

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI

FILOZOFICKÁ FAKULTA



Regulace účetnictví ve Velké Británii a její komparace se stavem v České republice

Bakalářská práce

Olomouc 2011

Ondřej Engl

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI

FILOZOFICKÁ FAKULTA



Regulace účetnictví ve Velké Británii a její komparace se stavem v České republice

Bakalářská práce

Autor: Ondřej Engl

Vedoucí práce: Ing. Zdeněk Puchinger

Olomouc 2011

(zde je prostor pro podepsaný podklad pro zadání práce)

Čestné prohlášení

Místopřísežně prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma: „Regulace účetnictví ve Velké Británii a její komparace se stavem v České republice“ vypracoval samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce a uvedl jsem všechny použité podklady a literaturu.

V Olomouci dne.

Podpis.....

Poděkování

Tímto bych chtěl poděkovat panu ing. Zdeňkovi Puchingerovi za jeho cenné rady, připomínky a vstřícný přístup, dále všem autorům publikací, ze kterých jsem čerpal.

OBSAH

ÚVOD	8
1. REGULACE ÚČETNICTVÍ	10
1.1 VYMEZENÍ POJMU REGULACE ÚČETNICTVÍ.....	10
1.2 DRUHY REGULACE ÚČETNICTVÍ	10
1.2.1 DEDUKTIVNÍ POSTUP	11
1.2.2 INDUKTIVNÍ POSTUP	11
1.2.3 KULTURNĚ SOCIÁLNÍ PŘÍSTUP.....	13
1.3 NÁRODNÍ REGULACE ÚČETNICTVÍ	14
1.3.1 REGULACE ÚČETNICTVÍ PRÁVNÍ NORMOU	15
1.3.1.1 REGULACE PO LINII ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ	15
1.3.1.2 REGULACE PO LINII BĚŽNÉHO ÚČETNICTVÍ	16
1.3.2 REGULACE ÚČETNICTVÍ STANDARDY	17
1.3.3 REGULACE KOMBINOVANÁ PRÁVNÍ NORMOU A ÚČETNÍMI STANDARDY	17
1.4 MEZINÁRODNÍ REGULACE ÚČETNICTVÍ	18
1.4.1 OBECNĚ UZNÁVANÉ ÚČETNÍ ZÁSADY	18
1.4.2 IAS/IFRS	20
1.4.3 GAAP	21
1.5 HARMONIZACE V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE	23
1.5.1 SMĚRNICE.....	24
1.5.1.1 ČTVRTÁ SMĚRNICE.....	24
1.5.1.2 SEDMÁ SMĚRNICE	25
1.5.1.3 OSMÁ SMĚRNICE	26
1.5.1.4 OSTATNÍ NORMY A PŘEDPISY	26
1.5.2 OTEVŘENÉ PROBLÉMY HARMONIZACE A JEJICH ŘEŠENÍ	27
2. HISTORIE REGULACE UK A FAKTORY, KTERÉ JI OVLIVŇUJÍ	30
2.1 FAKTORY OVLIVŇUJÍCÍ REGULACI ÚČETNICTVÍ V UK.....	30
2.1.1 VLIV OBCHODNÍHO PRÁVA	31
2.1.2 VLIV FINANCOVÁNÍ	32
2.1.3 VLIV ÚČETNÍ PROFESE	33
2.1.4 VLIV DANÍ	33
2.2 HISTORICKÉ ETAPY REGULACE ÚČETNICTVÍ V UK.....	34
2.2.1 DEVATENÁCTÉ STOLETÍ	34
2.2.2 PRVNÍ POLOVINA DVACÁTÉHO STOLETÍ	35
2.2.3 DRUHÁ POLOVINA DVACÁTÉHO STOLETÍ	36

3. HISTORIE REGUALCE ČR A FAKTORY, KTERÉ JI OVLIVŇUJÍ	38
3.1 FAKTORY OVLIVŇUJÍCÍ REGULACI ÚČETNICTVÍ V ČR	38
3.1.1 VLIV STÁTU	38
3.1.2 VLIV PRÁVA	39
3.1.3 VLIV DANÍ	39
3.2 HISTORICKÉ ETAPY REGULACE ÚČETNICTVÍ V ČR	40
3.2.1 PRVNÍ ETAPA: 1945 - 1989	41
3.2.2 DRUHÁ ETAPA: 1989 - 2004	42
3.2.3 TŘETÍ ETAPA: 2004 - SOUČASNOST	43
4. HLAVNÍ KOMPARACE REGULACE ÚČETNICTVÍ UK A ČR.....	46
4.1 SYSTÉM REGULACE ÚČETNICTVÍ VELKÉ BRITÁNIE.....	46
4.1.1 NÁRODNÍ REGULÁTOR VELKÉ BRITÁNIE	46
4.1.2 SYSTÉM REGUALCE.....	47
4.1.2.1 KOMISE PRO ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ (FRC)	48
4.1.2.2 RADA PRO ÚČETNÍ STANDARDY (ASB).....	49
4.1.2.3 VÝBOR PRO DOHLED NAD ÚČETNÍM VÝKAZNICTVÍM (FRRP)	49
4.1.2.4 VÝBOR PRO ŘEŠENÍ NALÉHAVÝCH OTÁZEK (UITF).....	49
4.1.2.5 VÝBOR PRO VEŘEJNÝ SEKTOR (PSLC).....	50
4.1.3 UK GAAP A STANDARDY	50
4.1.3.1 VÝVOJ A ÚLOHA ÚČETNÍCH STANDARDŮ	51
4.1.3.2 POSTUP VYDÁVÁNÍ STANDARDŮ.....	51
4.2 SYSTÉM REGULACE ÚČETNICTVÍ ČESKÉ REPUBLIKY	52
4.2.1 SYSTÉM REGULACE.....	53
4.2.1.1 ZÁKON Č. 563/1991 SB. O ÚČETNICTVÍ.....	54
4.2.1.2 VYHLÁŠKY MINISTERSTVA FINANČÍ ČR	55
4.2.1.3 ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY	56
4.2.1.4 VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE	57
4.2.2 NÁRODNÍ REGULÁTOR ČESKÉ REPUBLIKY	57
4.3 KOMPARACE A JEJÍ VÝSLEDKY.....	58
ZÁVĚR	61
SUMMARY	64
SEZNAM ZDROJŮ	66
SEZNAM ZKRATEK	69
SEZNAM PŘÍLOH.....	71

ÚVOD

Účetnictví je bezesporu velice důležitá ekonomická disciplína, ať už si to lidé uvědomují, či ne. Jeho funkci lze vyjádřit definicí profesorky Kovanicové (2003): „*Základní funkcí účetnictví je poskytovat všem svým uživatelům spolehlivé informace o tom, jak je daný podnik ekonomicky zdatný.*“¹ Cílem účetnictví je tedy poskytnout přesné a úplné informace o finanční a ekonomické situaci podniku a zachytit jeho veškeré hospodářské transakce ve sledovaném účetním období. Výkazy spojené s účetnictvím, mezi něž patří například rozvaha, výkaz zisku a ztrát, výkaz cashflow nebo účetní závěrka, jsou hlavními zdroji účetních informací. Tyto informace slouží tzv. uživatelům účetnictví, kteří na jejich základě dělají různá rozhodnutí a vykonávají následné činnosti důležité pro pozitivní vývoj podniku. Do širokého spektra uživatelů účetnictví lze zahrnout samotný management firmy, akcionáře, vlastníky, věřitele, konkurenční podniky, ale i obchodní partnery, dále banky, burzy, stát, ale i širokou veřejnost, která se o účetní výkazy podniku zajímá z různých důvodů. Je nezbytné a žádoucí, aby veškeré informace podávané účetními výkazy byly přesné, srozumitelné a použitelné pro jejich různé potřeby.

Již od poloviny dvacátého století probíhají ve světě různé integrační a globalizační procesy. Vazby mezi státy se neustále posilují a hranice se naopak odstraňují, aby státy mohly navzájem využívat svých trhů zboží, služeb, ale i kapitálu a lidských zdrojů. Rozdíly zemí jsou však obrovské, důležitou roli hrají tradice, zvyklosti, národní legislativy a ekonomické, politické a sociální podmínky. I v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví existují určité odlišnosti, které ztěžují mezinárodní porovnatelnost. Je zřejmé, že účetnictví je nutné nějakým způsobem regulovat (řídít) nejen na národní, ale i nadnárodní úrovni. Pod pojmem regulace účetnictví si tedy můžeme představit určitý systém, který má za úkol stanovit pravidla pro finanční účetnictví a výkaznictví. Každý stát má své vlastní způsoby regulace a je čistě na něm, jak regulaci provádí. Většinou se ale snaží také o maximální jednotnost a porovnatelnost účetních výkazů s ostatními státy. Na regulaci navazuje proces

¹ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Polyglon, 1998. s. 3

harmonizační, což je proces celkového sblížení pravidel účetnictví a účetního výkaznictví s cílem zajistit srovnatelnost informací zjišťovaných a vykazovaných v účetnictví.

Cílem mé práce je zpracovat téma regulace účetnictví ve Velké Británii a její komparaci se stavem v České republice. Pro splnění tohoto cíle jsem si stanovil tyto oblasti, které budu rozebírat: regulace účetnictví (historie, členění, formy, význam), harmonizace účetnictví v EU (průběh, význam, směrnice), regulaci účetnictví v ČR a UK (historie, faktory, systém, legislativa) a jejich následnou vzájemnou komparaci. Pokuším se zjistit, jaké jsou mezi nimi odlišnosti z hlediska historického, legislativního, klasifikačního, a v čem jsou odlišné jejich vlastní regulační systémy. Předpokladem pro komparaci bude podrobné rozebrání obou systémů. Dále bych se chtěl zaměřit na vyhledání podobností mezi regulacemi ČR a UK.

V první kapitole bude vymezen pojem regulace účetnictví, jeho druhy, podstata a význam z hlediska národního a mezinárodního. Dále pak určím, jakými způsoby lze klasifikovat jednotlivé systémy regulace podle různých hledisek. V další části první kapitoly se budu věnovat procesu harmonizace účetnictví v Evropské unii, jeho významu, problémům a výhledům do budoucna.

Druhá a třetí kapitola bude pojednávat o stručné historii regulace v ČR a UK a o faktorech, které na ni mají největší vliv. Historie regulace bude rozčleněna na nejdůležitější etapy, které byly pro její vývoj podstatné. Ve čtvrté kapitole se dostanu k rozboru regulačních systémů obou zemí, jednak z hlediska národního regulátora a také z hlediska nástrojů pro samotnou regulaci. Na úplném konci této kapitoly bude provedena finální komparace systémů.

Jako metoda zpracování mé práce bude použita metoda dedukce, určím nejprve obecné předpoklady, na jejichž základě vyvodím závěr. Postupovat budu tedy od obecného ke konkrétnímu. V závěru práce budou všechny poznatky této problematiky shrnuty.

1. REGULACE ÚČETNICTVÍ

V první kapitole mé práce se budu věnovat regulaci účetnictví z několika hledisek. Zpočátku kapitoly budou rozebrány detailně druhy regulace, dále národní a mezinárodní formy regulačních procesů; v závěru kapitoly bude kladen velký důraz na objasnění harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie. Rozebrání celé této problematiky slouží jako teoretický podklad ke splnění cílů mé práce.

1.1 VYMEZENÍ POJMU REGULACE ÚČETNICTVÍ

Slovo "regulovat" znamená řídit, upravovat nebo vydávat pravidla, na základě kterých se regulovaný subjekt musí chovat. Regulace finančního účetnictví v tom případě znamená, že stát své účetnictví různými způsoby a opatřeními reguluje, předepisuje, vyžaduje a upravuje. Regulaci účetnictví můžeme shrnout jako souhrn zavazujících předpisů, metod a směrnic, kterými se následně řídí finanční účetnictví a výkaznictví.

1.2 DRUHY REGULACE ÚČETNICTVÍ

Regulace účetnictví může být ve světě klasifikována z různých hledisek. Kovanicová vymezuje tři základní způsoby: deduktivní (postup od všeobecného ke specifickému), induktivní (postup od specifického ke všeobecnému) a kulturně sociální přístup.² Tyto způsoby nyní rozeberu.

² KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IAS/IFRS*. Praha: Bova Polygon, 2005, s. 6

1.2.1 DEDUKTIVNÍ POSTUP

Deduktivní postup členění účetních systémů ve světě tvoří dva koncepty - makroekonomický a mikroekonomický koncept. Dále jsou pak účetní systémy kategorizovány do skupin a podskupin. V příloze č.1 uvádím názornou klasifikaci účetních systémů deduktivním postupem.

1) **Makroekonomický koncept** vychází při tvorbě účetního systému dané země převážně z národohospodářské politiky státu. Vychází z předpokladu, že podnikové cíle se musí přizpůsobit národní ekonomické politice, a že činnost podniku je limitována okolním prostředím.³ Účetnictví se tedy podřizuje obecnému zájmu a podle Nobese (1998) může být ovlivněno daňovou soustavou (Belgie, Itálie, Španělsko), legislativou (Japonsko, Německo) a nebo vládou (Švédsko).⁴

2) **Mikroekonomický koncept** naopak účetnictví chápe přednostně jako součást podnikohospodářské sféry, a proto je koncipován a orientován tak, aby přispíval k dosahování ekonomické stability podniku. Účetní systém je podřízen soukromým účelům, které jsou považovány za hnací sílu ekonomiky. Nobes (1998) rozlišuje dva účetní systémy, jeden je založený na ekonomické praxi (tento se dále dělí na země spadající pod vliv Velké Británie, kam patří např.: Irsko, Austrálie, Nový Zéland a na země spadající pod vliv USA, např.: Kanada) a druhý je založený na ekonomické teorii (Holandsko).

1.2.2 INDUKTIVNÍ POSTUP

Podle výsledků průzkumu ekonomů Meullera, Gernona a Meeka (2001) se v posledním desetiletí charakterizují čtyři modely induktivního postupu regulace účetnictví, a to anglosaský model, kontinentální model, jihoamerický model a smíšený model. Tyto čtyři způsoby regulace finančního účetnictví zobecňováním specifických dat budou rozebrány v následujících odstavcích. Regulaci účetnictví induktivním postup

³ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IAS/IFRS*. s. 7

⁴ Tamtéž

lze také provést podle geograficky ucelených oblastí se společnými historickými rysy. Aplikace tohoto modelu v jednotlivých oblastech je znázorněna v příloze č.2.

1) **Anglosaský model**, jehož hlavními reprezentanty jsou Velká Británie, USA a Nizozemsko, se vyznačuje velkým množstvím rozvinutých nadnárodních společností a rozvinutým peněžním a kapitálovým trhem, na nějž se podniky mohou při nedostatku kapitálu obrátit. Cílem konceptu finančního účetnictví v těchto zemích je uspokojit potřeby externích uživatelů účetních výkazů, pro které je nezbytné, aby si utvořili korektní a naprosto přesný názor na chod společnosti; v případě investorů toto platí dvojnásob. Regulace účetnictví je v těchto zemích svěřena profesionálním institucím a probíhá na základě zvykového práva, což především umožňuje pohotově reagovat na potřeby uživatelů i trhu a provádět změny velmi pružně. Další výhodou tohoto modelu je, že účetnictví není deformováno daňovými hledisky, díky čemuž nabízí přesný obraz o stavu podniku. Do Anglosaského modelu spadá zhruba 40 zemí světa.⁵

2) **Kontinentální model** je reprezentován většinou zemí kontinentální Evropy, kromě postkomunistických zemí (v současné době ale do tohoto systému patří i mnoho postkomunistických zemí, jako např. ČR nebo Rumunsko, které od 1. ledna 2012 začne využívat IFRS),⁶ dále Japonskem a francouzsky hovořícími africkými státy. Regulace finančního účetnictví je prováděna právními normami, což neumožňuje rychlé a pružné reakce na změny. Další nevýhodou je fakt, že účetnictví je do značné míry podřízeno daňovým zákonům a obchodnímu právu, čímž může podat zkreslené údaje o finanční situaci podniků, které jsou v zemích s tímto modelem tradičně silně závislé na finančních institucích (banky).⁷

3) **Jihoamerický model** zahrnuje většinu zemí jižní Ameriky. Zde je výrazná vysoká míra inflace a z tohoto důvodu se užívá tzv. inflační účetnictví, kde se inflace zohlední buď již při běžných účetních zápisech nebo dodatečně přepočtem účetních výkazů, aby právě inflace nezkreslila účetní výkazy. Účetnictví slouží především

⁵ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IAS/IFRS*. s. 7

⁶ 20 April 2011: *IFRS implemented with all Romanian banks as of next year*. [online]. IAS Plus . 2011. [cit. 2011-04-22]. Dostupné z WWW: <<http://www.iasplus.com/index.htm>>.

⁷ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IAS/IFRS*. s. 7

k uspokojení vlády a daňových orgánů, proto se výkazy finančního účetnictví často používají jako daňové výkazy.⁸

4) **Smišený model** je charakteristický pro ostatní země, zejména pro ty, ve kterých je účetnictví na postupném přechodu z centrálně plánované ekonomiky na tržně orientované hospodářství. Tento model je kombinací výše zmíněných modelů a zahrnuje většinu zemí bývalého Sovětského svazu a země střední a východní Evropy. Tradiční prvky uniformity a podřízenosti daním jsou typické pro smíšený model induktivního postupu regulace finančního účetnictví.⁹

1.2.3 KULTURNĚ SOCIÁLNÍ PŘÍSTUP

Základem pro kulturně sociální přístup ke klasifikaci regulace finančního účetnictví je nutné chápat účetnictví jako integrální soustavu tradičních a kulturních hodnot uznávaných ve společnosti. Kovanicová (2005) uvádí analýzu emeritního profesora Maastrichtské University Geerta Hostfeda z roku 1980, na základě které lze vymezit deset skupin podle následujících čtyř kritérií:

- **Profesionální závislost** - toto kritérium určuje, zda je účetní pracovník nějakým způsobem svazován národními účetními předpisy, které mu určují jasná pravidla, podle kterých se má řídit, nebo zda se řídí pouze obecnými zásadami, které mu poskytují určitou volnost.
- **Flexibilita** - kritérium flexibility hodnotí míru přizpůsobitelnosti účetního systému potřebám firem a nebo naopak jejich přílišnou uniformitu.
- **Konzervatismus** - stupeň konzervatismu určuje schopnost účetního systému rychle a pružně reagovat na nové potřeby ekonomické praxe, a jak pohotově v něm lze uskutečnit změny v zavedených účetních postupech a konvencích.

⁸ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IAS/IFRS*. s. 8

⁹ Tamtéž

- **Informační otevřenost** - toto kritérium posuzuje čitelnost a srozumitelnost uveřejňovaných účetních výkazů. Jeho opakem je informační uzavřenost.

