



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Fakulta Ekonomická
Katedra Účetnictví a financí

Bakalářská práce

Regulace a harmonizace účetnictví, vývojové trendy

Vypracoval: Šárka Pádivá
Vedoucí práce: Ing. Jaroslav Svoboda

České Budějovice 2018

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Šárka PÁDIVÁ**
Osobní číslo: **E16211**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Regulace a harmonizace účetnictví - vývojové trendy**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce

Cílem práce je zhodnocení současného stavu české účetní legislativy, vč. kontextu probíhající regulace a harmonizace zejména ve vztahu k direktivám a směrnicím EU, mezinárodním účetním standardům (IAS/IFRS). Dílčí kapitola je věnovaná i pohledu US GAAP.

Rámcová osnova:

1. Charakteristika účetních systémů, soustav.
2. Regulace běžného účetnictví.
3. Regulace účetních výkazů.
4. Celosvětová harmonizace, vč. IAS/IFRS, US GAPP.
5. Harmonizace účetnictví v rámci EU.
6. Srovnání vývoje české účetní legislativy.
7. Srovnání českého přístupu k účetnictví a přístupu v jiné zemi.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **40-50 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

1. Hýblová, E. (2004). *Harmonizace účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně.
2. Kovanicová, D. (2005). *Finanční účetnictví: světový koncept, IFRS/IAS*. Praha: Polygon.
3. Mládek, R. (2017). *IFRS and US GAAP: accounting policies and procedures = IFRS a US AAP: postupy účtování*. Praha: Leges.
4. Šrámková, A., Křivánková, M. (2017). *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*. Praha: Institut certifikace účetních.
5. Žárová, M. (2006). *Regulace evropského účetnictví*. Praha: Oeconomica.

České účetní standardy pro podnikatele.

Mezinárodní účetní standardy.

Směrnice EU pro účetnictví.

US GAPP.

Vyhláška č. 500/2000 Sb., ve znění novel.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění novel.

Odborná periodika: Daně a účetnictví; Ekonom; Finance a úvěr; Finanční, daňový a účetní bulletin; Účetnictví; Účetnictví v praxi; aj.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.**


Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **1. února 2018**

Termín odevzdání bakalářské práce: **13. dubna 2019**


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 ⁽¹⁾
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jilek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. února 2018

Prohlašuji, že svou Bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své Bakalářské práce, a to - v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

Datum

Podpis

Poděkování

Ráda bych poděkovala Ing. Jaroslavu Svobodovi, Ph.D. za cenné rady, vstřícnost a věcné připomínky při vypracování bakalářské práce.

Obsah:

1. Úvod.....	3
2 .Charakteristika účetních systémů, soustav	
2.1. Klasifikace účetních systémů.....	4
2.1.1. Deduktivní metoda.....	4
2.1.2. Induktivní metoda.....	6
2.1.3. Kulturně-sociální metoda.....	6
2.2.Vymezení účetních soustav.....	7
2.2.1. Jednoduché účetnictví.....	7
2.2.2. Podvojný účetnictví.....	8
2.2.3. Kamerální účetnictví.....	8
3. Regulace běžného účetnictví	
3.1.Nástroje regulace v České Republice.....	9
3.1.1.Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví.....	9
3.1.2. Vyhláška 500/2002 Sb.....	10
3.1.3.České účetní standardy pro podnikatele.....	10
4. Regulace účetních výkazů.....	13
5. Celosvětová harmonizace vč IAS/ IFRS a US GAAP	
5.1. Mezinárodní účetní standardy IFRS.....	15
5.1.1.Vývoj.....	15
5.1.2. Koncepční rámec finančního výkaznictví.....	18
5.1.3. Výkaz o finanční pozici.....	20
5.1.4. Výkaz o úplném výsledku hospodaření.....	21
5.2. US GAAP.....	22
5.2.1. Vývoj US GAAP.....	23
5.2.2. Vyhlášky US GAAP.....	24
6.Harmonizace v rámci Evropské Unie.....	25
6.1. Čtvrtá směrnice 78/660/EHS.....	26
6.2. Sedmá směrnice 83/349/EHS.....	27
6.3.Osmá směrnice 2006/43/EHS.....	27
6.4.Směrnice o ročních účetních závěrkách 2013/34/EU.....	28
7.Metodika.....	30
8. Vývoj České účetní legislativy	
8.1. Historie účetnictví ve světě.....	32
8.2. Historie účetnictví v České Republice.....	32
8.3. Odborné instituce zabývající se účetnictvím.....	35
8.3.1. Národní účetní rada.....	35
8.3.2. Svaz účetních.....	35
8.3.3. Institut certifikace účetních.....	36

8.4. Vývojové trendy v účetnictví.....	36
9. Vývoj Britské účetní legislativy a srovnání s ČR.....	37
9.1. Vývoj ve Velké Británii.....	37
9.1.1. ICIAEW.....	38
9.1.2. Zákon o obchodních společnostech.....	39
9.1.3. UK GAAP.....	39
9.2. Odlišné rysy účetnictví v ČR a VB.....	40
9.2.1. Legislativa a implementace IFRS.....	40
9.2.2. Kategorie účetních jednotek.....	42
9.2.2. Účetní období.....	43
9.2.3. Účetní výkazy.....	43
10. Závěr.....	46

1. Úvod

Význam regulace a harmonizace účetnictví v posledních letech významně rostl. Mezi hlavní funkce účetnictví se řadí především poskytování informací různým uživatelům o finanční situaci podniku, která se odehrává skrz finanční výkazy. Tyto účetní výkazy v první řadě podléhají regulaci v Národním pojetí. V České Republice se jedná zejména o Zákon o účetnictví, Vyhlášky a České účetní standardy, kterým je věnovaná druhá kapitola.

Požadavky, které jsou kladené na účetní výkazy, především na účetní závěrku, tedy rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích - se prolínají i do jejich regulace, která se v České Republice uskutečňuje prostřednictvím legislativy. Regulace jednotlivých výkazů je podrobně rozebrána ve třetí kapitole.

Protože se Národní systémy od sebe odlišují, postupem času vznikla potřeba celosvětové harmonizace, o což se stará především systém Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS a Všeobecně uznávané účetní principy, kterých je nespočetná řada, ale zde se zaměřujeme především na Anglické a Americké. Cílem těchto institucí je vytvářet srozumitelné, snadno vynutitelné, vysoce kvalitní a celosvětově akceptovatelné účetní standardy, které umožní lepší kvalitu účetní spolupráce mezi jednotlivými státy. Stále aktuálním tématem je harmonizace účetnictví v rámci Evropské Unie, která se uskutečňuje prostřednictvím Směrnic, a to původní čtvrté, sedmé a osmé a jejich aktualizace.

Vývoj účetních postupů na území České Republiky je velmi rozmanitý a sahá až do 18. století, kdy vznikla Dvorská Účetní Komora. V 19. století došlo ke klíčovému okamžiku, a to vydáním prvního Všeobecného Obchodního Zákoníku, ve kterém byly shrnuty základní principy účetnictví. Po skončení druhé světové války došlo k sjednocení účetnictví, které se zaměřovalo především na centrální plánování ekonomiky. Když se historicky podíváme na vývoj účetnictví a její legislativy na našem území, můžeme konstatovat, že bylo vždy na velmi vysoké úrovni.

V této práci jsou vystihnuty základní rozdíly v přístupu a principech k účetnictví v České Republice a Velké Británii, a to v kontextu současných moderních metod i historického vývoje. Cílem práce je seznámit čtenáře s výše zmíněnými metodami a vývojovými trendy, které se nachází v účetnictví.

2. Charakteristika účetních systémů, soustav

2.1 Klasifikace účetních systémů

Celosvětově existuje velká škála účetních systémů. Rozlišují se především různými charakteristikami, které je vystihují. Jedná se například o okruh uživatelů účetních výkazů, stupeň regulace účetnictví a výkaznictví, vzájemné propojení mezi účetnictvím a daněmi či postup vykazování daně ze zisku.¹

Nejdůležitější příčinou v rozlišnostech účetních systémů je již zmíněný jiný přístup k účetní a daňové legislativě. V některých zemích se účetní výkazy shodují s daňovými výkazy. Pokud by se neshodovali, byli by považováni za nevěrohodný daňový základ. Jinde se naopak účetní výkazy neshodují s těmi daňovými. V tomto případě se liší účetní výnosy a náklady s daňově uznatelnými výnosy a náklady.¹

Další odlišnost v účetních systémech se objevuje ve vykazování daně ze zisku. Ve státech Jižní Ameriky se tato daň vykazuje pouze v případě, byla-li uhrazena vládě, naopak ve většině zemí se daň ze zisku vykazuje jako náklad v roce, v kterém byla předepsána k úhradě.¹

Podle Kovanicové (1997) lze účetní systémy, které se celosvětově používají, členit z mnoha hledisek. Členění z pohledu společných vlastností lze dvěma metodami: induktivní a deduktivní. Jednou z dalších metod ke klasifikaci je kulturně sociální přístup.

2.1.1. Deduktivní metoda klasifikace účetních systémů¹

Deduktivní metoda třídí účetní systémy do tříd, podtříd a skupin. Určuje dva základní principy, které vedou k sestavení účetních systémů: makroekonomické a mikroekonomické pojetí.

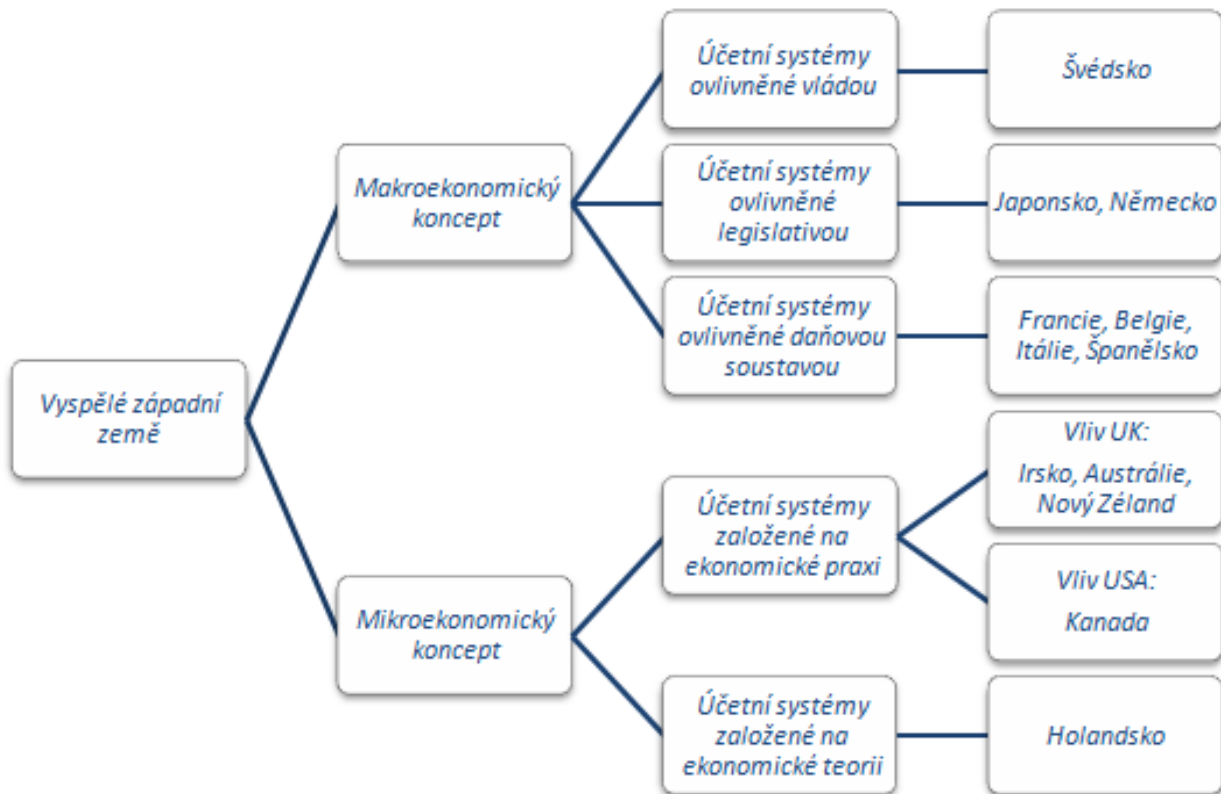
Makroekonomické pojetí tvorby národní účetní soustavy je založeno především na národohospodářské politice dané země a účetnictví je podřízeno obecnému zájmu. Mikroekonomické pojetí dává přednost soukromým zájmům a prosperitu země mají v rukách především soukromé firmy.¹

Schéma podle Kovanicové (1997) deduktivního přístupu k tvorbě národních účetních systémů se nachází v Tab. 1, přičemž západní země se dělí na zmíněné

¹Kovanicová, D. (1997) - Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje.

makroekonomické a mikroekonomické pojetí a dále se rozčleňují na další faktory, kterými byli utvářeny.

Tab.1. - Deduktivní přístup klasifikace účetních systémů²



²Kovanicová, D. (1997) - Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje.

