkové podstatě směřují nároky společníků či jiných osob (například při stanovení výše vypořádacího podílu apod.).

Obchodní zákoník i účetní předpisy bohužel jednotlivé shodné nebo velmi blízké složky majetkové podstaty definují v řadě případů jinými slovy a jinými pojmy. Na nesoulad a vzájemnou neprostupnost těchto pojmů literatura upozorňuje¹⁰⁸ a v poslední době lze zaznamenat i snahu o sblížení či přímo sjednocení pojmosloví.

¹⁰⁸ Šebestíková, V. Účetní operace kapitálových společností, Praha:Grada Publishing a.s., 2005, str. 17

Přesto však je zřejmé, že v této oblasti i nadále existují podstatné rozdíly. Proto bych se v následující části rád pokusil vyjít z ustanovení obchodního zákoníku týkajících se majetku podnikatele a nalézt v účetněprávní úpravě jejich protějšek.

Ve vztahu k této části jsem si zcela vědom toho, že jednotlivé pojmy obchodněprávní a účetněprávní nejsou ve většině případů (snad pouze s výjimkou vlastního kapitálu) vzájemně volně zaměnitelné a bez dalšího použitelné i v druhé zmiňované právní oblasti. Následující text je veden pouze snahou popsat pojem obchodněprávní pojmy účetněprávními a vymezit je ve vzájemné souvislosti a nechce tvrdit, že jde o pojmy identické, použitelné libovolně i v druhé oblasti.

Majetek se definuje v obecném významu (nikoliv právním) jako *soubor věcí, které někomu náleží*¹⁰⁹.

Obchodní zákoník vymezuje majetkovou strukturu podnikatele v ustanovení § 6 prostřednictvím čtyř složek (4 druhů majetku).

Základním, nejobecnějším druhem majetku podnikatele je tzv. *obchodní majetek*, jímž je majetek (věci, pohledávky a jiná práva a penězi ocenitelné hodnoty), který patří podnikateli a slouží k jeho podnikání. Obchodním majetkem právnické osoby je veškerý její majetek.

Obchodnímu majetku podnikatele se v *zásadě rovná účetněprávní pojem aktiva*. Aktiva jsou peněžním vyjádřením souboru hospodářských prostředků, které podnikatel používá při své činnosti¹¹⁰. Jejich pořizováním naplňuje účel podnikání, neboť „*aktiva tu jsou proto, aby byla zhodnocena, aby podnik správním hospodařením s nimi dosáhl zisku*“¹¹¹. Jejich druhový soupis včetně peněžního vyjádření nalezneme na tzv. aktivní straně rozvahy, v položkách A.-D. podle přílohy č. 1 k prováděcí vyhlášce zákona o

¹⁰⁹ kolektiv autorů: Slovník spisovné češtiny, Academia – nakladatelství ČSAV, 1. vydání, Praha 1978

¹¹⁰ Sedláček, J.: Účetnictví pro manažery. Grada Publishing a.s., Praha, 2005, str. 18

¹¹¹ Kovanicová, D.: Jak porozumět účetním výkazům. Bova Polyglon, Praha, 2004, str. 30

účetnictví. Konkrétní soupis aktiv (obchodního majetku podnikatele) lze pak nalézt v inventurních soupisech pořizovaných podle § 30 odst. 2 zákona o účetnictví.

Lze tedy konstatovat, že pojmu obchodního majetku podnikatele podle ustanovení § 6 odst. 2 obchodního zákoníku odpovídá obsah položek aktiv rozvahy vymezených v příloze č. 1 prováděcí vyhlášky zákona o účetnictví, podrobně zachycený v inventurních soupisech.

Obchodní majetek podnikatele lze tedy vyjádřit takto:

Obchodní majetek (= aktiva) se skládá z pohledávek z upsaného základního kapitálu, dlouhodobého majetku nehmotného, hmotného a finančního, zásob, dlouhodobých a krátkodobých pohledávek, krátkodobého finančního majetku a účtů časového rozlišení, jejichž složky jsou podrobně zachyceny v inventurních soupisech.

Dalším druhem majetku podnikatele je *obchodní jmění*. Obchodní jmění je vymezeno ustanovením § 6 odst. 3 obchodního zákoníku jako soubor obchodního majetku a závazků fyzické osoby vzniklých v souvislosti s podnikáním anebo soubor veškerého majetku a závazků obchodní společnosti.

Podle učebnice obchodního práva nelze právní pojem jmění účetně vyjádřit, neboť nepředstavuje jedinou veličinu¹¹². Domnívám se, že ačkoliv skutečně neexistuje konkrétní účetní ekvivalent tohoto pojmu, je přesto možné pokusit se definovat za pomoci účetní terminologie to, co je obchodním jměním (tzn. definovat ty složky aktiv a pasiv, které obsahově odpovídají pojmu obchodního jmění).

Tomuto pojmu v zásadě v rovině účetněprávní úpravy odpovídá *souhrn aktiv a cizích zdrojů* vykázaných v rozvaze, jejichž druhové obsahové vymezení je uvedeno v příloze č. 1 prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví.

¹¹² Pelikánová, I. Obchodní právo. I. díl, Praha: ASPI, a.s., 2005 str. 111,

Pojem obchodního jmění je oproti pojmu obchodního majetku širší právě o závazky vzniklé v souvislosti s podnikáním (resp. o všechny závazky v případě právnických osob).

Jestliže byl obchodněprávní pojem obchodního majetku ztotožněn s účetněprávním pojmem aktiv, pak v případě rozšíření majetku i o závazky je nutno nalézt odpovídající rozšíření i v oblasti účetněprávní. Oblastí, v níž je třeba toto rozšíření hledat, je oblast pasiv. Pasiva účetní literatura definuje následujícími znaky:

- jde o závazek, jehož plnění v budoucnu vyvolá snížení aktiv,
- hospodářská operace vyvolávající tento současný závazek již proběhla v minulosti,
- je dostatečně známa doba splatnosti a výše závazku,
- je znám věřitel, vůči němuž závazek směřuje¹¹³.

Je zřejmé, že tyto požadavky kladené na pasivum neodpovídají zcela přesně a doslovně pojmovým znakům závazku (závazkového právního vztahu), ale přesto je zřejmé, že se do značné míry překrývají.

Bylo by však přílišným zjednodušením položit rovnítko mezi obchodní jmění a souhrn aktiv a pasiv vykázaných v rozvaze.

Pojmy „závazek“ a „pasivum“ se totiž překrývají pouze do určité míry, resp. přesněji řečeno pouze část pasiv se překrývá s pojmem závazek zcela a úplně.

Do obchodního jmění nelze tedy řadit veškerá pasiva, ale pouze část.

Tou částí pasiv, která nelze řadit do obchodního jmění, jsou pasiva vykazovaná v rozvaze jako vlastní zdroje (*vlastní kapitál*).

¹¹³ Sedláček, J.: Účetnictví pro manažery. Grada Publishing a.s., Praha, 2005, str. 23

Tato pasiva, pokud na ně budeme nahlížet čistě právně, nelze považovat za závazky.

Na obou stranách závazkového právního vztahu by totiž vystupovala jedna a tatáž osoba, a sice podnikatel. Došlo by k zániku tohoto závazkového právního vztahu splynutím (konsolidací)¹¹⁴. Jako příklad lze uvést jednu ze složek vlastního kapitálu, jíž je základní kapitál. Základní kapitál nelze z právního hlediska chápat jako závazek, neboť je tvořen vklady, které po vzniku společnosti přechází na společnost a které tedy v právním vidění nepředstavují závazek společnosti. Naopak v účetní vidění představuje i tato složka vlastního kapitálu závazek: „představuje nárok vlastníků (společníků) na aktiva, která společnost spravuje“¹¹⁵.

S ohledem na výše uvedené lze pojem obchodního jmění v účetněprávním pojetí vymezit jako souhrn aktiv a části pasiv, konkrétně cizích zdrojů, vykázaných v rozvaze.

Vzhledem k tomu, že ve výše uvedeném textu byl již zmiňován pojem *vlastního kapitálu*, nelze nezmínit, že i tento pojem je definován v ustanovení § 6 odst. 4 obchodního zákoníku.

Vlastní kapitál je jedním z nejvýznamnějších ekonomických i účetních ukazatelů a je podstatně cennějším údajem, než například základní kapitál. Patří vlastníkům podniku a vyjadřuje účetní hodnotu jejich účasti na majetku (tzv. čistá aktiva)¹¹⁶. Z jeho výše je patrné, zda podnikatel zachovává hodnotu kapitálu a naopak nesnižuje hodnotu aktiv. Vlastní kapitál je rozdílem mezi aktivy a cizími zdroji a ve svém výsledku tedy představuje majetek, za který podnikatel zjednodušeně řečeno „nic nedluží“.

Podle ustanovení § 6 odst. 4 obchodního zákoníku vlastní kapitál tvoří vlastní zdroje financování obchodního majetku podnikatele a v rozvaze se vykazuje na straně

¹¹⁴ Knapp, V. a kol.: Občanské právo hmotné, sv. II, Praha:CODEX, 1995, str. 135

¹¹⁵ Sedláček, J.: Účetnictví pro manažery. Grada Publishing a.s., Praha, 2005, str. 23

¹¹⁶ Sedláček, J.: Účetnictví pro manažery. Grada Publishing a.s., Praha, 2005, str. 146

pasiv. Ustanovení je literaturou hodnoceno jako projev sjednocení účetní a právní terminologie¹¹⁷ s tím, že je mu přisuzováno, že „vylučuje především rezervy a přechodné účty pasiv z vlastního kapitálu“.

Domnívám se, že tomu není zcela tak.

Ustanovení § 6 odst. 4 obchodního zákoníku není právní normou imperativní, která by obsahovala donucující ustanovení, ale je právní normou definiční, která pouze objasňuje, co vlastní kapitál reprezentuje (vlastní zdroje financování obchodního majetku) a kde se vykazuje (mezi pasivy jako jejich složka). Ustanovení § 6 odst. 4 slouží pouze jako východisko pro navazující ustanovení obchodního zákoníku, která již imperativní povahu mají - například pro (byť dispozitivní) ustanovení § 61 odst. 2 obchodního zákoníku, podle nějž se může výše vypořádacího podílu stanovit z výše vlastního kapitálu, anebo pro některá kogentní ustanovení omezující přeměny společností, pokud by základní kapitál převýšil základní kapitál zanikající společnosti (např. § 69d odst. 9 obchodního zákoníku).

To, že rezervy a přechodné účty pasiv do vlastního kapitálu nepatří, lze dovodit spíše z předpisů účetněprávních (zejména opět z přílohy č. 1 prováděcí vyhlášky) než z ustanovení § 6 odst. 4 obchodního zákoníku.

Tomu, že účelem ustanovení § 6 odst. 4 obchodního zákoníku není stanovit povinnosti, nasvědčuje nejenom systematické umístění tohoto ustanovení (nebylo zařazeno do hlavy čtvrté první části, která upravuje účetnictví, ale do hlavy první, která obsahuje základní ustanovení), ale i to, že toto ustanovení skutečně jen konstatuje účetní notorietu.

Účetněprávní úpravu vlastního kapitálu je nutno hledat v ustanovení § 3 odst. 6 prováděcí vyhlášky zákona o účetnictví, podle nějž přehled o změnách vlastního kapitálu je rozpisem položky „A. Vlastní kapitál“ z rozvahy (bilance) a podává

¹¹⁷ Šebestíková, V. Účetní operace kapitálových společností, Praha: Grada Publishing a.s., 2005, str. 17

informaci o uspořádání jeho položek, které vyjadřují jeho celkovou změnu za účetní období.

Z tohoto ustanovení lze tedy dovodit, že struktura vlastního kapitálu je vymezena v položce pasiv „A. Vlastní kapitál“ a podrobnější rozpis je pak obsažen ve fakultativním účetním výkazu označovaném jako „Přehled změny vlastního kapitálu“.

Účetní úprava tedy řadí ke složkám vlastního kapitálu tyto:

A. Vlastní kapitál

A.I. Základní kapitál

A.I.1. Základní kapitál

2. *Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)*
3. *Změny základního kapitálu*

A.II. Kapitálové fondy

A.II.1. Emisní ážio

2. *Ostatní kapitálové fondy*
3. *Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků*
4. *Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách*

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

A.III.1. Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond

2. *Statutární a ostatní fondy*

A.IV. Výsledek hospodaření minulých let

A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let

2. *Neuhrazená ztráta minulých let*

A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/

Jak je patrné, jednotlivé složky vlastního kapitálu jsou zároveň i předmětem úpravy obchodního zákoníku (základní kapitál - § 58 a násl., emisní ážio - § 163a odst. 2, rezervní fond - § 67 a násl. atd.). V dalším textu jim bude věnována podrobnější pozornost. Ve vztahu k vlastnímu kapitálu ve smyslu ustanovení § 6 odst. 4 obchodního zákoníku lze uzavřít tento text konstatováním, že ustanovení § 6 odst. 4 je ustanovením definičním, které spojuje účetněprávní institut vlastního kapitálu s úpravou obchodněprávní a tvoří jakýsi můstek mezi oběma těmito úpravami, které

se vzájemně prolínají v dílčích složkách vlastního kapitálu i v institutu čistého obchodního jmění.

Posledním ze čtveřice pojmů použitých v ustanovení § 6 obchodního zákoníku pro vyjádření majetkové podstaty podnikatele je tedy již zmíněný pojem *čistý obchodní majetek* (§ 6 odst. 4 obchodního zákoníku). Čistým obchodním majetkem je obchodní majetek po odečtení závazků vzniklých podnikateli. Je tedy zřejmé, že pojem čistý obchodní majetek nevyjadřuje nic jiného, než vlastní kapitál, neboť se opět jedná o rozdílovou veličinu mezi aktivy a pasivy v podobě cizích zdrojů¹¹⁸.

5.5.4. Význam účetnictví pro zápis podnikatele do obchodního rejstříku (§ 34 obchodního zákoníku)

Ustanovení § 34 odst. 2 písm. a) obchodního zákoníku stanoví jako jeden z důvodů obligatorního zápisu podnikatele – fyzické osoby do obchodního rejstříku to, že výše jeho výnosů nebo příjmů snížených o daň z přidané hodnoty, je-li součástí výnosů nebo příjmů, dosáhla nebo přesáhla za dvě po sobě bezprostředně následující účetní období v průměru částku sto dvacet milionů Kč.

Je zřejmé, že fyzická osoba musí splňovat výše uvedený limit výnosů či příjmů po dvě po sobě následující účetní období.

