

Harmonizace účetnictví v rámci EU

1. Úvod

Základní funkcí účetnictví je **získávání, třídění a vyhodnocování informací** o finanční situaci a výkonnosti podniku, věrné zobrazení ekonomické reality tak, aby si externí uživatelé mohli učinit správný názor na současnou i budoucí situaci a aby se mohli ve vztahu k podniku správně rozhodnout. Při velkém množství uživatelů je třeba, aby informace ve výkazech byly **objektivní, srozumitelné a srovnatelné**. Proto je věcná, případně i formální podoba účetních výkazů na národní úrovni **regulována**.¹ Národní úpravy finančního výkaznictví a účetnictví jsou rozdílné z důvodů odlišnosti ekonomických, politických, právních a společenských systémů a v důsledku toho vznikají problémy při srovnávání výkazů.

Harmonizace je přibližování účetních pravidel a výkazů **v té míře, aby byly srozumitelné pro uživatele z různých zemí**. Připouští dílčí odlišnosti národních předpisů pokud jsou vzájemně harmonizovány (mají stejnou vnitřní logickou strukturu), např. pomocí způsobů zveřejňování. Prohloubením harmonizace je **standardizace**, která je metodou sestavování účetních standardů, zajišťujících srovnatelnost účetních závěrek pomocí jednotných účetních pravidel, postupů a řešení uplatnitelných pro všechny stejné účetní případy. Je založena na principu, kdy stejné transakce budou posuzovány, účtovány a vykazovány shodně. Zajišťuje ve srovnání s harmonizací vyšší stupeň srovnatelnosti účetních závěrek.

Existují dva základní směry harmonizace, evropský a světový. V rámci evropského směru probíhá harmonizace podle direktiv Evropské unie, světový směr zastupují Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards- IAS)² a Všeobecně uznávané účetní zásady (Generally Accepted Accounting Principles - US GAAP)³.

2. Direktivy EU

Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství z r. 1957 si ve své preambuli klade za cíl vytvořit základy, na nichž je možno uskutečnit spojení evropských zemí s cílem zabezpečit společnou činnost jejich hospodářský a sociální pokrok. Na základě této smlouvy, jež představuje právní základ harmonizace, se uskutečňuje přizpůsobování legislativy členských států prostřednictvím vydávaných norem – direktiv.

¹ Právní normou, účetními standardy či jejich kombinací.

² Standardy vyhlášené Radou pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board – IASB) a slouží k harmonizaci účetních závěrek.

³ Účetní zásady vydávané Výborem pro vydávání účetních standardů USA (Financial Accounting Standards Board-FASB).

Účetnictví je upravováno **Čtvrtou direktivou**⁴ z roku 1978, která se zabývá problematikou účetní závěrky (výkazů finančního účetnictví) společností vybraných právních forem a **Sedmou direktivou**⁵ z roku 1983, upravující požadavky na konsolidovanou účetní závěrku.

1.0. Čtvrtá direktiva EU

Cílem direktivy je zajistit **srovnatelnost účetních závěrek** kapitálových společností. Obsahuje ustanovení týkající se **formy účetních výkazů, obsahu jejich položek, oceňovacích pravidel, obsahu přílohy a výroční zprávy a zveřejňování účetních výkazů**. Direktiva ukládá členským zemím povinnost přizpůsobit během určitého časového intervalu své účetní předpisy.

1.0.0. Vymezení účetní závěrky

Účetní závěrka se skládá z **rozvahy, výsledovky a přílohy**. Účetní závěrku je třeba sestavit v souladu s direktivou tak, aby podávala věrný a pravdivý obraz o aktivech, závazcích, vlastním kapitálu, finanční situaci a hospodářském výsledku podniku. V případě, že by uplatnění direktivy nevedlo k věrnému obrazu, může podnik dát přednost věrnému obrazu před ustanovením direktivy, tento postup musí zdůvodnit v příloze.

