

Změní nová evropská směrnice české účetnictví?#

(Diskuse k zavedení *Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU* do praxe)

*Libuše Müllerová**

1 Úvod

Účetnictví členských států Evropské unie upravovaly po dlouhou dobu dvě evropské směrnice – směrnice Rady 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách a směrnice Rady 83/349/EHS o konsolidovaných účetních závěrkách. Když se podíváme na datum těchto směrnic (1978 a 1983), je zřejmé že za čtvrt století od jejich vzniku prošlo účetnictví určitým vývojem, i když snahy o částečnou novelizaci v minulosti byly. Zásadní novelou byla Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2009/49/ES ze dne 18. června 2009 (dále také „Směrnice“). Novela zapracovávala Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 ve znění č. 297/2008, o uplatňování mezinárodních účetních standardů a zjednodušená pravidla pro konsolidaci. Nyní však dochází ke zrušení obou účetních směrnic a jejich nahrazení jednou **směrnici Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU** ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků. Členské státy mají povinnost uvést v účinnost své právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnici do 20. července 2015.

Cílem příspěvku je podívat se na novou evropskou směrnici z pohledu českých účetních předpisů. Porovnat jednotlivá ustanovení směrnice se současně platným zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále také „ZoÚ“), případně s prováděcí Vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále také „Vyhláška“), a s českými účetními standardy k tomuto zákonu a zjistit, do jaké míry bude nutné tyto české účetní předpisy změnit tak, aby byly uvedeny s novou směrnici do souladu.¹

2 Struktura směrnice

V jedenácti kapitolách upravuje směrnice základní účetní pravidla a na ně navazující povinnosti účetních jednotek. V šesti přílohách vymezuje právní formy podniků, na které se odvolávají některá ustanovení v textu směrnice. Jedná se o kapitálové společnosti – akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným (Příloha I), a osobní společnosti – veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti (Příloha II). Stejně jako původní směrnice, i zde jsou nabízeny formáty účetních výkazů – dva se týkají rozvahy a dva výsledovky. Směrnice má následující strukturu:

- Úvodní část (čl. 1-58)
- Kapitola 1 – Oblast působnosti, definice a kategorie společností a skupin
- Kapitola 2 – Obecná ustanovení a obecné zásady
- Kapitola 3 – Rozvaha a výsledovka

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

* Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc. – profesorka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <muller@vse.cz>.

¹ Otázkou, zda nová evropská Směrnice může doopravdy zdokonalit účetní výkaznictví, se zabývá např. Žárová (2013).

- Kapitola 4 – Příloha v účetní závěrce
- Kapitola 5 – Zpráva vedení podniku (výroční zpráva)
- Kapitola 6 – Konsolidovaná účetní závěrka a zprávy
- Kapitola 7 – Zveřejňování
- Kapitola 8 – Audit
- Kapitola 9 – Osvobození a omezení týkající se osvobození
- Kapitola 10 – Zpráva o platbách vládám
- Kapitola 11 – Závěrečná ustanovení
- Příloha I – Formy společností uvedené v čl. 1 odst. 1 písm. A)
- Příloha II – Formy společností uvedené v čl. 1 odst. 1 písm. B)
- Příloha III – Horizontální členění rozvahy
- Příloha IV – Vertikální členění rozvahy
- Příloha V – Členění výsledovky – druhové členění nákladů
- Příloha VI – Členění výsledovky – účelové členění nákladů

3 Porovnání obsahu s českými účetními předpisy

Pojďme stručně zrekapitulovat obsah jednotlivých částí směrnice a zároveň provést porovnání s českými účetními předpisy, případně s jejich výkladem v odborné literatuře.

3.1 Úvodní část

Směrnice uvádí, že cílem Evropské unie je navrhovat a přijímat právní předpisy nejvyšší kvality, které dodržují zásadu subsidiarity a proporcionality, a současně zajistit, aby byla administrativní zátěž úměrná výhodám, které přináší. Zdůrazňuje se zde význam malých a středních podniků v hospodářství Unie s cílem zkvalitnit celkový přístup k podnikání a zároveň zakotvit zásadu „zelenou malým a středním podnikům“. V této souvislosti je cílem zlepšit podnikatelské prostředí, snížit administrativní zátěž těchto podniků a podpořit jejich internacionalizaci. Výsledkem směrnice by měla být koordinace vnitrostátních předpisů týkající se struktury a obsahu ročních účetních závěrek a výročních zpráv, použitých metod oceňování a zveřejňování těchto dokumentů. Je nezbytné stanovit minimální požadavky na rozsah informací, které by měly být zpřístupněny veřejnosti.

