

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Alena Puklová

PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ PODNIKATELŮ

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Marie Zahradníčková, CSc.

Katedra: Obchodního práva

Datum vypracování práce: 31. srpna 2009

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

V Praze dne 31. srpna 2009

.....

Alena Puklová

Na tomto místě bych ráda poděkovala JUDr. Marii Zahradníčkové, CSc. za její cenné rady a připomínky během vzniku této práce.

OBSAH

1. ÚVOD	4
2. TERMINOLOGIE	5
2.1 Význam a funkce účetnictví	5
2.2 Výklad základních účetních pojmů.....	6
2.2.1. Účetní soustava a účetní systém.....	6
2.2.2. Účetní záznamy	8
2.2.3. Účetní metody	9
2.2.4. Účetní zásady	10
3. HISTORICKÝ VÝVOJ	14
3.1 Vznik a vývoj účetnictví.....	14
3.2 Vývoj regulace účetnictví	16
3.3 Účetní modely.....	17
3.4 Aktuální právní úprava účetnictví podnikatelů v České republice	19
4. VNITROSTÁTNÍ PRÁVNÍ ÚPRAVA	20
4.1 Zákonné předpisy	21
4.1.1. Obchodní zákoník.....	21
4.1.2. Zákon o účetnictví	22
4.1.3. Daňové zákony	42
4.1.4. Jiné zákony	44
4.2 Vyhlášky a jiné podzákonné právní předpisy upravující účetnictví	48
4.2.1. Vyhláška č. 500/2002 Sb.	48
4.2.2. České účetní standardy	49
4.2.3. Jiná opatření MF ČR	49

5. MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ HARMONIZACE.....	52
5.1 Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS).....	52
5.2 Komunitární úprava účetních předpisů	56
5.2.1. Směrnice	57
5.2.2. Nařízení	67
5.2.3. Jiné právní předpisy	72
5.2.1. Účetní zásady	73
5.3 Národní předpisy s důrazem na US-GAAP	73
6. POROVNÁNÍ ČESKÉ A MEZINÁRODNÍ PRÁVNÍ ÚPRAVY ÚČETNICTVÍ	78
7. BUDOUCÍ VÝVOJ	82
8. ZÁVĚR	86

Seznam použitých zkratek

ČÚS	–	České účetní standardy
IAS/IFRS	–	Mezinárodní účetní standardy
MF	–	Ministerstvo financí České republiky
ObchZ	–	zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
US GAAP	–	Všeobecně uznávané účetní principy Spojených Států Amerických
VÚ	–	vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
ZA	–	zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech
ZArch	–	zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů
ZDP	–	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	–	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZPř	–	zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev
ZÚ	–	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

1. Úvod

Účetnictví se vyvíjelo postupně s rozvojem ekonomického myšlení lidstva. Snaha rozmnožovat majetek vyvolala potřebu mít o majetku a jeho přírůstcích či úbytcích evidenci. Výhody evidence však začali využívat i vládci, kteří tak mohli lépe řídit příjmovou stránku státního rozpočtu.

Vývoj účetnictví na jedné straně ovlivňovala efektivita a přehlednost účetních záznamů a výstupů z nich, na straně druhé pak potřeba panovníka získat přehled o možných zdrojích státního rozpočtu a kontrola povinných odvodů do něj. Ruku v ruce s vývojem samotného účetnictví šel i vývoj regulace účetnictví v podobě historicky ověřených nejlepších postupů pro zobrazování skutečnosti pomocí čísel a stanovení postupů pro zjišťování základu pro odvody do státního rozpočtu.

Vývoj účetnictví i jeho regulace probíhal až do nedávné doby v jednotlivých státních útvarech odděleně. Spolu s rozvojem mezinárodní dělby práce, internacionalizace a globalizace vznikla potřeba nalézat možnosti, jak porozumět informacím z účetnictví pocházejících z jiných států. Zajisté by bylo možno vést účetnictví dle několika právních předpisů současně, avšak spolu s plněním této povinnosti by rostly neúměrně výsledku náklady každé účetní jednotky. Druhou, efektivnější možností však bylo nalézat kompromisy na mezinárodní úrovni. Začaly tak vznikat mezinárodní účetní standardy.

Tato práce si klade za cíl stručně popsat způsob a důvody vývoje účetnictví jak z pohledu samoregulace, tak i z pohledu regulace ze strany suveréna. V samostatných kapitolách budou popsány národní a mezinárodní způsoby regulace účetnictví a jejich sbližování. V jedné ze závěrečných kapitol je proveden nástin komparace nejvýznamnějších světových účetních systémů.

Vzhledem k tomu, že se při vývoji účetnictví vyvinula specifická terminologie, která může být pro odborníky z jiných oblastí nepřístupná či nesrozumitelná, jsou v jedné z prvních kapitol práce vyloženy základní pojmy používané v účetnictví.

2. Terminologie

2.1 Význam a funkce účetnictví

Pro objasnění pojmu účetnictví je možno uvést následující definici:

„Účetnictví jsou srovnalé zápisy o stavu součástí majetkových a jejich pohybu. Účelem účetnictví jest poskytnouti majiteli přehledu o stavu jeho jmění a pohybu jeho, a pokud jde o soukromohospodářské podnikatele, kapitalisty nebo námezdní pracovníky, umožniti jim mimo to zjistit výsledek hospodaření.“¹

Pomocí účetnictví se zobrazuje majetek podniku a zdroje jeho financování. Účetnictví také slouží pro zjištění výsledku hospodaření podniku. Výstupy z účetnictví jsou hlavním podkladem pro podnikatelská rozhodování.

Účetnictví plní v dnešní době několik funkcí. Je možno je rozdělit do šesti základních skupin:²

- a) funkce informační – jako opora paměti podnikatele pomocí zápisu událostí v životě účetní jednotky v jejich historickém sledu s možností oživení skutečností s těmito událostmi spojenými v paměti; tato funkce stála u zrodu účetnictví a byla hlavním podnětem pro jeho vznik a vývoj;
- b) funkce dokumentační – zejména jako důkazní prostředek ve sporech se tato funkce vyvinula krátce po vzniku účetnictví, kdy účetnictví soužilo jako protidůkaz především v soukromoprávních sporech k obhajobě obžalovaného; větší důkazní váhu měly zápisy v řádně vedených účetních knihách; v dnešní době se účetní zápisy považují za důkazní prostředek především ve správním řízení;

¹ PAZOUREK, J.: *Theorie i praxe účetních soustav*. Archiv. Národohospodářská i soukromohospodářská pojednání ústavu obchodních věd vysoké školy technické v Praze. Vydává a pořádá Dr. Jos. Pazourek. 1920. Praha. Nákladem „Archivu“ na Král. Vinohradech. 1.vydání. ISBN ISBN 99-00-01031-X. s. 5

² srov. JANHUBA, M.: *Účetnictví (úvod do teorie)*. Vysoká škola ekonomická v Praze. 1998. ISBN 80-7079-501-8. s. 18-20

- c) dispoziční funkce – jako písemný přehled o hospodaření účetní jednotky jsou účetní zápisy podkladem pro rozhodování statutárního orgánu i vlastníků;
- d) kontrolní funkce – účetní zápisy a jejich uchování umožňuje následnou kontrolu správnosti a úplnosti účetnictví ze strany ostatních subjektů (zaměstnanců, správních úřadů apod.);³
- e) podklad pro vyměření daní;
- f) informace o podnikatelské zdatnosti vedení podniku.

Na účetnictví je možno nahlížet v jeho užším či širším pojetí. V užším pojetí se jedná pouze o účetní zásady, postupy a metody. V širším pojetí se pod pojem účetnictví zahrnuje i výkaznictví. Pro účely této práce bude na účetnictví pohlíženo v jeho nejširším slova smyslu.

2.2 Výklad základních účetních pojmů

Jelikož jsou veškeré předpisy týkající se účetnictví protkány specifickou terminologií, je nezbytné uvést úvodem přehled nejvýznamnějších pojmů spolu s jejich stručným vysvětlením. V dalších kapitolách již budou pojmy používány bez dalších vysvětlujících výkladů.

2.2.1. Účetní soustava a účetní systém

Pojmy účetní soustava a účetní systém se vyskytují v několika významech. Často bývají oba pojmy zaměňovány.

³ srov. STROUHAL, J.: *Zástupné možnosti vedení daňové evidence*. Meritum. Daňová evidence. 2008. K dispozici pod <http://www.asponline.cz/ao/cs/dokument/nahled-dokumentu/?doc=d3699v5029p1&query=title%3AZ%C3%A1stupn%C3%A9+title%3Amo%C5%BEnosti+title%3Aveden%C3%AD+title%3Ada%C5%88ov%C3%A9+title%3Aevidence&search-type=1&docno=1> (17.6.2009)

Účetní soustavy jsou základní druhy uspořádání a vedení účetnictví. V průběhu vývoje účetnictví vznikaly různé účetní soustavy, z nichž se ustálily tři: kamerální účetnictví, jednoduché účetnictví a podvojně účetnictví.

Kamerální účetnictví již za samostatnou soustavu není považováno a v současné době tak není ani aplikováno. Jednoduché účetnictví bylo jako nejstarší druh účetních soustav do nedávné doby používáno menšími účetními jednotkami, kterým nevznikla povinnost vést podvojně účetnictví. V dnešní době je v České republice využíváno již jen účetními jednotkami neziskového charakteru, jakými jsou např. občanská sdružení. Naopak podvojně účetnictví, které se vyvíjelo po staletí a jako jediná účetní soustava tak dosáhlo nejvyššího stupně rozvoje, je v současné době považováno za nejlepší způsob zobrazení skutečnosti a využívá se v nejširším měřítku do dnešních dnů.

Jako účetní systém bývá označováno uspořádání účtů, které účetní jednotka používá. Jedná se o metodický prvek účetnictví. Každá účetní jednotka si sestavuje vlastní účetní osnovu. Účetní osnovu tvoří jednotlivé účty, na nichž účetní jednotka zachycuje veškeré své účetní případy. Dle současné ustálené praxe se pro označování účtů používá kromě slovního označení také číselné označení. Sestupná seskupení číslic v označení účtu mají svá pojmenování, jak je uvedeno v následujícím příkladu:

Účet: 502.101 – spotřeba elektrické energie	
5	Třída
50	Skupina
502	Syntetický účet
502.101	Analytický účet

Tabulka č. 1: Rozklad číselného označení účtu.

Označení jednotlivých účtů musí být v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví. Dle českých právních předpisů je nezbytné dodržovat první dvě číslice

charakterizující skupinu účtů, zatímco v minulosti se za povinné považovalo označení syntetických účtů.

Jako účetní systém či účetní soustava bývá často označován také komplex předpisů upravujících postupy účtování platné pro určité účetní jednotky na základě geografické či personální příslušnosti. V této práci bude věnována pozornost především českému účetnímu systému, systému Mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS) a systému US GAAP.

2.2.2. Účetní záznamy

Pomocí účetních záznamů účetní jednotky zachycují v účetnictví veškeré významné události, které mohou mít vliv na hospodaření nebo majetek účetní jednotky. Tyto události se nazývají účetními případy. Pomocí průkazných účetních záznamů se účetní případy kvantifikují a zaznamenávají v účetnictví.

Účetní záznamy mohou mít různou formu. Mezi nejvýznamnější z nich patří:

- účetní doklady – nosiče účetního případu obsahující informace o jeho účastnících, hodnotě a datu jeho uskutečnění,
- účetní zápisy – promítnutí účetních případů do účetnictví jejich zaúčtováním,
- účetní knihy – vnitřní systematika účetních zápisů,
- odpisový plán – postup pro zaznamenávání znehodnocení majetku účetní jednotky z důvodu plynutí času a opotřebení,
- inventurní soupisy – záznamy o provedení inventarizace majetku a závazků účetní jednotky obsahující údaje umožňující identifikaci inventarizovaných položek a použité metody, doplněné podpisovým záznamem a údajem o okamžiku provádění inventarizace,
- účtový rozvrh – výčet všech analytických účtů, na nichž účetní jednotka zachycuje účetní případy,

- účetní závěrka – uspořádání a zobrazení účetních zápisů v podobě různých výkazů, většinou takovým způsobem, aby zajišťovaly srovnatelnost s minulým účetním obdobím; účetní závěrku tvoří zejména:
 - o rozvaha – výkaz zobrazující majetek společnosti na straně jedné a zdroje jeho financování na straně druhů,
 - o výkaz zisku a ztráty – slouží ke zjištění výsledku hospodaření účetní jednotky za účetní období,
 - o příloha – vysvětluje a doplňuje informace získané z rozvahy a výkazu zisku a ztráty,
 - o výkaz peněžních toků – odráží hospodaření účetní jednotky s peněžními prostředky, zdroje jejich příjmů a výdajů,
 - o přehled o změnách vlastního kapitálu – vysvětluje pohyby mezi jednotlivými položkami vlastního kapitálu,
- výroční zpráva – jedná se o ucelenou a vyváženou zprávu týkající se vývoje hospodaření, výkonnosti a činnosti účetní jednotky (blíže viz kapitola věnující se účetní závěrce).

2.2.3. Účetní metody

Pod pojmem účetní metody se rozumí postupy účtování. K hlavním účetním metodám patří zejména:

- oceňovací metody – oceňování nabytého majetku, zobrazování aktuální hodnoty majetku v účetnictví, účtování o dočasné či trvalé ztrátě hodnoty majetku, zejména odepisování dlouhodobého majetku a tvorba opravných položek,
- metody tvorby a použití rezerv,
- metoda vzájemného zúčtování, resp. zákaz kompenzace – možnost vzájemně započíst pouze výslovně stanovené položky, ostatní musejí být vykazovány nekompenzovaně,
- metoda odložené daně – způsoby výpočtu a účtování o odložené dani,

- metoda kurzových rozdílů – okamžik a způsob účtování kurzových rozdílů (rozdílů vzniklých přepočtem položek z cizí měny na Koruny české k různým okamžikům),
- metoda přechodu z daňové evidence na účetnictví.

O jednotlivých účetních metodách je blíže pojednáno v kapitole č. 4.1.2 věnující se zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

2.2.4. Účetní zásady

„Účetní zásady jsou systémem ideových předpokladů, které představují základní podmínky účetního zobrazení podniku.“⁴ Jedná se o základní principy, které musí každá účetní jednotka dodržovat. Cílem zavedení účetních zásad a prosazování jejich dodržování je dosažení a zajištění srovnatelnosti údajů obsažených v účetnictví různých podniků.

2.2.4.1. Zásada účetní jednotky

Účetní jednotka je relativně samostatný celek, za nějž je vedeno účetnictví a sestavována účetní závěrka. Každá účetní jednotka vede jediné účetnictví.

2.2.4.2. Zásada neomezeného trvání účetní jednotky

Tato zásada, nazývaná též „going-concern“ princip, vyjadřuje fikci, že účetní jednotka bude existovat po neomezenou dobu. Pokud by vznikly pochybnosti o budoucnosti účetní jednotky, musely se být tyto skutečnosti odrazit v účetnictví.

⁴ *Účetní zásady*. Definice pojmu ze sekce Účetnictví. K dispozici na http://www.sagit.cz/pages/delfinheslatxt.asp?cd=150&typ=r&levelid=U_zasady.htm (dne 8.3.2009)

2.2.4.3. Zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech

Hlavním smyslem zásady zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech je pravidelně uzavírat účetní knihy, zjišťovat hospodářský výsledek účetní jednotky a následně hodnotit efektivitu hospodaření. V rámci této zásady je možno zmínit taktéž zásadu bilanční kontinuity, která stanoví povinnost při otevírání účetních knih na počátku následujícího účetního období převzít konečné zůstatky účtů z předchozího účetního období.

2.2.4.4. Zásada objektivit účetních informací

Účetní jednotky by měly vést účetnictví tak, aby účetnictví odráželo co nejpravdivěji skutečnost. Informace o účetní jednotce podávané v účetních závěrkách sestavovaných dle českých právních předpisů je nutno předkládat tak, aby skutečnost zobrazovaly věrně a poctivě. Právní předpisy, které mají zdroj v jiných účetních systémech a regulují účetnictví, požadují, aby informace obsažené v účetnictví byly pravdivé.

Věrné je takové zobrazení, kdy obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, přičemž takové zobrazení je v souladu s účetními metodami. Zobrazení je poctivé, jestliže jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Pokud může účetní jednotka volit mezi více možnostmi určité účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu lépe odpovídá.

Pravdivé zobrazení na rozdíl od poctivého klade důraz především na soulad informací obsažených v účetnictví se skutečností. Účetní jednotky proto mají většinou možnost volit i jiné metody neupravené v právních předpisech, pokud by jejich použití věrněji a poctivěji zobrazilo skutečnost.

2.2.4.5. *Zásada účtování operací v peněžních jednotkách*

Účetní jednotky jsou povinny účtovat o účetních událostech vždy v místní peněžní jednotce, v současné době v České republice tedy v Korunách českých. V případě, že jsou události vyčísleny v cizích měnách, jsou účetní jednotky povinny přepočítat cizí měnu na Koruny české kurzem stanoveným Českou národní bankou k datu uskutečnění účetní události nebo k prvnímu dni týdenního, měsíčního či ročního období.

2.2.4.6. *Zásada konzistentnosti, srovnatelnosti mezi účetními obdobími, stálosti účetních metod*

Všechny uvedené zásady vyjadřují nutnost zachovat vypovídací schopnost účetnictví a výstupů z něj. Je proto nezbytné udržovat stejnou metodiku sestavování výkazů tak, aby hodnoty u jednotlivých položek mohly být srovnávány s minulými obdobími jak co do jejich obsahové naplně, tak i do metodiky výpočtu. Právní předpisy mnohdy precizně upravují nejen metodu sestavování výkazů, ale i jejich strukturu a pořadí jednotlivých položek.

2.2.4.7. *Zásada opatrnosti*

Zásada opatrnosti spočívá v tom, že „každý chytrý obchodník se dělá chudším, než ve skutečnosti opravdu je“⁵. Jedná se o jednu z nejdůležitějších zásad, které procházejí celým účetnictvím. Nejvýrazněji se projevují v oceňování majetku, zejména v zásadě nenadhodnocovat majetek a nepodhodnocovat závazky. Stejně tak je naplněním této zásady povinnost zachycovat v účetnictví veškerá, a to i potenciální rizika, která by se mohla s určitou pravděpodobností projevit až v budoucnu.

⁵ NOTIA AUDIT (firma): *Podvojně účetnictví 2007*. 2007. Praha. Grada. 1.vydání. 228 s. ISBN 8024720884. S. 7

Zásada opatrnosti může stát v rozporu se zásadou objektivitv účetních informací. Každá účetní jednotka proto musí zvolit rozumný kompromis, který jí umožní naplnění zásady objektivitv účetních informací za současné aplikace zásady opatrnosti. Je však zřejmé, že v některých případech bude upřednostněna zásada opatrnosti.

2.2.4.8. *Inventarizace*

Inventarizace je považována taktěž za jednu z účetních zásad. Účetní jednotky mají povinnost pravidelně, alespoň jednou ročně, provádět inventarizaci svého majetku a zjišťovat tak, zda údaje evidované v účetnictví souhlasí se skutečností. Rozdíly je nutno zachytit v účetnictví a uvést tak účetnictví do souladu s realitou.

3. Historický vývoj

3.1 Vznik a vývoj účetnictví

Účetnictví v nejširším slova smyslu je možno definovat jako metodu číselného zachycení hospodáření podniku ve formě, která je pro uživatele takto vytvořených záznamů přehledná a pochopitelná.

„Účetnictví jako součást podnikového informačního systému slouží nepřetržitému a uspořádanému zaznamenávání všech transakcí, tvořících podnikové hospodaření. Umožňuje tak odvození výsledku tohoto hospodaření za určité období a zároveň vykazání tohoto výsledku spolu s přehledem finanční a majetkové situace podniku k určitému dni. Podnikové účetnictví se obvykle dělí na tzv. finanční účetnictví, které je do značné míry legislativně regulováno a poskytuje informace o podniku jako celku (zejména též pro účely zdanění), a na vnitropodnikové (nákladové) účetnictví, sloužící výhradně informačním potřebám podnikového managementu. Pro některé složky účetnictví se ne zcela vhodně používá zvláštních označení: skladové účetnictví, mzdové účetnictví.“⁶

Mylné by bylo domnívat se, že účetnictví je výdobytkem moderní doby. Prvopočátky zaznamenávání událostí primitivními účetními zápisy sahají do období před několika tisícovkami let. Již na počátku civilizace hledali lidé možnosti, jak si lépe zapamatovat své pohledávky a závazky vůči svým obchodním partnerům či vůči vládci. Zpočátku se jednalo o zástupné předměty, pomocí nichž se počítala stáda či velikost úrody. V Evropě a Asii se používaly oblázky, kosti či zářezy do dřeva nebo parohů. Samotný výraz „na vrub“ pochází z tohoto prehistorického období, kdy se pomocí zářezů na různé předměty, tzv. vrubovky, zaznamenávala výše dlužných částek. Do dnešních dnů se pojem dochoval v lidovém rčení „máš u mne vroubek“.⁷

⁶ srov. COUFAL, J.: *Abstraktní pojem čísla a měření v historii aneb máte u někoho vroubek?*. VŠE KM. Praha. K dispozici pod http://statspol.cz/robust/1996_coufal96.pdf (29.06.2009)

⁷ Kolektiv autorů: *Universum. Všeobecná encyklopedie. 10.díl. U-Ž*. Euromedia Group, k.s.-Odeon. 2001. Praha. 1.vydání. ISBN 80-207-1060-4; 80-207-1072-8. S. 13-14

Smyslem prvotních záznamů bylo zejména zajištění důkazních prostředků pro případ budoucích možných sporů. Zpočátku se zapisovaly pouze některé případy, důležitější, o nichž se předpokládalo, že by mohly být v budoucnu předmětem sporu. Jednalo se zejména o poskytnutí půjček, jejich splacení, prodeje a nákupy hrazené v hotovosti.⁸

Pozdější rozvoj řemesel a zvyšování počtu i objemu obchodních vztahů nutil subjekty hledat jednodušší metody zaznamenávání účetních skutečností, jelikož držení odpovídajícího počtu předmětů přestalo být praktické. Lidé začali rozvíjet schopnosti čtení, psaní a počítání dle některých historiků zejména za účelem účetnictví. Již ve starobylém Sumeru působili písaři především jako účetní, jejichž hlavní náplní práce bylo zachycovat na hliněných tabulkách záznamy o bohatství chrámů. Písemné zaznamenávání skutečnosti prošlo vývojem od piktogramů (symbolů používaných pro jednotlivé objekty) přes ideogramy (symboly pro určité představy) až po fonogramy (symboly pro slova), které umožnily vyšší stupeň abstrakce využitelné již nejen v obchodních vztazích, ale ve všech rovinách života.

Znalost psaní a počítání byla nezbytnou podmínkou pro výkon profese účetního, která se tímto vydělila z běžného života a stala se jedním z prestižních povolání. S rozvojem celospolečenské vzdělanosti by se dalo předpokládat, že účetnictví by mohlo být zastáváno širším okruhem osob. Díky rozšiřování okruhů ekonomických událostí a jejich zohledňování v účetnictví na jedné straně a tlakem na regulaci účetnictví ze strany vládců na straně druhé však účetní povolání kladlo stále větší požadavky na znalost předpisů a účetních principů. Profese účetních tak zůstala doménou úzkého okruhu profesionálů až do dnešních dnů.

Ve středověku pokračovaly subjekty v účtování dle principů zavedených ve starověku a vývoj se nadále soustředil jen na zlepšování vypovídací schopnosti účetnictví. Účetní techniky se částečně automatizovaly zavedením dvoustranných zápisů namísto

⁸ srov. PAZOUŘEK, J.: *Theorie i praxe účetních soustav*. Archiv. Národohospodářská i soukromohospodářská pojednání ústavu obchodních věd vysoké školy technické v Praze. Vydává a pořádá Dr. Jos. Pazourek. 1920. Praha. 413 s. Nákladem „Archivu“ na Král. Vinohradech. 1.vydání. ISBN 99-00-01031-X. S. 157-159

jednostranných a přechodem od hotovostně orientovaných metod vedení účetnictví k zavedení akruálního principu.

První literární památkou zabývající se účetnictvím je kniha *Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalite* od Lucy Pacioli z roku 1494, která rovněž popsala zásady podvojného účetnictví. Jelikož publikace podává ucelený pohled na podvojný účetnictví, lze se domnívat, že se tato metoda zápisu účetních operací vyvíjela po delší dobu před tímto datem. Někteří autoři se domnívají, že vývoj podvojného účetnictví probíhal 200 až 300 let, tedy přibližně od 13. století našeho letopočtu. V uvedeném díle však zatím není zmínka o pravidelné účetní závěrce a míra abstrakce je stále ještě na nízké úrovni. Uzavírání účetních knih se dělo pouze poté, co byl popsán celý sešit a účetní zůstatky bylo nutno převést do knihy nové.⁹

Během staletí se vyvinulo jako základní systém účetnictví podvojný. Souběžně s ním se však objevuje i účetnictví jednoduché. Jeho původ není přesně znám. Někteří autoři se domnívají, že vzniklo samostatně, jiní, že okleštěním účetnictví podvojného. Třetí soustavou je účetnictví kamerální, kterým bylo dříve označováno účetnictví jednotek, jejichž primárním cílem není dosahovat zisku. Jednalo se zejména o státní instituce.¹⁰

3.2 Vývoj regulace účetnictví

Regulace účetnictví ze strany vládců je téměř stejně stará jako samotné účetnictví. Prvotním cílem regulace účetních předpisů bylo zachytit a později sjednotit metody účetnictví. S rozvojem a rozšiřováním státních útvarů však začalo být účetnictví považováno za zdroj informací nezbytných pro státní útvary, na jejichž podkladě mohly být vybírány daně a dávky. Státní moc začala rozhodovat o tom, jakým způsobem bude

⁹ srov. PAZOUREK, J.: *Theorie i praxe účetních soustav*. Archiv. Národohospodářská i soukromohospodářská pojednání ústavu obchodních věd vysoké školy technické v Praze. Vydává a pořádá Dr. Jos. Pazourek. 1920. Praha. 413 s. Nákladem „Archivu“ na Král. Vinohradech. 1.vydání. ISBN 99-00-01031-X. S. 158-163

¹⁰ srov. tamtéž

zjišťován zisk společnosti, případně jak budou vypočítávány daně a dávky pro odvod do státní pokladny.

Chamurapiho zákoník stanovil několik zásad pro obchodní styk, který však byl spíše uzákoněním již zaběhnutých zvyklostí. V Babylonii a Egyptě byli všichni obchodníci povinni vést podrobné a přesné účetnictví za účelem výběru daní. Ve starověkém Řecku byla povinnost účtovat právním obyčejem. Řím převzal zvyklosti předchozích civilizací. Povinnost účtovat se stala nezbytnou podmínkou pro úspěch v obchodních sporech a podkladem pro výpočet daní. Zavedením arabských číslic pak došlo k zefektivnění účetních výpočtů.

Ze 14. století pocházejí vysoce kvalitní janovské bankovní účetní záznamy, které odpovídají dnešním požadavkům na podvojný účetnictví a jejichž regulace byla v zájmu tohoto městského státu s cílem mít dokonalý přehled o bankovním v ovládaném regionu. Ve Florencii upravoval v témže období statut kupeckého cechu obsah a metody vedení účetnictví.

Od vydání Pacioliho díla z roku 1494 se datuje počátek novodobé státní regulace účetnictví, která byla reakcí na vznik prvních akciových společností a burz provázený oddělením funkce účetního a manažera v rámci jedné společnosti.¹¹

3.3 Účetní modely

Do dnešních dnů se vyvinuly ve světě různé účetní modely. Je možno je roztrždit do následujících čtyř skupin:

1. anglo-americký,
2. kontinentální,
3. jihoamerický,
4. smíšený.¹²

¹¹ srov. JANHUBA, M: *Základy teorie účetnictví*. Oeconomica. Praha. 2005. 1.vydání. 216 s. ISBN 80-245-0852-4. S. 15

Anglo-americký model, nazývaný též jako anglosaský, se vyznačuje vysokou profesní vzdělaností jak tvůrců účetnictví, tak i jejich uživatelů. Uživateli jsou zejména investoři, kteří se na základě údajů z účetnictví rozhodují, kam alokovat své volné finanční prostředky. V zemích, kde je užíván tento model, jsou vysoce rozvinuty finanční trhy a často se zde nacházejí sídla mateřských společností nadnárodních korporací.

Dle anglosaského modelu vedou své účetnictví zejména účetní jednotky se sídlem ve Velké Británii, Spojených státech amerických a Nizozemsku. Z toho důvodu bývá tento model označován také jako Britsko-severoamericko-holandský.

Kontinentální model používá velká část západní Evropy a Japonsko. Je využíván také státy Afriky, které byly v minulosti francouzskými koloniemi. Model se vyznačuje vázaností účetních jednotek účetními předpisy vydávanými formou zákonů či jiných závazných právních předpisů. Účetnictví slouží především bankám, od nichž účetní jednotky získávají kapitál, a dále potřebám státu, zejména pro zjištění základu daně pro výpočet daně z příjmů.

Jak napovídá sám název, jihoamerický model využívají státy Jižní Ameriky. Tento model se od předchozích odlišuje využitím zvláštních účetních postupů pro účtování v inflační ekonomice. Také tyto účetní jednotky se řídí účetními postupy stanovenými v právních předpisech. Hlavním uživatelem výstupů z účetnictví je stát. Účetnictví slouží mimo jiné pro účely zjištění základu daně.