Uspořádání rozvahy a výsledovky je třeba zachovávat ve všech účetních obdobích z důvodu srovnatelnosti. U každé z položek rozvahy a výsledovky musí být uvedena odpovídající částka za předchozí účetní období. Pokud dojde ke změnám, je třeba tyto změny popsat a zdůvodnit. Kompenzace mezi položkami aktiv a pasiv, nákladů a výnosů je zakázána. Členské státy mohou povolit některým společnostem sestavovat závěrku ve zkráceném rozsahu.

Direktiva uvádí dva **druhy rozvahy**, (označované jako A a B) (viz. následující tabulky).

⁴ Čtvrtá směrnice Rady ze dne 25. července 1978, založená na čl. 54 odst. 3 písmeno g) Smlouvy, o ročních účetních závěrkách určitých forem společností (78/660/EHS), ve znění směrnic Rady 83/349/EHS, 84/569/EHS, 89/666/EHS, 90/604/EHS, 90/605/EHS, 94/8/ES, 1999/60ES a Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65/ES.

⁵ Sedmá Směrnice Rady ze dne 13. června 1983, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o konsolidovaných účetních závěrkách (83/349/EHS), ve znění směrnic Rady 89/666/EHS, 90/604/EHS, 90/605/EHS a směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65/ES.

ROZVAHA	
Aktiva	Pasiva
Položka	Položka
A. Pohledávky za upsaným, nesplaceným kapitálem	A. Kapitál a rezervní fondy
B. Zřizovací výdaje	B. Rezervy
C. Dlouhodobá aktiva	C. Závazky
D. Krátkodobá aktiva	D. Výdaje a výnosy příštích období
E. Náklady a příjmy příštích období	E. Zisk za účetní období
F. Ztráta za účetní období	
Součet aktiv	Součet pasiv

Tabulka 1-zjednodušená rozvaha (A)

ROZVAHA
A. Pohledávky za upsaným, dosud nesplaceným kapitálem
B. Zřizovací výdaje
C. Dlouhodobá aktiva
D. Krátkodobá aktiva
E. Náklady a příjmy příštích období
F. Závazky se splatností do 1 roku
G. Čistá krátkodobá aktiva
H. Celková aktiva snižená o krátkodobé závazky
I. Dlouhodobé závazky (se splatností delší než jeden rok)
J. Rezervy
K. Výdaje a výnosy příštích období
L. Kapitál a rezervní fondy.

Tabulka 2 – zjednodušená rozvaha (B)

Direktiva uvádí další požadavky na podrobnější členění rozvahy. Položky v podrobnějším členění mohou být sloučeny, pokud jde o nevýznamné částky. O tom, zda aktivum zařadit mezi stálá či oběžná, rozhoduje účel, pro který bylo aktivum pořízeno. Mezi stálá aktiva se zahrnou ta, u kterých se předpokládá jejich trvalé užívání pro naplňování běžných podnikových činností. Stálá aktiva (fixní, dlouhodobá) se člení na „Nehmotná aktiva“, „Hmotná aktiva“ a „Finanční aktiva“, oběžná aktiva (krátkodobá) člení na „Zásoby“, „Pohledávky“, „Investice“, „Peníze v bance a pokladně“.

Výdaje vynaložené během účetního období, které se týkají následujícího účetního období, spolu s výnosy, které jsou splatné až v následujícím účetním období, se vykazují v položce „Náklady a příjmy příštích období“, případně v položce „Pohledávky“. Příjmy běžného účetního období, související s následujícím účetním obdobím, spolu s náklady běžného účetního období, které se stanou výdajem teprve v následujícím účetním období, přestože se vztahují ke sledovanému účetnímu období, se vykazují v položce „Výdaje a výnosy příštích období“, případně v položce „Závazky“.