Malé, střední a velké podniky by měly být vymezeny a vzájemně odlišovány na základě bilanční sumy, čistého obratu a průměrného počtu zaměstnanců během účetního období, neboť tato kritéria zpravidla objektivně vypovídají o velikosti podniku. Kromě malých a středních podniků zavádí směrnice novou kategorii *mikropodniků*, pro které by měla být stanovena zvláštní pravidla. Pokud pro tyto mikropodniky platí stejná pravidla jako pro malé podniky, představuje to pro ně administrativní zátěž, která není úměrná jejich velikosti. Členské státy by měly proto mít možnost ve svém vnitrostátním právu vymezit povinnosti pro jednotlivé skupiny podniků a osvobodit mikropodniky od některých povinností uplatňovaných u malých podniků.

3.2 Oblast působnosti, definice a kategorie podniků a skupin

V první kapitole uvádí směrnice oblast působnosti v návaznosti na Přílohu I (akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným) a Přílohu II (veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti). Dále uvádí definici pojmů, které směrnice používá a základní kategorie podniků a skupin pro potřeby konsolidace, které k rozvahovému dni nepřekračují alespoň dvě z uvedených hraničních hodnot:

Tab. 1: Kategorie podniků podle článku 3 Směrnice

	Bilanční suma	Čistý obrat	Průměrný počet zaměstnanců
Mikropodniky	350 000 EUR	700 000 EUR	10
Malé podniky Malé skupiny	4 000 000 EUR	8 000 000 EUR	50
Střední a velké podniky Střední a velké skupiny	20 000 000 EUR	40 000 000 EUR	250

Pro mikropodniky a malé podniky mohou členské státy stanovit hraniční hodnoty vyšší, nesmějí však překročit 6 000 000 EUR bilanční sumy a 12 000 000 EUR u čistého obratu. V případě skupin mohou členské státy vyžadovat, aby mateřské podniky počítaly své hraniční hodnoty na konsolidovaném a nikoliv individuálním základě.

V podmínkách České republiky by podle uvedených kritérií jen velmi malá skupina podniků patřila do kategorie velkých podniků. Kategorii mikropodniků zatím české účetní předpisy neznačí. Malé a střední podniky v české ekonomice výrazně převažují a mají nezastupitelné místo v české ekonomice (Kovanicová, 2002, s. 396). Pro členění podniků používá zákon o účetnictví dvě hlediska:

- *Podniky se zákonnou povinností auditu a bez této povinnosti (§ 20 ZoÚ).*
- *Podniky s povinností sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu (auditované + akciové společnosti), ostatní mohou sestavovat účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu (§ 18 odst. 3 ZoÚ).*

Směrnice požaduje koordinaci vnitrostátních předpisů, která by se měla týkat struktury a obsahu ročních účetních závěrek a zpráv vedení podniku (výročních zpráv), použitých metod oceňování a zveřejňování těchto dokumentů u některých forem podniků s omezeným ručením. Je to důležité zejména pro ochranu akcionářů, společníků a třetích osob. Roční účetní závěrky mají různé cíle a poskytují informace nejen pro investory na kapitálových trzích, ale také podávají přehled o provedených transakcích a zlepšují správu a řízení podniků. Je třeba, aby právní předpisy Unie v oblasti účetnictví dosáhly odpovídající rovnováhy mezi zájmy uživatelů účetních závěrek a zájmem podniků, aby podniky nebyly zbytečně zatěžovány požadavky na výkaznictví.

