Podnět k vytvoření českého účetního standardu – mezitímní účetní výkaznictví

*Jana Gláserová**

Mezitímní účetní závěrka může být sestavována prakticky kdykoli v průběhu účetního období, tedy k jakémukoli jinému datu než k rozvahovému dni. Tato skutečnost vyplývá již z jejího označení – „mezitímní“ – sestavuje se tedy v časových okamžicích mezi právní úpravou danými okamžiky pro sestavení řádné účetní závěrky. Existenci a potřebu – nutnost mezitímní účetní závěrky vyvolaly jednoznačně požadavky praxe, konkrétně skutečnosti, které vyplývají zejména z určitých operací s podniky. V převážné míře se jedná o jednotlivé typy přeměn obchodních společností a družstev, jakými jsou fúze, rozdělení společnosti, převod jmění na společníka a změny právní formy společností. Na základě těchto praktických skutečností vznikl požadavek na sestavení mezitímní účetní závěrky, která byla začleněna do české právní úpravy. V zásadě bývají v účetních předpisech jednotlivých zemí účetní závěrky členěny na účetní závěrky řádné, mimořádné a mezitímní. Mezitímní účetní závěrka je „nejmladším“ pojmem a vznikla jako důsledek stále rostoucího významu a vlivu finančních a kapitálových trhů. Její potřeba je v podstatě dána naplňováním nejrozsáhlejší funkce účetnictví a to funkce informační, neboť celá řada uživatelů účetních informací začala požadovat kvalitní a transparentní informace z účetnictví podniku i v průběhu ročního účetního období. Tento požadavek vyplývá ze skutečností, které jsou vyvolány převážně vlastnickými transakcemi, vznikajícími kdykoli v průběhu řádného účetního období a je tedy samozřejmé a velmi významné zobrazení těchto skutečností v období kdy vznikly v rámci účetních výkazů. Tím byl prakticky vytvořen prostor a nutnost pro vznik mezitímních účetních závěrek, které mají věrně zobrazovat finanční situaci a výsledek hospodaření za účelem naplnění informační povinnosti zejména vlastníků společností. Je možno říci, že potřeba sestavení účetní závěrky v průběhu účetního období je dána požadavky uživatelů účetních informací, kteří mají zájem o co nejaktuálnější informace o finanční pozici podniku. Toto tvrzení sdílí i Vomáčková (2009), která vidí přínos mezitímních závěrek pro uživatele v získání většího množství informací, kterými jsou např. informací o sezonních vlivech, které se v ročních závěrkách zcela ztrácejí. Mezitímní účetní závěrka je často vyžadována vládními institucemi a regulátory trhu především, když jsou cenné papíry emitované účetní jednotkou veřejně obchodovatelné. Dva důvody pro vznik a existenci mezitímních účetních závěrek uvádí Vomáčková (2006). Prvním důvodem je potřeba souhrnných finančních informací pro finanční řízení za kratší období, než je 12 po sobě jdoucích měsíců, protože pro racionální finanční řízení v podmínkách existence a hlavně vzniku značných rizik, jsou souhrnné finanční informace jedenkrát za rok nedostatečné. Nejsou tedy vyvolány nějakými neobvyklými, mimořádnými transakcemi, ale požadavkem na vyšší časovou frekvenci souhrnných účetních informací. Druhý důvod spatřuje v potřebě informací, pro uskutečnění transakcí, které nepatří do běžného hospodaření podniku, tj. např. vlastnických transakcí nebo transakcí s podniky, tj. podnikových kombinací. Jedná se o mimořádné, neobvyklé transakce, které vedou ke změnám ve struktuře vlastníků, jejich pravomocí a odpovědnosti. Jako příklad uvádí podnikové kombinace, při nichž pravomoci a odpovědnosti za hospodaření podniku přecházejí z jednoho subjektu na subjekt jiný. Vomáčková (2009) dále připomíná, že proces sestavování mezitímních účetních závěrek může být zjednodušen ve srovnání s řádnými účetními závěrkami. Sestavení mimořádné nebo mezitímní účetní závěrky by mělo být možné

* Ing. Jana Gláserová, Dr. – odborná asistentka; Mendelova univerzita v Brně, Fakulta provozně-ekonomická, Ústav účetnictví a daní, Zemědělská 1, 613 00 Brno; <jana.glaserova@gmail.com>.

také z rozhodnutí významných uživatelů účetních informací, kteří mohou své požadavky na mimořádnou účetní závěrku prosadit, např. prostřednictvím rozhodnutí valné hromady, nebo určitým postavením na finančním nebo kapitálovém trhu. Tyto závěrky bychom mohli považovat za nepovinné, neobligatorní, i když jsou fakticky nutné. Závěrem připomíná, že i mimořádné a mezitímní závěrky musí poskytovat věrný obraz o finanční situaci podniku v mimořádné situaci. Tedy musí vycházet ze všeobecných účetních zásad a předpokladů. Jejich správnost musí být ověřena předcházející mimořádnou inventarizací. V případě mezitímních účetních závěrek podle vymezení v českém zákoně o účetnictví nedochází k uzavírání účetních knih a inventarizace se provádí jen pro účely vyjádření správného ocenění majetku a závazků a to v souladu se zásadou opatrnosti. Mezitímní účetní závěrky jako účetní východisko vlastnické transakce musí vyjadřovat finanční situaci věrohodně na bázi adekvátního účetního ocenění, které respektuje věcnou podstatu transakce, cíl využití závěrky a všeobecně uznávané účetní zásady.

Cíl a metody

Cílem práce je vytvoření návrhu nového českého účetního standardu „Mezitímní účetní závěrka“. Navrhovaný účetní standard by jednak přispěl ke sjednocení dosavadní roztržité právní úpravy mezitímního účetního výkaznictví v českém právu a jednak by zahrnoval veškeré potřebné aspekty, náležitosti a souvislosti mezitímní účetní závěrky. Zdrojovým východiskem byl mezinárodní účetní standard IAS 34 – Mezitímní účetní závěrka.

Základem výzkumu je analýza právní úpravy mezitímní účetní závěrky v české legislativě a v rámci mezinárodních účetních standardů. Následně na základě komparace obou systémů byly identifikovány významné rozdíly, jak ukazují výsledky výzkumu. V prvé řadě se jedná o odlišné vymezení a celkový přístup k mezitímní účetní závěrce v české legislativě a v rámci mezinárodních účetních standardů. Druhou, ještě významnější skutečností je naprostá roztržitost právní úpravy mezitímní účetní závěrky v české legislativě, která je realizována v převažující šíři prostřednictvím několika právních norem z oblasti obchodního práva a pouze minimálně účetními předpisy.