Direktiva uvádí **čtyři druhy výsledovky** (označované jako A, B, C, D), podle druhového či účelového členění nákladů. Druhové členění nákladů je členění nákladů podle jejího původu, a dává odpověď na otázku, co bylo spotřebováno (např. materiál, mzdy, odpisy apod.). Účelové členění nákladů je členění podle účelu, na který byly náklady vynaloženy v souvislosti s podnikovými funkcemi (výroba, zásobování, prodej, apod.). Vzory výsledovek jsou uváděny v následujících tabulkách ve zjednodušeném členění.

Výsledovka (A)

POLOŽKA
1.Čistý obrát.
2.Změny stavu zásob výrobků a nedokončené výroby.
3.Aktivace výkonů vlastní výroby.
4.Ostatní provozní výnosy.
5.Spotřeba materiálu a ostatních externích výkonů.
6.Osobní náklady.
7.Odpisy.
8.Ostatní provozní náklady.
9.Finanční výnosy.
10.Finanční náklady.
11.Daň ze zisku z běžných činností.
12.Výsledek hospodaření z běžných činností po zdanění.
13.Mimořádné výnosy.
14.Mimořádné náklady.
15.Výsledek hospodaření z mimořádné činnosti.
15. Daň ze zisku z mimořádné činnosti.
16.Ostatní daně nevykázané ve výše uvedených položkách.
17.Výsledek hospodaření za účetní období.

Tabulka 3 – Výsledovka (A) – druhové členění nákladů

Výsledovka (B)

A. Náklady	B. Výnosy
1.Úbytek stavu zásob výrobků a nedokončené výroby.	1.Čistý obrat.
2.Spotřeba materiálu a externích výkonů.	2.Zvýšení stavu zásob výrobků a nedokončené výroby.
3.Osobní náklady.	3.Aktivace výkonů vlastní výroby.
4.Odpisy.	4.Ostatní provozní výnosy.
5.Ostatní provozní náklady.	5.Finanční výnosy.
6.Finanční náklady.	6. Výsledek hospodaření z běžných činností po zdanění.
7.Daň ze zisku z běžných činností.	7. Mimořádné výnosy.
8.Výsledek hospodaření z běžných činností po zdanění.	8. Výsledek hospodaření za účetní období.
9.Mimořádné náklady.	
10.Daň ze zisku z mimořádné činnosti.	
11.Výsledek hospodaření za účetní období.	

Tabulka 4 - Výsledovka (B) – druhové členění nákladů

Výsledovka (C)

POLOŽKA
1.Čistý obrat.
2.Náklady vynaložené na prodané zboží.
3.Hrubý zisk nebo ztráta.
4.Odbytové náklady.
5.Správní náklady.
6.Ostatní provozní výnosy.
7.Finanční výnosy.
9.Finanční náklady.
12.Daň ze zisku z běžných činností.
13.Výsledek hospodaření z běžných činností po zdanění.
14.Mimořádné výnosy.
15.Mimořádné náklady.
16.Mimořádný výsledek hospodaření.
17.Daň ze zisku z mimořádné činnosti.
19.Výsledek hospodaření za účetní období.

Tabulka 5 - Výsledovka (C) – účelové členění nákladů

Výsledovka (D)

A. Náklady	B. Výnosy
1.Náklady vynaložené na prodané zboží.	1.Čistý obrat.
2.Odbytové náklady.	2.Ostatní provozní výnosy.
3.Správní náklady.	3.Finanční výnosy.
4.Finanční náklady.	5.Výsledek hospodaření z běžných činností po zdanění.
5.Daň ze zisku z běžných činností.	6.Mimořádné výnosy.
6.Výsledek hospodaření z běžných činností po zdanění.	7.Výsledek hospodaření za účetní období.
7.Mimořádné náklady.	
8.Daň ze zisku z mimořádné činnosti.	
9.Výsledek hospodaření za účetní období.	