3.3 Obecná ustanovení a obecné zásady

V této kapitole je zdůrazňován požadavek, aby ve všech případech, tedy bez ohledu na velikost podniku, podávala roční účetní závěrka **věrný a poctivý obraz** o aktivech, pasivech, finanční situaci a výsledku hospodaření. K jeho naplnění se vymezují základní obecné účetní zásady. V zájmu vykazování srovnatelných a rovnocenných informací by měly zásady účetního zachycování a oceňování zahrnovat především **zásadu nepřetržitého trvání** účetní jednotky. Zachycování a oceňování je nutné provádět na základě **zásady opatrnosti** (zachycovat jen zisky, které byly k rozvahovému dni realizovány a všechny záporné úpravy hodnot bez ohledu na to, zda je výsledkem účetního období zisk nebo ztráta). Transakce musí být zachycovány na **akruálním principu** (tzn. náklady a výnosy ve věcné a časové souvislosti bez ohledu na peněžní toky). Počáteční rozvaha každého účetního období má odpovídat konečné rozvaze předchozího účetního období (zásada **bilanční kontinuity**). Nemělo by být dovoleno provádět **kompensaci** mezi položkami aktiv a pasiv a mezi položkami nákladů a výnosů, ale měly by být jednotlivé položky oceňovány a vykazovány odděleně. Členské státy by však měly mít možnost tuto kompensaci ve zvláštních případech povolit. Účetní zachycování, oceňování, vykazování,

uvádění informací v účetních závěrkách by se měly řídit **zásadou významnosti** a umožnit, aby některé nevýznamné informace byly agregovány. Účetní pravidla a metody oceňování nelze od jednoho účetního období k druhému měnit (**zásada stálosti metod**). Položky zachycované v ročních účetních závěrkách by měly být v zájmu spolehlivosti informací oceňovány v **pořizovacích cenách** či **výrobních nákladech**. Členské státy by však měly mít možnost povolit či vyžadovat, aby podniky přeceňovaly dlouhodobá aktiva, aby se tak uživatelům účetních závěrek dostalo relevantnějších informací. U některých finančních nástrojů je nutné umožnit systém účtování v **reálných hodnotách**, které uživatelům účetních závěrek nabízejí aktuální informace ve srovnání s oceňováním v pořizovacích cenách nebo ve výrobních nákladech.

V českých účetních předpisech jsou již všechny tyto požadavky na dodržování obecných účetních zásad zakotveny (srovnej s Dvořáková – Müllerová – Vomáčková, 2007):

- *V účetním období účetní jednotky účtují o veškerých nákladech a výnosech bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí – akruální princip (§ 3 odst. 1 ZoÚ).*
- *Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (§ 7 odst. 1 ZoÚ).*
- *Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti (§ 7 odst. 3 ZoÚ).*
- *Uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování použité v jednom účetním období nesmí účetní jednotka měnit v následujícím účetním období (§ 7 odst. 4 ZoÚ).*
- *Účetní jednotky jsou povinny účtovat o aktivech a pasivech, o nákladech a výnosech v účetních knihách a zobrazovat je v účetní závěrce samostatně bez jejich vzájemného zúčtování (§ 7 odst. 6 ZoÚ).*
- *Informace v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti (§ 19 odst. 6 ZoÚ).*
- *Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta (§ 25 odst. 3 ZoÚ).*
- *Jednotlivé složky majetku se oceňují v pořizovacích cenách nebo ve vlastních nákladech (§ 25 ZoÚ). Vybrané složky majetku a závazků se oceňují reálnou hodnotou (§ 27 ZoÚ).*

3.4 Rozvaha a výsledovka

Obecná ustanovení o rozvaze a výsledovce uvádí třetí kapitola. V zájmu srovnatelnosti účetních závěrek je nutné stanovit omezený počet vzorů členění rozvahy (směrnice nabízí výběr ze dvou vzorů členění – horizontální a vertikální. U výsledovky by měla být povolena možnost druhového nebo účelového členění nákladů. U každé položky rozvahy a výsledovky se uvádí číselný údaj za běžné účetní období a **srovnatelný údaj** týkající se příslušné položky za předchozí účetní období. Nejsou-li tyto údaje srovnatelné, mohou členské státy vyžadovat, aby byl údaj za předchozí účetní období upraven, případně nesrovnalosti odůvodnit v příloze. V rozvaze se rozlišují položky na **krátkodobé a dlouhodobé**, zahrnutí konkrétních aktiv do dlouhodobých nebo krátkodobých aktiv záleží na účelu, k němuž jsou určena. **Věcná práva k nemovitostem** a jiná podobná práva, jak je vymezuje vnitrostátní právo, se vykazují v položce „pozemky a budovy“. Členské státy mohou povolit nebo vyžadovat, aby byly **úroky z kapitálu** vypůjčeného za účelem financování dlouhodobých nebo krátkodobých aktiv zahrnuty do nákladů. **Nehmotná aktiva** musí být odepsána za dobu své ekonomické životnosti, zřizovací