Na základě těchto kritérií byla vymezena klasifikace zemí tímto způsobem: Anglosaská skupina (např. Velká Británie, USA, Kanada, Austrálie), Germánská skupina (např. Německo, Rakousko, Izrael), Nordická skupina (např. Dánsko, Finsko, Švédsko), Vyvinutá latinská skupina (např. Francie, Belgie, Itálie), Rozvojová latinská skupina (např. Mexiko, Portugalsko, Kostarika, Guatemala, Venezuela, Panama), Blízkovýchodní skupina (Arabské státy, Turecko, Řecko, státy bývalé Jugoslávie), Vyvinutá asijská skupina (Japonsko), Rozvojová asijská skupina (např. Indonésie, Pákistán, Indie, Thajsko), Koloniální asijská skupina (Hongkong, Singapur) a Africká skupina (východní a západní Afrika).¹⁰ Je zřejmé, že všechna tato hlediska jsou velice úzce svázána s kulturními a sociologickými faktory jednotlivých zemí, mezi které se řadí například vztah státní moci k podnikům či míra kolektivismu a individualismu.¹¹ Dynamicky rozvíjející se ekonomická situace světa je nezastavitelná, a za třicet let, které uplynuly od doby vydání této klasifikace, by některé země mohly být zařazeny do jiných skupin, a to zejména pokud se jedná o země méně či více vyvinuté.

1.3 NÁRODNÍ REGULACE ÚČETNICTVÍ

Finanční účetnictví je regulováno různými institucemi, v různých zemích různými způsoby, regulaci je ale možné rozčlenit na dvě hlavní úrovně - národní a nadnárodní úroveň. Na národní úrovni se o regulaci stará příslušná státní nebo profesní instituce, která zajišťuje, aby účetnictví dané země mělo dostatečnou vypovídající hodnotu a stanovuje národní pravidla pro vedení finančního účetnictví. Rozhodujícím faktorem, který ovlivňuje národní regulaci účetnictví je prostředí daného státu, protože právě prostředí je charakteristické svými specifickými tradicemi, zvyklostmi, legislativou nebo ekonomickými, politickými a sociálními podmínkami, a každý stát tyto sobě typické rysy zohledňuje. Ačkoliv je účetnictví regulováno na

¹⁰ KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. Praha: Polygon, 1997, s. 9

¹¹ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IAS/IFRS*. s. 10

národní úrovni více způsoby, lze vymezit tři základní - regulace právní normou, regulace účetním standardem a regulace kombinací těchto dvou.¹² Názorné grafické zobrazení uvádím v *příloze č.3*. Nyní rozeberu jednotlivé typy národní regulace účetnictví.

1.3.1 REGULACE ÚČETNICTVÍ PRÁVNÍ NORMOU

V případě regulace právní normou je zákonodárným orgánem stát nebo nějaká jiná instituce, která vlastní příslušné oprávnění vydávat závazné účetní předpisy. Zákony, směrnice, nařízení, ustanovení či jiné právní normy, jsou hlavními zdroji pro regulaci. Nespornou výhodou je především právní vymahatelnost v případě jakýchkoliv nedostatků v účetních výkazech, postižitelnost účetních jednotek sankcemi, které se proviní například zfalšováním účetních výkazů. Zdlouhavost zákonodárných procesů je naopak nevýhodou, systém finančního účetnictví pak hůře reaguje na změny a není tak pružný. Regulace právní normou upravuje znění zákonů jak pro účetní výkaznictví, tak i pro běžné účetnictví.¹³

1.3.1.1 REGULACE PO LINII ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Při regulaci účetního výkaznictví právní normou je nástrojem k řízení účetnictví zákon, který reguluje primárně účetní výkazy. Uspokojení uživatelů účetních výkazů je zde prioritní, ať už se jedná o státní instituce, jako je například berní, daňový nebo finanční úřad, nebo i o jiné uživatele, pro které jsou informace podávané účetními výkazy důležité. Požadavky na uspokojení uživatelů účetních výkazů jsou většinou pevně stanoveny v legislativních normách, jimiž jsou například zákon o burzách, zákon o cenných papírech a obchodní zákoník.¹⁴ Běžné účetnictví zde slouží především jako zdroj pro účetní výkazy (je tedy sekundárním procesem) a nemusí na ně být kladen tak

¹² KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IAS/IFRS*. s. 10

¹³ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. Praha: Oeconomica, 2006. s. 26

¹⁴ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 27

veliký důraz. Silná regulace účetního výkaznictví je vyžadována zvláště poté, co některé nadnárodní společnosti v devadesátých letech zkrachovaly, i když po dlouhou dobu jejich účetní výkazy nepodávaly informace o jejich špatném finančním zdraví. Světoví giganti, jako např. Enron, Ahold nebo WorldCom zfalšovali své účetní výkazy a obelhali tak stát, své věřitele a zaměstnance i širokou veřejnost. V případě Enronu v rozvaze za 4 účetní období v letech 1997 - 2001 nebyla uvedena 1 miliarda USD dluhů, které, kromě jiného, vedly ke krachu společnosti v roce 2001.¹⁵

1.3.1.2 REGULACE PO LINII BĚŽNÉHO ÚČETNICTVÍ

Regulace po linii běžného účetnictví klade důraz zejména na metodiku účtování a upravuje jednotlivé účetní transakce. Účetní výkazy jsou naopak upraveny pouze formálně, a to jednotně nebo jako doporučené vzory. Normativní regulace běžného účetnictví poskytuje závaznou účtovou osnovu, od které se není možné odchýlit, účetní jednotka musí užívat přesná čísla účtů a účetní postupy. Stupeň regulace může být různý - od slabého usměrňování až po velmi silnou regulaci. Pokud jsou pravidla pro běžné účetnictví obsažena v normativních aktech a obsahují závazné předpisy, jde o silnou regulaci a může vést až k unifikaci účetnictví, naopak jindy mohou normy určit jen doporučené vzory a účetní jednotka má větší míru volnosti. Hlavní nevýhodou této regulace je její malá pružnost, neboť jakákoliv změna účetních předpisů musí projít poměrně dlouhým legislativním procesem, přičemž nestíhá pohotově reagovat na změny ve světě. Navíc, negativně působí i fakt, že vyhlášky a nařízení platí pouze na území státu, ve kterém byly schváleny, a tudíž nemusí odpovídat mezinárodním standardům, což je nežádoucí jev, kterému se snaží zabránit harmonizace účetnictví. Další nevýhodou je skutečnost, že na zákonodárném procesu často nemají rozhodující vliv odborníci, ale spíše lobbisté, kteří prosazují vlastní zájmy.¹⁶

¹⁵ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IAS/IFRS*. s. 497

¹⁶ KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. s. 15

1.3.2 REGULACE ÚČETNICTVÍ STANDARDY

Regulace zformalizovanými účetními standardy představuje druhý přístup k národní regulaci finančního účetnictví. Standardy představují ucelený soubor přijatých zásad, a všeobecně platný a uznávaný postup účetní praxe. Jeho základní charakteristikou je fakt, že je vydávaný nezávislou institucí z veřejného sektoru nebo soukromou osobou, tedy mimo rámec zákona. Není v tomto případě právně vymahatelný a nemá žádné právní uznání, ale účetní jej respektují pro jeho vysokou odbornost řešení. Regulace tímto způsobem je velice pružná a lze ji velmi rychle a efektivně aktualizovat. Vliv státních institucí je značně omezen, proto se účetnictví může jevit skoro jako nezávislé odvětví, které řídí experti a profesní orgány. Platnost standardů se rozpíná od národní až po nadnárodní úroveň a tento typ regulace se nejvíce používá v zemích s anglosaským právním prostředím.¹⁷ Mezi některé účetní standardy lze zahrnout například britské FAS (Financial Reporting Standards - Standardy účetního výkaznictví), mezinárodně uznávané IAS (International Accounting Standards - Mezinárodní účetní standardy) a IFRS (International Financial Reporting Standards - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví) nebo americké US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles). K těmto se podrobněji dostanu v další podkapitole.

1.3.3 REGULACE KOMBINOVANÁ PRÁVNÍ NORMOU A ÚČETNÍMI STANDARDY

V tomto případě je regulace uskutečňována zároveň právní normou a rovněž účetními standardy. Většinou nastává situace, kdy standardy řeší konkrétní účetní tematiku a právní norma upravuje legislativní rámec účetnictví. Jedná se o velmi efektivní formu regulace, protože na jedné straně zajišťuje právní vymahatelnost a na druhé straně vysokou flexibilitu v přijímání nových typů řešení. Tento typ regulace lze

¹⁷ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 27

pozorovat v některých státech Evropské Unie, ale přirozeně se projevuje spíše v anglosaských zemích, kde převažuje vysoká úroveň účetní praxe.¹⁸

1.4 MEZINÁRODNÍ REGULACE ÚČETNICTVÍ

V předešlé části své práce jsem se věnoval regulačním procesům na národní úrovni. Z mého rozboru vyplývá, že jich je celá řada, a že se člení podle různých kritérií, ze kterých jsou, vedle legislativního a ekonomického prostředí, nevýznačnější účetní zvyklosti a tradice jednotlivých států. Všechny tyto národní regulační procesy jsou do určité míry podřízené obecně uznávaným nadnárodním - světovým regulačním principům. V poslední době, díky sílící globalizaci, je kladen důraz na harmonizaci světového účetnictví, a především výkaznictví, protože právě účetní výkazy poskytují směrodatné a důležité informace externím i interním uživatelům o finanční a ekonomické situaci v podniku. Jak již bylo zmíněno v úvodu, smyslem účetnictví je věrné a přesné zobrazení všech účetních událostí, a z tohoto předpokladu vycházejí všechny účetní standardy a principy i na nadnárodní úrovni.

1.4.1 OBECNĚ UZNÁVANÉ ÚČETNÍ ZÁSADY

Jedním z nejdůležitějších zdrojů pro všeobecnou regulaci jsou **Obecně uznávané účetní zásady**. Jedná se o soubor konkrétních celosvětově dodržovaných standardů, principů a zásad, ze kterých vychází veškeré účetní systémy zemí. Různí renomovaní světoví autoři je řadí v různé hierarchii, určují jim různé stupně důležitosti, ale princip těchto zásad zůstává stejný. Obecně uznávané účetní zásady jsou zakotveny i v českém zákonu o účetnictví (563/1991 Sb.). Zde uvádím obecný výčet OUÚZ:

- **Zásada věrného a poctivého zobrazení** ("fair and true view") - účetní jednotka je povinna zaznamenat všechny operace dle jejich podstaty bez ohledu na její daňové nebo právní dopady. Tato zásada je nadřazena všem ostatním.

¹⁸ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 28

- **Zásada účetní jednotky** - jedná se o vymezení ekonomického celku, za který se vede účetnictví, předkládají se a sestavují účetní výkazy. Účetní jednotka má určitá práva a povinnosti.
- **Zásada neomezeného trvání účetní jednotky** - účetní jednotka by měla vést účetnictví takovým způsobem, aby se nedostala do krize.
- **Zásada objektivit účetních informací** - změny v aktivech a pasivech by se neměly účtovat dříve, než byly skutečně zjištěny, každá účetní operace by se měla doložit dokladem.
- **Zásada užívání historických cen** - majetek se účtuje v pořizovacích cenách.
- **Zásada aktuálního principu** - náklady a výnosy se účtují do období, se kterým věcně a časově souvisejí.
- **Zásada zjišťování hospodářského výsledku v pravidelných intervalech** - minimálně jednou za účetní období je účetní jednotka povinna vykazat výsledek hospodaření.
- **Zásada konzistence mezi účetními obdobími** - metody účtování hospodářských operací mají zůstat stejné po celé účetní období a zachovávat kontinuitu, kterou zajistí srovnatelnost.
- **Zásada opatrnosti** - případná rizika a nejistoty by měly být brány v zřetel, vykazovat pouze uskutečněný zisk, ale ztráty vykazat i v případě, že jsou očekávané nebo předpokládané.
- **Zásada periodicity zjišťování hospodářského výsledku v pravidelných intervalech** - účetní jednotka pravidelně zjišťuje a vykazuje výsledek hospodaření a její finanční situaci.
- **Zásada bilanční kontinuity** - konečné a počáteční zůstatky stavů rozvahových účtů mezi účetními obdobími na sebe musí navazovat.
- **Zásada věcné a časové souvislosti** - za účetní období by měla účetní jednotka vykazat ty položky, které s vykazovaným obdobím věcně a časově souvisejí.

- **Přednost obsahu před formou** - nejdůležitějším hlediskem je obsah účetních informací, forma je také podstatná, ale je až druhořadá.
- **Zásada vymezení okamžiku realizace** - vymezení okamžiku, ve kterém je možno účtovat, např. vystavení faktury, den provedení úhrady pohledávek nebo závazků.¹⁹

1.4.2 IAS/IFRS

V roce 1973 v Londýně vznikl, za spolupráce profesních účetních institucí z deseti světových zemí (Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemí, Velké Británie, Irsko a USA), Výbor pro mezinárodní účetní standardy - **IASC** (International Accounting Standards Committee).²⁰ Jeho hlavním cílem bylo vypracovat komplexní rámec Mezinárodních účetních standardů, které měly za úkol harmonizovat světové účetnictví na mezinárodní úrovni. Účetní praxe však postupem času prokázala, že harmonizovat účetní systém jednotlivých zemí není prioritou, ale podstatná je harmonizace účetního výkaznictví, protože právě účetní výkazy poskytují informace důležité pro uživatele účetnictví. V roce 2001 se IASC přejmenoval na **IASB** (International Accounting Standards Board) a reorganizoval standardy IAS na IFRS s tím, že IAS zůstávají platné, dokud nebudou zrušeny nebo nahrazeny. IAS/IFRS lze tedy shrnout jako doporučené postupy ve finančním účetnictví včetně účetního výkaznictví. Jsou to rámcové zásady, které představují základní přístup, z něhož vychází řešení jednotlivých problémových okruhů. Každá země se musí řídit svými právními předpisy, do kterých by měly být tyto účetní standardy implementovány. Přehled standardů v souboru IFRS uvádím v příloze č.4.

IAS/IFRS obsahují:

- **Úvodní část** - definuje účel IFRS, vymezuje řídicí orgány a jejich program a postupy. Dále obsahuje stanovy Nadace IASC.

¹⁹ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. s. 81-82

²⁰ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IAS/IFRS*. s. 27

- **Předmluvu** - stanoví tyto cíle: formulovat a vyhlášovat účetní standardy, propagovat jejich celosvětové přijetí a dodržování, dále pracovat všeobecně pro zlepšení a harmonizaci právních předpisů, účetních standardů a postupů předkládání výkazů finančního účetnictví.
- **Koncepční rámec** - slouží pro předkládání a sestavování účetních výkazů.
- **Standardy IAS/IFRS**
- **Interpretace standardů** - rozhodují o způsobu řešení sporných otázek.

1.4.3 GAAP

V anglosaských zemích není finanční účetnictví založeno na právních předpisech, ale spíše na zvykovém právu. Toto platí i pro Spojené státy americké, kde lze najít nejkompaktnější soubor požadavků týkajících se zveřejňování účetních výkazů. V roce 1934 byla pověřena nejvyšší burzovní instituce v USA **SEC** (Security and Exchange Commission), aby stanovila zásady finančního účetnictví, metody a formy sestavování účetních výkazů pro společnosti, jejichž akcie jsou vedeny na burze.²¹ Tímto úkolem byl záhy pověřen Výbor pro vydávání účetních standardů **FASB** (Financial Accounting Standards Board) a v současné době působí jako nejvyšší autorita pro vydávání účetních standardů pro veřejné i soukromé společnosti.²² Ačkoliv byl GAAP původně zamýšlen jako regulační nástroj pro americký národní systém finančního účetnictví (US GAAP), pro svou komplexitu je využíván všude ve světě. GAAP se skládá ze tří hierarchických úrovní, které zahrnují:

- **Fundamentální postuláty (Basic Assumptions/Postulates)** - tvoří nejvyšší hierarchickou úroveň, je to soubor ideových principů, na nichž spočívá účetní systém USA. Jednotlivé zásady a principy jsou stejné nebo do jisté míry shodné s Obecnými uznávanými účetními zásadami, které jsou zmíněny výše. Dále je

²¹ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IAS/IFRS*. s. 13-14

²² *Facts about FASB*. [online]. 2004 [cit. 2011-04-10]. FASB. Dostupné z WWW: <<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>>.

jasně vymezeno, že účetní výkazy jsou oproštěny od jakéhokoliv vlivu daní, nejsou tedy deformovány žádnými daňovými hledisky.

- **Koncepční rámec US GAAP (SFAC - Statements of Financial Accounting Concepts)** - zde se jedná o ideový základ výkazů finančního účetnictví, jsou zde určeny cíle finančního výkaznictví a požadované kvalitativní charakteristiky účetních výkazů, dále jsou uvedeny definice základních prvků výkazů (aktiv, pasiv, dluhů, nákladů, výnosů, atd.)
- **Účetní standardy (SFAS - Statements of Financial Accounting Standards)** - zde je představena nejpodrobnější úroveň regulace účetnictví, obsahují doporučené účetní postupy pro konkrétní oblasti účetnictví. Účetnická praxe je definuje, upravuje, přijímá, respektuje a dodržuje.

K současnému datu bylo vydáno celkem 168 standardů **SFAS**²³ a jejich počet stále roste, protože účetnictví musí neustále reagovat na dynamický vývoj světové ekonomiky. Dále je nutné říci, že GAAP není jen záležitostí USA, neboť se v dnešní době s jeho principy a předpoklady setkáváme ve všech světových účetních systémech, včetně českého. Jednotlivé země aplikují tyto principy s ohledem na své stanovené cíle, ke kterým jejich účetní výkaznictví slouží, ať už je přednostně orientováno na investory (anglosaský model), či zda slouží především pro daňové účely (kontinentální model). Lze se tedy setkat, vedle US GAAP, i s např. kanadskými GAAP, švédskými GAAP, australskými GAAP nebo UK GAAP, ke kterým se dostanu podrobněji v dalších kapitolách.²⁴

²³ *SCHEDULE 14A (Rule 14a-101)*. [online]. Wikinvest. 2009. [cit. 2011-04-3]. Dostupné z WWW: <[http://www.wikinvest.com/stock/JDS_Uniphase_\(JDSU\)/Filing/DEF%2014A/2009/Def_14A/D1485013](http://www.wikinvest.com/stock/JDS_Uniphase_(JDSU)/Filing/DEF%2014A/2009/Def_14A/D1485013)>

²⁴ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IAS/IFRS*. s. 18

1.5 HARMONIZACE V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE

Základní kámen pro evropskou harmonizaci byl položen podepsáním tzv. římské smlouvy, **Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství**, v roce 1957, ve které jsou stanoveny základní předpoklady harmonizačního procesu v Evropské unii. Cílem tohoto procesu je sjednotit a sblížit finanční výkaznictví a účetnictví, a odstranit rozdílné modifikace jednotlivých národních účetních systémů.²⁵ Podle Žárové byl: „...pro dosažení tohoto cíle zvolen jednotný systém regulačních pravidel, který není vlastní právnímu prostředí kontinentální Evropy. Proto se postupně hledal mechanismus, který by současně řídil právní normy a regulační pravidla, která se prosadila jako přirozeně respektované nejlepší přístupy praxe.“²⁶ Tímto mechanismem se staly nařízení a směrnice vydávané Evropským parlamentem, a jako jednotná regulační pravidla byly zvoleny Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS. O nezbytnosti harmonizace nemůže být pochyb, neboť nejednotnost účetních výkazů je velkou překážkou všem uživatelům účetnictví, zvláště pokud se jedná o společný trh, jak je tomu v EU. Na základě výše zmíněné římské smlouvy, jež současně představuje právní základy pro harmonizaci, se uskutečňuje přizpůsobování jednotlivých legislativ členských států prostřednictvím vydávaných **směrnic**.²⁷ Členské státy se vstupem do EU zavazují k zabudování těchto směrnic do své národní legislativy. Avšak i poté, co jednotlivé země implementovaly směrnice do svých národních účetních systémů, zůstávají jejich účetní systémy do jisté míry odlišné, protože jednotlivé směrnice (zejména pak čtvrtá směrnice) zahrnují právo volby, aby bylo umožněno zemím respektovat svá národní specifika (např. historický vývoj, ekonomické prostředí, sociální a kulturní aspekty, dosažený stupeň podnikatelské etiky).