2.1.2. Induktivní metoda klasifikace účetních systémů

Induktivní metoda třídí účetní systémy do geografických oblastí s podobnými historickými znaky. Jednotlivé oblasti představují určitý účetní systém, který obsahuje země, které aplikují daný model, jak je uvedeno v tabulce 2.³

Tab. 2 - Induktivní přístup klasifikace účetních systémů³

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

2.1.3. Kulturně-sociální metoda klasifikace účetních systémů

Podle Kovanicové (1997) se vývoj jednotlivých klasifikací účetních systémů nezastavil a proto by dnes některé země mohly být zařazeny jinak. Kulturně-sociální metoda klasifikace zařazuje například do stejné Germánské skupiny Německo, Rakousko, Švýcarsko a Izrael, do Koloniální asijské skupiny Hongkong a Singapur.

³Kovanicová, D. (1997) - Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje

2.2. Vymezení účetních soustav

Nejdůležitější úkolem účetnictví je věrně zobrazit ekonomickou situaci podniku, která je nápomocná nejen externím uživatelům účetních informací k tomu, aby si dokázali udělat názor na finanční pozici podniku a odhadnout jeho další vývoj. Externím uživatelem účetních výkazů může být například akcionář, který zvažuje, zda akcie či dluhopisy podniku koupit nebo prodat. Účetnictví slouží také pro manažery podniku, kterým poskytuje kvalitní informace pro řízení podniku. Z toho vyplývá potřeba účetních údajů pro krátkodobé rozhodování i dlouhodobé strategické řízení a prognózy. Účetní soustavy se historicky vyvinuly do třech skupin, a to jednoduché, podvojně a kamerální účetnictví.⁴

2.2.1. Jednoduché účetnictví

Podle § 13bodst. 1 Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví, sledují příjmy a výdaje peněžních prostředků v peněžním deníku. Podle odstavce 2 § 13b peněžní deník zachycuje operace týkající se peněžních prostředků v hotovosti a na bankovních účtech, skutečných příjmů, výdajů a průběžných položek, které nejsou konečným příjmem nebo výdajem peněžních prostředků. Účetní jednotky dále vedou knihu pohledávek, knihu závazků a pomocné knihy zachycující ostatní složky majetku.

Jednoduché účetnictví může vést ta účetní jednotka, která splní následující 3 podmínky:⁵

- není plátcem daně z přidané hodnoty,
- její celkové příjmy nebyly větší než 3.000.000 Kč,
- hodnota majetku nepřevýšila 3.000.000 Kč za poslední uzavřené účetní období,
- a současně musí být spolkem nebo pobočným spolkem, odborovou organizací, církví, organizací zaměstnavatelů či honebním společenstvem.

Vymezení jednoduchého účetnictví se vrátilo do Zákona 563/1991 Sb. o účetnictví k 1.1.2016 Zákonem č. 221/2015 Sb., který provádí určité změny.

⁴Strouhal, J., Židlická, R., Cardová, Z., (2017) - Účetnictví - velká kniha příkladů

⁵ Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, § 1f, odst. 1

2.2.2. PodvojnÉ účetnictví

V minulosti existovalo mnoho modifikací všech účetních soustav, jednou z nich je například úprava, kterou vytvořil Karel Petr Kheil st. na konci 19. století. Vedení účetnictví podobně jako dnes spočívalo na vedení deníku a hlavní knihy.⁶

Zákon č. 563/1991 o účetnictví § 3, odst. 1 zavazuje účetní jednotky účtovat o skutečnostech podvojnými zápisy do správného účetního období, se kterým věcně i časově souvisí.

2.2.3. Kamerální účetnictví

Podle Slavíčkové (2017) je název tohoto účetnictví odvozen od latinského slova *camera*, které v překladu znamená místnost, kde se uchovávali cenné předměty. Základním kamenem kamerálního účetnictví byla učebnice Johanna Mathiase Puechbergera, kterou vydala v roce 1762 Rakouská Dvorská účetní komora. Účtování probíhalo prostřednictvím deníku, který byl podkladem pro účtování do hlavní knihy, která obsahovala soustavné zápisy. Z těchto dokumentů se získali tři informace - náležitosti, nedoplatky a platby. Na českém území se v počátku 19. století v praxi rozšířila jakási modifikace kamerálního účetnictví, jejímž tvůrcem byl Josef František Puteani.

Kamerální účetnictví představuje specifický druh vedení účetnictví, který se používá především v souvislosti s organizacemi veřejné správy. Při tomto vedení účetnictví se nesledoval stav majetku, ale pouze příjmy a výdaje, jednotlivé operace se členily do rubrik.⁷

⁶Slavíčková, P. (2017) - Učební text, Kapitoly z dějin účetnictví v českých zemích

⁷Strouhal, J., Židlická, R., Cardová, Z., (2017) - Účetnictví - velká kniha příkladů

3. Regulace běžného účetnictví

V návaznosti na historické tradice, zvyklosti, ekonomické a právní situace jednotlivé země regulují finanční účetnictví různým způsobem a v různém rozsahu. V některých zemích podléhají regulaci pouze účetní výkazy, které mohou mít závazný obsah nebo i formu. Cílem regulace běžného účetnictví je vytvoření jednotné účtové osnovy a závazných postupů účtování.⁸

Podle Kovanicové (1997) se regulace účetnictví odehrává prostřednictvím státu či účetních svazů nebo si regulaci účetnictví zajistí sám podnik, který se řídí národními účetními standardy dané země.

3.1. Nástroje regulace v České Republice

3.1.1. Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.

Zákon č. 563/1991 o účetnictví přímo navazuje na nařízení Evropské Unie o uplatňování mezinárodních účetních standardů. Je zde upraven způsob a rozsah vedení účetnictví, rozsah a způsob zveřejňování účetních informací.⁹

Tento zákon se dle § 1 odst. 2 vztahuje na:

- právnické osoby se sídlem na území ČR,
- zahraniční právnické osoby, které podnikají na území ČR,
- organizační složky státu dle zvláštních právních předpisů,
- fyzické osoby zapsány v obchodním rejstříku jako podnikatelé,
- ostatní podnikatelské fyzické osoby, jejichž obrat přesáhl za předcházející kalendářní rok 25 mil. Kč.,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právního předpisu, pokud alespoň jeden z účastníků sdružení je osobou uvedenou výše nebo
- fyzické osoby, které vedou účetnictví dobrovolně.

Výše zmíněné subjekty jsou považovány za účetní jednotky, které vedou účetnictví buď v plném, nebo ve zjednodušeném rozsahu. Takovéto jednotky účtují podvojným zápisem o svých aktivech, pasivech, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření a podle § 4 jsou povinny vést účetnictví ode dne svého vzniku do dne jejich

⁸Kovanicová, D. (1997) - Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje

⁹ Zákon č. 563/1991 Sb. O účetnictví

zániku. Jednotky, které mohou vést jednoduché účetnictví jsou vymezeny v podkapitole 2.2.1. Jednoduché účetnictví.¹⁰

Tento zákon a § 3 vymezuje účetní období jako dvanáct nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců. Může se jednat o kalendářní nebo hospodářský rok. Kalendářní rok začíná 1. ledna, hospodářský rok začíná 1. dne v jakémkoli měsíci kromě ledna.

Dále tento zákon vymezuje určité oblasti účetnictví, jedná se o rozsah vedení účetnictví, informace o účetních dokladech zápisech a knihách, součásti a sestavení účetní závěrky i souvislost s mezinárodními účetními standardy, oceňování a inventarizace majetku a závazků.¹¹

3.2.2. Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Celým názvem prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb. k podvojnému účetnictví pro podnikatele. Podle § 1 tato vyhláška upravuje způsob a rozsah sestavení účetní závěrky. Vymezuje, které účetní jednotky sestavují rozvahu, výkaz zisku a ztráty včetně jednotlivých položek. Upravuje také vyhotovení výroční zprávy, přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu a zpracování konsolidované účetní závěrky. Část této vyhlášky je věnována oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a souvisejícím pořizovacím nákladům.¹²

3.2.3. České účetní standardy

České účetní standardy představují další formu regulace účetnictví v České Republice. Standardy vymezují základní postupy účtování, a jejich cílem je zharmonizovat účetní principy a postupy mezi jednotlivými účetními jednotkami. České účetní standardy vychází ve Finančním zpravodaji, které spravuje Ministerstvo Financí. Rozlišuje se šest typů Českých účetních standardů, přičemž kritériem je druh účetní jednotky a vyhláška, podle které účetní jednotka účtuje. Rozdělení jednotlivých standardů pro různé účetní jednotky a předpis, podle kterého účtuje, je uvedeno v tabulce 3.¹³

¹⁰ Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, § 2

¹¹ Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví

¹² Vyhláška č. 500/2002 Sb.

¹³ Ministerstvo financí, 2018, [29.11.2018], dostupné online: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>

Tab. 3 - Typy Českých účetních standardů¹⁴

České účetní standardy, zkráceně ČÚS	Vyhláška, podle které účetní jednotka účtuje
ČÚS pro podnikatele	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
ČÚS pro finanční instituce	Vyhláška č. 501/2002 Sb.
ČÚS pro pojišťovny	Vyhláška č. 502/2002 Sb.
ČÚS pro zdravotní pojišťovny	Vyhláška č. 503/2002 Sb.
ČÚS pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání	Vyhláška č. 504/2002 Sb.
ČÚS pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu	Vyhláška č. 505/2002 Sb.

Mezi nejzákladnější České účetní standardy patří ty, které jsou určeny pro podnikatele a které obsahují 23 standardů. Jednotlivé standardy se zabývají například odloženou daní, rezervami, opravnými položkami, konsolidací či deriváty.¹⁵

První účetní standard se zabývá jednotlivými účty a zásady účtování na těchto účtech. Účetní jednotka vytváří analytické účty ke svým syntetickým účtům. Analytické účty člení účty pohledávek a závazků na jednotlivé odběratele či dodavatele, dále člení účty na vedené v české nebo cizí měně. Analytické účty je třeba zřídit pro účely zúčtování s institucemi sociálního a zdravotního zabezpečení. Podrozvahové účty se primárně zřizují k účtování majetku, se kterým jednotka nedisponuje vlastnickým právem. Může se jednat například o pronajatý nebo propachtovaný majetek.¹⁵

Účetní jednotka má povinnost provést účetní zápis ke dni uskutečnění účetního případu. Uskutečnění takového účetního případu může být okamžik dodání předmětu plnění, splacení dluhu nebo přijetí pohledávky. Při oceňování pohledávek a závazků v cizí měně se za okamžik uskutečnění účetního případu považuje den vystavení faktury u dodavatele a den přijetí faktury u odběratele. Pro potřeby finančního účetnictví si účetní

¹⁴ Ministerstvo financí, 2018, [29.11.2018], dostupné online: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>

¹⁵ Ministerstvo financí, 2018, [29.11.2018], ČÚS pro podnikatele, č. 001 účty a zásady účtování na účtech, dostupné online: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>

jednotka sama stanoví vnitropodnikové účetnictví, a tedy průkazné podklady o aktivaci vlastních činností, změně stavu zásob vytvořených vlastních činností a jejich ocenění.¹⁶

¹⁶Ministerstvo financí, 2018, [29.11.2018], ČÚS pro podnikatele, č. 002 otevírání a uzavírání účetních knih, dostupné online: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>

4. Regulace účetních výkazů

Požadavky, které jsou kladeny na účetní výkazy se prolínají také do jejich regulace. Mezi základní účetní výkazy v České Republice patří účetní závěrka, která se dle Zákona č. 563/1991 o účetnictví, § 18 odst. 1 skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy. Účetní závěrka obchodních společností zahrnuje také přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, to se ovšem netýká malých a mikro účetních jednotek.¹⁷

Účetní závěrka musí obsahovat název a sídlo nebo obchodní firmu, identifikační číslo, právní formu, předmět podnikání, rozvahový den, datum sestavení účetní závěrky a informaci o tom, zda je nebo není účetní jednotka v likvidaci a podpis statutárního orgánu. Účetní závěrka může být sestavena v plném, či zkráceném rozsahu. Zkrácený rozsah mají povolené ty účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.¹⁸

Ověření účetní závěrky auditorem mají povinnost podle § 20 Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví:

- velké účetní jednotky,
- střední účetní jednotky,
- malé účetní jednotky, pokud splní alespoň dvě podmínky, nebo jednu, ale jsou zároveň akciovou společností či svěřeneckým fondem.

Podmínky jsou následující:

- aktiva přesáhla 40 milionů Kč,
- roční úhrn čistého obrátu přesáhl 80 milionů Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců větší než 50.

Výše zmíněné účetní jednotky, které mají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem, mají také povinnost sestavit výroční zprávu, která informuje o událostech, které nastaly po rozvahovém dni, o budoucím vývoji podniku a o činnostech v aktivitách vývoje a výzkumu.¹⁹

¹⁷ Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, § 18 odst.2

¹⁸ Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, § 18 odst.3 a 4

¹⁹ Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, § 21

Účetní závěrka se sestavuje k rozvahovému dni, kdy dochází k uzavírání účetních knih. Může být sestavena jako řádná k poslednímu dni účetního období, či mimořádná.²⁰

Zařazení Mezinárodních účetních standardů do sestavení účetní závěrky je stanoveno v podkapitole 9.2.1. Legislativa a implementace IFRS.