V závěru za použití standardních obecných metod vědecké práce byl formulován návrh na vytvoření českého účetního standardu „Mezitímní účetní závěrka.“

Mezitímní účetní závěrka v rámci české účetní legislativy

Právní úprava účetních závěrek v České republice je dána na základě praktických zvyklostí úzkým propojením obchodního a účetního práva. Obchodní zákoník vytváří základní pravidla – rámec, v němž se pohybují podnikatelské subjekty, které veškeré skutečnosti vyplývající z naplňování předmětu své činnosti musí zachytit v účetnictví. Účetní pravidla a postupy jsou dané především zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění.

Pojem mezitímní účetní závěrky je zmíněn a jednotlivé její aspekty jsou určitým způsobem řešeny v současné době v Zákoně č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění, zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, v Zákoně č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, v platném znění a v Zákoně č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon). Jak přehledně uvádí Tab. 1, Vyhláška č. 500/2002 Sb., Ministerstva financí, 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 ani České účetní standardy platné pro rok 2012 žádným způsobem neupravují, dokonce ani nezmiňují pojem mezitímní účetní závěrky. Pro mezitímní účetní závěrku není tedy zpracován žádný český účetní standard, není řešena ani jako součást jiného českého účetního standardu.

Tab. 1: Mezitímní účetní závěrka v české právní úpravě

Právní norma	Zákon č. 563/1991 Sb.	Vyhláška MF ČR č. 500/2002 Sb.	České účetní standardy	Zákon č. 513/1991 Sb.	Zákon č. 125/2008 Sb.	Zákon č. 182/2006 Sb.
Mezitímní účetní závěrka	Je řešena	Není řešena	Není řešena	Je řešena	Je řešena	Je řešena

Zdroj: vlastní zpracování na základě právních norem.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a mezitímní účetní závěrka

Zákon o účetnictví vymezuje tři druhy účetních závěrek – řádnou, mimořádnou a mezitímní. Mezitímní účetní závěrku definuje jako závěrku sestavenou k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne. Podle Ryneše (2011) žádný jiný dokument nebo účetní záznam kromě řádné, mimořádné a mezitímní účetní závěrky nesmí být nazýván účetní závěrkou ve smyslu zákona o účetnictví. Za východisko úpravy je považováno definování účetního období. To zákon o účetnictví uskutečňuje v § 3 odst. 2. Z uvedeného ustanovení je patrné, že účetní období trvá standardně 12 po sobě jdoucích měsíců.

Mezitímní účetní závěrku tak, jak je uvedeno v Tab. 2, zákon konkrétně upravuje prostřednictvím dvou ustanovení: jednak v §19 odst. 3, který říká, že v případech sestavování mezitímní účetní závěrky účetní jednotky neuzavírají účetní knihy a provádějí inventarizaci jen pro účely vyjádření ocenění podle §5 odst. 3, přičemž ostatní ustanovení tohoto zákona týkající se účetní závěrky platí obdobně. Snaží se tedy zabezpečit zjednodušený způsob získání souhrnných účetních informací, který však není spojen s běžnými úkoly finančního řízení, ale s mimořádnými, specifickými ne běžně se vyskytujícími transakcemi.

Účetní jednotky, které jsou příjemci prostředků ze státního rozpočtu nebo rozpočtů územních samosprávných celků a jsou povinny tyto prostředky vypořádat podle zvláštního právního předpisu a uplatňují hospodářský rok, sestavují k 31. prosinci kalendářního roku mezitímní účetní závěrku, při které nepoužijí ustanovení § 24 odst. 2 písm. b) a §24 odst. 6 písm. b), týkající se oceňování majetku a závazků. Toto ustanovení zdůrazňuje Skálová aj. (2009), jednoznačným tvrzením, že v případě mezitímní účetní závěrky pro vypořádání prostředků ze státních nebo jiných rozpočtů se neprovádí přecenění k datu mezitímní účetní závěrky.

Druhé ustanovení zákona o účetnictví vztahující se k mezitímní účetní závěrce, představuje § 17, který říká, že pokud právní předpisy stanoví účetní jednotce povinnost sestavit řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku a zároveň mezitímní účetní závěrku, mezitímní účetní závěrka se nesestavuje. Povinnost nechat ověřit účetní závěrku při naplnění předepsaných kritérií ukládá zákon v případě řádné a mimořádné účetní závěrky, nikoliv mezitímní účetní závěrky.

Tab. 2: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a mezitímní účetní závěrka

Věcné vymezení – skutečnost	Účel – praktické použití	V zákoně řeší
Povinnost pro určené účetní jednotky sestavit mezitímní účetní závěrku a okamžik sestavení	Týká se příjemců prostředků ze státního rozpočtu	§19 odst. 3
Mezitímní účetní závěrka se nesestavuje, pokud je účetní jednotka povinna sestavit řádnou či mimořádnou účetní závěrku	Přednost řádné či mimořádné účetní závěrky před mezitímní účetní závěrkou	§17 odst. 5

Zdroj: vlastní zpracování na základě právních norem.

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník a mezitímní účetní závěrka

Obchodní zákoník v přímé souvislosti s mezitímní účetní závěrkou řeší celkem čtyři skutečnosti (viz Tab. 3). První skutečností je stanovení výše vypořádacího podílu při zániku účasti společníka ve společnosti, který se stanoví ke dni zániku účasti společníka ve společnosti z vlastního kapitálu zjištěného z mezitímní, řádné nebo mimořádné účetní závěrky sestavené ke dni zániku účasti společníka ve společnosti, pokud společenská smlouva nestanoví, že se má zjistit z čistého obchodního majetku na základě posudku znalce. Druhá skutečnost se týká zrušení rozhodnutí o vstupu společnosti do likvidace, kdy ke dni účinnosti tohoto rozhodnutí sestaví společnost mezitímní účetní závěrku. Toto ustanovení neplatí, jestliže je zrušeno rozhodnutí o vstupu společnosti do likvidace schválením projektu přeměny. Třetí skutečnost se váže k ovládací smlouvě a ke smlouvě o převodu zisku. Příslušné ustanovení nařizuje v případě, že tyto smlouvy nabydou účinnosti k jinému dni, než je první den účetního období, povinnost řízené osobě ke dni předcházejícímu den nabytí účinnosti smlouvy, sestavit mezitímní účetní závěrku. Posledním ustanovením obchodního zákoníku, majícím vztah k mezitímní účetní závěrce, je ustanovení týkající se zvyšování základního kapitálu z vlastního kapitálu společnosti. Konkrétně se jedná o rozhodnutí valné hromady na zvýšení základního kapitálu z čistého zisku po provedení přidělu do rezervního fondu po schválení účetní závěrky. Tuto transakci však nelze použít na základě mezitímní účetní závěrky.