výdaje nejpozději do pěti let a goodwill nejméně pět let a nejdéle deset let. Členské státy mohou povolit, aby se pořizovací cena nebo náklady na výrobu zásob zboží vypočítávaly na základě **vážených průměrných cen**, podle metody **FIFO** nebo **LIFO**. Členské státy mohou povolit vytvoření **rezerv** určených ke krytí nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni pravděpodobné, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo datum, ke kterému vzniknou. Pro malé a střední podniky mohou být u požadovaných vzorů povolena určitá zjednodušení.

V českých účetních předpisech upravuje podrobnosti pro sestavování účetní závěrky Vyhláška, jejíž součástí jsou přílohy:

- Příloha č. 1 uvádí vzor rozvahy ve vertikálním uspořádání, aktiva a závazky v členění na dlouhodobá a krátkodobá.
- Příloha č. 2 uvádí výsledovku v druhovém členění nákladů a výnosů
- Příloha č. 3 uvádí výsledovku v účelovém členění nákladů a výnosů.

Z požadavků na jednotlivé rozvahové položky uvedených ve směrnici upravuje většinu z nich ve druhé části Hlava I – Rozsah a způsob sestavování účetní závěrky.

- Požadavek srovnatelných údajů za běžné a minulé účetní období, případně jejich úprava či komentář v příloze (§ 4 odst. 5).
- Zjednodušené výkazy pro účetní jednotky, které mohou sestavovat účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu (§ 4 odst. 8 a 9).

Ve čtvrté části jsou upraveny účetní metody:

- Způsob oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a vymezení nákladů s jeho pořízením souvisejících – zahrnutí úroků z úvěru do ocenění záleží na rozhodnutí účetní jednotky, lze i do nákladů (§ 47 odst. 1b), nebo právo stavby (§ 47 odst. 1l).
- Goodwill a jeho odpisování do 60 měsíců (§ 6 odst. 2d)
- Postup tvorby a použití rezerv (§ 57).

Výjimkou od směrnice je způsob oceňování zásob, který upravuje ZoÚ v § 27 odst. 4 a je povolen způsob ocenění váženým aritmetickým průměrem nebo FIFO (na rozdíl od směrnice není povolen způsob LIFO).

3.5 Příloha v účetní závěrce

Informace prezentované v rozvaze a ve výsledovce by měly být doplněny údaji v příloze, jejíž obsah upravuje ve směrnici čtvrtá kapitola. Informace v příloze mají být podávány ve stejném pořadí, v jakém jsou prezentovány položky ve výkazech. Uvádějí se požadavky na obsah přílohy u středních a velkých podniků a subjektů veřejného zájmu. Naproti tomu u malých podniků je opět povolen omezený rozsah. Jednou z klíčových částí přílohy je uvádění informací o účetních pravidlech, zejména metody oceňování uplatňované u jednotlivých položek, prohlášení o souladu těchto účetních pravidel se zásadou nepřetržitého trvání účetní jednotky a veškeré významné změny přijatých účetních pravidel.

V českých účetních předpisech upravuje obsah přílohy § 39 vyhlášky 500 v Hlavě IV – Uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce. Obsah přílohy je srovnatelný s požadavky směrnice. Pro účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu, jsou na rozdíl od účetní závěrky ve zjednodušeném rozsahu (§ 39 odstavce 1-10) požadovány další doplňující informace (§ 39 odstavce 11-15).