Je tedy zřejmé, že obchodní zákoník v tomto ustanovení naznačuje, že půjde o fyzickou osobou, která je účetní jednotkou a která vede podvojně účetnictví po dobu dvou účetních období, neboť jen v podvojném účetnictví se sledují jak výnosy, tak i příjmy a rovněž tak i pojem účetního období se vztahuje pouze k podvojnému účetnictví, zatímco u daňové evidence ve smyslu § 7b zákona o daních z příjmů je vázán na zdaňovací období daně z příjmu (§ 7 odst. 4 zákona o daních z příjmů) a toto zdaňovací období není totožné s účetním obdobím¹¹⁹.

¹¹⁸ Šebestíková, V. Účetní operace kapitálových společností, Praha:Grada Publishing a.s., 2005, str. 17

¹¹⁹ Doleželová, M. Daňová evidence, Brno:Computer Press, a.s., 2004, str. 5

Podle ustanovení § 1 odst. 2 zákona o účetnictví se však povinnost vést podvojně účetnictví vztahuje pouze na tyto fyzické osoby

- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 15 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- 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 povinně vedoucí podvojně účetnictví,
- nebo ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis.

Lze tedy konstatovat určitý rozpor: zákon o účetnictví váže povinnost fyzické osoby vést podvojně účetnictví na zápis do obchodního rejstříku anebo na dosažení určitého obratu podle zákona o DPH, zatímco naopak obchodní zákoník jakoby požadoval po podnikateli, aby již před zápisem do obchodního rejstříku vedl podvojně účetnictví, na jehož základě by bylo možné posoudit podmínky pro zápis.

Důsledkem tohoto rozporu (byť by se jednalo skutečně o extrémní výklad daného ustanovení) by mohla být situace, kdy podnikatel v souladu se zákonem o účetnictví nevede podvojně účetnictví (vede pouze daňovou evidenci), z tohoto důvodu ani nevykázal ve dvou účetních obdobích výnosy či příjmy v daném limitu (vykázal pouze příjmy za dvě zdaňovací období) a nelze jej tedy považovat za podnikatele

obligatorně zapisovaného do obchodního rejstříku podle § 34 odst. 2 písm. b) obchodního zákoníku.

Domnívám se, že tento rozpor lze překlenout účelovým výkladem ustanovení § 34 odst. 2 písm. a) obchodního zákoníku a že je způsoben pouze snahou zákonodárce po maximální úspornost tohoto ustanovení.

Podstatné je to, že účelem ustanovení je zajistit, aby všichni podnikatelé - fyzické osoby byli zapsáni do obchodního rejstříku poté, co ve dvou předchozích hospodářských cyklech účetně anebo fakticky dosáhli tržeb v hodnotě 120 000 000 Kč.

To, že hodnota tržeb se v podvojném účetnictví označuje jako výnosy a v daňové evidenci jako příjmy, je záležitost technická, která nic nemění na podstatě věci. Pouze v podvojném účetnictví může nastat situace, že hodnota dosažených výnosů se bude lišit od hodnoty příjmů a pouze jedna z nich tedy dosáhne limitní hodnoty podle § 34 odst. 2 písm. a) obchodního zákoníku - ani v takovém případě problém nevznikne, neboť ustanovení je formulováno alternativně („výše jejich výnosů *nebo* příjmů“) a tak k zápisu do obchodního rejstříku dojde tak jako tak.

Stejně nepodstatné je to, z jakého informačního systému bude dosažení zákonného limitu tržeb zjištěno: tzn. zda bude zjištěno z účetnictví (z výkazu zisku a ztráty) anebo z daňové evidence (z přehledu o příjmech a výdajích).

Konečně pak i pojem účetního období lze chápat jako legislativní zkratku vyjadřující hospodářský cyklus podnikatele. Ostatně v praxi se délka zdaňovacího období od délky účetního období bude lišit zcela nepodstatně.

5.4.5 Podíl, zjištění a vyjádření jeho hodnoty (§ 61 obchodního zákoníku)

Úzkou souvislost mezi účetnictvím a obchodním právem nalézáme v ustanovení § 61 obchodního zákoníku, které mimo jiné upravuje pravidla pro vyjádření kvantitativní stránky obchodního podílu.

Ustanovení § 61 obchodního zákoníku jednak vymezuje obchodní podíl, aniž by se omezovalo jen na jeho kvantitativní stránku¹²⁰, zároveň však stanoví jasné pravidlo pro stanovení jeho hodnoty (ocenění).

Podle § 61 odst. 1 obchodního zákoníku se pro účely tohoto zákona oceňuje podíl mírou účasti společníka na čistém obchodním majetku společnosti, jež připadá na jeho podíl, nestanoví-li zákon jinak.

Zrcadlovým obrazem tohoto ustanovení je § 25 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví, které upravuje účetní ocenění obchodního podílu.

Obchodní zákoník výslovně omezuje předepsaný způsob ocenění pouze na skutkové podstaty upravené obchodním zákoníkem - s tím souvisí i fakt, že ke kvantifikaci obchodního podílu používá jako měřítko čistý obchodní majetek společnosti, který je institutem obchodněprávním a je vymezen v § 6 odst. 3 obchodního zákoníku.

Tato obchodněprávní oceňovací báze obchodního podílu se může (a zpravidla i bude) velmi lišit od oceňovací báze účetní (a vlastně i daňové) - právě proto ustanovení § 61 odst. 1 výslovně omezuje působnost normy na předmět úpravy obchodního zákoníku.

Pokud totiž budeme na obchodní podíl nahlížet účetním pohledem, pak je obchodní podíl majetkem společníka a tvoří součást jeho aktiv. Pravidla účtování o obchodním podílu vymezuje § 8 prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví a přílohy č. 1 a 4. O obchodním podílu se bude tedy účtovat v účtové třídě 0, skupina 6 - dlouhodobý finanční majetek, a zobrazovat se bude v rozvaze takto:

¹²⁰ Pelikánová, I., Černá, S. Obchodní právo. II. díl, Praha: ASPI, a.s., 2006 str. 72,

B.III.1. Podíly v ovládaných a řízených osobách

2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly

Pro ocenění obchodního podílu takto účetně vykázaného pak bude nutno vycházet z ustanovení § 25 a 26 zákona o účetnictví a § 48 až 51 prováděcí vyhlášky. Podíl bude proto oceněn pořizovací cenou včetně emisního ážia. Účetní ocenění obchodního podílu bude tedy v případě originárního nabytí obchodního podílu představováno účetní hodnotou vkladu a v případě derivativního nabytí pak kupní cenou obchodního podílu, a samozřejmě náklady souvisejícími s nabytím obchodního podílu jakýmkoliv z těchto způsobů¹²¹.

Znamená to tedy, že účetní ocenění obchodního podílu ve smyslu § 25 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví nijak nezohledňuje majetkovou situaci společnosti, v níž je obchodní podíl držen. Účetní ocenění obchodního podílu je zcela odděleno od společnosti. Účetní způsob ocenění se nezajímá o majetek subjektu, na kterém se společník podílí, a oceňuje podíl prostředky, které společník vynaložil na jeho pořízení. Reálná hodnota obchodního podílu se v účetnictví zobrazí až proúčtováním výnosů z dispozice s obchodním podílem. Naproti tomu obchodní ocenění obchodního podílu podle § 61 odst. 1 obchodního zákoníku se výsostně zajímá o majetek subjektu, v němž je podíl držen.

Zatímco tedy účetní a obchodněprávní způsob ocenění podílu je na sobě zcela nezávislý (a nepřímo tento vztah nezávislosti potvrzuje i ustanovení § 69 odst. 8 obchodního zákoníku když stanoví, že vyžaduje-li tento zákon ocenění jmění společnosti posudkem znalce, není to důvodem pro změnu ocenění v účetnictví společnosti), při ocenění vypořádacího podílu se obchodněprávní a účetněprávní úprava naopak může úzce prolínat.

¹²¹ podrobně v Šebestíková, V. Účetní operace kapitálových společností, Praha:Grada Publishing a.s., 2005, str. 2

Vypořádací podíl je pojmem odvozeným od obecného pojmu podílu¹²².

Prolnutí účetní a obchodní úpravy nastane v těch případech, kdy společenská smlouva nestanoví, že se vypořádací podíl má zjistit z čistého obchodního majetku na základě posudku znalce.

V takových případech je pak jedinou alternativou stanovení výše vypořádacího podílu podle pravidla uvedeného v § 61 odst. 2 obchodního zákoníku, podle nějž se výše vypořádacího podílu stanoví ke dni zániku účasti společníka ve společnosti z vlastního kapitálu zjištěného z účetní závěrky sestavené ke dni zániku účasti společníka ve společnosti.

Ustanovení § 61 odst. 2 nestanoví zřejmě povinnost uzavřít účetní knihy (§ 17 odst. 2 písm. k zákona o účetnictví) a tak den zániku účasti společníka ve společnosti bude zároveň i dnem rozvahovým jen tehdy, případně-li na konec účetního období anebo na jinou, zákonem o účetnictví stanovenou příležitost. Jinak bude zpravidla pro účely stanovení výše vypořádacího podílu sestavována účetní závěrka mezitímní, jejíž součástí nebude uzavření účetních knih¹²³.

Podstatným ukazatelem determinujícím výši vypořádacího podílu bude velikost vlastního kapitálu, tedy částka uvedená v rozvaze pod pasivní položkou A. – vlastní kapitál. Z této částky je pak již třeba pouze stanovit její poměrnou část připadající na podíl společníka, tedy jinými slovy část připadající na společníka v poměru ke vkladům ostatních společníků.

Tím, že vypořádací podíl se stanovuje na základě zjištění vlastního kapitálu společnosti, se pouze potvrzuje funkce vlastního kapitálu jako předmětu budoucích nároků vlastníku společnosti¹²⁴.

¹²² Pelikánová, I., Černá, S. Obchodní právo. II. díl, Praha: ASPI, a.s., 2006 str. 73,

¹²³ Kovaníková, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, Praha: Bova Polyglon, 2003, str. 358

¹²⁴ Sedláček, J.: Účetnictví pro manažery. Grada Publishing a.s., Praha, 2005, str. 24

5.4.6. Zřizovací výdaje (§ 65a obchodního zákoníku)

Dalším z ustanovení obchodního zákoníku, na němž lze demonstrovat úzkou provázanost obchodního a účetního práva, je ustanovení § 65a, v němž se upravují zřizovací výdaje.

To, co je třeba rozumět pod pojmem zřizovací výdaje, nedefinuje obchodní zákoník – odpověď lze nalézt v ustanovení § 6 odst. 3 písm. a) prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví, která zřizovací výdaje vymezuje dvojnásobem:

- pozitivně: za zřizovací výdaje je nutno považovat souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku, zejména soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování a poradenské služby a nájemné;
- negativně: zřizovacími výdaji nejsou zejména výdaje na pořízení dlouhodobého majetku a zásob, na reprezentaci nebo výdaje související s přeměnou společnosti nebo družstva.

Zřizovacími výdaji jsou tedy výdaje, vynaložené za účelem založení a vzniku společnosti zakladateli, a to v době tzv. předspolečnosti¹²⁵. V této fázi již budoucí společnost (účetní jednotka) vyvíjí aktivitu a vystupuje do právních vztahů prostřednictvím zakladatelů. Jsou to právě zakladatelé, kdo v rámci těchto přípravných aktivit jako součást svého jednání mj. i vynakládají zřizovací výdaje.

Po vzniku společnosti tyto zřizovací výdaje mohou přejít na společnost s účinky *ex tunc*, jestliže společnost tato jednání schválí do tří měsíců od vzniku.

Okamžikem vzniku pak společnost podle § 4 odst. 1 zákona o účetnictví rovněž otevře své účetní knihy a v souladu s prováděcí vyhláškou zaúčtuje zřizovací výdaje

¹²⁵ Pelikánová, I., Černá, S. Obchodní právo. II. díl, Praha: ASPI, a.s., 2006 str. 87

do účtové třídy 0 - dlouhodobý majetek, účtové skupiny 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek. V rozvaze budou podle prováděcí vyhlášky zřizovací výdaje figurovat v položce B.I.1. - Zřizovací výdaje. Zaúčtování zřizovacích výdajů do dlouhodobého nehmotného majetku se samozřejmě provede jen za předpokladu, že zřizovací výdaje přesáhnou hodnotu stanovenou pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku¹²⁶.

Proč bylo zvoleno toto řešení a zřizovací výdaje se vykazují jako aktiva (dlouhodobý nehmotný majetek) je těžké říci, neboť i mezinárodní účetní standardy IFRS se kloní k účtování zřizovacích výdajů do nákladů¹²⁷.

S ohledem na podmíněnost zaúčtování zřizovacích nákladů o dlouhodobého nehmotného majetku jejich hodnotou a na možnost aplikace mezinárodních účetních standardů obchodní zákoník v § 65a odst. 1 hovoří pouze o možnosti vykazovat zřizovací výdaje v aktivech jako dlouhodobý majetek („Jsou-li v účetnictví společnosti v aktivech vykazovány zřizovací výdaje jako dlouhodobý majetek..“).

Pokud však takováto situace nastane a společnost zřizovací výdaje v aktivech vykáže, má to významné právní následky pro rozhodování společnosti o rozdělení zisku.

Ustanovení § 65a odst. 1 totiž pro tyto případy stanoví (duplicitně s ustanovením § 6 odst. 3 písm. a prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví) povinnost účetně odepsat tato aktiva do pěti let.

Před úplným účetním odpisem zřizovacích výdajů je podle § 65a odst. 2 obchodního zákoníku jakékoliv vyplácení podílů na zisku zakázáno, ledaže disponibilní zdroje, z nichž lze jinak vyplácet podíly na zisku a nerozdělený zisk minulých období jsou nejméně rovny neodepsané části zřizovacích výdajů.

¹²⁶ viz ustanovení § 6 odst. 1 prováděcí vyhlášky zákona o účetnictví: „Položka B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje zejména zřizovací výdaje (aj.) s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou...“.

¹²⁷ Šebestíková, V. Účetní operace kapitálových společností, Praha: Grada Publishing a.s., 2005, str. 69

Ustanovení § 65a odst. 2 tak představuje jeden z několika blokačních prostředků, jimiž obchodní zákoník omezuje výplatu podílu na zisku za situace, kdy by takováto výplata nebyla odůvodněna dobrým hospodářským výsledkem společnosti a dostatkem disponibilních prostředků.

Popisované omezení výplaty podílu na zisku se podle § 65a odst. 2 obchodního zákoníku nepoužije, jestliže společnost má alespoň tolik jiných disponibilních prostředků, aby se rovnaly svou výší souhrnu neodepsané části zřizovacích výdajů.

