

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Bakalářská práce

**Komparace národní účetní legislativy ČR  
s mezinárodními koncepty účetnictví**

**Comparison of the national accounting legislation  
of the Czech Republic with international  
accounting concepts**

Adam Ladman

Plzeň 2023



## Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

*„Komparace národní účetní legislativy ČR s mezinárodními koncepty účetnictví“*

vypracoval samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 30. 3. 2023, Adam Ladman v. r.

## Zásady:

- Zpracujte úvod do účetní problematiky, definujte cíl a metodiku řešení práce
- Proved'te analýzu současných účetních norem z právního hlediska
- Charakterizujte návrhy změn zákona o účetnictví
- Komparujte národní účetní legislativu ČR s mezinárodními koncepty účetnictví
- Shrňte zjištěné poznatky a zpracujte závěr

## PODĚKOVÁNÍ

Úvodní slova poděkování jednoznačně patří vedoucí mé práce, kterou byla Ing. Lucie Vallišová, Ph.D. Komunikace, všechny poznatky, věcné připomínky, ale i samotné konzultace byly pro studenta, který píše svou první kvalifikační práci, vždy velmi cenné. Netradiční, ale nezbytné poděkování, patří i Univerzitní knihovně ZČU, jejíž databáze knih měla všechny potřebné tituly, až na několik drobných výjimek. Poslední poděkování, jehož hodnotu nesnižuje ani v nejmenším jeho pořadí, patří mé rodině za podporu a součinnost při psaní práce.

# Obsah

Obsah .....	5
Úvod.....	9
Cíl a metodický postup řešení.....	11
1. Právní úprava účetnictví v rámci právního řádu ČR.....	13
1.1. Vztah účetnictví a Zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů .....	13
1.2. Vztah účetnictví a Zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů .....	13
1.3. Vztah účetnictví a Zákona č. 125/2008 Sb. o přeměnách, ve znění pozdějších předpisů .....	14
1.4. Vztah účetnictví a zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů .....	14
2. Prameny právní úpravy účetnictví v ČR.....	15
2.1. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů .....	15
2.1.1. Část první – Obecná ustanovení.....	16
2.1.2. Část druhá – Rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy .....	18
2.1.3. Část třetí – Účetní závěrka .....	19
2.1.4. Část čtvrtá – Způsoby oceňování .....	21
2.1.5. Část pátá – Inventarizace majetku a závazků.....	22
2.1.6. Část šestá – Úschova účetních záznamů .....	23
2.1.7. Část sedmá – Zpráva o platbách orgánům správy členského státu EU nebo třetí země .....	24
2.1.8. Část osmá – Uvádění nefinančních informací .....	24
2.1.9. Část devátá – Ustanovení společná, přechodná a závěrečná.....	25
2.2. Vyhláška č. 500/2002 Sb. ....	25

2.2.1.	Působnost vyhlášky č. 500/2002 Sb. ....	26
2.2.2.	Obsah vyhlášky č. 500/2004 Sb. ....	26
2.2.3.	Část třetí vyhlášky č. 500/2002 Sb. ....	26
2.2.4.	Část čtvrtá vyhlášky č. 500/2002 Sb. ....	27
2.3.	České účetní standardy .....	28
2.3.1.	Český účetní standard č. 013 – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.....	29
2.3.2.	Český účetní standard č. 015 – Zásoby .....	31
2.4.	Interpretace Národní účetní rady .....	32
2.5.	Judikatura .....	33
2.5.1.	Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 AFS 170/2021-35 .....	34
2.5.2.	Závěrem k judikatuře.....	35
3.	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS.....	36
3.1.	Historický pohled na vývoj IAS/IFRS v rámci Evropské unie .....	36
3.1.1.	Historie IAS/IFRS .....	37
3.2.	Současný vztah IAS/IFRS a EU .....	38
3.2.1.	Nářízení upravující postavení IAS/IFRS v rámci EU .....	40
3.2.2.	Směrnice upravující postavení IAS/IFRS v rámci EU .....	41
3.3.	Současná podoba IAS/IFRS .....	42
3.3.1.	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení .....	42
3.3.2.	IAS 02 – Zásoby .....	45
4.	Americké obecně uznávané účetní zásady – US GAAP .....	48
4.1.	Historie US GAAP .....	48
4.2.	Organizační struktura US GAAP .....	49
4.3.	Složení US GAAP .....	50
4.3.1.	US GAAP – Dlouhodobý majetek.....	50

4.3.2. US GAAP – Zásoby .....	51
5. Komparační část.....	53
5.1. Komparace US GAAP a české právní úpravy účetnictví – obecně .....	53
5.1.1. Komparace US GAAP a české právní úpravy pro skupinu dlouhodobého majetku .....	54
5.1.2. Komparace US GAAP a české právní úpravy pro skupinu zásob .....	55
5.2. Komparace IAS/IFRS a české právní úpravy účetnictví – obecně .....	56
5.2.1. Komparace IAS/IFRS a české právní úpravy pro skupinu dlouhodobého majetku.....	58
5.2.2. Komparace IAS/IFRS a české právní úpravy pro skupinu zásob .....	60
5.3. Zhodnocení české právní úpravy účetnictví, IAS/IFRS a US GAAP.....	61
Závěr .....	65
Seznam použitých zdrojů.....	69
Seznam použitých zkratk .....	74
Seznam tabulek .....	75
Seznam příloh .....	76





# Úvod

Pro český právní řád samotný, nejen pro jeho část, jež se zabývá účetnictvím, je charakteristická složitost, vágnost určitých pojmů nebo také patrný vliv určitých lobbistických skupin. Je tedy evidentní, že charakteristiky celého právního řádu České republiky musí ovlivňovat i právní úpravu účetnictví.

Tento jev, tedy nepřehlednost a složitost právního řádu se jako problematický faktor nemusí jevit například u trestního práva, jelikož tam jsou trestné činy vymezeny z velké části přirozenoprávním způsobem. V rámci právní úpravy účetnictví se nepochopitelnost, nedůslednost právního řádu ČR může jako problém jevit hned z několika důvodů. Za prvé člověka mohou orgány státní správy potrestat i pokud se snaží účetnictví vést správně, a to jen kvůli tomu, že je právní úprava nejasná. A za druhé může tento jev odradit spoustu občanů od podnikání.

Právě kvůli výše zmíněné situaci je možné považovat za důležité, aby se pomocí komparační metody poukázalo na možné cesty k řešení současné „zákonodárné krize“. Proto v rámci této práce je pojednáno nejen o českém právním řádu, ale také o mezinárodních systémech účetnictví.

Řeč je především o systému Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), který je nejpevněji spjat s Evropskou unií (EU), ale i s mnoha dalšími státy. Dalším systémem světovým systém účetnictví jsou Americké všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP).

Komparaci českého právního řádu vůči IFRS je nutné provádět velice opatrně, jelikož je nezbytné mít na paměti, že IFRS upravuje právní úpravu účetnictví ve vícero státech, zatímco česká právní úprava účetnictví je pouze pro jeden stát. Jelikož český právní řád nemá takových teoretiků, množství finančních prostředků je potřeba tento fakt zohlednit při porovnání těchto systémů. Dalším aspektem je i to, že IFRS slouží pouze pro reporting, zatímco česká právní úprava účetnictví postihuje všechny oblasti. Toto však neplatí o US GAAP a české právní úpravě účetnictví. Byť je americký systém účetnictví určitě lépe financován, pokud hovoříme o možnostech právní úpravy, dozajista ve větší zemi je možnost vícero nápadů, ale pořád se jedná svým způsobem o systém jedné země, proto je jednodušší ho komparovat s českým právním řádem.

První část bakalářské práce bude věnována obecnému rozboru českého právního řádu, který se jako subsidiární právní úprava vztahuje k oblasti účetnictví. Druhá část této práce pak bude věnována samotnému detailnímu rozboru právní úpravy účetnictví v České republice, především se zaměřením na zákon o účetnictví (ZoÚ) a prováděcí vyhlášku č. 500/2002 Sb (ÚčV). Třetí část pak IFRS, US GAAP. Ve čtvrté části bude provedena samotná komparace výše zmíněných systémů účetnictví, a to se zaměřením především na kategorie dlouhodobého majetku hmotného a nehmotné, a taktéž s kladeným důrazem na zásoby. Závěrečná kapitola pak bude věnována plánované novele zákona o účetnictví. Cílem autora je snaha o analýzu úrovně právní úpravy jednotlivých systémů, porovnání jejich srozumitelnosti, právního jazyka, ale také rozsahu.

## Cíl a metodický postup řešení

Cílem této bakalářské práce je komparace české právní úpravy a mezinárodních účetních standardů, tedy IAS/IFRS a taktéž US GAAP.

V bakalářské práci je úvodem charakterizován obecný přehled právních norem, které se vztahují k právní úpravě účetnictví ČR. Dále je pak detailněji analyzován hlavní pramen právní úpravy účetnictví v České republice, a to ZoÚ. Následuje stručnější popis ÚčV. Z důvodu předepsaného rozsahu bakalářské práce je pak záměrně vynechán rozbor ostatních vyhlášek, které se vztahují k zákonu o účetnictví.

Součástí bakalářské práce je taktéž pro názornost podrobnější analýza dvou účetních standardů, konkrétně České účetního standardu (ČÚS) č. 013 a č. 015. Dané účetní standardy jsou zvoleny záměrně, jelikož jejich právní úprava bude předmětem komparace mezi českým právním systémem, IFRS a US GAAP.

Třetí kapitola se obecně zabývá mezinárodními systémy účetnictví, tedy IAS/IFRS, samozřejmostí je i zmínění právních předpisů EU pro oblast účetní. Pro úplnost je v první podkapitole uvedeno několik odstavců o jejich historii. Následně je kladen důraz na jejich současné fungování a právní úpravu. Součástí třetí kapitoly je taktéž popis jednotlivých orgánů, které v každém mezinárodním konceptu účetnictví vystupují.

Obdobný postup je zvolen taktéž pro čtvrtou kapitolu této práce, kde budou identickým postupem analyzovány US GAAP.

Jelikož není možné porovnat zcela do detailu jednotlivé systémy, tak zde právě bude zvolen princip komparace na základě složek zásob a dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Samotná komparace je součástí páté kapitoly této bakalářské práce. Součástí závěrečné kapitola bude podkapitola věnována zhodnocení právní úpravy v České republice a ve výše zmíněných systémech s připojením několika informací o plánované novele zákona o účetnictví. Hodnoceny budou, jak klady, tak zápory. Důraz bude kladen především na určité prvky, které působí zmatečně, až nelogicky.

Vytyčených cílů bude dosaženo pomocí realizace metodického postupu, jehož etapy jsou následující:

- Detailní studium právních norem České republiky, které se vztahují k účetnictví.

- Seznámení se v textem IAS/IFRS a US GAAP, se zaměřením na problematiku zásob a dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
- Stanovení východisek pro komparaci všech tří sledovaných systémů
- Komparace jednotlivých úprav pro zásoby, ale taktéž pro dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek
- Zhodnocení vyspělosti, přehlednosti a účinnosti právní úpravy jednotlivých systémů
- Stanovení závěru.

Výše uvedených cílů bude dosaženo pomocí následujících výzkumných metod, a to analýzy, syntézy a rešerše. Nejdříve bude analyzována právní úprava účetnictví v České republice, posléze právní analýza mezinárodních účetních systémů, tedy Mezinárodních účetních standardů (IAS), resp. IFRS, ale taktéž US GAAP. Následně dojde k syntéze informací obsažených v předchozích částech do jednoho celku. Vše výše uvedené bude tvořeno na základě rešerše.

Pro vypracování této bakalářské práce jsou použity právní normy platné a účinné k 31. 12. 2022. Všechny konkrétní příklady účetní operací vychází z účtového rozvrhu dle ÚčV. Veškeré odkazy na zákony byly kvůli neurčitosti citační normy APA citovány dle Legislativních pravidel vlády.

# **1. Právní úprava účetnictví v rámci právního řádu ČR**

V rámci rozboru úrovně právní úpravy účetnictví v České republice je potřeba úvodem poukázat na postavení právní úpravy účetnictví v ČR v rámci celého právního řádu ČR. Především je nezbytné uvést, jaký vztah má právní úprava účetnictví k dalším právním předpisům. Dále je pak nezbytné vyjádřit fakt, že bilanční právo není samostatným právním odvětvím, které by nemělo jakýkoliv vztah ke zbytku právního řádu.

Lze tedy tvrdit, že tato kapitola má analyzovat především subsidiární právní prameny, které se k účetnictví vztahují. Nebude zde tedy pojednáno o konkrétních pramenech účetnictví, ale bude zde vyjádřen především vztah účetnictví k občanskému zákoníku, zákonu o dani z příjmů a dalším.

## **1.1. Vztah účetnictví a Zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů**

Je zřejmým faktem, že není možné upravit účetnictví, bez toho, aniž by mělo určité propojení se základním prepisem právního řádu ČR, tedy občanským zákoníkem. Důležitost tohoto právního předpisu tkví především v definování pojmů, které ZoÚ velice často používá. Pro názornost se jedná například o pojmy jako podnikatel, obchodní korporace, obchodní závod nebo například závazek. (Ryneš, 2022)

Bez legální definice výše zmíněných pojmů by nebylo možné tyto termíny používat v zákoně o účetnictví ani vyhláškách. Musely by být v těchto zákonech zvláště definovány, což by nepřinášelo klady, ale spíše zápory. Především kvůli tomu, že zákonná definice by neměla být vyjádřena v každém právním předpisu zvlášť, ale měla by být definována v obecných právních předpisech, jako je například občanský zákoník (OZ). (Knapp, 1995)

## **1.2. Vztah účetnictví a Zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů**

Pokud by se zdálo, že je vztah občanského zákoníku a účetnictví nejasný, tak tento problém zákon o obchodních korporacích (ZOK) jednoznačně odstraní. Právní úprava účetnictví by nemohla fungovat, pokud by nebyl právní předpis, který by upravoval většinu subjektů, které účetnictví mají povinnost vést. Jedná se především o obchodní společnosti a družstva. (zákon č. 90/2012 Sb.)

ZOK definuje především práva a povinnosti obchodních korporací. Tento fakt má významný vliv především v oblasti vlastního kapitálu a rozdělení výsledku hospodaření. (Ryneš, 2022) Účetní úprava a postupy účtování na sebe velice úzce navazují, lze tvrdit, že vyplývají z ustanovení v zákoně o obchodních korporacích, především při změnách základního kapitálu nebo například při vytváření zvláštních fondů.

### **1.3. Vztah účetnictví a Zákona č. 125/2008 Sb. o přeměnách, ve znění pozdějších předpisů**

Pokud předchozí podkapitola a zákon o obchodních korporacích ukázaly důležitost právní úpravy obchodních společností a družstev, tak je potřeba taktéž zmínit zákon o přeměnách.

Tento právní předpis má vliv především na sestavení konečné účetní závěrky. Jelikož jednotlivé postupy účtování o přeměnách ve většině případů přímo navazují na postupy stanovené právě tímto zákonem. Jedná se tedy o možná ještě větší propojení účetnictví s jiným právním předpisem, než tomu bylo ve dvou výše uvedených podkapitolách. (zákon č. 125/2008 Sb.)

### **1.4. Vztah účetnictví a zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů**

Nejdůležitějším právním předpisem, který se přímo váže k účetnictví je zákon o daních z příjmů. Je tomu tak především kvůli provázanosti účetnictví s daňovými předpisy. Největší propojení účetnictví a tohoto zákona je možné nalézt především v § 23, který stanoví postup při zjištění základu daně z příjmů. (zákon č. 586/1992 Sb., § 23) Toto ustanovení stanovuje, jak postupovat při transformaci a úpravě výsledku hospodaření na základ daně.

Navazující ustanovení především § 24 a § 25 téhož zákona pak upravují, jaké náklady se zahrnují či nezahrnují do základu daně. Definuje tedy, které náklady jsou daňové a které nedaňové. Pro úplnost je nutné doplnit taktéž ustanovení o odpisech dlouhodobého majetku, tedy § 26 až § 33a.

Při zmínění nákladů nesmí být opomenuta ani úprava výnosů v tomto zákoně. Jedná se především o úpravu základu daně o výnosy nezahrnované do základu daně, jejich úpravu lze nalézt především v § 23 odst. 4.

## 2. Prameny právní úpravy účetnictví v ČR

V rámci rozboru úrovně právní úpravy účetnictví v České republice je potřeba úvodem rozebrat právní prameny účetní úpravy. Tato kapitola bude zaměřena především na základní právní předpis, a to na ZoÚ, který je v současné době stále účinný.