Jednou z hlavních částí odlišností účetních systémů EU je **způsob financování podniků**. V kontinentální Evropě je nejvýraznějším zdrojem financování podniků bankovní sektor a podniky se při potřebě kapitálu orientují zejména právě na banky.

²⁵ KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. s. 17

²⁶ ŽÁROVÁ, Marcela. *Regulace evropského účetnictví z pohledu mezinárodní harmonizace*. [online]. (pdf) [cit. 2011-04-6]. Dostupné z WWW: <<http://www.vse.cz/polek/download.php?inl=aop&pdf=239.pdf>>. s. 12

²⁷ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IAS/IFRS*. s. 19

Banky v roli investora ale tolik nezajímá účetní hospodářský výsledek vykázaný v účetních výkazech podle přesných postupů a pravidel, jako spíše výkazy cash flow (peněžní toky).²⁸ V těchto zemích stanoviska daňové legislativy pořád do značné míry ovládají metodické postupy. Důraz je kladen zejména na zásadu opatrnosti, která je ale rovněž posuzována z daňového hlediska: podniky mnohdy opomenou operace zajišťující opatrnost, které nejsou daňově uznatelné.²⁹ Na druhé straně v anglosaské oblasti podniky získávají kapitál z rozvinutého kapitálového trhu. Peníze široké veřejnosti, včetně malých investorů, jsou zde využívány více než kde jinde, protože finanční trh je na dostatečně rozvinuté úrovni. Účetnictví musí uspokojovat právě potřeby tohoto trhu a musí být orientováno primárně na poskytování věrohodných a pravdivých informací externím uživatelům účetnictví, zejména investorům. Daňová hlediska jsou v anglosaských zemích kompletně oddělena od vykazovaných informací.³⁰

1.5.1 SMĚRNICE

Proces harmonizace účetnictví v EU byl velmi pozvolný a byl realizován právními akty, které byly tvořeny nařízením, rozhodnutími, doporučeními a směrnicemi. Pro oblast účetnictví byly vydány celkem tři směrnice (direktivy). Čtvrtá směrnice (reguluje účetní výkazy a přílohu), Sedmá směrnice (konsolidace účetních výkazů) a Osmá směrnice (týká se auditorů). Nyní blíže přiblížím jednotlivé direktivy.

1.5.1.1 ČTVRTÁ SMĚRNICE

Přesný název Čtvrté směrnice je **Čtvrtá směrnice Rady ze dne 25. Července 1978 o ročních účetních závěrkách určitých forem společností, založená na č. 54 odst. 3 písm. G) Smlouvy (78/660/EHS)**.³¹ Byla vydána za účelem dosažení srovnatelnosti v účetním výkaznictví v zemích EU a za účelem stanovení právního rámce k rozvaze,

²⁸ KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. Praha: Polygon, 1997, s. 18

²⁹ Tamtéž

³⁰ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 37

³¹ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 36

výsledovce a rovněž závěrů požadovaných v komentáři. Dále uvádí, že roční účetní závěrky musí podávat přesný a pravdivý přehled o stavu aktiv a pasiv a o hospodářském výsledku společnosti, proto obsahuje ustanovení týkající se zejména forem účetních výkazů. Tato směrnice je výchozím základem pro harmonizaci účetních systémů v EU, skládá se z dvanácti jednotlivých oddílů a vychází především ze všeobecně uznávaných účetních zásad, které jsou zde označeny jako obecné principy (General Principles). Směrnice nefunguje jako nástroj mezinárodního práva, ale pouze ukládá povinnost členským zemím přizpůsobit své účetní předpisy předpisům obsaženým v této směrnici. Postup je poté takový, že členský stát musí vydat nebo novelizovat příslušný zákon nebo vyhlášku, v jejichž preambuli se pak objeví odkaz na evropskou směrnici. Právě v této směrnici se střetávají výše zmíněné dvě koncepce účetních systémů - anglosaský a kontinentální, a proto obsahuje velký počet variantních řešení jak pro státy, tak pro jednotlivé podniky. Bylo tedy stanoveno právo volby, které upravuje stupeň závaznosti, jež má být zachována při transformaci direktivy do právního prostředí dané země.³² Celkový počet možností volby je 40, a to zejména proto, že se členské země nedokázaly na jednotném řešení dohodnout, nejen z ekonomických, ale i z politických důvodů.³³

1.5.1.2 SEDMÁ SMĚRNICE

Další účetní směrnicí je Sedmá směrnice, jejíž název je **Sedmá směrnice Rady ze dne 13. června 1983 založená na č. 54 odst. 3 písm. G) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách (83/349/EHS)**.³⁴ Tato směrnice, jak název napovídá, určuje požadavky pro sestavení konsolidované účetní závěrky. Mateřská firma je povinna vyhotovit konsolidované účetní výkazy a konsolidovanou výroční zprávu, a to nejen za sebe jako samostatnou právnickou osobu, ale i za skupinu. Vzhledem k tomu, že se konsolidace mnohdy týká nadnárodních společností, je v Sedmé směrnici ponechán

³² KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví na přelomu tisíciletí: přes úspěchy a pády směrem ke světovému výkaznictví*. [online]. (pdf). [cit. 2011-04-5]. Dostupné z WWW: <<http://www.svses.cz/skola/akce/konf/ucto04/texty/kovanicova.pdf>>.

³³ KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. s. 21

³⁴ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 42

menší prostor pro právo volby při národní úpravě účetnictví. Sedmá směrnice obsahuje šest samostatných oddílů.³⁵

1.5.1.3 OSMÁ SMĚRNICE

V roce 1984 byla vydána směrnice s názvem **Osmá směrnice Rady ze dne 10. dubna 1984 založená na čl.54 odst. 3 písm. G) Smlouvy o schvalování osob pověřených prováděním auditů účetních dokumentů.**³⁶ Z názvu je zde zřejmé, že tato směrnice se týká auditu a auditorů. Stanoví požadavky na jejich kvalifikaci tak, aby mohli vykonávat svou činnost po celé Evropské unii a nikoliv pouze v zemi, kde obdrželi auditorské oprávnění. Dne 17. května 2006 byla vydána novelizace této směrnice (**Směrnice EP a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek**)³⁷ Cílem nové směrnice je zásadní, i když ne kompletní, harmonizace požadavků na povinný audit, a její rozsah je výrazně menší než rozsah směrnice původní. Tato novelizace upravuje problematiku auditu komplexně a zavádí veřejný dohled nad auditorskou profesí včetně vymezení oblastí, kde může dojít ke konfliktu zájmů.

1.5.1.4 OSTATNÍ NORMY A PŘEDPISY

Jedná se především o novelizace již platných směrnic a některé další normy vydané pro oblast účetnictví.³⁸

- **SMĚRNICE RADY (86/635/EHS)** o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí. Je rozšířením Čtvrté

³⁵ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IAS/IFRS*. s. 22

³⁶ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 44

³⁷ **SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS.** [online]. (pdf). [cit. 2011-04-5]. Dostupné z WWW: <<http://www.kacr.cz/Data/files/pdf/osma-smernice-eu-cs.pdf>>.

³⁸ *Směrnice EU.* [online]. Komora auditorů České republiky. 2010. [cit. 2011-04-8]. Dostupné z WWW: <<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=82&nArticleID=188&nLanguageID=>>>.

a Sedmé direktivy, v jejichž původních verzích úprava problematiky těchto institucí chybí.

- **SMĚRNICE RADY (91/674/EHS)** o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven.
- **SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (2008/30/ES)**, kterou se mění směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, pokud jde o prováděcí pravomoci svěřené Komisi.
- **SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (2009/49/ES)**, kterou se mění směrnice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, pokud jde o některé požadavky na zveřejnění u středně velkých společností a povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

1.5.2 OTEVŘENÉ PROBLÉMY HARMONIZACE A JEJICH ŘEŠENÍ

Pozitivní vliv harmonizace účetnictví v zemích Evropské unie se projevil především ve zvýšené kvalitě účetních výkazů, i přes to, že Čtvrtá směrnice dovolila zachovat jednotlivým zemím své účetní tradice, což samo o sobě vedlo k jiným problémům. Díky volnému oběhu účetních výkazů byla otevřena cesta k rozšíření obchodu mezi státy Evropské unie, k lepšímu fungování vlastního kapitálového trhu v rámci EU, a ke zvýšení konkurenceschopnosti. Současně s těmito pozitivy přinesla harmonizace ale některá negativa. Ukázalo se, že jednotlivé směrnice nejsou schopny samy o sobě dosáhnout naprosté shody účetního výkaznictví v zemích EU, a že není ani možné dosáhnout obsahového souladu. Tyto nedostatky vedly k tomu, že společnosti, které sestavily své účetní závěrky ve shodě se směrnicemi, nebyly považované za dostatečně spolehlivé ani pro registraci na evropských burzách cenných papírů, natož tak pro registraci na mezinárodních burzách.³⁹ Důvodem stále zůstává rozdílný historický vývoj jednotlivých zemí a přetrvávající tradice. Aby mohly být společnosti přijaty na evropské i mimoevropské burzy, musely by sestavovat své účetní závěrky

³⁹ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 44

nejen v souladu s evropskými směrnici, ale také podle jiných, mezinárodně uznávaných pravidel, jako jsou americké FASB nebo celosvětové IAS/IFRS, které by zaručily spolehlivé a transparentní účetní informace. Zejména velké společnosti, které jsou povinny předkládat konsolidovanou účetní závěrku v souladu se Sedmou směrnicí ES, byly na mezinárodních kapitálových trzích odmítnuty. Nesplňovaly totiž striktní podmínky kladené ve světě na účetnictví, které vyžadují například americké burzy zastoupené Komisí pro cenné papíry (SEC). Kovanicová (1997) vidí možný důsledek takto: „Důsledkem toho je skutečnost, že velké evropské podniky, které usilují o získání finančních zdrojů na mezinárodních finančních trzích (nejčastěji na burze v New Yorku), musí vedle účetních výkazů vyhotovených v souladu s direktivami EU sestavovat druhý soubor výkazů, jež uznává světová burza.“⁴⁰ To znamená, že by podniky musely vyhotovit dva, někdy i tři („1. účetní výkazy podle národní úpravy zaměřené na potřeby finančního řízení, 2. daňové výkazy pro berní úřad a 3. účetní výkazy podle účetních pravidel uznávaných burzou, kde se podnik o kótaci svých emitovaných papírů ucházel“)⁴¹ soubory účetních výkazů, což je proces velice časově i finančně náročný.

Komise EU byla nucena se touto situací zabývat, i když zpočátku přistupovala k těmto problémům spíše zdrženlivě. V listopadu 1995 byla zveřejněna koncepce nové strategie harmonizace účetnictví, jež měla iniciovat proces revize účetní regulace a hledání řešení pro evropské společnosti. Ale ani tato koncepce nebyla dostatečně úspěšná, protože chyběly odborné analýzy. V polovině roku 2000 však Komise EU vydala novou strategii „**Strategii finančního výkaznictví EU: cesta vpřed**“ (EU Financial Reporting Strategy: The Way Forward)⁴², která obsahovala významné návrhy a doporučení:

- Doporučení, aby všechny společnosti zemí EU s veřejně obchodovatelnými cennými papíry sestavovaly své konsolidované účetní závěrky podle jediných celosvětově uznávaných standardů IAS/IFRS, a to nejpozději od roku 2005. (Jako možnost případly v úvahu i americké US GAAP, ale přednost byla dána

⁴⁰ KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. s. 23

⁴¹ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IAS/IFRS*. s. 24

⁴² ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 52

IAS/IFRS, protože platí od svého vzniku mezinárodně, zatímco US GAAP byly originálně vytvořeny pro americké národní prostředí.)

- Doporučení členským zemím, aby do svých národních účetních úprav zabudovaly řešení obsažená v IAS/IFRS i na individuální výkazy registrovaných společností.
- Doporučení novelizovat evropské účetní směrnice (Čtvrtou a Sedmou směrnicí), zejména v oblasti pravidel pro oceňování majetku. Tento požadavek je již splněn.⁴³

Změnu harmonizační strategie názorně uvádím v *příloze č.5*.

Závěrem lze říci, že v regulaci a harmonizaci evropského účetnictví a výkaznictví došlo v poslední době k významným událostem, a i když tento proces není zcela dokončený, lze konstatovat, že jeho dosavadní průběh byl úspěšný. Za zcela nejvýznamnější událostí modernizace účetních směrnic lze považovat vydání **Směrnice 2003/51/ES Evropského parlamentu a Rady**, která upravila Směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS.⁴⁴ Byla vydána dne 18. června 2003 a umožnila, aby se standardy IAS/IFRS staly všeobecným regulačním pravidlem s možnou implementací do právních systémů jednotlivých členských zemí EU. Původně měly určité typy účetních jednotek pouze možnost používat mezinárodní standardy IAS/IFRS, později se z této možnosti stala povinnost zavést IAS/IFRS do národního systému účetnictví. Nejprve tento požadavek musely splňovat společnosti, které jsou registrované na burzách cenných papírů. Vydáním směrnice o využívání IAS byla zavedena další varianta, která povoluje členským státům rozšířit na národní úrovni používání standardů IAS/IFRS i pro společnosti, které na burzách cenných papírů registrované nejsou, případně i pro společnosti vyhotovující individuální účetní závěrku. Z celkového hlediska byl proces harmonizace úspěšný, zaručil lepší srovnatelnost a transparentnost účetních výkazů členských států napříč Evropskou unií, ale i na celosvětové úrovni, právě díky aplikaci IAS/IFRS v posledních letech harmonizace.

⁴³ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IAS/IFRS*. s. 24-25

⁴⁴ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 60

2. HISTORIE REGUALCE UK A FAKTORY, KTERÉ JI OVLIVŇUJÍ

V této části mé práce budou rozebrány vlivy, které působí na regulační proces Velké Británie. Dále se zaměřím na historické etapy vývoje systému finančního účetnictví UK od devatenáctého století až po současnost. Samotný systém regulace účetnictví UK bude rozebrán a srovnán s regulačním systémem ČR v poslední kapitole.

2.1 FAKTORY OVLIVŇUJÍCÍ REGULACI ÚČETNICTVÍ V UK

Velká Británie je typickým reprezentantem výše zmíněného **anglosaského modelu** právní úpravy. Tento model bývá někdy označován nepřesným názvem jako „common law“⁴⁵ a směrodatnou formou práva jsou precedenty a právní obyčeje. Normativní prameny práva v zemích s anglosaskou právní kulturou také existují, ale v porovnání s kontinentálním typem nejsou hlavním zdrojem pro uskutečňování regulace účetnictví. Na druhou stranu právní normy vydané legislativním procesem mají přednost před precedenty a mohou je měnit.

Mezi zásadní faktory, které ovlivnily vývoj účetního systému Velké Británie, patří **obchodní právo, forma financování podniků a účetní profese**, která měla podmínky pro vytváření účetních standardů. Daně nemají tak významný vliv a mezi faktory, které jsou důležité pro vývoj regulace účetnictví v UK je není třeba řadit (daňový systém je oddělen od finančního účetnictví a pouze menší společnosti do určité míry přizpůsobují svá účetní pravidla daňovým požadavkům), nicméně tato problematika bude velice krátce také zmíněna.

⁴⁵ tzv. zvykové právo, ve 12. století na území Anglie tím způsobem, že byly vybrány nejlepší místní zvyklosti a obyčeje a následně z nich byla utvořena soudní praxe

2.1.1 VLIV OBCHODNÍHO PRÁVA

Vzhledem k tomu, že se obchodní právo ve Velké Británii vyvíjelo na bázi anglosaského typu právní kultury, je velmi odlišené od kontinentálního typu. I když normativní formy typu právní kultury zde také existují, převažujícím pramenem práva jsou precedenty a právní obyčeje, které mají zásadní vliv na formování systému regulace finančního účetnictví. Účetní praxe je přímo ovlivněna záležitostmi jednotlivých společností a finančními vlivy, které na ně působí. Výsledkem tohoto působení nejsou obecné normy k regulaci, ale spíše série účetních konvencí, které slouží účetním jako pracovní manuály.

Významný vliv na ekonomiku Velké Británie mají akciové společnosti. Hlavními dvěma typy akciových společností jsou **veřejné akciové společnosti** (P.L.C. - Public Limited Company) a **soukromé akciové společnosti** (L.T.D. - Private Limited Company). Veřejné akciové společnosti mají tu vlastnost, že mohou emitovat a veřejně nabízet své akcie při vzniku i během existence společnosti, a musí mít základní kapitál. Soukromé akciové společnosti akcie veřejně nabízet nemohou a nemají žádný předepsaný základní kapitál. V roce 1980 byl vydán **Zákon o obchodních společnostech** (Company Law), který v sobě implementoval Druhou a později i Čtvrtou (v roce 1981) směrnici ES, jenž měla za následek výraznější regulaci výkaznictví z hlediska zveřejňování informací. Zákon dále upravil rozdíly mezi soukromými a veřejnými společnostmi, definoval pojem disponibilní zisk (jako agregaci nerozdělených realizovaných zisků minus kumulované realizované ztráty) a obsahoval ustanovení týkající se nakládání s vnitřními informacemi podniku, jejichž zneužití v osobní prospěch při nákupu akcií bylo nově posuzováno jako trestný čin.⁴⁶

Další novelizace Zákona o obchodních společnostech přišla v roce 1985 a měla za cíl sjednocení zákonů z let 1948 - 1983 a vytvoření jednoho komplexního zákona, a později v roce 1989, kdy byla implementována Sedmá směrnice ES o konsolidované účetní závěrce a Osmá směrnice ES o auditu. Přesto zákon z roku 1985 zůstal hlavním zákonem regulujícím účetní výkaznictví. Posledním důležitým zásahem do obchodního

⁴⁶ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 102

práva Velké Británie bylo **Nařízení 1606 Evropské Rady a Parlamentu**, které nařizuje, že všechny konsolidované účetní závěrky se bez výjimky musí od 1.1. 2005 sestavovat podle IAS/IFRS.