Těmito disponibilními zdroji mohou být určité části vlastního kapitálu společnosti, zejména nepovinné kapitálové fondy vytvořené v minulosti (nikoliv tedy rezervní fond), nerozdělený zisk minulých let a zisk ve schvalovacím řízení.

5.4.7. Účetní povinnosti v rámci koncernu (§ 66a obchodního zákoníku)

Jako jeden z účelů koncernového práva lze uvést zajištění transparentnosti skupin společností a poskytování kvalitních informací o struktuře a vnitroskupinových vztazích uskupení¹²⁸.

Je samozřejmé, že významnou úlohu bude při dosahování tohoto účelu plnit i účetnictví. To lze předpokládat tím spíše, že české koncernové právo vychází z německé úpravy a zakotvuje tedy širokou ochranu jak ovládaných společností, tak i jejich společníků a věřitelů¹²⁹.

Významným nástrojem pro zajištění transparentnosti vztahů ve faktickém koncernu je zpráva o vztazích mezi ovládající a ovládanou osobou podle § 66a odst. 9 obchodního zákoníku. Tuto zprávu je povinen vypracovat statutární orgán ovládané osoby ve lhůtě 3 měsíců od skončení účetního období. Návaznost této zprávy na účetněprávní úpravu je tedy zřejmá již z formulace lhůty pro vypracování této

¹²⁸ Pelikánová, I., Černá, S. Obchodní právo. II. díl, Praha: ASPI, a.s., 2006 str. 122

¹²⁹ Pelikánová, I., Černá, S. Obchodní právo. II. díl, Praha: ASPI, a.s., 2006 str. 137

zprávy. Obchodní zákoník v podstatě odkazuje na ustanovení § 3 odst. 2 zákona o účetnictví, které vymezuje trvání účetního období.

Další návaznost obchodněprávní úpravy na účetní normy lze nalézt v posledních dvou větách ustanovení § 66a odst. 9 obchodního zákoníku. Ta stanoví ovládané osobě následující dvě vzájemně podmíněné povinnosti:

- povinnost připojit zprávu o vztazích k výroční zprávě, jestliže ovládaná osoba zpracovává výroční zprávu podle zvláštního právního předpisu,
- povinnost umožnit společníkům ovládané osoby seznámit se se zprávou o vztazích mezi propojenými osobami ve stejné lhůtě a za stejných podmínek jako s účetní závěrkou.

Pokud jde o povinnost vázanou k výroční zprávě, je třeba vycházet z účelu výroční zprávy, která slouží jako slovní vyjádření souhrnných informací o minulém vývoji účetní jednotky v posledních dvou účetních obdobích a o očekávaném vývoji v budoucnosti¹³⁰. Jde tedy o účetní výkaz, který zobrazuje širší kontext podnikání účetní jednotky. Zcela výstižně se proto zpráva o vztazích připojuje právě k tomuto výkazu, neboť se rovněž dotýká širšího kontextu a vypovídá o prostředí a podmínkách, za nichž ovládaná osoba podniká. Zpráva o vztazích je z hlediska účetněprávního tzv. dalším dokumentem, předvídaným jako součást výroční zprávy v ustanovení § 21 odst. 4 zákona o účetnictví.

Okruh osob povinných sestavit výroční zprávu vyplývá z § 20 písm. a) zákona o účetnictví (podrobněji bylo již zmíněno v části týkající se účetních výkazů).

Pokud jde o seznámení se společníků se zprávou, ta musí být rovnocenná s možností seznámit se s účetní závěrkou.

¹³⁰ Bařinová, D., Vožňáková, I. Vyhodnocení a využití účetních výkazů, Praha:Grada Publishing, a.s., 2005, str. 29

Právo a podmínky společníků k seznámení se s účetní závěrkou neupravuje zákon o účetnictví, ale přímo obchodní zákoník ve zvláštních ustanoveních týkajících se jednotlivých druhů obchodních společností. Vzhledem k tomu, že faktický koncern vzniká zpravidla u kapitálových obchodních společností¹³¹, budou pravidla pro seznámení se se zprávou o vztazích vycházet z ustanovení § 125 odst. 1 písm. b) a § 187 odst. 1 písm. f) obchodního zákoníku. Minimálním standardem bude tedy možnost seznámit se s touto zprávou v rámci jednání valné hromady o schválení účetní závěrky. Dále pak budou společníci ovládané osoby mít možnost nahlédnout do zprávy ve stejném rozsahu, jako do jiných účetních dokladů - tyto způsoby byly podrobněji popsány v části týkající se publicity účetních výkazů.

Obchodní zákoník dále vychází z účetní normy i při úpravě lhůty pro uhrazení újmy vzniklé ovládané osobě. Podle § 66a odst. 8 obchodního zákoníku může ovládající osoba využít svého vlivu k tomu, aby prosadila přijetí opatření nebo uzavření takové smlouvy, z nichž může ovládané osobě vzniknout majetková újma, pouze tehdy, jestliže vzniklou újmu uhradí nejpozději do konce účetního období anebo v téže době s ovládanou osobu uzavře smlouvu o úhradě újmy. Obchodní zákoník tedy opět při stanovení lhůty vychází z již zmiňovaného ustanovení § 3 odst. 2 zákona o účetnictví, které vymezuje trvání účetního období.

5.4.8. Fondy vytvářené ze zisku a jejich účetní souvislosti (§ 67 obchodního zákoníku)

Jak účetnictví, tak i obchodní právo upravuje fondy vytvářené ze zisku. Jde o institut společný oběma právním odvětvím.

Pojem fondů vytvářených ze zisku¹³² definuje již svým názvem svůj obsah. Vytvoření části těchto fondů je důsledkem zákonné povinnosti a jedná se o fondy obligatorní.

¹³¹ Pelikánová, I., Černá, S. Obchodní právo. II. díl, Praha: ASPI, a.s., 2006 str. 139

¹³² Sedláček, J.: Účetnictví pro manažery. Grada Publishing a.s., Praha, 2005, str. 142

Jedná se zejména o rezervní fond a nedělitelný fond.

Obchodní zákoník vymezuje rezervní fond a pravidla jeho tvorby a použití obecně v ustanovení § 67 a dále pak ve speciálních ustanoveních § 217 pro společnosti akciové a § 124 pro společnosti s ručením omezeným. Obsahově identickým institutem pak je u družstev tzv. nedělitelný fond vytvářený podle § 235 obchodního zákoníku. Zcela zvláštním druhem rezervního fondu je pak rezervní fond vytváření akciovou společností podle § 161d odst. 2 obchodního zákoníku.

Účetněprávně jsou fondy vytvářené ze zisků upraveny v ustanovení § 15 prováděcí vyhlášky a v jejích přílohách.

Existence rezervního fondu je zásadní a nevyhnutelná u kapitálových obchodních společností, v nichž společníci ručí za závazky buďto omezeně, anebo vůbec. Vytvořením rezervního fondu kapitálová společnost vytváří určitou nedotknutelnou majetkovou podstatu, která dává věřitelům společnosti určitou jistotu úhrady jejich pohledávek.

Při pohled na konstrukci úpravy rezervního fondu lze konstatovat, že povinnost k jeho vytvoření, způsob jeho vytvoření a jeho použití upravuje obchodní zákoník, zatímco účetní úprava se omezuje pouze na úpravu vykázání rezervního fondu v účetnictví. Z tohoto pohledu se tedy jako stěžejní jeví úprava obsažená v obchodním zákoníku, zatímco úprava účetněprávní má jen podpůrný význam.

Podle ustanovení § 67 odst. 2 obchodního zákoníku rezervní fond vytváří povinně společnost s ručením omezeným a akciová společnost ze zisku běžného účetního období po zdanění (dále jen „čistý zisk“) nebo z jiných vlastních zdrojů mimo čistý zisk, pokud to zákon nevyklučuje. Rezervní fond lze vytvořit i při vzniku společnosti nebo při zvyšování základního kapitálu příplatky společníků nad výši vkladů nebo nad emisní kurs akcií. Podle ustanovení § 65 odst. 2 obchodního zákoníku lze povinně vytvořený rezervní fond použít pouze ke krytí ztrát společnosti, nestanovi-li zákon jinak. Podle ustanovení § 65 odst. 3 obchodního zákoníku lze podíl na čistém

zisku společnosti určit teprve po doplnění rezervního fondu v souladu s tímto zákonem, společenskou smlouvou nebo stanovami.

Speciální ustanovení § 124 a § 217 již jen konkretizují výši odvodů do rezervního fondu a způsob nakládání s ním a lze je tedy ponechat stranou.

Jak je z ustanovení § 65 obchodního zákoníku zřejmé, je rezervní fond úzce provázán s pojmem vlastních zdrojů. Obchodní zákoník používá tento pojem, neboť ustanovení § 65 nebylo dotčeno novelizací zavádějící do obchodního zákoníku pojem vlastního kapitálu. To není věci na škodu, neboť i § 6 odst. 4 obchodního zákoníku používá při definici pojmu vlastního kapitálu pojem vlastních zdrojů.

Pokud jde o úpravu nedělitelného fondu, ta vyplývá z ustanovení § 235 obchodního zákoníku a je skutečně téměř identická s obecnou úpravou rezervního fondu u společnosti s ručením omezeným. Družstvo je povinno při svém vzniku zřídit nedělitelný fond, nejméně ve výši 10 % zapisovaného základního kapitálu. Tento fond družstvo doplňuje, nejméně o 10 % ročního čistého zisku, a to až do doby, než výše nedělitelného fondu dosáhne částky rovnající se polovině zapisovaného základního kapitálu družstva. Stanovy mohou určit, že se vytváří vyšší nedělitelný fond nebo další zajišťovací fondy. Nedělitelný fond se nesmí použít za trvání družstva k rozdělení mezi členy.

I z hlediska účetního je rezervní fond a nedělitelný fond součástí vlastního kapitálu podnikatele. Podle § 15 prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví se tyto fondy vykazují v položce „A.III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku“ rozvahy. Tato položka obsahuje fondy vytvářené podle obchodního zákoníku, popřípadě stanov, společenské smlouvy, zakladatelské smlouvy, zakladatelské listiny nebo podle zákona o státním podniku. Systematicky je tato položka rozvahy součástí vlastního kapitálu a vyazuje se na straně pasiv. Podle směrné účtové osnovy se pak o těchto fondech účtuje na účtové třídě 4 - Kapitálové účty a

dlouhodobé závazky, účtové skupině 42 - Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku.

Praktický význam má položka rezervního fondu a nedělitelného fondu zejména při rozhodování o rozdělení zisku a úhradě ztráty.

Především je zřejmé, že ačkoliv jsou obligatorní ziskové fondy součástí vlastního kapitálu, nelze je s ohledem na zákonná omezení jejich použití, která vyplývají z výše uvedených ustanovení obchodního zákoníku řadit mezi disponibilní zdroje (až do výše, do níž se vytváří obligatorně¹³³). Obligatorní ziskové fondy tedy nelze rozdělit mezi společníky.

Dále je pak zřejmé, že příděl do obligatorních ziskových fondů musí předcházet rozdělení zisku daného účetního období mezi společníky či členy. I příděl do obligatorních ziskových fondů tedy podobně například existence neodepsaných zřizovacích výdajů ve smyslu § 65a obchodního zákoníku omezuje možnost rozdělení zisku. Před přídělem do obligatorního ziskového fondu tedy nelze rozdělit zisk ve schvalovacím řízení mezi společníky (to neplatí o nerozděleném zisku minulých let¹³⁴).

Pokud pak jde o úhradu ztráty, je zřejmé, že obligatorní ziskové fondy nemusí být použity k úhradě ztráty. Obchodním společnostem totiž z obchodního zákoníku nevyplývá povinnost rozhodnout o úhradě ztráty právě použitím rezervního fondu. není žádné ustanovení, které by takovouto povinnost ukládalo.

S ohledem na výše popsaná zákonná omezení je nutné odlišovat rezervní fond a nedělitelný fond od jiných fondů tvořených ze zisku a vykazovaných v účetnictví. Tyto ziskové fondy¹³⁵ se skládají nejenom z výše uvedených obligatorních fondů (tedy fondů vytvářených v důsledku zákonné povinnosti, k nimž patří rezervní fond anebo nedělitelný fond), ale i z fondů vytvářených dobrovolně z rozhodnutí

¹³³ Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol.. Obchodní zákoník. Komentář. 6. vydání. Praha: C.H.Beck, 2001, str. 270

¹³⁴ Šebestíková, V. Účetní operace kapitálových společností, Praha:Grada Publishing a.s., 2005, str. 267

¹³⁵ Sedláček, J.: Účetnictví pro manažery. Grada Publishing a.s., Praha, 2005, str. 142

podnikatele. Fakultativní ziskové fondy již lze řadit k disponibilním zdrojům. Tyto fakultativní ziskové zdroje je pak nutno vykazovat zvlášť v analytické evidenci, aby byl k dispozici dostatečný důkazní prostředek o způsobu jejich tvorby a použití. V případě neexistence analytické evidence by bylo v rámci účtové skupiny 42 Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku jen obtížné rozeznat a dokumentovat, zda byly použity prostředky fondů obligatorních, na než se vztahuje zákonná regulace, anebo prostředky jiných ziskových fondů.

Již zcela je pak tyto fakultativní i obligatorní ziskové fondy nutno odlišovat od kapitálových fondů, které jsou vytvářeny a doplňovány z kapitálových vkladů peněžních i nepeněžních.

5.4.9. Působnost orgánů obchodních společností a družstev v souvislosti s účetnictvím (§ 66 a následující obchodního zákoníku)

Je skutečností, že nestanoví-li právní předpis určité právo či určitou povinnost konkrétnímu a přesně stanovenému subjektu, stanou se toto právo či tato povinnost nevymahatelnými.

Jak již bylo v této práci uvedeno, účetní práva a povinnosti vyplývají obchodním společnostem jak z předpisů účetních, tak i z norem obchodního práva.

Pokud však jde o působnost orgánů obchodních společností při plnění těchto povinností a výkonu těchto práv, je úpravu nutno hledat výhradně v obchodním zákoníku. Pouze obchodní zákoník totiž stanoví, který konkrétní orgán obchodní společnosti je zavázán či oprávněn.

Předmětem této části disertační práce bude proto identifikovat, jaká je působnost orgánů obchodních společností při plnění povinností a výkonu práv v oblasti účetnictví.