Tab. 3: Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník a mezitímní účetní závěrka

Věcné vymezení – skutečnost	Účel – praktické použití	V zákoně řeší
Vymezení účelu, pro který se sestavuje mezitímní účetní závěrka	Pro stanovení výše vypořádacího podílu	§61 odst. 2
Zrušení rozhodnutí o vstupu společnosti do likvidace a mezitímní účetní závěrka	Pro kontrolu ze strany zúčastněných subjektů	§68 odst. 9
Mezitímní účetní závěrka a nabytí účinnosti ovládací smlouvy nebo smlouvy o převodu zisku	Pro majetkové vztahy zúčastněných subjektů	§190c odst. 6
Mezitímní účetní závěrka a zvyšování základního kapitálu z vlastního kapitálu	Ke stanovení výše základního kapitálu	§208 odst. 1

Zdroj: vlastní zpracování na základě právních norem.

Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev a mezitímní účetní závěrka

Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev vešel v platnost k 1. 1. 2008. Je tedy poměrně „novým“ zákonem v rámci české právní úpravy. Přesto v sobě přináší nejvíce ustanovení týkající se mezitímní účetní závěrky a to z důvodů, podstaty existence mezitímní účetní závěrky v systému českého účetnictví, které s sebou přinášejí jednotlivé typy přeměn obchodních společností a družstev. Jednotlivá ustanovení zákona, týkající se mezitímní účetní závěrky, přehledně uvádí Tab. 4 a to včetně vymezení konkrétní skutečnosti a praktického použití dané skutečnosti.

Zásadním pojmem tohoto zákona ve vztahu k následujícím účetním povinnostem je pojem rozhodný den. Je definován jako „den, od něhož se jednání zanikající obchodní společnosti nebo družstva nebo zanikajících obchodních společností nebo družstev nebo rozdělované obchodní společnosti nebo družstva považuje z účetního hlediska za jednání uskutečněná na účet nástupnické obchodní společnosti nebo družstva nebo nástupnických obchodních společností nebo družstev nebo přejímajícího společníka.“ (§10 Zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev)

Cílem sestavení mezitímní účetní závěrky při přípravě přeměny je poskytnout společníkům zúčastněných společností aktuální informace o tom, jak se vyvíjely společnosti od rozhodného dne přeměny a zejména nedošlo-li k významné změně v hodnotě společností. Zákon dále stanovuje, že rozhodný den fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka nemůže předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku. Podle Skálové a Čoukové (2009) tato lhůta na podání návrhu zápisu přeměny do obchodního rejstříku bude zvyšovat i význam mezitímní účetní závěrky při přípravě přeměny, zcela jistě se tak zvýší i frekvence sestavování mezitímních účetních závěrek.

V případě fúzí, rozdělení společností a převodu jmění na společníka zákon stanovuje povinnost a časový okamžik sestavení mezitímní účetní závěrky a také povinnost jejího ověření auditorem. Zákon přitom uvádí, že se mezitímní účetní závěrka sestavuje jen tehdy, byla-li konečná účetní závěrka sestavena z údajů ke dni, od něhož ke dni vyhotovení projektu fúze, rozdělení nebo převzetí jmění uplynulo více než 6 měsíců. Ode dne, k němuž je sestavena mezitímní účetní závěrka, do dne vypracování projektu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka nesmí uplynout více než 3 měsíce. Zákon také nařizuje, kdy jsou při vnitrostátní fúzi nebo rozdělení všechny zúčastněné obchodní společnosti nebo družstva povinny ověřovat konečnou účetní závěrku auditorem. Je to v případě, že alespoň jedna ze zúčastněných obchodních společností nebo jedno ze zúčastněných družstev má povinnost ověřit konečnou účetní závěrku nebo mezitímní účetní závěrku auditorem. V případě převodu jmění na společníka auditor ověřuje konečnou účetní závěrku zanikající obchodní společnosti, pokud přejímající společník nebo zanikající obchodní společnost má povinnost ověřit konečnou nebo mezitímní účetní závěrku auditorem.

Dále v případě fúzí a rozdělení společností (a to odděleně pro oba uvedené typy přeměn) stanoví povinnost časového okamžiku doručení mezitímní účetní závěrky společníkům veřejné obchodní společnosti a společníkům společnosti s ručením omezeným za účelem jejich informovanosti. Pokud podléhá mezitímní účetní závěrka ověření, musí být doručena i zpráva auditora. Tímto časovým okamžikem jsou dva týdny přede dnem, v němž společník má schválit vnitrostátní fúzi.

Další skutečností, kterou zákon o přeměnách v souvislosti s mezitímní účetní závěrkou řeší je časový okamžik, kdy musí být mezitímní účetní závěrka k nahlédnutí v sídle akciové společnosti a družstva za účelem informovanosti akcionářů a členů družstva a to opět odděleně pro fúzi a pro rozdělení společností. Tímto časovým okamžikem je alespoň jeden měsíc před stanoveným dnem konání valné hromady, jež má rozhodnout o schválení vnitrostátní fúze, nebo nemá-li se konat valná hromada zanikající společnosti, jeden měsíc před rozhodováním představenstva o schválení vnitrostátní fúze sloučením. V případě družstva je lhůta opět alespoň jeden měsíc před stanoveným dnem konání členské schůze, jež má rozhodnout o schválení vnitrostátní fúze. Součástí mezitímní účetní závěrky je i zpráva auditora o jejím ověření, pokud je vyžadována.

Poslední ustanovení zákona o přeměnách ve vztahu k mezitímní účetní závěrce se vztahují k typu přeměny, kterou je změna právní formy. V tomto případě zákon stanovuje dvě významné povinnosti: jednou z nich je povinnost sestavit a ověřit mezitímní účetní závěrku ve vztahu k datu schválení změny právní formy, pokud tímto datem není rozvahový den. Účetní zpravodaj Deloitte (2008), v přímé souvislosti uvádí, že tato mezitímní účetní závěrka se sestavuje jen pro účely vyjádření ocenění, čemuž povinně předchází inventarizace.

Dále mezitímní účetní závěrka musí být ověřena auditorem a projednána společníky, valnou hromadou nebo členskou schůzí. Údaje, z nichž je sestavena účetní závěrka, nesmí být starší než tři měsíce počítáno ke dni, v němž bude změna právní formy schválena. Toto

ustanovení obsahuje také pro praxi velmi významný požadavek na výši vlastního kapitálu v této mezitímní účetní závěrce, který nesmí být nižší než základní kapitál, který má mít obchodní společnost nebo družstvo podle projektu změny právní formy. Pokud tento požadavek není splněn, není změna právní formy přípustná.