Tabulka 6 – Výsledovka (D) – účelové členění nákladů

Direktiva uvádí požadavky na podrobnější členění položek výsledovky. Definuje čistý obrat, který se skládá z částek z prodeje výrobků a služeb z provozních činností, po odečtení prodejních slev, daně z přidané hodnoty a ostatních daní přímo souvisejících s obratem. Výnosy a náklady které nesouvisí z běžnou činností, jsou vykázány jako mimořádné.

2.0.0. Oceňování položek účetní závěrky

Direktiva uvádí **obecné zásady pro oceňování** majetku a závazků. U vykazující společnosti musí být splněn předpoklad, že bude **pokračovat ve své činnosti**, metody oceňování musí být aplikovány **konzistentně**, ocenění musí být provedeno **na bázi opatrnosti**.

Dlouhodobá aktiva se oceňují v nákladech pořízení nebo v nákladech výroby. Náklady výroby zahrnují kromě nákupní ceny i vedlejší náklady s pořízením související. Hodnota dlouhodobých aktiv s omezenou dobou životnosti se odepisuje. Krátkodobá aktiva se oceňují v nákladech pořízení nebo nákladech výroby. Dlouhodobá aktiva s omezenou dobou ekonomické životnosti a zásoby lze ocenit metodu reprodukční ceny. Položky uvedené v roční závěrce včetně kapitálu a rezervních fondů lze ocenit metodami beroucími v úvahu inflaci. Pokud dojde ke změnám ocenění, rozdíl mezi původním a novým ocenění se vykazuje v pasivech v položce „Fond nového ocenění“.

3.0.0. Příloha k účetní závěrce

Úkolem přílohy je podat **vysvětlující a doplňující informace** k rozvaze a výsledovce, které mají zprostředkovat věrný obraz o stavu majetku, finanční situaci a hospodářském výsledku. Příloha by měla obsahovat obecné údaje o podniku (název, sídlo, předmět podnikání, výše základního kapitálu), počet a hodnotu vydaných akcií, existenci podílových cenných papírů, metody oceňování, principy přepočtu cizích měn, stav dlouhodobých závazků a závazků krytých zárukou, průměrný počet zaměstnanců, zda a jak podnik využil práva volby a podobně.

4.0.0. Právo volby ve 4. direktivě

Direktiva obsahuje velký počet **variantních řešení**, ze kterých si mohou vybrat členské státy nebo i podniky. Existuje právo volby příslušející členskému státu, odvozené právo volby a přímé právo volby podniků. Právo volby příslušející členskému státu dává státu právo na výběr alternativ, které direktiva nabízí a tyto alternativy vkládá do národní úpravy. Odvozené právo volby umožňuje státu, aby přenesl část pravomocí na podnik a přímé právo volby ponechává na výběru více řešení podniku. Všechna práva volby jsou důsledkem toho, že se členské státy nemohly dohodnout na jednotném řešení, jednak pro národní odlišnosti v účetnictví, jednak z politických důvodů. Praktickým důsledkem práva volby je rozdílná vypovídací schopnost účetních závěrek. Příkladem práva volby je například výběr z možnosti aktivace zřizovacích výdajů či jejich uznání jako nákladu nebo oceňování některých položek rozvahy beroucí v úvahu inflaci.

2.0. Sedmá direktiva EU

Stanovuje mateřským podnikům podmínky pro sestavení účetní závěrky za celou skupinu podniků (**konsolidované účetní závěrky**) a vymezuje právní formy podniků, které podléhají konsolidaci. Povinnost sestavit konsolidované výkazy má společnost, která má většinu hlasovacích práv akcionářů nebo společníků v jiné společnosti (v podniku ve skupině), má právo jmenovat či odvolat většinu členů správního, řídicího nebo dozorčího orgánu jiné společnosti a je zároveň akcionářem nebo společníkem takové společnosti, má právo vykonávat rozhodující vliv na společnost, ve které je akcionářem nebo společníkem ve smyslu smlouvy a podobně. Za určitých podmínek je možno udělit výjimku z konsolidace.