V rámci podzákoných předpisů, tedy vyhlášek bude kladen důraz především na vyhlášku, která se týká podnikatelů, proto tedy nebudou do rozebrány všechny vyhlášky, které se účetnictví týkají. Mezi tyto „ostatní“ vyhlášky je řazena především Vyhláška č. 501/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, která se týká především bank a jiných finančních institucí, dále Vyhláška č. 502/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, která upravuje účetnictví pro pojišťovny, taktéž zde nebude věnován prostor Vyhlášce č. 503/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, jež upravuje zdravotní pojišťovny. V neposlední řadě zde nebude analyzována Vyhláška č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, jež upravuje účetnictví pro nepodnikatelské subjekty. Jako poslední vyhláška, která je zde pouze zmíněna, bude Vyhláška č. 220/2013 Sb., ve znění pozdějších předpisů, která upravuje účetnictví vedené organizačními složkami státu, státními fondy, územními samosprávnými celky, dobrovolnými svazky obcí, Regionálními radami regionů soudržnosti nebo příspěvkovými organizacemi.

Stěžejní vyhláškou pro budoucí text práce bude Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (ÚčV), která se týká právě podnikatelů. Proto této vyhlášce bude věnován největší prostor.

Neméně důležitým pramenem, dle něhož se vede účetnictví, jsou ČÚS, které taktéž budou v této kapitole rozebrány.

### 2.1. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Jelikož není účetnictví výslovně upraveno žádným pramenem nejvyšší právní síly, tedy Ústavou České republiky, ani ostatními ústavními zákony, může být označen ZoÚ za nejdůležitější právní pramen, a zároveň za pramen s nejvyšší právní silou v oblasti účetnictví. Tento fakt se jeví jako zásadní pro následující podkapitoly, jelikož podzákoná právní úprava nemůže být s pramenem vyšší právní síly v rozporu. (Gerloch, 2017).

Jedná se tedy o základní stavební kámen právní úpravy účetnictví v České republice, který následně podrobněji rozpracovávají již zmíněné vyhlášky Ministerstva financí (MF) České republiky.

Při obecném rozboru ZoÚ musí být uvedeno, že se jedná o právní předpis, který vstoupil v platnost v roce 1991 s účinností od 1. 1. 1992. Za dobu své účinnosti, která je v současné době více než 30 let, zaznamenal 36 novelizací, což samo o sobě ukazuje na výše zmíněnou nepřehlednost tohoto právního předpisu. Pokud je zde hovořeno o nepřehlednosti, tak musí být zmíněna velice důležitá poznámka, která se týká samotné struktury zákona. Jedná se především o paragrafy, které jsou v současném platném znění označeny nejen čísly, ale také písmeny.<sup>1</sup>

Tento jev, v dnešní době bohužel velmi častý<sup>2</sup>, je nežádoucí nejen z důvodu nesystematičnosti, ale také z důvodu provinění proti obecně uznávaným legislativním pravidlům.

Zákon o účetnictví se rozpadá na 9 částí a čítá 40 paragrafů.

### **2.1.1. Část první – Obecná ustanovení**

V části první je v prvním odstavci uvedeno v § 1, že „zapracovává příslušný předpis EU, zároveň navazuje na přímo použitelný předpis Evropské unie“. (zákon č. 563/1991 Sb., § 1 odst. 1) Tato část první věty zákona odkazuje na legislativní činnost EU. Konkrétně odkazuje na směrnici Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, jež mění směrnici Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek.

Je patrné, že ZoÚ z roku 1991 musel být upravován, aby se přizpůsobil právu EU. Je tedy nutno podotknout, že pokud se hovoří pouze o právních pramenech ČR, tak se jedná o hrubou nepřesnost, jelikož zákon o účetnictví do svého znění zapracovává všechny směrnice EU. Jedná se tedy o právní pramen české legislativy doplněn ustanoveními EU.

Zákon v odstavci druhém téhož paragrafu vymezuje pojem „účetní jednotka“, ke kterému se vztahuje povinnost řídit se tímto zákonem. Taktéž je tímto založena povinnost účtovat

---

<sup>1</sup> Například paragraf 1a, jenž upravuje subjekty veřejného zájmu.

<sup>2</sup> Například zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů



v soustavě podvojného účetnictví. Prakticky lze říct, že jakmile se se právnická osoba (PO), případně fyzická osoba (FO) stane účetní jednotkou, tak má povinnost vést podvojně účetnictví. Tento princip má jednu výjimku. Pokud se podnikatel ve smyslu FO stane účetní jednotkou tím, že překročí stanovené kritérium obratu, tak se na něj povinnost vést podvojně účetnictví vztahuje až od následujícího roku po roce, ve kterém se stal účetní jednotkou.<sup>3</sup>

Pro úplnost je potřeba zmínit, že výše zmiňovaná povinnost je stanovena v § 1 odst. 2, písm. e), zákona o účetnictví. Zmíněné kritérium je vázáno na překročení obratu dle zákona o dani z přidané hodnoty, a to ve výši 25 000 000 Kč. (zákon č. 563/1991 Sb., § 1 odst. 2 písm. e)

Dalším velice důležitým ustanovením je § 1b, ve kterém jsou stanoveny kategorie účetních jednotek. Ve známém ustanovení lze nalézt čtyři kategorie účetních jednotek, a to konkrétně mikro, malé, střední a velké. O zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie rozhodují kritéria. Prvním z nich je celkový objem aktiv, následuje roční úhrn čistého obratu a poslední v řadě je průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období. (zákon č. 563/1991 Sb., § 1b)

Pro zařazení dané účetní jednotky do příslušné kategorie je klíčové, jestli překračuje alespoň dvě z výše uvedených kritérií. Důležitou poznámkou je, že pokud je účetní jednotka subjekt veřejného zájmu<sup>4</sup> nebo vybraná účetní jednotka<sup>5</sup>, tak je účetní jednotka automaticky zařazena mezi velké účetní jednotky. (Ryneš, 2022)

K výše zmíněným kritériím je potřeba doplnit, že celkovou výší aktiv se rozumí úhrn aktiv netto vyplývající z rozvahy. Roční úhrn čistého obratu je výše výnosů snížená o prodejní slevy dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená 12. Pokud se jedná o poslední kritérium, tedy průměrný přepočtený počet zaměstnanců. Lze uvést, že se tím rozumí průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců dle příslušné metodiky Českého statistického úřadu. (Ryneš, 2022)

---

<sup>3</sup> Pro názornost uveďme příklad. Pokud fyzická osoba – podnikatel překročí zákonem stanovené kritérium v roce 2022, tak se stává v roce 2023 účetní jednotkou, nicméně povinnost vést podvojně účetnictví má až od roku 2024.

<sup>4</sup> Například banka, zdravotní pojišťovna.

<sup>5</sup> Vybranými účetními jednotkami jsou např. organizační složky státu, samosprávné celky nebo dobrovolné svazky obcí.

Pravděpodobně nejdůležitějším ustanovením první části zákona o účetnictví je ustanovení §7 odst. 1, kde jsou zmíněny základní požadavky pro vedení účetnictví. „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel“), činit ekonomická rozhodnutí.“ (zákon č. 563/1991 Sb., § 7 odst. 1)

Ve výše zmíněném ustanovení je k nalezení důležitý fakt, že účetnictví nemá za úkol pouze poskytovat informace podnikateli, případně státní správě pro daňové účely, ale taktéž všem jeho zbylým uživatelům. Tedy například budoucím investorům, když se rozhodují, zda mají do dané účetní jednotky vložit svůj volný peněžní kapitál.

Na základě § 7 tedy lze říct, že jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby bylo správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a trvalé. Zde je možná nejzajímavější podmínka, že účetnictví musí být trvalé, to znamená, že všechny účetní záznamy musí být pro případ kontroly uloženy v předepsaných lhůtách.

Na závěr rozboru první části může být uvedeno, že z § 7 vyplývají některé velmi důležité účetní metody, principy nebo zásady. Jelikož jich je velké množství, tak zde budou zmíněny pouze některé. Například se jedná o výjimku z pravidla dle §7 odst. 2, dále o předpoklad nepřetržitosti trvání účetní jednotky dle §7 odst. 3, taktéž o nezávislost účetních období, respektive aktuální princip. (Ryneš, 2022)

Následně lze uvést ještě například zásadu zákazu kompenzace dle § 7 odst. 6, stálost metod dle § 7 odst. 4. (Štohl, 2022a)

### **2.1.2. Část druhá – Rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy**

V části druhé ZoÚ jsou ustanovení o rozsahu vedení účetnictví, účetních dokladech, účetních zápisech nebo například o účetních knihách. Je zde také uvedena právní úprava směrné účtové osnovy a účtového rozvrhu. Jak již bylo zmíněno výše, směrná účtová osnova zde není jakožto příloha, jelikož je specifická pro každý druh podnikatelského subjektu zvláště. Proto je definována v jednotlivých vyhláškách pro jednotlivé subjekty.

Nejdůležitějším paragrafem se jeví § 17, ve kterém jsou požadavky pro otevírání a uzavírání účetních knih. Obecně lze uvést, že účetní jednotky mají povinnost otevřít

účetní knihy k prvnímu dni účetního období a uzavřít je k poslednímu dni účetního období. (zákon č. 563/1991 Sb., § 17)

Důležité je však uvést, že z výše zmíněného obecného pravidla platí řada „výjimek“. Většina jiných důvodů, proč otevřít nebo uzavřít účetní knihy je především ve spojitosti se zákonem č.125/2008 Sb. o přeměnách. V následujícím odstavci je pro příklad uvedena jedna z velkého množství odlišných variant od obecného pravidla.

Povinnost otevřít účetní knihy má účetní jednotka ke dni vstupu do likvidace. Zde je opět nutno použít ustanovení OZ, konkrétně § 187 odst. 2. Jelikož obchodní společnost vstupuje do likvidace ke dni, ke kterému je zrušena nebo je prohlášena za neplatnou. (zákon č. 89/2012 Sb., § 187 odst. 2)

Při uzavírání účetních knih sestavují účetní jednotky účetní závěrku k poslednímu dni účetního období, jak již bylo stanoveno výše, v tomto případě se jedná o řádnou účetní závěrku. I zde je řada odlišných ustanovení, která se opět týkají likvidace, ale například i přeměny obchodní společnosti.

### **2.1.3. Část třetí – Účetní závěrka**

V §18 jsou uvedeny všechny dokumenty, které tvoří účetní závěrku. Chronologicky dle odstavců v tomto znění je to rozvaha, taktéž označovaná jako bilance, výkaz zisku a ztráty (VZZ) a příloha, která podrobněji vysvětluje informace obsažené v rozvaze a ve VZZ. Také je v tomto ustanovení uvedeno, že součástí účetní závěrky je výkaz peněžních toků. Tento výkaz však nemusí sestavovat mikro a malé účetní jednotky a také například družstva. Jedná se o usnadnění sestavování účetní závěrky pro tyto druhy účetních jednotek. Poslední součástí účetní závěrky je přehled o změnách vlastního kapitálu, pro který platí stejná pravidla jako pro výkaz o peněžních tocích. (zákon č. 563/1991 Sb., § 18)

Účetní závěrka se sestavuje buď v plném nebo zkráceném rozsahu. Využití zkráceného rozsahu platí pro mikro a malé účetní jednotky, které nemají povinný audit. Všechny obchodní společnosti bez ohledu na povinnost statutárního auditu musejí sestavovat VZZ v plném rozsahu, tj. v tomto případě i mikro či malé účetní jednotky, jež nemají povinný audit, musejí sestavit VZZ v plném rozsahu. Nemohou tedy využít zkrácenou formu.

Pokud by účetní jednotka překročila souhrnný objem aktiv ve výši 40 000 000 Kč nebo roční úhrn čistého obratu ve výši 80 000 000 Kč případně pokud by měla účetní jednotka

průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období vyšší než 50, tak má povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem.

Pro tuto práci je stěžejní § 19a ZoÚ, jelikož v tomto ustanovení je uvedena informace o použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky. Vymezení subjektů, které jsou povinny se řídit při vedení účetnictví IAS/IFRS je v § 19a odst. 1. Jedná se účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a jsou emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu. Tyto účetní jednotky použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem EU. (zákon č. 563/1991 Sb., § 19a odst. 1)

Druhý odstavec téhož ustanovení stanovuje povinnost, kdy má účetní jednotka začít používat IAS/IFRS. Důležité je, aby účetní jednotka využila jednu ze dvou nabízených možností v tomto ustanovení. Pokud účetní jednotka doposud IAS/IFRS nepoužívala, tak musí začít používat IAS/IFRS zpětně k prvnímu dni účetního období, ve kterém došlo k přijetí investičních cenných papírů emitovaných účetní jednotkou k obchodování na evropském regulovaném trhu. Popřípadě má možnost začít užívat IAS/IFRS k prvnímu dni účetního období následujícího po období, kdy došlo k přijetí cenných papírů na regulovaný evropský trh. Obdobná je situace, kdy dochází k ukončení obchodování cenných papírů na regulovaném evropském trhu. Jednotka má tedy možnost přestat používat IAS/IFRS zpětně k poslednímu dni účetního období předcházejícího účetnímu období, v němž investiční cenné papíry přestaly být takto obchodovány. Nebo může ukončit užívání IAS/IFRS k poslednímu dni účetního období, kdy přestaly být obchodovány. (zákon č. 563/1991 Sb., § 19a odst. 2)

Dalším důležitým ustanovením pro následující části této práce je § 22 a následující, které upravují konsolidovanou účetní závěrku. Důležité je na úvod zmínit, že každá konsolidovaná účetní závěrka musí být ověřována auditorem.

Ve třetím odstavci téhož ustanovení je definována povinnost, které účetní jednotky musí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Jedná se o ovládanou osobu<sup>6</sup> osobou, ve které

---

<sup>6</sup> s výjimkou ovládaných osob, ve kterých je vykonáván společný vliv podle §22 odst. 4

konsolidující nebo konsolidovaná účetní jednotka vykonává společný vliv<sup>7</sup> a taktéž o osobu, ve které konsolidující účetní jednotka vykonává podstatný vliv<sup>8</sup>.

Na závěr této podkapitoly je potřeba uvést, že pokud účetní jednotka není emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, tak nemusí používat pro sestavení konsolidované účetní závěrky IAS/IFRS.

#### **2.1.4. Část čtvrtá – Způsoby oceňování**

Při způsobech oceňování je potřeba nejprve rozlišit tři základní situace. Jedná se o tři varianty, proč vůbec k oceňování dochází. Nejtypičtějším důvodem je uskutečnění účetního případu. V takové situaci má účetní jednotka povinnost ocenit majetek a závazky ke dni, respektive k okamžiku uskutečnění účetního případu. Druhou situací je rozvahový den. Posledním možným důvodem pak může být otevření účetních knih.

K prvnímu důvodu, tedy k okamžiku uskutečnění účetního případu zákon o účetnictví stanovuje tři způsoby oceňování. Prvním z nich je pořizovací cena. Jedná se o cenu složenou z pořizování plus vedlejší pořizovací náklady<sup>9</sup>. Druhým způsobem ocenění je ocenění vlastními náklady. Tento způsob účetní jednotka využije, jestliže majetek vyrábí vlastní činností. Posledním způsobem, který ZoÚ vymezuje, je ocenění reprodukční pořizovací cenou. Zde je potřeba uvést, že se jedná o cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. (Ryneš, 2022)

Výše uvedené informace lze najít v § 25 ZoÚ. Stejně ustanovení také definuje situaci, kdy podnik pořizuje majetek, případně má závazky v cizí měně. Jelikož je podmínkou pro vedení účetnictví, aby bylo vedeno v české měně dle § 4 odst. 12, tak je zde stanovena povinnost všechny závazky a aktiva přepočítat na českou měnu, a to kurzem vyhlášeným Českou národní bankou. Pro úplnost je potřeba uvést, že dle § 24 odst. 7 může účetní jednotka pro přepočet zvolit pevný kurs. Alternativou může být kurs aktuálně platný, tedy kurs platný ke dni uskutečnění účetního případu. (zákon č. 563/1991 Sb., § 4 odst. 12)

---

<sup>7</sup> Dle §22 odst. 4 se společným vlivem pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky rozumí takový vliv, kdy osoba v konsolidačním celku spolu s jednou nebo více osobami nezahrnutými do konsolidačního celku ovládají jinou osobu, přičemž osoba vykonávající společný vliv samostatně nevykonává rozhodující vliv v této jiné osobě.