3.6 Zpráva vedení podniku (výroční zpráva)

Důležitou součástí účetního výkaznictví je podle směrnice zpráva vedení podniku (v našem pojetí se jedná o období výroční zprávy) a konsolidovaná zpráva vedení podniku (konsolidovaná výroční zpráva), jejíž obsah vymezuje pátá kapitola. Tyto zprávy by měly podávat pravdivý přehled o vývoji činnosti podniku a o jeho situaci, a to způsobem přiměřeným rozsahu a složitosti podnikatelské činnosti. Zprávy by se neměly omezovat jen na finanční aspekty podnikání, ale měly by obsahovat environmentální a sociální aspekty tohoto podnikání, které jsou nezbytné k pochopení vývoje, výsledků a situace daného podniku. Akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným zahrnou do své zprávy jako zvláštní oddíl **výkaz o správě a řízení** podniku, ve kterém uvedou používané zásady správy a řízení, které se na něj vztahují, případně které se rozhodly dobrovolně používat. U konsolidované výroční zprávy může být vhodné zdůraznit otázky, které jsou významné pro podniky zahrnuté do konsolidace. Pro malé a střední podniky je možné upustit od povinnosti uvádět v těchto zprávách nefinanční informace, případně malé podniky osvobodit od povinnosti tuto zprávu vypracovávat.

Povinnost sestavovat výroční zprávu a její obsah upravuje § 21 ZoÚ. Podle tohoto ustanovení sestavují výroční zprávu účetní jednotky se zákonnou povinností auditu. Jejím účelem je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji výkonnosti činnosti a stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky (odst. 1). Dále musí obsahovat finanční a nefinanční informace, zejména události po rozvahovém dni, předpokládaný vývoj činnosti, aktivity v oblasti výzkumu a vývoje, v oblasti ochrany životního prostředí, o organizační složce v zahraničí (odst. 2). Používá-li účetní jednotka finanční nástroje, musí uvést také informace o cílech a metodách řízení rizik (odst. 3). Oproti směrnici není v ZoÚ zakotvena povinnost sestavovat výkaz o správě a řízení podniku. Součástí výroční zprávy je účetní závěrka a zpráva auditora, případně další dokumenty.

Konsolidující účetní jednotka je povinna vyhotovit konsolidovanou výroční zprávu (§ 22b ZoÚ). Obsahuje informace o konsolidačním celku, účetních jednotkách pod společným vlivem a účetních jednotkách přidružených. Jinak se na konsolidovanou výroční zprávu vztahují stejná pravidla jako na individuální výroční zprávu.

3.7 Konsolidovaná účetní závěrka a zprávy

Konsolidovaná účetní závěrka, upravená v šesté kapitole, by měla prezentovat činnosti mateřského podniku a jeho dceřiných podniků jakožto činnost jednoho hospodářského subjektu (skupiny). Za dceřiné podniky by měly být pokládány **podniky kontrolované mateřským podnikem**. Kontrola by měla být založena na většině hlasovacích práv, avšak členské státy jsou oprávněny vyžadovat, aby do konsolidované účetní závěrky byly zahrnuty podniky, jež nepodléhají kontrole, avšak jsou jednotně řízeny nebo mají společný správní, řídicí či dozorčí orgán. Směrnice vyžaduje sestavování konsolidované účetní závěrky pouze od mateřských podniků, které mají formu společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti, nebo za určitých okolností i veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti. Avšak nebrání členským státům rozšířit její působnost i na jiné situace. Směrnice upravuje **metody sestavování konsolidované účetní závěrky** (plná metoda konsolidace, poměrná metoda konsolidace, ekvivalenční metoda u přidružených podniků). Od povinného sestavování konsolidované účetní závěrky by měly být osvobozeny malé skupiny podniků, neboť uživatelé účetních závěrek malých podniků nekladou na poskytované informace náročné požadavky a sestavování konsolidované účetní závěrky může být nákladné.

V českých účetních předpisech v ZoÚ i ve Vyhlášce je oblast konsolidace upravena velmi podrobně a v podstatě v souladu se směrnicí (Dvořáková – Müllerová – Vomáčková, 2007, s. 64-70). V ZoÚ je uvedeno, kdo má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku (§

22) a jaká skupina podniků je od této povinnosti osvobozena (§ 22a). Povinnost sdělit účetním jednotkám, které budou konsolidovány příslušné informace (§ 22b odst. 1) a povinnost sestavit konsolidovanou výroční zprávu a její obsah (§ 22b odst. 2). Povinné metody konsolidace (plná, poměrná a ekvivalenci) upravuje § 23.