Druhou povinností je sestavit a ověřit mezitímní účetní závěrku ve vztahu k navazující povinnosti podat daňové přiznání. Tuto povinnost mají pouze veřejná obchodní společnost a dále obchodní společnosti a družstva, která při změně právní formy nepodávají daňové přiznání. V tomto případě sestavují mezitímní účetní závěrku ke dni předcházejícímu den zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku. Na tuto povinnost navazuje požadavek ověření mezitímní účetní závěrky auditorem v případě změny právní formy na akciovou společnost, společnost s ručením omezeným nebo družstvo.

Tab. 4: Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev a mezitímní účetní závěrka

Typ přeměny	Věcné vymezení – skutečnost	Účel – praktické použití	V zákoně řeší
Fúze, rozdělení, převod jmění	Povinnost a časový okamžik sestavení mezitímní účetní závěrky	Pro kontrolu ze strany zúčastněných subjektů	§11 odst. 2
Fúze, rozdělení, převod jmění	Povinnost ověření mezitímní účetní závěrky auditorem	Pro správnost údajů předkládaných zúčastněným subjektům	§12 odst. 1,2
Fúze	Časový okamžik doručení mezitímní účetní závěrky společníkům v. o. s.	Pro informovanost společníků v. o. s.	§78 písm. d
Fúze	Časový okamžik doručení mezitímní účetní závěrky společníkům s. r. o.	Pro informovanost společníků s. r. o.	§93 odst. 1 písm. d
Fúze	Časový okamžik, kdy musí být vyvěšena mezitímní účetní závěrka v sídle a. s.	Pro informovanost akcionářů a. s.	§119 odst. 1 písm. d
Fúze	Časový okamžik, kdy musí být vyvěšena mezitímní účetní závěrka v sídle družstva	Pro informovanost členů družstva	§169 odst. 1 písm. d
Rozdělení	Časový okamžik doručení mezitímní účetní závěrky společníkům v. o. s.	Pro informovanost společníků v. o. s.	§269 písm. d
Rozdělení	Časový okamžik doručení mezitímní účetní závěrky společníkům s. r. o.	Pro informovanost společníků s. r. o.	§285 odst. 1 písm. d
Rozdělení	Časový okamžik, kdy musí být vyvěšena mezitímní účetní závěrka v sídle a. s.	Pro informovanost akcionářů a. s.	§299 odst. 1 písm. d
Rozdělení	Časový okamžik, kdy musí být vyvěšena mezitímní účetní závěrka v sídle družstva	Pro informovanost členů družstva	§323 odst. 1 písm. d

Typ přeměny	Věcné vymezení – skutečnost	Účel – praktické použití	V zákoně řeší
Změna právní formy	Povinnost sestavit a ověřit mezitímní účetní závěrku ve vztahu k datu schválení změny právní formy	Podmínka pro změnu právní formy: základní kapitál v projektu změny nesmí být vyšší než vlastní kapitál v mezitímní účetní závěrce	§365 odst. 1-4
Změna právní formy	Povinnost sestavit a ověřit mezitímní účetní závěrku ve vztahu k povinnosti podat daňové přiznání	Vymezení typů společností pro povinnost sestavit a ověřit mezitímní účetní závěrku	§366 odst. 1, 2

Zdroj: vlastní zpracování na základě právních norem.

Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon) a mezitímní účetní závěrka

Jílek a Svobodová (2007) zdůrazňují, že mezitímní účetní závěrka se sestavuje v průběhu účetního období v případech, kdy to vyžadují zvláštní právní předpisy, např. v průběhu konkurzu pro daňové účely. Tímto zvláštním právním předpisem je míněn výše uvedený zákon o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), který v části procesních úkonů, navazujících na prohlášení konkurzu, stanovuje povinnost dlužníkovi, který vede účetnictví nebo evidenci podle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů sestavit prostřednictvím insolventního správce mezitímní účetní závěrku nebo přehled o příjmech, výdajích, majetku a závazcích (Tab. 5). Uvedená mezitímní účetní závěrka musí být sestavena ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky prohlášení konkursu.

Tab. 5: Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon) a mezitímní účetní závěrka

Věcné vymezení – skutečnost	Účel – praktické použití	V zákoně řeší
Mezitímní závěrka a prohlášení konkursu	Sestavení mezitímní účetní závěrky pro daňové účely	§ 277

Zdroj: vlastní zpracování na základě právních norem.

Mezitímní účetní závěrka podle mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS)

Bokšová aj. (2004) uvádí, že v souvislosti s chápáním mezitímních účetních závěrek existují v účetní teorii dva přístupy. První z nich je označován jako diskrétní – chápe mezitímní období jako zcela samostatné, přičemž se při přípravě mezitímních výkazů postupuje naprosto shodně jako při přípravě ročních výkazů. Náklady se tedy účtují do výsledovky v době, kdy byly vynaloženy a neprovádí se žádné mezitímní časové rozlišení. Druhým přístupem je integrální přístup, který naopak chápe mezitímní období jako součást ročního období. Náklady se proto časově rozlišují na základě odhadů roční aktivity společnosti. Při tomto přístupu musí brát uživatel v úvahu možnosti chyb v účetních odhadech.

V rámci mezinárodních účetních standardů je mezitímní účetní závěrka řešena prostřednictvím standardu IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví. Pracovní návrh tohoto

standardu vznikl již v srpnu 1997 a do současné doby prodělal několik změn, poslední úprava byla realizována v roce 2011. Včasné a spolehlivé mezitímní účetní výkaznictví zlepšuje schopnost investorů, věřitelů a ostatních subjektů porozumět schopnosti účetní jednotky generovat zisky a peněžní toky a pochopit její finanční situaci (IASCF, 2008).

Cílem IAS 34 je stanovit minimální obsah mezitímní účetní závěrky a stanovit zásady pro účtování a oceňování v účetní závěrce předložené pro přechodné (mezitímní) období. Standard vychází z klíčových definic jednak přechodného účetního období, které chápe jako účetní období kratší než celý rozpočtový rok (zpravidla čtvrtletí nebo pololetí) a jednak mezitímní účetní závěrky, kterou definuje jako finanční zprávu, obsahující buď úplný, nebo zkrácený soubor účetní závěrky za mezitímní období.