Vyhláška 410/2009 Sb. stanovuje způsob a rozsah sestavování účetní závěrky. Jednotlivé položky účetní závěrky se označují kombinací velkých písmen latinské abecedy, římských a arabských číslic a názvem položky. Položky musí být v souladu se vzorem přílohy.²¹

Technická forma účetní závěrky je vymezena v Technické vyhlášce o účetních záznamech č.383/2009 Sb.. Účetní závěrka se sestavuje v české měně, s přesností dvou desetinných míst.²²

²⁰ Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, § 19

²¹ Vyhláška 410/2009 Sb.

²² Vyhláška č. 383/2009 Sb.

5. Celosvětová harmonizace vč IAS/ IFRS a US GAAP

V posledních desetiletích stále roste globální charakter světové ekonomiky. Mezi důležité faktory určující další rozvoj účetnictví a výkaznictví patří informační systémy a neustále rostoucí potřeba jejich sjednocení, omezení nesrovnalostí a získání všeobecné spolehlivosti ekonomických informací. K vyšší potřebě harmonizaci účetnictví v Evropské Unii přispívá mimo jiné i ekonomická globalizace s politickým sjednocováním. Tlak uskutečňovaný na harmonizaci účetnictví se postupně rozšiřuje i mimo podnikatelské subjekty, protože účetnictví, především hlavně účetní závěrka hraje velkou roli i při poskytování dotací či podpor a je základem pro výpočet daně z příjmů v mnoha státech.²³

Jílek, J. (2018) tvrdí, že harmonizace účetnictví je důležitá nejen z hlediska hospodářských statistik sestavovaných na základě finančních ukazatelů, ale také z hlediska uživatelů účetnictví a účetních výkazů, kteří chtějí lehce porovnávat účetní údaje bez zkoumání konkrétních národních účetních systémů. Účetnictví by nemělo odpovídat druhu jednotky, ale vlastnostem prováděných transakcí. Proto byl také do nedávných let vyvíjen tlak na sblížení IFRS a US GAAP, který již polevil. V České Republice účtují banky, finanční instituce, podnikatelé, zdravotní pojišťovny a ostatní jednotky o stejných skutečnostech jiným způsobem, což nemá opodstatnění a je to v rozporu s IFRS a US GAAP. Potřeba účetních, daňových a právních prací roste s většími rozdíly mezi účetními principy podnikatelských a nepodnikatelských subjektů.

Celosvětová harmonizace se v současnosti uskutečňuje prostřednictvím Mezinárodních Účetních Standardů IFRS, Všeobecně uznávaných účetních standardů US GAAP a směrnic a nařízeních v Evropské Unii.

5.1. IFRS

5.1.1. Vývoj

Počátek Mezinárodních účetních standardů sahá do sedmdesátých let dvacátého století, kdy byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů IASC²⁴. IASC byl založen na základě dohody profesních účetních institucí z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Velké Británie, USA, Japonska, Nizozemí, Irska a Mexika. Výbor

²³Dvořáková, D. (2011) - Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS

²⁴*International Accounting Standards Committee*

byl založen jako nezávislý soukromý subjekt s cílem sjednotit účetní principy, které používají organizace na celém světě.²⁵

Mezinárodní federace účetních IFAC²⁶ byla založena na 11. světovém kongresu účetních v Mnichově 7. října 1977. Federace je vedena presidentem, kterého jmenuje Rada IFAC.²⁷

V roce 1983 se všechny instituce sdružené v Mezinárodní federaci účetních staly členy Výboru IASC. Sáty, které nebyly členy IASC, také používaly jejich Mezinárodní standardy. Na přelomu století měla organizace IASC 142 členů ze 103 členských států s dvěma miliony účetních. Standardy vydávané Výborem IASC se označují jako Mezinárodní účetní standardy IAS²⁸. IASC zpravidla přejímaly určité části z amerických obecně uznávaných zásad, lze tedy říct, že byly jejich zkrácenou formou.²⁹

Na přelomu století bylo také rozhodnuto o novém uspořádání IASC. Jednalo se o vytvoření nové organizační struktury podobné nadaci, s ohledem na současné i budoucí financování. Výsledkem tohoto jednání byla Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy IASCF³⁰. IASCF zajišťovala financování prostřednictvím příspěvků účetních firem, soukromých institucí, centrálních bank a dalších. Nadace je řízena devatenácti správci, kteří reprezentují různé profese a oblasti. Počet správců byl novelou z roku 2005 zvýšen na dvacet dva. Účetní profese je reprezentována pěti správci. Mezi úkoly správců patří jmenování členů Rady pro mezinárodní účetní standardy IASB³¹, správci také monitorují efektivnost jejich práce. Správci dále jmenují Poradní sbor a Výbor pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví.²⁹

Rada pro mezinárodní účetní standardy je odpovědná za tvorbu mezinárodně platných účetních standardů. Standardy vydávané Radou IASB se od této chvíle neoznačují jako Mezinárodní účetní standardy IAS, ale jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS³². Standardy vydané do této doby a označené jako IAS i po provedených úpravách zůstávají nadále v platnosti. Rada má šestnáct členů a schvaluje nové standardy a jejich změny, pro schválení je vyžadováno alespoň 9 členů, kteří se

²⁵Dvořáková, D.(2011) - Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS

²⁶*International Federation of Accountants*

²⁷ IFAC, History, [2.12.2018], dostupné online: <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>

²⁸*International Accounting Standards*

²⁹Dvořáková, D.(2011) - Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS

³⁰*International Accounting Standard Committee Foundation*

³¹*International Accounting Standards Board*

³²*International Financial Reporting Standards*

schválením souhlasí. Pro zajištění nadnárodního charakteru Standardů, nejsou vytvářeny pro konkrétní prostředí. Rada při jejich sestavování spolupracuje s tvůrci národních standardů. Poradní sbor umožňuje široké veřejnosti podávat návrhy a doporučení Radě a také ji informuje o pravděpodobných dopadech navržených standardů pro uživatele a předkladatele účetních závěrek. Výbor pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví byl jmenován v roce 2002 a jeho úkolem je vytvářet pravidla, která umožňují jednotné použití IFRS v případě sporných bodů.³³

Podle Dvořákové (2014) Mezinárodní účetní standardy IFRS jsou sestavovány pro společnosti, jejichž cílem je dosažení zisku, čemuž je přizpůsobena také terminologie. IFRS jsou přijímány v rámci Evropské Unie, ale i některé země mimo Evropskou Unii povolují nebo vyžadují jejich použití. IFRS jsou povoleny například v Japonsku, Laosu nebo na Sri Lance. Počet zemí, které akceptují a využívají IFRS neustále roste. Zejména se jedná o méně rozvinuté země, které jako pokus o zkvalitnění národního účetního systému využívají IFRS. Jednotlivé standardy mají zachovanou následující formální strukturu:

- obsah,
- úvod obsahující stručné shrnutí důvodu vydání standardu,
- vlastní text standardu, který má několik částí jako cíl, rozsah působnosti, výchozí definice, pravidla v účetnictví, oceňování, požadavky na zveřejňování informací v účetní závěrce a zahájení účinnosti standardu,
- dodatky, příručky a vzorové příklady,
- vysvětlení závěrů, proč bylo dané opatření přijato,
- některé standardy obsahují implementační příručku a
- přehled změn od posledního vydání standardu.

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS se skládají z koncepčního rámce, vlastních mezinárodních standardů IFRS a standardů pro malé a střední podniky.³³

³³Dvořáková, D. (2011) - Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS

5.1.2. Koncepční rámec finančního výkaznictví

Podle Čížka, L. (2018) koncepční rámec nenahrazuje žádný účetní standard, ale tvoří jakýsi úvod. Pokud se koncepční rámec rozporuje s určitým účetním standardem, má přednost uvažovaný účetní standard.

Podle Dvořákové, D. (2011) koncepční rámec definuje základní cíl obecných účetních výkazů a předpokladů účetní závěrky, tedy aktiv a pasiv, nákladů a výnosů, vlastního kapitálu a kritéria jejich uznání a oceňování. Informace zveřejňované v účetní závěrce jsou zásadně ovlivněny koncepčním rámcem a z jednotlivých definic, které jsou zde zakotvené, vychází jednotlivé standardy. Od roku 2010 se koncepční rámec přeměňuje z předchozích ustanovení z roku 1989 na nové.

Nový koncepční rámec z roku 2018 obsahuje několik kapitol, které v dřívější verzi z roku 2010 nejsou uvedeny. Tomu odpovídá i fakt, že nový koncepční rámec je třikrát delší, než ten původní. Jedná se například o kapitolu Účetní závěrky a vykazující účetní jednotky. Nový koncepční rámec byl zveřejněn 29. března 2018, avšak nemá pevný datum účinnosti a IASB jej okamžitě začala aplikovat. Zpracovatelé účetních závěrek mohou nový koncepční rámec používat již dříve, ovšem účinný je od 1. ledna 2020.³⁴

„Účetnictví jako obor se neustále vyvíjí a zpřesňující novelizace koncepčního rámce je toho vhodným důkazem. Ačkoliv se uvedené změny mohou zdát jako pouhé slovíčkaření, při hlubším zamyšlení se nad nimi a jejich správná aplikace jistě povedou k vyšší srovnalosti účetních závěrek i k jejich vyšší vypovídací schopnosti. Dále je nesporné, že vhodně nastavený pojmový aparát, který nový Koncepční rámec opět zdokonaluje, usnadňuje komunikaci v našem oboru. S ohledem na tyto skutečnosti lze proto změny v Koncepčním rámci hodnotit jako pozitivní.“
Ing. Čížek, L. (2018) – Nový koncepční rámec IFRS, Bulletin Účetnictví, vydání říjen 2018

Koncepční rámec vymezuje několik bodů. V první řadě definuje uživatele účetních závěrek, zejména ty externí, a účetní závěrka se přizpůsobuje jejich potřebám. Mezi nejvýznamnější uživatele účetních závěrek patří držitelé majetkových účastí,

³⁴Ing. Čížek, L. (2018) – Nový koncepční rámec IFRS, Bulletin Účetnictví, vydání říjen 2018

věřitelé, zaměstnanci, obchodní partneři, konkurenční podniky, orgány státní správy a také široká veřejnost. Účetní závěrka informuje tyto subjekty o různých skutečnostech, zejména o výkonnosti, finanční pozici a jejích změnách. Účetní závěrka poskytuje informace, které jsou potřebné k odhadu budoucího směřování podniku. Pro odhadnutí velikosti a struktury zdrojů které bude podnik potřebovat se využívají informace o ziskovosti a kolísání výkonnosti.³⁵

Při sestavení účetní závěrky musí být splněny podmínky, které jsou zde vymezeny. Jedná se o předpoklad trvání podniku a akruální princip. Účetní závěrka sestavena na akruálním principu zachycuje transakce do období, se kterými věcně a časově souvisí, nikoliv v době realizace peněžního toku. Jedná se tedy o potřebu časového rozlišení příjmů a výdajů, tvorby rezerv a dohadných položek. Akruální princip je celosvětově uznáván, neboť hospodářský výsledek zjištěný na základě této metody lépe vyjadřuje výkonnost podniku než hospodářský výsledek zjištěný pouze na základě rozdílu mezi příjmy a výdaji.³⁵

Podle Dvořákové, D. (2011) předpoklad trvání účetní jednotky v budoucnosti znamená, že podnik nemá v plánu ukončit svoji činnosti, není nucen vstoupit do likvidace či zúžit rozsah své činnosti. Vedení společnosti musí při sestavení účetní závěrky posoudit, zda tento předpoklad účetní jednotka splňuje. Pokud není jisté, zda účetní jednotka bude i nadále pokračovat, musí účetní jednotka tuto skutečnost zveřejnit. V případě nesplnění předpokladu je účetní závěrka sestavena v souladu s touto skutečností - podnik musí uvést, že předpoklad trvání účetní jednotky není splněn a uvést důvody k pravděpodobnému ukončení činnosti.

Dalším předpokladem pro sestavení účetní závěrky je předpoklad periodicky se opakujícího období, který stanovuje účetní období jako jeden rok, a to hospodářský nebo kalendářní. K sestavení účetní závěrky dochází tedy jednou ročně. Při sestavení účetní závěrky za období kratší nebo delší než jeden rok má účetní jednotka povinnost zveřejnit i důvod tohoto rozhodnutí.³⁵

Podle Dvořákové, D. (2011) jsou v koncepčním rámci definovány také kvalitativní požadavky na účetní závěrky. Jedná se o srozumitelnost informací v účetní závěrce pro její uživatele, kteří mají podnikatelské a ekonomické znalosti aktivit v podniku. Informace by měly být pro uživatele účetních závěrek užitečné, uživatelé

³⁵Dvořáková, D.(2011) - Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS

mohou hodnotit současné, minulé a budoucí skutečnosti, které jim mohou pomoci v rozhodování.