Návazně na ZoÚ je konsolidované účetní závěrce podrobně věnována pátá část Vyhlášky:

- Hlava I, § 62: Postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku.
- Hlava II, § 63: Metody konsolidace.
- Hlava II, § 64: Uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky. § 65 Konsolidovaná rozvaha, § 66 Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty, § 67 Obsahové vymezení přílohy v konsolidované účetní závěrce. (Blíže viz Zelenka – Zelenková, 2013.)

3.8 Zveřejňování

Roční účetní závěrky všech podniků, na něž se tato směrnice vztahuje, by měly být zveřejňovány, jak se uvádí v sedmé kapitole. Zveřejňovaná by měla být schválená účetní závěrka a výroční zpráva s výrokem auditora v přiměřené lhůtě, která nepřesáhne dvanáct měsíců od rozvahového dne. Směrnice obsahuje zjednodušené podmínky zveřejňování pro malé a střední podniky, případně další požadavky na zveřejňování a kolektivní odpovědnost orgánů za sestavení a zveřejňování. Členské státy jsou důrazně vyzývány k tomu, aby vyvinuly elektronické systémy zveřejňování, jež podnikům umožní předložit účetní závěrky pouze jednou a v podobě, která zpřístupní takto zveřejněné účetní závěrky více uživatelům. V této souvislosti má Komise za úkol prozkoumat možnosti využívání harmonizovaného elektronického formátu. Členské státy však mohou povolit určité odchylky v případě malých a středních podniků. Za sestavení a zveřejnění ročních účetních závěrek, konsolidovaných účetních závěrek a výroční zpráv by měli nést kolektivní odpovědnost členové správních, řídicích a dozorčích orgánů. Členské státy by měly mít možnost stanovit rozsah této odpovědnosti.

V českých účetních předpisech je věnován zveřejňování účetní závěrky, případně výroční zprávy § 21a ZoÚ. Tuto povinnost mají všechny účetní jednotky, které se zapisují do obchodního rejstříku, nebo ty, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis. Lhůta pro zveřejnění je stanovena do 30 dnů po schválení a ověření, nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období. Účetní jednotky, které mají zákonnou povinnost auditu, nesmí zveřejnit informace, které nebyly ověřeny auditorem způsobem, který by mohl uživatele uvést v omyl, že auditorem ověřeny byly.

3.9 Audit

V osmé kapitole směrnice uvádí, že roční účetní závěrky, konsolidované roční účetní závěrky a výroční zprávy by měly být předmětem auditu. Oblast auditu reguluje evropská směrnice č. 2006/43/ES, která ve svém článku 28 upravuje obsah zprávy auditora. Tato účetní směrnice uvedený článek nahrazuje a definuje, co by zpráva auditora měla obsahovat. Jedná se zejména o rámec účetního výkaznictví, který byl pro sestavení účetní závěrky použit, popis rozsahu povinného auditu, výrok auditora, odkaz na jakékoliv záležitosti, na něž chce auditor upozornit, aniž by vyjádřil výhradu, podpis auditora a datum. Auditorský výrok má vyjádřit, zda roční, případně konsolidovaná účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Povinnému auditu by neměly podléhat roční účetní závěrky malých podniků, neboť audit může pro tyto podniky představovat výraznou administrativní zátěž. Směrnice však nebrání členským státům v tom, aby s ohledem na zvláštní podmínky a potřeby uživatelů účetních závěrek malých podniků jim povinnost auditu uložily.

V českých účetních předpisech upravuje povinnosti ověřování účetní závěrky § 20 ZoÚ. Jeho obsahem je vymezit účetní jednotky, které povinnému auditu podléhají. Další podrobnosti týkající se způsobu ověřování a obsahu zprávy auditora jsou zakotveny v zákoně č. 93/2009 Sb., o auditorech. Zprávě auditora se věnuje § 20 tohoto zákona a jeho ustanovení je v podstatě shodné s požadavky směrnice (blíže viz Müllerová – Králíček 2014).