Úprava působnosti orgánů v oblasti účetnictví je v obchodním zákoníku značně rozlišována. Je tomu tak proto, že stejně rozlišována je i úprava jednotlivých účetních práva povinností. Zásadně se bude lišit působnost orgánů obchodních společností

osobních a kapitálových. Jako nejvhodnější prostředek systemizace této části dizertační práce se jeví oddělené zkoumání působnosti statutárního orgánu, nejvyššího orgánu společnosti a kontrolního (dozorčího) orgánu společnosti, neboť předmětem zájmu jsou nyní primárně orgány společnosti, a nikoliv povinnosti a práva, k nimž jsou povolány.

5.4.9.1. Působnost statutárního orgánu společnosti

V rámci působnosti statutárního orgánu obchodní společnosti lze rozlišovat generální působnost (jinými slovy povinnost zajistit řádné vedení účetnictví) a dále speciální působnost (působnost v oblasti plnění jednotlivých dílčích účetněprávních povinností).

Speciální působnost statutárního orgánu nebude předmětem této části. Příkladem takovéto speciální působnosti může být povinnost statutárního orgánu slučujících se akciových společností zpřístupnit akcionářům účetní závěrky všech zúčastněných společností podle § 220d odst. 2 obchodního zákoníku. Takovýchto případů speciální působnosti je v obchodním zákoníku na řadě míst roztržštěně upraveno velké množství. Vlastně by se nejednalo o nic jiného než o vytvoření katalogu účetních povinností statutárního orgánu. V některých významných případech byly tyto případy již zmiňovány. Jejich úplný výčet není s ohledem na změření a rozsah této práce reálný. Navíc pak (a to zejména) se jedná o působnost, která je až odvozena od generální působnosti statutárního orgánu.

Pokud jde o generální působnost statutárního orgánu, je překvapivé, že ta je výslovně upravena jen u části obchodních společností, ačkoliv jde o významnou působnost mající návaznost i na otázky vynaložení péče řádného hospodáře a plnění povinností při správě cizího majetku.

Generální působnost statutárního orgánu v oblasti účetnictví je zcela jednoznačně vymezena pouze u společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti, zatímco v případě osobních společností taková výslovná úprava zcela chybí. Přesto je nutno určit osobu, která bude zodpovědná za zajištění vedení účetnictví.

Vzhledem k neexistenci výslovné úpravy u ostatních společností tedy vzniká otázka, zda zajištění vedení účetnictví spadá do působnosti statutárního orgánu anebo zda jde o působnost jiného subjektu.

První otázkou, kterou je ve vztahu k působnosti statutárních orgánů v oblasti účetnictví proto nutno posoudit, je otázka, zda zajištění vedení účetnictví patří k tzv. obchodnímu vedení, anebo zda jde o jiný druh činnosti.

Tato otázka bude mít význam ve vztahu k veřejné obchodní společnosti, evropské společnosti a . Je totiž zřejmé, že zatímco v případě ostatních obchodních společností je obchodní vedení v rukou statutárního orgánu (§ 97 odst. 1 ve spojení s § 101, § 134 a § 192 obchodního zákoníku atd.) a není tedy třeba rozlišovat, zda statutární orgán vykonává obchodní vedení či jinou svou činnost, v případě veřejné obchodní společnosti, evropské společnosti může obchodní vedení vykonávat i zcela jiná osoba než statutární orgán a může se tedy jednat o dva různé druhy působnosti dvou různých orgánů (subjektů).

Pokud by účetnictví bylo nutné považovat za součást obchodního vedení společnosti, mohlo by se u veřejné obchodní společnosti ocitnout mimo působnost statutárního orgánu, a to z následujících důvodů.

Obchodní vedení není pojmem legálním a není ani definováno. Vymezuje se tak, že jde o oprávnění k rozhodování, které je svěřeno určitým osobám v rámci společnosti a je tedy součástí úpravy vnitřních vztahů ve společnosti. Pokrývá jenom provoz podniku a netýká se rozhodování ve věcech právního subjektu. Může však zahrnovat i mimořádná a závažná rozhodnutí, jsou-li provozní povahy.¹³⁶ Z tohoto pohledu by tedy vedení účetnictví mohlo být považováno za součást obchodního vedení, neboť splňuje pojmové znaky obchodního vedení.

Jednoznačným argumentem pro příslušnost vedení účetnictví k obchodnímu vedení společnosti je ustanovení § 192 odst. 1 obchodního zákoníku, podle něž představenstvo akciové společnosti zabezpečuje obchodní vedení včetně řádného

¹³⁶ Pelikánová, I., Černá, S. Obchodní právo. Obchodní právo. II. díl, Praha: ASPI, a.s., 2006 str. 369

vedení účetnictví společnosti. Tímto ustanovením obchodní zákoník jednoznačně demonstruje, že vedení účetnictví považuje za nedílnou součást obchodního vedení společnosti.

Výše uvedené argumenty tedy jednoznačně svědčí pro závěr, že vedení účetnictví je součástí obchodního vedení společnosti.

Toto zjištění má zcela zásadní význam pro působnost statutárního orgánu veřejné obchodní společnosti. U ní totiž obchodní zákoník obchodní vedení společnosti umožňuje svěřit i jiné osobě, než je statutární orgán.

Podle ustanovení § 81 odst. 1 obchodního zákoníku je k obchodnímu vedení veřejné obchodní společnosti oprávněn každý společník v rámci zásad mezi nimi dohodnutých. Podle § 81 odst. 2 mohou společníci ve společenské smlouvě pověřit obchodním vedením společnosti zčásti nebo zcela jednoho nebo více společníků. Ostatní společníci v takovém případě tohoto oprávnění v tomto rozsahu pozbývají a pověřený společník je povinen řídit se při výkonu obchodního vedení zásadami, které s ostatními společníky dohodl. Statutárním orgánem veřejné obchodní společnosti jsou podle § 85 odst. 1 všichni společníci. Společenská smlouva může stanovit, že statutárním orgánem jsou pouze někteří společníci nebo jeden společník. Je tedy zřejmé, že společník pověřený obchodním vedením může být jiný, než společník stanovený společenskou smlouvou jako statutární orgán.

Do poněkud problematického světla tuto otázku staví ustanovení § 18 odst. 2 zákona o účetnictví, podle něž musí k účetní závěrce být připojen podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky. Je zřejmé, že účetní norma vychází z předpokladu, že působnost v oblasti účetních povinností bude svěřena statutárnímu orgánu obchodní společnosti.

Výše uvedené skutečnosti lze tedy z hlediska působnosti statutárních orgánů shrnout takto.

U **veřejné obchodní společnosti** bude účetnictví spadat do působnosti společníků vykonávajících obchodní vedení společnosti anebo pověřeného společníka ve smyslu § 81 obchodního zákoníku. Do působnosti statutárního orgánu bude spadat tehdy, jestliže statutárním orgánem bude orgán v podobě všech společníků¹³⁷ a všichni společníci budou zároveň vykonávat obchodní vedení, anebo jestliže pověřený společník ve smyslu § 81 odst. 2 obchodního zákoníku bude zároveň společníkem stanoveným jako statutární orgán společenskou smlouvou ve smyslu § 85 odst. 1 obchodního zákoníku. V ostatních případech půjde o působnost spadající do obchodního vedení. Význam ustanovení § 18 odst. 2 zákona o účetnictví nebude spočívat v ničem jiném, než v tom, že statutární orgán bude povinen podepsat účetní závěrku.

U **komanditní společnosti** bude vedení účetnictví spadat do působnosti kolektivního¹³⁸ statutárního orgánu společnosti, jímž jsou podle § 101 obchodního zákoníku komplementáři. Statutární orgán totiž zároveň vykonává obchodní vedení komanditní společnosti (§ 97 odst. 1 obchodního zákoníku).

U **společnosti s ručením omezeným** bude vedení účetnictví spadat do působnosti statutárního orgánu podle výslovného ustanovení § 135 odst. 1 obchodního zákoníku, podle něž jsou jednatele povinni zajistit řádné vedení předepsané evidence a účetnictví, vést seznam společníků a informovat společníky o záležitostech společnosti.

U **akciové společnosti** bude vedení účetnictví spadat do působnosti statutárního orgánu podle výslovného ustanovení § 192 odst. 1 obchodního zákoníku, podle něž představenstvo akciové společnosti zabezpečuje obchodní vedení včetně řádného vedení účetnictví společnosti.

U **družstva** je situace atypická a nelze vycházet ani podpůrně z institutu obchodního vedení, neboť ten se v právní úpravě družstva vůbec nevyskytuje. Statutárním orgánem družstva je podle § 243 odst. 2 obchodního zákoníku představenstvo, které

¹³⁷ Pelikánová, I. Obchodní právo. I. díl, Praha: ASPI, a.s., 2005 str. 313

¹³⁸ Pelikánová, I. Obchodní právo. I. díl, Praha: ASPI, a.s., 2005 str. 313

řídí činnost družstva a rozhoduje o všech záležitostech družstva, které nejsou tímto zákonem nebo stanovami vyhrazeny jinému orgán. To neplatí u malého družstva, je-li statutárním orgánem podle § 245 odst. 2 obchodního zákoníku jeho předseda. Působnost představenstva družstva u vedení účetnictví je nutno dovozovat z ustanovení § 253 obchodního zákoníku, podle nějž představenstvo zabezpečí vypracování výroční zprávy o hospodaření družstva a tuto výroční zprávu předkládá spolu s řádnou účetní závěrkou k projednání členské schůzi. Za použití argumentu *de minore ad maius* lze dospět k závěru, že jestliže je to statutární orgán družstva, kdo má dílčí účetní povinnosti, pak tím spíše bude mít tento statutární orgán i obecnou působnost při zajištění vedení účetnictví.

V případě evropské společnosti byly otázky účetního statutu takovýchto společností se sídlem v ČR předmětem jednání odborných komisí a nelze se o nich vyslovit zcela bez pochybností¹³⁹. Dle mého názoru je nutno opět vycházet z institutu obchodního vedení. U evropské společnosti s monistickou strukturou bude mít působnost v oblasti vedení účetnictví podle § 39 odst. 1 zákona o evropské společnosti předseda - generální ředitel nebo generální ředitel. V prvním případě tak bude vedení účetnictví mimo působnost statutárního orgánu společnosti, jímž je správní rada (§ 40 odst. 2 zákona o evropské společnosti), ve druhém případě pak půjde o působnost statutárního orgánu, neboť generální ředitel je zároveň statutárním orgánem evropské společnosti (§ 39 odst. 2 zákona o evropské společnosti). V případě evropské společnosti s dualistickou strukturou pak je podle mého názoru nutné vycházet z přímo aplikovatelného ustanovení nařízení Rady č. 2157/2001 ze dne 8. října 2001, o statutu evropské společnosti¹⁴⁰, a konkrétně z jeho čl. 61 a 49, které odkazují na národní úpravu. Odtud se tedy lze dobrat ke konstatování, že dualistické evropské společnosti bude působnost v oblasti účetnictví vykonávat představenstvo, tedy statutární orgán.

U evropského hospodářského zájmového sdružení je nutno konstatovat, že podle čl. 3 odst. 1 nařízení Rady EHS č. 2137/85 ze dne 25. července 1985, o evropském

¹³⁹ Nesrovnal, J. a Fekar, P.: Některé daňové a účetní aspekty evropské společnosti in Právní zpravodaj 7/2006

¹⁴⁰ Úřední věstník L 294, 10/11/2001 S. 0001 - 0021

Hospodářském zájmovém sdružení, není jeho účelem dosahování zisku pro vlastní potřebu. Přesto - podle § 9 zákona o EHVS je evropské sdružení účetní jednotkou podle zákona o účetnictví. Podle čl. 21 nařízení jsou statutárním orgánem sdružení jednatele. Jednatelé evropského sdružení zabezpečují řádné vedení jeho účetnictví a předkládají členům účetní závěrku ke schválení. Zajímavé je, že v tomto případě je generální účetní povinnost uložena jednatelům, ačkoliv podle čl. 19 odst. 1 nařízení jednatele nejsou (nemusí být) zároveň pověřeni obchodním vedením. Řešení je zde tedy právě opačné než v případě veřejné obchodní společnosti a vedení účetnictví spadá vždy do působnosti statutárního orgánu, i když k obchodnímu vedení bude pověřen někdo jiný.

V případě **evropské družstevní společnosti** je úprava do určité míry podobná výše uvedené úpravě evropské společnosti, liší se však v konečném důsledku v tom, že působnost k vedení účetnictví je založena vždy statutárním orgánem. Jak nařízení o statutu evropské družstevní společnosti¹⁴¹, tak i „implementační“ zákon¹⁴² umožňují zřízení evropské družstevní společnosti ve formě monistické s existencí správní rady, anebo ve formě dualistické s existencí představenstva a kontrolní komise¹⁴³. U monistické formy bude statutárním orgánem generální ředitel evropské družstevní společnosti. Generálního ředitele jmenuje a odvolává správní rada. Generálnímu řediteli přísluší jednatelské oprávnění i obchodní vedení evropské družstevní společnosti. Tím je tedy založena (byť nepřímou) i působnost generálního ředitele v oblasti účetnictví. U struktury dualistické je statutárním orgánem a orgánem pověřeným k obchodnímu vedení podle čl. 37 odst. 1 ve spojení s článkem 8 odst. 1 nařízení představenstvo (tzn. řídicí orgán), čímž je zároveň dána i jeho působnost v oblasti účetnictví.

Jako zvláštní druh orgánu jakékoliv obchodní společnosti lze uvést **likvidátora**. Podle § 70 odst. 2 obchodního zákoníku na likvidátora přechází působnost statutárního orgánu společnosti. Pokud tedy bylo v působnosti statutárního orgánu

¹⁴¹ nařízení Rady ES č. 1435/2003/ES o statutu evropské družstevní společnosti, Úřední věstník L 207, 18.8.2003, s. 1—24

¹⁴² zákon č. 307/2006 Sb., o evropské družstevní společnosti

¹⁴³ podrobně v Čech, P. Evropská družstevní společnost rozšířila katalog podnikání, Právní zpravodaj 9/2006, C.H.Beck,

společnosti zajistit vedení účetnictví, přechází tato působnost na likvidátora. Kromě toho pak má likvidátor řadu speciálních účetních povinností souvisejících pouze s likvidací společnosti, jako například povinnost sestavit zahajovací likvidační rozvahu podle § 74 odst. 1 obchodního zákoníku apod.

Tuto část lze tedy uzavřít již avizovaným konstatováním, že navzdory významu generální působnosti statutárního orgánu při zajišťování vedení účetnictví není tato působnost upravena v obchodním zákoníku jednotně a v řadě případů není upravena vůbec.