Smíšený model zahrnoval ještě v 90. letech většinu států střední a východní Evropy a státy bývalého Svazu sovětských socialistických republik. Vyznačoval se snahou skloubit pozůstatky centrálně plánované ekonomiky s potřebou předkládat investorům účetní výkazy v jim srozumitelné podobě. Jediným východiskem bylo mnohdy vedení dvojího účetnictví, model tak kladl vysoké požadavky na účetní profesionály. V dnešní

¹² srov. KRUPOVÁ, L.: *IAS v příkladech. Srovnání vybraných Mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou*. Ing. Zdenka Vostrovská, CSc. – VOX. Praha. 2002. 1. vydání. 215 s. ISBN 80-86324-22-2. S. 5-8.

době již většina států přešla na některý z výše uvedených modelů a předpisy upravující účetnictví v centrálně plánované ekonomice byly nahrazeny jinými, odrážejícími skutečnost, že ekonomika země byla plně transformována.

3.4 Aktuální právní úprava účetnictví podnikatelů v České republice

Právní úpravu účetnictví podnikatelů v České republice lze třídit různými způsoby. Nejvhodnějším členěním je rozlišování jejich původu v kombinaci s jejich právní silou:

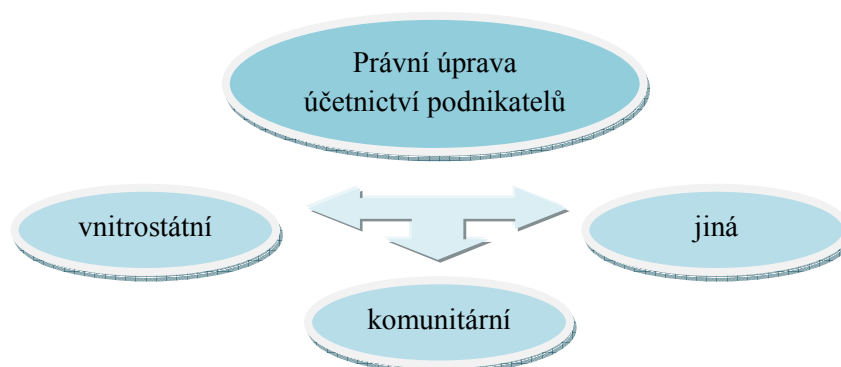


Schéma č. 1: Právní úprava účetnictví podnikatelů v České republice.

4. Vnitrostátní právní úprava

Vnitrostátní právní předpisy jsou tvořeny jak zákonnými, tak i podzákonnými normami. Hierarchii vnitrostátních předpisů upravujících nebo ovlivňujících účetnictví podnikatelů je možno znázornit následujícím schématem:

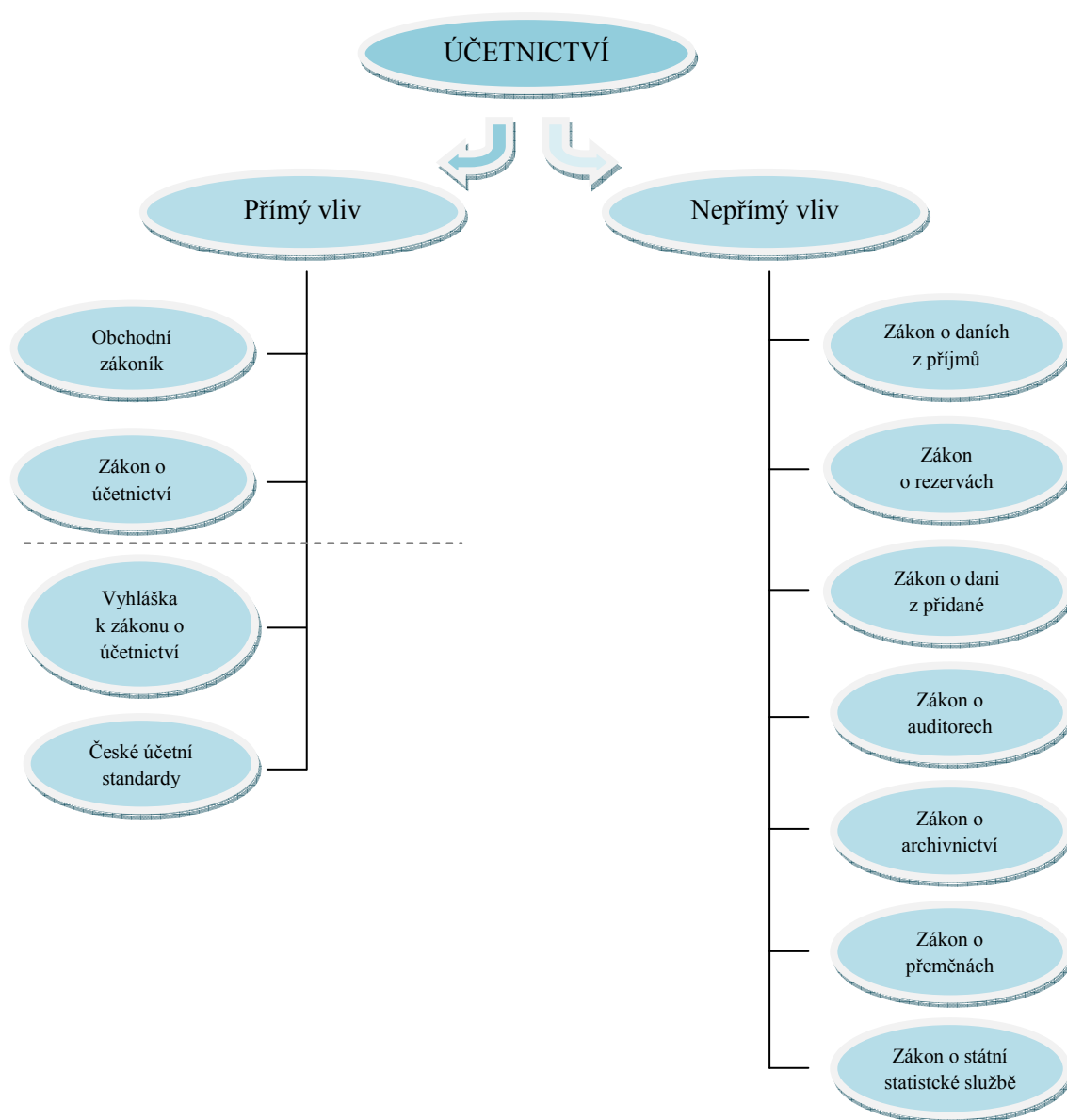


Schéma č. 2: Vnitrostátní právní úprava účetnictví podnikatelů v ČR.

Obecná právní úprava účetnictví vychází ze zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále jen „ObchZ“). Zvláštními právními předpisy jsou pak zejména zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZÚ“) a vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. V neposlední řadě je pak nutno zmínit České účetní standardy pro podnikatele, v nichž jsou konkrétně vymezeny jednotlivé účetní postupy při zachycování účetních případů v účetnictví dle ZÚ a vyhlášky.

Ačkoliv by měla být veškerá právní úprava obsažena v ZÚ a v podzákoných předpisech přijatých za účelem jeho provedení, z praktického hlediska je nezbytné zmínit také zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dle současného právního stavu je výsledek hospodaření zjištěný na základě účetnictví upravován o daňově neuznatelné výdaje, resp. náklady a následně je po těchto úpravách zjištěna daňová povinnost. Přiznání k dani z příjmů proto klade již při účtování nároky na účetní jednotky zejména s ohledem na dostatečnou evidenci daňově uznatelných výdajů, resp. nákladů, aby následné zjišťování daňového základu nebylo neúměrně náročné.

V následujícím textu je nastíněna stručná charakteristika jednotlivých předpisů s ohledem na jejich vliv na účetnictví.

4.1 Zákonné předpisy

4.1.1. Obchodní zákoník

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „ObchZ“) je základním právním předpisem upravujícím povinnosti podnikajících subjektů. V něm je také možno nalézt některé obecné zásady platné pro účetnictví, které pak konkretizují a rozšiřují další právní předpisy. Účetnictví je věnována samostatná hlava č. IV v první části ObchZ. V ustanovení dvou paragrafů je zde uvedena povinnost podnikatelů sestavovat

účetní závěrky, nechávat je ověřovat auditorem a následně je zveřejňovat. Konkrétní úprava je odkázána na další ustanovení ObchZ a zvláštní právní předpisy.

Také v dalších částech ObchZ je možno najít některá ustanovení, která ovlivňují rozhodování účetních jednotek na základě předvídaných skutečností. Tak je možno najít kupříkladu v § 196a odst. 4 ObchZ povinnost znaleckým posudkem ocenit majetek, který pořizuje účetní jednotka od vyjmenovaných osob za protihodnotu ve výši alespoň jedné desetiny upsaného základního kapitálu. Účetní hodnota tohoto majetku pak bude stanovena ve výši stanovené znaleckým posudkem. Na jiném místě, v § 193, je stanoveno, jak má postupovat statutární orgán v případě, že na základě jakékoliv účetní závěrky zjistí, že neuhrazená ztráta dosahuje poloviny základního kapitálu.

V ObchZ je zakotvena povinnost vybraných právnických osob tvořit rezervní fond. O příspěvcích do rezervního fondu rozhodují společníci při rozdělování zisku, který je zjištěn z účetní závěrky za běžné účetní období. Rezervní fond vytváří povinně akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným.

U jednotlivých druhů společností je pak v ObchZ upraveno, v jaké lhůtě jsou společníci povinni schválit účetní závěrku. Valná hromada společnosti s ručením omezeným schvaluje účetní závěrku v souladu s § 128 ObchZ do šesti měsíců od posledního dne daného účetního období.

4.1.2. Zákon o účetnictví

Základní normou upravující účetnictví podnikatelů je v České republice zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Od svého přijetí v roce 1991 byl zákon již mnohokrát novelizován. Přehled novel je uveden v následující tabulce:

Zákon č.	Předmět hlavních změn
117/1994 Sb.	Úprava znění některých ustanovení v souvislosti s novelou zákona o sdružování v politických stranách
227/1997 Sb.	Úprava znění některých ustanovení v souvislosti s novou právní úpravou nadací a nadačních fondů
492/2000 Sb.	Přesnější určení subjektů povinných vést účetnictví, zavedení hospodářského roku a uvedení účetního období do souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkretizace povinnosti a způsobů zveřejňování účetních závěrek
353/2001 Sb.	Rozšíření a konkretizace účetních zásad, změna podmínek pro možnost účtovat v jednoduché soustavě účetnictví, zmírnění podmínek pro povinnost nechat si ověřit závěrku auditorem, rozšíření informací, které je nutno zveřejnit ve výroční zprávě, specifikace konsolidované účetní závěrky, stanovení základních konsolidačních metod, zpřesnění využití jednotlivých oceňovacích metod, změna způsobu výpočtu pokut za nesplnění povinností stanovených ZÚ
575/2002 Sb.	Změna přechodných ustanovení v souvislosti s novelou zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
437/2003 Sb. (úplné znění ZÚ vyhlášeno pod č. 31/2004 Sb.)	Euronovela – implementace zejména následujících směrnic a nařízení: <ul style="list-style-type: none"> - Čtvrté směrnice Rady ze dne 25. července 1978, založené na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o ročních účetních závěrkách určitých forem společností (78/660/EHS), ve znění ve znění směrnic Rady 83/349/EHS, 84/569/EHS, 89/666/EHS, 90/604/EHS, 90/605/EHS, 94/8/ES, 1999/60/ES a směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65/ES. - Sedmé směrnice Rady ze dne 13. června 1983, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách (83/349/EHS), ve znění směrnic Rady

	<p>89/666/EHS, 90/604/EHS, 90/605/EHS a směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65/ES.</p> <p>- Nařízení (ES) č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady ze dne 19. července 2002, o používání mezinárodních účetních standardů.</p> <p>Úprava a sjednocení terminologie v ZÚ, podmínky pro možnost využití mezinárodních účetních standardů při sestavování účetní závěrky, zrušení jednoduchého účetnictví, zavedení daňové evidence</p>
257/2004 Sb.	Úpravy terminologie v souvislosti s přijetím zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování a zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech
669/2004 Sb.	Úpravy související s novelou zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů – doplnění ustanovení o účetnictví občanských sdružení s možností pokračovat ve vedení jednoduchého účetnictví do konce roku 2006, úprava podmínek pro povinnost vést účetnictví fyzických osob
179/2005 Sb.	Změna terminologie v souvislosti s přijetím zákona č. 178/2005, o zrušení Fondu národního majetku České republiky
495/2005 Sb.	Úprava poznámky pod čarou v souvislosti se změnou zákona č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech
57/2006 Sb.	Sjednocení dohledu ve finančním sektoru a zrušení Komise pro cenné papíry – změna terminologie v zákoně (místo Komise pro cenné papíry Česká národní banka)
81/2006 Sb.	Povinnost zveřejňovat účetní závěrku v obchodním věstníku – úprava v souvislosti se změnou zákona č. 365/2000 Sb., o informacích
230/2006 Sb.	Změna zákona č. 89/1995 Sb., o statistické službě – nové znění § 37 odst. 7
264/2006 Sb.	Změna účinnosti v § 38a zákona – prodloužení možnosti vést jednoduché účetnictví pro určité účetní jednotky do konce roku 2007

69/2007 Sb.	Zrušení povinnosti zveřejňovat účetní závěrku v obchodním věstníku
261/2007 Sb.	Sjednocení dohledu nad finančním trhem – zvýšení limitu pro obrat u fyzické osoby spojeného s nutností začít vést účetnictví
296/2007 Sb.	Změna zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a jeho řešení (insolvenční zákon) – úprava terminologie v zákoně
348/2007 Sb.	Zavedení možnosti vést jednoduché účetnictví za stanovených podmínek pro určité účetní jednotky bez časového omezení
126/2008 Sb.	Úprava terminologie v souvislosti se schválením zákona č. 125/2008 Sb.
304/2008 Sb.	Změny znění zákona související s povinností státu vést podvojně účetnictví a konsolidovat

Tabulka č. 2: Přehled zákonů novelizujících ZÚ.

Z výše uvedeného přehledu je možno za nejvýznamnější novely označit zákony č. 492/2000 Sb., 353/2001 Sb., 437/2003 Sb., 669/2004 Sb. a 304/2008 Sb. Všechny novely významnou měrou přispěly k harmonizaci české právní úpravy s právními předpisy Evropských společenství.

Zákon č. 492/2000 Sb., kterým se mění ZDP a některé další zákony, zavedl do ZÚ definici účetních jednotek, účetního období a rozvahového dne, okamžik uzavírání a otevírání účetních knih a způsoby zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv. Jednalo se o první rozsáhlejší novelu ZÚ. Novela zavedla konkrétnější popis hospodářského roku jako účetního období a přechod z jednoho typu účetního období na jiné. Současně novela stanovila účetním jednotkám za určitých podmínek povinnost přechodu z jednoduchého na podvojně účetnictví.

Zákon č. 353/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, zavedl dvě účetní soustavy – jednoduché a podvojně účetnictví, přičemž byla stanovena kritéria, podle nichž se mohly určité účetní jednotky (uvedené níže) rozhodnout vést jednoduché účetnictví:

- občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti a jejich útvary, které mají právní subjektivitu, sdružení právnických osob a nadační fondy, pokud jejich veškeré příjmy nedosáhly výše 6.000.000,- Kč,
- obecně prospěšné společnosti, společenství vlastníků jednotek a ostatní účetní jednotky, o nichž to stanoví zvláštní právní předpis,
- z účetních jednotek podle § 1 odst. 2 písm. d) (fyzické osoby, které podnikají nebo provozují jinou samostatnou výdělečnou činnost, pokud prokazují své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro účely zjištění základu daně z příjmů) ty, o nichž to stanoví zvláštní právní předpis.

Zákon č. 353/2001 Sb. současně uvedl do souladu vybraná ustanovení ZÚ s některými směrnici Evropských společenství vydanými za účelem harmonizace účetních předpisů. Novela zpřesnila definice základních účetních pojmů jako věrný a poctivý obraz a konkretizovala některé účetní metody, zejména oceňování. Z dalších významných přínosů novely je možno jmenovat například zpřesnění obsahových náležitostí účetních závěrek a zavedení kvantitativních kritérií pro vznik povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku (upraveno v Sedmé směrnici Rady č. 83/349/EHS ze dne 13. června 1983) a ověřování účetních závěrek auditorem. Zákon současně umožnil určitým účetním jednotkám sestavovat účetní závěrku dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.

Zákon č. 437/2003 Sb., kterým se mění ZÚ a některé další zákony, je možno označit za euronovelu ZÚ. Hlavním smyslem bylo uvést ZÚ do souladu s právními předpisy Evropských společenství. Uvedeným zákonem bylo zrušeno dělení účetních soustav na jednoduché a podvojně účetnictví a byla zavedena povinnost účetním jednotkám vyjmenovaným v § 1 ZÚ vést podvojně účetnictví.

Důvodem této změny byla skutečnost, že právo Evropských společenství chápe pod pojmem účetnictví pouze podvojně účetnictví. Žádné jiné než podvojně účetnictví v legislativě Evropských společenství neexistuje. Jako účetní jednotky se nadále označují jen ty subjekty, které vedou podvojně účetnictví.

Některým účetním jednotkám bylo novelou umožněno vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Důvodem zavedení této možnosti bylo umožnění vedení podvojného účetnictví administrativně méně náročným způsobem pro účetní jednotky, které mohly dříve účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví. Také sestavování účetní závěrky by nemělo nepřiměřeně zatěžovat tyto účetní jednotky. Proto byly zavedeny účetní výkazy ve zjednodušeném rozsahu.

Stav ZÚ před novelou požadoval při změně účetního období souhlas správce daně s touto změnou. Dosavadní právní úprava však neobsahovala dostatečně konkrétní důvody pro odmítnutí souhlasu s uplatňováním hospodářského roku. Novela zavedla na rozdíl od předchozí právní úpravy pouze oznamovací povinnost, čímž zjednodušila postup při změně účetního období a zajistila větší právní jistotu.

Současně s novelou ZÚ bylo nutno novelizovat i ZDP. Zákon č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., ZDP a některé další zákony. Byla zavedena daňová evidence, která měla nahradit stanovení základu daně, který byl před novelou získáván úpravou výsledku hospodaření zjištěného z jednoduchého účetnictví.

Zákon č. 669/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., ZDP a některé další zákony. Zákon znovu zavedl možnost vést jednoduché účetnictví pro určité účetní jednotky, které ke dni 31. prosince 2004 vedly své účetnictví v soustavě jednoduchého účetnictví. Při vedení jednoduchého účetnictví tyto účetní jednotky čerpají ze ZÚ platného k 31.12.2003.

Možnost účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví byla opětovně zavedena, protože lépe vyhovuje specifickému charakteru činnosti účetních jednotek založených za jiným účelem, než je dosahování zisku. Účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví bylo novelou umožněno na přechodné období, a to do 31.12.2006. Novelou ZÚ č. 264/2006 Sb. byla výjimka prodloužena do 31.12.2007, následně pak bylo časové omezení možnosti účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví zrušeno zákonem č. 348/2007 Sb. Možnost pokračovat ve vedení jednoduchého účetnictví byla účetními jednotkami, jichž

se týkala, zajisté přivítána, jelikož účtování v soustavě jednoduchého účetnictví není administrativně tolik náročné jako vedení účetnictví v soustavě účetnictví podvojného.

Zákon č. 669/2004 Sb. dále zavedl povinnost vést účetnictví těm fyzickým osobám, jejichž obrat přesáhne za předchozí kalendářní rok určitou hranici. Dle této novely se jednalo o 15 mil. Kč.

Zákon č. 304/2008 Sb., kterým se mění ZÚ a některé zákony, byl jedním z nejdůležitějších kroků k naplnění cíle týkajícího se vytvoření účetnictví státu. Cíl byl definován Vládou České republiky v roce 2007 a harmonogram prací byl vypracován ještě v témže roce. S účinností od 01.01.2010 začne platit ZÚ a navazující právní předpisy upravující účetnictví podnikatelů i pro složky státu různých úrovní. Účetnictví státu pak vznikne konsolidací účetních závěrek jednotlivých státních účetních jednotek, zákonem označovaným jako vybrané účetní jednotky.

4.1.2.1. *Obecná ustanovení ZÚ*

Úvodní ustanovení zákona definují subjekty, které jsou povinny vést účetnictví. Jedná se zejména o

- právnické osoby se sídlem na území České republiky,
- zahraniční osoby podnikající na území České republiky,
- organizační složky státu,
- fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku,
- ostatní fyzické osoby,
 - o jejichž obrat¹³ přesáhl 25 milionů Kč za bezprostředně předcházející kalendářní rok,

¹³ Pozn.: Obratem se v tomto případě rozumí souhrn úplat bez daně, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za zdanitelné plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje hmotného majetku a odpisovaného nehmotného majetku nebo pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem, o kterých osoba povinná k dani účtuje nebo o kterých vede evidenci. (srov. zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty)

- které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení dle § 829 a násl. zákona č. 40/1064 Sb., občanského zákoníku, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je účetní jednotkou, nebo
- které jsou povinny vést účetnictví na základě zvláštního právního předpisu.

Tyto subjekty jsou nadále označovány jako účetní jednotky. Z navazujících ustanovení zákona vyplývá, kdy začíná a končí povinnost vést účetnictví u jednotlivých účetních jednotek:

Druh účetní jednotky	Povinnost vést účetnictví	
	Počátek	Konec
Právnícké osoby se sídlem na území České republiky	Den vzniku	Den zániku
Zahraniční osoby podnikající na území České republiky	Den zahájení činnosti na území České republiky	Den ukončení činnosti na území České republiky
Organizační složky státu	Den vzniku	Den zániku
Fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku	Den zápisu do obchodního rejstříku	Den výmazu z obchodního rejstříku
Fyzické osoby nezapsané v obchodním rejstříku – jejichž obrát přesáhl 25 milionů Kč za bezprostředně předcházející kalendářní rok	První den účetního období následujícího po kalendářním roce, v němž došlo ke splnění podmínky	Poslední den účetního období, v němž přestaly být účetní jednotkou

Fyzické osoby nezapsané v obchodním rejstříku – vedoucí účetnictví na základě svého rozhodnutí	Den zahájení podnikání nebo jiné výtěžné činnosti, nebo první den účetního období následujícího po období, v němž se rozhodly začít vést účetnictví	Den ukončení podnikání nebo jiné výtěžné činnosti, nebo poslední den účetního období, v němž se rozhodly ukončit vedení účetnictví
Fyzické osoby – podnikatelé a účastníci sdružení	První den účetního období následující po účetním období, v němž se staly účastníky sdružení nebo v němž se některý z účastníků stal účetní jednotkou	Poslední den účetního období, v němž přestaly být účastníky sdružení
Fyzické osoby nezapsané v obchodním rejstříku – vedoucí účetnictví na základě zvláštního právního předpisu	Den zahájení činnosti, není-li stanoveno jinak	Den ukončení činnosti, není-li stanoveno jinak

Tabulka č. 3: Vznik a zánik povinnosti vést účetnictví.

S účinností od 1.1.2010 nabývají platnosti další ustanovení § 1, která byla do ZÚ včleněna zákonem č. 304/2008 Sb. Upřesňují smysl vedení účetnictví pro potřeby státu. Jedná se o účetnictví všech účetních jednotek, jejichž konsolidací budou získány účetní výkazy České republiky.

Předmětem účetnictví je dle ZÚ účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Účetní jednotky účtují podvojně. Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, není-li stanoveno jinak. Účetním obdobím může být kalendářní či hospodářský rok. Hospodářský rok začíná prvním dnem kteréhokoliv jiného měsíce než ledna. Před

změnou účetního období z kalendářního roku na hospodářský rok může být účetní období kratší nebo delší než stanovených dvanáct měsíců. Také při vzniku či přeměně společnosti nebo družstva může být účetní období odlišné od dvanácti měsíců. Jedná se o příklady výjimek ze stanoveného pravidla, že délka účetního období musí činit dvanáct měsíců.

ZÚ vypočítává ve své první části povinnosti účetních jednotek. Jedná se zejména o dodržování směrné účtové osnovy (Příloha č. 4), uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky (Příloha č. 1 – 3), obsahové vymezení účetních závěrek a dodržování účetních metod. Povinnosti jsou blíže konkretizovány jak v dalších ustanoveních ZÚ (zejména účetní metody), tak i v prováděcích předpisech.

V úvodních ustanoveních ZÚ jsou také vymezeny obecné účetní zásady, které musí být dodržovány všemi účetními jednotkami v každém okamžiku. Jedná se zejména o zásadu věrného a poctivého obrazu, které má účetnictví poskytovat, zásadu nepřetržitého trvání účetní jednotky a zásadu stálosti účetních metod.

ZÚ stanovuje základní požadavky, které klade na účetnictví. Účetnictví má být především

- správné – nemá odporovat právním předpisům,
- úplné – zaúčtování všech účetních případů, ty jsou doloženy účetními doklady, včas byly sestaveny a zveřejněny účetní závěrky,
- průkazné – účetní záznamy jsou průkazné, byla provedena inventarizace,
- srozumitelné – je možno určit obsah účetních případů a účetních záznamů,
- přehledné (konkrétní definice pojmu není v ZÚ uvedena) a
- vedeno způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

4.1.2.2. Způsoby vedení účetnictví

Účetní jednotky jsou povinny vést úplné účetnictví, není-li stanoveno jinak. Do konce roku 2003 mohly určené účetní jednotky vést jednoduché účetnictví. Tato možnost však

byla zrušena zákonem č. 347/2003 Sb., který novelizoval ZÚ. Subjektům, které mohly před uvedenou novelou vést jednoduché účetnictví, umožnil ZÚ vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Dle platných ustanovení ZÚ se jedná o následující subjekty za uvedených podmínek:

Druh účetní jednotky	Podmínky
<p>Právnícké osoby se sídlem na území České republiky</p> <p>Zahraniční osoby podnikající na území České republiky</p>	<ul style="list-style-type: none"> - občanská sdružení s právní subjektivitou, - církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce s právní subjektivitou, - honební společenstva, - nadační fondy, - společenství vlastníků jednotek, - bytová družstva, která nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, a družstva, která jsou založena výhradně za účelem zajišťování hospodářských, sociálních anebo jiných potřeb svých členů, - územní samosprávné celky a dobrovolné svazky obcí (avšak pouze do konce roku 2009, dle zákona č. 302/2008 Sb. budou muset vést i tyto subjekty od 1.1.2010 účetnictví v plném rozsahu) - příspěvkové organizace, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel, - další účetní jednotky, o nichž tak stanoví zvláštní zákon.
<p>Fyzické osoby – účetní jednotky</p>	<ul style="list-style-type: none"> - bez povinnosti mít ověřenou účetní závěrku auditorem, - stanoví tak zvláštní zákon

Tabulka č. 4: Podmínky pro možnost vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Změnu rozsahu vedení účetnictví může účetní jednotka provést vždy jen k počátku účetního období následujícího po období, v němž se dozvěděla o rozhodných skutečnostech.

Dalším způsobem vedení účetnictví je jednoduché účetnictví. Účetní jednotky vedoucí jednoduché účetnictví na rozdíl od účetních jednotek vedoucích podvojně účetnictví nesestavují účetní závěrku, ale přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích.

Ačkoliv byla možnost vést jednoduché účetnictví k 1.1.2004 zrušena, objevila se opět v omezené podobě v § 38a ZÚ zákonem č. 348/2007 Sb., a to s účinností od 01.01.2008. Jednoduché účetnictví mohou dle tohoto ustanovení vést následující účetní jednotky za podmínky, že jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 miliony Kč:

- občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu,
- církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou,
- honební společenstva.

Účetní jednotky, které se rozhodnou vést jednoduché účetnictví, jsou povinny vycházet z právního stavu ZÚ k 31.12.2003. Jedná se o neobvyklý normotvorný prvek, jenž umožňuje subjektům aplikovat právní normu v podobě, která již pozbyla účinnosti.

4.1.2.3. *Účetní metody*

Velká část ZÚ se v obecné rovině věnuje účetním metodám – otevírání a uzavírání účetních knih, oceňování, inventarizaci a archivaci účetních záznamů.

Účetní knihy se otevírají zásadně k prvnímu a uzavírají k poslednímu dni každého účetního období. Již uzavřené účetní knihy je možno opětovně otevřít do schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období.

Účetní jednotky jsou povinny uschovávat účetní záznamy po zákonem stanovenou dobu. Tato povinnost přechází na právní nástupce, resp. dědice účetních jednotek. Účetní jednotky jsou povinny zajistit tuto povinnost i v případě jejich zániku, ukončení činnosti či zániku povinnosti vést účetnictví. Při stanovení doby pro archivaci je nutno dbát ustanovení nejen ZÚ, ale i dalších právních předpisů, podle nichž jsou účetní záznamy použitelné i pro účely stanovené těmito jinými předpisy.

Oceňovacím metodám je v ZÚ věnována samostatná čtvrtá část. K oceňování majetku a závazků dochází zásadně k okamžiku uskutečnění účetního případu nebo v určitých případech k rozvahovému dni. Jednotlivé oceňovací metody jsou uvedeny v následujícím přehledu:

Oceňovací metoda	Definice	Využití při oceňování
Vlastní náklady	Přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami	Hmotný a nehmotný majetek vytvořený vlastní činností
	Přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnosti, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti	zásoby vytvořené vlastní činností, příchovky zvířat

Pořizovací ceny	Cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související	Ostatní hmotný a nehmotný majetek, zásoby, podíly, cenné papíry, deriváty, pohledávky při nabytí za úplatu nebo vkladem
Jmenovitá hodnota		Peněžní prostředky, ceniny, pohledávky při svém vzniku, závazky
1 Kč		Kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena
Reprodukční pořizovací cena	Cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje	Majetek v případech bezúplatného nabytí, s výjimkou peněžních prostředků a cenin, anebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit, a ostatní majetek, který není uveden pod výše uvedenými skupinami druhů majetku

Tabulka č. 5: Oceňovací metody dle ZÚ.