3.10 Osvobození a omezení týkající se osvobození

Směrnice se v deváté kapitole stručně věnuje některým úlevám pro vyjmenované podniky. Osvobození **pro mikropodniky** se týká několika zjednodušení, například časově nerozlišovat náklady a výnosy, sestavovat zkrácenou rozvahu a zkrácenou výsledovku, nesestavovat přílohu, pokud budou některé požadované informace uvedeny pod čarou rozvahy. Dále uvádí osvobození **pro malé podniky** od povinnosti vypracovat výroční zprávu a od povinnosti zveřejňovat roční účetní závěrku, pokud podle vnitrostátního práva je tato závěrka předložena alespoň jednomu příslušnému orgánu státní správy. Ovšem není-li tento příslušný orgán obchodním rejstříkem, je povinen tyto údaje příslušnému rejstříku poskytnout. Další osvobození v této směrnici se týká osvobození **pro dceřiné podniky** od ustanovení této směrnice týkající se obsahu, auditu a zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv za určitých ve směrnici vyjmenovaných podmínek. Stejně tak je zde upraveno osvobození **pro podniky, které jsou v jiných podnicích společníky s neomezeným ručením**, jsou-li splněny podmínky, které směrnice taxativně vymezuje. Další skupinou podniků, u nichž směrnice umožňuje osvobození, jsou **mateřské podniky sestavující konsolidovanou účetní závěrku, pokud jde o výsledovku**, opět za taxativně vymezených podmínek. Poslední článek této kapitoly uvádí naopak **omezení týkající se osvobození pro subjekty veřejného zájmu**. V tomto případě směrnice požaduje, aby členské státy neumožnily subjektům veřejného zájmu využívat zjednodušení a osvobození stanovených v této směrnici. Se subjektem veřejného zájmu se zachází jako s velkým podnikem bez ohledu na jeho čistý obrat, bilanční sumu či průměrný počet zaměstnanců.

V českých účetních předpisech nejsou dosud definovány mikropodniky, určité úlevy však lze najít u účetních jednotek, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu (§13a ZoÚ). Ty mohou mít účtový rozvrh sestavený pouze do úrovně účtových skupin, mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize, nemusí důsledně aplikovat zásadu opatrnosti (rezervy a opravné položky) a nemusí vést knihu analytických a podrozvahových účtů. Toto zjednodušení se však netýká obchodních korporací. Pro ně platí jediné zjednodušení, sestavovat účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu v případě, že nemají zákonnou povinnost auditu (s výjimkou akciových společností, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu vždy).

Osvobození od konsolidace pak upravuje § 22a ZoÚ a týká se případu, kdy konsolidovaná účetní jednotka a konsolidované účetní jednotky dohromady nepřekročí stanovené limity (350 000 000 Kč aktiva celkem, 700 000 000 Kč úhrn čistého obratu a 250 zaměstnanců). Další osvobození se týká konsolidující účetní jednotky, pokud k podání věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace konsolidačního celku postačuje účetní závěrka konsolidující účetní jednotky, protože ovládá pouze konsolidované účetní jednotky, které jsou jednotlivě i v úhrnu nevýznamné (§ 22a odst. 3 ZoÚ).

3.11 Zprávy o platbách vládám

Jak uvádí desátá kapitola, v zájmu větší transparentnosti plateb odváděných vládám by měly velké podniky a subjekty veřejného zájmu, které působí v **těžebním průmyslu** nebo v **odvětvích těžby dřeva** uvádět v samostatné zprávě významné platby, jež odvádějí vládám zemí, v nichž

působí. Ve zprávě by měly být uvedeny druhy plateb, jež jsou srovnatelné s platbami, které zveřejňují podniky zapojené do iniciativy pro transparentnost těžebního průmyslu. Tato iniciativa je doplněním akčního plánu Evropské unie pro prosazování práva, správy a obchodu v oblasti lesnictví. Dále je doplněním nařízení Evropského parlamentu a Rady, kterým se stanoví povinnosti hospodářských subjektů uvádějících na trh dřevo a dřevařské výrobky, s cílem zamezit uvádění nezákonně vytěženého dřeva na trh Unie. Ve zprávě není nutné zohledňovat jakoukoliv platbu, pokud její výše nepřesahuje za účetní období částku 100 000 EUR. Platby by neměly být uměle rozdělovány či slučovány s cílem vyhnout se požadavkům na uvádění informací. Zpráva o platbách vládám se zveřejňuje v souladu s právem každého členského státu, kterému se ukládá, aby členové odpovědných orgánů měli povinnost zajistit, aby tato zpráva byla sestavena v souladu s požadavky této směrnice a byla zveřejněna. Režim podávání zpráv by měl podléhat přezkumu ze strany Komise, jenž bude proveden do tří let od uplynutí lhůty pro zavedení této směrnice členskými státy. V této souvislosti je důležité – uvádí směrnice – pokračovat v práci na příslušném mezinárodním účetním standardu.