1.0.0. Vymezení konsolidované účetní závěrky

Konsolidovaná účetní závěrka obsahuje **konsolidovanou rozvahu, konsolidovanou výsledovku a komentář**. Konsolidovanou účetní závěrku je třeba sestavit v souladu s direktivou tak, aby podávala věrný a pravdivý obraz o aktivech, závazcích, vlastním kapitálu, finanční situaci a hospodářském výsledku společností zahrnutých do konsolidačního celku. V případě, že by uplatnění direktivy nevedlo k věrnému obrazu, může podnik dát přednost věrnému obrazu před ustanovením direktivy, tento postup musí zdůvodnit v příloze. Metody konsolidace musí být uplatňovány mezi jednotlivými finančními roky konsistentně.

V konsolidované účetní závěrce jsou uvedena aktiva, pasiva, finanční pozice a zisk nebo ztráta společností zahrnutých do konsolidace tak, jako by tyto společnosti představovaly jedinou společnost. Některé položky, jako např. pohledávky a závazky, výnosy či náklady vyplývající z operací mezi společnostmi zahrnutými do konsolidace z konsolidace vylučují.

Pro formát konsolidované účetní závěrky se použijí ustanovení směrnice 78/660/EHS⁶ s úpravami, vyplývajícími ze specifických charakteristik konsolidované účetní závěrky ve srovnání s roční účetní závěrkou.

2.0.0. Oceňování položek konsolidované účetní závěrky

Při sestavování konsolidované účetní závěrky musí mateřská společnost použít **stejně oceňovací metody**, jaké používá při sestavování své roční závěrky. Pokud jsou položky u společností zahrnutých do konsolidace oceněny podle jiných metod, musí být nově oceněny v souladu s metodami stanovenými pro konsolidaci.

3.0.0. Komentář ke konsolidované účetní závěrce

Komentář ke konsolidované účetní závěrce má podat **vysvětlující a doplňující informace** ke konsolidované rozvaze a výsledovce a má zprostředkovat věrný obraz o stavu majetku, finanční situaci a hospodářském výsledku skupiny podniků. Příloha by měla obsahovat obecné údaje o společnostech zahrnovaných do konsolidace, název a sídlo podniků ve skupině, jejichž mateřskou společností je společnost zahrnutá do konsolidace podle s uvedením podílu na jejich kapitálu, který je v držení společností zahrnutých do konsolidace, podíl na kapitálu ve společnostech, zahrnutých do konsolidace držený jinými společnostmi, než je mateřská společnost a podobně. Dále by měly být uvedeny metody oceňování, které byly použity pro různé položky konsolidované účetní závěrky, způsoby použité při přepočtu kurzů cizích měn a podobně.

3. Závěr

Povinností členských zemí je uvést do souladu právní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s direktivami.⁷ I přes to neexistují v EU členské země, které mají shodné účetnictví. Důvodem je zejména právo volby (výběr z několika variant, odvolávající se na národní úpravu účetnictví). Direktivy neřeší některé aktuální otázky spojené s účetnictvím, platí pouze na území EU a neuznává je žádná světová burza. V této souvislosti vydal Evropský parlament nařízení⁸ pro členské státy, stanovit povinnost, nebo alespoň umožnit, aby účetní jednotky, které jsou obchodní společnosti a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU, mohly použít pro účtování a sestavování účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství od roku 2005.

⁶ Čtvrté direktivy

⁷ Tato povinnost je aktuální od vstupu do EU i pro Českou republiku. Novela zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění zákona č. 575/2002 Sb. a č. 437/2003 Sb., platná od 1.1.2004 obsahuje řadu změn vyvolaných v návaznosti na závazné směrnice EU.

⁸ Nařízení ES č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady ze dne 19. července 2002 o používání Mezinárodních účetních standardů.