Při oceňování je nutno dbát zejména zásady opatrnosti. Jak je uvedeno v § 25 odst. 3 ZÚ, účetní jednotky by měly do účetní závěrky zahrnout pouze zisky, které byly dosaženy. Při oceňování na konci rozvahového dne je nezbytné zohledňovat veškerá předvídatelná rizika, možné ztráty a snížení hodnot. Děje se tak prostřednictvím

- rezerv – jedná se o přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti, technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů
- opravných položek – jedná se o přechodné snížení hodnoty majetku – a
- odpisů majetku – jedná se o trvalé snížení hodnoty majetku.

Z § 26 dále plyne, že pokud by bylo při inventarizaci zjištěno, že prodejní cena zásob snižená o náklady spojené s jejich prodejem je nižší než cena, která byla použita při jejich ocenění, bude použita pro ocenění zásob tato nižší zjištěná cena. Hodnotu závazků je nutno uvádět v jejich výši zjištěné inventarizací. Úpravu je nezbytné provést zejména tehdy, pokud je hodnota uvedená v účetnictví nižší než hodnota zjištěná inventarizací.

Jak již bylo zmíněno, účetní jednotky jsou povinny pořizovat účetní zápisy v české měně. Pro přepočtení cizí měny na koruny české musí účetní jednotka využít některé z možností, které nabízí § 24 odst. 7 ZÚ. Účetní jednotka smí používat pro přepočtení pouze kursy vyhlášené Českou národní bankou (dále jen „ČNB“). Základním způsobem přepočtu je použití kursu stanoveného pro daný den, kdy dochází k uskutečnění účetního případu. Účetní jednotka může vnitřním předpisem stanovit, že po určitou dobu bude používat pevný kurs, který platil k prvnímu dni stanoveného období. Stanovené období nesmí přesáhnout účetní období. Pokud se jedná o měnu, k níž ČNB nevyhláší kursy pro přepočtení na českou měnu, použije účetní jednotka poslední známý měnový kurs.

Účetní jednotky jsou povinny pravidelně inventarizovat svůj majetek (prostřednictvím fyzické inventury) a závazky (prostřednictvím dokladové inventury) a takto zjištěný stav porovnávat se stavem v účetnictví. Inventarizace se provádí zásadně k datu účetní závěrky. Je možno ji uskutečnit v intervalu 4 měsíců před a 1 měsíce po datu účetní závěrky. Průběžnou inventarizaci mohou provádět účetní jednotky pouze u zásob, u nichž účtují

- podle druhů nebo
- podle míst jejich uložení nebo
- podle hmotně odpovědných osob,

a dále u dlouhodobého hmotného movitého majetku, jenž vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží. Účetní jednotka je povinna prokázat provedení inventarizace po dobu pěti let od jejího provedení.

4.1.2.4. Účetní závěrka

Účetní závěrka se sestavuje v případech, které stanoví ZÚ. I jiné zákony mohou stanovit povinnost sestavit účetní závěrku. Tak například ObchZ rozeznává

- řádnou účetní závěrku a
- mimořádnou účetní závěrku.

V některých případech používá ObchZ pojem mezitímní účetní závěrka. Je tak tomu například v § 68 odst. 9 ObchZ, kde je uvedena povinnost sestavit mezitímní účetní závěrku v případě, že bylo zrušeno rozhodnutí o vstupu společnosti do likvidace. Ustanovení ObchZ týkající se jednotlivých druhů právnických osob obsahuje povinnost sestavovat pravidelně účetní závěrku a činit na jejím základě určitá rozhodnutí.

Také zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách, ve znění pozdějších předpisů, stanoví povinnost sestavovat v určitých případech účetní závěrku. Úprava je obsažena v § 365 a § 366. Jestliže dochází ke změně právní formy obchodní společnosti nebo družstva k jinému než rozvahovému dni, musí takový subjekt sestavit mezitímní účetní závěrku. Údaje, z nichž je mezitímní účetní závěrka sestavena, nesmí být starší tří měsíců ke dni, v němž bude změna právní formy schválena. Výše vlastního kapitálu ke dni zpracování projektu změny právní formy nesmí být nižší než základní kapitál, který má mít obchodní společnost nebo družstvo podle projektu změny právní formy.

Obchodní společnosti a družstva, které při změně právní formy podávají daňové přiznání, a dále veřejné obchodní společnosti mají vždy povinnost sestavit konečnou účetní závěrku při změně právní formy. V ostatních případech se sestavuje ke dni předcházejícímu den zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku mezitímní účetní závěrka. Při změně právní formy na akciovou společnost, společnost s ručením omezeným nebo družstvo musí být konečná nebo mezitímní účetní závěrka ověřena auditorem.

Účetní závěrka se sestavuje k rozvahovému dni, tedy ke dni, kdy se uzavírají účetní knihy. V účetní závěrce se uvádějí stavy k rozvahovému dni. Účetní jednotky jsou

povinny uvést informace, k nimž došlo v období mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky, a které by mohly mít vliv na finanční situaci účetní jednotky.

Informace v účetní závěrce musí být:

- spolehlivé – podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, je úplná a včasná,
- srovnatelné – získané ve správném čase z hlediska její významnosti a nákladů na její získání, pokud tyto náklady nepřevýší přínosy plynoucí z této informace,
- srozumitelné – zajišťující srovnatelnost s minulým obdobím, vysvětlují použití účetních metod, předpokládají nepřetržité trvání účetní jednotky, a
- významné (závažné) - jestliže by jejich neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování osoby, která tuto informaci využívá.

V účetní závěrce se majetek i závazky člení na krátkodobé (doba použitelnosti, resp. splatnosti do 1 roku) a dlouhodobé (a contrario ke krátkodobým). Účetní jednotky mohou informace dále třídit podle oborů (druhů) činnosti nebo podle zeměpisných oblastí, ve kterých provozují svou činnost.

ZÚ stanoví povinnost účetním jednotkám, které jsou obchodními společnostmi a současně jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů¹⁴ v členských státech Evropské unie, použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy (dále jen „IAS/IFRS“) upravené právem Evropských společenství. Jak však bude vysvětleno v dalším textu, nezabývá se taková účetní jednotka podávající přiznání k dani z příjmů právnických osob v České republice povinností vést účetnictví také dle českých právních předpisů.

Účetní jednotky mají povinnost nechat ověřit svou účetní závěrku auditorem, pokud tak stanoví zvláštní právní předpis. Ostatní účetní jednotky jsou povinny nechat ověřit svou účetní závěrku auditorem, pokud splní určitá kritéria. Následující přehled uvádí vývoj kritérií, podle nichž je rozpoznána účetní jednotka, která má uvedenou povinnost:

¹⁴ Pozn.: Regulovaným trhem se pro účely ZÚ rozumí veřejný trh podle zvláštního právního předpisu.

Kritérium	od 1991	od 2002
Aktiva celkem více než	20 mil. Kčs	40 mil. Kč
Roční úhrn čistého obrátu více než	40 mil. Kčs	80 mil. Kč
Průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než	-	50

Tabulka č. 6: Vývoj kritérií pro povinnost nechat ověřit účetní závěrku auditorem.

Akciové společnosti, které splní za poslední dvě účetní období alespoň jedno z uvedených kritérií, a ostatní účetní jednotky, které splní za poslední dvě účetní období alespoň dvě z uvedených kritérií, jsou povinny nechat ověřit svou účetní závěrku auditorem. Ani u akciové společnosti, ani u ostatních účetních jednotek se nemusí jednat vždy o totéž kritérium.

Účetní jednotky, které jsou povinny nechat svou účetní závěrku ověřit auditorem, mají také povinnost sestavit výroční zprávu k datu sestavení účetní závěrky. Výroční zpráva má podávat ucelené informace týkající se hospodářské situace a jejího vývoje v účetní jednotce. Dále obsahuje finanční i nefinanční údaje o:

- skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- tom, zda účetní jednotka má organizační složku podniku v zahraničí,
- požadované podle zvláštních právních předpisů,
- cílech a metodách řízení rizik dané společnosti, včetně její politiky pro zajištění všech hlavních typů plánovaných transakcí, u kterých se použijí zajišťovací deriváty,
- cenových, úvěrových a likvidních rizicích a rizicích souvisejících s tokem hotovosti, kterým je účetní jednotka vystavena.

Účetní jednotky, které splní určitá kritéria stanovená ZÚ (viz níže), jsou povinny sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Pod tímto pojmem se rozumí účetní závěrka sestavená metodami konsolidace dle ZÚ, informující o konsolidačním celku. Konsolidovanou účetní závěrku sestavuje tzv. konsolidující účetní jednotka, která je ovládající nebo řídicí osobou. Oba pojmy jsou definovány v § 66a ObchZ. Ovládající osobou je osoba, která fakticky nebo právně vykonává přímo nebo nepřímo rozhodující vliv na řízení nebo provozování podniku jiné (ovládané) osoby. Ovládající osobou je vždy osoba, která

- je většinovým společníkem, nebo
- disponuje většinou hlasovacích práv na základě dohody uzavřené s jiným společníkem nebo společníky, nebo
- může prosadit jmenování nebo volbu nebo odvolání většiny osob, které jsou statutárním orgánem nebo jeho členem, anebo většiny osob, které jsou členy dozorčího orgánu právnické osoby, jejímž je společníkem.

Není-li prokázán opak, považuje se osoba, která disponuje alespoň 40 % hlasovacích práv na určité osobě, za ovládající osobou. Řídicí osobou je osoba, která provádí jednotné řízení jedné nebo více (řízených) osob. Jednotnému řízení je možno podřídit osoby i ovládací smlouvou. V takovém případě je řídicí osoba vždy současně i ovládající osobou.

Povinnost podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky má taková (konsolidovaná) účetní jednotka, která je řízenou osobou, ovládanou osobou nebo ve které konsolidující účetní jednotka vykonává podstatný vliv. Podstatným vlivem je takový významný vliv, jenž není rozhodující. Za podstatný vliv se považuje dispozice nejméně s 20 % hlasovacích práv. Všechny účetní jednotky, jejichž účetní závěrky vstupují do konsolidace, se nazývají konsolidačním celkem.

Konsolidující účetní jednotka je osvobozena od povinnosti konsolidovat, pokud ke konci účetního období konsolidační celek na základě svých posledních řádných účetních závěrek nepřekročí nebo nedosáhne alespoň dvou ze tří uvedených kritérií:

Kritérium	od 2002	od 2004
Aktiva celkem více než	350 mil. Kč	350 mil. Kč
Roční úhrn čistého obratu více než	700 mil. Kč	700 mil. Kč
Průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než	500	250

Tabulka č. 7: Vývoj podmínek pro povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku.

ZÚ připouští tři metody provedení konsolidace:

- metodu plné konsolidace,
- metodu poměrné konsolidace, a
- metodu konsolidace ekvivalencí (protihodnotou).

Konkrétní postupy provádění konsolidace dle jednotlivých metod stanoví podzákoné právní předpisy, zejména Český účetní standard pro podnikatele č. 020. Konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, používají pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství. Ostatní konsolidující účetní jednotky mohou těchto předpisů při konsolidaci taktéž využít.

V souladu se zásadou publicity jsou povinny účetní závěrku i konsolidovanou účetní závěrku zveřejňovat ty účetní jednotky, které jsou zapsány do obchodního rejstříku nebo jimž tak ukládá zvláštní právní předpis. Zveřejňuje se celá účetní závěrka tak, jak byla sestavena. Auditované účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku včetně zprávy auditora ve lhůtě třiceti dnů od jejího ověření auditorem a schválení příslušným orgánem, nejpozději však do konce následujícího účetního období. Pokud nebyla účetní závěrka schválena do konce následujícího účetního období příslušným orgánem, je nutno účetní závěrku zveřejnit s uvedením informace, že účetní závěrka nebyla schválena.

I jiné právní předpisy mohou stanovit povinnost zveřejňovat či uveřejňovat účetní závěrku. Je tomu tak například v zákoně č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a politických hnutích, kde je stanovena povinnost politických stran a hnutí sestavovat účetní závěrky včetně podrobnějšího popisu jejich nezbytných náležitostí.

Pojmy uveřejnit a zveřejnit jsou v současné době často zaměňovány. Pojem zveřejnění by měl být používán v souladu s nařízením vlády č. 503/2000 Sb., o Obchodním věstníku, ve znění pozdějších předpisů, pro zveřejnění informací pouze v obchodním věstníku a pojem uveřejnění pro zveřejnění informací v obchodním rejstříku. Povinnost zveřejňovat účetní závěrky v obchodním věstníku byla zrušena zákonem č. 69/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

4.1.3. Daňové zákony

Ačkoliv by účetnictví podnikatelů mělo být upraveno v předpisech týkajících se účetnictví, je v českém právním systému možno najít úpravu také v daňových předpisech. Účetní jednotky by se jimi měly řídit již v okamžiku, kdy pořizují účetní záznam. Účetní záznamy a účetnictví jako celek mohou sloužit jako důkazy v daňovém řízení.

Dle ustanovení § 23 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), se pro zjištění základu daně u poplatníků vedoucích účetnictví vychází primárně z výsledku hospodaření, přičemž vliv IAS/IFRS musí být eliminován. Výsledek hospodaření zjištěný na základě platných právních předpisů, zejména ZÚ, je následně upravován o daňově neuznatelné náklady, resp. výdaje za účelem zjištění základu daně.

Ačkoliv má tedy účetní jednotka povinnost vést účetnictví a sestavovat účetní závěrku dle Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství, musí pro účely zjištění základu daně sestavit účetní závěrku i dle vnitrostátních právních předpisů. ZDP sice připouští možnost eliminovat vliv IAS/IFRS, avšak sestavit účetní závěrku požadovanou ZDP pouhou úpravou účetní závěrky sestavené dle

IAS/IFRS je téměř nemožné. V Přílohách č. 7 a 8 je možno nalézt přehled nejvýznamnějších odlišností účetních postupů dle vnitrostátních právních předpisů ve srovnání s IAS/IFRS. Jelikož jsou některé účetní případy postaveny na zcela odlišných přístupech, nezbyvá jmenovaným účetním jednotkám jiná možnost, než vést dvojitý účetnictví – dle vnitrostátních právních předpisů i dle IAS/IFRS.

Pokud podnikatel nevede účetnictví, je dle § 7b ZDP povinen zjišťovat svůj základ daně pomocí daňové evidence. Daňovou evidenci není možno zaměňovat s jednoduchým účetnictvím, ačkoliv jsou oběma institutům mnohé postupy společné. Daňová evidence musí obsahovat údaje o příjmech, výdajích, majetku a závazcích podnikatele. Pro obsahové vymezení jednotlivých položek a jejich ocenění odkazuje ZDP na ZÚ.

Se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, úzce souvisí zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „ZR“). V jeho ustanoveních jsou uvedeny postupy tvorby opravných položek a rezerv a podmínky jejich uznatelnosti jako odčitatelné položky od základu daně. Jak je uvedeno v ustanoveních § 8, 8a a 8b tohoto zákona, mohou tvořit opravné položky ty subjekty, které vedou účetnictví, a to vždy do určité výše rozvahové hodnoty pohledávek.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), upravuje základní povinnosti spojené s přiznáními k dani z přidané hodnoty. V ustanovení § 100 je uvedena povinnost vést evidenci, na základě níž je sestavováno přiznání. I tato skutečnost klade nároky na účetní jednotky.

Z důvodu efektivnosti je vhodné již při účtování každého účetního dokladu vstupujícího do přiznání k dani z přidané hodnoty vytvářet přehledy, které se následně stanou podkladem pro sestavení přiznání k dani z přidané hodnoty ve smyslu uvedeného ustanovení. Při jakémkoliv řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty je pak nutno předložit správci daně tuto evidenci, která se na straně jedné stává důkazním prostředkem ze strany daňového subjektu, na straně druhé však může být její správnost zpochybněna správcem daně.

V neposlední řadě je nutno zmínit zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „SDP“), který je procesním předpisem upravujícím daňové řízení ve všech jejích stádiích. Jedná se o subsidiární právní předpis, který je užit v tom případě, kdy speciální zákon neupravuje daňové řízení samostatně, případně na SDP přímo odkazuje.

Jak již bylo zmíněno, účetní záznamy jsou podkladem pro zjištění základu daně dle ZDP či pro doložení skutečností souvisejících s podáním přiznání k dani z přidané hodnoty. V obecném ustanovení § 31 odst. 8 SDP je pak uvedeno, že správce daně prokazuje mimo jiné existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

SDP, ZDP i ZDPH obsahují ustanovení týkající se platby daní. Jsou důležité tedy i pro určení okamžiku vzniku závazku a nutnosti jeho zobrazení v účetnictví prostřednictvím odpovídajícího účetního zápisu.

4.1.4. Jiné zákony

Ke dni 01.07.2008 nabyl účinnosti nový zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „ZPř“). Část ObchZ týkající se přeměn obchodních společností a družstev byla vyčleněna do tohoto samostatného zákona. ZPř současně implementoval Směrnici Evropského parlamentu a Rady 2005/56/ES o přeshraničních fúzích kapitálových společností.

ZPř nyní komplexně upravuje problematiku týkající se přeměn a fúzí subjektů jak z právního, tak i z účetního pohledu. Za přeměny obchodních společností a družstev jsou považovány v ZPř následující transakce:

- fúze,
- rozdělení,
- převod jmění na společníka,
- změna právní formy.

Postupům účtování je vyhrazena hlava II. části první ZPř. Zákon stanovuje rozhodné okamžiky pro zahájení účtování na účet nástupnické účetní jednotky. Definuje, jaké druhy účetních závěrek se budou k určitému datu sestavovat a zda bude nutno nechat ji ověřit auditorem.

ZPř dále upravuje některé otázky týkající se oceňovacích metod v případě uskutečněné přeměny. Ačkoliv ZPř požaduje v některých případech ocenění jmění obchodní společnosti nebo družstva posudkem znalce, nejedná se dle ZPř o důvod pro změnu ocenění v účetnictví obchodní společnosti nebo družstva, ledaže zvláštní právní předpis stanoví něco jiného. Za zvláštní právní předpis je v tomto případě považován ZÚ.

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech (dále jen „ZA“), který nabyt účinnosti dne 14.4.2009, je také možno považovat za právní předpis ovlivňující účetnictví podnikatelů. ZA sice upravuje především podmínky pro výkon auditorské profese a její specifika, současně však působí na auditované účetní jednotky, aby vedly své účetnictví v souladu s odpovídajícími předpisy.

Účetní jednotka je povinna auditorovi poskytnout nezbytnou součinnost a předložit mu veškeré jím požadované doklady vztahující se k prováděnému auditu. Auditor vyhotovuje o provedeném auditu písemnou zprávu, v níž uvede zejména:

- své identifikační údaje,
- identifikační údaje auditované účetní jednotky,
- rozsah provedeného auditu,
- výrok auditora,
- popis jiných významných skutečností, které nejsou uvedeny ve výroku auditora.

Výrok auditora musí jasně vyjadřovat stanovisko auditora, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Výrok může nabývat následujících podob:

- bez výhrad,
- s výhradou,
- záporný,

nebo může být vydání výroku odmítnuto v případě, že auditor není schopen výrok vyjádřit.

Dříve platný zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech byl v průběhu roku 2009 nahrazen zmiňovaným zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech. Hlavním důvodem, proč byla zvolena metoda nové právní úpravy namísto novelizace původního zákona, byla implementace Osmé směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS a uvedení tak české právní úpravy do souladu s komunitární právní úpravou.

V souladu se směrnicí Evropského parlamentu a Rady č. 2006/43/ES byla v zákoně č. 93/2009 Sb., o auditorech, vyčleněna nově samostatná hlava, věnující se veřejnému dohledu. Rada pro veřejný dohled nad auditem má být po vzoru jiných členských zemí Evropské unie nadřazena Komoře auditorů České republiky a působit tak jako druhý stupeň plnění funkce veřejného dohledu. Prezidium rady má 6 členů, přičemž 5 z nich je osobou mimo profesi a pouze 1 člen statutárním auditorem. Funkční období člena prezidia činí 6 let. Každé 2 roky jsou jmenováni 2 noví členové prezidia. Prezidium jmenuje ministr financí po dohodě s Českou národní bankou.

Zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů požaduje poskytování informací určitými účetními jednotkami v rozsahu odpovídajícím účetním závěrkám. Český statistický úřad má vlastní strukturu finančních výkazů, které částečně kopírují vzorové výkazy dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Struktura výkazů dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. je uvedena v Příloze č. 1 – 3 této práce.

Úpravy ve finančních výkazech jsou Českým statistickým úřadem provedeny zejména s cílem uzpůsobit je potřebám statistického zjišťování. Zatímco některé položky výkazů jsou sloučeny, jiné položky jsou dále členěny. Pokud je některá účetní jednotka vybrána jako subjekt povinný poskytovat Českému statistickému úřadu informace, může být tato povinnost na základě uvedeného zákona vynucována.

Zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů (dále jen „ZArch“) musí účetní jednotka aplikovat při plnění povinnosti uchovávat účetní záznamy, která je uvedena v § 31 ZÚ. Účetní jednotky tak mají dle § 3 odst. 2 ZArch povinnost uchovávat dokumenty a umožnit výběr archiválií prováděný příslušným archivem. Podnikatelé zapsaní do obchodního rejstříku jsou povinni archivovat následující dokumenty:

- a) statut, dokumenty o vzniku a zániku podnikatelského subjektu
 - zakladatelské dokumenty,
 - organizační řády a řídicí akty, stanovy, statuty a jejich změny, jednací řády, organizační řády a schémata,
 - dokumenty o změnách podnikatelských subjektů, rozhodnutí, dekrety, smlouvy a výměry o změně právní formy, sloučení, rozdělení,
 - dokumenty o zrušení, likvidaci a zániku podnikatelského subjektu, rozhodnutí o likvidaci, zprávy o postupu a ukončení likvidace, návrhy na výmaz z obchodního rejstříku;
- b) dokumenty vrcholového řízení podnikatelského subjektu, notářské zápisy z jednání orgánů podnikatelského subjektu, výroční zprávy včetně zprávy o auditu;
- c) dokumenty o majetku podnikatelského subjektu, dokumenty dokládající vlastnictví nemovitého majetku, ochranné známky;
- d) finanční dokumenty, účetní záznamy a statistiky podnikatelského subjektu, zejména knihy podvojného účetnictví, účetní závěrky a roční statistické výkazy;
- e) dokumenty z propagační činnosti podnikatelského subjektu, zejména katalogy zboží s ceníky, publikace vydané podnikatelským subjektem a podnikové kroniky;
- f) výrobní program, jeho změny a uplatnění výrobků na domácím trhu a zahraničních trzích;
- g) zásadní dokumenty o zaměstnaneckých záležitostech, kolektivní smlouvy.

4.2 Vyhlášky a jiné podzákoné právní předpisy upravující účetnictví

4.2.1. Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Nejvýznamnějším právním předpisem z podzákoných právních předpisů je vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „VÚ“). VÚ vydalo Ministerstvo financí (dále jen „MF“) na základě zmocnění v § 37b ZÚ k provedení některých ustanovení ZÚ:

- § 4 odst. 8 – rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, uspořádání, označování a obsahové vymezení položek finančních výkazů a informací obsažených v jednotlivých součástech účetní závěrky,
- § 24 odst. 3, 4 a 5 – oceňovací metody,
- § 28 odst. 1 – účtování o majetku a jeho odepisování,
- § 36 odst. 1 – úprava postupů účtování jednotlivých účetních případů v Českých účetních standardech.

S účinností od 1.1.2010 se zmocnění MF mění tak, že MF obligatorně vydává vyhlášku k provedení následujících ustanovení ZÚ:

- § 4 odst. 8 – viz výše,
- § 23b odst. 5 – podmínky sestavování účetních výkazů za Českou republiku,
- § 24 odst. 5 – viz výše,
- § 29 odst. 4 – organizační zajištění a způsob provedení inventarizace a
- § 30 odst. 5 – inventarizace kulturních památek, sbírek muzejní povahy a archeologických nálezů,

zatímco k provedení § 36 odst. 1 (viz výše) je vydání vyhlášky Ministerstvem financí České republiky fakultativní.

Dle tohoto ustanovení jsou všechny účetní jednotky do konce roku 2009 povinny neodchylovat se při účtování jednotlivých účetních případů od postupů stanovených v účetních standardech. S účinností od 1.1.2010 je tato povinnost stanovena pouze

vybraným účetním jednotkám (účetním jednotkám, které tvoří po konsolidaci účetnictví České republiky), zatímco ostatní účetní jednotky se mohou od těchto postupů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

4.2.2. České účetní standardy

Dalšími důležitými podzákonnými právními předpisy upravujícími účetnictví podnikatelů jsou České účetní standardy. Delegace v ZÚ je uvedena v § 36. Hlavním účelem jejich vydávání je zajistit soulad účetních metod při jejich aplikaci účetními jednotkami.

Obsahem ČÚS je popis účetních metod nebo postupů účtování. Nesmí však být v rozporu se ZÚ a jinými právními předpisy či jejich účel obcházet. Použití ČÚS se považuje za plnění ustanovení o účetních metodách podle ZÚ. S účinností od 1.1.2010 bude povinnost držet se účetních postupů stanovených v ČÚS stanovena pouze vybraným účetním jednotkám, jejich účetní výkazy budou spolutvořit účetnictví České republiky. Ostatní účetní jednotky se budou moci od těchto postupů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz účetnictví.

Vydání každého nového ČÚS či aktualizace staršího ČÚS se oznamuje ve Finančním zpravodaji, které vydává MF za účelem informování veřejnosti o svých opatřeních. Ministerstvo financí České republiky vede také registr ČÚS. Seznam platných ČÚS je uveden v Příloze č. 5 této práce.

4.2.3. Jiná opatření MF ČR

Jak již bylo zmíněno, Ministerstvo financí České republiky vydává Finanční zpravodaj. Finanční zpravodaj je oficiálním věstníkem Ministerstva financí. Publikují se v něm rozhodnutí a oficiální stanoviska Ministerstva financí České republiky týkající se

daňové a účetní oblasti (Pokyny řady D, sdělení k jednotlivým smlouvám o zamezení dvojího zdanění, opatření z oblasti účetnictví aj.). Finanční zpravodaj je vydáván dvanáctkrát do roka.

Jelikož byla závaznost opatření MF v minulosti zpochybňována, stala se zdrojem soudních sporů. Nejvýznamnějším judikátem je rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ve věci Špaček, s.r.o. vs. Česká republika, který označil opatření MF za pramen práva, jelikož splňují definici pramene práva v jeho materiálním pojetí:

„57. Soud dále konstatuje, že i když byly určeny veřejnosti, ani Zásady ani Postup přechodu nebyly uveřejněny v plném znění ani oznámeny ve Sbírce zákonů formou vyhlášky nebo výnosu. Nemohly proto představovat všeobecně závazné právní předpisy ve smyslu zákona o Sbírce zákonů. Soud však připomíná, že termín "zákon" musí být interpretován ve svém věcném smyslu a ne ve smyslu formálním (viz Kruslin a Huvig vs. Francie, rozsudek ze dne 24. dubna 1990, Série A, č. 176-A a 176-B, s. 21, § 29 resp. s. 53, § 28). Soud dále připomíná, že Úmluva neobsahuje žádné specifické požadavky na stupeň publicity jednotlivých předpisů. Kromě toho není úkolem Soudu vyjadřovat se k vhodnosti metod zvolených legislativou smluvního státu ani rozhodovat, zda způsob zveřejnění daňových a účetních zásad je kompatibilní s českým právem. Jeho úkol je omezen na stanovení, jsou-li metody použité smluvním státem v souladu s Úmluvou.

58. Soud připomíná, že podle tvrzení vlády byl Finanční zpravodaj založen za účelem informování veřejnosti o opatřeních Ministerstva financí. Je určen pro veřejnost a v dotčeném období byl distribuován, jako Sbírka zákonů, předplatitelům a v prodejnách SEVT a.s. Finanční zpravodaj č. 5 a 6/7 měly tedy stejnou publicitu jako Sbírka zákonů. Zákon o Sbírce zákonů nevyžaduje zveřejňování takovýchto předpisů v samotné Sbírce zákonů a také ve zvláštním zákonu (§ 25 zákona o soukromém podnikání občanů) o tom není nic uvedeno.“¹⁵

¹⁵ Evropský soud pro lidská práva: *Rozsudek v případě Špaček s.r.o. vs. Česká republika* (stížnost č. 26449/95)

Jako opatření vydává MF kromě Českých účetních standardů také Daňové pokyny (dále jen „Pokyny řady D“, případně „Pokyny“), které jsou významným zdrojem ovlivňujícím právní úpravu účetnictví podnikatelů v České republice. Většina Pokynů řady D se týká oblastí vztahujících se k daňové politice. Přehled pokynů vydaných MF je uveden v Příloze č. 11 této práce.

Jak již bylo zmíněno, daňové zákony ovlivňují účetnictví nepřímo. Pokyny řady D je proto možno považovat za pramen práva mající vliv na účetnictví podnikatelů. V Pokynech řady D jsou například stanoveny průměrné ceny pohonných hmot, které se využívají pro výpočet cestovních náhrad. Ovlivňují tak výši závazku vůči zaměstnancům, výši nákladů, a tím i základ daně.

