

ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ A NORMY, KTERÉ HO REGULUJÍ NA NÁRODNÍ ÚROVNI. MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

2.1 Systém regulace účetnictví v České republice.

2.2 Harmonizace účetních výkazů – důvody, přístupy.

2.3 Směrnice Evropské unie – podstata, hlavní zásady.

2.4 Mezinárodní účetní standardy – podstata, hlavní zásady.

2.1 SYSTÉM REGULACE ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICE

Regulace finančního účetnictví není ponechána na účetní jednotce. V našich podmínkách je vysoká míra regulace státem. Tím je dána na jedné straně značná srovnatelnost účetnictví mezi jednotlivými účetními jednotkami, na druhé straně složitější situace při formulování právních norem, kterými je účetnictví regulováno, neboť jen těžko lze popsat každý možný případ, který praxe přinese. Dochází tak k vytváření velmi složitých norem, které jsou často měněny, účetní jednotky se pak mohou snažit obcházet ustanovení norem, která nejsou zcela jednoznačně formulována, nevystihují přesně daný případ.

Právní systém v České republice je založen na kodifikovaném právu. Regulace se provádí zejména na

úrovni zákonů, nařízení vlády, vyhlášek a dalších právních aktů.

Právní oblasti zasahující do účetnictví

- Zákon o účetnictví, české účetní standardy
- Obchodní právo
- Občanské právo
- Daňové právo
- Devizový zákon
- Právní předpisy regulující kapitálový trh
- Zákoník práce
- Mzdové předpisy
- Mezinárodní pravidla
- Insolvenční zákon
- Cenové předpisy
- Zdravotní, sociální a další pojištění a připojištění
- Dražby, zakázky, exekuce
- Zákon o auditorech

Zákon o účetnictví

- Vymezuje účetní jednotky, tj. osoby, kterým stanovuje povinnosti spojené s vedením účetnictví a vykazováním účetních informací jejich uživatelům;
- Stanovuje předmět účetnictví (účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření).
- Určuje účetní období
- Ukládá povinnost od kdy do kdy vést účetnictví, na základě jakých pravidel a v jaké kvalitě; s tím souvisí stanovení základní kvalitativních

charakteristik, které musí splňovat účetní informace po celou dobu účetního procesu a dále v jeho závěru – v účetní závěrce

- Vymezuje rozsah účetnictví, stanovuje povinné náležitosti, informace a úkony související s účetními doklady a prováděním účetních zápisů do účetních knih
- Zabezpečuje srovnatelnost informací směrnou účtovou osnovou a požadavky kladenými na účtový rozvrh
- Vymezuje finální výstup z účetnictví, tj. účetní závěrku, okamžik, k němuž ji lze sestavit, druhy účetní závěrky, povinnost ověřování účetní závěrky auditorem, výroční zprávy a způsoby zveřejňování informací
- Stanovuje základní povinnosti ve vazbě na konsolidovanou účetní závěrku
- Upravuje podrobně základní účetní metodu, tj. stanovuje zejména způsoby oceňování
- Nařizuje inventarizaci majetku a závazků a stanoví její základní pravidla
- Upravuje podmínky průkaznosti, přenosu, oprav a úschovy účetních záznamů
- Stanovuje pokuty za porušení povinností, které ukládá

Vyhlášky ministerstva financí

- Stanovení uspořádání a označování položek účetní závěrky
- Obsahové vymezení položek účetní závěrky
- Účetní metody a jejich použití
- Směrná účtová osnova

- Stanovení uspořádání a označování položek konsolidované účetní závěrky
- Obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky
- Metody konsolidace účetní závěrky a postupy zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku.

České účetní standardy

Vznikly z původních opatření, pokynů a sdělení MF. Mají podrobně rozvádět účetní metody a stanovovat postupy účtování v konkrétních účetních případech či pro určité skupiny majetku.

Vnitřní směrnice

Stanovuje účetní jednotka na základě všech platných předpisů. Ve vnitřních směrnících jsou upraveny konkrétní postupy, metody a pravidla v oblasti účetnictví.

Zákon o auditorech

Upravuje výkon auditorské činnosti, stanovuje povinnosti auditorů.

2.2 HARMONIZACE ÚČETNÍCH VÝKAZŮ – DŮVODY, PŘÍSTUPY

Na základě účetnictví vznikají v různých zemích účetní výkazy, které nejsou stejnorodé, v nichž stejný ekonomický jev může být nestejně zachycen. Konkrétní postupy, provedení a forma účetnictví a samozřejmě i účetních výkazů se v jednotlivých zemích liší vzhledem

k rozdílnosti ekonomických systémů, legislativnímu pojetí a tradicím. Značnou roli hraje konkrétní regulování účetnictví, resp. účetních výkazů v dané zemi. Podstata odlišného přístupu k regulaci účetních výkazů spočívá v tom, na jakém základě je založen právní systém v dané zemi.