IAS 34 specifikuje obsah mezitímní účetní závěrky, avšak nenařizuje, které subjekty by měly zveřejnit mezitímní účetní závěrky, jak často a jak brzy po konci mezitímního období. Tyto záležitosti mají rozhodovat národní vlády, regulátoři cenných papírů a účetních orgány. Nicméně podporuje u veřejně obchodovaných společností sestavovat mezitímní účetní závěrky alespoň ke konci první poloviny svého účetního období, s tím, že budou k dispozici nejpozději do 60 dnů po skončení tohoto přechodného období. Mezitímní výkazy se tedy sestavují za období, tj. od začátku roku k datu vykazování. To znamená, že standard předpokládá, že mezitímní účetní závěrka je sestavována pravidelně jako závěrka periodická, jak zdůrazňuje Vomáčková (2009). V této souvislosti by měla poskytovat informace pro standardní finanční řízení pravidelně a to za kratší období než je 12 po sobě jdoucích měsíců.

V rámci české účetní legislativy jsou mezitímní účetní závěrky sestavovány a zveřejňovány nepravidelně podle výskytu neopakovaných vlastnických transakcí či transakcí s podniky pouze jako nástroj finančního řízení a rozhodování externích uživatelů účetních informací. V případě IAS 34 jsou vždy pravidelné mezitímní účetní závěrky v případech vlastnických transakcí či transakcí s podniky pohotově k dispozici i pro tyto nepravidelné, svým způsobem mimořádné informační potřeby.

Dvořáková (2006) shrnuje, že důvodem vzniku standardu speciálně věnovaného problematice mezitímní účetní závěrky je určení minimálních požadavků na sestavení mezitímní účetní závěrky, která může být oproti řádné účetní závěrce zjednodušená. V každém případě je však nutné, aby mezitímní účetní závěrka byla zdrojem spolehlivých informací a aby určitá zjednodušení nevedla k nespolehlivosti nebo snížené vypovídací schopnosti účetních informací.

Standard IAS 34 ve své podstatě definuje minimální obsah mezitímních účetních výkazů a komentářů k nim a určuje principy rozpoznání prvků účetní závěrky a jejich oceňování. Mezitímní účetní závěrka představuje zprávu, která obsahuje buď řádnou účetní závěrku v úplném uspořádání (v souladu s IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky) – v tomto případě nepoužívá IAS 34, nebo zkrácenou závěrku (podle IAS 34), a to za mezitímní období. V případě, že poslední roční účetní závěrka účetní jednotky byla konsolidovaná, pak rovněž mezitímní účetní závěrky jsou sestaveny v konsolidované podobě.

Minimální komponenty uvedené pro mezitímní účetní závěrky v rámci IAS 34 jsou:

- zkrácená rozvaha (výkaz o finanční situaci),
- zkrácený výkaz o úplném výsledku, prezentovaný jako jeden zkrácený výkaz nebo zkrácenou samostatnou výsledovku a zkrácený výkaz o úplném výsledku,
- zkrácený výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- zkrácený výkaz o peněžních tocích,
- vybrané vysvětlující poznámky (komentář).

Z výše uvedeného plyne, že mezitímní účetní závěrka musí tedy obsahovat všechny součásti řádné roční účetní závěrky, ovšem ve zkráceném rozsahu. Nad tento rámec jsou součástí mezitímní účetní závěrky i vysvětlující poznámky (komentář), jejichž obsahový význam zdůrazňují i Strouhal – Židlická – Knapová – Cardová (2010). Požadované vysvětlující poznámky (komentář) jsou navrženy tak, aby vysvětlení událostí a transakcí, které jsou významné pro porozumění změnám ve finanční pozici a výkonnosti účetní jednotky od poslední roční účetní závěrky byly zřejmé, viz Tab. 6. S ohledem na tento požadavek, IAS 34 uvádí předpoklad, že každý uživatel mezitímní účetní závěrky bude mít přístup ke své poslední řádné účetní závěrce včetně výroční zprávy, tak aby se neopakovalo roční zveřejnění v mezitímní účetní závěrce. Tento předpoklad vychází ze základního poslání mezitímní účetní závěrky, kterým je informovat o nastalých změnách ve srovnání s poslední řádnou účetní závěrkou, které jsou podstatné pro pochopení vývoje finanční situace. Tuto skutečnost připomíná i (Jílek, Svobodová, 2011) tvrzením, že se mezitímní účetní závěrka zaměřuje na nové činnosti, události a okolnosti, které nastaly po datu řádné účetní závěrky.

Položky, které se vyskytují nepravidelně, podmíněné vnějšími událostmi i když mají určitou tendenci se opakovat koncem řádného účetního období, nejsou většinou do mezitímní účetní závěrky zahrnovány Vomáčková (2006).

Tab. 6: Stručný požadovaný obsah (vysvětlujících poznámek) komentáře k mezitímní účetní závěrce ve věcném členění informací do tří skupin

1. Obecné (účetní) informace	2. Významné vztahy podniku	3. Změny v aktivech a pasivech
Změny účetních pravidel	Podnikové kombinace	Emise, zpětné odkupy a splácení dluhu a majetkových cenných papírů
Změny sezonních či cyklických operací	Urovnání sporů	Vyplácené dividendy
Neobvyklé a významné položky	Veškeré platební neschopnosti	Dlouhodobé investice
Změny v odhadech	Transakce se spřízněnými stranami	Restrukturalizace včetně rezervy
Informace o segmentech		Změny podmíněných aktiv a závazků
Významné události po konci mezitímního období		Vyjádření zásob v čisté realizovatelné hodnotě
Ukončované činnosti		Ztráty ze snížení hodnoty dlouhodobých aktiv
Opravy chyb z minulého období		Přírůstky a úbytky pozemků, budov a zařízení
		Závazky k nákupu pozemků, budov a zařízení

Zdroj: vlastní zpracování na základě IAS 34

Společnosti musí v mezitímních účetních závěrkách prezentovat údaje za běžné a srovnatelné mezitímní období, jak uvádí i Bašta (2005). Z tohoto důvodu IAS 34 požaduje, aby mezitímní ÚZ obsahovala srovnávací informace za bezprostředně předcházející mezitímní (nebo roční) období.

Účetní pravidla a významnost

Klíčovým ustanovením IAS 34 je, že účetní jednotka používá stejnou účetní politiku v celém jednom účetním období. Tento požadavek vyplývá z důvodu dodržení návaznosti a srovnatelnosti účetních dat v jednotlivých účetních obdobích. Je-li rozhodnuto o změně politiky v polovině roku, změna se provádí zpětně, a již dříve zveřejněné předběžné údaje jsou přepočteny. Pokud je činnost společnosti vysoce sezónní, IAS 34 podporuje zveřejnění finančních informací za posledních 12 měsíců a srovnávací informace za předchozí období 12 měsíců a to z důvodu užitečnosti těchto údajů pro potřeby uživatelů

Při rozhodování o tom, jak rozpoznat, ocenit, klasifikovat a zveřejnit položku pro potřeby mezitímního účetního výkaznictví, je brán v úvahu princip významnosti vztažený k vykazovaným účetním údajům mezitímního období. Při stanovení významnosti se zohledňuje skutečnost, že mezitímní oceňování se může spoléhat ve větší míře na odhady, než je tomu v případě ročních účetních údajů. Vzhledem k tomu, že stanovení významnosti vyžaduje vždy individuální posouzení, vychází tento standard při rozhodování o vykazování a zveřejnění z dat daného mezitímního období tak, aby byla zajištěna srozumitelnost mezitímních údajů. Tak jsou například neobvyklé položky, změny účetních pravidel nebo odhadů a chyby vykazány a zveřejněny na základě významnosti vztažené k datům mezitímního období, aby se zabránilo zavádějícím závěrům, které mohou být důsledkem nezveřejnění.