Jak je možno zjistit z přehledu Pokynů řady D uvedeného v Příloze č. 11, bylo jich od roku 1993 vydáno již více než 300. Pokyny řady D bývají terčem kritiky nejen pro jejich množství a nepřehlednost, ale i pro nejasnosti týkající se jejich účinnosti a vzájemné překrývání jejich působnosti. Mnohdy formou Pokynů vyjadřuje MF pouze svůj postoj k výkladu některých ustanovení zákonů či mezinárodních smluv. Platnost takového Pokynu se pak může stát zajisté předmětem soudního sporu.

5. Mezinárodní účetní harmonizace

Jednotlivé národní úpravy účetnictví podnikatelů se vyvíjely po dlouhá desetiletí samostatně. Potřeba sjednotit účetní předpisy na mezinárodní úrovni vznikala postupně spolu s prohlubující se globalizací a vznikem nadnárodních uskupení. Právě u nich bylo nezbytné, aby účetnictví jednotlivých podniků vyhovovalo jak požadavkům národních předpisů, tak aby bylo srozumitelné i pro mateřskou společnost.

V zásadě existovaly dvě možnosti, jak sjednocení dosáhnout – stanovit některý z národních předpisů za všeobecně platný nebo postupovat formou harmonizace. Sjednocování předpisů upravujících účetnictví jako jeden z nejvýznamnějších zdrojů údajů o hospodaření účetních jednotek se vydalo cestou harmonizace. V současné době je možno označit za hlavní linie mezinárodní harmonizace tři oblasti:

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS,
- právní předpisy Evropské unie,
- národní účetní standardy USA (US GAAP).

5.1 Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS)

Proces tvorby IAS/IFRS je nejvýznamnější aktivitou v oblasti mezinárodní harmonizace předpisů upravujících účetnictví. Zatímco právní úprava účetnictví v rámci Evropských společenství nastoupila v posledním období cestu implementace Mezinárodních účetních standardů a US GAAP je typický národní účetní systém, Mezinárodní účetní standardy vznikají na mezinárodní úrovni jako výsledek komplikovaných vyjednávání.

Jak bylo možno předpokládat, při zpracování mezinárodních standardů se objevily neshody. Rozdílnost nejen národních úprav účetnictví, ale i ekonomických a politických systémů kladla a dosud mnohdy klade překážky harmonizaci. Práci zpočátku komplikovala averze vůči účetním předpisům přetrvávající ve světě do počátku 70. let

20. století. Jako problematické se jevílo i sjednocení terminologie a možnost jejího překladu do jednotlivých národních jazyků.¹⁶

V roce 1973 byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC – International Accounting Standard Committee) jako soukromá nezávislá organizace sdružující profesní účetní instituce Austrálie, Francie, Irska, Japonska, Kanady, Mexika, Německa, Nizozemí, USA a Velké Británie. Od roku 1983 jsou členy IASC všechny profesní organizace, které jsou sdruženy v Mezinárodní federaci účetních (IFAC – International Federation of Accountants). V čele IASC stála Rada, která byla složena ze zástupců 13 zemí jmenovaných Radou IFAC. V roce 1997 vznikl pod IASC Stálý interpretační výbor (SIC – Standing Interpretations Committee), jehož úkolem je zabývat se spornými účetními problémy a vytvářet k nim interpretace.

Po roce 1999 došlo k reorganizaci IASC s cílem zefektivnit její činnost. Byla založena Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF – International Accounting Standard Committee Foundation), jejímž posláním je zajišťovat financování IASC.

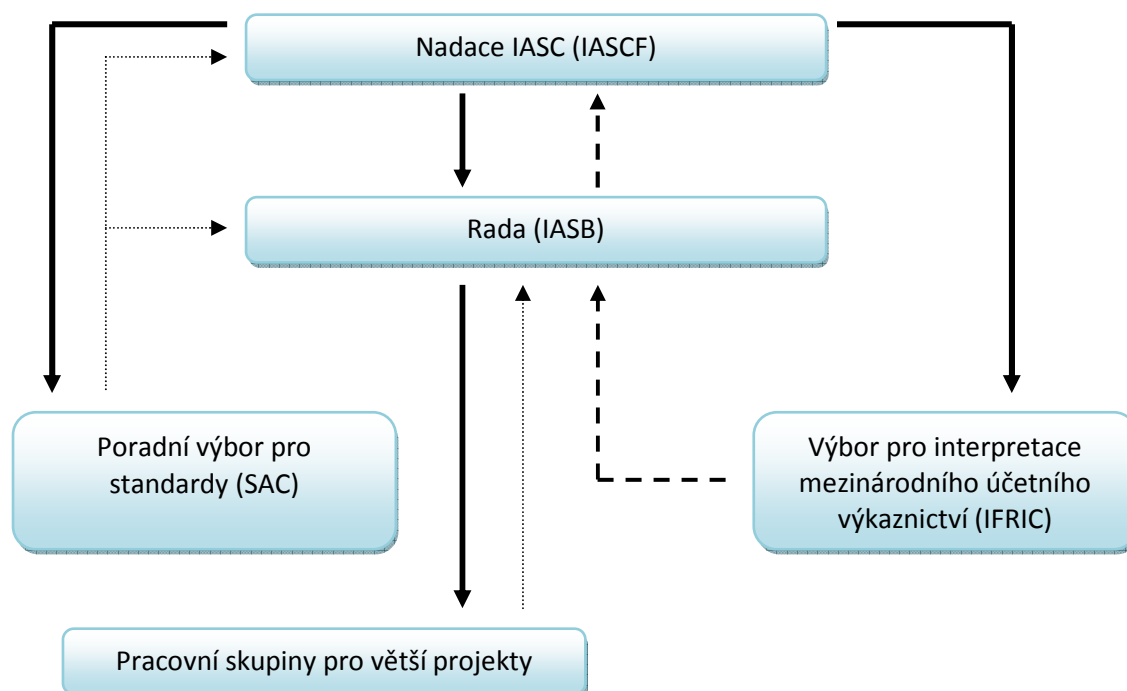
V roce 2001 byla založena „nová“ Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board). Zatímco standardy vydávané IASC se nazývaly Mezinárodními účetními standardy (IAS – International Accounting Standards), standardy vydávané IASB jsou označovány jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards). Původní IAS zůstanou v platnosti do doby, než budou nahrazeny IFRS.

Pro účely sjednocení aplikace mezinárodních účetních standardů byl zřízen Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee). V roce 2002 nahradil dosavadní SIC. Úkolem IFRIC je sepisovat pravidla, která zajistí jednotnou aplikaci IFRS.

¹⁶ srov. FIREŠ, F. – HARNA, L.: *Mezinárodní účetní standardy. Konsolidovaná účetní závěrka*. Ministerstvo financí ČR. Edice „Vzdělávání účetních v ČR“. 1997. S. 26.

Posláním poradního sboru (SAC – Standards Advisory Council) je umožnit veřejnosti podávat návrhy pro činnost IASB. SAC informuje IASB o předpokládaném vlivu nově vydávaných standardů na jejich uživatele.

Soustavu orgánů podílejících se na přijetí nového standardu a jejich kompetence je možno znázornit následovně:



Legenda:
 —————> Jmenuje
 - - - - -> Podléhá
> Radí

Schéma č. 3: Soustava orgánů podílejících se na rozhodování týkajících se IAS/IFRS.¹⁷

¹⁷ IFRS do kapsy 2007. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Deloitte. 2007. K dispozici pod http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/cz_ifrs_do_kapsy_231107.pdf (28.6.2009)

Postup přijetí nového standardu je uveden v následujícím schématu:

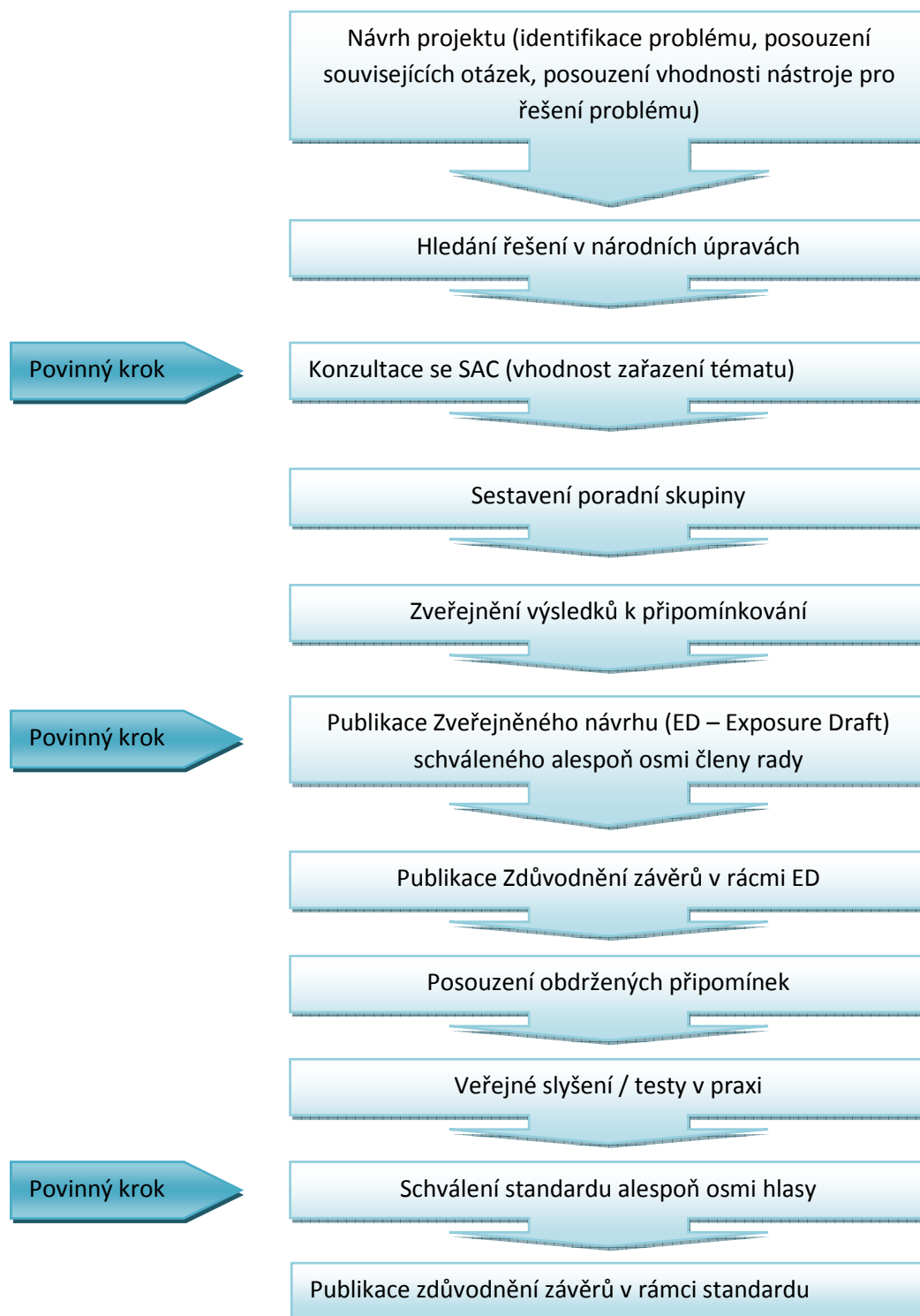


Schéma č. 4: Postup rozhodování o IAS/IFRS.¹⁸

¹⁸ Srov. DVOŘÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. Praha. 2008. Computer Press, a.s. 2. vydání. 352 s. ISBN 80-251-1085-0, s. 3-5

Mezinárodní účetní standardy jsou neustále podrobovány kritice, a to jak ze strany svých tvůrců, tak i jejich uživatelů. Jako příklad takové kritiky je možno uvést citát Roberta Mládka, významného odborníka v oblasti IAS/IFRS a US GAAP:

„Takzvané mezinárodní účetnictví (IAS) je pouze jeden systém. I když se snaží o světové přijetí, obsahuje mnoho kompromisů umožňujících aplikovat domácí účetní standardy (a to je také hlavní důvod, proč američtí investoři tento systém neberou příliš vážně).“¹⁹

Jednotlivé země se snaží prosazovat své pojetí účetnictví jak při procesu přijímání standardů, tak i při jejich následném výkladu. Významný je také vliv US GAAP. Mezinárodní standardy jsou proto vždy výsledkem kompromisů.

Kromě jednotlivých standardů je významnou součástí systému IFRS tzv. Koncepční rámec, který stanoví základní účetní zásady a metody a uvádí definice pojmů používaných v jednotlivých standardech.

5.2 Komunitární úprava účetních předpisů

Ačkoliv se Evropská společenství začala zabývat právní úpravou účetnictví v 70. letech 20. století, bylo přání vytvořit jednotný účetní systém vysloveno již v roce 1957 ve smlouvě o založení Evropského společenství na základě požadavku na sjednocení právních, ekonomických a sociálních podmínek členských států.

¹⁹ MLÁDEK, R.: Světové účetnictví. Praha. 2005. LINDE Praha, a.s. 3. vydání. 416 s. ISBN 80-7201-519-2, s. 9

5.2.1. Směrnice

Jako první právní předpisy upravující účetnictví v rámci Evropských společenství byly přijímány směrnice. Níže je uveden jejich přehled:

Číslo směrnice	Název směrnice
Čtvrtá směrnice Rady (78/660/EHS)	o ročních účetních závěrkách některých forem společností
Sedmá směrnice Rady (83/349/EHS)	o konsolidovaných účetních závěrkách
Směrnice Rady (86/635/EHS)	o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí
Směrnice Rady (91/674/EHS)	o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven
Směrnice Evropského parlamentu a Rady (2006/43/ES)	o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek
Směrnice Evropského parlamentu a Rady (2008/30/ES)	kterou se mění směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, pokud jde o prováděcí pravomoci svěřené Komisi

Tabulka č. 8: Přehled směrnic Evropských společenství upravujících účetnictví podnikatelů.

5.2.1.1. Čtvrtá směrnice

Prvním právním předpisem Evropských společenství zaměřeným na účetnictví se stala Čtvrtá směrnice Rady (78/660/EHS ze dne 25.července 1978, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „Čtvrtá směrnice“). Upravovala individuální účetní závěrky zejména větších kapitálových společností usazených na území členských států Evropských společenství. Směrnice stanovila náležitosti účetní závěrky, obsahovou náplň jednotlivých dokumentů účetní závěrky a definovala základní účetní zásady.

Jelikož se jednalo o první významný dokument směřující k harmonizované úpravě účetnictví a zejména výkaznictví v rámci Evropských společenství, bylo přijetí směrnice ovlivněno politickými tlaky jednotlivých členských států. Ve směrnici se mísí prvky

kontinentálního i anglosaského přístupu. Zatímco kontinentální přístup stanoví, že účetní předpisy jsou vydávány formou závazných právních předpisů a vztahují se na všechny podnikající subjekty, účetnictví dle anglosaského přístupu je ovlivněno zvyklostmi. Oba přístupy se odlišují i co do uspořádání účetních výkazů.

Čtvrtá směrnice obsahuje velký počet variantních řešení, z nichž může vybírat jak členský stát implementující směrnici do svého právního řádu, tak i samotná účetní jednotka. Znění Čtvrté směrnice tím umožňuje respektovat do určité míry národní úpravu. Možnosti výběru z různých řešení jsou zřejmé zejména u struktury a formy účetních výkazů. Směrnice obsahuje dva vzory pro vypracování rozvahy a čtyři vzory pro výkaz zisku a ztráty.

Čtvrtá směrnice současně stanoví minimální rozsah údajů, které jsou povinny účetní jednotky pravidelně zveřejňovat. Tyto povinnosti a obsahové náležitosti jsou uvedeny zejména v článcích 43 a 47 Čtvrté směrnice.

Je zřejmé, že povinnost zveřejňovat informace obsažené v účetní závěrce naráží na právo společností chránit své obchodní tajemství. K uvedené problematice je možno zmínit rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 21. června 2006 č. T-47/02 ve věci Manfred Danzer a Hannelore Danzer v. Rada Evropské unie. Žalobci byli jednateli dvou společností, jimž byla rakouskými úřady udělena pokuta za neplnění povinnosti zveřejňovat účetní závěrky. Žalobci se domáhali náhrady škody související s vyměřením pokuty a vyslovení neplatnosti článku 47 Čtvrté směrnice.

„43 ... je tedy namístě mít za to, že i za předpokladu, že by dotčené povinnosti ke zveřejňování měly dostatečně přímý a významný účinek na výkon práv dovolávaných žalobci, se omezení, které s sebou nesou, zvláště omezení ohledně práva podniku utajovat určité potenciálně citlivé údaje, v každém případě jeví jako dostatečně odůvodněné. Jednak totiž opatření uložená první a čtvrtou směrnicí o společnostech sledují dvojí cíl obecného hospodářského zájmu vyjádřený v čl. 44 odst. 2 písm. g) ES, a sice ochranu třetích osob před finančními riziky, která s sebou nesou formy společností, jež nabízejí jako záruky třetím osobám pouze jmění společnosti, a vytvoření v rámci

Společenství rovnocenných minimálních právních podmínek, pokud jde o rozsah finančních informací, které mají být zveřejněny společnostmi navzájem si konkurujícími. Dále pak možnost újmy, k níž by mohly vést povinnosti uložené těmito ustanoveními, pokud jde o zveřejňování, se zdá být omezená, jelikož se zdá pochybné, že jsou tato pravidla způsobilá změnit soutěžní postavení dotyčných společností. Konečně samotná ustanovení čtvrté směrnice o společnostech, zejména ustanovení článků 11, 27 a 44 až 47, stanoví možnost omezit informace, které musí být obsaženy v roční účetní závěrce a ve výroční zprávě společností, které nepřekračují vyčíslené hranice vycházející z určitých kritérií, jakož i možnost omezit zveřejňování účetních závěrek takových společností, zatímco článek 45 této směrnice má za cíl zejména zabránit tomu, aby zveřejnění určitých údajů způsobilo dotyčným podnikům závažnou újmu. Navíc podle článku 46 mohou být informace, které musí být povinně obsaženy ve výroční zprávě, vyjádřeny obecným způsobem (viz v tomto smyslu usnesení Springer, body 49 až 55).

44 Z toho vyplývá, že i za předpokladu, že by sporná ustanovení mohla být považována za způsobilá zasáhnout v určité míře do ochrany obchodního tajemství, zásad volné hospodářské soutěže a práva vlastnit majetek, povinnosti, které ukládají dotčeným společnostem, nepředstavují nepřiměřený a neúnosný zásah, jímž je dotčena samotná podstata těchto práv, a nemohou být tedy považovány za nepřiměřené ve vztahu k cíli obecného hospodářského zájmu uvedenému v čl. 44 odst. 2 písm. g) ES. To platí i pro údajné porušení práva na ochranu osobních údajů, které zahrnuje ochranu daňového tajemství, aniž by bylo třeba se zabývat existencí základního práva na ochranu osobních údajů ve prospěch právnických osob.“²⁰

Z uvedeného vyplývá, že Evropský soudní dvůr upřednostnil princip objektivity, proporcionality a volné hospodářské soutěže před soukromými zájmy společností. Povinnost zveřejňovat vymezené informace v rámci účetních závěrek posoudil jako legitimní, nepředstavující nepřiměřený nebo neúnosný zásah do práv společností.

²⁰ Rozsudek Soudu (třetího senátu) č. T-47/02 ze dne 21. června 2006 ve věci Manfred Danzer a Hannelore Danzer v. Rada Evropské unie

Čtvrtá směrnice byla přijata dne 25. července 1978, pro její implementaci byla stanovena lhůta dvou let. Vzhledem k nutnosti zohlednit politické, společenské i daňově právní zájmy však implementace trvala mnohdy déle. Následující přehled uvádí, kdy jednotlivé členské státy směrnici implementovaly:

Členský stát	Datum schválení	První použití v účetním období od
Dánsko	27.05.1981	01.02.1982
Velká Británie	23.10.1981	15.06.1982
Francie	30.04.1983	01.01.1984
Belgie	01.07.1983	01.01.1984
Holandsko	07.12.1983	01.01.1984
Lucembursko	04.05.1984	01.01.1985, resp. 01.01.1986
Německo	19.12.1985	01.01.1987
Irsko	12.07.1986	01.08.1986
Řecko	28.11.1986	01.01.1987, resp. 01.01.1991
Španělsko	25.07.1989	01.01.1990
Portugalsko	21.11.1989	01.01.1990
Itálie	09.04.1991	18.04.1993

Tabulka č. 9: Implementace Čtvrté směrnice ve vybraných členských státech Evropských společenství.

Stav dosažený vydáním Čtvrté směrnice však byl nedostatečný. Čtvrtá směrnice se některými účetními aspekty nezabývala, jiné upravovala nedostatečně nebo obsahovala variantní řešení.²¹ Umožnění takového postupu bylo výsledkem nezbytných kompromisů, bez nichž by směrnice nebyla přijata a proces harmonizace by tak nebyl nikdy zahájen.

²¹ Srov. DVOŘÁKOVÁ, D.: *IAS 41 – Zemědělství*. In: Účetnictví, daně a právo v zemědělství č. 5/2009. Praha. 2009. ISSN 1212-9453. K dispozici pod [http://www.mzdovapraxe.cz/mp/cs/archiv/dokument/&doc=d5026v7045p1&search_query=*\\$index%3D1364+\\$type%3D6%7C\\$type%3D12&search_results_page=1](http://www.mzdovapraxe.cz/mp/cs/archiv/dokument/&doc=d5026v7045p1&search_query=*$index%3D1364+$type%3D6%7C$type%3D12&search_results_page=1) (29.6.2009)

Současně však tento stav způsobil dále přetrvávající nemožnost porovnávat účetní závěrky sestavené dle různých národních právních předpisů jak mezi sebou navzájem, tak i v celosvětovém měřítku. Pokud měla být zajištěna srovnatelnost, musely účetní jednotky sestavovat účetní závěrky i v souladu s Mezinárodními účetními standardy (IAS/IFRS). Zejména ze strany účetních jednotek byl proto vyvíjen tlak na hlubší harmonizaci.²²

I přes všechny uvedené problémy bylo vydání Čtvrté směrnice hodnoceno pozitivně. Zvýšila se úroveň, kvalita a srovnatelnost informací obsažených v účetních závěrkách. Na druhou stranu však nedostatečnou propracovaností Čtvrté směrnice docházelo k obsahovým nejasnostem. Rozdílnou obsahovou náplň jednotlivých položek účetní závěrky způsobil i různá míra implementace Čtvrté směrnice do národních právních předpisů.²³

5.2.1.2. *Sedmá směrnice*

Pět let od přijetí Čtvrté směrnice byla přijata Sedmá směrnice Rady (83/349/EHS ze dne 13.června 1983, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „Sedmá směrnice“) zabývající se konsolidovanou účetní závěrkou. Směrnice ukládá následujícím společnostem (účetním jednotkám) se sídlem na území Evropských společenství sestavovat konsolidovanou účetní závěrku:

- účetní jednotka má většinu hlasovacích práv akcionářů nebo společníků v jiné účetní jednotce, nebo
- účetní jednotka má právo jmenovat či odvolat většinu členů správního, řídicího nebo dozorčího orgánu jiné společnosti (dceřiné společnosti) a je zároveň akcionářem nebo společníkem takové společnosti, nebo

²² BOHUŠOVÁ, H.: *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha. ASPI. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9. S. 15

²³ ŽÁROVÁ, M.: *Regulace evropského účetnictví z pohledu mezinárodní harmonizace*. K dispozici pod <http://www.vse.cz/aop/pdf/239.pdf> (29.6.2009)

- účetní jednotka má právo uplatňovat rozhodující vliv na jakoukoli společnost (dceřinou společnost), jejíž je akcionářem nebo společníkem ve smyslu smlouvy, kterou s ní uzavřela, nebo podle jeho stanov, společenské nebo zakladatelské smlouvy, nebo
- účetní jednotka je akcionářem či společníkem jakékoli jiné společnosti a současně
 - o většina členů správního, řídicího či dozorčího orgánu této společnosti (dceřiné společnosti), kteří byli členy těchto orgánů během stávajícího i předcházejícího účetního období až do doby sestavení konsolidované účetní závěrky, byla jmenována výhradně pomocí využití jejich hlasovacích práv, nebo
 - o vykonává na základě dohody uzavřené s ostatními akcionáři či společníky této společnosti (dceřiné společnosti) většinu hlasovacích práv akcionářů a společníků v této společnosti.

Sedmá směrnice měla být implementována do právních řádů členských států nejpozději ke dni 1. ledna 1988 s tím, že účinnost mohla být stanovena pro konsolidované účetní závěrky sestavované za účetní období počínající dnem 1. ledna 1990.

Podobně jako Čtvrtá směrnice stanoví i Sedmá směrnice v oddílu V. povinnost zveřejňovat konsolidovanou účetní závěrku. K této povinnosti je možno zmínit usnesení ve spojených věcech C-435/02 a C-103/03 (Axel Springer AG v. Zeitungsverlag Niederrhein GmbH & Co. Essen KG a Hans-Jürgen Weske) o předběžných otázkách, předložených Evropskému soudnímu dvoru německými soudy Landgericht Essen a Landgericht Hagen.

Žalobce žádal, aby bylo pod sankcí pokuty nařízeno Zeitungsverlag a Radio Ennepe, společností, z nichž první vykonává svou činnost v oblasti tisku a vydávání a druhý v oblasti rozhlasového vysílání, předložit své roční účetní závěrky, tak aby do nich žalobce mohl nahlédnout. Soudy návrhům vyhověly a uložily jednatelům těchto společností (p. Glandtovi, resp. p. Weskemu) správní pokuty ve výši 5.000 Eur v případě nepředložení zmíněných dokumentů v určené lhůtě. Protože tyto roční účetní

závěrky nebyly předloženy v určené lhůtě, pokuty byly skutečně uloženy. Zeitungsverlag, p. Glandt i p. Weske podali odvolání proti usnesením ukládajícím pokuty u každého z příslušných předkládajících soudů. Soudy následně položily Evropskému soudnímu dvoru předběžné otázky týkající se souladu aktuálního znění Sedmé směrnice se zásadami svobody podnikání, svobody tisku a rovného zacházení, a dále otázku, zda se mohlo Evropské společenství přijetí směrnice č. 90/605/EHS (pozn. která novelizovala Sedmou směrnici) opřít o ustanovení čl. 54 odst. 1 ve spojení s čl. 54 odst. 3 písm. g) (pozn. požadující koordinaci záruk vyžadovaných v členských státech od společností týkajících se ochrany zájmů společníků a třetích osob) Smlouvy o ES, přestože tato směrnice přiznává právo na nahlédnutí také pro třetí osoby, které se nemohou dovolávat práva nebo zájmu hodného ochrany. Níže je uveden úryvek z usnesení o předběžných otázkách, jímž Soudní dvůr :

„47 ... otázka dotčená v původních řízeních ohledně slučitelnosti povinností ke zveřejňování, které jsou uloženy osobním obchodním společností, se svobodou projevu splývá s otázkou ohledně slučitelnosti těchto povinností se svobodou výkonu povolání. Uvedené povinnosti se totiž použijí na každý podnik založený v určité formě společnosti nezávisle na povaze jeho činnosti. Navíc nemají dostatečně přímé a specifické propojení s činností dotýkající se svobody projevu. Jedná se totiž především o právní úpravu, která působí na dotyčné společnosti nezávisle na hospodářské činnosti, kterou vykonávají.

48 Soudní dvůr rozhodl, že jak právo vlastnit majetek, tak i svoboda výkonu povolání patří k obecným zásadám práva Společenství. Nicméně podle této judikatury mohou být přijata omezení pro výkon těchto práv za podmínky, že tato omezení skutečně odpovídají cílům obecného zájmu sledovaným Společenstvím a nezakládají s ohledem na sledovaný cíl nepřiměřený a neúnosný zásah, jímž je dotčena samotná podstata těchto práv (...).

49 Za těchto podmínek, i za předpokladu, že by povinnosti ke zveřejňování dotčené v původních věcech měly dostatečně přímý a významný účinek na svobodu výkonu povolání, se omezení, které s sebou nesou, obzvláště omezení ohledně práva podniků

utajovat určité potenciálně citlivé údaje, v každém případě jeví jako dostatečně odůvodněné.“²⁴

Soud v usnesení podobně jako v dříve zmiňovaném rozsudku uvedl, že omezení účetních jednotek ve smyslu znemožnění utajení některých citlivých údajů je v případě povinnosti zveřejňovat účetní závěrky dostatečně odůvodněné.

Významnou novelou Čtvrté i Sedmé směrnice byla směrnice č. 90/605/EHS ze dne 08.11.1990, kterou se mění směrnice 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách a směrnice 83/349/EHS o konsolidovaných účetních závěrkách, pokud se jedná o oblast jejich působnosti. Směrnice rozšířila působnost směrnice i na osobní společnosti, zatímco doposud se vztahovala pouze na kapitálové společnosti. K důvodům této novely je možno uvést některé věty z výše zmíněného usnesení o předběžných otázkách:

„50 Z prvních tří bodů odůvodnění čtvrté směrnice o společnostech (...) vyplývá, že ustanovení týkající se zveřejňování, které směrnice ukládá určitým formám kapitálových společností, sledují dvojí cíl obecného zájmu vyjádřený v čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, a sice na jedné straně ochranu třetích osob před finančními riziky, které s sebou nesou formy společností, jež nabízejí jako záruku třetím osobám pouze jmění společnosti a na druhé straně v rámci Společenství vytvoření rovnocenných minimálních právních podmínek, pokud jde o rozsah finančních informací, které mají být zveřejněny společnostmi navzájem si konkurujícími.