Rozsah standardní účetní závěrky se v posledních letech zvětšuje, a to hlavně díky tlaku veřejnosti na informace o společnosti a vlivem působení ASB (Accounting Standards Board - Rada pro účetní standardy). V současné době standardní účetní závěrka u registrovaných společností obsahuje následující:

- Účetní výkazy včetně komentáře
- Dopis předsedy představenstva
- Finanční analýzu managementu
- Zprávu vedení společnosti
- Prohlášení týkající se správy a řízení společnosti
- Zprávu výboru pro odměňování
- Zprávu auditora
- Informace pro akcionáře⁴⁷

2.1.2 VLIV FINANCOVÁNÍ

Kromě obchodního práva je jedním z nejdůležitějších, a z historického hlediska dlouhodobě trvajících vlivů na formování účetního systému Velké Británie, financování podniků. Významný podíl na financování velkých firem měla vždy burza cenných papírů (i když burza ve Velké Británii nemá zdaleka tak vysoké postavení jako například burza v USA, v porovnání s burzami kontinentální Evropy je nejméně významnější, proto ji lze považovat za významný prvek). Naprosto přesné a spolehlivé zveřejňování účetních informací bylo zcela klíčové, aby se podnik stal vhodným cílem pro investory. Nástrojem pro zajištění těchto potřeb se staly standardy pro účetní výkaznictví, které byly vyvíjeny právě pro ty velké společnosti, které obchodují se svými cennými papíry na burzách. Tyto standardy jsou vytvářeny s důrazem na zajištění ochrany zájmů

⁴⁷ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 101-104

investorů. Dalším podstatným jevem je tlak kapitálového trhu skrze spektrum účetních jednotek. Více se projevuje především u velkých společností, kde ovlivňuje účetní výkaznictví směrem k vykazování maximálně transparentních informací pro investory, a zároveň podporuje využití potenciálu účetnictví pro strategické rozhodování. U malých firem tak velký tlak není a účetnictví je především spojeno s daňovou minimalizací, utajováním a opatrností.⁴⁸

2.1.3 VLIV ÚČETNÍ PROFESE

Velká Británie je první zemí na světě, kde se vyvinula účetní profese a vznikly vůbec první autorizované účetní instituty. Nejstarším a nejvíce vlivným profesním institutem, který vznikl v roce 1880, je **ICAEW** (Institute of Chartered Accountants in England and Wales),⁴⁹ dále pak zejména **ICAS** (Institute of Chartered Accountants of Scotland), **CACA** (Chartered Association of Certified Accountants) a **ICAI** (Institute of Chartered Accountants in Ireland). Vzhledem k tomu, že účetnictví nebylo ve Velké Británii po dlouhou dobu žádným způsobem omezováno zákonem, nastaly vhodné podmínky pro vznik těchto profesionálních institutů, které poskytují účetním a auditorům odborné návody k řešení účetní problematiky z praktického hlediska. Postupem času se ty nejlepší přístupy z praxe ustálily a stala se z nich uznávaná norma, ze které vznikly účetní standardy s obecnou působností ve Velké Británii.⁵⁰

2.1.4 VLIV DANÍ

Ať už jsem výše uvedl, že v anglosaských zemích je daňový systém do velké míry oddělen od systému účetního, je třeba říci, že daň ze zisku má určitý vliv na účetní zisk a další zveřejňované informace. Pro Velkou Británii navíc platí odlišnost od většiny zemí kontinentální Evropy, a to je ta skutečnost, že daň ze zisku nemá rozhodující vliv na

⁴⁸ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 104-105

⁴⁹ *Who we are*. [online]. ICAEW. 2011 [cit. 2011-04-12]. Dostupné z WWW: <<http://www.icaew.com/en/about-icaew/who-we-are>>.

⁵⁰ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 105

obsah účetních výkazů nebo pravidla pro jejich sestavování. Daňová správa ve Velké Británii v posledních letech usiluje o to, aby se kalkulace zdanitelného zisku přiblížila co nejvíce zisku účetnímu.⁵¹

2.2 HISTORICKÉ ETAPY REGULACE ÚČETNICTVÍ V UK

Současná situace finančního účetnictví a výkaznictví je výsledkem zhruba sto padesáti let účetní praxe, důležitých událostí a zásadních myšlenek. Ačkoliv lze náznaky regulace účetnictví vystopovat až do 17. století, teprve v 19. století nabrala hmatatelnou strukturu. Rozeberu celkem tři etapy regulace účetnictví ve Velké Británii, začnu devatenáctým stoletím, dále budou rozebrány obě poloviny dvacátého století zvlášť.

2.2.1 DEVATENÁCTÉ STOLETÍ

Počátkem 19. století lze zaznamenat první vážné pokusy o vytvoření regulačního systému účetnictví. Společnosti, které byly založeny parlamentním zákonem, měly vedení účetnictví i následnou kontrolu povinně. Dalšími společnostmi, které musely povinně vést účetní záznam, byly finanční instituce a firmy zabezpečující energetiku, plyn a vodu. Pro společnosti založené "Královskou listinou" (Royal Charter) platil tzv. princip omezeného ručení, což znamenalo, že členové nebyli odpovědní za dluhy společnosti.

Vydání **Zákona o obchodních společnostech z roku 1844** (Joint Stock Companies Act 1844) se stalo prvním významným milníkem pro vývoj regulace účetnictví Velké Británie. Byla zavedena povinnost registrace společností v obchodním rejstříku pro akciové společnosti, ale na druhou stranu, pro společnosti s omezeným ručením tato povinnost zavedena nebyla. Na scénu poprvé oficiálně přichází formalizace role auditorů, zákon totiž stanovuje povinnost provedení auditu účetnictví

⁵¹ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 108

a rozvahy. Dále zákon ukládá požadavek na zabezpečení účetních údajů a předložení rozvahy akcionářům na každé valné hromadě. Zákon se ale nijak nevyjádřil k obsahu a formátu rozvahy a výsledovky. V roce 1855 byl vydán další zákon (Limited Liability Act 1855), který poprvé oddělil dluhy společnosti od dluhů vlastníků společnosti, čímž měl pomoci zabránit obrovskému zadlužování společností.

Zákon z roku 1856 (Joint Stock Companies Act 1856) nahradil znění zákona z předchozích let a kompletně odstranil veškeré povinnosti na vedení účetnictví, uveřejňování účetních informací, rozvahy, apod., včetně odstranění povinnosti provedení auditu. Dále pak ale zákon uvedl podrobné účetní stanovy pro akciové společnosti, které byly následně doporučeny k přijetí. Stanovy obsahovaly ustanovení o vedení účetnictví, o nákupu, držení a prodeji akcií, instrukce o valných hromadách, rozdělování dividend, dále pak ustanovení o rozvaze a výsledovce, a požadavky na provedení pravidelného auditu.⁵² Až v roce 1900 byl pro všechny registrované společnosti znovu zaveden požadavek auditu účetní závěrky.⁵³

2.2.2 PRVNÍ POLOVINA DVACÁTÉHO STOLETÍ

Narůstající finanční skandály způsobené nesprávnými účetními výkazy vedly v rozsáhlejší úpravy právních norem. Poprvé byly definovány soukromé společnosti a podstatně byly vylepšeny požadavky týkající se zveřejnění účetní závěrky. V roce 1929 bylo úpravou zákona přidáno ještě povinné zveřejnění výsledovky. Pro větší kontrolu poctivého jednání společností byla uzákoněna pravomoc Rady pro obchodování, která měla za úkol zejména vyšetřovat jednání firem prostřednictvím inspektorů.

Přesto měly dosavadní zákony celou řadu nedostatků, chyb a nedokonalostí. V roce 1948 vyšel nový, komplexní zákon (Companies Act 1948). Tento zákon byl velice obsáhlý (cca 400 stran) a měl přinést moderní přístup k účetnictví. Nově byl určen

⁵² *Joint Stock Companies Act 1856. [online]. (pdf). [cit. 2011-04-13]. Dostupné z WWW: <http://www.companieshouse.gov.uk/about/tableA/comm14July1856JointStockCoAct_P1.pdf>.*

⁵³ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 109

požadavek konsolidované účetní závěrky; dále pak zákon uvádí, že zpráva auditora musí obsahovat prohlášení, zda účetní jednotka podává opravdu poctivý a pravdivý obraz o své finanční situaci. V tomto zákoně je také nově ustanoveno, že ředitelé akciových společností mohou být odvoláni, pokud pro to hlasuje většina akcionářů.

V první polovině dvacátého století byl pro britskou účetní praxi příznačný velký počet podobných rysů s kontinentálním systémem regulace účetnictví. Stejně jako kontinentální systém, tak i anglosaský systém byl totiž do velké míry regulován zákonem. Po konci druhé světové války však převládá regulace účetnictví normami účetní profese. V roce 1949 byly ICAEW vydány **Doporučení k účetním zásadám** (Recommendations on Accounting Principles) jako reakce na dynamicky se vyvíjející účetní praxi a zároveň to byl rok, kdy započaly diskuze o účetnictví.⁵⁴

2.2.3 DRUHÁ POLOVINA DVACÁTÉHO STOLETÍ

Účetnictví se během 50. a 60. let stalo součástí společnosti, průmyslu a veřejnost jej více a více vnímala. Diskuze o účetnictví získávaly na své intenzitě a koncem 60. let bylo účetními institucemi vydáváno stále více doporučení, návodů, předpisů a jiných normativních dokumentů. V roce 1970 byl založen Výbor pro vydávání účetních standardů ASC (Accounting Standards Committee) jako reakce na stoupající tlak státu a médií, a také jako institucionální kontext pro auditorskou činnost, nicméně se nemohl dovolávat žádné vyšší authority, ani zákonů. Poprvé byl stanoven „potencionální regulační mechanismus účetnictví“, ale nebyla mu udělena žádná zákonná pravomoc, ani nebyl založen na základě právního ustanovení.

1. leden 1973 se zapsal do historie Velké Británie jako den vstupu do Evropského společenství.⁵⁵ Současně se vstupem do ES začalo také platit komunitární právo, které požadovalo, aby směrnice vydané a ratifikované Radou ES, byly implementovány do právních systémů členských států. Postupem času zastarával

⁵⁴ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 110

⁵⁵ 1973: Britain joins the EEC. [online]. BBC. 2011. [cit. 2011-04-16]. Dostupné z WWW: <http://news.bbc.co.uk/onthisday/hi/dates/stories/january/1/newsid_2459000/2459167.stm>

zákon z roku 1948, a proto byl průběžně měněn v letech 1976, 1980, 1981 a 1983. Hlavními důvody pro novely zákona byla harmonizace ze strany ES a zvyšující se veřejná odpovědnost společností.

Druhá směrnice ES byla implementována v Zákoně o obchodních společnostech z roku 1980, dále pak zákon upravoval především problematiku zveřejňování účetních informací. Zákon z roku 1981 v sobě implementuje Čtvrtou směrnici ES, hlouběji se věnuje oceňování položek v účetních výkazech a specifikuje jejich formáty. Další ustanovení zavedené v tomto zákoně se týkají názvu a obchodního jména společnosti, emisního ážia společností obchodujících s vlastními akciemi a zveřejnění podílů na akcích. Výše zmíněný zákon o obchodních společnostech z roku 1985 v sobě sjednocuje zákony schválené v letech 1948 - 1983, a až do roku 2006 byl hlavním pramenem regulace účetnictví společností. V roce 1989 byl ještě vydána novela tohoto zákona, která v sobě implementuje Sedmou směrnici ES o konsolidované účetní závěrce a Osmou směrnici ES o auditu.⁵⁶

Dosud poslední významnou úpravou výše probíraného zákona je Zákon o společnostech z roku 2006 (**Companies Act 2006**).⁵⁷ Tento zákon nahradil stávající zákon z roku 1985 a je jeho kompletní úpravou. Rovněž je doposud neobsáhlejší úpravou s počtem jednotlivých sekcí (paragrafů) 1300 a s rozsahem přes 700 stran. Zákon o společnostech z roku 2006 slouží jako hlavní zdroj obchodního práva a mezi jeho hlavní cíle lze zařadit implementaci nových směrnic Evropské unie, zavedení jednotné platnosti zákona na území Spojeného Království (zrušení dvou jednotlivých právních systémů pro Severní Irsko a Velkou Británii) a zavedení nových ustanovení týkajících se soukromých a veřejných akciových společností. Jeho dalším cílem bylo podstatně zjednodušit administrativu spojenou s provozem společností. Toho je dosaženo prostřednictvím rozvinuté on-line komunikace mezi úřady, společnostmi a fyzickými osobami. Lze například podávat formuláře nebo jiné oficiální písemnosti prostřednictvím internetu na webových stránkách jednotlivých úřadů. Toto zjednodušení vede efektivní, rychlé a finančně úsporné výměně informací.

⁵⁶ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 112

⁵⁷ *Companies Act 2006*. [online]. The National Archives. 2006. [cit. 2011-04-18]. Dostupné z WWW: <<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/contents>>.

3. HISTORIE REGULACE ČR A FAKTORY, KTERÉ JI OVLIVŇUJÍ

Obdobně jako v předešlé kapitole, tato kapitola bude zaměřena na faktory, které významným způsobem ovlivňují regulaci účetnictví v České republice. Další částí této kapitoly bude rozbor určených historických etap, které považuji za důležité pro regulaci systému finančního účetnictví v ČR.

3.1 FAKTORY OVLIVŇUJÍCÍ REGULACI ÚČETNICTVÍ V ČR

Z pohledu systému regulace finančního účetnictví se Česká republika svým právním prostředím řadí do **kontinentálního evropského modelu**. Pro tento model je charakteristické, že hlavním pramenem práva je zákon. Uplatňování jiných norem je přímo závislé na normativních aktech vytvořených legislativním procesem. Na českou regulaci účetnictví působí převážně faktory státu, zákonů a daní.

3.1.1 VLIV STÁTU

Stát má v České republice zcela zásadní vliv na regulaci účetního systému. Zahrnuje v sobě kompletní ekonomické prostředí, kulturní tradice a zvyklosti. Předpoklady pro celonárodní regulaci účetnictví pocházejí právě z podmínek jednotlivých států. V České republice se začala účetní praxe více rozšiřovat po roce 1989, kdy se český národ oprostil od centrálně plánované ekonomiky a vydal se cestou tržní ekonomiky; od roku 1993 je účetní systém koncipován tak, aby vyhovoval podmínkám a požadavkům tržního prostředí, měl podávat dostatečně pravdivé informace o finanční situaci podniku a o efektivitě jeho hospodaření. Stát, který je v České republice zastoupený Ministerstvem financí, je jediným zákonodárcem a vytváří všechny zákony, které regulují účetnictví na národní úrovni ČR. Vývoj poslední dekády je charakteristický tím, že je mezinárodně vyžadováno, aby byly účetní

informace dostatečně srovnatelné. Po vstupu České republiky do Evropské unie je stát podstatně ovlivněný směrnicemi EU, které musel implementovat do svého legislativního systému. Vliv státu lze označit jako velmi silný.

3.1.2 VLIV PRÁVA

Jednoznačně největší vliv na celou regulaci účetního systému České republiky má právní systém. Jelikož je ČR členěna jako země kontinentálního typu, regulace účetnictví je přímo spojena se zákony. Právní systém v České republice je založen na základě kodifikovaného římského práva a veškerá regulace se provádí skrze zákony, vyhlášky a nařízení. Základní a nejvyšší právní normou pro účetní systém ČR je **Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.**, ve znění pozdějších předpisů. Do tohoto zákona již byly implementovány Směrnice EU a neustále probíhá snaha o přiblížení českých právních norem mezinárodním účetním standardům (IAS/IFRS). Na zákon přímo navazují Vyhlášky Ministerstva financí, dále pak České účetní standardy, které detailně rozepisují postupy a metody účtování. Zákon tedy představuje všeobecně platnou normu, ve které je zakotvena většina fundamentálních postulátů, které v US GAAP tvoří nejvyšší úroveň obecných účetních zásad.⁵⁸ Tento zákon je určen všem účetním jednotkám, proto je kladen velký důraz na jeho srozumitelnost a jednoznačnost. Vzhledem k tomu, že regulace účetnictví v České republice probíhá legislativním procesem, je velmi nepružná a často nestíhá reagovat na dynamicky se rozvíjející ekonomické prostředí okolního světa.

3.1.3 VLIV DANÍ

Daňový systém v České republice sice nemá tak podstatný vliv na regulaci účetnictví, jako je tomu např. v Německu, platí ale pravidlo, že se účetnictví vede také pro zjištění základu ze zisku pro zdanění. Nicméně návaznost daňového systému

⁵⁸ KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. s. 10

s účetním tak velká není, protože daňový systém je v ČR regulován Zákonem o dani z příjmu č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů a účetní systém má svůj výše zmíněný Zákon o účetnictví. Systém daní a účetnictví tedy není regulován jednotně a na základě toho mohou vzniknout nesrovnalosti. V zákoně je určeno, že *"při stanovení základu daně se vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji, u poplatníka vedoucího účetnictví z výsledku hospodaření, za tu část zdaňovacího období, za kterou se podává daňové přiznání ... nezdanitelné části základu daně, položky odčitatelné od základu daně, slevy na dani a daňové zvýhodnění poplatník uplatní v daňovém přiznání za uplynulé zdaňovací období, ve kterém se vychází z rozdílu mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady) za celé zdaňovací období, splňuje-li stanovené podmínky."*⁵⁹ Nejednotnost daňové a účetní legislativy je právě v tom, že ne všechny účetní náklady nebo výnosy jsou daňově uznatelnými náklady a výnosy; je tedy nutné rozlišit, zda je potřeba vykázat výnosy nebo náklady podniku jako daňové nebo účetní.

Pro společnosti, které musí sestavovat a předkládat účetní závěrky v souladu s IFRS, nemá tato povinnost žádný vliv na daňovou povinnost z titulu daně z příjmů. Daňové zákony berou za základ účetnictví české předpisy. Od roku 2004 je vyvíjena snaha orientovat účetnictví směrem k vykazování informací pro investory a jiné uživatele účetnictví, než pouze pro daňové účely.⁶⁰

3.2 HISTORICKÉ ETAPY REGULACE ÚČETNICTVÍ V ČR

Pro Českou republiku z hlediska regulace účetnictví byly významné zejména roky 1989 a 2004. Rok 1989 reprezentuje pro českou ekonomiku přechod od centrálně řízené ekonomiky k tržní ekonomice a s tím následnou rozsáhlou úpravu legislativy. V roce 2004 se Česká republika stala členským státem Evropské unie, a aby splnila harmonizační požadavky, musela upravit svou legislativu podle nároků EU. Historické etapy vývoje regulace účetnictví ČR jsem tedy rozdělil na etapu od roku 1945 do 1989, dále od roku 1989 do 2004 a poslední etapou je rok 2004 až současný stav.