<sup>8</sup> Dle §22 odst. 5 se za podstatný vliv považuje takový vliv, který zakládá dispozici s nejméně 20 % hlasovacích práv, pokud takový vliv není rozhodující ani společný.

<sup>9</sup> Počet vedlejších pořizovacích nákladů závisí na typu pořizovaného majetku. U majetku dlouhodobého bývá větší počet vedlejších pořizovacích nákladů, než je tomu například u zásob.

V případě ocenění k rozvahovému dni je potřeba uvést, že tato povinnost se netýká veškerého majetku, popř. všech závazků společnosti. V případě určitých aktiv a pasiv však ZoÚ nedává jinou možnost, než aby účetní jednotka přecenila aktiva a pasiva reálnou hodnotou<sup>10</sup>. Povinnost přecenit aktiva a pasiva reálnou hodnotou se týká například cenných papírů, derivátů nebo pohledávek, jež účetní jednotka určila k obchodování. Kompletní výčet aktiv a pasiv, které musí účetní jednotka ocenit reálnou hodnotou, lze nalézt v § 27 odst. 1 zákona o účetnictví. (zákon č. 563/1991 Sb., § 27 odst. 1)

### **2.1.5. Část pátá – Inventarizace majetku a závazků**

Inventarizace je činností, jež slouží k ověření průkaznosti účetnictví. Jedná se o činnost, jejímž předmětem je veškerý majetek a závazky. Účetní jednotka je povinna provést inventarizaci vždy, když sestavuje účetní závěrku, ať už řádnou nebo mimořádnou. Lze tedy v případě běžné praxe tvrdit, že účetní jednotka musí provést inventarizaci nejméně jednou ročně.<sup>11</sup>

Inventarizace se orientuje na dvě základní skupiny cílů. Nejprve ověřit stavy aktiv a závazků, tj. zda aktiva a závazky vykazované v účetnictví skutečně existují. Za druhé ověřit reálnost ocenění aktiv a závazků. (Skálová & Suková a kol., 2022)

Postup inventarizace zahrnuje několik činností. Nejdříve je nutno provést fyzickou inventuru. Jedná se o zjištění reálného stavu. Tato činnost se provádí u hmotného majetku. Zde je myšlena jeho fyzická podstata, tedy ve významu hmatatelného. Jedná se tedy o dlouhodobý majetek hmotný, zboží, materiál, peníze v pokladně, přepočítání kolků, výrobky. U všech těchto výše zmíněných kategorií musíme změřit, popřípadě zvážit jejich celkový objem, abychom znali skutečnou situaci například na skladu. (Skálová & Suková a kol., 2022)

Po provedení fyzické inventury účetní jednotka provádí dokladovou inventuru. Tato část inventarizace se provádí u složek majetku, u nichž nelze provést fyzickou inventuru. Skutečnosti zjištěné jak ve fyzické, tak v dokladové inventuře se zapisují do inventurních soupisů. Tam se u jednotlivých kategorií porovná jejich skutečný stav s účetním a mohou

---

<sup>10</sup> Reálnou hodnotou se rozumí tržní hodnota, hodnota vyplývající z obecně uznávaných modelů a technik, ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, případně ocenění stanovené podle zvláštních předpisů. (Ryneš, 2022)

<sup>11</sup> Zde autor předpokládá situaci, kdy účetní jednotka v tomto případě bude sestavovat řádnou účetní závěrku.

nastat tři situace. Za neoptimálnější lze označit stav, kdy se skutečný a účetní stav rovnají, pak nehovoříme o manku ani o přebytku. V případě, kdy bude skutečný stav vyšší než účetní, hovoříme o přebytku. V poslední situaci, tedy pokud je účetní stav vyšší než stav skutečný, hovoříme o manku.

Na závěr této podkapitoly je nutno uvést dva důležité fakty. Prvním z nich je skutečnost, že pokud účetní jednotka využívá periodickou inventarizaci<sup>12</sup>, může inventuru zahájit nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem a ukončit ji nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni<sup>13</sup>. Toto ustanovení nalezneme v § 30 odst. 6, písm. a, b. ZoÚ. Druhým důležitým faktem je skutečnost vyplývající ze zákona o účetnictví, tedy schopnost prokázat provedení inventarizace, kdy § 29 odst. 3 říká, že účetní jednotka musí prokázat provedení inventarizace nejméně po dobu 5 let od jejího uskutečnění. (zákon č. 563/1991 Sb., § 29 odst. 3)

#### **2.1.6. Část šestá – Úschova účetních záznamů**

Je samozřejmostí, že pokud zákon o účetnictví klade nároky na průkaznost, správnost a fakt, aby byla skutečnost věcně a poctivě zobrazena<sup>14</sup>, tak musí klást obdobné nároky i na účetní záznamy a jejich uschovávání. Pokud by podnik vyhotovil účetní záznam dle ZoÚ a na základě správného dokladu, ale takové účetní záznamy by neuschoval, tak by celé účetnictví ztratilo svůj princip.

Konkrétní lhůty pro uschovávání účetních záznamů nalezneme v § 31 odst. 2, který například zmiňuje v písmenu a) téhož ustanovení, že účetní závěrku a výroční zprávu je účetní jednotka povinna uschovat po dobu 10 let od konce období, kterého se tyto účetní záznamy týkají. (zákon č. 563/1991 Sb., § 31 odst. 2)

Pro nepřerušené vedení účetnictví jsou pak důležitá především ustanovení § 31 odst. 3 ZoÚ. Tato ustanovení ukládají povinnost vést účetnictví zaniknuvší účetní jednotky jejímu právnímu nástupci, případně pak likvidátorovi či insolvenčnímu správci. V případě, že se účetní jednotka stane předmětem dědického řízení, tak přechází tato povinnost na dědice. (zákon č. 563/1991 Sb., § 31 odst. 3)

---

<sup>12</sup> Inventarizace prováděna pravidelně po určité době, např. jedenkrát ročně vždy k 31. 12.

<sup>13</sup> Pro příklad, pokud bude pro účetní jednotku účetním obdobím kalendářní rok, tak může inventuru zahájit od 1. září a ukončit ji nejpozději do posledního dne února následujícího roku.

<sup>14</sup> S využitím právní argumentace můžeme pomocí argumentu per analogiam tvrdit, že pokud jsou nároky jako průkaznost správnost a věcné a poctivé zobrazení skutečnosti kladeny na účetní závěrku musí takové podmínky splňovat i účetní doklady.

### **2.1.7. Část sedmá – Zpráva o platbách orgánům správy členského státu EU nebo třetí země**

Úvodem této podkapitoly je potřeba zmínit, že se jedná o velmi specifickou právní úpravu, která upravuje velké účetní jednotky, včetně subjektů veřejného zájmu, které jsou činné v oblasti těžby ropy, zemního plynu nebo například průzkumu ložisek těchto surovin. Je tedy poměrně zajímavé, že se tato velice speciální úprava dostala do zákona o účetnictví, jelikož se jedná o předmět úpravy, který v ČR využije jen malý počet účetních jednotek. Vystává zde tedy otázka, jestli by nebylo možné tuto právní úpravu zahrnout do jiné formy právního předpisu, například vyhlášky, která by byla účinná pro tyto skupiny účetních jednotek.

### **2.1.8. Část osmá – Uvádění nefinančních informací**

Tato část ZoÚ poměrně dobře zobrazuje moderní trendy v účetnictví. Jedná se totiž o úpravu, která v dřívějších právních úpravách 90. let neměla velký prostor. Tato část upravuje pouze velké jednotky, které jsou obchodní společnostmi a zároveň jsou subjektem veřejného zájmu, a zároveň musí překročit k rozvahovému dni kritérium průměrného počtu 500 zaměstnanců v průběhu účetního období. Případně konsolidující účetní jednotky velké skupiny účetních jednotek, které mají totožná pravidla uvedena výše. Všechny účetní jednotky, které jsou bankami, zdravotními pojišťovnami nebo například obchodní společnosti, jež jsou emitenty investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, musí zveřejňovat informace, aby bylo možno pochopit vývoj účetní jednotky.

Především se jedná o nefinanční otázky týkající se životního prostředí, respektování lidských práv či případně boje proti korupci a úplatkářství. Je na první pohled patrný posun právní úpravy, jelikož otázky týkající se životního prostředí byly ještě před několika lety naprosto mimo zájem jakékoliv právní úpravy účetnictví. Nejenže ZoÚ tyto informace od výše zmíněné kategorie účetních jednotek vyžaduje, ale dokonce v § 32g odst. 2 písm. b), požaduje, aby účetní jednotka v rámci těchto nefinančních informací uvedla, jak k výše uvedeným otázkám postupuje.

Zcela jistě se jedná o kladný krok právní úpravy, který má za cíl snížit korupci, ochranu životního prostředí nebo například klást zvýšený důraz na lidská práva. Jedná se opět o přirozenoprávní úpravu, byť bohužel v dnešní době přirozené právo ustupuje stále více do pozadí, tak je velice dobře, že pomocí zákona o účetnictví jsou tyto požadavky



uzákoněny. Důležitost těchto informací pak asi nejlépe vyjadřuje § 32i ZoÚ, jelikož klade požadavek na ověření těchto informací auditorem.

### **2.1.9. Část devátá – Ustanovení společná, přechodná a závěrečná**

Ustanovení o formách účetního záznamu nalezneme právě až v deváté části ZoÚ, asi největší význam má možnost technického záznamu. Kromě něj zákon umožňuje ještě provádět účetní záznamy listinou a smíšenou formou. Pro praxi má taktéž velký význam § 33a, který stanoví jednotlivé požadavky na průkaznost účetního záznamu. Pro právní úpravu účetnictví má však z poslední části zákona o účetnictví největší význam §36, který stanovuje, že pro vyšší míru srovnatelnosti účetních závěrek vydává MF ČR ČÚS. Tyto standardy mají za cíl pomoci účetním jednotkám, jelikož podrobně vysvětlují jednotlivé postupy účtování. Zákon ukládá povinnost účetním jednotkám dle ČÚS účtovat vždy. (zákon č. 563/1991 Sb., § 33a)

## **2.2. Vyhláška č. 500/2002 Sb.**

V rámci této podkapitoly bude věnován prostor právní analýze ÚčV, která upravuje podvojně účetnictví pro podnikatele. Tato vyhláška hned ve svém ustanovení § 2 odst. 2 stanovuje, že se působnost tohoto předpisu nevztahuje na účetní jednotky, které vedou účetnictví dle § 19a a § 23a ZoÚ. Tedy že se nevztahuje na účetní jednotky, které vedou účetnictví a sestavují individuální nebo konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS. Proto zde nebude věnován takový prostor rozboru této vyhlášky, jako byl věnován analýze ZoÚ. Jednak kvůli tomu, že je to právní předpis nižší právní síly, ale také kvůli tomu, že její předmět úpravy není natolik zásadní pro cíl této práce, jako tomu bylo u zákona o účetnictví.

Pro „běžného“ podnikatele, který v ČR vede podvojně účetnictví je však obsah ÚčV klíčový. Ve svém znění totiž upravuje například rozsah a jednotlivé části individuální a konsolidované účetní závěrky, definuje směrnou účtovou osnovu. Také například stanovuje jednotlivé účetní metody při přeměnách obchodních společností.

Jedná se o nejvyužívanější právní předpis v rámci vedení účetnictví společně s ČÚS. Je tomu tak především proto, že podrobněji definuje obecné ustanovení zákona o účetnictví, je tudíž specifictější a pro praxi lépe využitelná. Samozřejmě ani ÚčV nemůže dát konkrétní odpověď na často složitější otázky, které vedení účetnictví v praxi přináší. K tomu slouží například výše zmíněné ČÚS nebo subsidiárně i judikatura už jen tím, že ÚčV

podrobně definuje směrnou účtovou osnovu. Tak tímto je to velmi hmatatelné propojení tohoto právního předpisu s praktickým „účetním životem“.

### **2.2.1. Působnost vyhlášky č. 500/2002 Sb.**

Jak již bylo obecně zmíněno výše, tak se působnost ÚčV vztahuje zejména na právnické osoby se sídlem na území České republiky, které jsou podnikateli především dle § 420 až 421 OZ. Dále pak všechny právnické osoby dle zákona č. 77/1997 Sb., o státním podniku.

Konkrétně lze tedy říct, že se působnost vyhlášky vztahuje na tuzemské obchodní společnosti jako například akciové, s ručením omezením nebo komanditní. Dále pak na všechny typy družstev, státní podniky, tuzemské nebo zahraniční fyzické osoby, které jsou dle ZoÚ jednotkou a účtují v soustavě podvojného účetnictví.

Toliko k pozitivnímu vymezení působnosti vyhlášky. Pokud by její působnost byla vymezena negativně, tak lze konstatovat, že předmětem její úpravy nejsou účetní jednotky, které vedou účetnictví dle IAS/IFRS, jak již bylo zmíněno. Dále například banky, pojišťovny, tuzemští podnikatelé, jež vedou daňovou evidenci a další, jelikož tyto účetní jednotky upravují zvláštní vyhlášky MF ČR.

### **2.2.2. Obsah vyhlášky č. 500/2004 Sb.**

Obecně lze rozčlenit ÚčV do šesti částí. První část, jež byla rozebrána výše, vymezuje předmět a působnost vyhlášky. Druhá a třetí část je věnována účetní závěrce a směrné účtové osnově. Ve čtvrté části nalezneme účetní metody, v předposlední části je upravena konsolidovaná účetní závěrka. Poslední šestá část je věnována závěrečným a přechodným ustanovením.

Nelze vytyčit nejdůležitější části, kterým lze věnovat pozornost a ostatním nikoliv, nicméně kvůli rozsahu této práce bude kladena pozornost na část třetí, jež upravuje směrnou účtovou osnovu a části čtvrté, kde jsou upraveny jednotlivé účetní metody. (vyhláška 500/2002 Sb.)

### **2.2.3. Část třetí vyhlášky č. 500/2002 Sb.**

Úvodem této podkapitoly je potřeba poznamenat, že je důležité vysvětlit dva podobné pojmy, které jsou častokrát zaměňovány. Jedná se o účtový rozvrh a směrnou účtovou osnovu.

Nejprve k definici prvního pojmu. Účtový rozvrh je specifický a originální přehled syntetických a analytických účtů pro každou účetní jednotku. Vytváří se na základě směrné účtové osnovy. Je plně v pravomoci účetní jednotky. Samozřejmostí je, že účetní jednotka musí při tvorbě účtového rozvrhu vycházet ze směrné účtové osnovy, taktéž je limitována právními předpisy, které omezují naprostou libovůli účetní jednotky. (Štohl, 2022b)

Směrná účtová osnova je přílohou č. 4 k výše zmíněné vyhlášce. Jedná se o přehled 10 účtových tříd, které se následně rozpadají do maximálně 9 účtových skupin. Důležité je zmínit, že účtová osnova končí účtovými skupinami. Jakékoliv další členění je plně v pravomoci účetní jednotky. K vymezení směrné účtové osnovy ve vyhlášce je potřeba uvést, že její úprava není nikterak dlouhá, jelikož je upravena pouze ve dvou paragrafech.

Nejdůležitější faktem je, aby byl účetní rozvrh ve členění, které bude splňovat taková kritéria, aby bylo možno z jeho struktury sestavit účetní výkazy jako např. rozvahu nebo výkaz zisku a ztráty.

#### **2.2.4. Část čtvrtá vyhlášky č. 500/2002 Sb.**

Velice rozsáhlá úprava je ve ÚčV věnována jednotlivým účetním metodám. V této části vyhláška naprosto odpovídá teorii práva, tedy že by měla podrobněji, až konkrétně, stanovovat obecné ustanovení zákona, k němuž je vydána. (Osina, 2020) Kvůli výše zmíněnému rozsahu úpravy postupu účtování u jednotlivých kategorií majetku níže bude uvedeno pouze několik z nich.