2.2 Rozpoznání a oceňování jednotlivých položek účetní závěrky

Periodicita výkaznictví účetní jednotky (roční, pololetní nebo čtvrtletní) nesmí mít žádný vliv na oceňování jejích ročních výsledků. Pro dosažení této objektivit je oceňování pro účely mezitímního výkaznictví založeno na vykazování od počátku roku k datu. Mezitímní období je tedy částí delšího účetního roku. Oceňování na bázi údajů od počátku roku k datu může vyžadovat změny v odhadech částek vykázaných v předchozích mezitímních obdobích běžného účetního roku.

Postupy oceňování, které se budou dodržovat v mezitímním účetním výkaznictví, jsou vytvořeny tak, aby zajistily, že výsledné informace jsou spolehlivé a že jsou odpovídajícím způsobem zveřejněny veškeré významné účetní údaje nezbytné pro pochopení finanční situace a výkonnosti účetní jednotky. Přestože oceňování jak v ročním, tak i mezitímním výkaznictví je často založeno na kvalifikovaných odhadech, vyhotovení mezitímních účetních závěrek si vyžaduje obecně větší využití metod odhadů než v případě účetních závěrek ročních.

Principy rozpoznání aktiv, závazků, výnosů a nákladů mezitímních období jsou ale stejné jako v roční účetní závěrce. V případě aktiv se pro mezitímní výkazy použijí stejné testy budoucích ekonomických přínosů jako na konci účetního roku účetní jednotky. Také se vyžaduje testování snížení jejich hodnoty. Závazky musí účetní jednotka rozpoznat všechny, které v budoucnu pravděpodobně povedou ke snížení peněžních prostředků. Tento požadavek se vztahuje i k závazkům, u kterých není známa přesně jejich výše k datu sestavení mezitímní účetní závěrky a je nutno je v souladu s účetními zásadami vykázat ve výši odhadu, který účetní jednotka stanoví k datu sestavení mezitímní účetní závěrky. Mezitímní ocenění se může spoléhat ve větší míře na odhady, než je tomu v případě ročních účetních údajů. Tyto odhady však musí zajistit spolehlivost výsledných informací.

Časové rozlišení nákladů a výnosů se v mezitímním výkaznictví nepoužívá v případech, kdy se nevyžaduje při sestavování řádných účetních závěrek. Příkladem jsou přijaté dividendy, příspěvky a státní dotace. Navíc některé účetní jednotky trvale získávají více výnosů v některých mezitímních obdobích finančního roku než v ostatních mezitímních obdobích, například sezónní výnosy maloobchodních prodejců. Takové výnosy se vykazují,

když skutečně nastanou. Náklady, které by svojí podstatou nesplnily charakteristiku aktiv na konci účetního roku, nesplňují tuto charakteristiku ani ke konci mezitímního období. Neodmyslitelnou charakteristikou výnosů a nákladů je, že již došlo k odpovídajícímu přítoku a odtoku aktiv a závazků. Pokud se tyto přítoky a odtoky uskutečnily, je vykázán odpovídající výnos a náklad; v opačném případě vykázány nejsou. Odpisy dlouhodobých aktiv v mezitímní účetní závěrce jsou stanoveny zásadně ze stavu dlouhodobých aktiv, které jsou v užívání podniku v průběhu mezitímního období. V této oblasti mezitímní účetní závěrky spatřuje Bokšová aj. (2004) určitá omezení. Vzhledem ke zkrácenému účetnímu období se zesilují rizika chyb, zejména v účetních odhadech a ve správném vykázání nákladů, které se zkráceným obdobím souvisejí. Obtížné bývá i stanovení odhadované výše daní. Některé provozní náklady společnosti se mohou koncentrovat do určitého období, ale s nimi související výnosy ovlivňují celoroční výsledek hospodaření (např. náklady na reklamu, na opravy a údržbu zařízení).

Chybou podle zkušeností Krupové (2009) je, že společnosti v praxi často časově rozlišují v mezitímní závěrce sezonní vlivy, přičemž je to zakázáno, neboť tyto informace jsou pro uživatele důležité.

Rozdíly mezi českou úpravou mezitímní účetní závěrky a úpravou mezitímní účetní závěrky v rámci IAS/IFRS

Mezitímní účetní závěrka v České republice je v právním řádu vymezena podstatně odlišně od vymezení v IAS/IFRS (Tab. 7). Primárně mám na mysli důvod jejího vzniku, potřebu jejího sestavení. Jak je uvedeno v úvodu, v České republice vyvolávají potřebu sestavit mezitímní účetní závěrku zcela nepravidelně v praxi vznikající převážně operace s podnikem, tedy nepravidelné vlastnické transakce. Její potřeba je tedy primárně dána jinými právními předpisy nežli účetními. Kdežto IAS/IFRS – jakožto účetní regulátor – stanovují sestavení mezitímní účetní závěrky a to periodicky, pravidelně (viz výše) bez ohledu na jiné skutečnosti a jiné právní předpisy. K tomuto rozdílnému pohledu se přiklání i Vomáčková (2006) tvrzením, že mimořádná účetní závěrka je v české úpravě do určité míry podobná mezitímní účetní závěrce podle IAS. Mezitímní závěrka v českém pojetí ovšem spíše připomíná zkrácenou variantu mezitímní závěrky podle IAS. Upozorňuje také na zásadní rozdíl, který je v tom, že česká úprava nepočítá s periodicitou mimořádných i mezitímních účetních závěrek. Dodává, že specifická funkce mimořádných či mezitímních účetních závěrek v případech vlastnických transakcí a podnikových kombinací vede i ke specifickým požadavkům na obsah těchto účetních závěrek. Podstatným problémem se může jevit problematika oceňování, neboť rozhodování o určitém způsobu oceňování, uznávání uvedených položek aktiv a pasiv je podle českých předpisů ovlivňováno konkrétním typem vlastnické transakce nebo podnikové kombinace a zvolenou právní formou.