Lze se proto de lege ferenda přimlouvat za sjednocení této působnosti statutárních orgánů obchodní společnosti způsobem, jakým to činí obchodní zákoník u společnosti s ručením omezeným, kdy stanoví jednoznačně, že jednatele jsou povinni zajistit řádné vedení účetnictví. Sjednocení úpravy tímto způsobem by nijak nezatížilo text obchodního zákoníku a naopak by přispělo k větší právní jistotě jak statutárních orgánů, tak i jiných uživatelů účetnictví.

5.4.9.2. Působnost nejvyššího orgánu společnosti

Pojem nejvyššího orgánu společnosti používá například ustanovení § 124 odst. 1 obchodního zákoníku, které za něj označuje valnou hromadu. V každé obchodní společnosti však (ať již je tak výslovně označen či nikoliv) existuje takovýto orgán (či subjekt), který je oprávněn činit nejvýznamnější rozhodnutí, jako je rozhodnutí o zrušení společnosti s likvidací, rozhodnutí o změně zakladatelských dokumentů společnosti a podobně.

Předmětem této části disertační práce bude identifikovat působnost nejvyššího orgánu společnosti v oblasti účetnictví. Jak je zřejmé z jednotlivých dále podrobněji popsaných ustanovení, obchodní zákoník u všech druhů společností svěřuje do působnosti nejvyššího orgánu společnosti zejména schválení účetní závěrky a rozhodnutí o rozdělení zisku a úhradě ztráty. Z hlediska účetnictví jde o zásadní působnost nejvyššího orgánu společnosti, a to proto, že

- je jako druh rozhodnutí přímo a konkrétně upravena jednotlivými ustanoveními obchodního zákoníku,
- nástrojem umožňujícím tato rozhodnutí je vždy účetní závěrka,
- je bezprostředně provázána s ustanoveními účetněprávních norem,
- schválení účetní závěrky má právní účinky i v oblasti účetního práva (§ 17 odst. 4 zákona o účetnictví),
- pouze na základě těchto rozhodnutí společníků lze o vypořádání zisku a ztráty účtovat¹⁴⁴.

Působnost nejvyššího orgánu společnosti v oblasti účetnictví bude tedy možno redukovat na posouzení působnosti při schvalování účetní závěrky a rozhodování o rozdělení zisku a úhradě ztráty.

Veřejná obchodní společnost nemá nejvyšší orgán stricto sensu. Vzhledem k neomezenému ručení společníků není vznik takového orgánu nezbytný. O zásadních otázkách společnosti rozhodují společníci a pravidla tohoto rozhodování se zpravidla řídí společenskou smlouvou anebo ustanovením § 79 obchodního zákoníku. Do popředí tedy vystupuje smluvní základ vzájemných vztahů, úprava zákonná je až na druhém místě¹⁴⁵.

Obchodní zákoník nestanoví výslovně, že jsou to společníci, kdo rozhodují o schválení účetní závěrky a rozdělení zisku a úhradě ztráty. Působnost společníků veřejné obchodní společnosti k tomuto rozhodnutí lze dovodit z ustanovení § 82 odst. 1 obchodního zákoníku, podle něž se zisk dělí mezi společníky na základě účetní závěrky a je splatný do tří měsíců od jejího schválení, a dále ustanovení § 79

¹⁴⁴ Šebestíková, V. Účetní operace kapitálových společností, Praha:Grada Publishing a.s., 2005, str. 265

¹⁴⁵ Pelikánová, I., Černá, S. Obchodní právo. II. díl, Praha: ASPI, a.s., 2006 str. 301

odst. 2 obchodního zákoníku, podle něž k jinému rozhodnutí než rozhodnutí o změně společenské smlouvy je zapotřebí souhlasu všech společníků nestanoví-li společenská smlouva jinak.

Ustanovení § 82 odst. 1 (a i odst. 2) obchodního zákoníku, byť to neformuluje výslovně, předpokládá tato rozhodnutí:

- rozhodnutí o schválení účetní závěrky,
- rozhodnutí o rozdělení zisku (nebo v případě odst. 2 o podílu na ztrátě).

Je zřejmé, že v obou případech jde o rozhodnutí, která směřují dovnitř společnosti. Nejde o právní úkony činěné navenek vůči třetím osobám a tedy ani o rozhodnutí spadající do působnosti statutárního orgánu. Jediným, kdo tedy může o této otázce rozhodovat, jsou společníci, a to podle mechanismu upraveného v § 79 odst. 2 obchodního zákoníku.

Forma tohoto rozhodnutí není předepsána. Zřejmé ale je, že produktem bude muset být vnitřní účetní doklad společnosti tak, aby o rozdělení zisku či úhradě ztráty mohlo být účtováno ve smyslu § 12 odst. 2 zákona o účetnictví. V zásadě se tedy společníci písemné formě rozhodnutí nevyhnou.

Podobná je situace u **komanditní společnosti**. I u ní bude zásadním rozhodnutím s návazností na účetní úpravu rozhodnutí o rozdělení zisku a úhradě ztráty - to je upraveno v ustanovení § 100 obchodního zákoníku.

Na rozdíl od úpravy u veřejné obchodní společnosti obchodní zákoník u komanditní společnosti neupravuje rozhodování o schválení účetní závěrky. Z ustanovení § 100 nevyplývá, že účetní závěrka musí být schválena a toto ustanovení neváže na schválení účetní závěrky ani okamžik začátku běhu lhůty pro výplatu podílu na zisku. Přitom účetní závěrka musí být schválena příslušným orgánem společnosti,

neboť jako již bylo řečeno, její schválení má účetněprávní účinky podle § 17 odst. 4 zákona o účetnictví. Za situace, kdy obchodní zákoník schvalování účetní závěrky u komanditní společnosti výslovně neupravuje ani v souvislosti s rozdělením zisku, ani jinde, je nutno tuto mezeru v zákoně překlenout a stanovit subjekt povinný a oprávněný k tomuto úkonu na základě ustanovení § 97 odst. 2 obchodního zákoníku, podle něž v ostatních záležitostech rozhodují komplementáři společně s komanditisty většinou hlasů, nestanoví-li společenská smlouva jinak. Je tedy zřejmé, že i v případě komanditních společností se lze přiklonit k závěru, že jde o rozhodnutí, které spadá do působnosti nejvyššího orgánu - tedy komplementářů rozhodujících společně s komanditisty.

Pokud jde pak o rozhodnutí o rozdělení zisku a úhradě ztráty, ani v této souvislosti nemá komanditní společnost výslovnou úpravu o tom, kdo toto rozhodnutí činí. Opět se však nejedná o rozhodnutí spadající do kompetence statutárního orgánu a jedinou zbývající možností tedy je, že se bude jednat o další rozhodnutí komanditistů a komplementářů podle § 97 odst. 2 obchodního zákoníku. V tomto smyslu problém uzavírá rovněž i Beckův komentář k obchodnímu zákoníku¹⁴⁶. O formě rozhodnutí lze uvést to, co výše: vzhledem k tomu, že rozhodnutí je podkladem pro zaúčtování způsobu naložení se ziskem či ztrátou, musí být doloženo účetním dokladem splňujícím náležitosti uvedené v § 11 odst. 1 zákona o účetnictví a písemné formě se tedy nelze vyhnout.

U **společnosti s ručením omezeným** je právní úprava naopak zcela jednoznačná, byť vystačí s jediným ustanovením. Ustanovení § 125 odst. 1 obchodního zákoníku tedy jednak vymezuje valnou hromadu společnosti jako nejvyšší orgán společnosti a jednak (v odstavci 1 písm. b) stanoví, že do působnosti valné hromady patří jak schvalování účetní závěrky, tak i rozhodování o rozdělení zisku a úhradě ztrát. Důsledkem je, že je formalizován i proces vydání těchto rozhodnutí a jeho forma. Podrobněji se mu bude věnovat zvláštní část dizertační práce. Na rozdíl od ostatních společností by k účetní působnosti valné hromady bylo možno řadit i rozhodování o

¹⁴⁶ Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol.. Obchodní zákoník. Komentář. 6. vydání. Praha: C.H.Beck, 2001, str. 381

zvýšení či snížení základního kapitálu podle § 125 odst. 1 písm. e). Základní kapitál totiž tvoří jednu z položek vlastního kapitálu podle § 14 prováděcí vyhlášky zákona o účetnictví. V účetnictví se vykazuje rovněž změna základního kapitálu a za tímto účelem se sestavuje fakultativní účetní výkaz - přehled o změnách vlastního kapitálu¹⁴⁷. Pro účetnictví však není podstatnou okolností samotné rozhodnutí o zvýšení či snížení základního kapitálu. Například o zvýšení zapisovaného základního kapitálu na účet 411-Základní kapitál se účtuje až na základě zápisu v obchodním rejstříku. Zvýšení základního kapitálu, který ještě nebyl zapsán do obchodního rejstříku se účtuje ve prospěch účtu 419-Změny základního kapitálu a okamžikem uskutečnění účetního případu bude zpravidla až převzetí závazku ke vkladu anebo jiná obdobná skutečnost. Naopak snížení základního kapitálu se na účet 411-Základní kapitál se při účtuje až okamžikem zápisu do obchodního rejstříku. V tom se tedy rozhodnutí o základním kapitálu liší od rozhodnutí o naložení s výsledkem hospodaření.

Rovněž u **akciové společnosti** je právní úprava podobně střídá a jasná. Valná hromada je podle § 184 odst. 1 obchodního zákoníku nejvyšším orgánem společnosti. Podle § 187 odst. 1 obchodního zákoníku pak do působnosti valné hromady náleží schválení řádné nebo mimořádné účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky a v zákonem stanovených případech i mezitímní účetní závěrky, rozhodnutí o rozdělení zisku nebo o úhradě ztráty. Mezi rozhodnutí s účetním dopadem by bylo možno řadit i rozhodování o zvýšení či snížení základního kapitálu nebo o pověření představenstva či o možnosti započtení peněžité pohledávky vůči společnosti proti pohledávce na splacení emisního kursu, rozhodnutí o snížení základního kapitálu a o vydání dluhopisů, ovšem rovněž s výhradou uvedenou výše.

Nejvyšším orgánem **družstva** je podle § 239 odst. 1 obchodního zákoníku schůze členů družstva (členská schůze). Podle § 239 odst. 4 obchodního zákoníku do působnosti členské schůze patří schvalovat řádnou účetní závěrku rozhodovat o rozdělení a užití zisku, popřípadě způsobu úhrady ztráty a rozhodovat o zvýšení nebo snížení zapisovaného základního kapitálu.

¹⁴⁷ Kovanicová, D.: Jak porozumět účetním výkazům. Bova Polyglon, Praha, 2004, str. 93

Pokud jde o evropskou společnost, je nutno vycházet přímo z nařízení Rady (ES) č. 2157/2001 ze dne 8. října 2001, o statutu evropské společnosti¹⁴⁸. Není nutno se zabývat tím, zda jde o monistickou či dualistickou evropskou společnost, neboť podle článku 38 nařízení se valná hromada zřizuje u obou forem struktury. Působnost valné hromady v oblasti účetnictví nestanoví nařízení výslovně. Bude proto nutno vycházet z klíčového článku 52 nařízení, podle nějž valná hromada rozhoduje o záležitostech, ve kterých má výlučnou pravomoc na základě právních předpisů členského státu, ve kterém se nachází její sídlo SE. Podobně pak ustanovení článku 61 stanoví, že pokud jde o sestavování její roční účetní závěrky a případně konsolidované účetní závěrky, včetně doprovodné výroční zprávy, a o jejich ověřování a zveřejňování, řídí se evropská společnost pravidly vztahujícími se na akciové společnosti řídící se právem členského státu, ve kterém se nachází sídlo. Na působnost valné hromady evropské společnosti v oblasti účetnictví se tedy použije úprava působnosti valné hromady akciové společnosti.

U evropského hospodářského zájmového sdružení je nutno opět upozornit na skutečnost, že jeho účelem není dosahování zisku pro vlastní potřebu (čl. 3 odst. 1 nařízení Rady EHS č. 2137/85 ze dne 25. července 1985, o evropském hospodářském zájmovém sdružení¹⁴⁹). Přesto však z činnosti sdružení může vyplanout zisk a pamatuje na to i čl. 21 nařízení, podle nějž zisky vyplývající z činnosti sdružení se považují za zisky jeho členů a rozdělují se mezi ně v poměru stanoveném ve smlouvě o sdružení, a pokud jej tato smlouva neurčuje, rovnými díly. Rovněž tak je sdružení účetní jednotkou (§ 9 zákona o evropském hospodářském zájmovém sdružení). Proto je třeba vyrovnat se s působností na úseku rozdělení zisku a schválení účetní závěrky. Řešení bude obdobné jako u osobních společností. Článek 16 nařízení konstituuje jako nejvyšší orgán sdružení členy jednající společně. Členové sdružení jednající jako orgán mohou k dosažení předmětu sdružení přijmout jakékoli rozhodnutí. Členové jednající společně musí jednomyslně

¹⁴⁸ Úřední věstník L 294 , 10/11/2001 S. 0001 - 0021

¹⁴⁹ Úřední věstník L 199 , 31/07/1985 S. 0001 - 0009

rozhodovat o záležitostech stanovených článkem 17 nařízení. Ve všech případech, kdy nařízení nestanoví, že rozhodnutí musí být přijato jednomyslně (tzn. včetně případů rozhodování o schválení účetní závěrky a o rozdělení zisku) může smlouva o sdružení určit podmínky usnášeníschopnosti a většinového rozhodování, za kterých budou tato rozhodnutí přijímána. Je tedy zřejmé, že i rozhodování o zisku (ztrátě) a schvalování účetní závěrky bude spadat do zbytkové působnosti společníků jednajících společně.

U evropské družstevní společnosti je výlučná působnost tohoto orgánu založena přímo článkem 3 odst. 8 nařízení, podle nějž v usnesení výroční valné hromady o účetní závěrce za účetní období se zaznamená výše základního kapitálu na konci účetního období a jeho změna oproti období předcházejícímu. Z tohoto ustanovení je zřejmá působnost valné hromady při schvalování řádné účetní závěrky.

5.4.9.3. Působnost kontrolního orgánu společnosti

Ke kontrole hospodaření a jeho účetního zachycení jsou (ponecháme-li stranou mechanismy veřejnoprávní) v rámci obchodních společností zpravidla zřizovány kontrolní orgány.