51 Podle svých prvních pěti bodů odůvodnění směrnice 90/605 směřuje zvláště k nápravě praxe spočívající v tom, že podstatné a stále rostoucí množství společností obchází předpisy tak, že jsou založeny ve formě osobních obchodních společností, jejichž všichni společníci s neomezeným ručením jsou organizováni jako kapitálové společnosti, aby se tak vyvázali z působnosti ustanovení upravujících zveřejňování,

²⁴ Usnesení Soudního dvora (druhého senátu) ve spojených věcech C-435/02 a C-103/03 Axel Springer AG v. Zeitungsverlag Niederrhein GmbH & Co. Essen KG a Hans-Jürgen Weske o předběžných otázkách.

kteře je uloženo těmto společnostem, přičemž tato praxe je tak v rozporu s výše uvedeným cílem čtvrté směrnice o společnostech chránit třetí osoby před finančními riziky, která s sebou nesou formy společností, které nabízejí jako záruku pro třetí osoby pouze jmění společnosti.

52 Z toho vyplývá, že opatření uložená směrnicí 90/605 odpovídají skutečně cílům čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy a tímto i cílům obecného zájmu sledovaným Společenstvím ve smyslu judikatury uvedené v bodě 48 stávajícího usnesení.

53 Možnost újmy, ke které by mohly vést povinnosti uložené těmito předpisy, pokud jde o zveřejňování, se ostatně zdá být omezená. Zdá se totiž pochybné, že tyto předpisy jsou způsobilé změnit soutěžní postavení dotyčných společností na rozdíl od toho, jak tomu bylo ve věci, jež vedla k výše uvedenému rozsudku Německo v. Rada (bod 81).

54 Toto posouzení je potvrzeno ustanoveními čtvrté směrnice o společnostech,, zejména jejími články 11, 27 a 44 až 47, které stanoví možnost omezit informace, které musí být obsaženy v roční účetní závěrce a ve výroční zprávě společností, které nepřekračují vyčíslené hranice určitých kritérií, jakož i možnost omezit zveřejňování účetních závěrek těchto společností. Navíc má článek 45 této směrnice za cíl zejména zabránit, aby zveřejnění určitých údajů nezpůsobilo dotyčným podnikům závažnou újmu.

55 Je třeba zároveň shledat, že v souladu s článkem 46 této směrnice mohou být informace, které musí být povinně obsaženy ve výroční zprávě, vyjádřeny obecným způsobem, takže na rozdíl od toho, co předkládají Zeitungsverlag a H. -J. Weske, není nutné uvádět detailně určité citlivé údaje, ze kterých například může vyplývat základ pro výpočet cen.

56 Jinak zveřejnění roční účetní závěrky kapitálových společností, které jsou jedinými společníky s neomezeným ručením osobních obchodních společností, na které se vztahuje směrnice 90/605, jako jsou společnosti založené ve formě GmbH & Co. KG dotčené ve věcech v původním řízení, v daném případě roční účetní závěrky společností s ručením omezeným, sděluje samo o sobě pouze údaje o situaci uvedených společníků,

a nikoliv údaje o situaci této osobní obchodní společnosti. Zveřejňování roční účetní závěrky této posledně uvedené společnosti tedy není nadbytečné.“²⁵

5.2.1.3. Jiné směrnice vztahující se k účetnictví

Směrnice Rady č. 86/635/EHS upravuje účetní závěrky bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven. Směrnice Rady č. 91/674/EHS reguluje účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky pojišťoven. Poslední vydanou směrnicí vztahující se k právní úpravě účetnictví podnikatelů je směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2008/30/ES, kterou se mění směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, pokud jde o prováděcí pravomoci svěřené Komisi

V roce 2005 byla vydána pod číslem 2005/5/ES Směrnice Evropského parlamentu a Rady o přeshraničních fúzích kapitálových společností. Směrnice si kladla za cíl harmonizovat právní úpravu fúzí společností, které pocházejí z různých členských států Evropské unie a odstranit tak jednu z překážek vnitřního trhu. Stala se jedním ze zdrojů pro sestavení ZPř.

Směrnice ukládala členským státům, aby valné hromady společností mohly schválit návrh smlouvy o fúzi, která bude v souladu s právem takového státu, jen co do náležitostí předcházejících fúzi. Náležitosti dokončení včetně účinků fúze se řídí již právem toho státu, kde má mít nástupnická společnost sídlo. Druhým požadavkem bylo, aby výmaz společnosti účastníci se fúze nezpůsobil likvidaci této společnosti, ačkoliv na tomto území členského státu není zaregistrován její právní nástupce.

Směrnice se zabývá také právem zaměstnanců účastnit se řízení společnosti, jejíž jsou zaměstnanci. Směrnice si kladla za cíl zajistit, aby po ukončení přeshraniční fúze byla zaměstnancům tato práva na participaci zachována, případně byla omezena za předem

²⁵ Usnesení Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-435/02 a C-103/03 Axel Springer AG v. Zeitungsverlag Niederrhein GmbH & Co. Essen KGetHans-Jürgen Weske o předběžných otázkách.

daných podmínek a po předchozích jednáních zvláštního výboru skládajícího se ze zaměstnanců a zaměstnavatelů všech společností, které se fúze účastní.

5.2.1.4. *Kritika směrnic jako právního nástroje*

Jelikož postup schvalování směrnic byl velmi složitý, směrnice potřebám hlubší harmonizace nevyhovovaly. Současně však bylo zřejmé, že by detailní právní úprava účetnictví platná v rámci Evropských společenství jen suplovala již existující mezinárodní úpravu. Evropská rada proto na zasedání v Lisabonu ve dnech 23. a 24. března 2000 zdůraznila potřebu urychlit dokončení vnitřního trhu s finančními službami a stanovila konečný termín 2005 pro uskutečnění akčního plánu finančních služeb Komise. Současně vyzvala Komisi, aby přijala opatření, která jsou potřebná pro zlepšení srovnatelnosti účetních výkazů sestavovaných společnostmi.

Ještě téhož roku, dne 13. června 2000, Komise uveřejnila sdělení s názvem O strategii účetního výkaznictví: cesta vpřed, v němž navrhla, aby všechny společnosti usazené v Evropských společenstvích s veřejně obchodovanými cennými papíry sestavovaly své konsolidované finanční výkazy v souladu IAS/IFRS. Tohoto cíle mělo být dosaženo nejpozději do roku 2005.

5.2.2. *Nařízení*

Jak již bylo zmíněno, Evropská společenství upravují účetnictví podnikatelů prostřednictvím směrnic a nařízení. Zatímco směrnice byly vydávány od 70. let 20. století, nařízení začala být vydávána teprve po vyhlášení tzv. Nové harmonizační strategie Evropskou komisí.²⁶

²⁶ BOHUŠOVÁ, H.: *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků.* Praha. ASPI. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9. S. 16

Nařízení, které mělo splnit vytčený cíl, bylo vydáno v roce 2002. Nařízením č. 1606/2002, uplatňování Mezinárodních účetních standardů, bylo ustanoveno, že účetní jednotky v jednotlivých členských státech Evropské unie jsou povinny dodržovat pouze ty standardy, které byly schváleny Výborem pro regulaci účetnictví za pomoci poradní skupiny EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group – Skupina pro rady v oblasti evropského finančního výkaznictví). Evropská unie rezignovala na snahu provádět vlastní harmonizaci účetních předpisů z důvodu nadbytečnosti a postupně do svého právního systému začala začleňovat jednotlivé předpisy IAS/IFRS.²⁷

„Evropská unie se neustále snaží zlepšit kvalitu, srovnatelnost a transparentnost finančních informací, které poskytují podniky. Unie pracuje na přizpůsobení pravidel týkajících se finančních informací, která se v současné době v EU uplatňují, potřebám mezinárodních kapitálových trhů. V tomto má nadále zásadní význam spolupráce Evropské unie s mezinárodními organizacemi - Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB - International Accounting Standards Board), Mezinárodní federace účetních (IFAC - International Federation of Accountants) nebo Světová banka (WB - World Bank).“²⁸

Vydání Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002, uplatňování Mezinárodních účetních standardů, následovalo poté, co Evropská rada vyjádřila zájem na zlepšení srovnatelnosti účetních závěrek sestavovaných veřejně obchodovatelnými společnostmi a Komise uveřejnila sdělení O strategii účetního výkaznictví EU: cesta vpřed. V něm navrhla, aby všechny veřejně obchodované společnosti Společenství sestavovaly své konsolidované účetní závěrky v souladu s jednotným souborem účetních standardů, a to jmenovitě Mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS), nejpozději do roku 2005.²⁹

²⁷ Srov. DVOŘÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. Praha. 2008. Computer Press, a.s. 2. vydání. 352 s. ISBN 80-251-1085-0, s. 3-5

²⁸ <http://www.euroskop.cz/12/sekce/podnikam-v-eu/> (21.5.2009)

²⁹ Srov. Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002, uplatňování Mezinárodních účetních standardů.

Uvedené nařízení přikazuje společnostem řídicím se právem členského státu od účetního období počínajícího dnem 1.1.2005 nebo pozdějším dnem sestavovat konsolidované účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS platnými v rámci Evropských společenství, pokud jsou jejich cenné papíry přijaty k obchodování na regulovaném trhu jakéhokoliv členského státu. Současně však dovoluje členským státům, aby umožnily i jiným účetním jednotkám usazeným v těchto členských státech sestavovat účetní závěrky či konsolidované účetní závěrky dle IAS/IFRS platných v rámci Evropských společenství.

Nařízení č. 1606/2002 také upravuje postup přijímání standardů IAS/IFRS mezi závazné předpisy Evropských společenství a včleňuje je tak do komunitárního právního řádu. O platnosti IAS/IFRS v rámci Evropských společenství rozhoduje Evropská komise. Jako pomocný orgán byl zřízen Regulativní výbor pro účetnictví.

Proces schvalování Mezinárodních účetních standardů platných pro členské státy Evropské unie zahrnuje následující kroky:

- standardy IAS/IFRS jsou přeloženy do všech evropských jazyků;
- Evropská poradenská skupina pro účetní výkaznictví (EFRAG) předloží Evropské komisi své stanovisko;
- Skupina Evropské komise pro novelizaci standardů (SARG) předloží Evropské komisi své názory na základě doporučení Evropské poradenské skupiny pro účetní výkaznictví (EFRAG);
- Účetní regulační výbor Evropské komise (ARC) doporučí standardy ke schválení, 27 členů Evropské komise oficiálně hlasuje pro schválení standardů IAS/IFRS.³⁰

Nařízení Komise č. 1725/2003, přijetí vybraných mezinárodních účetních standardů v souladu s nařízením č. 1606/2002, bylo schváleno krátce po vydání Nařízení č. 1606/2002. Jeho smyslem bylo pouze implementovat odsouhlasené standardy IAS/IFRS do komunitárního právního řádu.

³⁰ Srov. *IFRS do kapsy 2007. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví*. Deloitte. 2007. K dispozici pod http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/cz_ifrs_do_kapsy_231107.pdf (28.6.2009)

Nařízení vydávaná později pouze novelizovala Nařízení č. 1725/2003 a doplňovala je o standardy IAS/IFRS schválené Komisí:

Č. nařízení	Název nařízení
2086/2004	přijetí některých mezinárodních účetních standardů v souladu s nařízením č. 1606/2002, pokud jde o vložení IAS 39
2236/2004	kterým se mění nařízení č. 1725/2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví (IFRS) č. 1, 3 až 5, mezinárodní účetní standardy (IAS) č. 1, 10, 12, 14, 16 až 19, 22, 27, 28, 31 až 41 a výklady Výboru pro výklad standardů č. 9, 22, 28 a 32
2237/2004	kterým se mění nařízení č. 1725/2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní účetní standard IAS č. 32 a výklad IFRIC 1
2238/2004	kterým se mění nařízení č. 1725/2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením č. 1606/2002, pokud jde o IFRS 1, IAS č. 1 až 10, 12 až 17, 19 až 24, 27 až 38, 40 a 41 a SIC č. 1 až 7, 11 až 14, 18 až 27, 30 až 33
211/2005	kterým se mění nařízení č. 1725/2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením č. 1606/2002 pokud jde o mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 1 a 2 a mezinárodní účetní standardy (IAS) 12, 16, 19 32, 33, 38 a 39
1073/2005	kterým se mění nařízení č. 1725/2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením č. 1606/2002, pokud jde o IFRIC 1
1751/2005	kterým se mění nařízení č. 1725/2003: přijetí vybraných mezinárodních účetních standardů v souladu s nařízením č. 1606/2002, pokud jde o standard IFRS 1, mezinárodní účetní standard IAS č. 39 a výklad č. 12 Výboru pro výklad standardů (SIC)
1910/2005	kterým se mění nařízení č. 1725/2003: přijetí některých mezinárodních účetních standardů v souladu s nařízením č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví č. 1 a 6, mezinárodní účetní standardy č. 1, 16, 19, 24, 38 a 39 a výklady Výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví č. 4 a 5
2106/2005	kterým se mění nařízení č. 1725/2003: přijetí některých mezinárodních účetních standardů v souladu s nařízením č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní účetní standard (IAS) 39
108/2006	kterým se mění nařízení č. 1725/2003: přijetí vybraných mezinárodních účetních standardů v souladu s nařízením č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS 1, 4, 6 a 7, mezinárodní účetní standardy IAS 1, 14, 17, 32, 33 a 39, výklad Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví IFRIC 6
708/2006	ze dne 8. května 2006, kterým se mění nařízení (ES) č. 1725/2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní účetní standard (IAS) 21 a Výklad 7 Výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC)
1329/2006	ze dne 8. září 2006, kterým se mění nařízení (ES) č. 1725/2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o výklady Výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC) č. 8 a č. 9

Tabulka č. 10: Přehled nařízení Evropských společenství upravujících účetnictví podnikatelů.

V roce 2006 bylo přikročeno ke změně postupu při schvalování IAS/IFRS pro jejich implementaci v rámci právních předpisů Evropských společenství. Nově Evropská komise předkládá schvalované návrhy Komisi při Evropském parlamentu. Tento proces se nazývá regulační procedura u Kontrolního výboru.³¹

Z výše uvedeného výčtu nařízení, která novelizovala nařízení č. 1725/2003, je zřejmé, že počet novelizací byl nepřehledný a mohl vyvolat právní nejistotu. V roce 2008 bylo proto přijato nařízení Komise č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002. Nařízením č. 1126/2008 bylo zrušeno nařízení č. 1725/2003 a bylo stanoveno, že veškeré schválené účetní standardy IAS/IFRS budou uvedeny v příloze tohoto nařízení.

Do nařízení č. 1126/2008 jsou postupně začleňovány nově schválené mezinárodní standardy a jejich interpretace. Ačkoliv se jedná o relativně čerstvé nařízení, doznalo již mnoha doplnění. Níže je uveden přehled nařízení, která nařízení č. 1126/2008 novelizovala:

Č. nařízení	Přijetí IAS/IFRS č.	Přijetí interpretace č.	Jiný cíl
1260/2009	IAS 23		
1261/2009	IFRS 2		
1262/2009		IFRIC 13	
1263/2008		IFRIC 14	
53/2009	IAS 32, IAS 1		
69/2009	IFRS 1, IAS 27		
70/2009			Zdokonalení mezinárodních standardů účetního výkaznictví
254/2009		IFRIC 12	
460/2009		IFRIC 16	
494/2009	IAS 27		
495/2009	IFRS 3		

Tabulka č. 11: Přehled nařízení Evropských společenství novelizujících nařízení č. 1126/2008/ES.

³¹ Srov. *IFRS do kapsy 2007. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví*. Deloitte. 2007. K dispozici pod http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/cz_ifrs_do_kapsy_231107.pdf (28.6.2009)

5.2.3. Jiné právní předpisy

Z jiných právních předpisů vypracovaných v rámci Evropské unie je nutno jmenovat Rozhodnutí Komise ze dne 12. prosince 2008 o používání vnitrostátních účetních standardů některých třetích zemí a mezinárodních standardů pro účetní výkaznictví emitenty cenných papírů ve třetích zemích při sestavování jejich konsolidovaných účetních závěrek.³² Podle uvedeného Rozhodnutí Komise je umožněno účetním jednotkám ze třetích zemí počínaje 01.01.2009 při sestavování konsolidovaných účetních závěrek používat následující účetní předpisy:

- a) Bez omezení
 - a. IAS/IFRS (Poznámky k auditovaným účetním závěrkám musejí obsahovat výslovné a bezvýhradné prohlášení o souladu uvedených účetních závěrek s IFRS v souladu s IAS 1 Prezentace účetní závěrky),
 - b. obecně uznávané účetní zásady Japonska,
 - c. US GAAP.

- b) Pro všechna účetní období začínající před 01.01.2012 také
 - a. obecně uznávané účetní zásady Čínské lidové republiky,
 - b. obecně uznávané účetní zásady Kanady,
 - c. obecně uznávané účetní zásady Korejské republiky nebo
 - d. obecně uznávané účetní zásady Indické republiky.

Zatímco účetní předpisy Japonska a účetní systémy IAS/IFRS a US GAAP jsou považovány za rovnocenné evropské právní úpravě, použitelnost právních předpisů uvedených sub b) je prozatím časově omezena do konce roku 2011. Důvodem je skutečnost, že konvergence uvedených národních účetních předpisů s IAS/IFRS proběhla teprve v nedávné minulosti a jejich srovnatelnost s evropskými právními předpisy bude nutno průběžně a dlouhodobě zkoumat.

³² Rozhodnutí Komise ze dne 12. prosince 2008 o používání vnitrostátních účetních standardů některých třetích zemí a mezinárodních standardů pro účetní výkaznictví emitenty cenných papírů ve třetích zemích při sestavování jejich konsolidovaných účetních závěrek. K dispozici pod <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32008D0961:CS:NOT> (28.6.2009)

5.2.1. Účetní zásady

Komunitární právní úprava účetnictví podnikatelů přijala spolu s Mezinárodními účetními standardy i jejich systém účetních zásad. Přesto je možno zejména ve Čtvrté směrnici nalézt některé specifické účetní zásady. Jednou z nich je zásada jasnosti a přehlednosti uvedená v článku 2 odst. 2 Čtvrté směrnice, která se vztahuje na informace obsažené v účetní závěrce. Tyto informace by měly být vyjádřeny tak, aby nezastíraly žádné skutečnosti a aby byly podány v takové formě, která by byla přístupná co nejširšímu okruhu uživatelů.

5.3 Národní předpisy s důrazem na US-GAAP

Jak již bylo uvedeno v kapitole 3.3, je možno účetní systémy dělit do 4 hlavních kategorií, které se vyvinuly v důsledku relativně odděleného teritoriálního a ekonomického rozvoje. Pro zjednodušení bude v následujícím textu pojednáno pouze o dvou nejdůležitějších systémech.

Podobně jako celý právní systém je možno rozdělovat i právní předpisy upravující účetnictví na dva základní systémy:

- kontinentální,
- anglosaský.

Hlavní rozdíl spočívá v okruhu subjektů, jimž mají být informace plynoucí z účetnictví k užítku. Zatímco v kontinentální soustavě je konečným uživatelem výstupů účetnictví zejména stát, banky a vedení, v anglosaském systému jsou to především investoři a vlastníci či držitelé vydaných cenných papírů.³³

³³ Srov. MLÁDEK, R.: Světové účetnictví. Praha. 2005. LINDE Praha, a.s. 3. vydání. 416 s. ISBN 80-7201-519-2, s. 7-8

Oba systémy se také liší co do závaznosti a povinnost dodržovat předpisy ze strany účetních jednotek. Kontinentální systém vydává účetní předpisy formou zákonných předpisů. Jejich dodržování je vynucováno prostřednictvím všeobecné povinnosti dodržovat zákony a pomocí sankcí stanovených v zákonech.

Naproti tomu nejvýznamnější a nejznámější národní podsystém angloamerické účetní soustavy – US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles – Všeobecně uznávané účetní principy Spojených Států Amerických) – je dobrovolný systém, jehož podobu a obsah určují na základě konsensu mezi účetními specialisty, investory a podnikateli. Z tohoto pohledu je některými zastánci považován systém US GAAP za jediný světový účetní systém.

Zásahy ze strany státu do svobody podnikání jsou ve Spojených státech amerických značně omezené. Jejich cílem je umožnit svobodnou soutěž mezi podniky. „Účetní systém není určen k tomu, aby umožňoval státní dozor nad finančními operacemi, ale aby poskytoval informace finančnímu trhu.“³⁴

US GAAP se vyvinul v důsledku hospodářské krize, k níž došlo v roce 1929, na základě konsensu mezi Americkým svazem účetních (American Institute of Certified Accountants) a Newyorskou burzou s cílem zabránit do budoucna další podobné hospodářské katastrofě. Výsledkem prvních jednání bylo vytvoření Komise pro účetní postupy (Committee on Accounting Procedure) a 51 výzkumných zpráv o účetnictví (Accounting Research Bulletins). Vláda následně sestavila nezávislou Komisi pro dozor nad cennými papíry a finančními trhy (Securities and Exchange Commission – SEC), jejímž úkolem bylo obnovit důvěru v cenné papíry a zpřístupnit informace o nich drobným akcionářům. SEC později stanovil povinnost pro veřejně obchodovatelné akciové společnosti řídit se pravidly vytvořenými Výborem pro účetní postupy.

³⁴ MLÁDEK, R.: Světové účetnictví. Praha. 2005. LINDE Praha, a.s. 3. vydání. 416 s. ISBN 80-7201-519-2, s. 9

Výbor pro účetní postupy byl později nahrazen Radou pro účetní zásady (Accounting Principles Board – APB) a následně Radou pro vydávání standardů finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board – FASB). Jedná se o soukromou organizaci, která má v současné době 5 členů volených vždy na pětileté funkční období s možností opětovného jmenování.³⁵ V organizaci FASB však pracuje více než 50 odborníků, kteří připravují analýzy, výzkumy a informace sdělované veřejnosti.

FASB musí být nezávislá, avšak současně musí brát ohled na zájmy všech skupin uživatelů účetních principů, aby bylo zajištěno, že její závěry budou respektovány. Ačkoliv mají členové FASB konečnou rozhodovací pravomoc, musí si zajistit souhlasné stanovisko nejvýznamnějších institucí, zejména SEC.³⁶

Na vzniku US GAAP se podílejí i další organizace. Schematicky je možno jejich spolupráci zobrazit následovně:

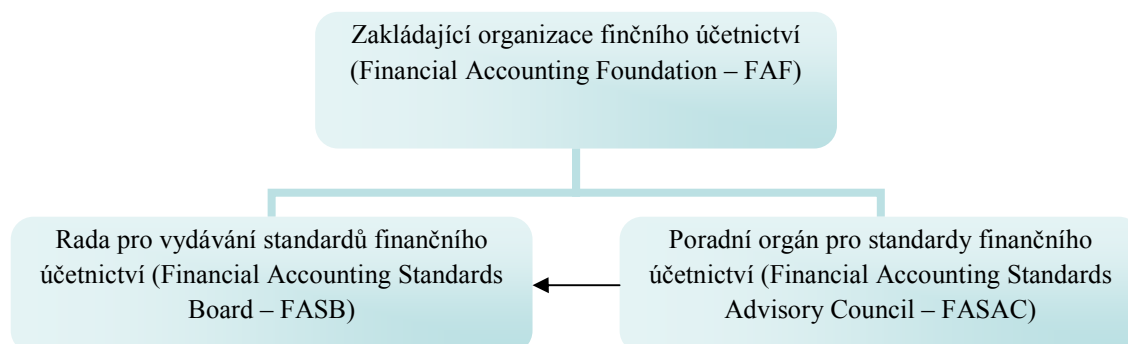


Schéma č. 4: Organizace ovlivňující vznik US GAAP.

FAF je zakládající organizací FASB a FASAC. Má 16 členů, kteří jsou povinni dbát na dodržování úkolů svěřených této organizaci. Opatřuje finanční prostředky pro činnost

³⁵ srov. *Facts about FASB. Board Members*. K dispozici pod http://www.fasb.org/facts/bd_members.shtml (6.6.2009)

³⁶ srov. MÜLLEROVÁ, L.: *Proces tvorby US GAAP (jako inspirace pro tvorbu českých účetních standardů)*. S. 6. K dispozici pod nb.vse.cz/fak1/cefius/Obcasnik2/Dokumenty/Mullerova.doc (7.6.2009)

všech tří organizací a jmenuje členy FASB a FASAC. Jejím cílem je vzdělávat uživatele finančního účetnictví, zdokonalovat účetní standardy a uvádět je v platnost.³⁷

FASAC byla založena za účelem podpory FASB zejména v oblastech finančního účetnictví a stanovování pořadí, v němž budou jednotlivé projekty projednávány. Členové jsou jmenováni z okruhu nejvýznamnějších a nejvlivnějších osobností z oboru účetnictví. Minimální počet členů je 20. Jedná se o čestnou funkci, za niž členové nepobírají žádnou odměnu.

Jelikož byly US GAAP vydávány postupně různými organizacemi, jejich pojetí se v průběhu desetiletí měnilo. Výsledkem mnohaletého vývoje je soubor účetních předpisů s různým původem. Na základě potřeby vytvořit jejich hierarchii byla vydána Auditorská směrnice 69 (Statement on Auditing Standards – SAS), která zavedla jejich hierarchii.³⁸ Přehled hierarchie je uveden v Příloze č. 10. Do dnešního dne bylo vydáno celkem 165³⁹ vyhlášek upravujících postupy účtování a vykazování. Všechny jsou doposud platné a procházejí pravidelnou aktualizací.

Ačkoliv je systém US GAAP národní účetní soustavou, je možno jej považovat za účetní soustavu celosvětového významu plnící funkci harmonizační. Jednou z příčin je zajištění významu a síly ekonomiky Spojených států amerických. Kvalita amerických účetních předpisů poskytujících jiný pohled na účetnictví je důvodem, že je účetní jednotky zcela dobrovolně používají. Povinnost sestavovat účetní závěrky dle US GAAP však mají všechny ty společnosti, které mají v úmyslu kótovat své cenné papíry na Newyorské burze.

³⁷ srov. MÜLLEROVÁ, L.: *Proces tvorby US GAAP (jako inspirace pro tvorbu českých účetních standardů)*. S. 2-3. K dispozici pod nb.vse.cz/fak1/cefius/Obcasnik2/Dokumenty/Mullerova.doc (7.6.2009)

³⁸ K dispozici pod <http://umiss.lib.olemiss.edu:82/articles/1038092.6668/1.PDF>

³⁹ Pozn.: Stav k 28.5.2009

Postup přijetí nového standardu je obdobný jako u přijímání nového standardu v rámci IFRS. Zahrnuje následující kroky:

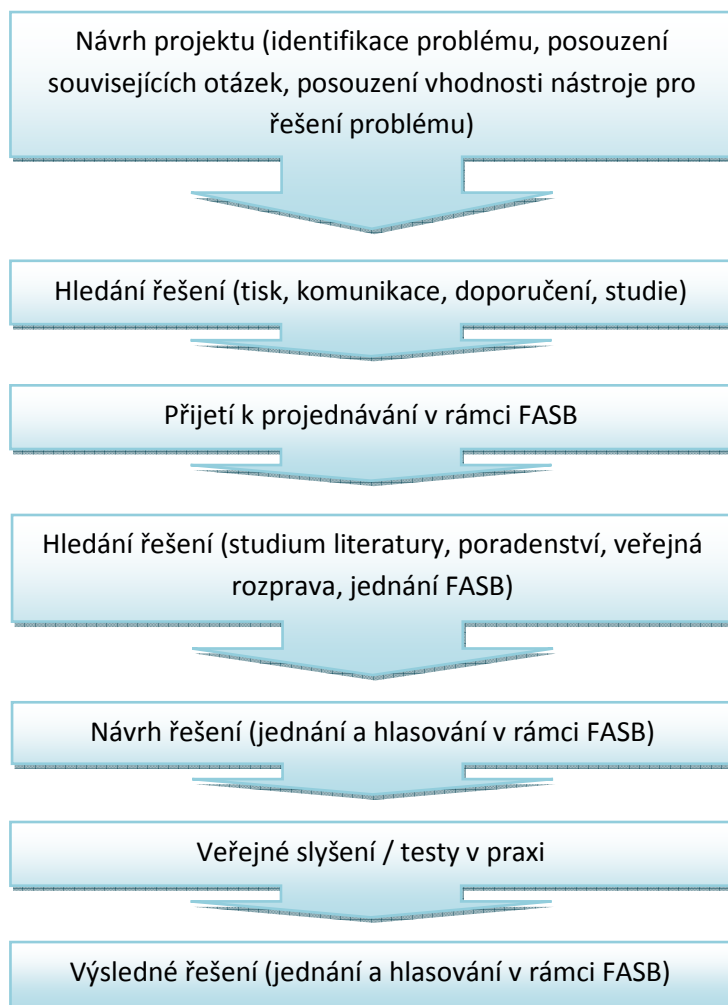


Schéma č. 5: Postup rozhodování v rámci US GAAP⁴⁰

⁴⁰ srov. MÜLLEROVÁ, L.: *Proces tvorby US GAAP (jako inspirace pro tvorbu českých účetních standardů)*, s. 11. K dispozici pod nb.vse.cz/fak1/cefius/Obcasnik2/Dokumenty/Mullerova.doc (7.6.2009)

6. Porovnání české a mezinárodní právní úpravy účetnictví

US GAAP i IAS/IFRS mají podobný koncepční rámec a jsou vystavěny na obdobných základních zásadách.⁴¹ Aktuální princip a princip nepřetržitého trvání účetní jednotky (going concern) patří mezi základní zásady mezinárodních účetních systémů. Současně se jedná o primární zásady české právní úpravy účetnictví podnikatelů.

