

# 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**.<sup>1</sup> 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)<sup>2</sup> a Všeobecně uznávané účetní zásady (Generally Accepted Accounting Principles - US GAAP)<sup>3</sup>.

## 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.

---

<sup>1</sup> Právní normou, účetními standardy či jejich kombinací.

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

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

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

## 2.1. 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.

### 2.1.1. 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).

---

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> 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.

Aktiva	ROZVAHA	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 obrat.
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.
<b>12.Výsledek hospodaření z běžných činností po zdanění.</b>
13.Mimořádné výnosy.
14.Mimořádné náklady.
<b>15.Výsledek hospodaření z mimořádné činnosti.</b>
15. Daň ze zisku z mimořádné činnosti.
16.Ostatní daně nevykázané ve výše uvedených položkách.
<b>17.Výsledek hospodaření za účetní období.</b>

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.	<b>6. Výsledek hospodaření z běžných činností po zdanění.</b>
7.Daň ze zisku z běžných činností.	7. Mimořádné výnosy.
<b>8.Výsledek hospodaření z běžných činností po zdanění.</b>	<b>8. Výsledek hospodaření za účetní období.</b>
9.Mimořádné náklady.	
10.Daň ze zisku z mimořádné činnosti.	
<b>11.Výsledek hospodaření za účetní období.</b>	

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.
<b>13.Výsledek hospodaření z běžných činností po zdanění.</b>
14.Mimořádné výnosy.
15.Mimořádné náklady.
<b>16.Mimořádný výsledek hospodaření.</b>
17.Daň ze zisku z mimořádné činnosti.
<b>19.Výsledek hospodaření za účetní období.</b>

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.	<b>5.Výsledek hospodaření z běžných činností po zdanění.</b>
5.Daň ze zisku z běžných činností.	6.Mimořádné výnosy.
<b>6.Výsledek hospodaření z běžných činností po zdanění.</b>	<b>7.Výsledek hospodaření za účetní období.</b>
7.Mimořádné náklady.	
8.Daň ze zisku z mimořádné činnosti.	
<b>9.Výsledek hospodaření za účetní období.</b>	

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.

### 2.1.2. 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“.

### 2.1.3. 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.

#### 2.1.4. 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.

### 2.2. 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.

#### 2.2.1. 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/EHS<sup>6</sup> s úpravami, vyplývajícími ze specifických charakteristik konsolidované účetní závěrky ve srovnání s roční účetní závěrkou.

#### 2.2.2. 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.

#### 2.2.3. 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 drženy 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.<sup>7</sup> 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 nařízení<sup>8</sup> 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.

---

<sup>6</sup> Čtvrté direktivy

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> Nařízení ES č. 16006/2002 Evropského parlamentu a Rady ze dne 19. července 2002 o používání Mezinárodních účetních standardů.