⁵⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁶⁰ MCGEE, R. W. *Accounting Reform in Transition and Developing Economies*. New York: Springer, 2008. s.98

3.2.1 PRVNÍ ETAPA: 1945 - 1989

Po skončení druhé světové války se Československo ocitlo ve spárech vlivu Sovětského svazu, následně se pak díky komunistickému puči z března roku 1948 samo vydalo touto cestou. Ekonomický vývoj Československa po druhé světové válce byl silně ovlivněn **transplantací sovětských ekonomických modelů**. Firmy se staly součástí systému socialistické ekonomiky, která byla založená na společném vlastnictví. Účetnictví nezastávalo informativní funkci pro veřejnost, burzy nebo investory, ale určeno bylo především pro potřeby centrálně plánované ekonomiky, jež využívala informací z účetních výkazů ke statistickým účelům a k plánování hospodářských časově omezených plánů. Systém finančního účetnictví byl metodicky řízen a kontrolován ústředními orgány, které měly nejvyšší pravomoc. Činnost těchto orgánů spočívala především ve zjišťování obsahu ekonomických a sociálních indikátorů. Nejvyšším orgánem pro regulaci účetnictví, metodické řízení účetnictví a rozpočetnictví bylo podle Zákona č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací Federální ministerstvo financí: *"Působnost v oblasti informační soustavy organizací ... a v oblasti účetního výkaznictví vykonávají podle dalších ustanovení tohoto zákona federální ministerstvo financí a finanční orgány republik."*⁶¹ Veškerá metodika účetních postupů a metod byla jednotně stanovena, určeny byly obsahy účetních výkazů, náplně účtů a účetní osnova. Jednotná metodika se také vztahovala na zápisy do účtů, do účetních knih a do analytické evidence. Prostor pro odchýlení od stanovených postupů nebyl povolen a daná metodika musela být striktně dodržována. Tyto metody a postupy týkající se účetnictví byly zakotveny zejména ve výše zmíněném Zákoně č. 21/1971 Sb., dále pak Nařízením vlády ČSSR č. 153/1971 Sb., o informační soustavě organizací, Vyhláškou FMF č. 154/71 Sb. o účetnictví a Vyhláškou FMF č. 155/71 Sb., o inventarizaci hospodářských prostředků. Kromě Federativního ministerstva financí se na řízení a kontrole účetnictví podílely i jiné orgány na nižších úrovních - finanční správa, orgány družstev a finanční odbory národních výborů. Tyto orgány měly za úkol především rozpracovávat jednotný systém účetnictví, provádět

⁶¹ Zákon č. 21/1971 Sb., ze dne 25. března 1971 o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací

nad tímto systémem dohled, provádět dozorčí činnost nad celkovým stavem účetnictví, dodržováním předpisů a včasným dokládáním účetních výkazů.⁶²

3.2.2 DRUHÁ ETAPA: 1989 - 2004

Pád neudržitelného komunistického režimu v roce 1989 znamenal obrovský politický, sociální a ekonomický obrat. Největší ekonomickou změnou byl přechod od centrálně plánované ekonomiky k tržní ekonomice, dále byla provedena následná rozsáhlá privatizace podniků a společností a za jejich vedení již nezodpovídal stát, ale jednotlivci (což často dopadlo velice nedobře). Změna ekonomického prostředí vyžadovala právní úpravu stávajících zákonů. 14. listopadu 1989 byl vydán Zákon č. 128/1989 Sb. s účinností od 1.1. 1990, který upravoval a doplňoval stávající Zákon č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě ekonomických informací. Zákon č. 128/1989 Sb. nově např. zavedl, že *"při vedení sociálně ekonomických informací lze použít technických nosičů dat a prostředků výpočetní a jiné techniky."*⁶³ Dále byly v zákoně zavedeny a upraveny způsoby přidělování identifikačního čísla organizaci. Platnost tohoto zákona trvala až do roku 1991, kdy byl vydán již zmíněný Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a stal se hlavním pramenem pro regulaci účetnictví v České republice. Tento zákon ve znění pozdějších předpisů platí až dodnes. Při tvorbě zákona o účetnictví bylo postupováno hlavně podle mezinárodních platných účetních pravidel a podle evropského systému, jemuž se zákon měl co nejvíc přiblížit. Nevýhodou tohoto zákona bohužel byla skutečnost, že zákon pojal regulaci finančního účetnictví stejně pro všechny typy ekonomických subjektů (bez jakéhokoliv ohledu na předmět jejich činnosti, vhodnost aplikace všeobecných účetních principů a zejména bez ohledu na externí i interní uživatele účetních informací). Vzhledem k přetrvávající tradici silné pozici státu při regulaci účetního procesu až do elementárních operací, převažovaly tendence k velice podrobným, ale nepružným úpravám. Tímto způsobem byla vytvořena pravidla, která některé subjekty omezovala (např. obchodní subjekty), pro

⁶² FIREŠ B., *Základy teorie účetnictví*. Praha: SPN, 1984. s. 199-201

⁶³ Zákon č. 128/1989 Sb. ze dne 14. listopadu 1989, kterým se mění a doplňuje zákon č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací

jiné naopak měla nedostatek jednoznačných pravidel (např. veřejné subjekty). Tyto nedostatky byly řešeny až novelou z roku 2004. Za zmínku také stojí vznik nezávislé odborné instituce **Národní účetní rady** v roce 2001. Tento orgán vznikl především za účelem podpory odborné způsobilosti a profesní etiky při rozvoji účetních profesí a v oblasti metodiky účetnictví a financování.⁶⁴

3.2.3 TŘETÍ ETAPA: 2004 - SOUČASNOST

Rok 2004 byl významný převážně ze dvou hledisek. Prvním z nich je skutečnost, že od 1. ledna 2004 nabyla v platnost důležitá novela zákona o účetnictví. Tímto zákonem byl vytvořen třístupňový regulační systém, který kombinuje kodifikované a zvykové právo (kombinace právních předpisů a všeobecných standardů). Zákon přinesl změny především v těchto oblastech:

- **Použití mezinárodních účetních standardů** - vymezení účetních jednotek, které použijí mezinárodní účetní standardy a od kterého účetního období (upraveno v §19 odst. 9 a §23a ZOÚ).
- **Vymezení účetních jednotek** - na které fyzické a právnické osoby se bude zákon o účetnictví vztahovat (vymezeno v §1 odst. 2 a v §4 ZOÚ).
- **Zrušení systému jednoduchého účetnictví** - souvisí i s novelou zákona o daních z příjmů, kde je v § 7b vymezena tzv. daňová evidence příjmů a výdajů.
- **Povinnost auditu účetní závěrky** - změna v §20 ZOÚ.
- **Výroční zpráva** - úprava obsahu výroční zprávy (změna v §21 ZOÚ).

Jednou z nejvýraznějších změn v novele zákona o účetnictví je zrušení soustavy jednoduchého účetnictví. Účetní jednotky musely od 1.1. 2004 přejít na vedení účetnictví podvojného. Princip jednoduchého účetního záznamu byl zastaralý, nedokonalý a navíc nesplňoval základní účetní zásady. Před touto novelou bylo možné

⁶⁴ MCGEE, R. W. *Accounting Reform in Transition and Developing Economies*. s. 91

účetnictví vést jako podvojně i jednoduché, po novele je možné používat pouze podvojně, což v praxi znamená, že jednotlivé účetní případy musí být zaznamenány na dva rozvahové účty, jednou na stranu MD a jednou na stranu D. Jedná se o tzv. princip podvojnosti (ten je upraven §3 Zákona o účetnictví). Dále je stanovena možnost dvojího rozsahu vedení účetnictví, a to v plném rozsahu a ve zjednodušeném rozsahu (v tomto případě může účetní jednotka k zaúčtování účetních případů použít pouze skupinové účty, upraveno v §13a ZOÚ). Účetní jednotka má podle §9 ZOÚ právo volby rozsahu vedení účetnictví, splňuje-li zde stanovené podmínky. Zjednodušenou účetní evidenci například nemohou vést společnosti, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem (čl.4 §9). Zrušení systému jednoduchého účetnictví mělo také dopad na daňovou legislativu, ta byla následně upravena novelou Zákona o daních z příjmu č. 586/1992 Sb., která modifikovala vedení daňové evidence v §7 ZDP.

Další důležitou úpravou §19 ZOÚ je použití IAS/IFRS pro společnosti, které jsou registrované na burze. Stanoví, že ty účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS, které jsou upraveny právem Evropské unie (Nařízení ES č.1606/2002 EP a Rady z 19.7.2002). Ostatní společnosti mají možnost tyto standardy využít také, není pro ně ale povinná.

Druhou významnou událostí roku 2004 byl vstup České republiky do Evropské unie. Z politického hlediska se jednalo o poměrně zásadní okamžik pro ČR. Nicméně pro úpravu účetní legislativy to tak zásadní změna nebyla. Zaměříme-li se blíže na změny v oblasti účetnictví po vstupu do EU, tak je evidentní, že k žádné skokové změně nedošlo (Česká republika obdržela již v roce 1997 od Evropské komise negociační dopis, ve kterém vyjadřuje soulad v té době platného zákona o účetnictví se směrnicemi EU vztahujícími se na účetnictví).⁶⁵ Změny byly do praxe zaváděny postupně již od devadesátých let. Nejdůležitější změnou bylo uvedení do praxe Zákonů č. 575/2002 Sb. a 437/2003 Sb., které novelizovaly (výše zmíněná novela) zákon

⁶⁵ BŘEZINOVÁ, Hana. *Regulace účetnictví v České republice po 1. lednu 2004*. [online]. (pdf). [cit. 2011-04-17]. Dostupné z WWW: <<http://www.svses.cz/skola/akce/konf/ucto04/texty/brezinova.pdf>>

o účetnictví a následné zavedení Vyhlášky č. 500/2002 Sb., která stanovuje základní účetní pravidla. Celá tato postupná novelizace proběhla s cílem přiblížit české účetnictví evropským účetním uzancím a uvést do praxe české účetní standardy. České národní standardy a účetní postupy jsou také neustále přibližovány mezinárodním standardům a postupům. Většina změn v právní úpravě účetnictví spolu se změnami v daňových zákonech a současné době pokračuje v trendu oddělení účetnictví od daňové oblasti.

4. HLAVNÍ KOMPARACE REGULACE ÚČETNICTVÍ UK A ČR

Systémy regulace ČR a UK se podstatně liší, každá země reguluje své účetnictví jiným způsobem. K provedení konečného srovnání je nutné rozebrat jednotlivě oba tyto systémy, popř. právní normy, které je upravují.

4.1 SYSTÉM REGULACE ÚČETNICTVÍ VELKÉ BRITÁNIE

Současný systém regulace britského účetnictví je charakteristický silným vlivem institucí pro standardizaci účetnictví a účetního výkaznictví. Stále ale přetrvává velké množství používaných praktik a metod, což způsobuje přílišnou rozmanitost a složitost procesu regulace účetnictví. Jedinou právní úpravou vedení účetnictví je Zákon o obchodních společnostech, mimoto žádné další zákonné požadavky na vedení účetnictví neexistují. Zákon pouze stanoví, že obchodní společnosti účetnictví musí vést takovým způsobem, aby byly schopné včas sestavit účetní výkazy. Veškeré ostatní metody a postupy účetních záznamů upravují standardy **FRS** (Financial Reporting Standards).

4.1.1 NÁRODNÍ REGULÁTOR VELKÉ BRITÁNIE

Nezávislým regulátorem účetního výkaznictví ve Velké Británii je **Komise pro účetní výkaznictví** FRC.⁶⁶ Při určení postavení národního regulátora UK je nutné upřesnit vztah mezi účetní legislativou a účetními standardy. V Zákoně o obchodních společnostech jsou stanoveny specifikace formátu a obsahu účetních výkazů a v některých dalších případech zákon dokonce stanoví účetní pravidla, která by se měla dodržovat při sestavování účetní závěrky, aby splnila předpoklad poskytnutí pravdivého a věrného obrazu společnosti. Co poskytnutí pravdivého a věrného obrazu

⁶⁶ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 127

znamená již zákon nedefinoval. Dále se také nezabýval definicemi základních pojmů jako jsou např. náklady, výnosy, aktiva, pasiva, závazky a kapitál. Za těchto okolností se snaží instituce vydávající účetní standardy doplnit právní požadavky stanovené v Zákoně o obchodních společnostech.⁶⁷ Do roku 1990 měl na starost vydávání účetních standardů výbor ASC (Accounting Standards Committee). Do této doby stihl ASC vydat celkem 25 standardů SSAP (Statements of Standard Accounting Practice) a 55 návrhů standardů. Pravomoci ASC byly 1. srpna roku 1990 převzaty novým orgánem, Radou pro účetní standardy **ASB** (Accounting Standards Board), jež fungovala pod záštitou FRC. Podstatnou změnou z roku 1989 bylo vydání doporučení obsaženého v Zákonu o obchodních společnostech, aby byly výkazy větších společností sestavovány podle účetních standardů, a aby byl každé výraznější odchýlení od těchto standardů vysvětleno (pro malé a střední firmy existovaly výjimky). Po kolapseh velkých korporací v USA bylo v roce 2004 rozhodnuto, že FRC a jemu podřízené orgány budou sloužit jako jediný nezávislý regulátor účetnictví, účetního výkaznictví, auditu a vydavatel účetních standardů ve Velké Británii.⁶⁸ Současně měl sloužit jako dohlížecí orgán pro dodržování všech účetních náležitostí.

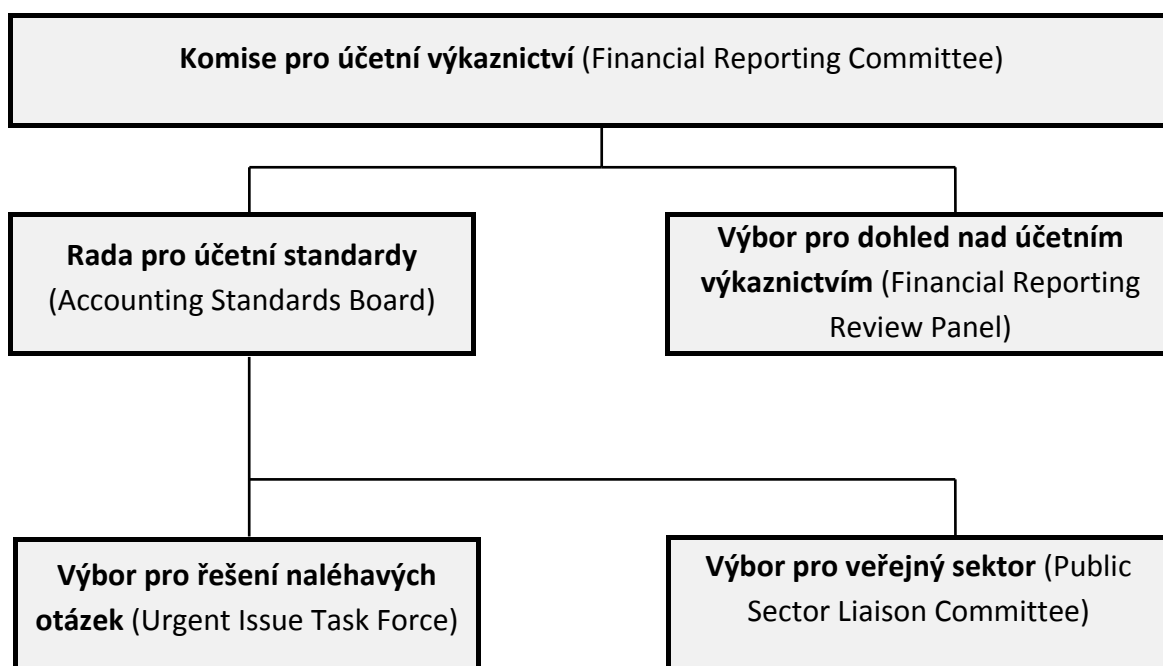
4.1.2 SYSTÉM REGUALCE

Jak již bylo zmíněno, národním regulátorem Velké Británie je nestátní instituce FRC, která má veškeré pravomoci regulovat účetnictví. Její struktura je velmi složitá, skládá se z velkého množství podřízených orgánů, které mají různá zaměření, ať už se jedná o vydávání standardů, kontrolu jejich dodržování nebo o dohled nad auditory. Nyní se blíže zaměřím na jednotlivé orgány a dále pak na zmíním i samotná pravidla a standardy.

⁶⁷ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 126

⁶⁸ *Knowledge guide to UK Accounting Standards*. [online]. ICAEW. 2011. [cit. 2011-04-20]. Dostupné z WWW: <<http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/accounting-standards/knowledge-guide-to-uk-accounting-standards#gaap>>.

System regulace účetnictví UK je složený z velkého množství na sebe navazujících orgánů, nejdůležitější z nich lze znázornit následujícím schématem:



Zdroj: Žárová, 2006, s. 113

4.1.2.1 KOMISE PRO ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ (FRC)

Na nejvyšší pozici FRC je její předseda a tři místopředsedové, kteří jsou zvoleni z oblasti průmyslu, účetnictví a obchodu, dále pak zástupci města voleni ministrem obchodu a průmyslu (DTI - Department of Trade and Industry) a guvernérem Bank of England. V současné době je předsedou FRC baronka Sarah Hogg.⁶⁹ O stupeň níže se v hierarchii řadí předseda ASB a předseda FRRP. Na třetí nejnižší úrovni je dvacet čtyři dalších členů zvolených u renomovaných organizací z oblasti obchodu a průmyslu, účetnictví a jiných oblastí, které podporují dobrou úroveň účetnictví. Mezi nejvýznamnější úkoly FRC patří zejména určovat strategie a priority, zabezpečovat financování, dohlížet na výkon funkcí podřízených orgánů a zabezpečovat jejich vysokou úroveň odpovědnosti a transparency.⁷⁰

⁶⁹ FRC Board. [online]. The Financial Reporting Council. 2011. [cit. 2011-04-20]. Dostupné z WWW: <<http://www.frc.org.uk/about/board.cfm>>.

⁷⁰ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 113 - 121

4.1.2.2 RADA PRO ÚČETNÍ STANDARDY (ASB)

Tento výkonný orgán je autorizovaný pro vydávání, aktualizaci a rušení účetních standardů. Rada byla k tomuto účelu zřízena v roce 1985 a v roce 1990 převzala pravomoci ASC, na rozdíl od kterého ASB nepotřebuje k vydávání účetních standardů schválení jiných orgánů. Skládá se z deseti členů, nejvyšší pozici mají předseda a oborový ředitel.⁷¹ Radě v její činnosti napomáhá dalších šest výborů, a to:

- Výbor pro řešení naléhavých otázek
- Výbor pro finanční sektor a ostatní speciální odvětví
- Výbor pro veřejný sektor a neziskové organizace
- Výbor pro účetnictví malých podniků
- Poradní výbor pro finanční analýzu managementu
- Výbor pro životní prostředí

4.1.2.3 VÝBOR PRO DOHLED NAD ÚČETNÍM VÝKAZNICTVÍM (FRRP)

Jak již název napovídá, tento orgán má na starost zkoumání a vyšetřování zjevných odklonění od dodržení účetních požadavků, které jsou obsaženy v Zákoně o obchodních společnostech. Předmětem zkoumání jsou převážně roční účetní závěrky velkých společností. V případě zjištěných nedostatků je výbor oprávněn vyžadovat opravení účetních výkazů, a pokud ani poté nejsou splněny požadavky, může se FRRP obrátit na soud.⁷²

4.1.2.4 VÝBOR PRO ŘEŠENÍ NALÉHAVÝCH OTÁZEK (UITF)

Hlavním úkolem Výboru UITF je asistovat Radě ASB v případech, kdy existuje určitá konfliktní interpretace Zákona o obchodních společnostech nebo účetního

⁷¹ *About the ASB*. [online]. The Financial Reporting Council. 2011. [cit. 2011-04-20]. Dostupné z WWW: <<http://www.frc.org.uk/asb/about/>>.