Věrné a poctivé zobrazení skutečností, například finanční situace, peněžních toků či výkonnosti by se mělo odrážet v účetní závěrce, a proto je vyžadováno přesné zobrazení skutečností a dalších transakcí v souladu s definicemi Koncepčního rámce, přesněji v jednotlivých standardech. Ze správného použití IFRS vyplývá věrné a poctivé zobrazení skutečností v účetnictví. Koncepční rámec také vymezuje skutečnosti, kdy věrné a poctivé zobrazení nemusí a v některých případech ani nemůže být přesné. Jedná se především o dohadné položky, kterým se nelze vyhnout například ve skutečnostech účtování o náhradách škod při pojistných událostech. Veškeré účetní informace by měli být ověřitelné a průkazné, a to porovnáním se skutečným stavem či kontrolou dat. Pokud účetní informace účetní jednotky nejsou ověřitelné, je jednotka povinna zveřejnit vysvětlení, aby uživatel mohl posoudit spolehlivost neověřitelných informací. Většinou se jedná o již zmíněné dohadné položky, kdy jednotka zveřejňuje, jakým způsobem k odhadu došla.³⁶

Na koncepční rámec přímo navazuje první standard IAS 1, který je doplňuje a rozvádí některé základní principy sestavení účetní závěrky i konsolidované účetní závěrky. Účetní závěrka obsahuje výkaz o finanční pozici, výkaz o úplném výsledku hospodaření, výkaz o změnách vlastního kapitálu a komentář.³⁶

5.1.3. Výkaz o finanční pozici

Ve výkazu o finanční pozici jsou definována krátkodobá a dlouhodobá aktiva a pasiva účetní jednotky. V Českém účetním prostředí se tedy jedná o obdobu rozvahy.

Rozdíl v aktivech oproti České účetní legislativě je ten, že aktiva lze přecenit nejen směrem dolů, ale také směrem nahoru, a to ve vybraných případech. Směrem nahoru lze přecenit například pozemky, budovy nebo investice do nemovitostí a finančních aktiv. V některých případech se vzniklý rozdíl přeceňuje výsledkově a v některých rozvahově. Pokud se jedná o odpisované aktivum, odpisy budou určeny z nové, přeceněné částky.³⁷

³⁶Dvořáková, D.(2011)- Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS

³⁷Knápková A., Pavelková D., Remeš D., Šteker K. (2017) - Finanční analýza: Komplexní průvodce s příklady - 3.

Rozlišení aktiv a pasiv na krátkodobá a dlouhodobá nepoužívá účetní jednotka v případě, pokud spolehlivější informace poskytne výkaz o finanční pozici založený na likviditě. Při této metodě účetní jednotka člení aktiva a pasiva dle jejich likvidity.³⁸

Výkaz o finanční pozici může mít dvě formální struktury. První vertikální forma rozvahy obsahuje pouze jeden sloupec, ve kterém jsou postupně seřazena nejprve aktiva a poté pasiva. Druhá horizontální struktura rozvahy má formu písmene T, kdy v levém sloupci se nachází aktiva a v pravém sloupci pasiva.³⁸

Při vykazování rozvahy podle IFRS může jednotka zobrazovat hodnoty aktiv ve třech sloupcích - brutto, korekce a netto běžného a minulého období. Aktiva mohou být ale také zobrazena pouze ve dvou či jednom sloupci - brutto a netto či jen netto. Brutto a korekci jednotka musí zveřejnit v příloze.³⁸ Brutto hodnota aktiv je hodnota majetku na odpovídajícím účtu, korekce zahrnuje veškerá snížení hodnoty tohoto majetku, jako například oprávků či opravné položky a netto vyjadřuje stav majetku za běžné období.³⁹

5.1.4. Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Účetní jednotka může tento výkaz, neboli výkaz zisku a ztráty sestavit dvěma metodami. Metoda založená na druhu nákladů člení náklady podle jejich povahy. Tato metoda je jednodušší, neboť jednotka nemusí členit náklady podle jejich funkce. Druhou metodou je metoda účelová, která je založena na členění nákladů z hlediska jejich funkce. Z tohoto hlediska se náklady dělí na náklady na prodej a odbyt, náklady na propagaci nebo administrativní náklady. Účelová metoda sestavení výkazu zisku a ztráty se nachází v tabulce 4.⁴⁰

³⁸Dvořáková, D.(2011) - Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS

³⁹Kovanicová, D.(2009) - Abeceda účetních znalostí pro každého

⁴⁰Čížinská, R. (2018) - Základy finančního řízení podniku

Tab. 4 Účelová metoda sestavení výsledku hospodaření ve výkazu zisku a ztráty⁴¹

+	Tržby
-	Náklady na prodané zboží
=	Hrubý zisk nebo ztráta
-	Odbytové náklady
-	Administrativní náklady
-	Ostatní náklady
+	Podíly na ziscích přidružených společností
=	Hospodářský výsledek
-	Daň
=	Čistý hospodářský výsledek

5.2. US GAAP

Podle Jílka (2018) je celosvětově nejlikvidnějším a největším kapitálovým trhem ten Americký. Tím je dáno i tempo, které USA udává ve světě účetnictví, přesněji tedy Rada pro finanční účetní standardy FASB. Americké účetnictví patří mezi ty nejpropracovanější účetní systémy. US GAAP jsou propracované a složité, neboť takové je účetnictví. Pokud by si každý účetní vybral vlastní postup, který považuje za nejvhodnější, vedlo by to k nepořádku a chaosu. Proto existují US GAAP, které se používají v USA téměř 80 let a používá je více než 10 000 společností, většinou ty, které vydávají kótované cenné papíry a jsou registrované u Komise pro cenné papíry a burzy SEC.

US GAAP obsahují rozsáhlá pravidla a neponechávají moc volného prostoru pro podniky, což můžou některá vedení společností považovat za nežádoucí, neboť je zde omezen prostor pro podvodná jednání. US GAAP tedy stanovují podrobné principy a IFRS stanovují spíše obecné principy a ponechávají prostor firmám.⁴²

⁴¹Čižinská, R. (2018) - Základy finančního řízení podniku

⁴²Josef Jílek (2018) - Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP

5.2.1. Vývoj US GAAP

Podle Rucki, A (2017) se v minulosti na tvorbě standardů US GAAP podílelo mnoho institucí, přičemž každá měla jinou vizi jejich podoby. Nejprve se US GAAP chápalo jako účetní principy z praxe, později se jednalo spíše o prohlášení těchto institucí.

Jako reakce na světovou ekonomickou krizi ve dvacátých letech minulého století vznikla potřeba amerického účetnictví, a pro tyto účely zřídil Americký institut účetních výbor, který se tímto zabýval. Základní účetní principy, které tento výbor zpracoval, pravidelně vycházeli v Účetním Bulletinu až do poloviny minulého století. V roce 1973 vznikla Rada pro finanční účetní standardy FASB, která je odpovědná za tvorbu účetních standardů. Rada FASB vznikla na základě požadavku vládní americké Komise pro cenné papíry a burzy SEC, která ochraňuje investory a spravedlnost na trzích s cennými papíry. U této instituce musí být zaregistrovaná každá americká společnost, která emituje kótované cenné papíry. Registrovaná společnost je povinna pravidelně předkládat zpracované výkazy podle US GAAP. Na základě zákona z roku 1934 má SEC pravomoc zvolit formu a obsah účetních závěrek. S částí této pravomoci se SEC obracela na nevládní sektor, zejména tedy na FASB. Pokud SEC s nějakou účetní skutečností nesouhlasí, může nařídit FASB změnu. Rozpočet FASB stanovuje institut SEC, předsedu SEC jmenuje americký prezident.⁴³

Již zmíněná Rada pro finanční účetní standardy je soukromá organizace založená v roce 1973 za účelem tvorby účetních standardů, které jsou základním kamenem při tvorbě účetní závěrky. Tato Rada je nezávislá a otevřená vůči veřejnosti. Vychází z principu, že účetní standardy jsou důležitým bodem při vývoji hospodářství, neboť je potřeba vycházet z pravdivých finančních skutečností. Rada vydává konečná rozhodnutí a nový standard přijme pouze v případě, že jeho ekonomický přínos převáží náklady na přijetí. Rada pro vládní účetní standardy GASB byla založena v roce 1984 s cílem vytváření účetních standardů pro vládní a místní vládní instituce.⁴³

⁴³ Jílek, J. (2018) - Hlavní účetní systémy - IFRS a US GAAP

5.2.2. Vyhlášky US GAAP

Již od samého počátku se Rada pro finanční účetní standardy zaměřovala na vytvoření platného koncepčního rámce, který by měl vyjadřovat stejné základní myšlenky a principy v jednotlivých účetních systémech. V současnosti se koncepční rámec skládá z 5 vyhlášek, které byly vydány v rozmezí let 1978 až 2010. Podobně jako koncepční rámec IFRS tento koncepční rámec US GAAP definuje základní pojmy finančního výkaznictví, jako jsou aktiva, pasiva, či sestavení a zveřejnění účetní závěrky.⁴⁴

Podle Rucki, A. (2017) je základní cíl US GAAP definován ve Vyhlášce č.8 z roku 2010, která vznikla na základě snahy přibližovat US GAAP a IFRS. Podobně jako IFRS, ani US GAAP nepředepisují účetním jednotkám závaznou účtovou osnovu, vše je v kompetenci podniku.

⁴⁴Rucki, A. (2017) – Principy a hlavní postupy účtování podle US GAAP, Masarykova Univerzita, (Diplomová práce), dostupné online: <https://is.muni.cz/th/uzq5w/>

6. Harmonizace v rámci Evropské Unie

Historie Evropské Unie sahá do poloviny minulého století, kdy vznikla potřeba hospodářského i politického sjednocení států, především s cílem ukončit časté války a zajistit trvalý mír. Zakládajících států Evropské Unie je šest - Belgie, Francie, Itálie, Lucembursko, Německo a Nizozemí. V roce 1957 vznikl tzv. společný trh a to podepsáním Římské smlouvy a vznikem Evropského Hospodářského Společenství. První nárůst členských států Evropské Unie nastal počátkem roku 1973 přijetím Dánska, Irska a Spojeného Království. Jednotný trh byl vytvořen na základě podepsání Jednotného evropského aktu v roce 1986. Jednalo se o šestiletý program se zaměřením na problémy volného obchodování mezi členskými státy EU.⁴⁵

V první polovině devadesátých let minulého století došlo k dobudování jednotného trhu založeného na čtyřech svobodách volného pohybu - osob, peněz, zboží a služeb. Maastrichtská smlouva o Evropské Unii vstoupila v platnost počátek roku 1993, Amsterodamská smlouva začlenila Schengenskou smlouvu v roce 1999.⁴⁵

Přístupová jednání o vstupu ČR do Evropské Unie začala již v roce 1998. Smlouva o přistoupení České Republiky mezi členské státy vešla v platnost 1. května 2004 podpisem tehdejšího prezidenta České Republiky Václava Klause a předsedy vlády Vladimíra Špidly.⁴⁶

Evropská Unie je založená na dohodě o volném pohybu osob, kapitálu a zboží. Tato skutečnost vyvolala potřebu harmonizace jak obchodních, tak daňových zákonů. Harmonizace těchto zákonů se uskutečňuje především skrz směrnice, nařízení a rozhodnutí Evropské Unie. Některé předpisy jsou právně závazné a některé nemusí platit pro všechny členské státy. Nařízení jsou právně závazné a platí v celé EU. Směrnice jsou právní akty, které vymezují cíle pro členské státy. Jakým způsobem těchto cílů státy dosáhnou, záleží jen na nich. Rozhodnutí se vztahují pouze na subjekty, kterým jsou určeny.⁴⁷

⁴⁵ Evropská unie - Historie Evropské Unie, [15.12.2018], dostupné online: https://europa.eu/european-union/about-eu/history_cs

⁴⁶ Euroskop - věcně o Evropě, dostupné online: <https://www.euroskop.cz/566/sekce/ceska-republika/>

⁴⁷ Evropská unie - Nařízení, směrnice a další právní akty, [17.12.2018], dostupné online: https://europa.eu/european-union/eu-law/legal-acts_cs

Vývoj směrnic v oblasti účetnictví sahá do osmdesátých let minulého století, kdy národní účetnictví členských států muselo splňovat obecné podmínky směrnic. V této době existovaly tři:

- čtvrtá směrnice Rady z roku 1978 o účetních závěrkách
- sedmá směrnice z roku 1983 o konsolidovaných účetních závěrkách
- směrnice Rady upravující účetní závěrky bank a pojišťoven.⁴⁸

Podle Dvořákové (2014) nastala v roce 2000 nová strategie harmonizace účetnictví v Evropské Unii, kdy Evropská komise rozhodla o nenutnosti vytvoření nového systému, když jeden už je vytvořený a je plně funkční. Došlo tedy k přijetí IFRS jako nástroje regulace evropského účetnictví. Předchozím záměrem bylo pouze umožnění sestavení výkazů podle IFRS, ovšem nová strategie vyžaduje sestavení konsolidované účetní závěrky podle IFRS u společností, které jsou registrované na evropské burze cenných papírů. K zajištění začlenění IFRS do jednotlivých národních účetních systémů členských zemí byla zahájena činnost schvalovacího mechanismu IFRS s cílem zajistit právní uznání IFRS v Evropské Unii.