Chronologicky dle vyhlášky lze například zmínit ustanovení věnující se ocenění dlouhodobého majetku při pořízení. V ustanovení § 47 je uvedeno, že se cena dlouhodobého majetku skládá z faktické ceny, za kterou byl dlouhodobý majetek pořízen, tedy ceny pořízení a dále pak z vedlejších pořizovacích nákladů. (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 47) Mezi vedlejší náklady lze například řadit odměny za poradenské nebo zprostředkovatelské služby. Dále například náklady na geodetické nebo geologické práce. Taktéž se mezi vedlejší pořizovací náklady řadí clo, doprava nebo montáž. Je důležité připomenout, že ne všechna ustanovení § 47 jsou kogentní, je zde například v odst. 1, písm. b) stanoveno, že pokud se účetní jednotka rozhodne, lze do vedlejších pořizovacích nákladů dlouhodobého majetku zahrnout úroky z úvěru na pořízení dlouhodobého majetku. Je zde tedy patrné, že i v ÚčV jsou určitá ustanovení dispozitivní. (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 47, odst. 1 písm. b)

V odstavci druhém § 47 je pak negativně vymezeno, jaké náklady rozhodně nelze řadit mezi vedlejší pořizovací náklady spojené s pořízením dlouhodobého majetku. Jedná se především o kurzové rozdíly nebo náklady na zaškolení pracovníků. (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 47, odst. 2)

V odst. 4 téhož ustanovení nalezneme právní úpravu technického zhodnocení. Technickým zhodnocením se rozumí zásah do majetku, který má následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů nebo rozšíření vybavenosti. Do této definice taktéž spadají například přístavby nebo nástavby. Zde je důležité zmínit, že aby byla zvýšeno ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku o technické zhodnocení, tak musí toto technické zhodnocení přesáhnout ocenění určené účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého druhu dlouhodobého majetku, a to v souhrnu výdajů vynaložených na technické zhodnocení za účetní období.<sup>15</sup> (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 47, odst. 4)

Uvedme například ještě úpravu ocenění při pořízení zásob ve ÚčV. Celkové ocenění zásob je identické s úpravou ocenění u dlouhodobého majetku. Tedy pořizovací cena je složena z ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů.<sup>16</sup>

Výčet vedlejších pořizovacích nákladů u zásob je podstatně kratší než u dlouhodobého majetku. Je tomu tak především kvůli menší složitosti u pořizování zásob. Proto lze uvést příklady vedlejších pořizovacích nákladů, jako např.: provize, clo, pojistné nebo již výše zmíněná doprava. Taktéž ani zde nejsou mezi vedlejší pořizovací náklady zařazeny kurzové rozdíly.

### **2.3. České účetní standardy**

Jak již bylo zmíněno výše, ZoÚ dává obecný rámec právní úpravy, která je společná pro všechny účetní jednotky, a to bez rozdílu. Tudíž nezáleží na tom, zda je účetní jednotka podnikatelem, který účtuje v podvojném účetnictví nebo organizační složkou státu. Působnost ZoÚ platí pro oba subjekty stejně.

---

<sup>15</sup> Pokud by např. účetní jednotka měla stanovenou hranici pro zařazení dlouhodobého nehmotného majetku ve výši 180 000 Kč, tak by technické zhodnocení v této kategorii dlouhodobého majetku muselo přesáhnout 180 000 Kč, aby o částku technického zhodnocení bylo zvýšení ocenění dlouhodobého majetku v evidenci účetní jednotky.

<sup>16</sup> Pokud by podnik nakupoval např. dřevo v ceně 100 000 Kč, které si nechá dopravit do podniku za 10 000 Kč, tak by výsledné ocenění dřeva evidovaného na skladě bylo 110 000 Kč.

Podrobnější členění lze nalézt v jednotlivých vyhláškách, které jsou kategorizovány dle jednotlivých typů účetních jednotek. Tedy samostatnou vyhlášku mají banky, pojišťovny, ale například i podnikatelé. Ve vyhláškách jsou základní principy účtování pro každou kategorii. Také v nich je možné nalézt i určité postupy účtování, ale opět na velmi základní úrovni. ÚčV neřeší konkrétní situace, zobrazuje obecný postup při řešení problémů, konkrétnější postup než zákon, ale pořád velmi obecný. Obecný natolik, že účetním jednotkám příliš neřekne o konkrétních postupech účtování.

Právě k vyřešení tohoto problému slouží ČÚS. Jedná se o několik desítek stran podrobných postupů účtování, účetních principů, ale také detailní vysvětlení konkrétních problémů, na něž nedokáže odpovědět zákonná ani podzákonná právní úprava.

Před samotným obsahem ČÚS je zapotřebí poznamenat, že standardy vydává MF ČR, a to jak ve finančním zpravodaji, tak na webových stránkách. Jedná se o celek 24 standardů, který je označen vždy příslušným trojmístným číselným kódem<sup>17</sup> a dále pak názvem. Pro úplnost je potřeba dodat to, že počet 24 standardů je správný pouze zpola. Jelikož standard s označením 024 byl zrušen, proto je potřeba uvést, že platných účetních standardů je pouze 23.

Pro velkou rozsáhlost ČÚS dále budou uvedeny pouze dva účetní standardy, tematicky navazující na výše popsané metody účtování u dlouhodobého majetku a zásob. Tedy následující podkapitoly budou věnovány ČÚS číslo 013 a 015.

### **2.3.1. Český účetní standard č. 013 – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek**

V rámci ČÚS číslo 013 nalezneme podrobný popis metod oceňování, odepisování, postupu účtování nebo například použití analytických a podrozvahových účtů. Pro názornost využití ČÚS v praxi lze například uvést 4. kapitolu tohoto účetního standardu, která se věnuje odepisování. Je zde například stanoven postup pro případ, že při výpočtu odpisů vyjdou částky, které nejsou celočíselné. Zde výše zmíněný standard stanovuje povinnost zaokrouhlit dané odpisy na celé koruny nahoru. (České účetní standardy, 013) Tato informace je uvedena až v tomto předpisu. Není stanovena v ZoÚ ani ve ÚčV. Dále je stanovena definice zůstatkové ceny, kterou opět nelze nalézt v zákoně ani vyhlášce. Zůstatková cena dle ČÚS je definována jako cena, která je rozdílem mezi oceněním majetku a jeho oprávkami.

---

<sup>17</sup> Např. ČSÚ 003 – Odložená daň

K postupu účtování lze uvést, že pořizovaný dlouhodobý majetek je účtován na vrub příslušného účtu účtové skupiny 04 nebo přímo do účtových skupin 01 nebo 02, dle jeho charakteru.<sup>18</sup> Jestliže účetní jednotka nezaúčtovala pořizovaný dlouhodobý majetek přímo do účtových skupin 01 a 02, tak v případě uvedení majetku, ale také technického zhodnocení, do užívání zaúčtuje takový majetek následujícím způsobem. Zaúčtuje jeho úbytek z účtové skupiny 04, tedy v její prospěch, a to souvztažně se zápisem na vrub účtové skupiny 01, případně 02. (České účetní standardy, 013)

Dále je potřeba uvést jednotlivé možnosti, které stanovuje ČÚS 013 k možnostem vyřazení dlouhodobého majetku. Jedná se především o možnost vyřazení v případě manka nebo škody na dlouhodobém majetku. V této situaci by účetní jednotka provedla zúčtování zůstatkové ceny na vrub účtové skupiny 54 souvztažně se zápisem ve prospěch účtové skupiny 07 nebo 08.<sup>19</sup>

V případě vyřazení dlouhodobého majetku z důvodu likvidace by byla zůstatková cena účtována pomocí „lomítek“ následovně: 55/07 případně 55/08. Za velmi častý případ lze také považovat možnost převedení dlouhodobého majetku do osobního užívání. V tomto případě by účetní jednotka účtovala na vrub účtové skupiny 49 a souvztažně ve prospěch účtové skupiny 07 nebo 08. (České účetní standardy, 013)

Na závěr této podkapitoly lze zmínit ještě požadavky, jež tento účetní standard klade na analytické a podrozvahové účty. K analytickým účtům lze uvést, že účetní jednotka má povinnost vést tyto účty dle jednotlivých složek dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Následně knihy analytické evidence by pak měly obsahovat mimo jiné název, popis majetku nebo číselné označení, datum a způsob jeho pořízení a uvedení do účtování. Požadavků kladených na knihy analytické evidence je mnohem více, ale pro názornost jsou zde uvedeny jen některé z nich.

Podrozvahové účty, tedy účty účtových skupin 75 až 79 pak mají za úkol sledovat důležité skutečnosti, jejichž znalost je podstatná pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejích ekonomických zdrojů. Nicméně je potřeba uvést, že se jedná především o využívání cizího majetku, k němuž nemá účetní jednotka vlastnické právo. Tedy jedná se zejména o majetek přijatý do úschovy nebo například o poskytnutá zástavní a věcná

---

<sup>18</sup> Pokud se jedná o dlouhodobý majetek nehmotný, pak se zaúčtuje na vrub účtové skupiny 01. Jestliže se jedná o dlouhodobý majetek hmotný, tak bude účtován na vrub účtové skupiny 02.

<sup>19</sup> Opět záleží na druhu dlouhodobého majetku. Dlouhodobý majetek nehmotný bude účtován v rámci skupiny 07, hmotný pak ve skupině 08.

práva. To však pouze za předpokladu, že se o těchto skutečnostech neúčtuje v rámci účtových skupiny 01, 02 a 03. (České účetní standardy, 013)

### 2.3.2. Český účetní standard č. 015 – Zásoby

Jak je patrné z textu ÚčV, tak ze samotného účetního standardu č. 015 – Zásoby, je nejvíce pozornosti věnováno ustanovení § 9 výše zmíněné vyhlášky, kde lze nalézt konkrétnější podobu toho, co jsou zásoby.<sup>20</sup> Opět je zde možno nalézt oceňování. Zde největší roli hraje ustanovení § 25 ZoÚ a § 49 ÚčV. Jak již bylo uvedeno výše, je pořizovací cena složena z ceny pořízení a nákladů s pořízením související.

Nejdůležitější je pak čtvrtá část účetního standardu, která podrobně upravuje účtování zásob. Kdy standard hovoří o možnosti průběžně zásoby evidovat způsobem A nebo periodicky způsobem B. Záleží pouze na účetní jednotce, jaký způsob účtování si vybere. Nicméně je zde kladen požadavek, aby při účtování dle míst uskladnění byl uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů. (České účetní standardy, 015)

Způsobem A účetní jednotka účtuje pomocí účtů účtové skupiny 11 – Materiál nebo účtové skupiny 13 – Zboží.<sup>21</sup> Jestliže účetní jednotka při pořízení využívá vnitropodnikových služeb<sup>22</sup>, pak pro účtování využije krom účtů účtových skupin 11 nebo 13 souvztažný zápis s účty účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Pro účtování převzetí materiálu na sklad při způsobu A, pak účetní jednotka využije taktéž účty účtové skupiny 11 nebo 13.<sup>23</sup> (České účetní standardy, 015)

Pro vyskladnění materiálu nebo zboží by pak účetní jednotka využila účty účtové třídy 5, tedy nákladové účty.<sup>24</sup> Pokud by účetní jednotka pořizovala zásoby vlastní činností, pak by využila účty účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní činnosti souvztažně se zápisem na účty účtové skupiny 58 – Změnu stavu zásob vlastní činnosti.

---

<sup>20</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., hovoří v § 9 o zásobách jakožto materiálu, pod který spadá nedokončená výroba a polotovary, výrobky a zboží, mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny a poskytnuté zálohy na zásoby.

<sup>21</sup> Pokud účetní jednotka pořizuje materiál nebo zboží, pak účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 11 nebo 13 se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu třídy 2 nebo 3. Pro názorný příklad lze například uvést nákup materiálu na fakturu, pak by účetní jednotka účtovala pomocí účtů 111 na stranu MD se souvztažným zápisem na účet 321, a to za předpokladu, že pořizovaný materiál nebyl ještě převzat na sklad.

<sup>22</sup> Pokud účetní jednotka např. využívá pro přepravu nakoupeného materiálu své vlastní vozidlo.

<sup>23</sup> Pokud by účetní jednotka pořizovala materiál od dodavatele, tak by pro převzetí materiálu na sklad použila účty 112 na stranu MD souvztažně se zápisem na stranu Dal účtu 111.

<sup>24</sup> Při výše zmíněném příkladu v poznámkách pod čarou by se jednalo o účtování na stranu MD účtu 501 – Spotřeba materiálu souvztažně se zápisem na stranu Dal účtu 112 – Materiál na skladě.

Při způsobu B by účetní jednotka účtovala způsobem, kdy se jednotlivé složky pořizovací ceny účtují přímo do nákladů, a to do účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy se souvztažným zápisem na účty účtové třídy 2 nebo 3.

Následně na konci účetního období, případně při uzavírání účetní knih, se počáteční stavy příslušných účtů účtových skupin 11 a 13 převedou na vrub příslušných účtů spotřeby materiálu a prodaného zboží účtové skupiny 50. Stav zásob se pak podle evidence o zásobách zaúčtuje na vrub příslušného účtu určeného ke sledování materiálu na skladě účtové skupiny 11 nebo na vrub příslušného účtu, který sleduje zboží na skladě a v prodejnách účtové skupiny 13 souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 50. (České účetní standardy, 015)

Dále je vhodné připomenout, že při situacích, kdy účetní jednotka ještě nepřevzala nakoupené zásoby, ale již jsou vyfakturované, účetní jednotka využije účtování pomocí zásob na cestě. Taktéž při situaci, kdy účetní jednotka ještě nemá vyfakturovanou dodávku zásob, pak využije dohadných účtů pasivních skupiny 38 – Přejížděné účty aktiv a pasiv.

Závěrem je důležité připomenout souvislost účetního standardu č. 015 – Zásoby a účetního standardu č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. Jedná se o možnost, kdy účetní jednotka uzavíráním účetních knih vypořádává inventarizační rozdíly, tedy manko nebo přebytek. (České účetní standardy, 007)

## **2.4. Interpretace Národní účetní rady**

Vhodné je také připomenout význam a jednotlivé interpretace Národní účetní rady (NÚR), jakožto nezávislého orgánu, který vydává stanoviska, resp. interpretace k jednotlivým problematickým částem účetní problematiky.

Jedná se zájmové sdružení právnických osob, které vzniklo dne 18. ledna 1999. NÚR pod sebou sdružuje Komoru daňových poradců (KDP ČR), Komoru auditorů (KA ČR), Svaz účetních a Fakultu financí a účetnictví VŠE v Praze. Cíle Národní účetní rady jsou vymezeny v preambuli jejich stanov. Především je důležité připomenout, že se jedná o nezávislou odbornou instituci k podpoře odborné způsobilosti. Taktéž dbá o rozvoj etiky v rámci účetní profese. (Mejzlík a kol., 2019)



Byť jasně ze stanov NÚR vyplývá, že její interpretace nemají v žádném ohledu charakter právního předpisu, jelikož se jedná „pouze“ o vyjádření odborného názoru v otázkách dané problematiky, tak je vhodné jejich nelegislativní pozici rozebrat podrobněji. (Stanovy Národní účetní rady, 1999)

Je tedy jen a pouze na uvážení účetní jednotky, zda se rozhodne číst, používat a řídit se informacemi obsaženými v interpretacích NÚR. Jelikož se nejedná o právní předpis, nelze za něj vyžadovat jakoukoliv sankci, tedy postih za jejich nedodržení.

Nicméně je vhodné připomenout, že i přes fakt, že se nejedná o právní předpis, mají stanoviska NÚR velkou váhu, a to napříč všemi odbornými směry. Tento fakt je zřejmý, jelikož v daném sdružení právnických osob zasedají členové nejvýznamnějších právnických osob v zemi, pokud hovoříme o účetnictví, tvoří dané interpretace, tak je patrné, že jejich vliv je značný.

Další činnost NÚR souvisí s připomínkováním legislativy, která se schvaluje, zde je tedy možno vidět souvislost NÚR a tvorbou legislativy, jakožto nepřímého zákonodárce. (Mejzlík a kol., 2019)

Závěrem lze tedy shrnout interpretace NÚR jako právně nezávazné, ale jejich význam dokresluje seznam odborníků, kteří je tvoří nebo význam NÚR při participaci na tvorbě legislativy. Pokud je výše uvedeno, že se nejedná o pramen práva, tak to nicméně neznamená, že nemůže daná interpretace být brána jako odborný zdroj informací například i pro rozhodování soudů. Jedná se tedy svým způsobem o pramen, který není z obecné teorie práva možno považovat za formální pramen práva. (Knapp, 1999) Tento fakt však nebrání tomu, aby byla daná interpretace NÚR brána jako názor odborníků, totožně jako například v mezinárodním právu veřejném, kde názor odborníků hrál a stále hraje velkou roli. (Ondřej, 2018) K této problematice podrobněji v následující podkapitole.