⁷² *About the Panel*. [online]. The Financial Reporting Council. 2011. [cit. 2011-04-20]. Dostupné z WWW: <<http://www.frc.org.uk/frfp/about/>>.

standardu. UITF se snaží o dosažení konsenzu, pomocí kterého se konfliktní situace řeší a postupuje se, jako by se jednalo o účetní standard. Tento orgán je přímo podřízený ASB.⁷³

4.1.2.5 VÝBOR PRO VEŘEJNÝ SEKTOR (PSLC)

Tento výbor poskytuje rady a komentáře Radě ASB k navrženým postupům pro veřejný sektor, dále specializuje svou činnost na poskytnutí odborné asistence při řešení významných otázek, které Rada ve veřejném sektoru řeší a zároveň se snaží najít společnou filosofii pro rozvoj účetního výkaznictví v soukromém a veřejném sektoru. PSLC je v organizačním schématu řazen jako podvýbor ASB.⁷⁴

4.1.3 UK GAAP A STANDARDY

Přímým nástrojem regulace finančního účetnictví a účetního výkaznictví je UK GAAP (Generally Accepted Accounting Practice/Principles/Policies in the United Kingdom). Toto je obecný pojem pro účetní standardy, které platí na území Velké Británie, které v současné době vydává, jak již bylo zmíněno výše, Výbor ASB. Před rokem 1990, kdy existoval původní výbor ASC, měly britské účetní standardy název SSAP (Statements of Standard Accounting Practice). Po restrukturalizaci ASC na ASB se pro účetní standardy začal používat název jiný - FRS (Financial Reporting Standards). Původní SSAP ale všechny zrušeny nebyly a některé nadále zůstávají v platnosti.⁷⁵ Seznam standardů SSAP a FRS uvádím v příloze č. 6.

⁷³ UITF. [online]. The Financial Reporting Council. 2011. [cit. 2011-04-20]. Dostupné z WWW: <<http://www.frc.org.uk/asb/uitf/>>.

⁷⁴ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 116

⁷⁵ *Statements of Standard Accounting Practice*. [online]. ICAEW. 2011 [cit. 2011-04-21]. Dostupné z WWW: <<http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/accounting-standards/uk-ssap>>.

4.1.3.1 VÝVOJ A ÚLOHA ÚČETNÍCH STANDARDŮ

Na vývoj účetních standardů v UK měla největší vliv silná účetní profese. Ta ale vznikla mnohem dříve než samotné standardy, ty byly vyvíjeny až po rozsáhlé kritice tohoto nedostatku ve 20. a 30. letech 20. století společně s tím, jak byla účetní praxe čím dál více diversifikována. Původně byla institutem ICAEW vydávána tzv. doporučení ke konkrétním problematickým oblastem, kde byly stanoveny účetní metody k řešení problémů. V 70. letech došlo díky velkému počtu alternativních řešení v doporučeních k několika incidentům při vykazování účetních zisků u společností jako byla Associated Electrical Industries a Pergamon, což způsobilo velké pozdvižení potřebu pevných standardů. ICAEW v roce 1970 na tyto události reagoval vydáním prohlášení,⁷⁶ kde uvádí, že je nutné snížit počet alternativ účetních pravidel, ale zároveň nenařizovat jednotný způsob. Tohoto cíle bylo možné dosáhnout vydáním autoritativních prohlášení, které by měly funkci standardů. Důsledkem vydání prohlášení bylo založení Výboru ASSC,⁷⁷ ze kterého později vznikl ASC a následně ASB.⁷⁸

4.1.3.2 POSTUP VYDÁVÁNÍ STANDARDŮ

Poté, co je vybráno téma, které se má zpracovat jako účetní standard, je radou ASB vybrán projektový manažer, který je zodpovědný za prostudování postupu a přípravu předběžného návrhu standardu. Dále je ustanovena skupina odborných konzultantů, kteří provedou expertízu námětu. Následně jsou provedeny nezbytné úpravy návrhu a zrevidovaná forma je schválena ke zveřejnění v podobě **návrhu standardu účetního výkaznictví FRED**.⁷⁹ Návrh je předmětem veřejného připomínkového řízení, kdy se může veřejnost vyjádřit k návrhu v podobě připomínek, které jsou pak zpracovány nebo odmítnuty členy ASB. Návrh standardu je v konečné fázi zrevidován, upraven, dokončen a předložen členům ASB ke schválení, pro které je nutná většina sedmi hlasů.

⁷⁶ Prohlášení o účetních standardech (Statement of Intent on Accounting Standards)

⁷⁷ Accounting Standards Steering Committee

⁷⁸ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. s. 105 - 107

⁷⁹ Financial Reporting Exposure Draft

4.2 SYSTÉM REGULACE ÚČETNICTVÍ ČESKÉ REPUBLIKY

Český systém regulace je od britského zcela odlišný. Česká republika primárně nevyužívá na rozdíl od Velké Británie profesních institucí, které by měly za úkol vytvářet obecné účetní postupy a metody, je spíše opakem tohoto systému. Regulace účetnictví v ČR je řízena právní úpravou, a to **Zákonem č. 563/1991 Sb.**, o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, který je nadřazen všem ostatním normám a odkazuje na:

- **Vyhlášky Ministerstva financí ČR**, vydané pro jednotlivé typy organizací (banky a finanční instituce, podnikatele, pojišťovny, organizace financované státem, nadace, neziskové organizace a politické strany).
- **České účetní standardy**, vypracované a vyhlášené MF ČR, které podrobně určují účetní postupy pro jednotlivé typy organizací (viz předchozí bod).
- **Vnitropodnikové směrnice**, které si stanoví společnost sama.

V zákoně jsou vymezeny kompletní požadavky pro vypracování a zveřejňování výročních zpráv a podmínky auditu účetních závěrek. Dále zákon stanoví povinnost sestavovat a předkládat účetní závěrky i konsolidované účetní závěrky vypracované v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS ve znění přijatém Evropskou unií pro ty společnosti, které emitují své cenné papíry na regulovaných veřejných trzích v členských státech EU. Pro ostatní společnosti v ČR je používání IFRS možností, ne povinností, musí se však řídit Českými účetními standardy a na jejich bázi vypracovávat a předkládat účetní závěrky. Pokud je to technicky možné, lze vést účetnictví podle IFRS i českých účetních předpisů současně přímo v účetním systému. Schéma regulace účetnictví podle typu firmy je znázorněno v *příloze č. 7*.

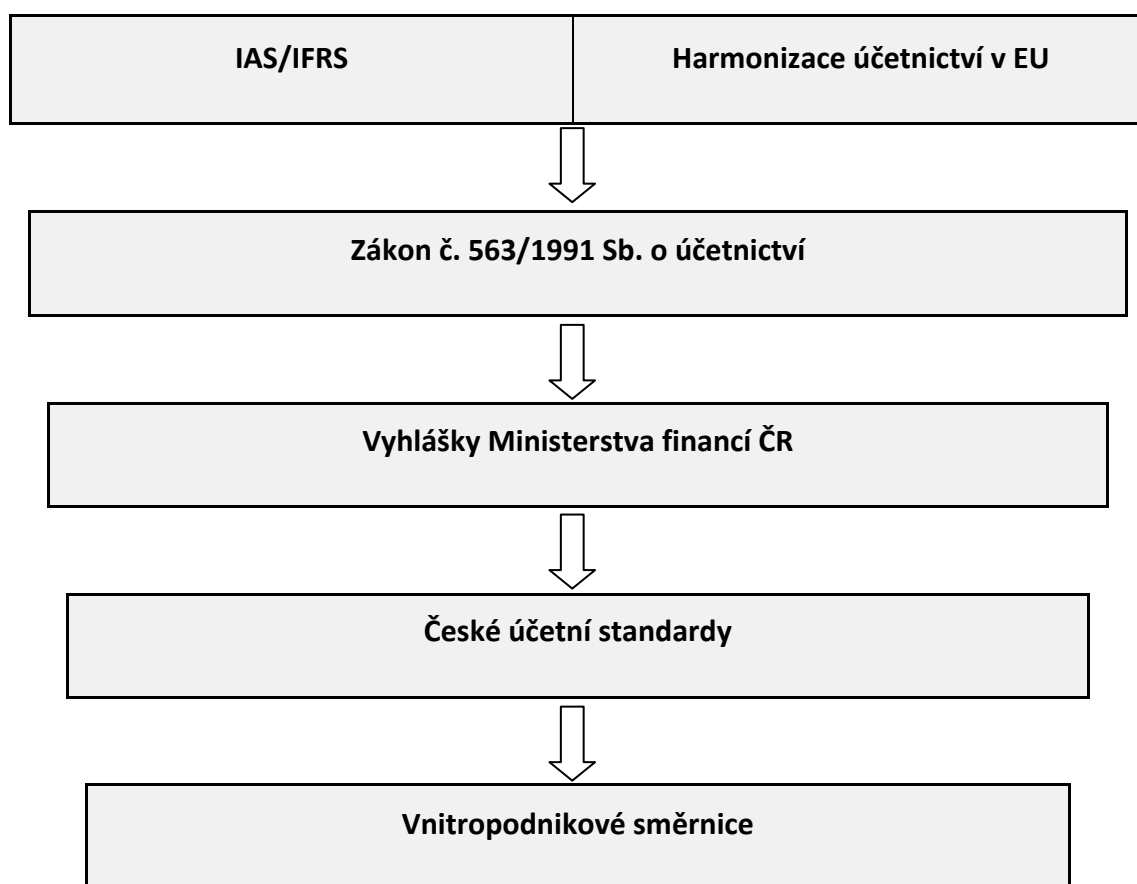
Všechny subjekty jsou povinny jednou za účetní období předkládat své schválené účetní závěrky obchodnímu rejstříku vedenému u příslušného soudu. Subjekty, jejichž účetní závěrky musí být podrobeny auditu, musí zároveň povinně předkládat výroční zprávy. Společnosti, které emitují veřejně obchodovatelné cenné papíry, jsou rovněž povinny předkládat České národní bance průběžné pololetní výroční

zprávy, jejichž součástí musí být i rozvaha a výsledovka a některé další finanční informace.⁸⁰

V účetní legislativě ČR byly již implementovány nadnárodní účetní směrnice ES (výše zmíněná Čtvrtá, Sedmá a Osmá směrnice). Nutnost implementace vyvstala především z důvodu dosažení maximální porovnatelnosti účetních výkazů společností v EU podle pravidel mezinárodních účetních standardů.

4.2.1 SYSTÉM REGULACE

Současný systém regulace účetnictví v České republice lze znázornit následujícím *schématem*:



zdroj: vlastní zpracování

⁸⁰ *Accounting in the Czech Republic*. [online]. Confédération Fiscale Européenne. 2011. [cit. 2011-04-21]. Dostupné z WWW: <<http://www.cfe-eutax.org/taxation/accounting/czech-republic>>.

4.2.1.1 ZÁKON Č. 563/1991 SB. O ÚČETNICTVÍ

Zákon byl vydán v roce 1991, platnosti nabyl v roce 1992 a do dnešního dne byl mnohokrát novelizován. Lze jej pokládat za obecnou právní normu, která platí pro všechny účetní jednotky. Zákon je složen ze sedmi částí, jejichž struktura je následující:

- **První část - Obecná ustanovení (§ 1 - § 8)**

V první části zákona je stanoveno (§ 1), že zákon je v souladu s právem Evropského společenství, a že na základě toho stanoví požadavky na rozsah a způsob vedení účetnictví. Dále zákon říká, na koho se vztahuje; určena je tzv. účetní jednotka a definuje se účetní období. Zajímavé je, že je vytyčen předmět účetnictví (§ 2): "*Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření*",⁸¹ ale definice těchto pojmů poskytnuta v zákoně není (vysvětlení definic je až ve vyhláškách). Následně (§ 3) je stanoven princip aktuálního účetnictví. V §4 jsou určeny povinnosti účetní jednotky, okamžik vzniku, doba trvání a okamžik ukončení trvání povinnosti vést účetnictví. Klíčový je § 7, kde je určeno, že ÚJ jsou povinny vést účetnictví, tak aby podávalo věrný a poctivý obraz skutečnosti.

- **Druhá část - Rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy (§ 9 - § 17)**

Tato část se zabývá povinnostmi vedení účetnictví (§ 9), dále stanoví definici a význam účetních dokladů (§ 11). Druhá část dále vymezuje povinné účetní záznamy, účetní zápisy, účetní knihy (§ 13) a jejich náležitosti, § 14 se zabývá směrnou účtovou osnovou a účtovým rozvrhem.

- **Třetí část - Účetní závěrka (§ 18 - § 23b)**

V této části jsou vytyčeny předpoklady pro sestavování účetní závěrky, její náležitosti a rozsah (§ 18). V § 19 je stanoveno, co je rozvahový den, v § 19a je dále vymezeno použití Mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavování účetní závěrky. V § 22 - 23 jsou stanoveny povinnosti jejího ověření a je definován způsob zveřejnění.

⁸¹ § 2 Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví

- **Čtvrtá část - Způsoby oceňování (§ 24 - § 28)**

Ve čtvrté části zákona jsou určeny způsoby a pravidla oceňování majetku a závazků, dále je zmíněna zásada opatrnosti, tvorba rezerv a opravných položek.

- **Pátá část - Inventarizace majetku a závazků (§ 29 - § 30)**

Stanovuje povinnost ÚJ provést k určitému okamžiku fyzickou inventuru (u hmotného a nehmotného majetku) a dokladovou inventuru (u závazků a pohledávek, případně u ostatních složek majetku, kde nelze provést inventuru fyzickou).

- **Šestá část - Úschova účetních záznamů (§ 31 - § 32)**

Pojednává o povinnosti uschování účetních záznamů a o době, po kterou je třeba je uchovat.

- **Sedmá část - Ustanovení společná, přechodná a závěrečná (§ 33 - § 40)**

V této poslední části zákona se dále rozvádí ustanovení ohledně účetních dokladů, možnosti jejich oprav (§ 35), dále je vymezena problematika správních deliktů a výše pokut (§ 37). V § 40 je stanoveno, že zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 1992.

4.2.1.2 VYHLÁŠKY MINISTERSTVA FINANCÍ ČR

Ministerstvo financí České republiky k ZOÚ vydává prováděcí vyhlášky, které se soustředí na specifikaci obecných ustanovení v zákonu. Vyhlášky jsou vydávány pro jednotlivé skupiny účetních jednotek (např. podnikatelé, banky, pojišťovny, zdravotní pojišťovny, neziskové organizace, aj.). Tyto vyhlášky specifikují účetní metody a jejich užití v určitých případech, směrnou účtovou osnovu (ta obsahuje souhrn účtových tříd a skupin, podle kterých účetní jednotka účtuje), dále pak způsob sestavení účetní závěrky. Komora auditorů ČR uvádí tento výčet platných vyhlášek:⁸²

⁸² Vyhlášky. [online]. Komora auditorů České republiky. 2010. [cit. 2011-04-22]. Dostupné z WWW: <<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=79&nArticleID=184&nLanguageID=>>>.

- **Vyhláška 500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- **Vyhláška 501/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi
- **Vyhláška 502/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami
- **Vyhláška 503/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny
- **Vyhláška 504/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví
- **Vyhláška 505/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu

4.2.1.3 ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY

Podle ZOÚ jsou české účetní standardy vydány „za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami“.⁸³ Standardy jsou tedy další specifikací rozpracování účetních metod a rozvádějí ZOÚ a jednotlivé vyhlášky, podle jejichž členění jsou tvořeny pro jednotlivé cílové skupiny vyhlášek (pro podnikatele, banky,

⁸³ §36 Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví

pojišťovny, finanční instituce, apod.). Jejich účel spočívá ve stanovení konkrétního způsobu řešení, podle kterého se účetní jednotka bude řídit při účtování. Dále rozvádějí jednotlivé vyhlášky v oblastech účetních metod a postupů. Standardy nemají závaznou právní formu, jedná se o doporučenou úpravu určité oblasti. Jejich výčet uvádím v příloze č. 8.

4.2.1.4 VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE

Vnitropodnikové směrnice lze charakterizovat jako stanovení určitých pravidel, povinností a odpovědnosti v rámci pracovního procesu firmy. Smysl těchto směrnic spočívá v aplikaci platné legislativy ve vlastních podmínkách každé účetní jednotky s využitím možností, které zákony umožňují použitím různých variant řešení. Některé vnitropodnikové směrnice jsou ze zákona povinné, a proto jsou při kontrole finančním úřadem vyžadovány. Směrnice jsou součástí kultury podniku a jsou tedy i aktivním nástrojem pro zaměstnance, kterým mají usnadnit orientaci v operativních činnostech v rámci probíhajících procesů. Jednotlivé směrnice by měly řešit například tyto oblasti: systém zpracování účetnictví, účtový rozvrh, kompetence a podpisové vzory, dlouhodobý majetek, pravidla pro odpisový plán, zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů, oběh účetních dokladů, archivace účetních dokladů, aj.

4.2.2 NÁRODNÍ REGULÁTOR ČESKÉ REPUBLIKY

Hlavním regulátorem účetnictví a účetního výkaznictví je nadále stát, avšak na rozvoji této oblasti se podílí i několik profesních organizací - **Komora auditorů ČR, Svaz účetních** a především zastřešující profesní instituce **Národní účetní rada**. Ta připomínkuje návrhy zákonů a interpretuje účetní předpisy. Ačkoli interpretace Národní účetní rady nejsou součástí účetní legislativy a nejsou závazné, mají stále větší vliv na praxi.⁸⁴

⁸⁴ *Accounting in the Czech Republic*. [online]. Confédération Fiscale Européenne. 2011. [cit. 2011-04-21]. Dostupné z WWW: <<http://www.cfe-eutax.org/taxation/accounting/czech-republic>>.

4.3 KOMPARACE A JEJÍ VÝSLEDKY

Nyní se dostávám k finální části mé práce, ke komparaci regulace účetnictví Velké Británie se stavem v České republice. Ačkoliv lze najít určité podobnosti, regulace účetních systémů obou zemí jsou diametrálně odlišné. V následujících odstavcích se zaměřím jednotlivé odlišnosti a případné podobnosti.

Při použití induktivního postupu klasifikace regulačních systémů obou zemí je patrný první rozdíl mezi ČR a UK. Velká Británie se z tohoto hlediska řadí do anglosaského modelu a je jedním z jeho hlavních reprezentantů. Tuto klasifikaci si vysloužila především díky vysoce rozvinutému kapitálovému trhu, pro jehož uživatele je nutné vytvářet dostatečně vypovídající účetní výkazy. Dalším specifickým znakem anglosaského modelu je skutečnost, že regulace účetnictví je svěřena do rukou profesionálních společností. Naopak v České republice takto vyvinutý kapitálový trh najít nelze a také zde převažuje státní úprava účetní legislativy, řadí se tedy do kontinentálního modelu.