Mezi směrnice, které regulují účetnictví v Evropské unii patří čtvrtá směrnice zabývající se účetními závěrkami, sedmá směrnice zabývající se konsolidovanými účetními závěrkami a osmá směrnice týkající se auditu. Existují zvláštní druhy směrnic, které se týkají účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek pojišťoven⁴⁹ a bank⁵⁰.

6.1. Čtvrtá směrnice 78/660/EHS

Čtvrtá směrnice Rady byla vydaná 25. července 1978 a zabývá se ročními účetními závěrkami některých forem společností. Směrnice předepisuje povinné členění rozvahy včetně popisu jednotlivých skupin aktiv a pasiv; členění výsledovky včetně její struktury. Vymezuje také metody oceňování, z důvodu vykazování srovnatelných informací a způsoby zveřejňování s povolenými odchylkami malých a středních podniků. Obsahuje také skutečnosti, které musí obsahovat komentář k rozvaze a obsah

⁴⁸Dvořáková, D. - Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS

⁴⁹ Směrnice Rady 91/674/EHS, dostupné online:
<https://esipa.cz/sbirka/sbsrv.dll/sb?DR=SB&CP=31991L0674>

⁵⁰ Směrnice Rady 86/635/EHS, dostupné online:
<https://esipa.cz/sbirka/sbsrv.dll/sb?DR=SB&CP=31986L0635>

výroční zprávy. Dává podnikům povinnost ověřit účetní závěrku auditorem na základě osmé směrnice Rady 84/253/EHS.⁵¹

Čtvrtá směrnice se týká všech členských států a v České Republice reguluje společnosti s ručením omezením, akciové společnosti, veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti a také družstva. Směrnice vymezuje skladbu účetní závěrky, a to rozvahu, výsledovku a komentář k účetní závěrce, které tvoří jeden celek, přičemž členské státy mohou ve svých národních systémech povolit či nařídít zahrnutí dalších dokumentů.⁵²

Protože tato směrnice obsahovala rozpory mezi různými ustanoveními, byla nahrazena směrnicí 2013/34/EU.

6.2. Sedmá směrnice 83/349/EHS

Sedmá směrnice Rady byla přijata 13. června 1983 a týká se sestavení a zveřejnění konsolidovaných účetních závěrek. Konsolidovanou účetní závěrku sestavuje společnost, která spadá do skupiny podniků a sestavuje výkazy takovým způsobem, aby byli zahrnuti všechny podniky v dané skupině, ale zároveň musí být odstraněna veškerá finanční propojení v rámci skupiny. Konsolidovaná účetní závěrka se skládá z konsolidované rozvahy, konsolidované výsledovky a komentáře. Společnost, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, je povinna ji ověřit dle platných předpisů členských států.⁵³

Tato směrnice byla považována za nedostatečný zdroj informací, proto byla také jako čtvrtá směrnice zrušena a nahrazena v roce 2013 směrnicí Rady 2013/34/EU.⁵³

6.3. Osmá směrnice 2006/43/ES⁵⁴

Osmá směrnice číslo 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 se zabývá povinným auditem ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Tato směrnice zrušila původní osmou směrnicí Rady 84/253/EHS o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů. Cílem je harmonizace určité části podmínek pro

⁵¹ Směrnice 78/660/EHS - dostupná online: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1978L0660:20070101:CS:PDF>

⁵² Směrnice 78/660/EHS - dostupná online: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1978L0660:20070101:CS:PDF>

⁵³ Směrnice 83/349/EHS, dostupná online: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1983L0349:20130701:CS:PDF>

⁵⁴ Směrnice 2006/43/ES, dostupné online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&from=PL>

vykonání auditu, přičemž členské státy mohou vyžadovat přísnější podmínky. Povinný audit vyžaduje znalosti v oblastech jako je obchodní, daňové či sociální právo, které by měly být přezkoušeny před schválením auditora. Všichni auditori i auditorské společnosti musí být zapsáni ve veřejně přístupném rejstříku, aby došlo k zajištění ochrany třetích osob. Auditori by měli zastávat určité etické zásady, jako například konání ve veřejném zájmu, bezúhonnost, nezávislost, odbornou způsobilost a řádnou péči, neboť se na kvalitu jejich práce spoléhá široký okruh uživatelů. K dosažení maximální harmonizace, je členskými státy povoleno zavést další postupy a požadavky, pokud nejsou zmíněny v této směrnici.⁵⁵

Tato směrnice byla v roce 2013 pozměněna směrnicí Rady 2013/34/EU.

6.4. Směrnice o ročních účetních závěrkách 2013/34/EU

Celý název této směrnice je Směrnice Evropského parlamentu a rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách, a souvisejících zprávách některých forem podniků o změně směrnice Evropského Parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.⁵⁶

Tato směrnice vznikla na základě několika důvodů, a to:

- sdělení Komise nesoucí název Inteligentní regulace v Evropské Unii, který navrhuje a přijímá právní předpisy v nejvyšší kvalitě, zajišťuje úměru administrativní zátěže a přinášených výhodám a které odpovídají zásadám proporcionality a subsidiarity,
- sdělení Komise Zelená malým a středním podnikům, které bylo přijato v roce 2008 a přijímá ústřední úlohu, kterou hrají malé a střední podniky v Evropském hospodářství. Cílem sdělení je zlepšit přístup k podnikání v souvislosti malých a středních podniků,
- návrh Komise zjednodušit Čtvrtou směrnicí Rady ze dne 25. července 1978, která pojednává o ročních účetních závěrkách a Sedmou směrnicí Rady ze dne 13. června 1983 pojednávající o konsolidovaných účetních závěrkách.⁵⁷

⁵⁵ Směrnice 2006/43/ES, dostupné online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&from=PL>

⁵⁶ Směrnice 2013/34/EU, dostupné online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0034>

⁵⁷ Směrnice 2013/34/EU, dostupné online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0034>

Tato směrnice se zaměřuje především na malé a střední podniky, neboť Evropský Parlament uvedl, že některé směrnice o účetnictví přespříliš zatěžuje tyto a obzvláště velmi malé podniky, proto Parlament vyzývá Komisi k revizi těchto směrnic. Je zde zakotvena velká míra harmonizace požadavků na malé podniky v Evropské Unii.⁵⁷

Členské země by měly mít možnost osvobodit mikropodniky od určitých povinností, které jsou kladeny na malé podniky, ale pro mikropodniky nejsou vymezeny. Tyto podniky mají omezené zdroje k plnění těchto požadavků a znamenají pro ně také velkou administrativní zátěž. Při rozhodování o zavedení osvobozujícího režimu pro mikropodniky by měly členské státy brát v úvahu situace a potřeby svých trhů.⁵⁷

7. Metodika

Cílem této práce je zhodnotit regulaci a harmonizaci účetnictví v České republice a v mezinárodním měřítku prostřednictvím IFRS, US GAAP, Evropských směrnic a současně srovnat přístup k účetním principům v České Republice a Velké Británii.

V České republice se tato regulace odehrává především prostřednictvím Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhlášek a Českých účetních standardů. V mezinárodních měřítku jsou pro Českou republiku závazné Směrnice a nařízení Evropské Unie a na další úrovni se nachází Mezinárodní účetní standardy.

Ve Velké Británii je za základní kámen regulace účetnictví považován Zákon o obchodních korporacích z roku 2006 a Všeobecně uznávané účetní zásady UK GAAP.

I přes některé odlišnosti, které se nachází mezi účetnictvím v České Republice a Velké Británii, existuje i velká škála účetních zásad, které jsou uplatňovány v obou těchto systémech. Jedná se například o zásadu věrnosti a poctivosti zobrazovaných informací, zásadu zákazu kompenzaci či zásadu oceňování v historických cenách. Přispívá k tomu i skutečnost Evropské Unie, jejíž Směrnice mají oba tyto státy zakomponované do svých národních systémů.

Základní právní odlišnost mají tyto dva celky v právních systémech. Výhoda právního systému v České Republice spočívá v jasně daných, předepsaných pravidlech pro vedení účetnictví, které obsahují výjimky pro zvláštní případy; a také definuje obsah a strukturu vykazovaných informací. Tato skutečnost umožňuje předcházet vykazování mylných informací účetními jednotkami do jednoho formuláře na základě právního systému Velké Británie. Ovšem Velká Británie má výhodu v regulaci účetnictví na základě soukromé, ale nezávislé organizace, která dokáže lépe a včasěji reagovat na změny.

Převažující část této práce byla čerpána z odborné literatury, dále z oficiálních webových stránek, jako například britského parlamentu, kde se nachází britské zákony, jejichž znění bylo překládáno do českého jazyka, dále z internetových stránek organizace ICAEW, kde se nachází znění zmiňovaných Všeobecně uznávaných účetních principů UK GAAP, které byli také překládány do českého jazyka.

Komparace přístupu k účetnictví v těchto dvou zemích vychází především z jejich analýzy, zhodnocení historického vývoje a současného stavu jejich regulace.

Srovnávat dvě země jako je Česká republika a Velká Británie je velmi obtížné,

neboť se jednotlivé účetní systémy vyvinuly z různých podmínek, které daná země nabízela. Události, které ovlivnily vývoj účetnictví byly různé - ekonomické, válečné či kulturní. Proto není možné říci, který národní systém je lepší, protože každý se vyvíjel jinak a každý je něčím specifický.

8. Vývoj České účetní legislativy

8.1. Historie účetnictví ve světě

Vědní obor jakožto účetnictví je stejně staré skoro jako lidská civilizace. Za počátek základních principů účetnictví lze považovat i pravěk, kdy si lidé zaznamenávali počty svého majetku, jako například zvířectva, pomocí zářezů do dřeva či motání uzlů na provazech.⁵⁸

Podle Slavičkové (2017) je nejstarší podoba účetních záznamů ve formě vrubů na různě silných větvích, přičemž každý vrub do kůry vyjadřoval různý typ jednotek, jako například míru, váhu či peníze. Dá se říci, že obchodník, který si vedl evidenci několika vrubů s nadepsanými dlužníky, položil základy první evidence dlužníků. Od tohoto faktu se odvíjí skutečnost, že i v současnosti účtujeme na vrub.

Dnes se účetnictví povinně realizuje na základě zákonů, ale v minulosti tomu tak nebylo. Účetnictví se postupně začalo vést na základě potřeb mít přehled o svých aktivitách či případného svědectví v soudním sporu.⁵⁸

Účetnictví přineslo možnost prozkoumat hospodaření jednotlivých subjektů, proto bylo součástí i jeho kontroly. Účetnictví je s kontrolou spjata již od jeho počátků a v podstatě by účetnictví bez kontroly nemohlo samostatně fungovat.⁵⁹

Podvojně účetnictví bylo popsáno v nejstarší dochované formě již v 15. století. Italský mnich, ekonom a matematik Luca Pacioli popsal účetnictví, které používali malé obchodní podniky ve středověku v Benátkách. Díky svému spisu *Tractatus de computis et scripturis* je považován za pomyslného zakladatele účetnictví. V té době účetnictví vycházelo ze třech knih a to memorialu, kde byly popsány veškeré účetní operace, deníku, kde se rozdělovali operace na má dáti a dala hlavní knihy, která obsahovala konkrétní účty.⁶⁰

8.2. Historie účetnictví v České Republice

V Rakouských zemích v 15. století docházelo k zachycení ekonomických aktivit prostřednictvím kamerálního účetnictví. V této době byla vydávána odborná pojednání, která měla obecný charakter a nebyla vydávána za konkrétním účelem. Nejstarším

⁵⁸Slavičková, P. (2017) - Učební text, Kapitoly z dějin účetnictví v českých zemích

⁵⁹Hrdý M., Plachá D. - Účetní systémy v českých zemích od 18. století do současnosti, Český účetní a finanční časopis - vydání 4/2008, dostupné online: <https://www.vse.cz/cfuc/292>

⁶⁰Rubáková, V. (2015) - Účetnictví pro úplné začátečníky

dochovaným obecným pojednáním je kniha Jana Brtvína z Ploskovic s názvem *Knížka tato dvě stránky v sobě drží*, vytištěná v Praze v roce 1540.⁵⁸

Podle Slavičkové (2017) se na území českého státu za dob Rakouska-Uherska kladl velký důraz na kontrolu hospodaření, která se realizovala na úrovni státu. K tomuto účelu byla zřízena v roce 1761 Dvorská účetní komora, která kontrolovala činnost Generální pokladny a Dvorské komory. Postupem času byla Dvorská účetní komora přejmenována na Hlavní státní účtárnu a do jejích kompetencí spadala evidence státní pokladny, řízení dvorské a zemských účtáren a revize a kontrola jejích aktivit. V roce 1781 byl vydán Všeobecný řád soudní, který ovšem vymezoval jen malé množství pokynů pro vedení účetnictví. První vymezení účetních pojmů jako účetní jednotka či roční bilance dluhů a majetku bylo ve Všeobecném obchodním zákoníku z roku 1863, který znamenal zásadní zlom pro účetnictví. Tento zákoník stanovil povinnost každému kupci vést knihy, uschovávat obdržené obchodní listy a přepis odeslaných obchodních listů. Tento předpis byl v platnosti až do roku 1949, kdy byl nahrazen. Za dob Rakouska-Uherska existovala legislativní nařízení, která Všeobecný obchodní zákoník doplňovala a rozšiřovala. Jednalo se o Zákon č. 220 z roku 1896 o přímých osobních daních a Nařízení č. 175 z roku 1899 o zřizování a přeměňování průmyslových a obchodních akciových společností. Dá se říci, že účetnictví v 18. až 19. století bylo na velmi vysoké úrovni a založené na velmi podobných principech, na kterých stojí dnešní podoba účetnictví.⁶¹

Podle Hradeckého, Lanči a Lišky (2008) došlo na území Českého státu na přelomu 19. a 20. století k rozvinutí nákladového účetnictví, například ve společnosti Baťových závodů, kde se vytvářeli kalkulace výrobků či ve společnosti Škoda nebo Zbrojovka.