## **2.5. Judikatura**

Závěrečnou podkapitolu tematicky řazenou k pramenům české právní úpravy účetnictví lze věnovat judikatuře. Jelikož se ČR řídí kontinentálním systémem práva, tak je samozřejmostí, že judikatura zde nemá takový význam, jaký ji lze přikládat v zemích s angloamerickým systémem práva. (Knapp, 1996)

Nicméně nelze tvrdit, že by judikatura neměla v českém právním řádu jakékoliv zastoupení. Lze zmínit např. nálezy Ústavního soudu ČR, které mají svým významem možnost derogovat části zákona. Nicméně pořad není v České republice brán judikát, tedy soudní rozhodnutí, jako pramen práva neboli precedent. Jistou právní sílu však např. nálezy Ústavního soudu ČR, případně judikatura Nejvyššího soudu ČR, mají. Je tomu tak z logického hlediska. Pokud by se nějaká skutková podstata velmi podobala problematikou případu, který již rozhodoval Nejvyšší soud případně soud ústavní, tak soudce soudu nižšího stupně může předpokládat, že pokud rozhodne v rozporu s touto judikaturou, stejně jeho rozhodnutí soud vyššího stupně opraví. (Klíma, 2016)

Nelze zde obsáhnout veškerou podstatnou a zajímavou judikaturu, která se svým obsahem váže k problematice účetnictví, nicméně pro ilustraci lze zmínit jeden judikát z nedávné doby, a to konkrétně Rozsudek Nejvyššího správní soudu (NSS) ČR sp. zn. 4 AFS 170/2021-35.

### **2.5.1. Rozsudek Nejvyššího správní soudu sp. zn. 4 AFS 170/2021-35**

Výše uvedený judikát je zvolen jednak pro názornost toho, jak nemusí být vždy český právní řád perfektní a za druhé kvůli tomu, že je na něm názorně vysvětleno, jakého postavení mohou nabývat stanoviska NÚR.

Ke stranám řízení lze uvést, že se jednalo o společnost Yafeng Czechia Automotive Interior Systems, která byla zapsána v obchodním rejstříku jako společnost s ručením omezeným a vystupovala jako žalující strana. Na druhé straně v postavení žalovaného bylo Odvolací finanční ředitelství. Za připomenutí stojí i fakt, že žalující strana byla zastoupena společností Ernst & Young, s. r. o.

Žalující strana podala žalobu v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce a domáhala se zrušení rozhodnutí žalované strany, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob. Doměřená daňová ztráta byla nižší o částku 4 735 107 Kč a taktéž žalující straně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši jednoho procenta z doměřené ztráty, tedy 47 351 Kč. (Rozsudek Nejvyššího správní soudu ČR sp. zn. 4 AFS 170/2021-35)

Z hlediska skutkové podstaty bylo spornou otázkou dle žalující strany to, zda žalobkyně měla k rozvahovému dni, kterým byl poslední den zdaňovací období, přecenit poskytnutou zálohu na pořízení dlouhodobého majetku v předmětném zdaňovacím

období, tedy od 1. 10. 2012 – 30. 9. 2013., kterou žalující strana uhradila v eurech. Nicméně žalující strana tak neučinila, čímž se dle žalované strany dopustila pochybení, jelikož pokud by přecenění provedla, tak by musela ve výnosech vykázat kurzový zisk ve výši 99 452 Kč.

Dle platné legislativy v tehdejší době povinnost přeceňovat k rozvahovému dni stanovil § 24 odst. 6 písm. b) ZoÚ pro majetek a závazky vyjmenované v § 4 odst. 12 tohoto zákona. (zákon č. 563/1991 Sb., § 24 odst. 6 písm. b) Výčet v tomto ustanovení sice nezahrnuje zálohy na pořízení majetku v cizí měně, (zákon č. 563/1991 Sb., § 4 odst. 12) avšak dle správců daně, tedy žalované strany, byla záloha na pořízení dlouhodobého majetku v cizí měně pohledávkou, která měla být k rozvahovému dni přeceněna.

Po veškerých soudních rozhodnutích bylo rozhodnuto ve prospěch společnosti Yafeng Czechia Automotive Interior Systems, a to i na základě Interpretace I-43 Poskytnuté zálohy v cizí měně od NÚR, kterou soudy využívaly jako argument odborníků.

### **2.5.2. Závěrem k judikatuře**

Výše uvedený judikát měl demonstrovat jednak důležitost interpretací NÚR, dále pak také problematiku pořízení dlouhodobého majetku a v neposlední řadě bylo jeho cílem ukázat nejednoznačnosti v legislativě, které se vážou k účetnictví.

S podivem lze konstatovat, že takováto událost, tedy problematika záloh při pořízení dlouhodobého majetku v cizí měně, se vyskytla až po tolika letech účinnosti daného ZoÚ a ÚčV. Pro žalující stranu mohla být záchranou existence nezávislé instituce, kterou NÚR představuje.

Judikát o přeceňování záloh, které byly poskytnuty při pořízení dlouhodobého majetku v cizí měně, může na svém příkladu ilustrovat výše zmíněný fakt. Tedy to, že pokud by k podobné situaci v budoucnosti došlo, tak správce daně, tedy Finanční úřad, bude určitě brát v potaz jak interpretaci NÚR, tak výše zmíněný rozsudek. Pokud by totiž opětovně došlo k případu, kdy by správce daně napadl jakoukoliv společnost za podobný skutkový stav, tak by jeho „snaha“ mohla být označena za předem zbytečnou a budoucí spory před soudy za prohrané. Jelikož z důvodu právní jistoty, která tvoří podstatnou část a směřování našeho právního řádu lze očekávat, že by NSS ČR neměnil bezdůvodně svůj názor a rozhodl obdobně, jak bylo patrné ve výše uvedeném judikátu.

## **3. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS**

Na úvod této kapitoly je potřeba blíže konkretizovat obsah této části práce. Není možné v jedné kapitole obsáhnout celou problematiku Mezinárodních účetních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS především kvůli tomu, že jejich rozsah a komplexnost jsou natolik široké, že by bylo potřeba samostatné práce, aby mohla být jejich analýza hlubší.

Pro účely této práce bude tedy shrnut ve stručnosti jejich vznik, napojení na právní systém ČR, ale především bude kladen důraz na standardy zabývající se vykazováním zásob a dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Z praktického hlediska ani nelze komparovat veškeré části IAS/IFRS s českým právním řádem, jelikož některé části IAS/IFRS nemají v české právní úpravě jakoukoliv ekvivalenci, tedy porovnání by bylo naprosto zbytečné.

### **3.1. Historický pohled na vývoj IAS/IFRS v rámci Evropské unie**

Vznik IAS/IFRS je velmi úzce spojen s vývojem jak mezinárodního obchodu, tak, a to především, integračních procesů v rámci Evropy. (Dvořáková, 2017) Tedy snah od poloviny 20. století, které měly svůj vznik ve Francii a vyústily v založení Evropského společenství uhlí a oceli, později Evropského hospodářského společenství, přes Evropské společenství, až po dnešní EU. (Tichý, 2011)

O první snaze harmonizovat účetnictví lze hovořit už v roce 1978, kdy byla vydána v rámci EU první směrnice, která upravovala individuální účetní závěrku. Jednalo se o tzv. Čtvrtou směrnici Rady Evropského společenství (78/660/EC), následovala Sedmá směrnice Rady Evropského hospodářského společenství (83/349/EEC), která se věnovala konsolidované účetní závěrce a byla vydána v roce 1983. Další směrnicí v tomto směru byla směrnice Rady Evropského hospodářského společenství, která upravovala účetní závěrky bank a ostatních finančních institucí (91/674/EEC). Poslední směrnicí v této oblasti pak byla směrnice Rady z roku 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (91/674/EHS). (Dvořáková, 2017)

V tomto okamžiku lze přerušit vývoj směrnic a nařízení všech organizací, které předcházeli Evropské unii, jelikož pro příkladnost harmonizační snahy je výše uvedený

výčet naprosto dostačující. Nyní lze do vývoje právní úpravy EU vložit stručný popis historie fungování IAS/IFRS a na závěr této kapitoly dokončit právní úpravu účetnictví v rámci EU, a to především vypsáním nařízení a směrnic, které po roce 2000 právně ukotvovaly IAS/IFRS v rámci EU.

### **3.1.1. Historie IAS/IFRS**

V rámci popisu historického vzniku IAS/IFRS nelze hovořit o nějakém dlouhém vývoji. Nejdříve je potřeba uvést, že IFRS jsou jakýmsi nástupcem IAS, ale jedná se z pohledu práva EU o prakticky stejný soubor standardů. Pro toto tvrzení lze nalézt oporu i v legislativní činnosti EU, kdy v Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů je k nalezení v čl. 6 název nové koncepce Komise ze dne 13. června 2000, kde byla uveřejněna „Strategie účetního výkaznictví EU: cesta vpřed“, která fakticky měla za cíl, aby všechny společnosti Společenství s veřejně obchodovatelnými cennými papíry sestavovaly své konsolidované finanční výkazy v souladu se souborem účetních standardů, konkrétně s IAS. Následně v čl. 7 lze nalézt jakési shrnutí historie IAS/IFRS, kdy je ve výše zmíněném ustanovení uvedeno, že IAS vypracoval Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC). Po následné restrukturalizaci došlo k přejmenování dne 1. dubna 2001 IASC na Mezinárodní radu pro účetní standardy (IASB). Kvůli této změně taktéž došlo k přejmenování v budoucnu vydávaných účetních standardů z IAS, tedy mezinárodních účetních standardů na mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví, resp. IFRS. (Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002)

Po odhlédnutí od právních předpisů lze vývoj pomocí odborné literatury popsat následovně. IAS vznikaly v letech 1973-2000. V krátkosti lze také pohovořit o organizačním členění subjektu, které IAS vydával. Vše v pomyslné hierarchii vychází od IASC, který byl založen v roce 1973 jako soukromý nezávislý subjekt, jehož cílem bylo vytváření jednotných účetních zásad, který budou používat společnosti, ale i jiné instituce napříč celým světem. Vznik byl asociován řadou států, mezi nimiž byly např. Austrálie, Francie nebo Německo. Od roku 1983 dochází k jistému splynutí s Mezinárodní federací účetní (IFAC), jelikož všechny instituce, které se sdružovaly v IFAC, byly od výše uvedeného roku taktéž součástí IASC. Výbor pro mezinárodní účetní standardy tedy vydával IAS, zatímco za jejich interpretaci byl zodpovědný Stálý interpretační výbor (SIC). (Jílek, 2018)

Koncem roku 1999 bylo rozhodnuto o vytvoření nové organizační struktury. Tehdy došlo ke zřízení hlavního orgánu, a to Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF), který měl za cíl zajistit dostatek financí pro činnost orgánů, které tvoří mezinárodní účetní standardy, a to prostřednictvím příspěvků velkých účetních společností, ale taktéž soukromých finančních institucí, průmyslových podniků a dalších institucí. Došlo také k rozdělení řízení této instituce. Každý z pomyslných „ředitelů“ se nazývá správce, jejich celkový počet je stanoven na 19. Z toho šest členů je ze Severní Ameriky, dalších šest správců je z Evropy, čtyřmi správci je zastoupena Asie, zbylí tři správci zastupují ostatní oblasti. Jejich členění však není určeno pouze geograficky, ale taktéž profesně. IASCF jsou podřízeny další tři orgány, které mají zodpovědnost za vydávání standardů, ale také interpretaci nebo za vydávání doporučení. (Dvořáková, 2008)

Nejdůležitější z těchto podřízených institucí je IASB, která má dle stanov čtrnáct členů, kteří jsou jmenováni správci IASCF. Je to právě IASB, která má odpovědnost za tvorbu platných účetních standardů. Zde je důležité poznamenat, že všechny standardy, které vydává IASB, již nejsou označovány jako IAS, ale jako IFRS. Poradní sbor (SAC) je jmenován taktéž správci IASCF. Hlavní náplní jeho činnosti je co nejsnazší cestou umožnit odborné veřejnosti dávat návrhy a doporučení pro činnost IASB. Poslední institucí je pak Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC), který je jmenován opět správci IASCF. Jeho činnost lze připodobnit k důvodovým zprávám, jež jsou v ČR vydávány k zákonům. IFRIC vydává interpretace k jednotné aplikaci IFRS v případě nejasností či sporů. (Dvořáková, 2008)

### **3.2. Současný vztah IAS/IFRS a EU**

Jak již bylo nastíněno výše, měly IAS/IFRS vztah k evropskému integračnímu procesu od počátku. Nicméně pro současnou dobu je potřeba charakterizovat vzájemný vztah IAS/IFRS a EU. Především jde o vzájemné postavení z pohledu právního vztahu. Tedy jaké právní instituty zajišťují právní závaznost předpisů IAS/IFRS pro členské země EU. Jelikož je zřejmé, že pro většinu účetních jednotek, jejichž vedení účetnictví je ovlivněno mezinárodními účetními standardy by bylo snazší vykazovat veškeré účetní výkazy dle právních předpisů jejich členské země, a to především z důvodu menší časové i finanční náročnosti. Nicméně záleží na rozhodnutí každé jedné účetní jednotky, jestli bude

vykazovat účetní výkazy dle národních účetních předpisů, jako ostatní účetní jednotky, případně jestli se bude řídit mezinárodními účetními standardy pro vykazování.

Před konkrétním přehledem legislativní činnosti EU, která uvozuje závazné používání IAS/IFRS pro některé druhy účetních jednotek, lze považovat za důležité zmínit vztah jednotlivých právních aktů EU vůči členským státům. Pro stručnost lze provést zjednodušení legislativní činnosti EU pouze na tvorbu nařízení a směrnic.

Právní postavení nařízení je ukotveno už od počátku vyšší právní silou, než je tomu např. u směrnic. O principu přednosti komunitárního, resp. evropského práva není v současné době nejmenších pochyb. K tomuto tématu lze v krátkosti uvést např. judikaturu Soudního dvora ve věci 26/62, Van Gend en Loos, kde bylo vůbec poprvé zkoumáno postavení právních řádů členských států a komunitárního práva. (Rozhodnutí Soudního dvora ve věci 26/62) Na základě výše uvedeného judikátu, obdobně jako ve věci 6/64, Costa, bylo jednoznačně stanoveno, že primární právo<sup>25</sup> má přednost před právním řádem členských zemí. (Rozhodnutí Soudního dvora ve věci 6/64)

Nicméně pořád bylo zapotřebí stanovit postavení sekundárního práva<sup>26</sup> vůči právním řádům členských států. K tomu došlo ve věci Internationale Handelsgesellschaft, kdy byla stanovena přednost dokonce i nařízení EU před právními systémy členských států. (Rozhodnutí Soudního dvora ve věci 11/70) Problematika směrnic je poněkud složitější, proto lze v krátkosti uvést, že tento vztah není ještě definitivně vyřešen.

Pro zjednodušení lze uvést, že nařízení mají přímou aplikovatelnost, není tedy potřeba jakékoliv činnosti členského státu, aby bylo nařízení platné v právním řádu dané země. (Král, 2006) U směrnic je potřeba součinnosti daného členského státu, aby byly právně závazné pro občany dané země. Je tedy potřeba směrnic implementovat do právního řádu daného státu. (Ondřejková, 2012) Pro úplnost lze uvést, že pokud by směrnice byla dostatečně přesná, jasná a nebyla v časové lhůtě implementována do právního řádu členského státu, tak by stejně měla právní závaznost pro občany, ale i společnosti dané země. (Forejtová & Tronečková, 2011)

---

<sup>25</sup> Pod pojem primárního práva EU v dnešní době lze zařadit zakládající smlouvy EU. Jedná se tedy především o Smlouvu o EU, ale taktéž o Smlouvu o fungování EU.

<sup>26</sup> Termín sekundární právo v sobě zahrnuje veškerou legislativní činnost EU, především se jedná o nařízení, směrnice, ale např. i o rozhodnutí nebo doporučení.

Dle výše uvedeného je patrné, že veškerá nařízení, případně směrnice, mají přednost před národní právní úpravou dané oblasti. Výše uvedený exkurz do evropského práva a jeho postavení vůči právním řádům členských zemí byl nezbytný pro následující text, ve kterém bude uveden právní rámec, který upravuje postavení IAS/IFRS v rámci práva EU, ale taktéž závaznosti pro účetní jednotky, které sídlí v jednotlivých členských státech. Legislativní činnost v této oblasti lze rozdělit na dvě části, a to na vydávání nařízení upravující IAS/IFRS, a také směrnic.