Z historického hlediska lze také najít podstatné odlišnosti. Velká Británie má více než staletou účetní tradici, která se vyvíjela na základě účetní praxe. Již v devatenáctém století bylo účetnictví řízeno a regulováno společně s vydáním Zákona o obchodních společnostech z roku 1844, kde byla určena například povinnost auditu. Postupem času se účetnictví úplně oprostilo od právních norem a se založením ICAEW v roce 1949 vznikla skutečná účetní profese. Historie českého účetnictví měla úplně odlišný vývoj. Do konce roku 1954 se používal velice primitivní systém kamerálního účetnictví, který byl zrušen a nahrazen státem silně řízenou jednotnou účetní legislativou. V komunistickém Československu mělo Federativní ministerstvo financí jako jediné oprávnění regulovat systém účetnictví a žádné profesní účetní instituce neexistovaly. Na přelomu osmdesátých a devadesátých let, kdy ve Velké Británii již dávno existoval rozvinutý moderní systém regulace účetními standardy vydávanými profesními institucemi, se v Čechách novodobý systém účetnictví teprve pomalu začínal vytvářet.

Na jednotlivé státy působí velké množství kulturních, ekonomických, sociálních a jiných vlivů, které se svým způsobem podepisují i na regulačním procesu. Na regulaci účetnictví Velké Británie má největší vliv financování podniků a účetní profese. Společnosti se zde při potřebě kapitálu obracejí především na kapitálové trhy, které po nich ale vyžadují kvalitní a přesné informace obsažené v účetních výkazech. Účetní profese se pak stará o to, aby standardy upravující účetní výkaznictví, které vydává, tyto požadavky splnily. V ČR má na regulaci účetního systému zásadní vliv především stát a právní úprava, systém je zde koncipován tak, aby vyhovoval podmínkám tržního prostředí, poskytoval dostatečně vypovídající informace pro banky (významný zdroj financování společností v ČR) a bylo možné na základě účetních výkazů vypočítat základ pro daň z příjmu. Pro oba systémy je na druhou stranu společný předpoklad pravdivého a věrného zobrazení skutečností podle mezinárodních standardů IAS/IFRS, které implementují ve svých účetních systémech.

Nejvíce odlišností lze však najít v samotných systémech regulace účetnictví. Systém Velké Británie je charakteristický silným vlivem účetních institucí, které vytváří pravidla a standardy. Vrcholným orgánem regulace je zde Komise pro účetní výkaznictví FRC, která má velice složitou vnitřní strukturu. Obsahuje v sobě orgán pro vydávání účetních standardů (ASB), dále různé výbory zaměřené na oblasti dohlížení, kontrol, analýz, auditu, řízení apod. Český systém regulace účetnictví se od britského podstatně liší. Odborných institucí není v ČR tolik využíváno, i když v posledních letech mají také určitý vliv na legislativní procesy hlavně prostřednictvím možnosti vznesení připomínek (např. Národní účetní rada). Jako hlavní regulátor účetnictví a účetního výkaznictví ale nadále zůstává stát. Nástrojem regulace jsou ve Velké Británii standardy FAS a SSAP, které lze zařadit do obecného rámce UK GAAP. Hlavním rozdílem oproti české úpravě je skutečnost, že standardy fungují na bázi principů, zatímco česká legislativa založena a uplatňována ve formě závazných pravidel. Nástrojem regulace v ČR je Česká účetní legislativa, je založena na pravidlech ES, jejichž předpisům, stejně jako britská, podléhá. Obecně platnou legislativní normou s celostátní platností je Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví. Dále jsou zákonu podřízené vyhlášky vydávané Ministerstvem financí, České účetní standardy a vnitropodnikové směrnice. V těchto normách jsou obsaženy úpravy účetních metod pro všechny ÚJ v ČR.

Z předešlé komparace je patrné, že mezi systémem regulace ČR a UK existuje skutečně velké množství odlišností. Existují tedy vůbec nějaké společné rysy? Ano, existují, ale je jich minimum. Vzhledem k tomu, že obě země jsou členskými státy EU, musely přijmout do svých národních legislativ unijní pravidla (tuto povinnost jim ukládá EU). Unijní pravidla se mimo jiné týkala i účetnictví, jehož rozsáhlá harmonizace probíhá od roku 1978 dodnes vydáváním harmonizačních směrnic. Česká republika i Velká Británie byly povinny tyto směrnice implementovat do své národní účetní úpravy, čímž se zajistily větší srovnatelnost účetních výkazů v rámci Evropské unie. V tomto hledisku se tedy regulační systémy UK a ČR shodují. Dalším shodným rysem je skutečnost, že český i britský systém regulace účetnictví a účetního výkaznictví vychází ze souboru konkrétních celosvětově respektovaných norem - Obecně uznávaných účetních zásad.

ZÁVĚR

Regulace účetnictví je velice často diskutované téma. Během několika desítek let tato oblast prošla rozsáhlými úpravami na úrovni národní i nadnárodní v podobě harmonizace. Stále sice přetrvává silný vliv národních systémů, ale celosvětová snaha je již zřetelná, a účetnictví a účetní výkaznictví jednotlivých zemí se postupem času svou vypovídací hodnotou sjednocuje. V této práci jsem se zaměřil na tento proces a následně byla provedena analýza a komparace konkrétních regulačních systémů účetnictví České republiky a Velké Británie.

Nejprve jsem rozebral problematiku regulace účetnictví z obecného hlediska. Došel jsem k závěru, že regulaci účetnictví lze klasifikovat z různých hledisek. Dělení můžeme vytvořit podle induktivního a deduktivního postupu. Deduktivní postup je rozdělen na makroekonomický a mikroekonomický koncept. Makroekonomický koncept při tvorbě účetního systému vychází zejména národohospodářské politiky státu a účetnictví se podřizuje obecnému zájmu, jako je například daňová soustava. Mikroekonomický koncept naopak chápe účetnictví jako prostředek k dosahování ekonomické stability podniku a je podřízen soukromým účelům. Induktivní postup dělení charakterizuje čtyři základní modely (anglosaský, kontinentální, jihoamerický a smíšený) a zohledňuje především rozvinutost národních ekonomik a úpravu, kterou se účetnictví reguluje (buď právními normami nebo účetními standardy nebo kombinací obou). Dále je možné použít kulturně sociální přístup, který vychází z předpokladu chápání účetnictví jako integrální soustavy tradičních a kulturních hodnot uznávaných ve společnosti (tento přístup rozlišuje celkem deset skupin kritérií profesionální závislosti, flexibility, konzervatismu a informační otevřenosti).

Dalším důležitým poznatkem je problematika národní a mezinárodní regulace účetnictví. Národní regulace je prováděna právní normou nebo účetními standardy. V prvním případě je zákonodárným orgánem stát nebo nějaká jiná instituce, která vlastní příslušné oprávnění vydávat závazné účetní předpisy, podle kterých se účetní jednotky řídí. Tento proces je velice zdoluhavý a nestíhá pružně reagovat na dynamické změny v ekonomice. V případě druhém slouží jako hlavní rámec regulace obecně uznávané standardy, které jsou vydávány nezávislou institucí z veřejného sektoru nebo

soukromou osobou, tedy mimo rámec zákona. Vliv státních institucí je omezen a regulace tímto způsobem je velice pružná a lze ji velmi rychle a efektivně aktualizovat. Lze také uplatnit kombinaci těchto dvou způsobů. Mezinárodní regulace účetnictví se nachází na nejvyšší úrovni a je realizována především Obecně uznávanými účetními zásadami, standardy IAS/IFRS (dnes spíše už jen IFRS - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví) a principy GAAP.

Dále jsem se zaměřil na proces harmonizace účetnictví v Evropské unii. Tento proces běží do současnosti už od roku 1957 a jeho cílem je sjednotit a sblížit finanční výkaznictví a účetnictví a odstranit rozdílné modifikace jednotlivých národních účetních systémů. K dosažení tohoto cíle vydává Rada EU nařízení, rozhodnutí, doporučení a směrnice, které musí členské státy implementovat do svých zákonných úprav. Harmonizace má pozitivní dopady především na zvýšenou kvalitu účetních výkazů. Hlavní změnou bylo nařízení z roku 2005, kdy bylo určeno, že všechny společnosti, které emitují své cenné papíry na veřejných kapitálových trzích musí pro sestavování konsolidovaných účetních závěrek postupovat podle IAS/IFRS.

V druhé části své práce jsem se zabýval samotným rozbořem regulace účetních systémů Velké Británie a České republiky. Po pečlivém rozboru jednotlivých systémů jsem došel k závěru, že i když existují určité podobnosti, jsou diametrálně odlišné. Při zkoumání klasifikace obou zemí pomocí induktivní metody jsem zjistil, že Česká republika patří do kontinentálního modelu, protože zde převažuje státní regulace účetnictví a nerozvinutý kapitálový trh, a naopak Velkou Británii lze zařadit do modelu anglosaského, převážně z důvodu regulace účetnictví profesionální instituce, která je téměř nezávislá na zákonné úpravě a dalším důvodem je zdejší velice rozvinutý kapitálový trh. Další odlišnosti byly patrné při analýze historického vývoje obou zemí. ČR nemá oproti UK téměř žádnou účetní tradici a její legislativa je podstatně mladší než v UK. Navíc v ČR po 40 let fungoval systém centrálně řízené ekonomiky, který měl deformační účinky na samotný smysl účetnictví. V UK je více než staletá účetní tradice a podle výše uvedených zdrojů ji lze považovat za jednu z nejvyspělejších na světě.

Následným předmětem mé analýzy byly faktory, které regulaci v obou zemích ovlivňují. Vlivů existuje celá řada (např. kulturní, ekonomické, sociální). Zjistil jsem, že ve Velké Británii jde především o vliv financování podniků a vliv účetní profese. Financování podniků zde probíhá zejména pomocí kapitálových trhů, a v případě, kdy

společnost potřebuje kapitál, hledá investory, kteří se k investicím rozhodují na základě finančních výkazů, které musí být naprosto pravdivé odrážet skutečnou finanční situaci firmy. Účetní profese má za úkol vydávat takové standardy a postupy, které toto zajišťují. V ČR má na regulaci účetního systému zásadní vliv především stát a právní úprava, systém je zde koncipován takovým způsobem, aby vyhovoval podmínkám tržního prostředí, poskytoval informace pro banky (důležitý zdroj kapitálu firem v ČR) a bylo možné na základě účetních výkazů spolehlivě spočítat základ pro daň z příjmu. Samotné systémy regulace účetnictví v obou zemích mají nejvíce odlišností. Národním regulátorem je v UK odborná účetní instituce Komise pro účetní výkaznictví FRC, jejíž podřízený orgán ASB (dříve ASC) vydává účetní standardy FAS (dříve SSAP), jež jsou samotnými nástroji účetní regulace, a které spadají do celkového rámce UK GAAP. V ČR je hlavní regulátor účetnictví a účetního výkaznictví stát a obecně platnou legislativní normou s celostátní platností je Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví. Dále pak vyhlášky vydávané Ministerstvem financí, České účetní standardy a vnitropodnikové směrnice. Účetní instituce nemají v ČR významné postavení.

Nejdůležitějším shodným rysem pro oba systémy regulace je předpoklad poskytnutí věrného a poctivého obrazu skutečnosti, jež vyplývá vychází z celosvětových Obecně uznávaných účetních zásad, z nichž český i britský systém regulace účetnictví a účetního výkaznictví vychází. Dalším podobným rysem, který jsem v systému regulace UK a ČR vyzkoušel jsou účetní směrnice ES. Tyto směrnice byly oba státy povinny implementovat do svých účetních systémů a postupovat podle jejich pravidel.

Problematiku regulace účetnictví ve Velké Británii a její komparace se stavem v ČR jsem rozebral v od obecného teoretického rámce až po systematickou komparaci. Vyvodil jsem závěry ke stanoveným oblastem zkoumání a splnil jsem cíle práce, které jsem si stanovil v úvodu. Považuji tedy daný cíl práce za splněný.

SUMMARY

The principal goal of this thesis was the comparison of accounting regulation systems in the United Kingdom and the Czech republic. To accomplish this objective, it was first necessary to provide a detailed description of accounting regulations in a general perspective. In the first chapter, the fundamental classification of individual accounting regulation approaches was systematically categorized according to various criteria. The conclusion was made that approaches on accounting regulation can be divided into several groups. There is a deductive approach which is further divided into macroeconomic and microeconomic concepts according to state economic plan priority, an inductive approach which has Anglo-Saxon, continental, south-American and mixed models, and cultural-social approach.

Another important component of this work is a comprehensive analysis of accounting regulations on both national and international level. The national regulation is executed by government with legislation as a main tool (which is a process very slow and inflexible, but law enforceable), or by an independent accounting institution issuing accounting standard with general validity (fast, effective and flexible), or by a combination of both. International regulation is superior to the national one and the Generally Accepted Accounting Principles and IAS/IFRS standards serve as main tool. The accounting harmonization of the EU is also a part of an ongoing international regulation process and has an impact on examined countries.

The second part of this work is concentrated on the comparison of England and Czech republic itself. After a thorough analysis of their regulation systems the conclusion was made that these systems are strictly dissimilar, sharing only a little. Evaluated using an inductive method, the UK is a typical representative of an Anglo-Saxon model with a developed stock market environment and a strong influence of independent accounting institutions, while Czech republic, on the other hand, belongs to the opposite model - the continental one. Primarily, because the regulation there is consigned to the government, and, the stock market is not adequately developed. From the historical point of view, UK has more than a hundred years long

accounting tradition which can be regarded as one of the most advanced in the world, while Czech republic does not have any, and moreover, the system was being deformed for 40 years of communist reign.

UK accounting regulation is mostly influenced by company funding, since they generally use a stock market in search for capital as an important source (this results in the need of solid financial reports), and, by accounting institutions issuing accounting standards, which are to be precise and perfectly reflecting the reality to ensure the appropriate enough financial reports of companies. Czech accounting regulation system is mostly influenced by law adjustment and state. The most different aspect was found in a comparison of the regulation systems themselves. The national regulator in the UK is Financial Reporting Committee issuing (through its subordinate organ Accounting Standards Board) universally valid Financial Accounting Standards which are part of a UK GAAP framework. Distinctly, the Czech republic's national regulator is government using the Accounting law 563/1991 Coll. and its subordinate norms as a main and only tool.

Different as their systems are, there still are some similarities. The most important is the prerequisite of accounting in general, to give a "true and fair view" on companies' financial reality. The other one is the obligation of implementing the accounting directives issued by the EU in both Czech and UK national legislation.

SEZNAM ZDROJŮ

KNIŽNÍ PUBLIKACE

FIREŠ, Bohuslav. *Základy teorie účetnictví*. 1.vydání. Praha : SPN, 1984. počet stran 235.
ISBN nemá

HANUŠOVÁ, Helena; KALOUDA, František. *Evropské ekonomické prostředí*. 1. vydání.
Praha : Computer Press, 1999. počet stran 135. ISBN 80-7226-265-3

KOVALÍKOVÁ, Hana. *Zákon o účetnictví - jednoduchý průvodce v každodenní praxi 2011*.
2. vydání. Olomouc : Anag, 2011. počet stran 191. ISBN 978-80-7263-654-9

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 8. vydání, Praha :
POLYGON, 1998. počet stran 316. ISBN 80-85967-55-3

KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktualizované
vydání. Praha : POLYGON, 2005. počet stran 544. ISBN 80-7273-129-7

KOVANICOVÁ, Dana a kol. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. 1. vydání.
Praha : POLYGON, 1997. počet stran 433. ISBN 80-85967-51-0

MCGEE, Robert W. *Accounting reform in transition and developing economies*. 1st
edition. New York : Springer, 2008. počet stran 521. ISBN 978-0-387-25707-5

GERNON, Helen; MEEK, Gary K.; MUELLER, Gerhard G. *Accounting : An International
Perspective*. 5th edition. Columbus : McGraw-Hill, 2001. ISBN 0-07-118116-4

NOBES Christopher; PARKER Robert. *Comparative International Accounting*. 5th
edition. London : Prentice Hall, 1998. počet stran 541, ISBN 0-13-736463-6

ŽÁROVÁ, Marcela. *Regulace evropského účetnictví*. 1. vydání. Praha : Oeconomica,
2006. počet stran 184. ISBN 80-245-1046-4

ELEKTRONICKÉ ZDROJE

1973: Britain joins the EEC. [online]. BBC. 2011. [cit. 2011-04-16]. Dostupné z WWW: <http://news.bbc.co.uk/onthisday/hi/dates/stories/january/1/newsid_2459000/2459167.stm>

20 April 2011: IFRS implemented with all Romanian banks as of next year. [online]. IAS Plus . 2011. [cit. 2011-04-22]. Dostupné z WWW: <<http://www.iasplus.com/index.htm>>.

About the ASB. [online]. The Financial Reporting Council. 2011. [cit. 2011-04-20]. Dostupné z WWW: <<http://www.frc.org.uk/asb/about/>>.

About the Panel. [online]. The Financial Reporting Council. 2011. [cit. 2011-04-20]. Dostupné z WWW: <<http://www.frc.org.uk/frrp/about/>>.

Accounting in the Czech Republic. [online]. Confédération Fiscale Européenne. 2011. [cit. 2011-04-21]. Dostupné z WWW: <<http://www.cfe-eutax.org/taxation/accounting/czech-republic>>.

BŘEZINOVÁ, Hana. *Regulace účetnictví v České republice po 1. lednu 2004*. [online]. (pdf). [cit. 2011-04-17]. Dostupné z WWW: <<http://www.svses.cz/skola/akce/konf/ucto04/texty/brezinova.pdf>>

Companies Act 2006. [online]. The National Archives. 2006. [cit. 2011-04-18]. Dostupné z WWW: <<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/contents>>.

Facts about FASB. [online]. The Financial Reporting Council. 2011 [cit. 2011-04-10]. Dostupné z WWW: <<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>>.

FRC Board. [online]. The Financial Reporting Council. 2011. [cit. 2011-04-20]. Dostupné z WWW: <<http://www.frc.org.uk/about/board.cfm>>.

Joint Stock Companies Act 1856. [online]. (pdf). [cit. 2011-04-13]. Dostupné z WWW: <http://www.companieshouse.gov.uk/about/tableA/comm14July1856JointStockCoAct_P1.pdf>.

KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví na přelomu tisíciletí: přes úspěchy a pády směrem ke světovému výkaznictví*. [online]. (pdf). [cit. 2011-04-5]. Dostupné z WWW: <<http://www.svses.cz/skola/akce/konf/ucto04/texty/kovanicova.pdf>>.

Knowledge guide to UK Accounting Standards. [online]. ICAEW. 2011. [cit. 2011-04-20]. Dostupné z WWW: <<http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/accounting-standards/knowledge-guide-to-uk-accounting-standards#gaap>>.

SCHEDULE 14A (Rule 14a-101). [online]. Wikinvest. 2009. [cit. 2011-04-3]. Dostupné z WWW: <[http://www.wikinvest.com/stock/JDS_Uniphase_\(JDSU\)/Filing/DEF%2014A/2009/Def_14A/D1485013](http://www.wikinvest.com/stock/JDS_Uniphase_(JDSU)/Filing/DEF%2014A/2009/Def_14A/D1485013)>

Směrnice EU. [online]. Komora auditorů České republiky. 2010. [cit. 2011-04-8]. Dostupné z WWW: <<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=82&nArticleID=188&nLanguageID=>>>.

SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS. [online]. (pdf). [cit. 2011-04-5]. Dostupné z WWW: <<http://www.kacr.cz/Data/files/pdf/osma-smernice-eu-cs.pdf>>.

Statements of Standard Accounting Practice. [online]. ICAEW. 2011 [cit. 2011-04-21]. Dostupné z WWW: <<http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/accounting-standards/uk-ssap>>.

UITF. [online]. The Financial Reporting Council. 2011. [cit. 2011-04-20]. Dostupné z WWW: <<http://www.frc.org.uk/asb/uitf/>>.

Vyhlášky. [online]. Komora auditorů České republiky. 2010. [cit. 2011-04-22]. Dostupné z WWW: <<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=79&nArticleID=184&nLanguageID=>>>.

Who we are. [online]. ICAEW. 2011 [cit. 2011-04-12]. Dostupné z WWW: <<http://www.icaew.com/en/about-icaew/who-we-are>>.

ŽÁROVÁ, Marcela. *Regulace evropského účetnictví z pohledu mezinárodní harmonizace*. [online]. (pdf) [cit. 2011-04-6]. Dostupné z WWW: <<http://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=aop&pdf=239.pdf>>. s. 12

PRÁCE

VÍTOVCOVÁ, Marie. *Regulace účetnictví v České republice*. Bakalářská práce. VŠE Praha, 2007. Počet stran 37

KARTÁKOVÁ, Zuzana. *Regulace účetnictví ČR v porovnání s Francií*. Bakalářská práce. VŠE Praha, 2008. Počet stran 49

ZÁKONY

Companies Act 2006 (Zákon o obchodních společnostech z roku 2006)

Joint Stock Companies Act 1856 (Zákon o obchodních společnostech z roku 1856)

Zákon č. 21/1971 Sb., ze dne 25. března 1971, o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací

Zákon č. 128/1989 Sb. ze dne 14. listopadu 1989, kterým se mění a doplňuje zákon č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací

Zákon č. 563/1991 Sb. ze dne 12. prosince 1991, o účetnictví

Zákon č. 586/1992 Sb. ze dne 20. listopadu 1992, o daních z příjmů

SEZNAM ZKRATEK

aj. = a jiné

apod. = a podobně

ASB = Accounting Standards Board

ASC = Accounting Standards Committee

ASSC = Accounting Standards Steering Committee

CACA = Chartered Association of Certified Accountants

č. = číslo

Coll. = collection

čl. = článek/článku

ČR = Česká republika

ČSSR = Československá socialistická republika

ČÚS = České účetní standardy

D = dal

DTI = Department of Trade and Industry

EHS = Evropské hospodářské společenství

EP = Evropský parlament

ES = Evropské společenství

EU = Evropská unie

FAS = Financial Accounting Standards

FASB = Financial Accounting Standards Board

FMF = Federativní ministerstvo financí

FRED = Financial Reporting Exposure Draft

FRRP = Financial Reporting Review Panel

FRS = Financial Reporting Standards

GAAP = Generally Accepted Accounting Principles

IAS = International Accounting Standards

IASB = International Accounting Standards Board

IASC = International Accounting Standards Committee

ICAEW = Institute of Chartered Accountants in England and Wales

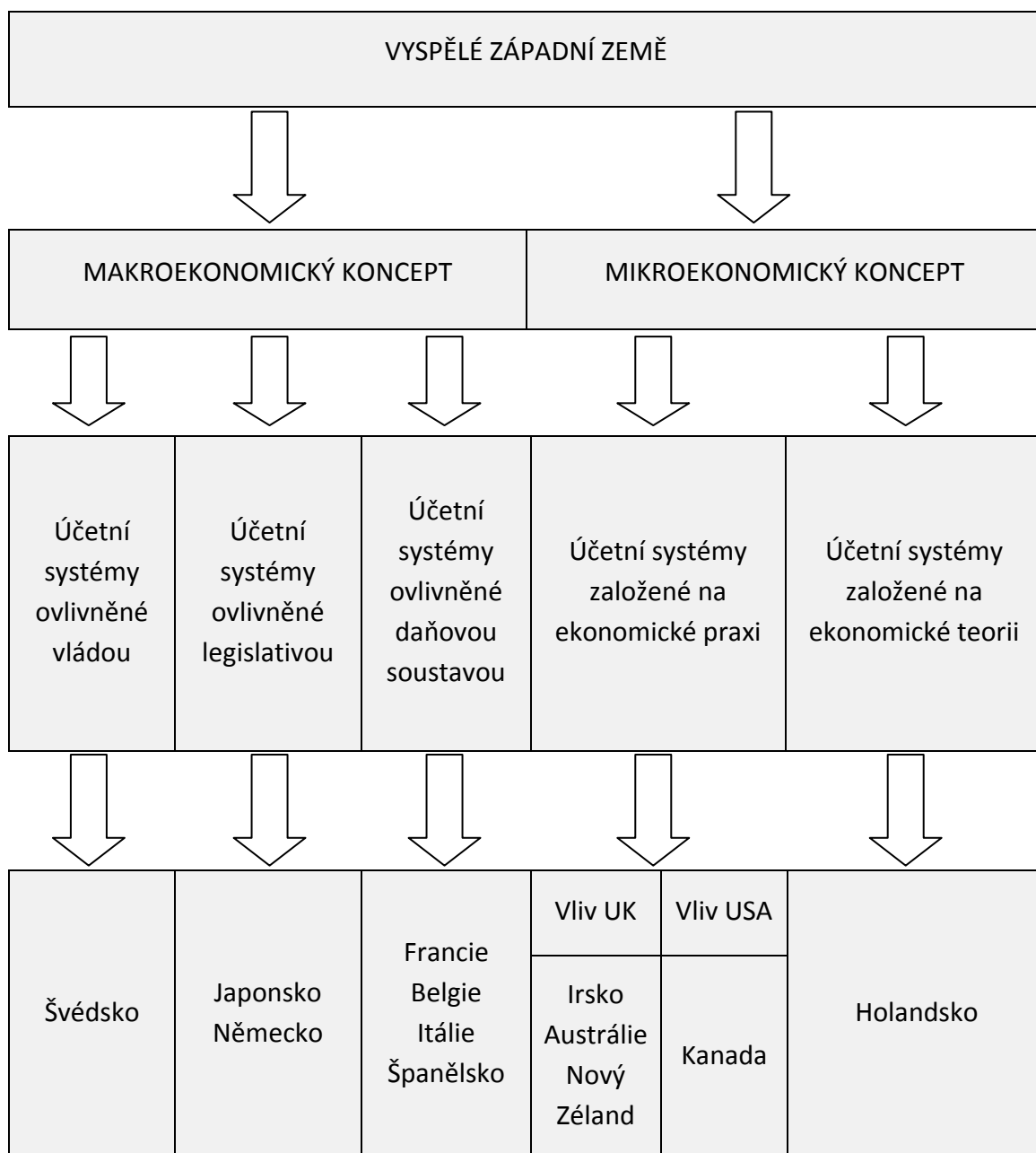
ICAI = Institute of Chartered Accountants in Ireland

ICAS = Institute of Chartered Accountants of Scotland
IFRS = International Financial Reporting Standards
L.T.D. = Private Limited Company (Limited)
MD = má dáti
MF ČR = Ministerstvo financí České republiky
odst. = odstavec/odstavce
OUÚZ = Obecně uznávané účetní zásady
P.L.C. = Public Limited Company
písm. = písmene
PSLC = Public Sector Liaison Committee
Sb. = sbírky
SEC = Securities and Exchange Commission
SFAC = Statements of Financial Accounting Concepts
SFAS = Statements of Financial Accounting Standards
SSAP = Statements of Standard Accounting Practice
tzv. = takzvaný
UITF = Urgent Issue Task Force
ÚJ = účetní jednotka
UK = United Kingdom
UK GAAP = United Kingdom Generally Accepted Accounting Principles
US GAAP = United States Generally Accepted Accounting Principles
USA = United States of America
USD = United States Dollar
ZDP = zákon o dani z příjmu
ZOÚ = zákon o účetnictví

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1	Klasifikace účetních systémů deduktivním přístupem.
Příloha č. 2	Klasifikace účetních systémů induktivním přístupem.
Příloha č. 3	Schéma národní regulace účetnictví.
Příloha č. 4	Soubor mezinárodních standardů IAS/IFRS.
Příloha č. 5	Změna harmonizační strategie Evropské unie.
Příloha č. 6	Výčet standardů SSAP a FRS v originálním znění.
Příloha č. 7	Schéma regulace účetnictví v ČR podle typu firmy.
Příloha č. 8	Seznam Českých účetních standardů

KLASIFIKACE ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ DEDUKTIVNÍM PŘÍSTUPEM



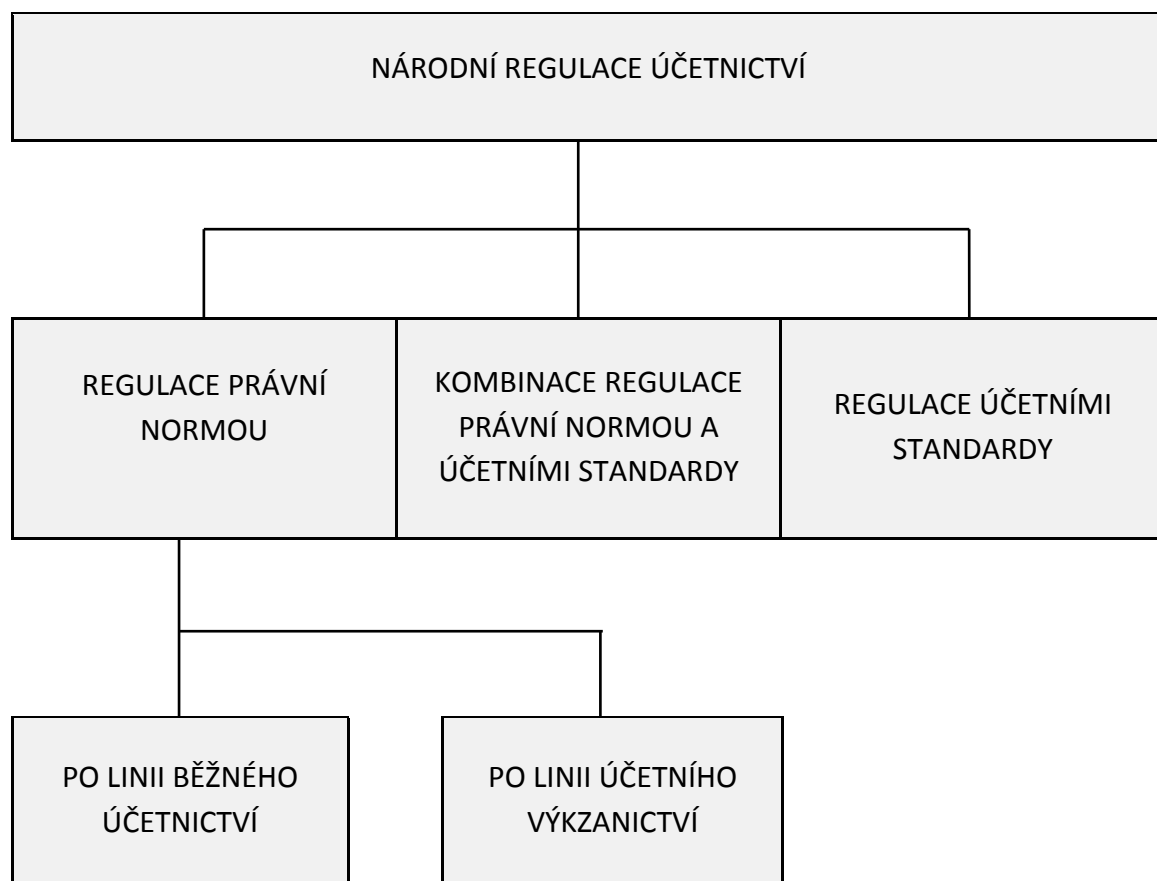
Zdroj: Kovanicová, 2005, s. 88, Autor klasifikace: Nobes, *Journal of Business, Finance and Accounting*, 1989

KLASIFIKACE ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ INDUKTIVNÍM PŘÍSTUPEM

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
Velká Británie Bahamy Írán Fidži Irsko Jamajka Nizozemsko Nový Zéland Nikaragua Malajsie Zimbabwe Singapur JAR Trinidad	Brazílie Bolívie Argentina Řecko Kolumbie Španělsko Indie Pákistán Itálie Etiopie Panama Paraguay Peru Uruguay	Německo Francie Dánsko Norsko Belgie Švédsko Švýcarsko Zair	USA Kanada Japonsko Mexiko Venezuela Filipíny Bermudy	Chile

Zdroj: Kovanicová, 2005, s. 7, Autoři klasifikace: Niar, Frank, Accounting Review 1980

SCHÉMA NÁRODNÍ REGULACE ÚČETNICTVÍ



Zdroj: Žárová, 2006, s. 25-26

SOUBOR PLATNÝCH MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ IAS/IFRS

IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

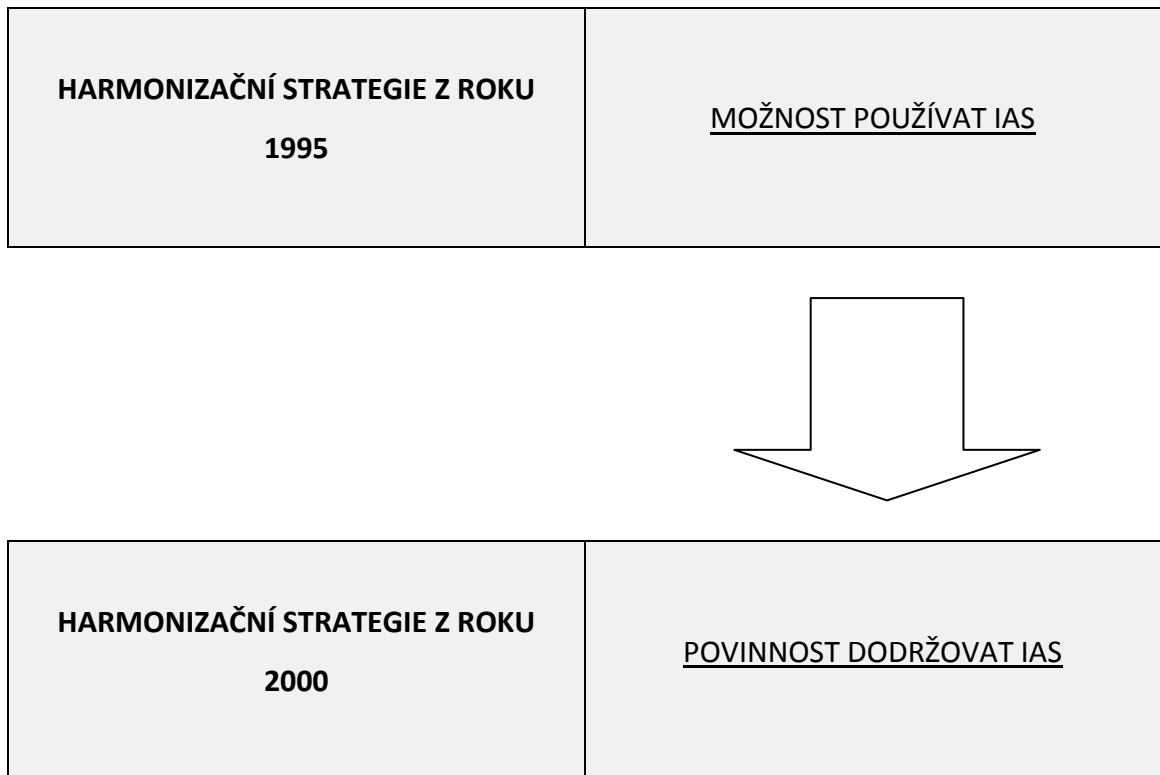
IFRS 1	První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS 2	Platby akciemi
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené operace
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování
IFRS 8	Provozní segmenty
IFRS 9	Finanční nástroje

IAS Mezinárodní účetní standardy

IAS 1	Prezentace účetních výkazů
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkazy peněžních toků
IAS 8	Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10	Události po rozvahovém dni
IAS 11	Stavební smlouvy
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 14	Vykazování podle segmentů
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasingy
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory
IAS 21	Dopady změn směnných kurzů cizích měn
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26	Penzijní plány
IAS 27	Konsolidované a separátní účetní výkazy
IAS 28	Investice do přidružených podniků
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 31	Účasti ve společných podnicích
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství

Zdroj: www.iasplus.com

ZMĚNA HARMONIZAČNÍ STRATEGIE EVROPSKÉ UNIE



Zdroj: Žárová, 2006, s. 53

VÝČET STANDARDŮ SSAP A FRS V ORIGINÁLNÍM ZNĚNÍ

SSAP4	The accounting treatment of government grants
SSAP5	Accounting for value added tax
SSAP9	Stock and long term contracts
SSAP13	Accounting for research and development
SSAP 17	Accounting for post-balance sheet events
SSAP19	Accounting for investment properties
SSAP20	Foreign currency translation
SSAP21	Accounting for leases and hire purchase contracts
SSAP24	Accounting for pension costs
SSAP25	Segmental reporting
FRSSE	Financial Reporting Standard for Smaller Entities
FRS1	Cash flow statements
FRS2	Accounting for subsidiary undertakings
FRS3	Reporting financial performance
FRS4	Capital instruments
FRS5	Reporting the substance of transactions
FRS6	Acquisitions and mergers
FRS7	Fair values in acquisition accounting
FRS8	Related party disclosures
FRS9	Associates and joint ventures
FRS10	Goodwill and intangible assets
FRS11	Impairment of fixed assets and goodwill
FRS12	Provisions, contingent liabilities and contingent assets
FRS13	Derivatives and other financial instruments: disclosures
FRS14	Earnings per share
FRS15	Tangible fixed assets
FRS16	Current tax
FRS17	Retirement benefits
FRS18	Accounting policies
FRS19	Deferred tax
FRS20 (IFRS2)	Share-Cased payment
FRS21 (IAS10)	Events after (he balance sheet date
FRS22 (IAS33)	Earnings per share
FRS23 (IAS21)	The effects of changes in foreign exchange rates
FRS24 (IAS29)	Financial reporting in hyperinflationary economies
FRS25 (IAS32)	Financial Instruments; Disclosure and Presentation
FRS26 (IAS39)	Financial Instruments; Measurements

Zdroj: www.conciseaccountancy.com

SCHÉMA REGULACE ÚČETNICTVÍ V ČR PODLE TYPU FIRMY

TYP FIRMY	NORMA REGULACE
Firmy, které emitují své cenné papíry na kapitálových trzích v EU	IAS/IFRS
Firmy, které neemitují své cenné papíry na kapitálových trzích v EU, ale jsou účetními jednotkami	České účetní předpisy (ZOÚ, Vyhlášky, ČÚS, Směrnice)
Firmy, které nejsou účetními jednotkami	Daňová evidence (Zákon č.586/1992 Sb.)

Zdroj: vlastní zpracování

SEZNAM ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ

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

Zdroj: www.business.center.cz