US GAAP obsahují navíc některé další předpoklady, které jsou považovány za stěžejní. Jedná se například o zásadu stability amerického dolaru, z níž vyplývá, že účetní jednotky nemají v nejbližší době očekávat vyšší než obvyklou míru inflace u domácí měny. Podobná zásada je již z podstaty věci vyloučena v systému IAS/IFRS, který je určen k mezinárodnímu využití, a není možno proto u všech národních měn očekávat, že budou stabilní. Naopak je jeden samostatný standard věnován účtování v hyperinflačních ekonomikách (IAS 29 – viz Příloha č. 6). České právní předpisy obdobná ustanovení neobsahují – nepočítají automaticky se stabilní měnou, avšak ani neupravují zvláštní účetní postupy v případě vyšší než obvyklé míry inflace.

US GAAP, IAS/IFRS i českým účetním předpisům jsou společné zásady srozumitelnosti, relevance, spolehlivosti a srovnatelnosti účetních informací, opatrnosti, konzistence, periodicity zjišťování hospodářského výsledku a účtování v historických cenách. Princip opatrnosti je však v jednotlivých účetních systémech uplatňován v rozličné míře. Zatímco české účetní předpisy upřednostňují zásadu opatrnosti a poctivosti před zásadou pravdivosti, která se v systému českých účetních standardů nevyskytuje, mezinárodní účetní standardy staví zásadu opatrnosti na roveň zásadě pravdivosti.

Oproti české právní úpravě účetnictví US GAAP i IAS/IFRS upřednostňují obsah informací před jejich právní formou. V obou mezinárodních systémech je vždy nutno

⁴¹ srov. HINKE, J. – PLACHÁ, D. – HRDÝ, M.: *Výzkum v oblasti IAS/IFRS – komparace řešení účetního systému IAS/IFRS s účetním systémem podle právních předpisů ČR*. In: Český finanční a účetní časopis. 2007. Roč. 2, č. 4, s. 36-52. K dispozici pod http://cfuc.vse.cz/media/2007/cfuc_2007-4_036.pdf (14.6.2009)

skutečnosti zobrazovat dle jejich ekonomické podstaty, a nikoliv na základě aktuální právní úpravy daného případu.

Všechny účetní systémy obsahují definice zásadních prvků jednotlivých finančních výkazů. Na rozdíl od české právní úpravy však IAS/IFRS ani US GAAP nestanovují pevné vzory účetních výkazů ani přesné obsahové náležitosti jednotlivých dílčích položek. Naopak oba systémy uvádějí povinnost uveřejňovat účetní informace jen do těch detailů, kdy ještě mohou být významné. České účetní předpisy na úrovni vyhlášky Ministerstva financí uvádějí závazné formuláře, avšak nedefinují dostatečně obsahové náležitosti jejich jednotlivých položek. České předpisy upravující účetnictví dále na rozdíl od IAS/IFRS a US GAAP nerozlišují mezi náklady a újmami na straně jedné a tržbami a přínosy na straně druhé.

Rozdíl je také mezi koncovými uživateli finančních výkazů. Zatímco české právní předpisy upravují strukturu finančních výkazů s ohledem na potřeby různých státních institucí (Statistický úřad, správci daně apod.) a poskytovatelů výpůjčního kapitálu (banky), konečnými uživateli finančních výkazů dle IAS/IFRS i US GAAP jsou všechny ty subjekty, které mohou informace z finančních výkazů využít pro účely vlastního rozhodování. Jedná se tedy zejména o investory stávající i potenciální a věřitele.

Zdánlivě obdobným principem jako věrný a poctivý obraz v českém systému účetnictví se zdá být věrný a pravdivý obraz („fair and true value“), s nímž operují oba systémy US GAAP i IAS/IFRS. V případě obou mezinárodních systémů však pojem „fair and true value“ znamená pouze vyjádření již zmíněné zásady upřednostňování obsahu účetních informací před jejich právní formou. Dle českých účetních předpisů je však věrného a poctivého obsahu dosaženo pouze striktním dodržováním účetních předpisů. Pravdivost obrazu není v českém účetním systému upravena zejména proto, že finanční výkazy slouží mimo jiné ke zjištění základu daně, tedy i jinému účelu než pravdivému zobrazení skutečností.

IAS/IFRS a český účetní systém odlišně přistupují k regulaci účetních postupů. Zatímco české účetní předpisy upravují postupy účtování jednotlivých účetních případů, přičemž správné pořízení účetního zápisu vede současně i ke správnému sestavení finančních výkazů, postupují mezinárodní účetní předpisy opačně. V popředí jejich zájmu stojí věrný a pravdivý obraz finančních výkazů. Definují obsahovou náplň jednotlivých institutů, které by se měly ve výkazech objevit, pokud jsou významné. Následně pak, například formou doporučení, navrhuje řešení při pořizování účetních záznamů.

Sbližování na mezinárodní úrovni probíhá zejména mezi IAS/IFRS a US GAAP jako nejvýznamnějšími mezinárodními účetními systémy. V roce 2002 orgány FASB a IASB vyjádřily zájem na vytvoření jednotných účetních standardů, které by byly využitelné pro účely účetního výkaznictví v celosvětovém měřítku.

Současně byl schválen dokument „Memorandum of Understanding“, kterým obě instituce vyjádřily zájem na dalším postupu v oblasti harmonizace US GAAP a Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Memorandum zavázalo instituce obou systémů zařadit na program svých jednání krátkodobý projekt zaměřený na vzájemné sbližování obou účetních systémů. Další postup by měl směřovat cestou společných projektů a koordinace samostatných programů ke zlepšení srovnatelnosti účetních závěrek dle jednotlivých účetních systémů. Konečným cílem je zajistit kompatibilitu obou systémů a jejího udržování cestou společné tvorby nových standardů v budoucnu.

„V rámci procesu sbližování IFRS a US GAAP se IASB hodlá aktivně radit a hledat podporu u vydavatelů národních standardů. Sbližování IFRS a US GAAP tak v konečném důsledku podtrhuje další významný krok, který IASB učinila za účelem vytvoření skutečně globálního souboru účetních standardů v případě navázání spolupráce s vydavateli národních účetních standardů. Pokud se při formulování mezinárodních účetních pravidel bude nadále vycházet z toho nejlepšího, co je obsaženo v US GAAP, IFRS a národních účetních standardech, budou mít světové

kapitálové trhy k dispozici takový soubor účetních standardů, kterému budou investoři moci plně důvěřovat.“⁴²

⁴² MÜLLEROVÁ, L.: *Proces tvorby US GAAP (jako inspirace pro tvorbu českých účetních standardů)*.
K dispozici pod nb.vse.cz/fak1/cefius/Obcasnik2/Dokumenty/Mullerova.doc (7.6.2009)

7. Budoucí vývoj

Právní úprava účetnictví podnikatelů je jedním z oborů práva, který relativně rychle zastarává. Spolu s rozvojem lidského poznání vznikají zejména nová aktiva, která je nutno zachycovat v podobě dlouhodobého či krátkodobého majetku v účetnictví. Je zřejmé, že právní úprava účetnictví bude vždy pozadu za aktuálním vývojem. Doba zpoždění by však měla být pokud možno minimalizována.

Dle názoru některých odborníků z oblasti účetnictví bude do budoucna nezbytné zobrazovat v účetnictví lidské zdroje. Jako aktivum by měly být označovány jednotlivé zaměstnanecké pozice v účetní jednotce a oceňovány by měly být současnou hodnotou budoucích platů při zohlednění dalších nákladů s pracovní pozicí spojených.⁴³

V celosvětovém konceptu bude zajisté docházet k další harmonizaci účetních předpisů. Nejvýznamnější bude zřejmě systém Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, který v posledním období úspěšně nachází řešení pro odlišnosti mezi kontinentálním a angloamerickým účetním systémem. Spolu s přijímáním nových standardů IAS/IFRS bude nezbytné implementovat je do právních předpisů Evropských společenství a následně i do vnitrostátních právních předpisů.

Kontinentální právní úprava účetnictví bývá podrobována časté kritice zejména z toho důvodu, že stát je hlavním uživatelem výstupů získaných z účetnictví, a účetnictví tak slouží mimo jiné pro účely zjištění základu daně a následně daňové povinnosti účetní jednotky. Účetní a daňové právní předpisy jsou proto vzájemně provázány.

Takový stav klade vysoké požadavky na odbornost účetních specialistů. Současně významně omezuje naplnění požadavku věrného a poctivého obrazu podávaného účetnictvím vzhledem k tomu, že cíle sledované daňovými a účetními předpisy jsou vzájemně odlišné. Ačkoliv je ze strany odborné veřejnosti v jednotlivých státech Evropské unie zdůrazňována potřeba omezit vliv daňových předpisů na účetnictví,

⁴³ srov. JANHUBA, M.: *Účetnictví (úvod do teorie)*. Vysoká škola ekonomická v Praze. 1998. ISBN 80-7079-501-8. s. 203

politické elity doposud nenašly prostor a zřejmě ani vůli pro odpovídající právní úpravu.⁴⁴

Oddělení účetních a daňových právních předpisů je zřejmě dlouhodobý proces. Je možné, že bude přijata jiná platforma, na jejímž základě bude realizováno účetnictví, přičemž daňové aspekty se stanou druhořadým cílem účetnictví.

Vzhledem k tomu, že v současné době existuje v České republice (jakož i ve spoustě dalších států Evropské unie) pro všechny účetní jednotky povinnost vést účetnictví dle vnitrostátních právních předpisů a pro společnosti, jejichž cenné papíry jsou kótovány na trhu cenných papírů, paralelní povinnost sestavovat účetní závěrky dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, je možno očekávat silící tlak ze strany těchto účetních jednotek na odstranění dualismu právních předpisů. Situace je komplikovaná zejména tím, že účetnictví vedené dle vnitrostátních právních předpisů je východiskem pro zjištění základu daně z příjmů.

Nahrazením českých účetních předpisů Mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS by současně došlo k vyřešení dalšího problému spojeného s odlišnostmi mezi oběma systémy. Je jím především tolik diskutovaný rozdíl mezi pojetím pravdivého obrazu, zastávaného IAS/IFRS, a poctivého obrazu, uloženého českými účetními předpisy. Zatímco pomocí pravdivého obrazu účetnictví je investorovi předkládán co nejrealističtější pohled na hospodaření a majetek účetní jednotky, pod pojmem poctivý obraz se rozumí pouze naplnění díkce zákona ve smyslu aplikace účetních postupů zde stanovených.

Odstranění tohoto zásadního rozdílu by umožnilo i dalším účetním jednotkám díky srovnatelnosti jejich účetních výkazů s výstupy jiných účetních jednotek z celého světa přilákat zahraniční investory, přičemž by financování podnikatelské činnosti nemuselo být závislé převážně na poskytování bankovních úvěrů, jako je tomu doposud. Díky většímu počtu subjektů nabízejících volné finanční prostředky účetním jednotkám by

⁴⁴ Osobní sdělení doc. Ing. Hany Březinové, CSc.

mohlo dojít k většímu tlaku na pokles úrokových sazeb a poplatků spojených s poskytováním úvěrů, což by dále podpořilo rozvoj podnikatelské činnosti v České republice.

Postupně by mohlo dojít i k situaci, kdy by vnitrostátní právní úprava byla zcela nahrazena mezinárodní právní úpravou. Vzhledem k dosavadní praxi, kdy každý mezinárodní standard je nejprve projednáván příslušnými orgány Evropské unie, by i nadále mohl existovat dostatečný časový rozestup mezi přijetím nového standardu a jeho aplikací účetními jednotkami, které by se s novým předpisem mohly v dostatečném předstihu obeznámit.

Nelze však zapomínat ani na významný národní systém US GAAP. Vzhledem k tomu, že ekonomika Spojených států amerických je stále silným obchodním partnerem a velké množství mateřských společností vlastnících nadnárodní koncerny má sídlo právě v USA, nebudou USA ochotny v nejbližší budoucnosti nahradit své účetní předpisy IAS/IFRS. Je možno proto očekávat, že mateřské společnosti budou nadále požadovat, aby jejich účetní jednotky vykazovaly výsledky svého hospodaření dle US GAAP.

V některých případech může v dnešní době nastat situace, kdy účetní jednotky se sídlem v členských státech Evropské unie jsou nuceny sestavovat účetní výkazy dle svých národních účetních předpisů pro účely zjištění základu daně, dle IAS/IFRS, pokud jsou jejich cenné papíry kótovány na trhu cenných papírů, a dle US GAAP pro potřeby své mateřské společnosti. Jak již bylo zmíněno, úplné odstranění národních úprav a jejich nahrazení IAS/IFRS by bylo v takových případech zajisté uvítáno. Jistou úlevu však přineslo Rozhodnutí Komise ze dne 12. prosince 2008 o používání vnitrostátních účetních standardů některých třetích zemí a mezinárodních standardů pro účetní výkaznictví emitenty cenných papírů ve třetích zemích při sestavování jejich konsolidovaných účetních závěrek.

Řešením problému spojeného se vzájemným oddělením právních předpisů upravujících účetnictví a daňovou problematiku by mohlo být přijetí takových opatření, kdy by bylo možno zjišťovat základ daně z příjmů i z účetnictví vedeného pouze v souladu

s Mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS. Zatímco současný stav požaduje úpravu účetního zisku o daňově neuznatelné náklady a výnosy, mohl by se do budoucna stát základem daně z příjmů hospodářský výsledek zjištěný dle těchto předpisů bez jakýchkoliv dalších úprav.

K tomuto závěru je možno dospět zejména z toho důvodu, že účetnictví dle Mezinárodních účetních standardů má podávat poctivý obraz o hospodaření účetní jednotky. Není proto možné uměle navyšovat náklady pouze za účelem snížení hospodářského výsledku, a tím základu daně. Tato eventualita se však jeví jako nepravděpodobná vzhledem ke snaze politických elit pravidelně upravovat právní předpisy týkající se daňové problematiky v závislosti na aktuálním hospodářském vývoji a stavu státního rozpočtu.

Postup výpočtu daně z příjmů by mohl být vystaven na jiném základě. Je zřejmé, že současný název daně – daň z příjmů – neodpovídá jeho obsahové náplni. Ve skutečnosti se jedná o daň z upraveného zisku.

Pokud by byla důsledně akceptována domněnka, že jsou podnikatelské subjekty zakládány za účelem dosahování zisku, mohl by se základem daně z příjmů stát objem jejich celkových příjmů během daného účetního období. Taková koncepce by však kladla vysoké požadavky na evidenci peněžních toků. Vhodnější by proto bylo založit výpočet daně z příjmů na obratu realizovaném za dané účetní období. Obratem by se mohly rozumět všechny zůstatky na výnosových účtech, případně zůstatky pouze na těch výnosových účtech, které přímo souvisejí s podnikatelskou činností účetní jednotky. Obrat by mohl být upravován, podobně jako je tomu při výpočtu daně z přidané hodnoty, o odpovídající částky představující přijatá plnění, zaúčtovaná na nákladových účtech přímo se vztahujících k určeným výnosovým účtům, případně dále přepočítávanými různými koeficienty souvisejícími s velikostí podnikatelského subjektu či předmětem jeho činnosti.

8. Závěr

Původní idea právní úpravy účetnictví směřovala především ke sjednocení účetních postupů využívaných účetními jednotkami za účelem dosažení maximální efektivity při účtování, pravdivého zobrazení skutečností a srovnatelnosti. Později začaly být účetní předpisy využívány panovníky s cílem získat přehled o možných zdrojích pro příjmy státní pokladny.

Vývoj účetních postupů a následně právních předpisů upravujících účetnictví probíhal po staletí na jednotlivých kontinentech i ve státních útvarech na nich se nacházejících relativně odděleně. Vyvinuly se tak svébytné účetní systémy, vystavěné na různých ideových základech. Tento stav se stal problematickým zejména ve 20. století, kdy spolu se vznikem nadnárodních koncernů bylo nutno získávat od účastníků údaje umožňující mezinárodní srovnání. Vznikla potřeba stanovit jednotný účetní systém použitelný celosvětově.

Vývoj jednoznačně směřuje k prosazení Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS pro použitelnost v celosvětovém měřítku. V současné době jsou již účetní jednotky z téměř všech vyspělých zemí severní polokoule, jejichž emitované cenné papíry jsou obchodovány na veřejných trzích, povinny sestavovat své účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS. Současně však tyto účetní jednotky mnohdy podléhají i národním účetním předpisům platným v místě svého sídla. Jsou tak nuceny sestavovat své účetní závěrky v souladu se dvěma mnohdy dalece odlišnými právními předpisy, což klade vysoké požadavky zejména na odbornost administrativního personálu.

Také Evropská společenství se po nepříliš vydařené éře vydávání směrnic upravujících účetnictví podnikatelů vydala cestou implementace Mezinárodních účetních standardů do svého právního řádu. Již nyní je tedy jisté, že významný ekonomický region, jakým je Evropská unie, bude do budoucna stále hlouběji prosazovat používání IAS/IFRS na území svých členských států.

Spojené státy americké mají také svůj silný národní systém účetních standardů – US GAAP, který může být vzhledem k množství nadnárodních koncernů majících sídlo mateřské společnosti v USA považován za mezinárodní. Zatímco ještě donedávna USA nepřipouštěly na svém území prezentaci účetních závěrek sestavených dle jiných právních předpisů než US GAAP, vývoj posledních deseti let ukázal, že budou muset ze svých pozic ustoupit. V současné době již USA umožňují společnostem se sídlem mimo USA, jejichž emitované cenné papíry se obchodují na veřejných trzích v USA, sestavovat účetní závěrky dle IAS/IFRS. Do budoucna uvažuje SEC o tom, že i společnosti se sídlem v USA, jejichž cenné papíry jsou kótovány na veřejných trzích v USA, budou moci či dokonce muset překládat účetní závěrky sestavené dle IAS/IFRS.⁴⁵

Aktuální právní úprava účetnictví podnikatelů v České republice stanoví povinnost všem účetním jednotkám sestavovat účetní závěrky dle národních předpisů. Zároveň umožňuje těm společnostem, jejichž emitované cenné papíry jsou obchodovány na veřejných trzích, sestavovat účetní závěrky dle IAS/IFRS. Jelikož účetní jednotky podávají přiznání k dani z příjmů právnických osob v České republice, jsou povinny zjistit základ daně na základě výsledku hospodaření zjištěného v souladu s českými právními předpisy. Do budoucna by bylo proto vhodné upravit daňové právní předpisy tak, aby uvedené účetní jednotky již nebyly zatěžovány národními účetními standardy a mohly výpočet daně z příjmů právnických osob provádět i z výsledku hospodaření zjištěného dle IAS/IFRS.

K zamyšlení pak zůstává otázka, zda by nebylo vhodné zcela odstranit českou právní úpravu a zavést jako jediný systém účetních standardů IAS/IFRS. Jelikož se jedná o velice rozsáhlý komplex účetních předpisů, k nimž již byly vydány mnohé komentáře a stanoviska, bylo by nezbytné zajistit dostatečně dlouhé přechodné období pro obeznámení se s nimi. Ačkoliv se nyní může tato myšlenka jevit jako nereálná, je možné, že spolu s prohlubující se integrací v rámci Evropské unie bude postup nahrazení národních účetních předpisů přijatými standardy IAS/IFRS nevyhnutelný.

⁴⁵ DELOITTE: *Účetní zpravodaj – říjen 2008*. K dispozici pod <http://www.deloitte.com/cz/bulletiny/ucetni-zpravodaj/0810> (29.06.2009)

Seznam literatury

- [1] Kolektiv autorů: *International Financial Reporting Standards IFRSs 2007 bound volume: Including International Accounting Standards (IASs) and Interpretations as at 1 January 2007*. International Accounting Standards Board. Londýn. 2007. 2528 s. ISBN 978-1-905590-26-1.
- [2] Kolektiv autorů: *Universum. Všeobecná encyklopedie. 10.díl. U-Ž*. Euromedia Group, k.s. Odeon. 2001. Praha. 1.vydání. ISBN 80-207-1060-4; 80-207-1072-8.
- [3] BLECHOVÁ, B. – JANOUŠKOVÁ, J.: *Podvojně účetnictví v příkladech 2007*. Grada Publishing. Praha. 2007. 7. vydání. 192 s. ISBN 978-80-247-2092-0.
- [4] BOHUŠOVÁ, H.: *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha. ASPI. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [5] COUFAL, J.: Abstraktní pojem čísla a měření v historii aneb máte u někoho vroubek?. VŠE KM. Praha. K dispozici pod http://statspol.cz/robust/1996_coufal96.pdf (29.06.2009)
- [6] DELOITTE (firma): *IFRS do kapsy 2007. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví*. Deloitte. 2007. K dispozici pod http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/cz_ifrs_do_kapsy_231107.pdf (28.06.2009)
- [7] DELOITTE (firma): *Účetní zpravodaj – říjen 2008*. K dispozici pod <http://www.deloitte.com/cz/bulletiny/ucetni-zpravodaj/0810> (29.06.2009)
- [8] DVOŘÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. Praha. 2008. Computer Press, a.s. 2. vydání. 352 s. ISBN 80-251-1085-0.

- [9] HINKE, J. – PLACHÁ, D. – HRDÝ, M.: *Výzkum v oblasti IAS/IFRS – komparace řešení účetního systému IAS/IFRS s účetním systémem podle právních předpisů ČR*. In: Český finanční a účetní časopis. 2007. Roč. 2, č. 4, s. 36-52. K dispozici pod http://cfuc.vse.cz/media/2007/cfuc_2007-4_036.pdf (14.6.2009)
- [10] JANHUBA, M.: *Účetnictví (úvod do teorie)*. Vysoká škola ekonomická v Praze. 1998. 1. vydání. 203 s. ISBN 80-7079-501-8.
- [11] JANHUBA, M.: *Základy teorie účetnictví*. Oeconomica. Praha. 2005. 1.vydání. 216 s. ISBN 80-245-0852-4.
- [12] KOVANICOVÁ, D. A kol.: *Finanční účetnictví – světový koncept*. Praha, Polygon, 2003. 5. vydání. 520 s. ISBN 80-7273-129-7.
- [13] KRUPOVÁ, L.: *IAS v příkladech. Srovnání vybraných Mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou*. Ing. Zdenka Vostrovská, CSc. – VOX. Praha. 2002. 1. vydání. 215 s. ISBN 80-86324-22-2.
- [14] KŘÍŽ, P.: *IFRS směřují k vytvoření globálního standardu*. K dispozici pod <http://www.pwc.com/cz/cs/clanky-2008/ifrs-smeruji-k-vytvoreni-globalniho-standardu.jhtml> (29.06.2009)
- [15] KYNCLOVÁ, D.: *Účetnictví podle mezinárodních účetních standardů*. Credit. Praha. 2003. 1. vydání. 114 s. ISBN 80-213-1034-0.
- [16] *Mezinárodní harmonizace účetnictví a účetního výkaznictví*. K dispozici pod http://knihy.cpress.cz/DataFiles/Book/00003264/Download/ke0464_kapitola.pdf (27.6.2009)
- [17] MLÁDEK, R.: *Světové účetnictví*. Praha. 2005. LINDE Praha, a.s. 3. vydání. 416 s. ISBN 80-7201-519-2.

- [18] MÜLLEROVÁ, L.: *Proces tvorby US GAAP (jako inspirace pro tvorbu českých účetních standardů)*. K dispozici pod nb.vse.cz/fak1/cefius/Obcasnik2/Dokumenty/Mullerova.doc (7.6.2009)
- [19] NOTIA AUDIT (firma): *Podvojně účetnictví 2007*. 2007. Praha. Grada. 1.vydání. 228 s. ISBN 8024720884.
- [20] PAZOUREK, J.: *Theorie i praxe účetních soustav*. Archiv. Národohospodářská i soukromohospodářská pojednání ústavu obchodních věd vysoké školy technické v Praze. Vydává a pořádá Dr. Jos. Pazourek. 1920. Praha. Nákladem „Archivu“ na Král. Vinohradech. 1.vydání. 416 s. ISBN 99-00-01031-X.
- [21] STROUHAL, J.: *Zástupné možnosti vedení daňové evidence*. Meritum Daňová evidence. 2008. K dispozici pod <http://www.aspionline.cz/ao/cs/dokument/nahled-dokumentu/?doc=d3699v5029p1&query=title%3AZ%C3%A1stupn%C3%A9+title%3Amo%C5%BEnosti+title%3Aveden%C3%AD+title%3Ada%C5%88ov%C3%A9+title%3Aevidence&search-type=1&docno=1> (17.6.2009)
- [22] ŽÁROVÁ, M.: *Regulace evropského účetnictví z pohledu mezinárodní harmonizace*. K dispozici pod <http://www.vse.cz/aop/pdf/239.pdf> (29.6.2009)

Internetové zdroje

<http://ec.europa.eu/youreurope/nav/cs/business/management/accounting/index.html>

<http://www.fasb.org>

<http://www.iasb.org>

<http://www.jura.uni-augsburg.de/fakultaet/lehrstuehle/moellers/materialien/>

<http://www.kacr.cz>

<http://www.sagit.cz>

Právní předpisy

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech

Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb.

Zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Čtvrtá směrnice Rady (78/660/EHS) o ročních účetních závěrkách některých forem společností

Sedmá směrnice Rady (83/349/EHS) o konsolidovaných účetních závěrkách

Směrnice Rady (86/635/EHS) o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí

Směrnice Rady (91/674/EHS) o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven

Směrnice Evropského parlamentu a Rady (2006/43/ES) o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek

Směrnice Evropského parlamentu a Rady (2008/30/ES) kterou se mění směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, pokud jde o prováděcí pravomoci svěřené Komisi

Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002, uplatňování Mezinárodních účetních standardů

Nařízení Komise č. 1725/2003, přijetí vybraných mezinárodních účetních standardů v souladu s nařízením č. 1606/2002

Nařízení Komise č. 1126/2008/ES, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002/ES
Rozhodnutí Komise ze dne 12. prosince 2008 o používání vnitrostátních účetních standardů některých třetích zemí a mezinárodních standardů pro účetní výkaznictví emitenty cenných papírů ve třetích zemích při sestavování jejich konsolidovaných účetních závěrek.

Judikatura

Rozsudek Soudu (třetího senátu) č. T-47/02 ze dne 21. června 2006 ve věci Manfred Danzer a Hannelore Danzer v. Rada Evropské unie

Evropský soud pro lidská práva: Rozsudek v případě Špaček s.r.o. vs. Česká republika (stížnost č. 26449/95)

Usnesení Soudního dvora (druhého senátu) ve spojených věcech C-435/02 a C-103/03 Axel Springer AG v. Zeitungsverlag Niederrhein GmbH & Co. Essen KG a Hans-Jürgen Weske o předběžných otázkách.