Stát požadoval velký vliv při tvorbě účetnictví, neboť bylo velmi spjato s výběrem daní. Postupem času se také vyvíjelo vedení účetních knih a tvoření potřebných výpočtů, avšak v současné době se účetnictví vede především skrz výpočetní techniku. K tomuto účelu existuje mnoho účetních programů, jako například Ekonom, Pohoda nebo Vario. Práce s těmito programy poskytuje rychlou, snadnou a přehlednou kontrolu správnosti, poskytují také různé výstupní informace pro různé

⁶¹Slavičková, P. (2017) - Učební text, Kapitoly z dějin účetnictví v českých zemích

uživatelé, ale představují také určitá rizika, jako například ztrátu dat či nepřesné výpočty.⁶²

V současné době se provádí harmonizace účetnictví skrz platnou legislativu, ale v minulosti tomu tak nebylo. Předpisy upravující účetnictví neexistovali nebo byli jen velmi stručné. Po vzniku Československé Republiky stále docházelo k vydávání zákonů a nařízení, které doplňovali Všeobecný zákoník. K těm důležitějším patří zákon č. 404 z roku 1922 Sb., který měl za úkol oddělit hospodaření státních závodů a hospodaření státu a zákon č. 239 z roku 1924 Sb. jímž vznikla představenstvu akciových společností povinnost sestavit třikrát ročně rozvahu.⁶³

Podle Slavíčkové (2017) se v době Protektorátu Čechy a Morava postup zaznamenávání účetních údajů rozdvojit. Část podniků se řídila předpisy jako doposud, tedy Všeobecným obchodním zákoníkem a dalšími zákony a část podniků se začala řídit Německými stanovami, které se od těch českých lišily. Po skončení války v návaznosti na znárodnování podniků bylo nutné zavést nová pravidla pro vedení účetnictví. Zásadním se stal zákon č. 116 z roku 1946 Sb., který se týkal jednotné organizace podnikového účetnictví, přičemž mělo vyhovovat individuálním potřebám hospodářství i daňovým účelům. Podnikovým účetnictvím podle tohoto zákona se rozumí účetnictví, kalkulace, statistika a rozpočetnictví podniků všeho druhu. Zákon č. 116 z roku 1946 Sb. doplňoval zákon č. 204/1946 Sb., kterým se měnily některé předpisy o obchodních knihách a zejména vládní nařízení (prováděcí předpis) č. 205/1946 Sb., kterým se stanovovaly jednotné účetní zásady. Poprvé výše zmíněné předpisy definovaly pojem vedení finančního účetnictví, a to chronologickým zaznamenáváním pravdivých, srozumitelných a kontrolovatelných údajů.

Účetnictví po roce 1948 bylo charakteristické svojí jednotností se zaměřením na centrální plánování ekonomiky, a to intenzivním vydáváním závazných předpisů generálním sekretariátem Hospodářské rady. Vládní nařízení č. 41 z roku 1952 Sb. stanovilo řízení účetních záznamů Ministerstvu financí spolu se státním statistickým úřadem. Právní základ, který stát měl, prošel postupem času třemi etapami reformy. První se odehrála v šedesátých letech v souvislosti se zákonem o přesunu působnosti účetních evidencí a o změně účetních zásad. Druhá vlna reformy proběhla počátkem sedmdesátých let zákonem o vytváření a užívání jednotných systému ekonomických

⁶² Rubáková, V. (2015) - Účetnictví pro úplné začátečníky

⁶³ Slavíčková, P. (2017) - Učební text, Kapitoly z dějin účetnictví v českých zemích

informací organizací. V této etapě byla vydána vyhláška č. 154 z roku 1971 Sb. o účetnictví, která se zabývala účetními výkazy, knihami, doklady a zápisy. V poslední etapě před rokem 1989 docházelo ke kladení důrazu především na kalkulace a statistiku. Jelikož právní předpisy vytvořené před rokem 1989, byly vytvořeny především za účelem plnění centrálně plánované ekonomiky, ukázalo se jako neefektivní a nemožné provést jejich reformu, proto byl také v roce 1991 vydán nový zákon č. 563 o účetnictví, který zůstává i nadále v platnosti.⁶⁴

8.3. Odborné instituce zabývající se účetnictvím

8.3.1. Národní účetní rada

Národní účetní rada je zájmovým sdružením právnických osob a mezi její zakladatele a zároveň členy patří:

1. Komora auditorů
2. Komora daňových poradců
3. Svaz účetních
4. Vysoká škola ekonomická.⁶⁵

Národní účetní rada je nezávislou organizací, která podporuje rozvoj účetních profesí, spolupracuje s Ministerstvem financí a Evropskou Unií na tvorbě účetní legislativy a metodik v oblasti účetnictví a financí. Statutárním orgánem je předseda, který zastupuje Radu při spolupráci se státními orgány a mezinárodními institucemi.⁶⁶

Národní účetní rada tvoří interpretace, prostřednictvím nichž vyjadřuje své postoje a usiluje o jednotné používání jednotlivých právních účetních předpisů. Interpretace jsou vydávány za účelem vykazování srovnatelných a poctivých účetních závěrek.⁶⁷

8.3.2. Svaz účetních

Svaz účetních je dobrovolná profesní organizace, která přispívá ke zkvalitnění účetní profese v České republice a její srovnatelnosti se zeměmi v Evropské unii. Svaz účetních zřídil Metodickou radu, která řeší problémy v oblasti účetnictví a je tvořena

⁶⁴Slavíčková, P. (2017) - Učební text, Kapitoly z dějin účetnictví v českých zemích

⁶⁵Národní účetní rada (1999) - Stanovy NÚR, dostupné online:<https://nur.cz/o-nas/stanovy-nur/>

⁶⁶Národní účetní rada (1999) - Stanovy NÚR, dostupné online:<https://nur.cz/o-nas/stanovy-nur/>

⁶⁷Národní účetní rada - Tvorba interpretací NÚR, dostupné online:<https://nur.cz/interpretace/tvorba-interpretaci/>

odborníky z praxe. Metodická rada navrhuje změny v pravidlech, které se týkají kvality předpisů pro účetní profese.⁶⁸

8.3.3. Institut certifikace účetních

Institut certifikace účetních je organizace v oblasti vzdělávání a rozvoje účetních profesí. Umožňuje získat, zvýšit nebo doplnit vzdělání v oblasti daní, auditu nebo účetnictví, především i v souvislosti s Mezinárodními účetními standardy IFRS.⁶⁹

8.4. Vývojové trendy v účetnictví

Vývojové trendy účetnictví lze zaznamenat již v jeho počátcích. Obecně lze říci, že nejprve se účetnictví odehrávalo na dobrovolné bázi a až o mnoho let později na povinné bázi. V posledních desetiletích významně rostl trend digitalizace, který se postupně také promítl do oblasti účetnictví.

V současnosti jedním z největších trendů v účetnictví je používání cloudu. Jedná se jakýsi online systém, který umožňuje firmě přístup a zápis informací odkudkoliv s přístupem k internetu. Uložená data jsou bezpečně šifrována a zálohovaná. Cloud také nevyžaduje používání serverů, tudíž také eliminuje náklady na provoz. Firma má možnost zadávat informace svépomocí a účetní mají více prostoru na finanční analýzy či poradenství.⁷⁰

Dalším trendem ve vedení účetnictví je outsourcing. Firma může vést účetnictví dvojitým způsobem, a to za pomoci vlastních zaměstnanců nebo ve spolupráci s externí společností, která se zabývá vedením účetní agendy. Společnosti se snaží zkombinovat co nejvyšší kvalitu zpracovávaných informací s nízkými náklady, přičemž často volí variantu vlastního zpracování s následnou kontrolou odborníkem, což v posledních letech využívají především malé a střední podniky.⁷¹

⁶⁸Svaz účetních - Metodická rada, dostupné online: <https://www.svaz-ucetnich.cz/metodicka-rada/>
Svaz účetních - Představení svazu účetních ČR, dostupné online: <https://www.svaz-ucetnich.cz/predstaveni-svazu-ucetnich/>

⁶⁹Institut certifikace účetních - O nás, dostupné online: <http://www.icu-praha.cz/certifikace/o-nas>

⁷⁰Redakce ProByznys.info (2014) [10.2.2019] - Chytré účetnictví je online, vznáší se v cloudu, dostupné online: <https://byznys.ihned.cz/inspirace-technologie/c1-63119760-chytre-ucetnictvi-je-on-line-vznasi-se-v-cloudu>

⁷¹Jelen, D. (2011) [10.2.2019]- Nové trendy v outsourcingu účetnictví, Firemní finance, dostupné online: <https://firmy.finance.cz/zpravy/finance/312152-nove-trendy-v-outsourcingu-ucetnictvi/>

9. Vývoj Britské účetní legislativy a srovnání s ČR

9.1. Vývoj ve Velké Británii

V 18. století docházelo k postupnému formování Velké Británie jako středu veškerého obchodu, neboť se této zemi neustále zvyšovali námořní síly. Z dochovaných kreseb je patrný vznik prvních obchodních, tedy i účetních kanceláří již v roce 1780 v Bristolu. V 19. století se promítla do historického vývoje průmyslová revoluce, která měla za následek vysoký hospodářský vzrůst, a tedy i podnícení mnoha ekonomických aktivit. To mělo za následek první potřebu regulace a kontroly společností, neboť mnoho z nich bylo na hraně úpadku. V roce 1831 vznikl Bankrotní zákon⁷², který rušil společnosti v likvidaci a stanovil osoby, které byly oprávněné provádět audit. První Zákon o obchodních společnostech byl vydán v roce 1856.⁷³

Podle Paris, D. (2016) královna Victoria vydala v roce 1876 první účetní periodik s názvem Účetní, který vydával informace o finančním výkaznictví. V roce 1880 byl zřízen Institut certifikovaných účetních a znalců, neboli ICAEW⁷⁴. První světová válka přinesla účetním profesím nové znalosti, především v oblasti řízení společností a bank, zejména těch nepřátelských. V této době vznikalo i manažerské účetnictví, neboť účetní pomáhali s kontrolou nákladů ve výrobních munic.

Období mezi první a druhou světovou válkou přineslo výrazný pokles britské ekonomiky i životní úroveň obyvatel. V roce 1925 došlo k návratu ke zlatému standardu a dolarové hodnotě libry. To mělo za následek znehodnocení libry, poklesu nezaměstnanosti a stávkám. Tento zlatý standard byl v roce 1930 zrušen. Těsně před 2. světovou válkou došlo ke sloučení Asociace certifikovaných účetních ve Skotsku a Londýně.⁷⁵

Podle prof. Parkera (1995) byl významným britským autorem Benjamin F. Foster, který se jako první Brit věnoval výhradně britské historii účetnictví. Je autorem knihy Původ a pokrok účetnictví z roku 1852 a jako první identifikoval Hugha Oldcastla jako autora knihy Zisková smlouva z roku 1543, která se dochovala pouze v přetisku z

⁷² Bankruptcy Court Act, 1831

⁷³ ICAEW, 2012 [24.2.2019], – The development of accountancy in the UK, dostupné online: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/library/subjects/accounting-history/the-development-of-accountancy-in-the-uk.ashx>

⁷⁴ *Institute of Chartered Accountants in England and Wales*

⁷⁵ Paris, D. (2016) - History of accounting and accountancy profession in Great Britain, *Journal of Accounting and Management*, dostupné online: <https://hrcak.srce.hr/162949>

roku 1588, za který nese zásluhy John Mellis. Obě tyto knihy byly v podstatě překlady knih Luca Pacioly, již dříve zmíněného zakladatele účetnictví.