Výjimkou jsou společnosti osobní, tedy veřejná obchodní společnost a komanditní společnost. Zde se žádný institucionalizovaný kontrolní orgán nezřizuje. Kontrola účetnictví je tedy formulována jako oprávnění společníků, které patří k nemajetkovým právům vyplývajícím z členství v takové obchodní společnosti¹⁵⁰. Konkrétně jsou tato práva vyjádřena v § 81 odst. 5 obchodního zákoníku pro veřejné obchodní společnosti (každý společník je oprávněn nahlížet do všech dokladů společnosti a kontrolovat tam obsažené údaje anebo k tomu zmocnit auditora nebo daňového poradce) a v § 98 odst. 1 obchodního zákoníku ve vztahu ke komanditistům (komanditista je oprávněn nahlížet do účetních knih a účetních dokladů společnosti a kontrolovat tam obsažené údaje nebo k tomu zmocnit

¹⁵⁰ Pelikánová, I., Černá, S. Obchodní právo. II. díl, Praha: ASPI, a.s., 2006 str. 328

auditora. Má právo na vydání stejnopisu účetní závěrky a právo požadovat od komplementářů informace o všech záležitostech společnosti.). Druhé zmiňované ustanovení se jeví jako nadbytečné, neboť podle § 93 odst. 4 obchodního zákoníku by toto oprávnění komanditisty bylo možné dovodit z ustanovení o právech společníka společnosti s ručením omezeným.

U **společnosti s ručením omezeným** může být fakultativně ve společenské smlouvě zřízen kontrolní orgán - dozorčí rada. Je-li dozorčí rada zřízena, pak má působnost jasně vymezenou ustanovením § 138 odst. 1 obchodního zákoníku - zejména nahlíží do obchodních a účetních knih a jiných dokladů a kontroluje tam obsažené údaje a dále přezkoumává řádnou, mimořádnou a konsolidovanou, popřípadě i mezitímní účetní závěrku a návrh na rozdělení zisku nebo úhradu ztráty. Je zřejmé, že působnost dozorčí rady se tedy z větší části soustřeďuje na účetnictví společnosti.

Zcela identická je situace u **akciové společnosti**, pouze s tou výjimkou, že dozorčí rada se zřizuje obligatorně. Z ustanovení § 197 a § 198 obchodního zákoníku však zjistíme, že v působnost rozdíl není. Jen u akciové společnosti je působnost snad ještě přesněji vymezena, když se stanoví, že:

- členové dozorčí rady jsou oprávněni nahlížet do všech dokladů a záznamů týkajících se činnosti společnosti a kontrolují, zda účetní zápisy jsou řádně vedeny v souladu se skutečností a zda podnikatelská činnost společnosti se uskutečňuje v souladu s právními předpisy, stanovami a pokyny valné hromady, a dále že
- dozorčí rada přezkoumává řádnou, mimořádnou a konsolidovanou, popřípadě i mezitímní účetní závěrku a návrh na rozdělení zisku nebo úhradu ztráty a předkládá své vyjádření valné hromadě.

U družstva (s výjimkou malého družstva ve smyslu § 245 obchodního zákoníku) se jako kontrolní orgán zřizuje kontrolní komise. Její působnost je v zásadě identická

s působností dozorčích rad kapitálových společností. Podle § 244 odst. 2 obchodního zákoníku se vyjadřuje k řádné účetní závěrce a návrhu na úhradu ztráty nebo rozdělení zisku.

U **evropské společnosti** se zvláštní dozorčí orgán zřizuje pouze v případě společnosti s dualistickou strukturou. V případě společnosti s monistickou strukturou kontroluje hospodaření (a tedy i účetnictví) správní rada, která je jinak orgánem správním a vykonává řídicí i kontrolní působnost zároveň. Článek 40 odst. 1 nařízení o evropské společnosti nestanoví speciální působnost dozorčího orgánu při přezkoumání účetní závěrky a stanoví pouze obecně, že dozorčí orgán dohlíží na práci řídicího orgánu. Speciální působnost dozorčího orgánu v těchto otázkách pravděpodobně nevyplývá ani z čl. 61 nařízení, které odkazuje na pravidla státu inkorporace pouze ve vztahu k sestavování roční účetní závěrky a případně konsolidované účetní závěrky, včetně doprovodné výroční zprávy a jejich ověřování a zveřejňování, nikoliv však ve vztahu k jejich kontrole. Opět je tedy nutno vycházet z článku 9 odst. 1 písm. c odrážka ii) nařízení a použít pro řešení této otázky předpisy obchodního zákoníku ohledně působnosti dozorčí rady.

U **evropského hospodářského zájmového sdružení** je nutno opět vycházet z nařízení Rady EHS č. 2137/85 ze dne 25. července 1985, o evropském hospodářském zájmovém sdružení¹⁵¹). Zjistíme, že kontrola účetnictví je konstruována podobně jako u veřejné obchodní společnosti. Kontrolní pravomoc budou opět vykonávat pouze členové sdružení a tato bude tedy splývat v jedno s nemajetkovým právem společníků. Jeho právní základem bude ustanovení čl. 18 nařízení, podle nějž mají všichni společníci právo seznamovat se s účetními knihami a doklady sdružení.

U **evropské družstevní společnosti** je situace zcela identická jako u evropské společnosti. Zvláštní dozorčí orgán (kontrolní komise) se opět zřizuje pouze

¹⁵¹ Úřední věstník L 199 , 31/07/1985 S. 0001 - 0009

v případě společnosti s dualistickou strukturou. V případě společnosti s monistickou strukturou kontroluje hospodaření (a tedy i účetnictví) správní rada. Článek 39 odst. 1 nařízení o evropské družstevní společnosti nestanoví speciální působnost dozorčího orgánu při přezkoumání účetní závěrky a stanoví pouze obecně, že dozorčí orgán dohlíží na práci řídicího orgánu. Speciální působnost dozorčího orgánu v těchto otázkách pravděpodobně nevyplývá ani z čl. 68 odst. 1 nařízení, které odkazuje na pravidla státu inkorporace pouze ve vztahu k sestavování účetní závěrky. Opět je tedy nutno vycházet z článku 8 odst. 1 odrážka ii) nařízení a použít pro řešení této otázky předpisy obchodního zákoníku ohledně působnosti kontrolní komise.

Závěrem této části, která se týkala působnosti orgánů v oblasti účetnictví, lze upozornit na určitou nejednotnost úpravy obchodního zákoníku ve vztahu k účetním závěrkám obchodních společností.

Jak bylo uvedeno výše, je nejvyšším orgánům obchodních společností zpravidla přiznáno oprávnění schvalovat účetní závěrky, a kontrolním orgánům je pak přiznáno oprávnění tyto účetní závěrky přezkoumávat. Jednotlivá zvláštní ustanovení obchodního zákoníku se však liší v rozsahu těchto oprávnění. Zákon o účetnictví rozeznává několik druhů účetních závěrek¹⁵²: účetní závěrku řádnou, mimořádnou, mezitímní a konsolidovanou.

Obchodní zákoník toto rozlišení v ustanoveních vymezujících působnost orgánů obchodních společností v některých případech reflektuje, v jiných nikoliv. Někdy tedy vymezuje působnost orgánu obchodní společnosti ve vztahu k účetní závěrce obecně, bez jakékoliv bližší specifikace jejího druhu (§ 82 odst. 1 obchodního zákoníku), jindy působnost vymezuje pouze ve vztahu k řádné účetní závěrce (§ 244 odst. 2 obchodního zákoníku) a jindy zas stanoví působnost ve vztahu ke všem zmiňovaným druhům účetních závěrek (§ 198 obchodního zákoníku. Nezdá se, že

¹⁵² podrobně Bařinová, D., Vořňáková, I. Vyhodnocení a využití účetních výkazů, Praha: Grada Publishing, a.s., 2005, str. 12

by důvody tohoto rozlišování byly vždy racionální. To je zřejmé, srovnáme-li okolnosti, za nichž se jednotlivé druhy účetních závěrek pořizují.

Řádná účetní závěrka se pořizuje vždy k poslednímu dni účetního období, tedy tehdy, jestliže rozvahový den splývá s posledním dnem účetního období.

Mimořádná účetní závěrka se sestavuje k rozvahovému dni, jímž je jiný den než poslední den účetního období, neboli (jak vyplývá z § 17 odst. 2 zákona o účetnictví):

- ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace,
- ke dni zrušení bez likvidace s výjimkou přeměn společností nebo družstev,
- ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky prohlášení konkursu,
- ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky povolení vyrovnání,
- ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky potvrzení nuceného vyrovnání,
- ke dni, kterým nastanou účinky potvrzení vyrovnání, ke dni, kterým nastanou účinky splnění nuceného vyrovnání,
- ke dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu, nebo ke dni, který pro uzavírání účetních knih a sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis.

Mezitímní účetní závěrka se sestavuje v případech, kdy její sestavení vyžaduje zvláštní právní předpis, přičemž obchodní zákoník její sestavení vyžaduje v těchto případech:

- při zrušení rozhodnutí o zrušení společnosti s likvidací (§ 68 odst. 9 obchodního zákoníku),
- při stanovení hodnoty vypořádacího podílu (§ 61 odst. 2 obchodního zákoníku),
- při přeměnách obchodních společností (§ 69d odst. 9, § 220d odst. 2 písm. d, § 220n odst. 1, § 220p odst. 9 obchodního zákoníku),
- při rozhodnutích o zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů (§ 144, § 208 obchodního zákoníku).

Je zřejmé, že mezitímní účetní závěrka nebude mít tak zásadní význam jako ostatní, neboť není spojena s uzavřením knih a nemůže sloužit jako podklad pro rozhodnutí o rozdělení zisku a úhradě ztráty¹⁵³.

V některých případech nelze nalézt důvod, proč je působnost orgánu společnosti vymezena úzce pouze k určitému druhu účetní závěrky. Například podle § 244 odst. 2 by se kontrolní komise družstva byla oprávněna vyjadřovat pouze k řádné účetní závěrce, nikoliv však již k účetní závěrce sestavované ke dni vstupu družstva do likvidace apod. Problém nevzniká naopak tam, kde je působnost vymezena široce k obecnému pojmu účetní závěrky, jako je tomu například u působnosti společníků veřejné obchodní společnosti podle § 82 obchodního zákoníku. Domnívám se, že de lege ferenda je nejvhodnějším řešením to, které používá obchodní zákoník u akciových společností, když působnost vymezuje ve vztahu k řádné, mimořádné a konsolidované, popřípadě i mezitímní účetní závěrce (§ 198 obchodního zákoníku).

5.4.10. Výsledek hospodaření (§ 82 a následující obchodního zákoníku)

Poslední oblastí, v níž se vzájemně prolínají ustanovení I. a II. části obchodního zákoníku a ustanovení účetněprávních předpisů, je oblast výsledku hospodaření.

¹⁵³ Šebestíková, V. Účetní operace kapitálových společností, Praha:Grada Publishing a.s., 2005, str. 88

Jde o oblast, která bude z pohledu podnikatele nejzásadnější, neboť právně v ní se realizuje účel a smysl podnikání, dosahování zisku je nezbytným předpokladem trvání podnikatele¹⁵⁴ a její právní úprava je určující pro zjištění výsledku hospodaření a následné vypořádání.

Samotný pojem výsledek hospodaření je pojmem čistě účetněprávním. Není definován, ale vymezení jeho obsahu je dostatečně zřejmé z příloh prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví, které stanovují způsob jeho účetního vykázání. Pojem je účetními předpisy běžně používán, například již v ustanovení § 2 zákona o účetnictví, které výsledek hospodaření vymezuje jako jeden z předmětů účetnictví. Obsah a struktura tohoto pojmu bude vymezena dále.

Naproti obchodní zákoník používá jako ekvivalenty pojmu výsledku hospodaření pojmy ztráta a zisk. Pojem výsledek hospodaření obchodní zákoník nepoužívá vůbec.

Vzhledem k tomu, že jde o pojmy zaměnitelné, bude v dalším textu používán pojem hospodářský výsledek.

V právní úpravě vztahující se k hospodářskému výsledku je nutno rozlišovat dvě její části (či fáze):

- zjištění výsledku hospodaření,
- rozhodnutí o způsobu, jakým bude se zjištěným výsledkem hospodaření naloženo.

Pokud jde o první fázi (zjištění výsledku hospodaření), ta je předmětem úpravy účetněprávních předpisů. Úprava obchodněprávní zde není v zásadě vůbec žádná. Jako jedinou výjimku bychom mohli uvést schválení účetní závěrky nejvyšším orgánem společnosti a její případné předchozí přezkoumání orgánem kontrolním.

¹⁵⁴ Kovaníková, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, Praha: Bova Polyglon, 2003, str. 328

Tyto úkony jsou upraveny obchodním zákoníkem, avšak netýkají se bezprostředně zjišťování výsledku hospodaření ale pouze ověření správnosti zjištěného výsledku hospodaření.

Naopak rozhodnutí o způsobu, jakým bude naloženo se zjištěným výsledkem hospodaření, je předmětem úpravy obchodněprávní a účetní úprava zde nehraje žádnou zásadní roli.

5.4.10.1. Zjištění výsledku hospodaření

Výsledek hospodaření je v rozvaze účetně sledován jako součást vlastního kapitálu podnikatele ve dvou položkách¹⁵⁵: jako kumulovaný výsledek hospodaření minulých let, který nebyl vypořádán a jako výsledek hospodaření účetního období. Prováděcí vyhláška stanoví pro rozvahu v úplném rozsahu, v níž se výsledek hospodaření eviduje, tuto strukturu:

A.IV. Výsledek hospodaření minulých let

A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let

2. Neuhrazená ztráta minulých let

A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/

Je zřejmé, že zjišťování výsledku hospodaření se týká pouze položky A.V. - Výsledek hospodaření běžného účetního období. Ke zjištění obsahu této položky upravuje účetní legislativa zvláštní účetní výkaz - výkaz zisku a ztráty, který fakticky vznikl osamostatněním této položky¹⁵⁶.

Jak je zřejmé, výsledek hospodaření se zjišťuje prostřednictvím rozvahy a výsledovky, které jsou obě součástí účetní závěrky a zjištění výsledku hospodaření

¹⁵⁵ Kovanicová, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, Praha: Bova Polyglon, 2003, str. 328

¹⁵⁶ Sedláček, J.: Účetnictví pro manažery. Grada Publishing a.s., Praha, 2005, str. 142

se tedy uskutečňuje v rámci uzávěrkových prací, při nichž jsou uzavřeny nákladové a výnosové účty¹⁵⁷. Prostředkem ke zjištění výsledku hospodaření je tedy vždy účetní závěrka podle § 18 zákona o účetnictví.