1. právní systém založený na zvykovém právu – v účetnictví se regulace děje prostřednictvím všeobecně uznávaných principů a zásad.
2. právní systém mající oporu v kodifikovaném zákonodárství – v účetnictví se regulace prosazuje prostřednictvím zákonů a dalších závazných právních norem, které se snaží postihnout většinou každou jednotlivost, což je samozřejmě velmi obtížné, ne-li nemožné.

2.3 SMĚRNICE EVROPSKÉ UNIE – PODSTATA, HLAVNÍ ZÁSADY

Směrnice (direktivy) Evropské unie

Značná rozdílnost úpravy jednotlivých zemí v Evropě na úseku účetních výkazů, zejména jejich obsahu a formy, narušovala ekonomickou spolupráci evropských zemí.

Čtvrtá směrnice

Z hlediska účetních výkazů je rozhodující, týká se vyhotovení ročních účetních závěrek určitých forem společností. Upravuje účetní výkazy a přílohu pro jednotlivé účetní závěrky. Vymezuje obsah roční účetní závěrky rozvahou, výsledovkou (výkaz zisků a ztrát) a

komentářem k účetní závěrce, přičemž tyto dokumenty tvoří nedílný celek.

Jako základní požadavek uvádí Čtvrtá směrnice, aby byla účetní závěrka sestavena jasně a v souladu se směrnicí. Ukládá povinnost, aby roční účetní závěrka podávala pravdivý a věrný obraz o stavu aktiv, pasiv, finanční pozici a o výsledku hospodaření společnosti. Pokud by nepostačovalo použití směrnice k podání pravdivého a věrného obrazu, musí být poskytnuty další informace.

Požadavek na pravdivý a věrný obraz se dále rozvádí předpokladem dalšího trvání podniku (going concern), zásadou stálosti oceňování, zásadou opatrnosti, aktuálním principem, zákazem kompenzace, principem odděleného oceňování aktiv a pasiv, zásadou konzistence mezi účetními obdobími.

Sedmá směrnice

Je zaměřena na konsolidaci účetních výkazů

Osmá směrnice

Upravuje kvalifikační předpoklady auditorů

Koncepce účetnictví a účetních výkazů platná v České republice vychází ze Čtvrté směrnice a přebírá většinu jejích principů a zásad. Současně platný zákon o účetnictví a vyhlášky vycházejí ze snahy stavět na všeobecných účetních zásadách a principech uvedených ve Čtvrté směrnici.

2.4 MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY – PODSTATA, HLAVNÍ ZÁSADY

V rámci mezinárodní harmonizace účetnictví zaujal významné místo Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee – IASC) a od roku 2001 Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board – IASB).

IASC vznikl s tímto základním cílem

- formulovat a publikovat mezinárodní účetní standardy (IAS) k využití ve zveřejňovaných účetních závěrkách obchodních společností
- propagovat celosvětové přijetí a dodržování IAS
- všeobecně usilovat o zlepšení a harmonizaci účetního výkaznictví

Mezinárodní účetní standardy obsahují koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů a účetní standardy => International Financial Reporting Standards (IFRS).

Koncepční rámec mezinárodních účetních standardů

Teoretické východisko pro zajišťování regulace, standardizace a harmonizace účetnictví. Za hlavní cíle koncepčního rámce lze považovat pojmové sjednocení výrazů používaných u vydávaných standardů, vytvoření rámce oceňování a postupné přibližování, harmonizování právních předpisů jednotlivých zemí s mezinárodními účetními standardy.

Koncepční rámec upravuje:

- základní předpoklady a kvalitativní vlastnosti účetní závěrky
- definice základních položek účetních výkazů – aktiv, dluhů, vlastního kapitálu, zisku
- vymezuje základní způsoby oceňování

IAS 1 – prezentace účetní závěrky

Vztahuje se jak na samostatné (jednotlivé) účetní závěrky, tak na konsolidované účetní závěrky. Předmětem standardu jsou všechny typy podniků, a to včetně bank a pojišťoven.

Pokud podnik bude vykazovat účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů, musí se řídit všemi existujícími standardy a zveřejnit, že účetní závěrku podle IAS sestavil (prohlášení o shodě).