### **3.2.1. Nařízení upravující postavení IAS/IFRS v rámci EU**

Na přelomu tisíciletí začalo být zřejmé, že právní úprava a kladené požadavky na účetní závěrky, které byly stanoveny účetními směrnicemi<sup>27</sup>, nedokáží zajistit požadovanou úroveň transparentnosti a srovnatelnosti napříč státy EU. Tento fakt byl dán především obsahem účetních směrnic, které se soustředily především na strukturu účetních výkazů, ale již jen velmi málo na používané nástroje účetních jednotek. Výše uvedené vedlo k rozdílu při účtování, ocenění, ale také například ke zveřejňování informací o účetních jednotkách. Jednoznačným cílem tedy bylo dosáhnout sblížení účetních politik, používaných v EU k sestavování účetních závěrek, s mezinárodními standardy účetnictví. (Jílek, 2018)

Všechny tyto skutečnosti vedly k přijetí nařízení Evropského Parlamentu a Rady č. 1606/2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů. Zde je zapotřebí podrobněji rozvést obsah nařízení, aby následně nedošlo k záměně s následně uvedeným nařízením. V první řadě je nutno uvést, že se jedná o přelomové nařízení z hlediska právního zakotvení IFRS v rámci EU. V obsahu nařízení lze totiž nalézt, že od 1. 1. 2005 se společnosti, které se řídí právem členského státu, řídí při sestavování konsolidované účetní závěrky právě IFRS, pokud jejich cenné papíry byly přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoliv členského státu EU. Dále taktéž nařízení hovoří o dispozici, kterou uděluje členským státům, tedy že členské státy mohou povolit nebo dokonce požadovat, aby výše uvedené společnosti sestavovaly i své individuální účetní závěrky v souladu s IFRS upravenými právem EU. V neposlední řadě taktéž umožňuje členským státům, aby povolily nebo dokonce požadovaly i po jiných společnostech sestavení konsolidované, resp. individuální účetní závěrky v souladu s IFRS upravenými

---

<sup>27</sup> Jedná se o výše uvedené směrnice, tedy o směrnice: 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS



právem EU. Za nejdůležitější lze považovat ustanovení výše zmíněného nařízení, které zmocňuje Evropskou komisi k publikaci účetních standardů, a to přímo v úředním věstníku ve formě nařízení. (Nařízení Evropského Parlamentu č. 1606/2002) Zjednodušeně lze tedy tvrdit, že výše uvedené nařízení fakticky znamená povinné užití IFRS. (Ficbauer, 2016)

Nyní už jen jako příklad bohaté legislativní činnosti Komise je možno uvést několik nařízení z této oblasti, a to např. nařízení Komise č. 1725/2003, které mělo pro výše uvedenou problematiku také zásadní význam, a to především kvůli faktu, že přejímalo všechny účetní standardy ve variantě k 14. září 2002, krom dvou výjimek.<sup>28</sup> (Nařízení Komise č. 1725/2003)

V současné době lze říct, že veškerá následná právní úprava pomocí nařízení Komise je postavena na stavebním kameni, který představuje nařízení č. 1606/2002, resp. nařízení 1725/2003. Pomocí těchto nařízení funguje veškerá současná legislativní činnost Komise, která k 31. 12. 2022 vydala přesně 92 nařízení, jež upravují IAS/IFRS. (Kubíčková, 2018)

### **3.2.2. Směrnice upravující postavení IAS/IFRS v rámci EU**

Vývoj v oblasti směrnic je z pohledu neodborníka na danou problematiku podstatně snazší, než je tomu např. u vývoje nařízení. Od roku 2000 lze hovořit prakticky pouze o několika směrnicích, jež měly zásadní vliv na formování IAS/IFRS v rámci EU.

První směrnicí byla směrnice Evropského Parlamentu a Rady (2003/51/ES), která měnila všechny původní směrnice, jež se věnovaly účetnictví, tedy 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS. Význam směrnice 2003/51/ES spočíval především v tom, že souhrnně upravoval účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky některých forem společností, bank a jiných finančních institucí, např. pojišťoven. (Směrnice Evropského Parlamentu a Rady 2003/51/ES)

Další směrnice Evropského Parlamentu a Rady 2006/46/ES se zabývala podobnou problematikou jako směrnice 2003/51/ES. Její význam byl ale především v tom, že kladla větší požadavky na účetní závěrku. Konkrétně na obsah informací, které se týkaly charakteru účetní jednotky, obchodního účelu nebo např. částky transakcí, které účetní

---

<sup>28</sup> Dle nařízení Komise č. 1725/2003 nebyly přijaty IAS 32 – Finanční nástroje: předložení a IAS 39 Finanční nástroje: účtování a ocenění, a to především z důvodu velkých novel, které měly tyto standardy zásadním způsobem pozměnit.

jednotka provedla se spřízněnými stranami. (Směrnice Evropského Parlamentu a Rady 2006/46/ES)

Jako poslední možný příklad směrnic z legislativní činnosti EU lze uvést např. směrnici Evropského Parlamentu a Rady 2013/34/EU, která definovala čtyři možné kategorie účetních jednotek. Jedná se o mikropodnik, malý podnik, střední podnik a velký podnik. Zde je možno vidět velice podobné názvy, jaké obsahuje Vyhláška č. 500/2002 Sb. Je tomu tak kvůli tomu, že právě vyhláška v sobě implementuje výše uvedenou směrnici EU. (Směrnice Evropského Parlamentu a Rady 2013/34/EU)

### **3.3. Současná podoba IAS/IFRS**

V současné době lze hovořit o velkém množství IAS, ale i IFRS, plus je potřeba připočítat různé typy interpretací. Konkrétně vyjádřeno lze hovořit o 17 standardech IFRS, tedy existují IFRS 1 – IFRS 17, obdobně je možné shrnout IAS, kterých v dnešní době existuje 25, resp. IAS 1 – IAS 41, přičemž je nutno uvést, že některé IAS byly zrušeny, tzn. byly vyřazeny z číslované řady. Následně lze ještě pro přesnost uvést počet interpretací SIC, který je v současné době na čísle pět. Počet interpretací IFRIC je v současné době roven patnácti. (Kroupová, 2019)

Pro následující obsah práce budou klíčové především standardy IAS 16 – Pozemky budovy a zařízení a IAS 02 – Zásoby, které lze tematicky komparovat s ČÚS, jež upravují zásoby a dlouhodobý majetek.

#### **3.3.1. IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení**

Úvodem je potřeba zmínit, že poslední novelizace, která byla v souvislosti s tímto standardem provedena, je provedena v nařízení Komise č. 2021/2036, a to 19. listopadu 2021. Účinnost tohoto nařízení byla stanovena k 1. lednu 2023, jedná se tedy o velice aktuální legislativní akt, nicméně je potřeba uvést, že se IAS 16 dotýká pouze velice omezeně. Ve vztahu k výše zmíněnému standardu totiž fakticky upravuje pouze problematiku dlouhodobého majetku u účetních jednotek, které interně nebo externě provozují investiční fondy. (nařízení Komise č. 2021/2036)

Dlouhodobý majetek je v IAS 16 definován jako veškerá hmotná aktiva, která jsou účetní jednotkou pořízena za účelem dlouhodobého používání při běžné činnosti. Dále je potřeba uvést, že působnost účetního standardu IAS 16 se vztahuje na veškeré pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízeny za účelem využívání při běžné podnikové činnosti. Pro

úplnost je nutno dodat, že předmětem výše uvedeného standardu jsou taktéž rostliny, které jsou v rámci zemědělské činnosti pěstovány za účelem opakované sklizně plodů či jiných částí rostlin.<sup>29</sup> (IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení)

Předpokladem pro zařazení výše uvedených typů aktiv do kategorie dlouhodobý majetek IAS 16 předpokládá, že tato aktiva bude účetní jednotka využívat více než jedno účetní období, a taktéž předpokládá použití těchto typů majetku ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami. Tolik opět k pozitivnímu vymezení aktiv, které spadají pod působnost výše uvedeného účetního standardu. Negativně vymezeno lze říci, že pod působnost IAS 16 nepatří např. biologická aktiva, která upravuje IAS 41 – Zemědělství.<sup>30</sup> Dále pod působnost tohoto účetního standardu nespádají aktiva, která sice odpovídají typově dlouhodobému majetku, ale účetní jednotka je drží např. za účelem investice, případně obchodování. (IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení)

Při pořízení je oceňování stanoveno principem pořizovacích nákladů, jedná se tedy opět o cenu pořízení zvýšenou o veškeré vedlejší pořizovací náklady.<sup>31</sup> (IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení)

IAS 16 upravuje však i velmi specifické situace jako např. tvorbu rezerv, které souvisí s uvedením prostor, kde stála např. budova do původního stavu, ale taktéž s demontáží budovy po konci jejího užívání. Zde má účetní jednotka povinnost vytvářet rezervu pro tyto výdaje. Důležité je zmínit, že o částku rezerv se zvýší hodnota aktiva, ke kterému je taková rezerva vytvářena. Taktéž se standard velice podrobně věnuje úrokům, které byly vynaloženy v souvislosti s pořízením dlouhodobého majetku na úvěr. Stanovuje velice konkrétně, jak účetní jednotka má zacházet s úroky z takového úvěru. Zde je rozhodující, jestli účetní jednotka má povinnost aktivovat úroky z úvěru dle IAS 23 – Výpůjční náklady, případně jestli by byla taková aktivace úroků v rozporu. Pak musí účetní jednotka takové úroky od pořizovací ceny jednoznačně oddělit. (IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení)

---

<sup>29</sup> Při přiblížení této definice lze použít příměr k české právní úpravě, kdy v zákoně č. 586/1992 Sb. zákona o dani z příjmů je výše uvedené možno přirovnat k pěstitelským celkům trvalých porostů.

<sup>30</sup> Pod biologická aktiva lze řadit např. živá zvířata a rostliny, jež účetní jednotky využívají v rámci zemědělské činnosti.

<sup>31</sup> Zde jsou opět vedlejším pořizovacím nákladem myšleny především náklady jako: clo, dopravu a manipulaci, ale např. i montáž, příp. poplatky profesním specialistům. Zde lze hovořit především o geodetech, geologických pracovnících a dalších.

K ocenění dlouhodobého majetku ve vlastní režii účetní jednotkou lze jen dodat, že se řídí stejnými postupy jako při nákupu od externího dodavatele. Poslední připomínku, kterou lze k ocenění při pořizování dlouhodobého majetku dodat, je fungování dotace na pořízení aktiva. Účetní jednotka v případě udělení dotace na pořízení daného dlouhodobého majetku má povinnost v takovém případě snížit pořizovací cenu aktiva o přidělenou dotaci. (IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení)

Oceňování v průběhu držení daného aktiva je spojeno především s technickým zhodnocením a přeceňováním daného dlouhodobého majetku. Kdy IAS 16 hovoří i o opravách jako o možném technickém zhodnocení, pokud mají za následek zvýšení užitečnosti aktiva. Následně definuje, že výdaje na opravy a udržování, které mají charakter pravidelné údržby, nemohou být považovány za náklady, které by měly za následek zvýšení užitečnosti daného aktiva. K možnosti ocenění uvádí standard dvě možnosti, a to jednak ocenění v historických cenách, které jsou snižovány o opravy, případně o kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Nicméně nabízí i možnost ocenění v modelu tzv. „fair value“. (IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení)

„Fair value“ umožňuje přecenit pozemky a budovy na základě tržních cen, a to především dle tržních cen z daného sektoru majetku. Obligatorně je tato cena podložena znaleckým odhadem. V případě strojů a dalších zařízení je pak „fair value“ stanovena na základě odhadu jejich tržní hodnoty. Samozřejmostí je použití reprodukční ceny snížené o opravy, a to v případě, kdy účetní jednotce není známa tržní cena daného aktiva. Zde je potřeba uvést, že IAS 16 umožňuje v rámci modelu „fair value“ nejen snížení hodnoty daného aktiva, ale taktéž zvýšení hodnoty daného aktiva. (IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení)

Poslední část této podkapitoly je samozřejmě nutno věnovat odepisování dlouhodobých aktiv. Standard stanoví, že odepisovat účetní jednotka začíná v okamžiku, kdy je aktivum možno považovat za způsobilé k používání. Identicky pak přestává daný majetek odepisovat v okamžiku, kdy jej pozbyla, případně kdy se dané aktivum stalo aktivem držným k prodeji. Zde je potřeba zmínit povinnost účetní jednotky desagregovat při odepisování daný majetek na jednotlivé komponenty, a to v případě, kdy dílčí části, z nichž je odepisované aktivum složeno, lze považovat za významné. (IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení)

Není asi překvapením, že pozemky se obdobně jako v ČR neodepisují, a to kvůli faktu, že většinou se užíváním jejich hodnota nesnižuje. Dále pak kvůli skutečnosti, že u nich je velice problematické stanovit dobu použitelnosti. Identické jako ČR jsou pak i důvody opotřebení, které lze shrnout pod kategorie fyzického a morálního zastarávání. Taktéž je nutno zmínit fakt, že IAS 16 doporučuje, aby plánovaná doba používání majetku byla kratší než odhadnutá doba použitelnosti, a to především z důvodu aplikace principu opatrnosti. (Dvořáková, 2017)

Na závěr lze zmínit metody odepisování, kterých účetní standard nabízí hned několik. Především se jedná o lineární odpisy, dále pak o metodu zmenšujícího se základu, ale také o metodu výkonových odpisů. Nicméně v praxi se kromě výše uvedených používá např. i metoda DDB, která slouží jako náhrada metody zmenšujícího se základu. Ještě lze zmínit metodu sumace čísel, která je známá pod zkratkou „SYD“. (Dvořáková, 2017)

Je tedy patrné, že IAS 16 nechává v odepisování větší volnost, než je tomu v případě právní úpravy v ČR.

### **3.3.2. IAS 02 – Zásoby**

Stejně jako u dlouhodobého majetku, tak i zde je důležité uvést, že poslední změna, kterou IAS 02 prošel, byla uskutečněna nařízením Komise č. 2017/1986. Toto nařízení bylo vydáno 31. října 2017 a jeho účinnost nastala od 1. ledna 2019. (nařízení Komise č. 2017/1986)

Výše uvedený standard definuje zásoby jako aktiva, a to taková, která jsou držena za účelem prodeje v běžném podnikání, také lze pod zásoby zahrnout aktiva ve výrobním procesu, která jsou určena k prodeji. Poslední částí definice je vyjádření aktiv jako surovin, resp. materiálu spotřebovávaného ve výrobním procesu. Členění zásob dle IAS 02 lze rozdělit do kategorie nakoupených a vyráběných, kdy do skupiny nakoupených zásob patří zboží, jež je určeno k následnému prodeji<sup>32</sup>, ale také materiál, který je určen k další spotřebě. Druhou skupinou jsou pak zásoby vyráběné, zde IAS 02 hovoří především o výrobcích a zásobách nedokončené výroby. (Vašek & Procházka, 2018)

---

<sup>32</sup> IAS 02 zahrnuje do zboží určeného k prodeji např. i pozemky a jiný majetek, jenž je určen k dalšímu prodeji.

Dle znění IAS 02 je potřeba od výše zmíněných kategorií zásadně oddělovat významné náhradní díly, které do výše zmíněných skupin nelze zařazovat, a to především v situaci, kdy budou použity jako součást dlouhodobých aktiv a budou v jejich rámci dlouhodobě využívány.<sup>33</sup> (IAS 02 – Zásoby)

Při zaměření na oceňování zásob lze z IAS 02 dojít k závěru, že nejvyužívanějším způsobem ocenění je pořizovací cena, resp. pořizovací náklady – costs. IAS 02 však rozpracovává ocenění mnohem podrobněji jelikož stanovuje, že náklady na pořízení zásob v sobě zahrnují náklady nejen na faktický nákup zásob, ale také na jejich další přeměnu v rámci výrobního procesu. V kategorii nákladů na nákup není žádným překvapením, že standard definuje tyto náklady jako cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady.<sup>34</sup> Náklady na přeměnu lze dle IAS 02 definovat jako náklady vynaložené na přeměnu materiálu na nedokončenou výrobu a posléze na dokončené výrobky. Jedná se tedy především o mzdy, jelikož ty lze poměrně jednoduše přiřadit ke konkrétním druhům zásob, mají příčinnou souvislost. (IAS 02 – Zásoby)

Standard upravující zásoby vyžaduje v čl. 12 členění nákladů na fixní a variabilní část, kdy fixní náklady definuje jako náklady, které jsou neměnné, resp. nezávislé na velikosti objemu produkce.<sup>35</sup> Poměrně problematickou se může jevit alokace fixních nákladů, která je rozdělena na základě normální úrovně kapacity, resp. využití výrobního zařízení.<sup>36</sup> Pokud bude vyroben menší objem výrobků, než je stanovená běžná úroveň využití kapacity, pak se podíl režie, která bude zahrnuta do ceny zásob, nezvýší. (IAS 02 – Zásoby)

Toliko k pozitivnímu vymezení ocenění. V případě opačného, tedy negativního pohledu lze říci, že do ocenění vyráběné produkce nesmějí být zahrnuty náklady na neúčelně vynaložené práce, případně náklady na neobvyklé množství odpadu. Tato pravidla jsou stanovena především s ohledem na eliminaci aktivace nákladů neproduktivně vynaložených a zabraňují aktivaci nákladů, které nesouvisejí s výrobním procesem. (Dvořáková, 2017)

---

<sup>33</sup> Výše uvedené skupiny náhradních dílů, které budou součástí dlouhodobého majetku je potřeba posuzovat dle IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.