Z výše uvedeného vyplývá další zásadní rozdíl týkající se mezitímní účetní závěrky v českém pojetí a v rámci mezinárodních účetních standardů. Jedná se o právní normy, které mezitímní účetní závěrku upravují. V českém pojetí účetní legislativa řeší prostřednictvím zákona o účetnictví pouze okamžik sestavení mezitímní účetní závěrky včetně souvisejících povinností v rámci účetní uzávěrky. Z tohoto zákona také jednoznačně vyplývá přednost řádné či mimořádné účetní závěrky před mezitímní účetní závěrkou. Poslední ustanovení zákona o účetnictví se týká příjemců prostředků ze státního rozpočtu nebo rozpočtů územních samosprávných celků, které jsou povinny tyto prostředky vypořádat podle zvláštního právního předpisu a uplatňují hospodářský rok, pak mají povinnost k 31. 12. sestavit mezitímní účetní závěrku. Veškeré další skutečnosti týkající se mezitímní účetní závěrky jsou v rámci české legislativy řešeny prostřednictvím obchodního práva, konkrétně se jedná obchodní zákoník, o přeměnách obchodních společností a družstev a o zákon, o úpadku a

způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), viz výše. Kdežto mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS) upravují veškerou problematiku mezitímní účetní závěrky ve svém komplexu (viz kapitola 2). Jedná se především o jednoznačné vymezení minimálního obsahu mezitímní účetní závěrky, účetních pravidel aplikovaných při jejím sestavení a rozpoznání a oceňování jednotlivých položek mezitímní účetní závěrky. Tyto skutečnosti česká legislativa nedefinuje. Posledním významným rozdílem je východisko časového období pro sestavení mezitímní účetní závěrky, přičemž česká legislativa nepřímě vychází z definice účetního období, kdežto mezinárodní účetní standardy definují přímo mezitímní účetní období.

Tab. 7: Zásadní rozdíly v pojetí mezitímní účetní závěrky dle české legislativy a dle IAS/IFRS

Skutečnosti	Česká legislativa	Mezinárodní účetní standardy
Právní úprava	Řeší převážně obchodní právo, účetní právo minimálně	Řeší v plné šíři
Východisko časového období	Definice účetního období	Definice mezitímního účetního období
Obsah, účetní pravidla, oceňování	Nedefinuje	Konkrétně vymezuje
Vymezení subjektů, které mají povinnost sestavovat a zveřejňovat	Vymezuje obchodní právo ve vztahu k účelům sestavení	Nedefinuje
Časové okamžiky sestavení	Nedefinuje	Pravidelně, periodicky

Zdroj: vlastní zpracování

Návrh na vytvoření nového českého standardu „Mezitímní účetní výkaznictví“

Z předchozích kapitol příspěvku jednoznačně vyplývají dvě podstatné skutečnosti. Tyto skutečnosti byly zjištěny komparací na základě podrobné analýzy právní úpravy mezitímní účetní závěrky v české účetní legislativě a v rámci mezinárodních účetních standardů. První skutečností je odlišné vymezení a celkový přístup k mezitímní účetní závěrce v české legislativě a v rámci mezinárodních účetních standardů. Druhou, ještě významnější skutečností je naprostá roztříštěnost právní úpravy mezitímní účetní závěrky v české legislativě, která je realizována v převažující šíři prostřednictvím několika právních norem z oblasti obchodního práva a pouze minimálně účetními právními předpisy. Daná situace v české právní úpravě, konkrétně orientace ve zkoumaném tématu při jeho praktickém řešení je mnohdy velice obtížná i pro účetní a daňové odborníky.

Domnívám se, že tato situace vznikla tím, že vývoj podniků v oblasti možných podnikových kombinací v České republice v posledním období byl natolik rychlý, že právo reagovalo na nastalé praktické operace s podniky v podstatě až poté. Projevem je ve svém důsledku právní úprava mezitímní účetní závěrky ve velmi pragmatické podobě včleněná do výše uvedených tří právních norem obchodního práva, které v podstatě řeší velmi povrchně v jakém časovém okamžiku, jakým subjektům a pro jaké účely musí být k dispozici mezitímní účetní závěrka. Jedná se o účely převážně přeměn obchodních společností a družstev a případně dalších operací v rámci podniku. Reakce účetního práva na potřebu mezitímní účetní závěrky je minimální. Pouze zákon o účetnictví definuje okamžik sestavení mezitímní účetní závěrky včetně souvisejících povinností v rámci účetní uzávěrky, zjednodušených pro tento účel. Z tohoto zákona také jednoznačně vyplývá přednost řádné či

mimořádné účetní závěrky před mezitímní účetní závěrkou. Jediné ustanovení zákona o účetnictví, které nařizuje povinnost sestavit mezitímní účetní závěrku, se týká příjemců prostředků ze státního rozpočtu nebo rozpočtů územních samosprávných celků, které jsou povinny tyto prostředky vypořádat podle zvláštního právního předpisu a uplatňují hospodářský rok. Pojem mezitímní účetní závěrky byl pro tyto účely převzat z mezinárodních účetních standardů, avšak bez jakéhokoli dalšího vymezení jeho obsahu, podmínek a povinností sestavení, metod oceňování apod.

Z těchto důvodů doporučuji zavést do české účetní legislativy právní úpravu mezitímní účetní závěrky ve všech jejích souvislostech a to prostřednictvím nového českého účetního standardu. Českých účetních standardů je aktuálně dvacet tři a řeší vždy určitou tematickou oblast, jedním ze standardů je např. „Konsolidovaná účetní závěrka“. Vytvoření navrhovaného účetního standardu „Mezitímní účetní závěrka“ by přispělo jednoznačně ke sjednocení velmi roztržité stávající právní úpravy zkoumané problematiky, ke zjednodušení v její orientaci a praktické aplikaci.

Navrhovaný účetní standard by obsahoval problematiku mezitímní účetní závěrky ve všech jejích aspektech a souvislostech. Tím mám na mysli vymezení mezitímního účetního období, povinnost pravidelného sestavování mezitímní účetní závěrky, která by tak byla již k dispozici pro případ praktického použití vyvolaného příslušnou podnikovou kombinací apod. Samozřejmě a podstatnou součástí by bylo vymezení minimálního obsahu mezitímní účetní závěrky, použití možných účetních pravidel při jejím sestavování a metod oceňování jejich jednotlivých položek. Zdrojovým východiskem by byl mezinárodní účetní standard IAS 34, neboť velká část podniků působících na území České republiky, která podle stávající platné právní úpravy sestavuje mezitímní účetní závěrku, může dospět k povinnosti (pokud ji již nemá) vést účetnictví v souladu s mezinárodními účetními standardy.