České účetní předpisy podobné ustanovení neobsahují.

3.12 Závěrečná ustanovení

Poslední 11. kapitola obsahuje závěrečná ustanovení, jak je zvykem v obvyklých předpisech. Zde se uvádí – jak již bylo zmíněno v úvodu – povinnost členským státům zapracovat pravidla této směrnice do vnitrostátních předpisů do 20. července 2015. Zároveň mohou členské státy stanovit, že tyto předpisy se poprvé použijí na účetní závěrky za účetní období počínající 1. lednem 2016 nebo v průběhu kalendářního roku 2016. Členské státy stanoví sankce za porušení vnitrostátních předpisů přijatých v souladu s touto směrnicí a přijmou veškerá opatření nezbytná k jejich uplatňování.

Závěr

Při porovnání nové účetní směrnice s českými účetními předpisy dojdeme k závěru, že kromě závěrečných pasáží týkajících se zprávy o platbách vládám u podniků veřejného zájmu v oblasti těžebního průmyslu a těžby dřeva existuje velmi málo ustanovení směrnice, které by již české účetní předpisy neobsahovaly. Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví a návazně na něj prováděcí vyhlášky a české účetní standardy mají zapracované obecně uznávaná účetní zásady a účetní pravidla, jejichž cílem je vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě poskytovala věrný a poctivý obraz finanční situace účetních jednotek. Dobrá úroveň českého účetnictví je historicky založená na tradici a odborné erudici jak teoretiků, kteří tuto úroveň pěstovali, ale i praktiků – zákonodárců, kteří teoretická východiska uváděli do života. Dobré předpisy jsou základem pro to, aby byla dobrá i účetní praxe, pokud je bude dodržovat.

Literatura:

- [1] Dvořáková, D. – Müllerová, L. – Vomáčková, H. (2007): *Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem*. Praha, Wolters Kluwer, 2007.
- [2] Kovanicová, D. aj. (2002): *Finanční účetnictví, světový kontext*. Praha, Bova Polygon, 2002.
- [3] Müllerová, L. – Králíček, V. (2014): *Auditing*. Praha, Oeconomica, 2014.
- [4] Zelenka, V. – Zelenková, M. (2013): *Konsolidace účetních výkazů. Principy a praktické aplikace*. Praha, Ekopress, 2013.
- [5] Žárová, M. (2013): *Could New Accounting Directive Improve European Financial Reporting?* European Financial and Accounting Journal, 2013, roč. 8, č. 2, s. 4-6.

Změní nová evropská směrnice české účetnictví?

Libuše Müllerová

ABSTRAKT

Článek se zabývá obsahem nové směrnice Evropského parlamentu a Rady z 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách. Členské státy mají povinnost uvést v účinnost své právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do 20. července 2015. Článek porovnává jednotlivá ustanovení této směrnice s českými účetními předpisy. Z tohoto porovnání vyplývá, že většina ustanovení obsažená v evropské směrnici – až na malé výjimky – již české účetní předpisy obsahují.

Klíčová slova: Směrnice Evropské unie; účetnictví; účetní závěrka; konsolidovaná účetní závěrka; zákon o účetnictví; audit účetní závěrky; zveřejňování.

Does New European Directive Change Czech Accounting?

ABSTRACT

The article deals with new directive of European Parliament and Commission which has been approved on June 26th 2013 and regulates annual financial statements and consolidated financial statements. Member countries of the EU are obliged to adapt their domestic legal and administrative regulation to the framework and content of the EU Directive. The article examines conditions of such adaptation, compares current practice in the CR with the aims of the Directive and identifies the differences between them. The article comes to the conclusion that most of the domestic regulatory items correspond to those ones suggested by the EU Directive.

Key words: Directives European Union; Accounting; Financial Statement; Consolidated Financial Statement; Accounting Act; Audit of the Financial Statement; Reporting.

JEL classification: M41.