Všude tam, kde je pro jakékoliv účely (tedy i účely obchodněprávní) nutno zjistit výsledek hospodaření (zisk nebo ztrátu), musí být sestavena účetní závěrka. Pouze z účetní závěrky lze tyto údaje odvozovat.

Jak je zřejmé z příloh č. 2 a 3 prováděcí vyhlášky zákona o účetnictví, výsledek hospodaření za účetní období se ve výkazu zisku a ztráty zjišťuje a eviduje jak v účelovém, tak v druhovém členění v několika samostatných položkách jako:

- provozní výsledek hospodaření,
- finanční výsledek hospodaření,
- výsledek hospodaření za běžnou činnost,
- mimořádný výsledek hospodaření,
- výsledek hospodaření za účetní období.

Význam z hlediska obchodněprávního bude mít pouze výsledek hospodaření za účetní období. Ostatní dílčí složky výsledku hospodaření mají totiž význam pouze pro ekonomickou a finanční analýzu mohou být snad použity kontrolními orgány obchodních společností jako argumenty pro kritiku řídicího orgánu tehdy, je-li zisk účetního období tvořen méně žádoucími složkami (například mimořádným ziskem z prodeje nenahraditelných strojů tvořících produkční sílu podniku). Ve vztahu k rozhodnutí o naložení s výsledkem hospodaření je relevantní pouze výsledek hospodaření za účetní období.

Má-li zjištěný výsledek hospodaření za účetní období kladný zůstatek, jde o zisk. Takto vykázaný zisk je ziskem účetním, který je nutno odlišovat od zisku ekonomického anebo zisku daňového¹⁵⁸. Záporný zůstatek je pak ztrátou.

¹⁵⁷ Šebestíková, V. Účetní operace kapitálových společností, Praha: Grada Publishing a.s., 2005, str. 246

Určitou ověřovací funkci ve vztahu ke zjištění výsledku hospodaření má schválení účetní závěrky nejvyšším orgánem společnosti a případně přezkoumání účetní závěrky kontrolním orgánem, je-li zřízen. Tyto úkony jsou upraveny obchodním zákoníkem a bylo o nich pojednáno výše.

Zjištěný zisk je následně předmětem rozhodování podnikatele, který sám určí, jakým způsobem s ním naloží.

5.4.10.2. Rozhodování o výsledku hospodaření

Přesnější by bylo v této souvislosti hovořit rozhodování o rozdělení zisku a úhradě ztráty, neboť jak již bylo řečeno, právní úprava těchto otázek je uvedena v obchodním zákoníku a bylo by tedy na místě používat spíše pojmy obchodního zákoníku, který ve vztahu k této působnosti hovoří o rozdělení zisku a úhradě ztráty.

Problém pojmosloví použitého v obchodním zákoníku však spočívá v tom, že rozdělení zisku dává do bezprostřední souvislosti s rozdělením zisku mezi společníky a tedy s výplatou podílu na zisku (viz např. § 123 odst. 1 obchodního zákoníku) a podobně i pojem úhrady ztráty navozuje představu, že vykázaná ztráta musí být bezprostředně zlikvidována úhradou. Tím se pak použití výsledku hospodaření jakoby vyčerpává a další možnosti jakoby nebyly.

Obchodní zákoník však nestanoví povinnost rozhodnout o výsledku hospodaření tímto způsobem a ani ji takto neomezuje. Žádné ustanovení nenutí podnikatele k tomu, aby se zjištěným výsledkem hospodaření účetního období naložil tak, že zisk rozdělí společníkům anebo ztrátu uhradí z jiných disponibilních prostředků.

Podnikatel nemusí se zjištěným výsledkem hospodaření tímto způsobem vůbec naložit a výsledek hospodaření může ponechat bez opatření.

¹⁵⁸ Sedláček, J.: Účetnictví pro manažery. Grada Publishing a.s., Praha, 2005, str. 43

Účetně se to projevuje tím, že zjištěný výsledek hospodaření (zpravidla se používá účetní termín „výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení“, který označuje název nejčastěji používaného účtu 431 podle vzorového účtového rozvrhu pro podnikatele zpracovaného nakladatelstvím SAGIT, ale jde jen o nezávazné, byť vžitě a všeobecně používané označení¹⁵⁹) se převede z účtové skupiny 43-Výsledek hospodaření ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 42-Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření, vykazovaný v položce "A.IV.1 Nerozdělený zisk minulých let", popřípadě "A.IV.2. Neuhrazená ztráta minulých let".

Jak je zřejmé, účetní úprava lépe v používaném názvosloví reflektuje skutečnost, že podnikatele nic nenutí zjištěný zisk ihned rozdělit mezi společníky či vykázanou ztrátu ihned uhradit. V některých případech podnikatel vykázanou ztrátu neuhradí dokonce vůbec a bude dále postupovat podle norem úpadkového práva. Přesnější a výstižnější by proto naopak zřejmě bylo hovořit o rozdělování výsledku hospodaření.

Vzhledem k již naznačenému rozlišování mezi rozdělením zisku a úhradou ztráty se můžeme nyní podrobněji zaměřit na tyto jednotlivé kategorie hospodářského výsledku.

Pokud jde o zisk, připadají v úvahu tyto způsoby jeho použití:

- jeho rozdělení mezi společníky jako podíl na zisku,
- uhrazení ztráty minulých účetních období,
- ke zvýšení základního kapitálu kapitálových obchodních společností,
- k výplatě tantiém členům představenstva,
- k převodu do ostatních fondů ze zisku.

¹⁵⁹ používá jej shodně Sedláček, J.: Účetnictví pro manažery. Grada Publishing a.s., Praha, 2005, i Šebestíková, V. Účetní operace kapitálových společností, Praha:Grada Publishing a.s., 2005,

Není přitom vyloučeno, aby byl zisk použit i kombinací více těchto způsobů.

Rozdělení zisku mezi společníky jako podílu na zisku je jednou z možností použití účetního zisku. Pravidla pro rozdělení zisku upravuje obchodní zákoník, nikoliv účetní předpisy. O výši zisku připadajícího na rozdělení mezi společníky rozhoduje nejvyšší orgán obchodní společnosti (podrobněji již bylo popsáno výše v části týkající se jeho působnosti).

Pokud jde o vymezení výše podílů na zisku, dává obchodní zákoník primárně přednost smluvní úpravě mezi společníky ve společenské smlouvě, jinak stanoví pravidla v ustanoveních upravujících právní postavení společníků jednotlivých druhů obchodních společností.

Ustanovení § 82 vymezuje podpůrně *rozdělení zisku mezi společníky veřejné obchodní společnosti*. Zisk se dělí mezi společníky rovným dílem a podíl na zisku stanovený na základě účetní závěrky je splatný do tří měsíců od jejího schválení, nestanoví-li společenská smlouva jinak.

Ustanovení § 100 obchodního zákoníku vymezuje *rozdělení zisku mezi společníky komanditní společnosti*. Zákon (i literatura¹⁶⁰) přitom rozděluje tento proces do dvou fází. Rozdělení zisku na část připadající společnosti a část připadající komplementářům se určí poměrem stanoveným ve společenské smlouvě, jinak se zisk mezi ně dělí na polovinu. Část zisku, která připadla společnosti, se po zdanění rozdělí mezi komanditisty v poměru stanoveném ve společenské smlouvě, jinak v poměru splacených vkladů. Komplementáři si rozdělí část zisku na ně připadající rovným dílem a komanditisté podle výše splacených vkladů.

Ustanovení § 123 upravuje podpůrně *rozdělení zisku mezi společníky společnosti s ručením omezeným*. Společníci se podílejí na zisku určeném valnou hromadou k rozdělení mezi společníky v poměru svých obchodních podílů.

¹⁶⁰ Pelikánová, I., Černá, S. Obchodní právo. II. díl, Praha: ASPI, a.s., 2006 str. 371

Ustanovení § 178 upravuje *podpůrně rozdělení dividend mezi akcionáře akciové společnosti*. Akcionář má právo na podíl na zisku společnosti (dividendu), který valná hromada podle hospodářského výsledku schválila k rozdělení. Nevyplývá-li z ustanovení stanov týkajících se prioritních akcií něco jiného, určuje se tento podíl poměrem jmenovité hodnoty jeho akcií k jmenovité hodnotě akcií všech akcionářů. Společnost nesmí vyplácet zálohy na podíly na zisku.

Ustanovení § 236 obchodního zákoníku upravuje *rozdělení zisku mezi členy družstva*. Na určení zisku, který se má rozdělit mezi členy, se usnáší členská schůze při projednání řádné účetní závěrky. Nevyplývá-li ze stanov něco jiného, určí se podíl člena na zisku určeném k rozdělení mezi členy poměrem výše jeho splaceného vkladu k splaceným vkladům všech členů; u členů, jejichž členství v rozhodném roce trvalo jen část roku, se tento podíl poměrně krátí.

Je nutné připomenout, že obchodní zákoník omezuje možnost výplaty zisku společníkům kapitálových společností několika omezeními:

- vlastní kapitál se musí rovnat nebo převyšovat základní kapitál (§ 178 odst. 2 obchodního zákoníku),
- musí být provedena povinná úhrada do rezervního fondu (§ 67a obchodního zákoníku),
- musí být uhrazena neuhrazená ztráta minulých let (§ 178 odst. 6 obchodního zákoníku).

U kapitálových i osobních společností i družstev je pak výplata zisku omezena neodepsanou částí zřizovacích výdajů vykázaných v účetnictví (§ 65a obchodního zákoníku).

O použití zisku k úhradě neuhrazené ztráty minulých let rozhoduje nejvyšší orgán společnosti (viz výše). Toto rozhodnutí se projeví v zásadě pouze účetně. V oblasti

obchodního práva se projeví až v souvislosti s plněním (se zánikem) obchodnězávazkových vztahů podnikatele.

Použití zisku ke zvýšení základního kapitálu vychází ze skutečnosti, že zisk i základní kapitál je součástí vlastního kapitálu společnosti. Proto je u obchodních kapitálových společností možný přesun mezi dvěma těmito složkami. Účetně se jedná o jednu z operací s vlastním kapitálem¹⁶¹. Obchodní zákoník označuje tento postup jako zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů. Právně regulován je v ustanoveních § 144 a § 208 obchodního zákoníku. Uplatní se stejné omezení jako u výplaty zisku společníkům podle § 178 odst. 2 obchodního zákoníku. Zvýšit vlastní kapitál ze zisku lze tedy pouze pokud zisk k tomu použitý nebude vyšší než rozdíl mezi vlastním kapitálem a základním kapitálem zvýšeným o povinný příděl do rezervního fondu. Předpokladem zvýšení základního kapitálu je, že řádná či mimořádná účetní závěrka (nikoliv mezitímní) byla ověřena auditorem bez výhrad a byla sestavena z údajů zjištěných nejpozději ke dni, od něhož v den rozhodnutí valné hromady o zvýšení základního kapitálu neuplynulo více než šest měsíců.

Pro úplnost je nutno dodat, že zisk samozřejmě není jediným vlastním zdrojem, z něž lze zvýšit základní kapitál.

Pokud jde o **použití zisku k výplatě tantiém** členům představenstva a dozorčí rady, jde o institut omezený na akciovou společnost. Tantiéma je podle § 178 odst. 3 obchodního zákoníku podílem členů představenstva a členů dozorčí rady na zisku a může ji stanovit valná hromada ze zisku schváleného k rozdělení. Výplata tantiémy je omezena tímtež způsobem, jako výplata dividendy. Je otázkou, zda rozhodnutí nejvyššího orgánu společnosti o tomto způsobu použití zisku bude s rozhodnutím o odměňování členů statutárního a dozorčího orgánu (srov. § 187 odst. 1 písm. g a § 124 odst. 1 písm. f, g obchodního zákoníku) a zda se tedy budou vyžadovat dvě rozhodnutí valné hromady (tzn. rozhodnutí o rozdělení zisku a rozhodnutí o odměňování) anebo zda jde pouze o součást rozhodování o výplatě podílu

¹⁶¹ Šebestíková, V. Účetní operace kapitálových společností, Praha:Grada Publishing a.s., 2005, str. 75

společníků zisku. Beckův komentář k obchodnímu zákoníku se k této otázce staví tak, že rozhodnutí o tantiémě neztotožňuje s rozhodnutím o odměňování a kloní se tedy k názoru, že jde o součást rozhodnutí o rozdělení zisku akcionářům¹⁶². Proti tomu lze namítnou následující. Ani u společnosti s ručením omezeným není výplata podílu na zisku jednatelům a členům dozorčí rady zakázána. V jejich případě však půjde vzhledem k nedostatku jiné zákonné úpravy vždy o rozhodnutí o odměně ve smyslu § 124 odst. 1 písm. f či g) obchodního zákoníku. Půjde tedy jednak o rozhodnutí o výplatě podílu na zisku společníkům, a jednak o rozhodnutí o výplatě podílu na zisku jednatelům a členům dozorčí rady. Dále je pak zřejmé, že výplata podílu na zisku jednatelům a členům dozorčí rady není limitována omezujícím ustanovením § 178 odst. 2 obchodního zákoníku a jediným omezením by tedy bylo obecné omezení vyplývající z § 66 odst. 3 obchodního zákoníku, podle něž společnost plnění neposkytne, jestliže výkon funkce zřejmě přispěl k nepříznivým hospodářským výsledkům společnosti.

De lege ferenda by tedy bylo vhodné doplnit ustanovení obchodního zákoníku o úpravu tantiém jednatelům a členům dozorčí rady společnosti s ručením omezeným.

Použití zisku k **převodu do ostatních fondů** ze zisku je poslední možností použití zisku. Dílem se jedná o převod obligatorní do rezervního fondu (podrobněji bylo popsáno výše). Jak již však bylo uvedeno na jiném místě, obchodní společnost může kromě rezervního fondu dobrovolně (zpravidla na základě a podle pravidel stanovených společenskou smlouvou anebo stanovami) vytvářet i jiné fondy ze zisku, o nichž se účtuje na jiných účtech účtové skupiny 42 - Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření. Jde například o fond sociálních a kulturních potřeb, dobrovolný rezervní fond, fond rizikový, fond odměn apod.¹⁶³

¹⁶² Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol.. Obchodní zákoník. Komentář. 6. vydání. Praha: C.H.Beck, 2001, str. 657

¹⁶³ Mrkosová, J. Podvojně účetnictví. Praha: Computer Press, 2000, str. 207

Pokud jde o ztrátu, připadá na rozdíl od zisku pojmově v úvahu jediný způsob jejího vypořádání, tj. její úhrada. Obchodní zákoník však nestanoví obecnou povinnost k úhradě ztráty ani lhůtu pro úhradu. Jediným ustanovením, které motivuje k úhradě ztráty, je skutečnost, že pokud kapitálová společnost bude vykazovat ve svém účetnictví neuhrazenou ztrátu, nemůže podle § 178 odst. 2 dojít k výplatě podílu na zisku společníkům a to i kdyby zisk byl v účetním období vykázán. Jinými slovy neuhrazená ztráta minulých let blokuje výplatu podílu na zisku.