Závěr

Těžištěm příspěvku bylo zkoumání problematiky postavení a úlohy mezitímní účetní závěrky v českém účetním výkaznictví v současné době. Metodami analýzy stávající právní úpravy zkoumané problematiky v České republice byla zjištěna naprostá roztržitost právní úpravy mezitímní účetní závěrky v české legislativě, která je realizována v převažující šíři prostřednictvím několika právních norem z oblasti obchodního práva a pouze minimálně účetními právními předpisy. Tyto právní normy neřeší problematiku mezitímní účetní závěrky ve všech jejích souvislostech, věnují se pouze některým jejím vybraným aspektům, týkajícím se především naplnění praktických potřeb sestavení mezitímní účetní závěrky vyvolané zejména konkrétními operacemi s podniky. Znamená to, že jsou vymezeny časové okamžiky, subjekty a účely, pro které musí být k dispozici mezitímní účetní závěrka, vyplývající z obchodního práva. Reakce účetního práva na potřebu mezitímní účetní závěrky je minimální (viz předchozí kapitola), přičemž jakékoli obsahové náležitosti, podmínky a povinnosti sestavení, včetně metod oceňování jednotlivých položek mezitímní účetní závěrky nejsou zmíněny žádným způsobem. To je pak důvodem velice obtížné orientace při praktické aplikaci zkoumaného tématu i pro účetní a daňové odborníky.

Komparací české právní úpravy mezitímní účetní závěrky s mezinárodními standardy IAS/IFRS bylo vyvozeno, že pojem mezitímní účetní závěrky byl do české právní úpravy převzat z mezinárodních účetních standardů, avšak bez jakéhokoli dalšího vymezení jejího obsahu a souvisejících náležitostí. Z těchto důvodů doporučuji zavést do české účetní legislativy právní úpravu mezitímní účetní závěrky prostřednictvím nového, samostatného českého účetního standardu „Mezitímní účetní závěrka“. Navrhovaný účetní standard by

obsahoval problematiku mezitímní účetní závěrky ve všech jejích aspektech a souvislostech tak, jak uvádím v předchozí kapitole.

Vytvoření navrhovaného účetního standardu „Mezitímní účetní závěrka“ by stanovilo význam, pozici a úlohu mezitímní účetní závěrky v českém účetním výkaznictví a také přispělo jednoznačně ke sjednocení velmi roztržité právní úpravy zkoumané problematiky, ke zjednodušení v její orientaci a praktické aplikaci.

Literatura

- [1] Bašta, T. (2005): *Aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví – praktická řešení; IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví*. [on-line], Praha, PricewaterhouseCoopers, 2005, [cit.: 27. 2. 2013],
<<http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-clanky-2005/ias-34-mezitimni-ucetni-vykaznictvi.jhtml>>.
- [2] Bokšová, J. aj. (2004): *Účetnictví II*. Praha, Institut Svazu účetních, 2004.
- [3] Deloitte (2008): *Novinky z oblasti českého účetnictví, IFRS a US GAAP*. [on-line], Praha, Účetní zpravodaj Deloitte, červen 2008, [cit.: 27. 2. 2013],
<http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Accounting%20News/ucetni_zpravodaj_0804.pdf>.
- [4] Dvořáková, D. (2006): *IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví*. Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále, 2006, roč. 7, č. 9, s. 67–69.
- [5] IASCF (2008): *A Guide through International Financial Reporting Standards (IFRS) 2008: including the Full Text of the Standards and Interpretations and Accompanying Documents Issued by the International Accounting Standards Board as Approved at 1 July 2008: with Extensive Cross-references and Other Annotations*. London, International Accounting Standards Committee Foundation, 2008.
- [6] Jílek, J. – Svobodová, J. (2007): *Účetnictví bank a finančních institucí*. Praha, Grada, 2007.
- [7] Jílek, J. – Svobodová, J. (2011): *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. Praha, Grada, 2011.
- [8] Krupová, L. (2009): *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha, VOX, 2009.
- [9] Ryneš, P. (2011): *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*. Praha, Anag, 2011.
- [10] Skálová, J. aj. (2009): *Podvojný účetnictví 2009*. Praha, Grada, 2009.
- [11] Skálová, J. – Čouková, P. (2009): *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. Praha. Wolters Kluwer, 2009.
- [12] Strouhal, J. – Židlická, R. – Knapová, B. – Cardová, Z. (2010): *Účetnictví 2010. Velká kniha příkladů*. Brno, Computer Press, 2010.
- [13] Vomáčková, H. (2006): *Účetní závěrky a případy vlastnických transakcí a podnikových kombinací*. Český finanční a účetní časopis, 2006, roč. 1, č. 4, s. 56-76.
- [14] Vomáčková, H. (2009): *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví)*. Praha, Bova polygon, 2009.

Podnět k vytvoření českého účetního standardu – mezitímní účetní výkaznictví

Jana Gláserová

ABSTRAKT

Tato práce zkoumá význam, pozici a úlohu mezitímní účetní závěrky v českém účetním výkaznictví. V příspěvku je vytvořen návrh na vznik nového českého účetního standardu – „Mezitímní účetní závěrka“. Jeho smyslem je jednak sjednotit stávající roztržštěnou právní úpravu zkoumané problematiky v rámci českého práva a jednak definovat chybějící podstatné náležitosti mezitímní účetní závěrky. Jedná se o vymezení mezitímního účetního období, povinnost pravidelného sestavování mezitímní účetní závěrky, která by tak byla již k dispozici pro případ praktického použití vyvolaného příslušnou podnikovou kombinací. Samozřejmou a podstatnou součástí by bylo vymezení minimálního obsahu mezitímní účetní závěrky, použití účetních pravidel při jejím sestavování a metod oceňování jednotlivých položek.

Klíčová slova: Mezitímní účetní výkazy; Česká účetní legislativa; Mezinárodní účetní standardy; Účetní pravidla; Odhady.

The Proposal to Create the Czech Accounting Standards – Interim Financial Reporting

ABSTRACT

This paper examines the importance of the position and role of interim financial statements in the Czech financial reporting. The paper created a proposal for the creation of a new Czech Accounting Standard – “Interim Financial Statements”. Its purpose is both to unify the existing fragmented legislation issues examined under the Czech law and also to define the essential terms of the lack of interim financial statements. This is the definition of the interim reporting period, the obligation of regular interim financial statements that would have been available if the practical application induced respective business combination. An obvious and essential part of the definition would be the minimum content of interim financial statements, the accounting policies used in the preparation and valuation methods of individual items.

Key words: Interim financial statements; The Czech accounting legislation; Czech accounting standards; International accounting standards; Accounting rules; Estimates.

JEL classification: M41.