Seznam příloh

PŘÍLOHA Č. 1 – USPOŘÁDÁNÍ A OZNAČOVÁNÍ POLOŽEK ROZVAHY (BALANCE)	94
PŘÍLOHA Č. 2 – USPOŘÁDÁNÍ A OZNAČOVÁNÍ POLOŽEK VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY – DRUHOVÉ ČLENĚNÍ	97
PŘÍLOHA Č. 3 – USPOŘÁDÁNÍ A OZNAČOVÁNÍ POLOŽEK VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY – ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ	99
PŘÍLOHA Č. 4 – SMĚRNÁ ÚČTOVÁ OSNOVA	100
PŘÍLOHA Č. 5 – PŘEHLED ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ	102
PŘÍLOHA Č. 6 – PŘEHLED MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ PŘIJATÝCH EU	103
PŘÍLOHA Č. 7 – ODLIŠNOSTI ČESKÝCH A MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ (ÚROVEŇ ROZVAHY)	104
PŘÍLOHA Č. 8 – ODLIŠNOSTI ČESKÝCH A MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ (ÚROVEŇ VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY)	106
PŘÍLOHA Č. 9 – POUŽÍVÁNÍ IFRS VE SVĚTĚ SPOLEČNOSTMI S KÓTOVANÝMI CENNÝMI PAPÍRY (STAV V ROCE 2005)	107
PŘÍLOHA Č. 10 – PŘEHLED HIERARCHIE US GAAP	111
PŘÍLOHA Č. 11 – PŘEHLED POKYNŮ ŘADY D MINISTERSTVA FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY	112

Příloha č. 1 – Uspořádání a označování položek rozvahy (bilance)⁴⁶

AKTIVA CELKEM

A. Pohledávky za upsaný základní kapitál

B. Dlouhodobý majetek

- B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek
- B.I. 1. Zřizovací výdaje
- 2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 3. Software
- 4. Ocenitelná práva
- 5. Goodwill
- 6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
- 7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- 8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- B.II. Dlouhodobý hmotný majetek
- B.II. 1. Pozemky
- 2. Stavby
- 3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 4. Pěstitelské celky trvalých porostů
- 5. Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- 7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- 8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- B.III. Dlouhodobý finanční majetek
- B.III. 1. Podíly v ovládaných a řízených osobách
- 2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
- 4. Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv
- 5. Jiný dlouhodobý finanční majetek
- 6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- 7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

C. Oběžná aktiva

- C.I. Zásoby
- C.I. 1. Materiál
- 2. Nedokončená výroba a polotovary
- 3. Výrobky
- 4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
- 5. Zboží
- 6. Poskytnuté zálohy na zásoby
- C.II. Dlouhodobé pohledávky
- C.II. 1. Pohledávky z obchodních vztahů
- 2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba
- 3. Pohledávky - podstatný vliv
- 4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení
- 5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy

⁴⁶ Příloha č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

- 6. Dohadné účty aktivní
- 7. Jiné pohledávky
- 8. Odložená daňová pohledávka
- C.III. Krátkodobé pohledávky
 - C.III. 1. Pohledávky z obchodních vztahů
 - 2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba
 - 3. Pohledávky - podstatný vliv
 - 4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení
 - 5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
 - 6. Stát – daňové pohledávky
 - 7. Krátkodobé poskytnuté zálohy
 - 8. Dohadné účty aktivní
 - 9. Jiné pohledávky
- C.IV. Krátkodobý finanční majetek
 - C.IV. 1. Peníze
 - 2. Účty v bankách
 - 3. Krátkodobé cenné papíry a podíly
 - 4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek
- D.I. Časové rozlišení
 - D.I. 1. Náklady příštích období
 - 2. Komplexní náklady příštích období
 - 3. Příjmy příštích období

PASIVA CELKEM

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 společností
 - 5. Rozdíly z přeměn společností
- 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 +/-

B. Cizí zdroje

- B.I. Rezervy
 - B.I. 1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů
 - 2. Rezerva na důchody a podobné závazky
 - 3. Rezerva na daň z příjmů
 - 4. Ostatní rezervy

- B.II. Dlouhodobé závazky
- B.II. 1. Závazky z obchodních vztahů
- 2. Závazky - ovládající a řídicí osoba
- 3. Závazky - podstatný vliv
- 4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení
- 5. Dlouhodobé přijaté zálohy
- 6. Vydané dluhopisy
- 7. Dlouhodobé směnky k úhradě
- 8. Dohadné účty pasivní
- 9. Jiné závazky
- 10. Odložený daňový závazek
- B.III. Krátkodobé závazky
- B.III. 1. Závazky z obchodních vztahů
- 2. Závazky - ovládající a řídicí osoba
- 3. Závazky - podstatný vliv
- 4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení
- 5. Závazky k zaměstnancům
- 6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
- 7. Stát – daňové závazky a dotace
- 8. Krátkodobé přijaté zálohy
- 9. Vydané dluhopisy
- 10. Dohadné účty pasivní
- 11. Jiné závazky
- B.IV. Bankovní úvěry a výpomoci
- B.IV. 1. Bankovní úvěry dlouhodobé
- 2. Krátkodobé bankovní úvěry
- 3. Krátkodobé finanční výpomoci
- C.I. Časové rozlišení
- C.I. 1. Výdaje příštích období
- 2. Výnosy příštích období

Příloha č. 2 – Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhovému členění⁴⁷

- I. Tržby za prodej zboží
- A. Náklady vynaložené na prodané zboží
- + Obchodní marže
- II. Výkony
- II. 1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb
- 2. Změna stavu zásob vlastní činnosti
- 3. Aktivace
- B. Výkonová spotřeba
- B. 1. Spotřeba materiálu a energie
- 2. Služby
- + Přidaná hodnota
- C. Osobní náklady
- C. 1. Mzdové náklady
- 2. Odměny členům orgánů společnosti a družstva
- 3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
- 4. Sociální náklady
- D. Daně a poplatky
- E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu
- III. 1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku
- 2. Tržby z prodeje materiálu
- F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu
- F. 1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku
- 2. Prodaný materiál
- G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období
- IV. Ostatní provozní výnosy
- H. Ostatní provozní náklady
- V. Převod provozních výnosů
- I. Převod provozních nákladů
- * Provozní výsledek hospodaření
- VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- J. Prodané cenné papíry a podíly
- VII. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- VII. 1. Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů
- 3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
- VIII. Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- Náklady z finančního majetku
- IX. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů
- L. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů
- M. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti
- X. Výnosové úroky
- N. Nákladové úroky

⁴⁷ Příloha č. 2 k vyhlášce č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

- XI. Ostatní finanční výnosy
- O. Ostatní finanční náklady
- XII. Převod finančních výnosů
- P. Převod finančních nákladů
- * Finanční výsledek hospodaření
- Q. Daň z příjmů za běžnou činnost
- Q. 1. – splatná
- 2. – odložená
- ** Výsledek hospodaření za běžnou činnost
- XIII. Mimořádné výnosy
- R. Mimořádné náklady
- S. Daň z příjmů z mimořádné činnosti
- S. 1. – splatná
- 2. – odložená
- * Mimořádný výsledek hospodaření
- T. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)
- *** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)
- **** Výsledek hospodaření před zdaněním

Příloha č. 3 – Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – účelové členění⁴⁸

- I. Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb
- A. Náklady prodeje
- * Hrubý zisk nebo ztráta
- B. Odbytové náklady
- C. Správní režie
- II. Jiné provozní výnosy
- D. Jiné provozní náklady
- * Provozní výsledek hospodaření
- III. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- E. Prodané cenné papíry a podíly
- IV. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- IV. 1. Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů
- 3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
- V. Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- F. Náklady z finančního majetku
- VI. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů
- G. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů
- H. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti
- VII. Výnosové úroky
- I. Nákladové úroky
- VIII. Ostatní finanční výnosy
- J. Ostatní finanční náklady
- IX. Převod finančních výnosů
- K. Převod finančních nákladů
- * Finanční výsledek hospodaření
- L. Daň z příjmů za běžnou činnost
- L. 1. – splatná
- 2. – odložená
- ** Výsledek hospodaření za běžnou činnost
- X. Mimořádné výnosy
- M. Mimořádné náklady
- N. Daň z příjmů z mimořádné činnosti
- N. 1. – splatná
- 2. – odložená
- * Mimořádný výsledek hospodaření
- O. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- *** Výsledek hospodaření za účetní období
- **** Výsledek hospodaření před zdaněním

⁴⁸ Příloha č. 3 k vyhlášce č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Příloha č. 4 – Směrná účtová osnova⁴⁹

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

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

Účtová třída 1 – Zásoby

- 11 – Materiál
- 12 – Zásoby vlastní výroby
- 13 – Zboží
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby
- 19 – Opravné položky k zásobám

Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

- 21 – Peníze
- 22 – Účty v bankách
- 23 – Krátkodobé bankovní úvěry
- 24 – Krátkodobé finanční výpomoci
- 25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek
- 26 – Převody mezi finančními účty
- 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

- 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
- 32 – Závazky (krátkodobé)
- 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
- 34 – Zúčtování daní a dotací
- 35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva
- 36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva
- 37 – Jiné pohledávky a závazky
- 38 – Přejížděné účty aktiv a pasiv
- 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy
- 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
- 43 – Výsledek hospodaření
- 45 – Rezervy
- 46 – Dlouhodobé bankovní úvěry
- 47 – Dlouhodobé závazky
- 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka
- 49 – Individuální podnikatel

Účtová třída 5 – Náklady

⁴⁹ Příloha č. 4 k vyhlášce č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

- 50 – Spotřebované nákupy
- 51 – Služby
- 52 – Osobní náklady
- 53 – Daně a poplatky
- 54 – Jiné provozní náklady
- 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
- 56 – Finanční náklady
- 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti
- 58 – Mimořádné náklady
- 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

Účtová třída 6 – Výnosy

- 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží
- 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti
- 62 – Aktivace
- 64 – Jiné provozní výnosy
- 66 – Finanční výnosy
- 68 – Mimořádné výnosy
- 69 – Převodové účty

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

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

Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

Příloha č. 5 – Přehled českých účetních standardů

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

Příloha č. 6 – Přehled mezinárodních účetních standardů přijatých EU

Číslo standardu	Název standardu
IAS 1	Zveřejňování účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkaz peněžních toků
IAS 8	Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby
IAS 10	Události po rozvahovém dni
IAS 11	Smlouvy o zhotovení
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasingy
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory
IAS 21	Dopady změn měnových kurzů
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 27	Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka
IAS 28	Investice do přidružených podniků
IAS 31	Účasti ve společném podnikání
IAS 32	Finanční nástroje – vykazování
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje – účtování a oceňování
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství
IFRS 1	První přijetí IFRS
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování
IFRS 8	Segmenty činnosti

Příloha č. 7 – Odlišnosti českých a mezinárodních účetních standardů (úroveň rozvahy)⁵⁰

Prvek komparace	Česká účetní legislativa	Účetní výkaznictví dle IAS/IFRS
Formát sestavení rozvahy	Rozvaha vychází z bilanční rovnice: aktiva = pasiva. Existuje jeden vzor rozvahy. Formální vzhled výkazu je legislativně upraven a může být sestaven buď v plném rozsahu či ve zjednodušeném rozsahu. Vlastní kapitál není považován za zbytkovou součást aktiv po odečtu závazků.	Rozvaha vychází z bilanční rovnice: aktiva = závazky + zbytková část tvořící vlastní kapitál. Formální vzhled rozvahy není direktivně určen, standardy pouze uvádějí ilustrativní příklad a určují minimální rozsah položek, které musí účetní jednotka zařadit.
Zařazení položky do aktiv společnosti	Legislativa obsahuje požadavek na dobu použitelnosti delší než 1 rok a dále má účetní jednotka zavést zvlášť pro DHM a DNM finanční limity, od kdy bude položku považovat za dlouhodobou. Původní hranice pro DHM ve výši 40 tis. Kč a pro DNM ve výši 60 tis. Kč již v zákoně o účetnictví nejsou, v praxi se však běžně užívají, hlavně z důvodu existence shodných limitů pro daňové účely (viz zákon o daních z příjmů).	Položka aktiv musí bezvýhradně splnit definici danou Koncepčním rámcem. Určení finančního limitu pro zařazení do dlouhodobého majetku je v díci účetní jednotky.
Postup odpisování dlouhodobých aktiv	Účetní jednotka aplikuje účetní odpisy, které mají odrážet ekonomický přínos aktiva, a to buď na bázi času či výkonu. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Odpisuje se celá majetková složka a to po její odhadované dobu životnosti.	Účetní odpisy kopírují ekonomický přínos aktiva a to také buď na bázi času či výkonu. Účetní jednotka může využít metody SYD nebo DDB. Pokud se dlouhodobé aktivum skládá z více součástí odlišné doby životnosti, je aplikován komponentní přístup, tzn. každá část je odpisována individuálně po její odhadované dobu životnosti.
Rozdíly v položkách aktiv a závazků	Jednotlivé položky jsou vypsány v oficiálním formuláři rozvahy vydaném Ministerstvem financí ČR a krátce charakterizovány v prováděcí vyhlášce k zákonu o účetnictví.	V rozvaze nesmějí figurovat položky, které nespĺňují definice Koncepčního rámce. Jedná se zejména o výzkum, zřizovací výdaje, školení, reklamu, propagaci, rezervy na obecná rizika a budoucí provozní ztráty, nedostatečně jisté pohledávky atd. Naopak do rozvahy mohou vstoupit některé nové položky např. rezervy dle IAS 37, které společnost do té doby netvořila, všechny finanční deriváty, aktiva a závazky z finančního leasingu dle IAS 17.
Problematika podmíněných aktiv a závazků	Legislativa nedefinuje ani nikterak neupravuje problematiku podmíněných aktiv a závazků, což souvisí s širším problémem chybějících definic základních prvků výkazů.	System IAS/IFRS požaduje striktně oddělovat aktiva a závazky, které nejsou plně pod kontrolou společnosti, tato podmíněná aktiva resp. závazky jsou přesně definovány a je určeno, že nesmí vstoupit do rozvahy, ale musí být popsány v komentáři.

⁵⁰ HINKE, J. – PLACHÁ, D. – HRDÝ, M.: *Výzkum v oblasti IAS/IFRS – komparace řešení účetního systému IAS/IFRS s účetním systémem podle právních předpisů ČR*. In: Český finanční a účetní časopis. 2007. Roč. 2, č. 4, s. 36-52. K dispozici pod http://cfuc.vse.cz/media/2007/cfuc_2007-4_036.pdf (14.6.2009)

Oceňování pohledávek a závazků	Pohledávky a závazky krátkodobého i dlouhodobého charakteru jsou oceňovány stejným způsobem – ve výši nominální hodnoty provedené transakce.	Krátkodobé pohledávky a závazky se oceňují nominální hodnotou, avšak vlivem změny hodnoty peněz v dlouhodobém horizontu je dle IAS/IFRS nutné oceňovat pohledávky a závazky dlouhodobého charakteru současnou hodnotou budoucích peněžních toků resp. odtoků při použití běžné tržní úrokové míry.
Rozdíly ve vlastním kapitálu	Není možnost přecenění na reálnou hodnotu u dlouhodobého majetku prostřednictvím fondu z přecenění. Naopak je možnost tvorby fondů ze zisku typu sociální fond za účelem financování nejruznějších sociálních výhod. Není definován fond z přepočtu účetních závěrek na jinou měnu.	Při přecenění dlouhodobého majetku na reálnou hodnotu může být využito modelu přecenění při využití fondu z přecenění. IAS/IFRS nedovoluje tvořit ze zisku fondy typu sociální fond nebo fond odměn za účelem uplatnění zaměstnaneckých výhod.
Zásoby a významné náhradní díly	Zásoby se oceňují v historických cenách, k rozvahovému dni lze aplikovat § 26 zákona o účetnictví, je zakázána metoda LIFO, zásoby obsahují veškeré náhradní díly. Při spotřebě významných náhradních dílů dlouhodobé povahy je účtováno o nákladech na opravy a udržování. Nejsou tedy samostatně a dlouhodobě odpisovány.	Zásoby se nesmějí oceňovat reálnou hodnotou (reálná hodnota však smí být výchozí oceňovací základnou např. u zemědělské produkce). K rozvahovému dni se aplikuje metoda LCM, metoda vyřazení zásob LIFO je také zakázána. Náhradní díly dlouhodobé povahy nejsou součástí zásob, jsou tedy dlouhodobě odpisovány.
Vymezení finančního leasingu	Musí být splněna podmínka přenesení odpovědnosti, nebezpečí a rizik za předmět leasingu na nájemce. Nájemce dále musí disponovat kupní opcí, jež ho opravňuje k získání majetkových práv k předmětu leasingu po splnění podmínek stanovených v leasingové smlouvě.	Nejdůležitějším kritériem je převod rizik a odměn spojených s předmětem leasingu na nájemce. Vlastnické právo může, ale nemusí být převedeno. Obecně se pojem finanční leasing v IAS/IFRS shoduje se stejným pojmem v US GAAP a je širším pojmem než v pojetí českých právních norem.
Vykazování finančního leasingu u nájemce	Předmět finančního leasingu vykazuje ve svých aktivech pronajímatel a ten rovněž toto aktivum odpisuje. Nájemce účtuje pouze o jednotlivých leasingových splátkách na jedné straně do nákladů a na druhé straně jako snížení závazků.	Předmět finančního leasingu vykazuje ve svých aktivech nájemce a rovněž jej odpisuje. Souhrn leasingových splátek se dělí na splátku předmětu leasingu a na leasingový úrok. Pronajímatel eviduje pouze pohledávku vůči nájemci.
Tvorba a zúčtování rezerv	V okamžiku čerpání rezervy je celá její hodnota zrušena a dále jsou zúčtovány skutečné náklady, na něž byla rezerva tvořena. Tvorba i čerpání je účtováno přes nákladové účty. Rezervu nelze aktivovat. V rámci rezerv tvořených podle zvláštních právních předpisů jsou tvořeny i rezervy na opravy dlouhodobého majetku.	Před vytvořením rezervy je nutné provést „test na rezervu“. Při čerpání rezervy je její hodnota upravena podle skutečně vynaložených nákladů, na něž byla rezerva vytvořena. Při tvorbě rezervy je možné ji aktivovat jako součást pořizovací ceny majetku. Rezerva se poté dostane do nákladů v podobě odpisů.

Příloha č. 8 – Odlišnosti českých a mezinárodních účetních standardů (úroveň výkazu zisku a ztráty)⁵¹

Prvek komparace	Česká účetní legislativa	Účetní výkaznictví dle IAS/IFRS
Forma sestavení výsledovky	Výkaz zisku a ztráty bylo v minulosti možno sestavit pouze v druhovém členění nákladů, vlivem pronikání zahraničních mateřských společností do ČR bylo povoleno sestavení výkazu i v účelovém členění. Většina účetních jednotek však člení náklady stále podle druhu. Formální vzhled výkazu je direktivně určen.	Výsledovku je možno sestavit v účelovém i druhovém členění nákladů. Volba je na dané účetní jednotce, která má zvolit takové členění, které co nejdříve vykazuje prvky výkonnosti společnosti. V případě účelové výsledovky je však požadováno ještě dodatečné zveřejnění informací o některých nákladových druzích.
Důraz na vykazovaná data	Účetnictví je daňově zaměřeno, proto se výkaznictví zaměřuje primárně na vykazování nákladů, přičemž účetní jednotka již v primární evidenci rozlišuje náklady daňově uznatelné a daňově neuznatelné. Výše uvedené vyplývá hlavně ze skutečnosti, že výsledek hospodaření slouží jako podklad k vyměření daně ze zisku.	Zvýšený důraz je kladen na vykazování výnosů tak, aby nemohla být kreativně vylepšována hospodářská situace podniku s cílem přilákat na klamný obraz větší počet budoucích investorů. Vyplývá to ze skutečnosti, že účetnictví dle IAS/IFRS není podkladem pro výpočet daní a slouží primárně k informovanosti stávajících či budoucích investorů.
Principy pro vykazování výnosů (typu Revenues)	Definice výnosu není vymezena žádným předpisem. Výnosy jsou upraveny spolu s náklady ČÚS č. 019 (Náklady a výnosy) a dále prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví. Termínem výnosy se označují veškeré účty v šesté účtové třídě. Neexistuje rozdělení na výnosy (revenues) a přínosy (gains).	Uznání výnosu vychází z definice Koncepčního rámce. Výnosy jsou dále upraveny individuálně samostatným standardem IAS 18 – Výnosy. Tento standard však upravuje pouze výnosy ve smyslu tržeb, poplatků, úroků, dividend a autorských honorářů.
Principy pro vykazování nákladů	Definice nákladu také není vymezena žádným předpisem. Vykazování nákladů je ovšem velmi podrobně upraveno z hlediska daňového.	Uznání nákladů pramení z požadavků Koncepčního rámce. Problematikou nákladů se však dále nezabývá žádný samostatný standard, i když se některé standardy na prezentaci nákladů odvolávají.
Vykazování změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	Účty změn stavu vlastní činnosti (tzn. změn stavu výrobků, nedokončené výroby) jsou považovány za výnosové a ve výsledovce jsou chápány jako typické výnosy finančního účetnictví.	Položka změn stavu zásob vlastní činnosti a dále aktivace je ve výsledovce považována za korekci nákladů, nejedná se tedy v žádném případě o výnosový účet.
Mimořádná oblast výsledovky	Mimořádná oblast je v rámci harmonizace se světovými účetními systémy redukována, avšak nadále existuje. Do mimořádné oblasti patří např. škody způsobené živelní událostí, náklady či výnosy ze změny metody atd.	Mimořádná oblast výsledovky byla v minulosti zredukována pouze na náklady resp. výnosy spojené s živelními katastrofami a vyvlastněním. Od 1. 1. 2005 byla mimořádná oblast zcela zrušena (stejně jako v US GAAP)
Výpůjční náklady	Česká účetní legislativa přímo neurčuje způsob vykazování výpůjčních nákladů. V praxi jsou však také identifikovány dva již zmíněné způsoby. Pokud jsou však úroky aktivovány, lze tak činit pouze do kolaudace dlouhodobého hmotného majetku. Výpůjční náklady vynaložené po kolaudaci jsou zahrnuty do nákladů běžného období.	Základním řešením je zúčtovat výpůjční náklady do nákladů běžného období, ve kterém byly vynaloženy. Je však také povolena možnost aktivovat výpůjční náklady, které jsou přímo přiřaditelné k nákupu, výstavbě nebo výrobě aktiva jako součást pořizovací ceny.

⁵¹ HINKE, J. – PLACHÁ, D. – HRDÝ, M.: *Výzkum v oblasti IAS/IFRS – komparace řešení účetního systému IAS/IFRS s účetním systémem podle právních předpisů ČR*. In: Český finanční a účetní časopis. 2007. Roč. 2, č. 4, s. 36-52. K dispozici pod http://cfuc.vse.cz/media/2007/cfuc_2007-4_036.pdf (14.6.2009)

Příloha č. 9 – Používání IFRS ve světě společnostmi s kótovanými cennými papíry (stav v roce 2005)⁵²

Země	Používání IFRS není dovoleno	Používání IFRS je dovoleno	Vyžadováno u některých domácích kótovaných společností	Vyžadováno u všech domácích kótovaných společností
Albánie	Nemá burzu. Společnosti používají albánská účetní pravidla.			
Argentina	X			
Arménie				X
Aruba		X		
Austrálie				X
Azerbájdžán	X			
Bahamy				X
Bahrain				X
Barbados				X
Bangladéš	X			
Belgie				X
Belize	Nemá burzu. Společnosti mohou používat IFRS.			
Benin	X			
Bermudy		X		
Bolivie		X		
Bosna a Hercegovina				Všechny velké a střední podniky
Botswana		X		
Brazílie	X		Finanční instituce od roku 2010	
Brunei Darussalam	Nemá burzu. Společnosti mohou používat IFRS.			
Bulharsko				X
Burkina Faso	X			
Costa Rica				X
Česká republika				X
Čína			X	
Dánsko				X
Dominica		X		
Dominikánská republika				X
Egypt				X
Ekvádor				X
El Salvador		X		
Estonsko				X

⁵² IFRS do kapsy 2007. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Deloitte. 2007. K dispozici pod http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/cz_ifrs_do_kapsy_231107.pdf (28.6.2009)

Fidži	X			
Filipíny				X
Finsko				X
Francie				X
Ghana				X
Gibraltar		X		
Gruzie				X
Guam	Nemá burzu. Společnosti používají US GAAP.			
Guatemala				X
Guayana				X
Haiti				X
Honduras				X
Hong Kong				X
Chile	X			
Chorvatsko				X
Indie	X			
Indonésie	X			
Írán	X			
Irsko				X
Island				X
Itálie				X
Izrael		X		
Jamajka				X
Japonsko	X			
JAR				X
Jemen	Nemá burzu. Společnosti mohou používat IFRS			
Jordánsko				X
Jugoslávie				X
Kajmanské ostrovy		X		
Kambodža	Nemá burzu. Společnosti mohou používat IFRS.			
Kanada	X			
Kazachstán			banky	
Keňa				X
Korea (Jižní)	Korejský ekvivalent IFRSs je dovolen od roku 2009 pro kotované společnosti mimo banky. Povinně od roku 2011.			
Kyrgyzstán				X
Kolumbie	X			Navrhováno
Kuvajt				X
Kypr				X
Laos		X		
Lesotho		X		
Libanon				X
Lichtenštejsko				X

Litva				X
Lotyšsko				X
Lucembursko				X
Macao		X		
Maďarsko				X
Makedonie				X
Malajsie	X			
Malawi				X
Mali	X			
Malta				X
Maroko		Kromě bank	Banky	
Mauritius				X
Mexiko	X			
Moldávie	X			
Mozambik	X			
Myanmar		X		
Namibie				X
Německo				X
Nepál				X
Nicaragua				X
Niger	X			
Nizozemí				X
Nizozemské Antily		X		
Norsko				X
Nový Zéland				X
Oman				X
Pákistán	X			
Panama				X
Panenské ostrovy (Británie)		X		
Panenské ostrovy (USA)		Nemá burzu. Společnosti používají US GAAP.		
Papua Nová Guinea				X
Peru				X
Pobřeží slonoviny	X			
Polsko				X
Portugalsko				X
Rakousko				X
Rumunsko				X
Ruská federace			Banky	Postupné zavádění v období 2006
Řecko				X
Saudská Arábie	X			
Singapur				X

Slovenská republika				X
Slovinsko				X
Spojené arabské emiráty			Banky a některé jiné společnosti	
Spojené státy	X			
Srí Lanka		X		
Svazijsko		X		
Sýrie	X			
Španělsko				X
Švédsko				X
Švýcarsko		X		
Tádžikistán				X
Tanzanie				X
Thajsko	X			
Tchajwan	X			
Togo	X			
Trinidad a Tobago				X
Tunisko	X			
Turecko				X
Uganda		X		
Ukrajina				X
Uruguay	X			
Uzbekistán	X			
Vanatu	Nemá burzu. Společnosti mohou používat IFRS			
Velká Británie				X
Venezuela				X
Vietnam	X			
Zambie		X		
Zimbabwe		X		

Příloha č. 10 – Přehled hierarchie US GAAP⁵³

	<i>Nongovernmental Entities</i>	<i>State and Local Governments</i>
<i>Established Accounting Principles</i>	10a. FASB Statements and Interpretations, APB Opinions, and AICPA Accounting Research Bulletins	12a. GASB Statements and Interpretations, plus AICPA and FASB pronouncements if made applicable to state and local governments by a GASB Statement or Interpretation
	10b. FASB Technical Bulletins, AICPA Industry Audit and Accounting Guides, and AICPA Statements of Position	12b. GASB Technical Bulletins, and the following pronouncements if specifically made applicable to state and local governments by the AICPA: AICPA Industry Audit and Accounting Guides and AICPA Statements of Position
	10c. Consensus positions of the FASB Emerging Issues Task Force and AICPA Practice Bulletins	12c. Consensus positions of the GASB Emerging Issues Task Force [‡] and AICPA Practice Bulletins if specifically made applicable to state and local governments by the AICPA
	10d. AICPA accounting interpretations, “Qs and As” published by the FASB staff, as well as industry practices widely recognized and prevalent	12d. “Qs and As” published by the GASB staff, as well as industry practices widely recognized and prevalent
<i>Other Accounting Literature[†]</i>	11. Other accounting literature, including FASB Concepts Statements; APB Statements; AICPA Issues Papers; International Accounting Standards Committee Statements; GASB Statements, Interpretations, and Technical Bulletins; pronouncements of other professional associations or regulatory agencies; AICPA <i>Technical Practice Aids</i> ; and accounting textbooks, handbooks, and articles	13. Other accounting literature, including GASB Concepts Statements; pronouncements in categories (a) through (d) of the hierarchy for nongovernmental entities when not specifically made applicable to state and local governments; APB Statements; FASB Concepts Statements; AICPA Issues Papers; International Accounting Standards Committee Statements; pronouncements of other professional associations or regulatory agencies; AICPA <i>Technical Practice Aids</i> ; and accounting textbooks, handbooks, and articles

⁵³ K dispozici pod <http://umiss.lib.olemiss.edu:82/articles/1038092.6668/1.PDF> (28.06.2009)

Příloha č. 11 – Přehled pokynů řady D Ministerstva financí České republiky

Rok	Číslo	Název pokynu
2009	D-322	Prominutí správního poplatku z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů
	D-321	Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2008 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.
	D-320	o průměrných cenách pohonných hmot, které lze použít pro výpočet výše náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty ke stanovení základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2008.
2008	D-319	kterým se vymezují nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti podle ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
	D-310	k provádění fyzické likvidace přísně zúčtovatelných tiskopisů - pokutových bloků vydaných v letech 1993 - 2005
	D-292	k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami
	D-318	Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2007 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění
	D-317	o průměrných cenách pohonných hmot, které lze použít pro výpočet výše náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty ke stanovení základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2007.
2007	D-316	Prominutí správního poplatku z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů
	D-315	sdělení k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a radou ministrů Srbska a Černé Hory o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku
	D-314	k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a orgánem výkonné moci Gruzie o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku
	D-313	sdělení k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy mexickými o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku
	D-312	sdělení ke smlouvě o zamezení dvojího zdanění s Belgickým královstvím
	D-311	k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, včetně Protokolu k ní (Sbírka mezinárodních smluv č. 31/2007)
	D-309	prominutí úroku z prodlení
	D-308	o stanovení lhůt v daňovém řízení
	D-307	
	D-306	o průměrných cenách pohonných hmot, které lze použít pro výpočet výše náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty ke stanovení základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2006
	D-305	k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Marockým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka mezinárodních smluv č. 83/2006)
	D-304	k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ažerbájdžánské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, včetně Protokolu k ní (Sbírka mezinárodních smluv č. 74/2006)
	D-303	stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2006 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění
2006	D-302	Prominutí správního poplatku z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů
	D-300	k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů
	D-299	Prominutí správního poplatku z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů
	D-298	k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 215/2005 Sb. o registračních pokladnách a o změně některých zákonů
	D-297	Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2005 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění
	D-296	O průměrných cenách pohonných hmot, které lze použít pro výpočet výše náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty ke stanovení základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2005
2005	D-295	Sdělení MF pro účetní jednotky, které jsou dle § 19 odst. 9 zákona č. 563/1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, povinny použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropského společenství, v souvislosti se zjištěním základu daně dle § 23 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