9.1.1. ICAEW

Poptávka po účetních profesích zvýšila potřebu chránit společnost před lidmi, kteří jí chtěli poškodit. Ke zvýšení důvěryhodnosti profese bylo zapotřebí založit instituci, která měla pravomoc regulovat standardy chování v této oblasti a možnost trestat ty, kteří je porušují. V pozdním 19. století se začaly formovat regionální společnosti, které měli sídla v Londýně, Liverpoolu, Manchesteru a Sheffieldu. Později se tyto společnosti sloučily a k 11. květnu 1880 vznikla na základě královské charty národní organizace v oblasti účetnictví, a to Institut autorizovaných účetních znalců v Anglii a Walesu, zkráceně ICAEW. Organizace má v současnosti více než 180 000 členů, tedy autorizovaných účetních a studentů. Členové jsou vázáni etickými normami, které upravují jejich chování, čímž jsou považováni za světové odborníky. K regulaci účetnictví tedy nedocházelo prostřednictvím zákonů, ale norem. Odborný orgán, který dnes existuje, vyvinul standardy v oblasti účetnictví a auditu, etický, disciplinární mechanismus pro stížnosti, vzdělávací programy a členové mají různé možnosti profesního rozvoje.⁷⁶

ICAEW se skládá z Představenstva, Rady a Dozorčí rady⁷⁷. Představenstvo je odpovědné Radě za řízení zdrojů či výborů organizace, které musí být v souladu se smýšlením, cíly a rozpočty schválenými Radou. Jednou ze základních listin je Charta, jejíž cíle má povinnost Rada plnit. Dozorčí rada provádí dohled nad aktivitami v oblasti účetních standardů, např. udržování změn předpisů. Rada nedohlíží na disciplínu členů, od kterých se očekává, že budou jednat nezávisle a efektivně.⁷⁸

Tato organizace se regulací zabývá již téměř 140 let. V posledních desetiletích se tato úloha zvýšila o zákonnou regulaci v oblasti auditu, praní špinavých peněz či insolvence. V roce 1944 ICAEW vydala své první Doporučení týkající se účetních zásad⁷⁹, především daňových rezerv či pojistných událostí. Do konce sedmdesátých let organizace vydala 29 doporučení, která ovšem nebyla povinná a auditoři je používali

⁷⁶ ICAEW(2019) [5.3.2019], dostupné online: <https://www.icaew.com/about-icaew/who-we-are>

⁷⁷ Board, Council, Regulation Board.

⁷⁸ ICAEW (2019) [5.3.2019], dostupné online: <https://www.icaew.com/about-icaew/who-we-are/governance>

⁷⁹ Recommendations on Accounting Principles

velmi omezeně. Následně bylo zveřejněno Prohlášení o záměru účetních standardů⁸⁰, které redukovalo různé varianty účetních pravidel. Následkem toho byla zřízen Řídící výbor pro účetní standardy⁸¹, který vydal v rozmezí let 1971 až 1990 celkem 34 prohlášení, přičemž první se týkalo účetnictví přidružených společností. Tato prohlášení byla na stejné úrovni jako doporučení vydávaná ICAEW. V roce 2004 byla zřízena organizace, která je považována za vrcholný orgán regulačního výkaznictví. Jedná se o Radu pro finanční výkaznictví⁸² zřízenou na základě zákona o finančním výkaznictví, která má za úkol řídit a přerozdělovat prostředky jednotlivým orgánům, vydává doporučení, jak by se měly standardy v oblasti účetnictví vyvíjet.⁸³

9.1.2. Zákon o obchodních společnostech⁸⁴

Zákon o obchodních společnostech z roku 2006 je považován za vrchol právní regulace účetnictví ve Velké Británii. Účetní standardy předepisují informace, které musí být obsaženy v účetních výkazech, tedy hlavně účetní závěrce a tento zákon tvoří výjimky určitým společnostem, které jsou nadřazeny.

9.1.3. UK GAAP

Obecně uznávané principy jsou ve Velké Británii účinné od 1. ledna 2015 a vydává je Rada pro finanční výkaznictví. UK GAAP obsahují pět standardů, označených jako FRS 100 až 105:⁸⁵

- FRS 100 - Aplikace režimu účetního výkaznictví,
- FRS 101 - Zredukovaný rámec pro zveřejňování,
- FRS 102 - Standard finančního výkaznictví platný ve Spojeném království a Irské republice,
- FRS 103 - Požadavky a pokyny pro pojistné smlouvy,
- FRS 104 - Mezitímní účetní výkaznictví pro subjekty vykazující podle FRS 102,
- FRS 105 - Standard finančního výkaznictví platný pro režim mikro jednotek.

⁸⁰Statement of Intent on Accounting Standards

⁸¹ Accounting Standards Steering Committee

⁸² Financial Reporting Council

⁸³ ICAEW, 2019 [7.3.2019], dostupné online: <https://www.icaew.com/about-icaew/who-we-are/governance>

⁸⁴ Companies Act 2006, dostupné online: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/contents>

⁸⁵ ICAEW - UK GAAP (2019) [11.3.2019] dostupné online: <https://www.icaew.com/technical/financial-reporting/uk-gaap>

FRS 102 je hlavním účetním standardem finančního výkaznictví ve Velké Británii a stanovuje požadavky na výkazy takových jednotek, které neuplatňují IFRS. Týká se prezentace a sestavení účetní závěrky a vymezuje její jednotlivé položky. Tento standard také klade požadavky na vykazované informace, které by měli být snadno pochopitelné, relevantní, spolehlivé, úplné, srovnatelné a zaúčtované v souladu s jejich podstatou.⁸⁶

Účetní závěrka sestavená podle FRS 102 obsahuje Výkaz o finanční pozici k rozvahovému dni, dále umožňuje sestavit Jednotný výkaz úplného výsledku nebo Samostatný výkaz zisku a ztráty a Samostatný výkaz o úplném výsledku hospodaření, přehled o změnách vlastního kapitálu, přehled o peněžních tocích a poznámky.⁸⁷

9.2. Odlišné rysy účetnictví v ČR a VB

Srovnání přístupu k účetnictví v České Republice a Velké Británii vychází především z jejich analýzy. Při srovnání vývoje účetnictví v České Republice a v jiné zemi můžeme narazit na různá úskalí, neboť je vhodné, aby analyzované země byly něčím propojeny. Může se jednat například o historické spojení, které má Česká Republika se Slovenskou Republikou. Česká Republika je s Velkou Británií spojena především členstvím v Evropské Unii, neboť všechny členské státy podléhají jejím Směrnicím, které musí implementovat do svých národních systémů a samozřejmě také narůstajícím počtem českých občanů pracujících a především podnikajících na území tohoto státu.

Velká Británie se charakterizuje angloamerickým typem právní kultury, který je založen spíše na obecném právu a soudních precedentech a obyčejích. V České Republice se realizuje kontinentální evropské právo, který považuje právní normy za hlavní zdroje.⁸⁸

9.2.1. Legislativa a implementace IFRS

V České Republice je za vrcholný nástroj regulace považován Zákon o účetnictví 563/1991 Sb., ve Velké Británii Zákon o obchodních společnostech z roku 2006.

⁸⁶ ICAEW - UK GAAP, FRS 102, bod 1.1, 2.4 až 2.12, (2019) [16. 2. 2019], dostupné online: <https://www.icaew.com/technical/financial-reporting/uk-gaap/frs-102-the-financial-reporting-standard>

⁸⁷ ICAEW - UK GAAP, FRS 102, bod 3.17, (2019) [16. 2. 2019], dostupné online: <https://www.icaew.com/technical/financial-reporting/uk-gaap/frs-102-the-financial-reporting-standard>

⁸⁸ Grinc, J (2010) - Právo pro politology

Jelikož jsou oba státy členy Evropské Unie, byli povinni zařadit nařízení Evropského parlamentu a Rady ES 1606/2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů do svých národních systémů.⁸⁹

V České Republice se toto nařízení promítlo do Zákona o účetnictví, kde je této problematice věnován:

- § 19a - Použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky - odstavec 1 zavazuje účetní jednotku, která emituje investiční cenné papíry k obchodování na evropském regulovaném trhu účtovat a sestavit účetní závěrku podle mezinárodních účetních standardů.⁹⁰
- § 23a - Použití mezinárodních účetních standardů v konsolidaci - odstavec 1 určuje povinnost konsolidujícím účetním jednotkám, které jsou emitentem investičních cenných papírů k obchodování na evropském regulovaném trhu, sestavit účetní závěrku podle mezinárodních účetních standardů.⁹¹
- § 23a - Použití mezinárodních účetních standardů v konsolidaci - odstavec 2 dovoluje i ostatním konsolidujícím účetním jednotkám použít k sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy.⁹¹

Další úprava použití mezinárodních účetních standardů je uvedena v § 19a v odstavcích 2 až 9, kde je vymezen případ účetní jednotky, která zatím nepoužívá mezinárodní standardy a začne emitovat cenné papíry na evropském regulovaném trhu nebo ukončí činnost s cennými papíry emitovanými na evropském regulovaném trhu, kdy se taková jednotka může rozhodnout, kdy začne nebo skončí s vykazováním dle IFRS na počátku období, kdy začalo či skončilo takové obchodování nebo od počátku následujícího období⁹²

Z předchozího textu tedy vyplývá, že účetní jednotka se sídlem v České republice má povinnost sestavit účetní závěrku v souladu s mezinárodními účetními standardy v případě, pokud emituje investiční cenné papíry na evropském regulovaném trhu nebo je konsolidující či dceřinou společností a emituje cenné papíry na evropském regulovaném trhu.

⁸⁹Evropská Unie, Nařízení Evropského parlamentu a Rady ES 1606/2002, dostupné online: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2002R1606:20080410:CS:PDF>

⁹⁰ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 19a

⁹¹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 23a

⁹² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 19

V Britské legislativě je zařazeno použití IFRS v Zákoně o obchodních společnostech z roku 2006 následovně:

- §395 Individuální účty: platný účetní rámec - podle odstavce 1b, může společnost vykázat individuální účetní závěrku v souladu s mezinárodními účetními standardy.⁹³
- § 403 Skupinové účty: platný účetní rámec - odstavec 1, podle 4. Směrnice Evropské Unie mají povinnost jednotky, jejichž investiční cenné papíry jsou obchodované na evropském regulovaném trhu, být v souladu s IFRS.⁹⁴
- § 403 Skupinové účty: platný účetní rámec - odstavec 2, povoluje i jiným společnostem, které nemají obchodované cenné papíry na regulovaném trhu a sestavují konsolidovanou závěrku, použití IFRS.
- § 395 odstavec 2 a § 403 odstavec 3 stanovují povinnost účetní závěrky jen podle Zákona o obchodních korporacích společností a mateřským společností, které jsou charitativními.⁹⁵

9.2.2. Kategorie účetních jednotek

Podobně jako v české právní regulaci britský Zákon o obchodních společnostech, §3, §4, §5 vymezuje typy společností, definované jako společnosti s nebo bez ručením omezeným; společnost soukromou a veřejnou, tedy Soukromou společnost limitovanou akciemi⁹⁶; Soukromou společnost limitovanou zárukou⁹⁷, která se většinou zakládá jako nezisková; Veřejnou společnost limitovanou podíly⁹⁸, Partnerství s ručením omezeným⁹⁹ a Soukromou společnost bez omezeného ručení¹⁰⁰. Zákon definuje také kategorie společností podle velikosti obdobně jako český zákon, jen s rozdílnými hodnotami, což je naprosto logické. Rozlišení mikro a malých účetních jednotek podle Zákona o obchodních korporacích a Zákona o účetnictví je uvedeno v tabulce 5.

⁹³ Companies Act, § 395

⁹⁴ Companies Act, § 403

⁹⁵ Companies act, § 395, § 403

⁹⁶ Private limited company - limited by shares (Ltd.)

⁹⁷ Private limited company - limited by guarantee (Lbg.)

⁹⁸ Public limited company (Plc.)

⁹⁹ Limited liability partnership (Llp.)

¹⁰⁰ Private unlimited company

Tab. 5: Kategorie Mikro a Malých účetních jednotek

	Companies Act¹⁰¹		Zákon o
	GBP	přepočteno ¹⁰³	účetnictví¹⁰²
Mikro účetní jednotka			
Aktiva celkem	316 000 GBP	9,48 mil. Kč	9 mil. Kč
Roční úhrn čistého obratu	632 000 GBP	18,96 mil. Kč	18 mil. Kč
Průměrný počet zaměstnanců	10		10
Malá účetní jednotka			
Aktiva celkem	5,1 mil. GBP	153 mil. Kč	100 mil. Kč
Roční úhrn čistého obratu	10,2 mil. GBP	306 mil. Kč	200 mil. Kč
Průměrný počet zaměstnanců	50		50

9.2.3. Účetní období

Zákon o účetnictví 563/1991 Sb., § 3, odst. 2v České Republice stanovuje účetní období jako nepřetržitě jdoucích po sobě dvanáct měsíců. Účetní období může tedy korespondovat s kalendářním nebo hospodářským rokem, který začíná prvního dne v měsíci, kromě ledna.