6. Shrnutí a závěry

Cílem této práce bylo zaměřit se na právní úpravu účetních povinností podnikatelů a na vzájemné vztahy obchodního zákoníku a dalších právních předpisů, které obsahují účetní povinnosti.

V rámci kapitoly věnující se historii účetnictví byla v krátkosti shrnuta historie účetnictví a historie jeho právní úpravy. Hlavním smyslem a účelem této části bylo posoudit, jaký byl postupný vývoj místa právní úpravy účetnictví v právním systému. Z této části disertační práce vyplývá zjištění, že účetnictví je fenoménem provázejícím lidskou společnost již od jejích raných počátků v prehistorickém období a jeho právní úpravu lze nalézt již v éře prvních dochovaných psaných právních norem blízkovýchodní civilizace. Podobně pak vlastní právní úpravu účetnictví (založenou nicméně na zcela jiných principech) znaly i další starověké civilizace, zejména řecká a římská. Právní úpravu účetnictví lze tedy považovat za neoddelitelnou součást právního řádu jakékoliv civilizace. Další historický vývoj účetnictví je již úzce provázán s obchodním právem – zejména je tomu tak v podmínkách italských městských států období renesance, kdy účetnictví bylo úzce vázáno k jejich hlavní činnosti: mezinárodnímu obchodu.

Tato úzká návaznost se udržela i v první velké kontinentální kodifikaci v rámci napoleonských zákoníků, kdy účetnictví bylo vtěleno přímo do Code de commerce. Značnou diskontinuitu zaznamenáváme v období socialistického státního zřízení, které však obchodní právo vůbec neuznávalo. Právní úprava účetnictví se v této době stává nástrojem centrálního plánování ekonomiky a kontrolním nástrojem, umožňujícím dohled státu nad hospodářskou činností subjektů. V této podobě se účetnictví redukuje na součást informačního systému veřejné (státní) správy. Po tomto zásadním zlomu se však vývoj opět vrací k tradičnímu pojetí a k tradiční provázanosti práva obchodního a účetního. Zásadní závěr vyplývající z této části lze shrnout v tom smyslu, že právní úprava účetnictví bude i v budoucnosti zcela jistě součástí všech právních řádů a posledních 600 let historického vývoje nasvědčuje tomu, že jeho právní úprava i nadále zůstane v těsné blízkosti úpravy obchodněprávní.

V rámci kapitoly věnující se funkcím účetnictví byly na prvním místě definovány a kategorizovány jednotlivé funkce účetnictví. Je zřejmé, že funkce účetnictví lze ve skutečnosti dělit především podle směru, jakým je informační tok zaměřen, a to na funkce externí (zde informace směřují navenek a jsou určeny primárně jiným subjektům, než je samotná účetní jednotka) a funkce interní (zde je účetnictví orientováno dovnitř, jeho hlavní funkcí je poskytovat informace přímo účetní jednotce). Tato kategorizace a podrobný popis funkcí účetnictví pak jsou dalšími vodítky, které vymezují jeho místo v právním řádu a které dokladují jeho interdisciplinární charakter a přesah nad tradičním dělením práva veřejného a soukromého. Významné argumenty pro tento závěr poskytuje především podrobnější zkoumání externích funkcí účetnictví. V rámci této podskupiny lze totiž nalézt mezi beneficienty účetních informací jak stát a jeho orgány, tak i soukromoprávní subjekty. V prvním případě jsou vztahy mezi poskytovatelem a příjemcem účetních informací asynalagmatické, je zde významná veřejnoprávní kontrola těchto účetních informací, převažuje kogentní úprava a významná je i úprava sankcí stíhajících protiprávní jednání. Ve druhém případě pak jsou vztahy

mezi poskytovatelem a příjemcem synalagmatického charakteru, převažuje dispozitivní úprava a státní donucení ustupuje spíše do pozadí a jako odpovědnostní mechanismus převažuje soukromoprávní odpovědnost (náhrada škody).

Pokud jde o jednotlivé prameny účetního práva, tato práce obhájí závěr, že i v oblasti právní úpravy účetnictví lze nalézt obecné právní principy (zásady), které jsou vlastní této oblasti právní úpravy. Jako obecné právní principy účetnictví tato disertační práce formuluje princip peněžního vyjádření, princip věrného a poctivého zobrazení, princip podvojnosti, princip opatrnosti, princip přednosti obsahu před formou a princip publicity účetnictví.

V navazující kapitole byla věnována pozornost povaze právní úpravy účetnictví, resp. otázce, kam právní úprava účetnictví náleží. V rámci této části disertační práce byl především formulován závěr, že soubor právních norem upravujících účetnictví nelze považovat za samostatné právní odvětví - v disertační práci byl sice tento soubor právních norem označován jako účetní právo, šlo však pouze o účelové označení. Z hlediska příslušnosti k právu veřejnému či právu soukromému byl formulován závěr, že právní úprava účetnictví je spíše úpravou veřejnoprávní, ačkoliv obsahuje některé dílčí prvky soukromoprávního charakteru. Z hlediska vztahu k právu obchodnímu byl formulován závěr, že účetní právo je souborem norem speciálních ve vztahu k normám obchodněprávním.

Značná pozornost byla věnována normám evropského práva, konkrétně pak tzv. účetním směrnici a účetním nařízením. Zvláštní pozornost pak byla věnována zejména tzv. nařízení o IAS, které do evropského právního řádu inkorporuje neprávní normy (tzv. mezinárodní účetní standardy - IAS, resp. IFRS). Tento jev lze označit za velmi problematický (byť zřejmě nevyhnutelný). Formulace obsahu právních norem se totiž dostává mimo tradiční normotvorné subjekty. Význam a dopad tohoto jevu se jeví jako nedoceněný.

V rámci pojednání o pramenech účetního práva pak tato práce srovnává evropskou účetní úpravu s korespondující úpravou Spojených států amerických, obsaženou v tzv. Sarbanes-Oxley Act. Závěrem vyplývajícím z tohoto srovnání je skutečnost, že z hlediska efektivity a srozumitelnosti právní úpravy má řadu předností úprava platná ve Spojených státech amerických. Úpravě komunitární je nutno vytýkat především její pomalé zavádění a nedostatečné přizpůsobení potřebám praxe. pochybnosti vzbuzuje i efektivita komunitárních právních norem, která je ve srovnání s americkou úpravou citelně snižována příliš složitými formulacemi a nadměrně složitou konstrukcí obsahu normy s řadou řetězových odkazů.

V rámci pojednání o pramenech práva je pak nutno zmínit i část týkající se českých účetních standardů. Ačkoliv bývají tyto normy občas řazeny mezi normy právní, tato práce se přiklání k závěru, že se ve skutečnosti jedná o normy mimoprávní, odpovídající nezávazným technickým normám.

V kapitole věnující se obecným vztahům obchodního zákoníku a účetního práva byla zejména věnována pozornost tomu, jakou účetní úpravu obsahuje přímo obchodní zákoník. Tato práce se po provedeném zkoumání staví k současné úpravě účetních otázek v obchodním zákoníku kriticky. Lze konstatovat, že zatímco obchodní zákoník neobsahuje obecnou úpravu základních účetních povinností podnikatele (kterou ponechává na zvláštním zákoně o účetnictví), obsahuje naopak řadu kusých a nesystematických ustanovení s účetním obsahem. To má za následek nepřehlednost a nesrozumitelnost právní úpravy a její nekonzistentní a nekoncepční roztržitost. Jde přitom jednak o nový jev (dřívější znění obchodního zákoníku obsahovalo naopak obecnou úpravu účetní povinností v § 36 a násl. a naopak neobsahovalo speciální účetní ustanovení). Navíc jde o vývojovou tendenci, která je zcela opačná, než jak je tomu například v právu německém či francouzském (o srovnání úprav se tato část disertační práce rovněž pokouší). Jako nejpodstatnější závěr této části lze tedy uvést tvrzení, že by bylo na místě zařadit do obchodního zákoníku alespoň obecnou úpravu účetnictví podnikatelů, nejlépe i úpravu podrobnou (dosud vyčleněnou do zvláštní právní normy), anebo, v opačném

případě, by bylo namístě z obchodního zákoníku zcela odstranit specifickou účetněprávní úpravu a koncentrovat ji naopak v zákoně o účetnictví, kam by měla být přenesena. Tato práce tedy dospívá k závěru, že současný stav právní úpravy účetnictví v obchodním zákoníku je nutno hodnotit kriticky. Hlavní problém spočívá v nesystematičnosti úpravy a absenci obecné úpravy. Na základě provedeného zkoumání by bylo možné de lege ferenda spíše doporučit, aby v úpravě obchodního zákoníku byla zavedena obecná úprava základních účetních povinností tak, aby vznikl obecný rámec, který by adresátům obchodního zákoníku umožnil získat základní rámcový přehled o účetních povinnostech. Naopak jako spíše problematické se jeví zavádění různých zvláštních ustanovení s účetním obsahem.

V rámci kapitoly věnující se zvláštním účetním povinnostem tato práce definuje ty účetní povinnosti (resp. instituty), jichž se dotýkala výše zmíněná kritika: tedy ty instituty, které jsou dílčím způsobem upraveny v obchodním zákoníku, ale podstatná je jejich úprava v zákoně o účetnictví. Jedná se zejména o povinnosti týkající se jednotlivých účetních výkazů, a dále o povinnosti dotýkající se institutu zisku, podniku, majetku podnikatele, podílu a zjištění jeho hodnoty, zřizovacích výdajů a podobně. Snahou této práce bylo vždy propojit úpravu obsaženou v obchodním zákoníku s úpravou obsaženou v zákoně o účetnictví a dalších předpisech. Přínosem této části by tedy mělo být právě toto dvouoborové hodnocení daných institutů a srovnání obou úprav.

Zvláštní pozornost pak byla věnována právnímu vymezení působnosti jednotlivých orgánů obchodních společností v oblasti účetnictví. Byla zvláště hodnocena působnost statutárních orgánů, působnost nejvyšších orgánů a působnost kontrolních orgánů. Tato část práce upozorňuje na nejednotnost úpravy, která je zřejmá zejména u komunitárních korporátních forem. Značné rozdíly byly identifikovány i v úpravě u kapitálových a osobních společností.

Seznam použité literatury

Bakeš, M. a kol. Finanční právo, Praha: C.H.Beck, 1995,

Bařinová, D., Vožňáková, I. Vyhodnocení a využití účetních výkazů v praxi. Praha: Grada Publishing a.s.,

Cicero, M.T. Řeči proti Verrovi, Praha: Odeon, 1972,

Clark, S. L., Konder, P.D.: Law and business - The regulatory environment, 3rd Edition, McGraw-Hill,

Colasse, B: Comptabilité Générale, Paříž 1991,

Crumbley, L. D. Forensic Accounting: Older Than You Think in: Journal of Forensic Accounting, č. II/2001,

Černá, S. Faktický koncern, ovládací smlouva a smlouva o převodu zisku. Praha: Linde Praha a.s., 2004,

Černá, S. Vytváření holdingu a jeho právní úprava, Právo a podnikání, ročník 94, číslo 4;

Dědič, J., Čech, P. Obchodní právo po vstupu ČR do EU, Praha: Bova polyglon, 2005,

Eliáš, K. Zuklínová, M. Principy a východiska nového kodexu soukromého práva, Praha: Linde Praha, a.s., 2001,

Gerloch, A. Teorie práva, 2. rozšířené vydání, Dobrá Voda: Vydavatelství Aleš Čeněk, 2001,

Hopt, K., Merkt, H. Handelsgesetzbuch. Kommentar, Mnichov: C.H.BECK, 2003,

Hopt, K.J. Die Europäische Stiftung - Ein Plädoyer für neue europäische Rechtsform! in Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, EuZW 6/2006

Hopt, K.: Europäische Aktiengesellschaft, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, 7/2004,

Huleš, J. Nejsou IAS jako mezinárodní účetní standardy. Účetnictví, ročník 2006, číslo 8, s. 49 an.

Hübner, H. Handelsrecht, Heidelberg: C.F. Müller, 1992, s. 42

- Chalupa, R., Štenglová, I., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 1994,
- Ifrah, G. Histoire universelle des chiffres, Paříž: Editions Seghers, 1983,
- Jugglart, M., Ippolito, B. Cours de droit commercial, Paříž: Éditions Montchréstien, 1992,
- Kovanicová, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, Praha: Bova Polygon, 2003, s. 129
- Kovanicová, D. Problémy oceňování ve světle moderního finančního účetnictví, Účetnictví, ročník 2004, č. 1
- Kovanicová, D. Jako porozumět účetním výkazům, I. vydání, Polygon, Praha 2004, str. 119
- Kincl, J. Urfus, V. Římské právo. Praha: Panorama, 1990,
- Král, R. Transpozice a implementace směrnic ES v zemích EU a ČR, Praha: C.H.BECK, 2002,
- Kubátová, K. Daňová teorie a politika, Praha: EUROLEX BOHEMIA, 2000,
- Malenovský-Wenig, A. Příručka obchodního práva. Praha: Československý kompas, 1947
- Madar, Z. a kol. Právní slovník. Díl II. Praha: Panorama, 1977,
- Merkt, H. Amerikas Recht: Ex Occidente Lux? v Recht der Internationalen Wirtschaft č. 10/2005
- Pelikánová, I. Černá, S. a kol. Obchodní právo. I. díl. Praha: ASPI a.s., 2005,
- Prchal, M. Podnikové skandály v USA, Hospodářské noviny, 5. 11. 2004
- Ripert, G., Roblot, R. Traité de droit commercial, Paříž: LGDJ, 1998,
- Salač, J. Unilever-zlom v judikatuře Evropského soudního dvora týkající se horizontálního bezprostředního účinku?, Evropské právo, ročník 2001, č. 8
- Sedláček, J. Účetnictví pro manažery. Praha: Grada Publishing, a.s., 2005,
- Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 8. vydání. Praha: C.H.Beck, 2003,

Štěpina, J. Obchodníci a obchodní společnosti, Praha: nakl. Josef Svoboda, 1935,

Tichý, L. Arnold, R. Svoboda, P. Zemánek, J. Král, R.: Evropské právo. 1. vydání,
Praha, C.H.Beck, 1999,