	D-294	Rozhodnutí o prominutí spotřební daně 15. 12. 2005
	D-293	Sdělení MF k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami
	D-292	Sdělení MF k § 38nc zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů - Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávána mezi spojenými osobami
	D-291	K uplatňování Smlouvy mezi vládou ČR a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka mezinárodních smluv č. 79/2005)
	D-290	K uplatňování Smlouvy mezi vládou ČR a vládou Norského království o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka mezinárodních smluv č. 121/2005)
	D-288	K jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
	D-287	K uplatňování Smlouvy mezi vládou ČR a radou ministrů Srbska a Černé Hory o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka mezinárodních smluv č. 88/2005)
	D-286	Ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů FZ 10/1/2005 plynoucích ze zdrojů na území ČR
	D-285	K aplikaci § 6 odst. 1 a § 2 ZDP a vymezení tzv. závislé činnosti
	D-284	Neobsazeno
	D-283	Rozhodnutí o prominutí zvýšení daně na daní z nemovitostí
	D-282	Sdělení MF k povinnostem platebního zprostředkovatele při podávání hlášení o příjmech úrokového charakteru a Dohodě mezi Evropským společenstvím a Švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným Směrnicí Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru
	D-281	Pokyn o zastavení vyplácející bonifikací finančními úřady
	D-280	Rozhodnutí o prodloužení termínu pro podání daňového přiznání k daní z nemovitostí
	D-279	Rozhodnutí o prominutí zvýšení daně a penále na daní z nemovitostí
	D-277	Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období roku 2004 dle § 38 ZDP
	D-276	Pokyn o průměrných cenách PHM, které lze použít pro výpočet výše náhrady výdajů za spotřebované PHM ke stanovení základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2004
	D-275	K uplatňování Smlouvy mezi ČR a Finskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu
	D-274	K postupu při výplatě měsíčních daňových bonusů ve zdaňovacím období 2005
2004	D-273	Rozhodnutí o prominutí penále na daní z převodu nemovitostí
	D-272	Rozhodnutí o prominutí příslušenství DPH
	D-271	K uplatňování Smlouvy mezi ČR a Filipínskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu
	D-270	Rozhodnutí o snížení daně silniční 3. 9. 2004
	D-269	Sdělení k uplatňování Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Německem ve vztahu k německým subjektům s právní formou GmbH Co.KG
	D-268	Sdělení ke smlouvě o zamezení dvojího zdanění se Spojenými arabskými emiráty
	D-267	Sdělení MF k vymezení pojmu "zemědělská výroba, lesní a vodní hospodářství" pro účely DPFO
	D-266	Sdělení o příloze k žádosti o prominutí příslušenství daně
	D-265	Rozhodnutí o prominutí DPH a jejího příslušenství 28. 5. 2004
	D-264	Rozhodnutí o prominutí odvodu a penále
	D-263	Rozhodnutí o prominutí DPFO ZČ a FP
	D-262	K uplatňování Smlouvy mezi ČR a Tureckou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů (č. 19/2004 Sb. m. s.)
	D-261	Rozhodnutí o prominutí daně silniční 5. 4. 2004
	D-260	Pokyn k uplatňování Smlouvy mezi ČR a Spojenými státy mexickými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku
	D-259	O prominutí zvýšení daně a penále na daní z nemovitostí - Rozhodnutí
	D-258	Sdělení MF k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi 13. 1. 2004 sdruženými podniky - převodní ceny
	D-257	O průměrných cenách PHM, které lze použít pro výpočet výše náhrady výdajů za spotřebované PHM ke stanovení základu DP za ZO 2003
	D-256	Stanovení jednotných kurzů za ZO 2003 podle § 38 ZDP
2003	D-255	Sdělení ke smlouvě o zamezení dvojího zdanění s Belgickým královstvím
	D-254	Pokyn k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku
	D-253	Uplatňování DPH po zrušení platnosti 10 a 20 haléřových mincí
	D-252	Podmínky pro podání v daňových věcech prostřednictvím datové zprávy
	D-251	Sdělení MF k postupu FÚ při vybírání poplatků za odebrané množství podzemní vody dle § 88 zákona o vodách od 1. 1. 2005
	D-250	Stanovení jednotných kurzů za ZO 2002 podle § 38 ZDP
	D-249	Pokyn o průměrných cenách PHM, které lze použít pro výpočet výše náhrady výdajů za spotřebované PHM ke stanovení základu DP za ZO roku 2002
	D-248	Sdělení k nové smlouvě o zamezení dvojím zdanění se Slovenskou republikou
	D-247	Uplatňování DPH u činností uskutečňovaných podle zvláštních právních předpisů
	D-246	Neobsazeno

	D-245	Sdělení MF k předání agendy pokutových bloků krajským úřadům okresními úřady v souvislosti s ukončením jejich činnosti	
2002	D-244	Podání DAP na počítačové sestavě s doručením datové zprávy neopatřené zaručeným elektronickým podpisem	
	D-243	Pokyn k uplatňování Smlouvy mezi ČR a Kanadou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (č. 83/2002 Sb.m.s.)	
	D-242	Pokyn k uplatňování Smlouvy mezi ČR a Republikou Makedonie o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka mezinárodních smluv č. 88/2002)	
	D-241	Rozhodnutí o prominutí daně silniční	
	D-240	Informace daňovým subjektům k postupu řešení důsledků povodní v oblasti účetnictví a daní z příjmů a o osvobození od správních a soudních poplatků	
	D-239	Informace daňovým subjektům o možnostech procesního řešení tíživé situace po povodni	
	D-238	Přiznání k DD při bezúplatné nabytí majetku na humanitární nebo charitativní účely a z veřejných sbírek v souvislosti s povodní v srpnu 2002 a přiznání k DPN při převodech pozemků z vlastnictví ČR do vlastnictví družstev	
	D-237	Uplatňování DPH při poskytování bezúplatné humanitární pomoci a řešení důsledků povodní	
	D-236	Sdělení MF k usměrnění postupu ÚFOu DS, které provádějí platby prostřednictvím účtů vedených u Union banky, a. s.	
	D-235	Sdělení k problematice charakteru plateb souvisejících s rozvojem elektronického obchodu, a to v návaznosti na uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění	
	D-234	Uplatňování DPH při podnikání ve sdružení na základě smlouvy o sdružení podle § 829 občanského zákoníku nebo jiné obdobné smlouvy	
	D-233	Sdělení MF ve věci místní příslušnosti správce daně při správě poplatků za vypouštění odpadních vod do vod povrchových	
	D-232	O prominutí DPH a jejího příslušenství	
	D-231	Stanovení jednotných kursů za zdaňovací období 2001 podle § 38 ZDP	
	D-230	O průměrných cenách PHM, které lze použít pro výpočet výše náhrady výdajů za spotřebované PHM ke stanovení základu DP za zdaňovací období roku 2001	
	D-229	Vymezení pojmu "alkoholické nápoje" pro účely jejich prodeje	
	D-228	Postup při dovozu a vývozu tabákových výrobků podléhajících povinnosti značení	
	D-227	O uplatňování DPH u osobních automobilů	
	2001	D-226	K uplatňování Smlouvy mezi vládou ČR a vládou Uzbeké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku
		D-225	K registrační povinnosti společenství vlastníků jednotek 10. 5. 2001
D-224		K uplatňování Smlouvy mezi ČR a Belgickým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	
D-223		K jednotnému postupu při uplatňování příspěvku na další hlavní jídlo u zaměstnavatelů	
D-222		Stanovení jednotných kursů za zdaňovací období roku 2000 podle § 38 ZDP	
D-221	O průměrných cenách PHM, které lze použít pro výpočet výše náhrady výdajů za spotřebované PHM ke stanovení základu DP za zdaňovací období roku 2000		
2000	D-220	Uplatňování nároku na odpočet DPH od 1. 1. 2001	
	D-219	O registraci daňových subjektů	
	D-218	Uplatňování DPH v cestovním ruchu a u služeb souvisejících s pořádáním výstav, trhů a kongresů	
	D-217	K uplatňování Smlouvy mezi vládou ČR a vládou Indické republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	
	D-216	K uplatňování Smlouvy mezi ČR a Chorvatskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku	
	D-215	K uplatňování Smlouvy mezi ČR a Republikou Kazachstán o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	
	D-214	Uplatňování DZN u stavebních pozemků	
	D-213	O uplatňování DPH subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání a v odvětví zdravotnictví, školství a kultury	
	D-212	Uplatňování DPH u finančních činností	
	D-211	K uplatňování Smlouvy mezi vládou ČR a vládou Ukrajiny o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	
	D-210	O stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji zboží	
	D-209	Uplatňování DPH u bytových družstev	
	D-208	O uplatňování DPH u osobních automobilů	
	D-207	O uplatňování DPH u služeb ubytovacích a stravovacích	
	D-206	O uplatňování DPH ve výstavbě	
	D-205	Rozhodnutí o prominutí DSL	
	D-204	Stanovení jednotných kursů za zdaňovací období roku 1999 dle § 38 ZDP	
	D-203	O průměrných cenách PHM, které lze použít pro výpočet výše náhrady výdajů za spotřebované PHM ke stanovení základu DP za zdaňovací období roku 1999	
	D-202	Uplatňování DPH při prohlášení konkursu	
	1999	D-201	Postup při vracení SD zaplacené v cenách některých uhlovodíkových paliv a maziv spotřebovaných pro výrobu tepla

	D-200	Postup při vracení SD zaplacené v cenách některých uhlovodíkových paliv a maziv spotřebovaných pro výrobu tepla
	D-199	Závazný výklad o způsobu vybírání srážkové daně z úrokových příjmů poplatníků, které plynou z dluhopisů vydávaných v zahraničí státem ČR
	D-198	K uplatňování Smlouvy mezi vládou ČR a vládou Malajsie o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu
	D-197	K uplatňování Smlouvy mezi ČR a vládou Indonéské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu
	D-196	K uplatňování Smlouvy mezi ČR a Venezuelskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku
	D-195	O uplatňování DPH v pojišťovnictví
	D-194	Rozhodnutí o prominutí daně darovací při poskytování humanitární pomoci do ciziny ke zmírnění následků mimořádných hromadných událostí (od 1. 6. 2001)
	D-193	Rozhodnutí o prominutí DPH
	D-192	K uplatňování Smlouvy mezi ČR a Jihoafrickou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů
	D-191	K uplatňování Smlouvy mezi ČR a Portugalskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů
	D-190	K jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP
	D-189	K uplatňování Smlouvy mezi ČR a Mongolskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku
	D-188	Stanovení jednotných kursů za zdaňovací období roku 1998 dle § 38 ZDP
	D-187	O průměrných cenách PHM, které lze použít pro výpočet výše náhrady výdajů za spotřebované PHM ke stanovení základu DP za zdaňovací období roku 1998
	D-186	Pokyn k uplatňování Smlouvy mezi vládou ČR a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku
	D-185	Uplatňování DPH u služeb stravovacích
	D-184	Důsledky vymáhání peněžních prostředků daňového dlužníka na účtu účastníka stavebního spoření u stavební spořitelny
1998	D-183	K jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP
	D-182	Uplatňování DPH při poskytování služeb lázeňské péče
	D-181	Uplatňování DPH u pronájmu a podnájmu nemovitostí, u oprav, údržby a technického zhodnocení nemovitostí
	D-180	K zajištění jednotného postupu při uplatňování § 6 odst. 9 písm. ch) ZDP
	D-179	K jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP 1. 1. 1998
	D-178	Uplatňování DPH u finančních činností
	D-177	K uplatňování daňových smluv při zdaňování výnosů ze zaknihovaných cenných papírů
	D-176	Stanovení jednotných kursů za zdaňovací období 1997 dle § 38 ZDP
	D-175	O průměrných cenách PHM, které lze použít pro výpočet výše náhrady výdajů za spotřebované PHM ke stanovení základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 1997
	D-174	K postupu při ročním zúčtování záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti při mezinárodním pronájmu pracovní síly
	D-173	Uplatňování DPH u majetkového vkladu a při prodeji podniku
	D-172	Přepočtení úplaty za zdanitelné plnění v cizí měně na českou měnu
	D-171	Vymezení předmětu DPH
	D-170	Dodatečná daňová přiznání, vypořádání nároku na odpočet a oprava vypořádání nároku na odpočet u DPH
	D-169	Uplatňování DPH v cestovním ruchu
	D-168	Uplatňování DPH v mezinárodní přepravě osob, zboží a peněz a u služeb s ní souvisejících
	D-167	Postup při zrušení registrace plátce DPH
	D-166	Uplatňování DPH u služeb stravovacích
	D-165	Uplatňování DPH u zboží a služeb v celních skladech, svobodných celních skladech a svobodných celních pásmech
	D-164	O stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji zboží
	D-163	O uplatňování DPH ve výstavbě
	D-162	Uplatňování DPH u neveřejného ubytování
	D-161	Uplatňování DPH u ubytovacích služeb a stravování v rámci dětské rekreace
	D-160	O uplatňování DPH subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání a v odvětví zdravotnictví, školství a kultury
1997	D-159	K zastupování daňových poradců a advokátů v daňovém řízení
	D-158	Pokyn, kterým se mění Pokyn D-126
	D-157	O uplatňování DPH v rámci poskytování bezplatné humanitární pomoci ve prospěch obětí záplav v roce 1997
	D-156	O prominutí DZN
	D-155	Pokyn o prominutí penále ve smyslu čl. II zákona č. 323/1996 Sb. (rozhodnutí)
	D-154	K postupu při zdaňování daňových nerezidentů u příjmů souvisejících s činnostmi podle § 22 odst. 1 písm. c) ZDP
	D-153	K jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP

	D-152	O průměrných cenách PHM, které lze použít pro výpočet výše náhrady výdajů za spotřebované PHM ke stanovení základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 1996
	D-151	K zajištění jednotného postupu při uplatňování § 6 odst. 2 ZDP
1996	D-150	K uplatňování osvobození od silniční daně
	D-149	Uplatňování DPH v podmínkách organizačních složek zahraničních osob působících na území ČR
	D-148	Stanovení jednotných kursů dle § 38 ZDP
	D-147	K provádění fyzické likvidaci neplatných přísně zúčtovatelných tiskopisů opatřených federální měnou
	D-146	K některým změnám v silniční dani v roce 1996
	D-145	Postup v systému podvojného účetnictví pro podnikatele při zúčtování vrácení SD zaplacené v cenách některých uhlovodíkových paliv a maziv spotřebovaných pro výrobu tepla
	D-144	Pokyn o stanovení lhůt pro uzavření vytýkáčích řízení
	D-143	O stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji zboží
	D-142	Pokyn o prominutí DPH za období od 1. 1. 1995 do 31. 12. 1996 (rozhodnutí)
	D-141	Používání směnného kursu v ZDPH
	D-140	Uplatňování DPH při realizaci zákona č. 222/1994 Sb.
	D-139	Postup při uplatňování ZDPH v případě úmrtí plátce
	D-138	O uplatňování DPH ve výstavbě
	D-137	Oznámení k ZDP za ZO 1995
	D-136	K jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP 1. 1. 1998
	D-135	O průměrných cenách PHM, které lze použít pro stanovení základu DPFO A DPPO při výpočtu výše náhrady výdajů za spotřebované PHM za ZO 1995
	D-134	O prominutí některých správních poplatků obecně prospěšným společnostem
	D-133	O prominutí soudních poplatků ve věcech rejstříku obecně prospěšných společností
1995	D-132	K jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP
	D-131	K jednotnému postupu při zabezpečení potvrzení tiskopisů "Potvrzení příjmů" a "Potvrzení o zaplacení DZN" pro účely vyplácení dávek SSP
	D-130	Uplatňování DPH u finančních činností
	D-129	Výklad k daňovému posuzování jednotného pracovního oblečení poskytovaného zaměstnancům
	D-128	O ustanovení § 13b ZDZN po novele, s účinností od 1. 1. 1995
	D-127	Sdělení k silniční dani
	D-126	K postupu při podání žádosti o povolení výroby bionafty podle § 19 odst. 3 ZSD pro uplatnění nároku na vrácení daně
	D-125	Pokyn o stanovení lhůt pro vyřizování odvolání proti vyměření a dodatečnému vyměření daně
	D-124	O stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji zboží
	D-123	Metodický pokyn k § 40 odst. 2 ZDPH, ve znění platném od 1. 1. 1995
	D-122	Pokyn o prominutí DPH a jejího příslušenství za období od 1. 1. 1995 do 31. 12. 1995 (rozhodnutí)
	D-121	Uplatňování DPH při prodeji losů zajišťované pro provozovatele jinými osobami
	D-120	Pokyn o prominutí zvýšení daně a daňového penále u daní z příjmů (rozhodnutí)
	D-119	DPH u reklamy, propagace a inzerce
	D-118	Uplatňování DPH v celních skladech, svobodných celních skladech a svobodných celních pásmech
	D-117	K jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP, ve znění platném pro rok 1994
	D-116	K jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP
	D-115	K jednotnému postupu při převodu elektrických a plynovodních přípojek pro účely daně z příjmů a daně darovací ve ZO roku 1994 a 1995
	D-114	Prokazování prostředků získaných osvobozením od DZN (od 1. 1. 2002)
	D-113	O uplatňování DPH v cestovním ruchu
	D-112	Uplatňování DSL ve zdaňovacím období roku 1995
	D-111	O uplatňování DPH v odvětví zdravotnictví, školství, kultury, u obcí a organizací, které nebyly zřízeny za účelem podnikání
	D-110	O prodloužení lhůty pro podání příznání k DP pro poplatníky, kteří mají zákonnou povinnost ověření své účetní závěrky auditorem
	D-109	O řešení daňových nesrovnalostí vzniklých v roce 1994 v důsledku vypovězení smluv o zamezení dvojího zdanění, které byly uzavřeny v rámci bývalé RVHP, Maďarskou republikou
	D-108	K účtování o postoupených pohledávkách a o vydaných majetkových podílech v nižší než nominální hodnotě a ke zdaňování příjmů z nich plynoucích ve vazbě na zákon č. 229/1991 Sb. a č. 42/1992 Sb.
	D-107	O prominutí příslušenství daně, které se vztahuje k daňovým povinnostem s. p. v souvislosti s realizací UV ČR č. 266/1994 k plnění závazků státních statků určených k privatizaci
	D-106	O uplatňování DPH ve výstavbě
	D-105	O uplatňování DPH u služeb stravovacích
	D-104	O prominutí DP FZ za ZO 1994
	D-103	O uplatňování DPH u některých motorových vozidel
	D-102	Uplatňování DPH u neveřejného ubytování
	D-101	Uplatňování DPH u ubytovacích služeb a stravování v rámci dětské rekreace
	D-100	O prominutí příslušenství DZN
1994	D-99	K jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP ve znění platném pro rok 1994
	D-98	K jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP
	D-97	K postupu při vymáhání nedoplatků daní (odvodů) nebo vrácení přeplatku daní (odvodů) za s. p. privatizované formou prodeje prostřednictvím FNM ČR nebo PF ČR

	D-96	Uplatňování DPH v podmínkách organizačních složek a stálých provozovenzahraničních osob působících na území ČR
	D-95	O evidenci pokutových bloků, vyúčtování pokutových bloků a vyúčtování peněz za pokutové bloky vydané v blokových řízeních
	D-94	Uplatňování DPH u zastavárenské činnosti
	D-93	DPH u reklamy, propagace a inzerce
	D-92	K uplatňování jednotného postupu při vymezení PO - organizační jednotky občanských sdružení pro daňové řízení
	D-91	K uplatňování daňových smluv při zdaňování výnosů ze zaknihovaných cenných papírů
	D-90	K postupu při zjišťování daňového domicilu od 1. 1. 2006
	D-89	Prominutí příslušenství DZN
	D-88	Rozhodnutí podle § 55a ZSDP o prominutí DPH
	D-87	K postupu při podávání přiznání k DPPO s. p., u nichž byla poslední část majetku převedena FNM na nabyvatele bezúplatně v průběhu roku 1993 a k daňovým povinnostem těchto nabyvatelů
	D-86	O uplatňování DPH u organizací, které nebyly zřízeny za účelem podnikání
	D-85	K prokazování náhrad a výdajů, které hradí zaměstnavatel zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce v roce 1993 pro účely daní z příjmů
	D-84	Prodej neznačených cigaret pro vývoz
	D-83	K jednotnému postupu při ocenění bezúplatně nabytých akcií obcemi, pro účely DPPO
	D-82	Výklad k ustanovení § 9 odst. 1 písm. r) ZDZN
	D-81	Uplatňování DPH při bezúplatném převodu elektrických přípojek nebo zařízení pro veřejný rozvod elektřiny a při bezúplatném převodu majetku na obec podle UV ČR č. 568 ze dne 6. 10. 1993 v rámci rozhodnutí o privatizaci
	D-80	Zdaňování příjmů z cenných papírů u DPFO
	D-79	K jednotnému postupu při zdaňování příjmů výkonných umělců
	D-78	Výklad k některým ustanovením zákona č. 303/1993 Sb., o zrušení státního tabákového monopolu a o opatřeních s tím souvisejících
	D-77	Stanovení zvýšení daně z dodatečného daňového přiznání
	D-76	O zdaňování příjmů FO z pronájmu nebytových prostor
	D-75	Neobsazeno
	D-74	K jednotnému postupu při uplatňování veškerých ustanovení ZDP v platném znění v roce 1993
	D-73	K jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP
	D-72	K postupu při přechodu z podvojného na jednoduché účetnictví z hlediska DPFO
	D-71	Zdaňování příjmů FO z nájemného
	D-70	Poskytování vybraných souhrnných údajů o DZN
	D-69	Doplnění Pokynu D-62 o vypořádání odpočtu DPH a návaznosti na metodiku účetnictví a přímé daně
	D-68	Uplatňování zákona o dani silniční ve ZO roku 1994
	D-67	Uplatňování výdajů (nákladů) na spotřebované PHM u zvláštních MV při jízdě MV ve specifických podmínkách za zdaňovací období 1993
	D-66	Výklad k § 11 zákona č. 303/1993 Sb., o zrušení státního tabákového monopolu a o opatřeních s tím souvisejících
	D-65	O odpisování základního stáda, tažných zvířat a plemenných dostihových koní pro účely stanovení základu DP za zdaňovací období 1993
	D-64	Uplatňování DPH při úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku a při úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech
	D-63	O uplatňování DPH u leasingu
	D-62	O vypořádání odpočtu DPH v návaznosti na metodiku účetnictví a přímé daně
1993	D-61	Uplatňování DPH při přechodu vlastnictví majetku státu na jiné osoby
	D-60	O uplatňování DPH u výkonů veřejného stravování
	D-59	O uplatňování DPH v cestovním ruchu v tuzemsku
	D-58	O uplatňování DPH v mezinárodní přepravě osob
	D-57	O uplatňování DPH v mezinárodní přepravě zboží a peněz
	D-56	O uplatňování DPH ve výstavbě
	D-55	Uplatňování DPH při úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku a při úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech
	D-54	Uplatňování DPH u výkonů ubytovacích služeb a stravování v rámci dětské rekreace
	D-53	Uplatňování DPH u výkonů neveřejného ubytování
	D-52	Nákup, distribuce a prodej tabákových nálepek
	D-51	Rozhodnutí podle § 55a odst. 1 ZSDP o prominutí DPH
	D-50	Obvyklá cena pro účely stanovení základů
	D-49	Uplatnění DPH u dovezeného zboží na tzv. dovozní záznam před 1. 1. 1993 s ukončením záznamní lhůty po 1. 1. 1993
	D-48	Uplatňování Smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku FO č. 30/1979 Sb. a Smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku PO č. 49/1979 Sb. vůči státům vzniklým na území bývalého Sovětského svazu
	D-47	Pokyn MF ČR o uplatňování smlouvy se SFRJ o zamezení dvojího zdanění v oboru DP a z majetku č. 99/1983 Sb.
	D-46	Postup při zdaňování subjektů se sídlem či bydlištěm v cizině

D-45	Úprava pokynů k vyplňování přiznání ke SD
D-44	Aktuální pokyny k evidenci a správě daní
D-43	Uplatňování DPH u přepravy zboží a peněz v tuzemsku
D-42	Uplatňování DPH při poskytování služeb lázeňské péče
D-41	Pokyn o prominutí nedoplatků daně z objemu mezd a odměn a souvisejícího příslušenství za rok 1992
D-40	Výklad ke zdaňování poplatníků podle ZDP (tzv. licenční a jim podobné poplatky)
D-39	Pokyn o postupu při povolování posečkáni daně a splátek na daň
D-38	Zaúčtování plateb DZN u obecních úřadů
D-37	Postup pro UFO při vrácení zkráceného odpočtu DPH u finančního pronájmu
D-36	Rozhodnutí o prominutí SD
D-35	O uplatnění nároku na vrácení SD a o zúčtování ztrát v systému podvojného účetnictví
D-34	O uplatňování DPH při úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku a při úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech
D-33	Rozhodnutí o uplatňování DPH při poskytování služeb do zahraničí
D-32	Pokyn o prominutí příslušenství daně za období od 1. 1. 1993 do 30. 4. 1993 (rozhodnutí)
D-31	Pokyn o jednotném postupu při poskytování náhrad nákladů řízení podle ZSDP
D-30	O uplatňování nároku na odpočet DPH u bytových družstev
D-29	O uplatňování DPH ve zdravotnictví
D-28	Postup pro přenos osvobození od placení důchodové daně
D-27	Převody DZN do rozpočtu obcí
D-26	O uplatňování DPH u výkonů veřejného stravování
D-25	O uplatňování DPH u leasingu
D-24	Přehled o opatřeních MF o povolování úlev
D-23	Rozhodnutí MF podle § 96 odst. 2 písm. a) ZSDP o nevyměření a nevybrání DPH
D-22	Rozhodnutí MF podle § 55a odst. 1 ZSDP o prominutí DPH
D-21	Opatření MF ČR ke zdaňování úroků z mezibankovních úvěrových operací
D-20	O uplatňování DPH v cestovním ruchu v tuzemsku
D-19	Rozhodnutí MF podle § 55a ZSDP o prominutí správního poplatku
D-18	O uplatňování DPH v mezinárodní přepravě osob
D-17	O uplatňování DPH v mezinárodní přepravě zboží a peněz
D-16	O uplatňování DPH ve výstavbě
D-15	O uplatňování DPH při nákupu zboží za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu
D-14	Technická realizace převodu výnosu DPFO ZČ a FP do územních rozpočtů
D-13	Rozhodnutí o prominutí SD ze surového drožděnského lihu
D-12	SD u surového zemědělského lihu a lihu rafinovaného
D-11	Seznam neplatných celních razítek použitých při falšování celních dokladů
D-10	Neuplatnění nároku na odpočet daně
D-9	Rozhodnutí v souladu s ustanovením § 96 odst. 2 písm. b) ZSDP o stanovení poplatníka silniční daně
D-8	Rozhodnutí o prominutí silniční daně
D-7	O jednotném výkladu zákona o silniční dani
D-6	Rozhodnutí podle § 96 odst. 2 písm. a) ZSDP - nevyměření a nevybrání DPH a SD
D-5	K registraci daňových subjektů
D-4	Za účelem jednotného provádění zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční
D-3	Rozhodnutí o prominutí penále a úroků - oddělení měny
D-2	Zablokování převodů z některých účtů státních příjmů
D-1	K vyřizování žádostí o navrácení lhůty v předešlý stav u registrace k DPH při přechodu na nový systém daně

Pozn.: Znevyrazněné pokyny řady D již nejsou platné.

Resumé

Rechtliche Regelung der Buchführung von Unternehmern

Der Zweck meiner Arbeit ist es, die Rechtsvorschriften, die die Buchführung von Unternehmern in Tschechien regeln, zu beschreiben. Ausgehend von der Überlegung, dass die in Tschechien ansässigen Unternehmer häufig zu verschiedensten internationalen Unternehmensgruppen gehören, wurden in der Arbeit nicht nur tschechische Rechtsvorschriften, sondern auch Kommunitärregelung und internationale Buchführungsvorschriften beschrieben.

Die Arbeit besteht aus acht Kapiteln, wobei sich jedes Kapitel einem besonderen Aspekt der rechtlichen Regelung von Buchführung widmet. Im ersten Kapitel wird eine allgemeine Einführung gegeben. Das zweite Kapitel erklärt die Grundbegriffe, die in Buchführungsvorschriften und auch in weiterem Text dieser Arbeit benutzt werden. Das dritte Kapitel beschreibt die historische Entwicklung der Buchhaltung und ihrer Regelung.

Die folgenden drei Kapitel setzen sich mit der aktuellen tschechischen und internationalen Regelung der Buchführung unter Beachtung ihrer Unterschiede auseinander. Das vierte Kapitel beschäftigt sich mit der tschechischen Regelung von Buchführung. Es ist in zwei Teile untergliedert, wobei der erste Teil die gesetzliche Rechtsvorschriften und der zweite Teil die Rechtsvorschriften von niedrigerer Rechtskraft beschreiben. Im fünften Kapitel werden die internationalen Buchhaltungssysteme und ihre Vorschriften behandelt, wobei im Unterabschnitt 1 dieses Kapitels die Internationalen Grundsätze der Rechnungslegung (IAS/IFRS) und im Unterabschnitt 2 die Kommunitärrechtsvorschriften beschrieben werden, während der Unterabschnitt 3 sich den Allgemein anerkannten Grundsätzen der Rechnungslegung der USA (US GAAP) widmet. Das sechste Kapitel analysiert dann eingehend die Unterschiede zwischen den einzelnen in vorigen Kapiteln beschriebenen Systemen von Rechtsvorschriften.

Im siebten Kapitel werden die Prognosen von künftiger Entwicklung der rechtlichen Regelung der Buchführung angeführt. Die Ergebnisse befinden sich in Kapitel 8. Hier zeigt sich, dass die Internationalen Grundsätze der Rechnungsführung (IAS/IFRS) weltweit angewandt werden und die nationalen Vorschriften immer kleinere Rolle spielen. Zum Abschluss des Kapitels wird die Formulierung eines Vorschlags für eine neue rechtliche Regelung der Buchführung in Tschechien unternommen.

Klíčová slova

Účetnictví, Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS), Evropská unie, Všeobecně uznávané účetní principy Spojených Států Amerických (US GAAP)

Keywords

Accounting, International Accounting Standards (IAS/IFRS), European Union, United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)

Stichwörter

Buchhaltung, Internationale Grundsätze der Rechnungsführung (IAS/IFRS), Europäische Union, Allgemein anerkannte Grundsätze der Rechnungslegung der USA (US GAAP)