<sup>34</sup> Vedlejší pořizovací náklady standard definuje jako dovozní cla, dopravné nebo náklady na manipulaci.

<sup>35</sup> Bude se tedy jednat především o odpisy, ale taktéž o náklady na opravu a udržování výrobních budov a zařízení, které slouží k výrobě výrobků.

<sup>36</sup> Běžným využitím kapacity je předpokládaný objem výroby, kterého bude v průměru dosaženo během několika období nebo sezon za běžných okolností, přičemž je třeba vzít v úvahu kapacitu, která nebude využita vzhledem k plánované údržbě. Pokud se blíží běžné kapacitě, lze využít skutečný objem výroby.

Standard také upravuje možnosti snížení hodnoty zásob, a to především z důvodu, že aktiva by neměla být oceněna na úrovni vyšší, než je očekávaný efekt z jejich prodeje nebo užívání. Ke snížení hodnoty zásob může dojít např. z důvodu poškození, z jejich zastarání nebo z důvodu poklesu jejich prodejní ceny. IAS 02 zde vyžaduje ocenění pořizovací cenou nebo čistou realizovatelnou hodnotou<sup>37</sup>, a to takovým způsobem, který je z obou způsobů výpočtů nižší. Standard k přecenění na základě čisté realizovatelné hodnoty doporučuje provádět zpravidla na bázi individuálního přecenění. Pro co nejpřesnější a nejspolehlivější odhad čisté realizovatelné hodnoty je dle IAS 02 nutno brát v úvahu výkyvy cen. Dále je nutné brát na zřetel vývoje cen po skončení účetního období, jelikož to potvrdí podmínky existující na konci období. Pro úplnost je potřeba dodat, že standard neumožňuje zvyšování hodnoty zásob nad jejich původní úroveň. (IAS 02 – Zásoby)

Poslední část této podkapitoly bude věnována ocenění spotřeby zásob. To má za úkol vyřešit především problematiku, kdy účetní jednotka eviduje na skladě zásoby pořízené v různých dodávkách, a to za různé ceny. Účetní standard umožňuje použití individuálního ocenění, ale také možnost využití nákladových vzorců. Individuální ocenění lze využít v případě, kdy se jedná o zásoby, které mají individuální charakter.<sup>38</sup> V tomto případě účetní jednotka při spotřebě využije při ocenění konkrétní náklady, které byly spojeny s jejich pořízením. Při ocenění spotřeby zásob pomocí oceňovacích technik, tedy nákladových vzorců, umožňuje IAS 02 využití techniky „první dovnitř, první ven“ (FIFO), případně váženého aritmetického průměru. (IAS 02 – Zásoba)

Použití metoda „poslední dovnitř, první ven“ (LIFO) bylo zakázáno v prosinci roku 2003. (Dvořáková, 2017)

---

<sup>37</sup> Čistá realizovatelná hodnota je odhadnutá prodejní cena v běžném podnikání, snížená o odhadnuté náklady na dokončení a odhadované náklady, které jsou nezbytné k uskutečnění prodeje.

<sup>38</sup> Pokud by např. účetní jednotka vyráběla nemocniční lůžka, na něž budou mít odběratelé, tedy jednotlivé nemocnice, specifické požadavky, např. na jejich vybavení, tak každá dodávka bude mít individuální charakter, proto tedy účetní jednotka využije individuální ocenění.

## 4. Americké obecně uznávané účetní zásady – US GAAP

Krátké pojednání o US GAAP lze považovat za důležité z několika důvodů. Nejdůležitějším a nejnámennějším je však fakt, že je to právě americké účetnictví, které udává tempo, směřování a budoucnost světového účetnictví. Tento fakt je možno přičíst především skutečnosti, že kapitálový trh, nacházející se v USA, je světově nejnámennější a největší. Společnosti, které obchodují na kapitálovém trhu v USA, lze považovat za světové.<sup>39</sup> Také lze dodat, že dle většiny názorů byl a stále je americký systém účetnictví nejpracovanější na světě. (Jílek, 2018)

Výše uvedený odstavec proto dokresluje důležitost US GAAP pro ostatní systémy účetnictví, ať už IAS/IFRS, ale také pro jednotlivé národní řády, které ve většině případů s odstupem času přebírají právní úpravy účetnictví, které byly v USA vydány.

Je taktéž nutné poznamenat, že US GAAP jsou účetní předpisy pro účetní jednotky, jejichž akcie jsou kotovány na burze cenných papírů.

### 4.1. Historie US GAAP

Myšlenky na tvorbu amerického systému účetnictví se začaly utvářet v průběhu 20. let minulého století. Zásadní vliv na jejich dotvoření měla světová hospodářská krize, která propukla v roce 1929, a to právě v USA. Reakcí na zmíněnou krizi bylo vytvoření výboru, který pracoval nejdříve pod názvem Americký institut účetních, následně se pak přejmenoval na Americký institut certifikovaných veřejných účetních. Tento výbor vydával a zpracovával základní účetní pravidla, která byla následně publikována v Účetním výzkumném bulletinu, jenž vycházel až do konce 50. let minulého století. Po tomto milníku došlo k ustanovení nového výboru, a to Výboru pro účetní zásady, jenž vydával účetní zásady do roku 1973. Právě v tomto roce došlo k ustanovení Rady pro finanční účetní standardy (FASB). Vytvoření FASB se uskutečnilo na žádost Americké komise pro cenné papíry a burzy (SEC), která požadovala existenci podrobného účetního systému. (Jílek, 2018)

---

<sup>39</sup> Pro porovnání lze dodat, že pokud je nějaká společnost obchodována pouze např. na Burze cenných papírů v Praze, tak rozhodně nebude mít takový světový význam jako společnosti na burze v USA.



## 4.2. Organizační struktura US GAAP

Hierarchii orgánů, resp. institucí, které se dají označit za US GAAP, případně se podílejí na tvorbě US GAAP, lze označit jako třístupňovou. Na vrcholu pomyslné pyramidy stojí SEC, tedy Americká komise pro cenné papíry a burzy, která v tomto případě působí jako řídicí orgán. Předně je nutné poznamenat, že se jedná o vládní instituci, která má federální působnost, a jejíhož předsedu jmenuje prezident USA. Svrchovanost US GAAP je tedy existencí a činností SEC značně omezena. Především kvůli tomu, že SEC má takovou pravomoc, že dokonce může donutit FASB, aby předpis, s nímž SEC nesouhlasí, změnila. Je tedy patrné, že se jedná o orgán, který má velmi silné postavení. Na pomyslném druhém patře pyramidy se následně nachází Nadace finančního účetnictví, která je již přímo součástí US GAAP, tedy nemá pouze dohledovou, zastřešující funkci, ale je přímo orgánem, kterému dílčí sekce pracující v rámci US GAAP podléhají.<sup>40</sup> (Ficbauer & Ficbauer, 2012)

Nadaci finančního účetnictví (účetnictví) podléhá několik orgánů. V první řadě je to FASB, která vznikla v roce 1973 jako soukromá organizace. Sídlí v Norwalku a jedná se o hlavní orgán, který se podílí na vytváření účetních standardů. Při své činnosti spolupracuje s Poradní radou finančních účetních standardů (FASAC), která slouží čistě jakožto poradní orgán. Její hlavní náplní činnosti je radit představenstvu v otázkách, jež se projednávají na jednání představenstva. Členové FASAC pocházejí z řad generálních ředitelů, finančních ředitelů a dalších vedoucích pracovníků účetních společností. („Poradní rada finančních účetních standardů“, n.d.)

V roce 1984 vznikl další orgán, a to Rada pro vládní účetní standardy (GASB), která má za úkol vytvářet standardy pro státní a místní vládní orgány. Jejím úkolem je také pravidelně poskytovat veřejnosti dostatek informací o stavu vládní financí. Poskytování informací o stavu veřejných financí však musí vykonávat takovým způsobem, aby byl snadno pochopitelný pro většinu občanů. GASB má taktéž svůj poradní orgán, a to Poradní radu vládních účetních standardů (GASAC), která má velmi podobné úkoly jako FASAC. (Jílek, 2018)

---

<sup>40</sup> Nadaci finančního účetnictví lze přirovnat s jistými odlišnostmi k Nadaci Výboru pro mezinárodní účetní standardy.

### 4.3. Složení US GAAP

Z hlediska kategorizace bylo možné členit US GAAP do čtyř hlavních kategorií, které jsou číslovány abecedně. Nejvyšší význam měla kategorie A, která obsahovala především standardy a interpretace FASB, ale také například účetní výzkumné bulletiny vydávané Výborem účetních postupů a další. V kategorii B pak bylo možno nalézt technické bulletiny FASB nebo například auditní a účetní směrnice AICPA<sup>41</sup>, jež FASB schválila. V předposlední skupině, tedy kategorii C, bylo možné nalézt např. praktické bulletiny Výkonného výboru účetních standardů AICPA. V poslední skupině byly pak účetní interpretace AICPA nebo obecně uznávané postupy. Od roku 2009 jsou pak účetní standardy uspořádány dle nového systému, a to dle Účetních kodifikačních standardů (ASC). Tento systém člení standardy do devíti oblastí, které jsou číselně označeny dle témat, podtémat, odstavců a podsekcí. Lze tedy vyjádřit příkladný kód, jež má každý standard originální. Příklad originálního kódu je následující ASC XXX-XX-XX-XX (Jílek, 2018)

#### 4.3.1. US GAAP – Dlouhodobý majetek

Problematika dlouhodobého majetku je upravena v US GAAP konkrétně v účetním standardu číslo 360. Tento standard nese název „Pozemky, budovy a zařízení“. Jeho rozsah je např. oproti účetnímu standardu upravujícímu zásoby velmi obsáhlý. (US GAAP-360)

Především upravuje pozemky, budovy a zařízení, které jsou složeny z dlouhodobého hmotného majetku, jenž je využíván k vytváření a distribuci produktů a služeb účetní jednotky. Podrobněji definováno lze říct, že se týká pozemků, budov, strojů a zařízení, ale také nábytku a jeho příslušenství. (US GAAP-360-10-05-03)

Výše uvedený standard opět obsahuje velmi podrobný slovník pojmů, který definuje různé pojmy, jako např. „činnosti“, ale také „pronájem“. (US GAAP-360-10-20)

Při pohledu na možnosti ocenění standard zabývající se dlouhodobým majetkem uvádí jako první možnost ocenění pomocí historických cen. K tomu standard uvádí, že historické ceny, resp. historické náklady, zahrnují veškeré náklady na pořízení dlouhodobého aktiva, tedy náklady, jež jsou vynaložené na uvedení dlouhodobého aktiva

---

<sup>41</sup> Jedná se o Asociaci mezinárodních certifikovaných profesionálních účetních.

do stavu a na místo nezbytné pro jeho zamýšlené použití. Pokud vzniknou při pořízení dlouhodobého aktiva nějaké úrokové náklady, tak i tyto náklady jsou součástí historické ceny na pořízení tohoto aktiva. (US GAAP-360-10-30-1)

Lze tvrdit, že ocenění dlouhodobého aktiva pomocí historických cen je nejvíce rozpracovaný způsob, jenž účetní standard uvádí. Kromě toho lze pro úplnost zmínit také např. ocenění v ceně zbytkové hodnoty pronajatého majetku. (US GAAP-360-10-30-3)

V problematice odpisů rozpracovává účetní standard možnosti odepisování, ale také např. metody odepisování, které jsou naprosto nepřijatelné. K odepisování lze zmínit, že náklady na odpisy aktiva v účetní závěrce se musí stanovit především na základě doby použitelnosti aktiva. (US GAAP-360-10-35-3)

Jedinou metodu odepisování, kterou standard přímo uvádí, je metoda klesajícího zůstatku. Další metody odepisování nejsou v účetním standardu přímo zmíněné. (360-10-35-7)

#### **4.3.2. US GAAP – Zásoby**

Problematika zásob je upravena v US GAAP pod anglickým názvem „Inventory“, tedy v účetním standardu, který nese označení 330-10. Zjednodušenou definici zásob lze ve výše uvedeném účetním standardu vymezit následovně. Zásoby mají finanční význam pro podnik, jelikož lze získat z jejich prodeje finanční prostředky. Dále standard uvádí, že výnosy vznikají opakujícím se procesem nebo sledem operací, při kterých jsou zásoby (materiál) přetvářeny a prodávány jako zboží. (US GAAP – 330-10)

Zajímavostí je, že účetní standardy US GAAP mají vždy sekci, kterou je možno ve volném překladu označit jako glosář, který velmi podrobně definuje jednotlivé termíny. V rámci US GAAP lze tedy tvrdit, že se jedná o legální definice. Plnou definici zásob lze najít právě v sekci 330-10-20. „Pojem zásoby zahrnuje zboží čekající na prodej (zboží obchodního koncernu a hotové zboží výrobce), zboží ve výrobě (rozpracovaná výroba) a zboží, které má být přímo nebo nepřímo spotřebováno ve výrobě (suroviny a zásoby). Tato definice zásob vylučuje dlouhodobý majetek podléhající účtování odpisů nebo zboží, které bude při uvedení do užívání takto klasifikováno. Skutečnost, že odepisovatelné aktivum je vyřazeno z běžného používání a drženo k prodeji, neznamená, že by položka měla být klasifikována jako součást zásob. Suroviny a zásoby nakoupené

pro výrobu mohou být použity nebo spotřebovány na výstavbu dlouhodobého majetku nebo jiné účely nesouvisející s výrobou, ale skutečnost, že položky zásob představující malou část celku nemusí být nakonec absorbovány ve výrobním procesu, nevyžaduje samostatnou klasifikaci. Podle obchodní praxe jsou provozní materiály a zásoby určitých typů subjektů, jako jsou producenti ropy, obvykle považovány za zásoby.“ (US GAAP – 330-10-20)

Při pohledu na ocenění zásob při jejich pořízení lze konstatovat, že se účetní standard US GAAP zásadně neliší od ČÚS ani IAS/IFRS, jelikož pořízení zboží nařizuje ocenit ve výši nákladů, které byly zaplacený za pořízení tohoto aktiva. Celková cena pořízení, ve které se zásoby evidují, je složena z příslušných výdajů a poplatků přímo nebo nepřímo vynaložených na pořízení těchto zásob. (US GAAP-330-10-30-01)

US GAAP také uvádí možnosti, jak lze ocenit zásoby při vyskladnění, resp. výdaji do spotřeby. Zde americké účetní standardy nabízejí nejen možnost FIFO, metodu aritmetického průměru, ale rovněž uvádí možnost ocenit tyto zásoby při výdeji metodou LIFO. Standard dále uvádí, že volba této metody je na účetní jednotce, měla by však být zvolena s ohledem na daný typ zásob, aby co nejlépe reflektovala skutečnost. (US GAAP – 330-10-30)

## 5. Komparační část

V závěrečné kapitole této práce je nutností komparovat jednotlivé účetní systémy vůči sobě. Následující porovnání bude zaměřeno především na právní úpravu všech tří systémů, tedy české národní legislativy, IAS/IFRS a US GAAP, a to z pohledu celkové právní úpravy. Níže bude porovnáno, jakými způsoby dané systémy vznikly, jaké zájmové skupiny se podílely na jejich vytvoření. Následující část komparace bude věnována dvěma výše uvedeným oblastem účetnictví, a to dlouhodobému majetku, ale také zásobám. Závěrem této kapitoly bude obecné hodnocení kvality právní úpravy všech těchto tří systémů.