Další standardy se věnují:

- podrobněji účetní závěrce
- jednotlivým skupinám aktiv
- konkrétním obchodním operacím
- nadpodnikovým transakcím
- speciálním odvětvím

při srovnání koncepce účetnictví, která platí v ČR, s koncepcí prosazovanou Mezinárodními účetními standardy, je patrný zásadní rozdíl v přístupu. Regulace účetnictví v ČR je tradičně založena na kodifikovaném právu. Mezinárodní účetní standardy představují systém

uzancí odborníků v dané profesi, jehož podstatou je tedy zvykové právo.

IAS 8 – účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

Tento standard se použije pro výběr a použití účetních pravidel, pro účtování o změnách v účetních pravidlech, pro účtování o změnách v účetních odhadech a pro účtování o opravě chyb.

Definice:

- **účetní pravidla** – principy, základny, konvence, pravidla a postupy, které podnik používá při přípravě účetní závěrky (např. aktivace výpůjčních nákladů, způsob vykazování věrovnostních zákaznických programů, způsob vykazování finančního leasingu...)
- **změna v účetním odhadu** - úprava účetní hodnoty aktiva nebo pasiva. (např. změna doby odpisování dlouhodobých aktiv, výše diskontní sazby pro výpočet současné hodnoty, výše rezervy na záruční opravy...)
- **významnost** – částky, které nejsou uvedeny v účetní závěrce nebo jsou uvedeny v chybné výši, jsou považovány za významné, pokud ovlivňují ekonomická rozhodnutí uživatelů této závěrky. Standard hranici významnosti nekvantifikuje.
- **Chyby minulých období** jsou chyby, které se vyskytují v minulých účetních závěrkách podniku a které mají za následek, že tyto účetní závěrky

nelze nadále považovat za spolehlivé=> matematické chyby, chybné použití účetních pravidel, přehlédnutí, špatné interpretace skutečností, zpronevěry.

- **Zpětná (retrospektivní) aplikace** – účetní pravidla jsou aplikována takovým způsobem, jakoby byla používána podnikem vždy (od začátku působení)
- **Zpětná oprava** – chyby jsou opraveny takovým způsobem, jako by se nikdy nevyskytly. To se týká uznání, oceňování i zveřejňování jednotlivých prvků účetní závěrky.
- **Neproveditelnost** – naplnění požadavku standardu je neproveditelné, pokud jej podnik není schopen uplatnit i přes veškeré vynaložené úsilí => např. nelze vyčíslit dopad v minulých obdobích; nebo zpětná aplikace vyžaduje, aby podnik učinil odhad např. o výsledku transakce, jejich skutečný výsledek je již známý
- **Prospektivní aplikace** – uplatnění nového účetního pravidla na budoucí transakce a události od data přijetí tohoto pravidla.

Účetní pravidla

Účetní pravidla jsou stanovena jednotlivými standardy a interpretacemi. Tato pravidla se použijí pouze na takové transakce, jejichž dopad je významný. Podnik použije pro zachycení svých transakcí účetní pravidla v tomto pořadí:

1. ustanovení konkrétního standardu
2. pokud na danou transakci nelze použít žádný platný standard, podnik transakci vykáže v souladu s koncepčním rámcem

3. aktuální pravidla stanovená ostatními orgány, které vydávají účetní standardy (US GAAP, UK GAAP...) a mají podobný koncepční rámec jako IFRS.

Změny účetních pravidel

Podnik přistoupí ke změně účetního pravidla pouze v následujících případech:

- změnu vyžaduje standard nebo interpretace
- po změně účetního pravidla podá účetní závěrka věrnější obraz o finančním postavení, výkonnosti a peněžních tocích podniku

Účetní odhady

Řada položek účetní závěrky nemůže být oceněna zcela přesně a podnik je nucen použít nejlepší dostupný odhad. Odhad se použije například v případech:

- nedobytných pohledávek
- zastaralých zásob
- reálné hodnoty finančních aktiv a závazků
- doby životnosti a způsobu odpisování stálých aktiv
- závazků plynoucích z poskytnutých záruk

Chyby

Významné chyby minulých období musí být opraveny retrospektivně (pokud lze vyčíslit jejich dopad), a to následujícím způsobem:

- oprava údajů v těch obdobích, ve kterých k chybě došlo a která jsou součástí připravované účetní závěrky

- oprava počátečního zůstatku aktiv, závazků a vlastního kapitálu nejranějšího období, které je vykázáno v účetní závěrce, a to v případě, kdy se chyba vyskytla v období, které již podnik nezveřejňuje.

Záměrem standardu je, aby opravy chyb pokud možno neovlivnily zisk nebo ztrátu v období, ve kterém byla chyba odhalena.