Zákon o obchodních společnostech (2006), § 390 ve Velké Británii dělí účetní období na dvě části - tedy první účetní období, které je zahájeno dnem zápisu do Obchodního Rejstříku a je ukončeno sestavením účetní závěrky, a poté začíná následující účetní období. Účetní období je zde také definováno jako dvanáct nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců.

9.2.4. Účetní výkazy

V České Republice musí společnost povinně sestavit účetní závěrku, která se podle § 18 Zákona o účetnictví skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy. Obchodní společnosti mají za povinnost sestavit i výkaz o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích, které nemusí sestavovat malá a mikro účetní jednotka.

¹⁰¹ Companies act, § 383 a § 384a

¹⁰² Zákon č. 563/199 Sb., o účetnictví, § 1b

¹⁰³ přepočteno na České Koruny, kurz 1 GBP = 30 Kč

Dle Zákona o obchodních korporacích, §394 a § 393 má každá společnost povinnost jednou ročně sestavit účetní závěrku, vést účetní záznamy v takovém rozsahu, aby bylo možné kdykoliv nahlédnout, vysvětlit tyto operace a zveřejnit finanční situaci podniku a zajistit, aby veškeré účty byly v souladu se zákonem.

Účetní závěrka sestavená ve Velké Británii má podle § 396 odst. 1 a 2 Zákona o obchodních korporacích tři části - rozvahu, která podává věrný a poctivý obraz o stavu společnosti ke konci účetního období, výkaz zisku a ztráty, který věrně a poctivě zobrazuje zisk nebo ztrátu za účetní období a poznámky.

Zakomponování mezinárodních účetních standardů do sestavení účetních závěrek v obou státech je vymezeno v podkapitole 9.2.1. Legislativa a implementace IFRS.

U malých společností (s výjimkou veřejných obchodních společností, pojišťoven a bank) a spících¹⁰⁴ společností je vytvořená v Zákoně o obchodních korporacích výjimka a tyto společnosti nemusí mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Podle § 420 je ředitel společnosti povinen sestavit výroční zprávu za každý účetní rok.

V České Republice má povinnost podle § 20 Zákona 563/1991 Sb. o účetnictví ověřit účetní závěrku malá společnost, která splní minimálně dvě kritéria stanovená zákonem, nebo jedno, pokud se jedná o akciovou společnost nebo svěřenecký fond.

Kritéria jsou následující:

- aktiva nepřesáhnou 40 mil. Kč,
- roční obrat nepřesáhne 80 mil. Kč
- průměrný roční přepočtený stav zaměstnanců je menší než 50.

V Zákoně o obchodních korporacích je kladen velký důraz na poctivost vykazovaných informací, přičemž definuje i následky při jejímž nedodržení. Pokud je účetní závěrka sestavena podle Mezinárodních účetních standardů, musí to být stejně jako v ČR, uvedeno v příloze. Účetní závěrka musí být schválena představenstvem a rozvaha musí obsahovat podpis ředitele společnosti.¹⁰⁵

V České republice se rozvaha vyznačuje seřazením aktiv od dlouhodobých - hmotný, nehmotný a finanční majetek, po oběžná aktiva - zásoby, pohledávky,

¹⁰⁴ Spící společnost je společnost, která je zaregistrovaná, ale nevykazuje žádnou podnikatelskou činnost. Spící může být společnost jak od jejího počátku, tak se jí může stát i kdykoliv v průběhu. Aby byla společnost považovaná za spící, musí splňovat některé podmínky, jako například podání ročních výkazů či informování místního finančního úřadu pro potřeby daně z příjmů právnických osob.

¹⁰⁵ Companies act, § 414, odst. 1 a 2

krátkodobý finanční majetek. Ve Velké Británii jsou aktiva seřazena naopak - prvně se vykážou nejlikvidnější aktiva a poté ty nejméně likvidní.¹⁰⁶

České účetní principy se lehce odkloňují od britských i v určitých rozvahových položkách. Podle Jurčíkové (2012) je rozvahová položka peníze ve Velké Británii tvořena penězi v pokladně, penězi v bankách a krátkodobými investicemi, za které jsou považovány šeky či cenné papíry. V Českém prostředí rozvaha neobsahuje přímo položku peníze, ale peněžní prostředky v hotovosti a na účtech a samostatnou rozvahovou položku krátkodobý finanční majetek.¹⁰⁷

¹⁰⁶McIsaac, I. (2004) - Financial Statements Understanding, Annual Reports and Company Accounts A Guide to Financial Statements, dostupné online: <http://www.mcisaac.co.uk/downloads/Web-Financial-Statements.pdf>

¹⁰⁷Rubáková, V. (2015) - Účetnictví pro úplné začátečníky

10. Závěr

Veškerá regulace a harmonizace evropského i světového účetnictví má vždy jeden hlavní cíl, a to zharmonizovat účetní pravidla a principy do takové podoby, která zajistí celé škále uživatelů účetnictví celosvětově porovnávat, a tím i usnadnit práci s účetními výkazy. Tato skutečnost vyplynula ze stále narůstajícího propojení národních systémů skrz různé ekonomické i politické skutečnosti, kdy účetnictví na úrovni jednoho státu není dostačující a je vyžadována úroveň vyšší, a to celosvětově srovnatelná.

Cílem této práce bylo zhodnotit současný stav účetní regulace, která se v České Republice odehrává především prostřednictvím zákonů, vyhlášek, českých účetních standardů. Česká účetní legislativa je také podrobena evropské regulaci, neboť fakt, že Česká republika je součástí Evropské Unie, nařizuje implementovat Evropské směrnice do národního účetnictví, a to především v oblasti účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek, které jsou zařazeny do Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví.

Nejdůležitější částí účetnictví, která nejvíce potřebuje regulaci, jsou účetní výkazy. Tyto výkazy byly v minulosti podrobovány regulaci povětšinou na dobrovolné bázi, což v současné době již není možné.

Historický vývoj české účetní legislativy byl velmi rozmanitý, stejně tak jako vývoj britské účetní legislativy. Legislativa v České republice byla velmi ovlivněna během minulého století, kdy se po 2. světové válce upravovala legislativa a poté zaměřovala spíše na centrálně plánovanou ekonomiku. Historický vývoj ve Velké Británii se probudil po průmyslové revoluci, neboť v té době se zvyšovala potřeba regulace jednotlivých společností.

Srovnávat tyto dvě země jako je Česká republika a Velká Británie je velmi obtížné, neboť jednotlivé účetní systémy se vyvinuly z různých podmínek, které byly v té zemi k dispozici. Události, které ovlivnily vývoj účetnictví byly různé - ekonomické, válečné či kulturní a proto není možné říci ani srovnávat, který národní systém je lepší, protože každý se vyvíjel jiným způsobem a každý je něčím specifický.

Seznam použité literatury:

1. Kovanicová, D. (1997) - Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje.
2. Strouhal, Židlická, Cardová (2017) - Účetnictví - velká kniha příkladů.
3. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví
4. Vyhláška č. 500/2002 Sb.
5. Vyhláška č. 410/2009 Sb.
6. Vyhláška č. 383/2009 Sb.
7. Dvořáková, D. (2011) - Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS
8. Ing. Čížek, L. (2018) – Nový koncepční rámec IFRS, Bulletin Účetnictví, vydání říjen 2018
9. Knápková A., Pavelková D., Remeš D., Šteker K. (2017) - Finanční analýza: Komplexní průvodce s příklady - 3. vydání
10. Kovanicová, D.(2009) - Abeceda účetních znalostí pro každého
11. Čížinská, R. (2018) - Základy finančního řízení podniku
12. Jílek, J. (2018) - Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP
13. Rubáková, V. (2015) - Účetnictví pro úplné začátečníky
14. Hradecký, Lanča a Šiška (2008) - Manažerské účetnictví.
15. Grinc, J. (2010) - Právo pro politology

Seznam elektronické literatury:

1. Ministerstvo financí, 2018, [29.11.2018], dostupné online: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>
2. Ministerstvo financí, 2018, [29.11.2018], ČÚS pro podnikatele, č. 001 účty a zásady účtování na účtech, dostupné online: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>
3. Ministerstvo financí, 2018, [29.11.2018], ČÚS pro podnikatele, č. 002 otevírání a uzavírání účetních knih, dostupné online: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>
4. IFAC, History, [2.12.2018], dostupné online: <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>
5. Rucki, A. (2017) – Principy a hlavní postupy účtování podle US GAAP, (Diplomová práce), Masarykova Univerzita, dostupné online: <https://is.muni.cz/th/uzq5w/>
6. Evropská unie - Historie Evropské Unie, [15.12.2018], dostupné online: https://europa.eu/european-union/about-eu/history_cs
7. Euroskop - věcně o Evropě, dostupné online: <https://www.euroskop.cz/566/sekce/ceska-republika/>
8. Evropská unie - Nařízení, směrnice a další právní akty, [17.12.2018], dostupné online: https://europa.eu/european-union/eu-law/legal-acts_cs
9. Směrnice Rady 91/674/EHS, dostupné online: <https://esipa.cz/sbirka/sbsrv.dll/sb?DR=SB&CP=31991L0674>
10. Směrnice Rady 86/635/EHS, dostupné online: <https://esipa.cz/sbirka/sbsrv.dll/sb?DR=SB&CP=31986L0635>
11. Směrnice 78/660/EHS - dostupná online: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1978L0660:20070101:CS:PDF>
12. Směrnice 83/349/EHS, dostupná online: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1983L0349:20130701:CS:PDF>
13. Směrnice 2006/43/ES, dostupné online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&from=PL>
14. Směrnice 2013/34/EU, dostupné online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0034>
15. Hrdý M., Plachá D. - Účetní systémy v českých zemích od 18. století do současnosti, Český účetní a finanční časopis - vydání 4/2008, dostupné online: <https://www.vse.cz/cfuc/292>

16. Slavičková, P. (2017) - Učební text, Kapitoly z dějin účetnictví v českých zemích, dostupné online: http://old.ff.upol.cz/fileadmin/user_upload/FF-katedry/kae/img/P.Slavickova_Kapitoly_z_dejin_ucetnictvi._Ucebni_text_01.pdf
17. Redakce ProByznys.info (2014), [10.2.2019] - Chytré účetnictví je online, vznáší se v cloudu, dostupné online: <https://byznys.ihned.cz/inspirace-technologie/c1-63119760-chytre-ucetnictvi-je-on-line-vznasi-se-v-cloudu>
18. Jelen, D. (2011) [10.2.2019]- Nové trendy v outsourcingu účetnictví, Firemní finance, dostupné online: <https://firmy.finance.cz/zpravy/finance/312152-nove-trendy-v-outsourcingu-ucetnictvi/>
19. ICAEW (2012) [24.2.2019] – The development of accountancy in the UK, dostupné online: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/library/subjects/accounting-history/the-development-of-accountancy-in-the-uk.ashx>
20. Paris, D. (2016) - History of accounting and accountancy profession in Great Britain, Journal of Accounting and Management, dostupné online: <https://hrcak.srce.hr/162949>
21. ICAEW(2019) [5.3.2019], dostupné online: <https://www.icaew.com/about-icaew/who-we-are>
22. ICAEW (2019) [5.3.2019], dostupné online: <https://www.icaew.com/about-icaew/who-we-are/governance>
23. Companies Act 2006, dostupné online: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/contents>
24. ICAEW - UK GAAP (2019) [11.3.2019], dostupné online: <https://www.icaew.com/technical/financial-reporting/uk-gaap>
25. ICAEW - UK GAAP, FRS 102, (2019) [16. 2. 2019], dostupné online: <https://www.icaew.com/technical/financial-reporting/uk-gaap/frs-102-the-financial-reporting-standard>
26. Evropská Unie , Nařízení Evropského parlamentu a Rady ES 1606/2002 , dostupné online: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2002R1606:20080410:CS:PDF>
27. Prof. Parker, R. H. (1995) - Accounting Historians' Guide to London, dostupné online: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/library/subjects/accounting-history/accounting-historians-guide-and-map.ashx?la=en>
28. Jurčíková, S. (2012) - Komparace daně z příjmů v České republice a ve Velké Británii, diplomová práce, Masarykova univerzita, dostupné online: https://is.muni.cz/th/b22ck/diplomova_prace_jurcikova.pdf
29. McIsaac, I. (2004) - Financial Statements Understanding, Annual Reports and Company Accounts A Guide to Financial Statements, dostupné online: <http://www.mcisaac.co.uk/downloads/Web-Financial-Statements.pdf>
30. Národní účetní rada (1999) - Stanovy NÚR, dostupné online: <https://nur.cz/onas/stanovy-nur/>

31. Národní účetní rada - Tvorba interpretací NÚR, dostupné online: <https://nur.cz/interpretace/tvorba-interpretaci/>
32. Institut certifikace účetních - O nás, dostupné online: <http://www.icu-praha.cz/certifikace/o-nas>

Seznam tabulek:

1. Deduktivní přístup klasifikace účetních systémů
2. Induktivní přístup klasifikace účetních systémů
3. Typy Českých účetních standardů
4. Účelová metoda sestavení výsledku hospodaření ve výkazu zisku a ztráty
5. Kategorie mikro a malých účetních jednotek