### 5.1. Komparace US GAAP a české právní úpravy účetnictví – obecně

Při porovnání české právní úpravy a Amerických všeobecně uznávaných účetních principů je zapotřebí sdělit, že nelze tyto systémy porovnávat jako rovný s rovným. Především kvůli faktu, že US GAAP jsou účetní principy, které jsou pro USA, jež čítají více než 300 miliónů obyvatel, oproti ČR, která čítá přibližně jednu třicetinu obyvatel, oproti USA. Nicméně průsečík lze najít právě v rámci účetnictví, jelikož oba systémy upravují účetnictví jedné země.

Prvním zásadním rozdílem je délka vývoje obou účetních systémů. Zatímco US GAAP začaly vznikat už během 20. let minulého století, tak česká právní úprava je podstatně mladší, jelikož její vznik je datován do 90. let minulého století. (Jílek, 2018) Jednoduchou úvahou lze dojít k závěru, že při delším vývoji jednoho systému se snáze odladí problematické ustanovení, pomocí různých připomínkových a upřesňujících stanovisek.

Zásadní rozdíl lze především najít ve struktuře těchto systémů. US GAAP má velmi propracovanou strukturu, a to jak v oblasti účetnictví pro vládní sektor, tak pro sektor soukromých společností. Jedná se především o orgány FASAC a GASAC, tedy poradní orgány, jež jsou součástí US GAAP. Tyto orgány v českém právním systému absentují. V ČR lze k těmto orgánům připodobnit maximálně NÚR, která však vystupuje jako nezávislá organizace. Prvním zásadním rozdílem je tedy to, že v USA jsou k dispozici orgány, jež vyhotovují stanoviska a interpretace ke schváleným účetním předpisům a tyto orgány v ČR naprosto chybí. Nelze k výše zmíněným orgánům USA přirovnávat připomínková řízení při legislativním procesu, do nichž vstupují všechna ministerstva. Tyto připomínky slouží pouze pro legislativní proces, nicméně již nejsou žádné orgány,

kteří by takto schválené účetní předpisy interpretovaly po jejich zařazení do Sbírký zákonů.

Dalším zásadním rozdílem je pak rozsah jednotlivých účetních systémů. Zatímco právní úprava ČR je vyjádřena v jednom zákonném předpisu a několika vyhláškách, tak US GAAP mají rozsah mnohonásobně větší. Jestliže absolutně vyjádřeno k 20. dubnu 2017 čítala česká právní úprava účetnictví 200 stran textu, tak US GAAP obsahují více než 50 000 stran textu. Je tedy patrné, že právní úprava v ČR nemůže pokrývat veškerou problematiku, s níž se účetní jednotky potýkají ve své účetní praxi. S tímto se US GAAP nepotýkají. (Pašek, 2017)

Poslední částí o obecné komparaci US GAAP a české právní úpravy je problematika politického vlivu. Samozřejmostí je, že žádné zásadní právní předpisy, do kterých dozajista právní úprava účetnictví patří, nelze zcela oprostit od politického vlivu. Politický vliv, resp. vliv zainteresovaných stran je dán především skupinami daňových poradců, auditorů, případně finančních poradců, ale také např. právníků. Bohužel politických vlivů se nedokázala zbavit ani úprava US GAAP, které po finanční krizi v roce 2009 prošly výrazným změkčením. Tímto krokem vznikl značný prostor pro zainteresované skupiny. V tomto kroku lze říct, že české právní předpisy neprošly na nátlak zainteresovaných skupin takovou změnou jako US GAAP. Nátlak vlivných skupin na účetní systém ČR patrný už při samém vzniku legislativy v ČR v 90. letech minulého století. Lze tedy konstatovat, že oba komparované systémy jsou do jisté míry ovlivněny zainteresovanými skupinami, které mají za cíl, aby nebyly tyto systémy bezchybné, a aby měly více zakázek. (Jílek, 2018)

### **5.1.1. Komparace US GAAP a české právní úpravy pro skupinu dlouhodobého majetku**

Při komparaci výše uvedených systémů při pohledu na konkrétní oblasti účetnictví, a to dlouhodobý majetek a zásoby, je nutno uvést, že česká právní úprava upravuje tyto oblasti především pro „běžné“ účetní jednotky, zatímco US GAAP upravují tyto kategorie účetnictví pro účetní jednotky, které emitují veřejně obchodovatelné cenné papíry.

První zásadní rozdíl lze spatřovat v ocenění pořízení dlouhodobého majetku. US GAAP při pořizování dlouhodobého majetku uvádějí, že úroky, které vzniknou při pořízení dlouhodobého majetku, je nutno zahrnout do pořizovací ceny takového majetku. US GAAP totiž nedává možnost volby účetní jednotce, zdali zařadit úroky, jež vznikly při

pořízení, jako vedlejší pořizovací náklad. Oproti tomu ČÚS nechává prostor pro uvážení účetní jednotce, jestli zařadí úroky z pořízení dlouhodobého majetku jakožto vedlejší pořizovací náklad či nikoliv. Jedná se o drobný rozdíl, nicméně pro účetní jednotku ČÚS poskytují větší míru benevolence, než jakou jí poskytují US GAAP.

Nicméně komparace by neměla být pouze o hledání rozdílů, ale o porovnání dvou či více názorů, resp. daných problematik, obecně. Lze tedy tvrdit, že právní úprava dlouhodobého majetku US GAAP a českého právního řádu není ve velké míře rozdílná. V případě pořízení je při ocenění dlouhodobého majetku až na výše uvedené rozdíly postup v obou zmíněných systémech velmi podobný, jelikož je pořizovací cena složena z ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů.

Další rozdíly je možné najít v odpisech dlouhodobého majetku. Zatímco US GAAP umožňují tvořit odpisy metodou klesajícího zůstatku, tuto metodu ČÚS neumožňují. Je zde tedy patrný další rozdíl. Lze považovat za důležité, že se tento rozdíl týká pouze účetních jednotek v ČR, které nevedou své účetnictví s ohledem na IAS/IFRS, řídí se tedy pouze českými právními předpisy. České účetní standardy mezi možnými metodami odepisování uvádějí např. odepisování s ohledem na čas<sup>42</sup>, odpisy s ohledem na výkon<sup>43</sup>, případně odepisování komponentní. (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 56)

### **5.1.2. Komparace US GAAP a české právní úpravy pro skupinu zásob**

V rámci komparace právní úpravy zásob v US GAAP a české právní úpravy je zapotřebí zmínit, že výše uvedený účetní standard US GAAP vymezuje prakticky totožné kategorie zásob jako česká právní úprava. V obou případech se tedy jedná o výrobky, materiál a zboží.

V problematice ocenění pořízení zásob se opět oba výše zmíněné systémy zásadně neliší. Je zde uvedeno, že se pořizovací cena skládá z ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů. Z výše uvedeného vyplývá, že se opět při převzetí zásob tato skupina ocení se všemi náklady jako jsou zaplacená cla, náklady na dopravu, ale např. i pojištění takových položek právě při přepravě.

Zásadní rozdíl, který však komparace právní úpravy ČR a US GAAP nabízí, je především ocenění zásob při výdeji ze skladu, resp. obecně při vyskladnění. Z výše uvedeného je

---

<sup>42</sup> Tzv. odpisy časové

<sup>43</sup> Tzv. odpisy výkonové

zřejmé, že se oba systémy shodují na možnosti použití metod FIFO a váženého aritmetického průměru. Nicméně všeobecné americké zásady nabízí taktéž možnost ocenění při výdeji způsobem LIFO. Metodu LIFO ZoÚ neumožňuje.

Opět je zde patrné, že US GAAP jsou v tomto směru podstatně benevolentnější než česká právní úprava. Zatímco americký systém účetnictví nabízí možnost využití LIFO, a to dokonce i v inflační době, česká právní úprava tuto možnost potírá.

Závěrem je potřeba poznamenat drobný rozdíl, který je však na vybraných částech problematiky zásob velmi podstatný. US GAAP se zmiňují o tom, že účetní jednotka musí využít takové metody při ocenění vyskladnění zásob, která co nejlépe reflektuje skutečnost. Tedy je zde apel na účetní jednotky, aby volily takový způsob ocenění, který se bude pro daný případ „hodit“ nejvíce. Česká právní úprava nechává výběr metody ocenění při výdeji zboží naprosto na uvážení účetní jednotky.

Výše zmíněné opět ukazuje podrobnější zpracování a větší míru „přesnosti a důslednosti“ US GAAP oproti českému právnímu řádu, který upravuje účetnictví.

## **5.2. Komparace IAS/IFRS a české právní úpravy účetnictví – obecně**

Při hledání rozdílů, případně průsečíků mezi IAS/IFRS a českým právním řádem je v první řadě potřeba uvést, že v komparační části mezi US GAAP a českým právním řádem není situace příliš rozdílná. Je tomu tak především z toho důvodu, že česká právní úprava je do značné míry IAS/IFRS ovlivněna. Především kvůli tomu, jak již bylo uvedeno výše, že IAS/IFRS jsou jakousi vyšší úrovní, která stojí nad českou právní úpravou účetnictví. Je zde tedy potřebné uvést, že následující podkapitoly budou vycházet z hypotetické situace, kdy by byla porovnávána účetní jednotka, která není emitentem cenných papírů, jež jsou obchodovány na regulovaném trhu, ale je účetní jednotkou, která vede pouze „běžné“ účetnictví. Na druhé straně pak bude stát účetní jednotka, jejíž účetnictví se bude řídit právní úpravou IAS/IFRS.

V obecné podkapitole je opět nutné uvést porovnání obsáhlosti jednotlivých právních úprav. Zatímco česká právní úprava účetnictví obsahuje přibližně 200 stran textu, tak IAS/IFRS obsahují přibližně 10 000 stran právní úpravy.<sup>44</sup> (Pašek, 2017)

---

<sup>44</sup> Výše uvedená data jsou k 20. dubnu 2017.



Vzhledem k výše uvedenému rozdílu v rozsahu obou systémů účetnictví je opět patrné, že IAS/IFRS jsou mnohem podrobnější. Je zde však nutné připomenout fakt, že upravují účetnictví pro několik desítek států, oproti české právní úpravě účetnictví, která je „pouze“ národní právní úpravou.

Při pohledu do výčtu jednotlivých účetních standardů IAS/IFRS lze zjistit, jakým dílčím oblastem se věnují. Pro ilustraci je možno zmínit např. IAS 29 – Finanční výkaznictví v hyperinflačních ekonomikách, IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů, příp. IFRS 4 – Pojistné smlouvy. Všechny výše uvedené účetní standardy ukazují na konkrétnost a rozsah IAS/IFRS. Nelze říct, že by obsah výše uvedených účetních standardů nebyl v českém právním řádu upraven. Nicméně je potřeba uvést, že výše uvedené kategorie nejsou v národních účetních předpisech takto podrobně rozpracovány. Je tedy evidentní, že komplexnost IAS/IFRS je podstatně větší než u české právní úpravy účetnictví.

Dalším zásadním rozdílem, který lze spatřit v rámci komparace IAS/IFRS a české právní úpravy účetnictví, je existence jednak poradního výboru IFRS, ale také existence orgánu IFRIC. Tedy orgánů, které mají sloužit jakožto připomínkový orgán, resp. interpretační orgán k připravovaným, resp. vydávaným účetním standardům. V České republice opět nelze nalézt takovéto orgány, které by byly stálé, vyjadřovali se k připravovaným zákonům, a přitom byli státní institucí věnující se přímo právní úpravě účetnictví. Pro úplnost lze dodat, že v ČR jsou do legislativního procesu zapojeny instituce jako např. KDP ČR, KA ČR a další. Nicméně všechny tyto instituce nemají jako svoji primární činnost připomínkování či interpretaci účetních předpisů, jádro jejich činnosti spočívá jinde. Jsou pouze přizváni k tomuto procesu jakožto zástupci pracovníků, kteří nejčastěji přicházejí do styku s právní předpisy z oblasti účetnictví. Je zde tedy patrný rozdíl, kdy v České republice absentuje takový orgán, jako výše uvedený orgán IFRIC.

Poslední část obecné komparace mezi IAS/IFRS a české právní úpravy musí být opět věnována politickému vlivu na tvorbu těchto právních předpisů. Pokud bylo uvedeno u US GAAP, že jejich znění je do určité míry ovlivněno zainteresovanými skupinami, pak u IAS/IFRS je to několikanásobně intenzivnější. Někteří renomovaní autoři dokonce uvádějí, že IAS/IFRS byly tvořeny z velké míry pod tlakem zainteresovaných skupin. Opět lze v tomto ohledu hovořit např. o auditorech nebo daňových poradcích, ale i jiných skupinách, které měly velký vliv na tvorbu výše uvedených účetních standardů. V tomto ohledu je situace pro ovlivnění obsahu IAS/IFRS ještě snazší a pro zájmové skupiny

příznivější. Jelikož mezinárodní účetní standardy pro účetní výkaznictví jsou tvořeny pro všechny země, jež je používají. Nicméně pak nastává převzetí těchto standardů EU, kde je vliv lobbistických skupin na znění všech účetních předpisů velmi značný. Jelikož EU přizpůsobuje, resp. upravuje znění IAS/IFRS tak, aby co nejlépe reflektovaly unijní potřeby, tak je zde velká možnost, jak jejich znění ovlivnit. Lze tedy konstatovat, že úroveň právní kvality těchto předpisů je přesně taková, jak si jednotlivé lobbistické skupiny přejí. (Jílek, 2018)

### **5.2.1. Komparace IAS/IFRS a české právní úpravy pro skupinu dlouhodobého majetku**

Působnost IAS/IFRS, konkrétně IAS 16 a české právní úpravy věnující se problematice dlouhodobého majetku je velmi podobná, pokud se jedná o definici. V České republice je základní podmínkou předpokládané držení a užívání dlouhodobého hmotného majetku déle než jeden rok. Prakticky tutéž definici uvádí ve svých ustanoveních i IAS 16, který hovoří o držení daného majetku déle než jedno účetní období.

Obě právní úpravy zahrnují ve svém základu totéž, tedy pozemky, stroje a zařízení a budovy. Shodná úprava je i v oblasti majetku, který sice svým charakterem spadá do kategorie dlouhodobého, ale účetní jednotky ho drží za účelem obchodování. Takový dlouhodobý hmotný majetek nespadá do zmíněné kategorie ani v jednom systému účetnictví. Průsečíkem jsou např. i natolik specifické kategorie dlouhodobého hmotného majetku jako např. pěstitelské celky trvalých porostů, které spadají pod působnost IAS 16 stejně jako v české právní úpravě.

Při zaměření na ocenění dlouhodobého hmotného majetku během pořízení uvádějí výše uvedené systémy shodně možnost takovýto majetek ocenit několika cenami. V první řadě se jedná o možnost ocenění v pořizovací ceně, která je složena z ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů. Taktéž IAS/IFRS uvádějí možnost dlouhodobý majetek oceňovat ve vlastních cenách, pokud si jej daná účetní jednotka vyrábí ve své režii. Další shodou je i poměrně specifická situace, kdy účetní jednotka získá z dotačního titulu částku na financování pořizovaného dlouhodobého majetku. Oba systémy pak shodně uvádějí, že v tomto případě má účetní jednotka povinnost o výši přidělené částky snížit pořizovací cenu dlouhodobého majetku, ve které bude daný majetek evidovat.

Zásadním rozdílem je pak situace, kdy účetní jednotka pořizuje dlouhodobý majetek hmotný pomocí financí plynoucích z cizích zdrojů. Pokud účetní jednotka pořizuje

dlouhodobý majetek pomocí úvěru, tak v české právní úpravě záleží pouze na libovůli společnosti, zdali se rozhodne úroky z toho úvěru zahrnout do pořizovací ceny dlouhodobého majetku či nikoliv. Ve srovnání s českou právní úpravou mají IAS/IFRS mnohem přísnější znění. Ukládají totiž účetní jednotce povinnost zkontrolovat, jestli takovéto úroky musí aktivovat dle účetního standardu IAS 23 – Výpůjční náklady, resp. jestli by takovéto uplatnění bylo v rozporu. Pokud by neměla k aktivaci úroků z úvěru splněny požadavky dle IAS 23, pak musí tyto úroky jednoznačně oddělit od pořizovací ceny daného majetku.

Zásadní rozdíl činí definice technického zhodnocení v jednotlivých systémech účetnictví. IAS/IFRS ve svém znění uvádějí, že existuje možnost, aby účetní jednotka zařadila cenu technického zhodnocení jakožto zvýšení pořizovací ceny dlouhodobého majetku, a to v situaci, kdy se jedná dokonce i o opravu nebo udržování takového majetku. Mezinárodní standardy účetnictví dodávají podmínku k výše uvedenému, že opravy a udržování zařazené jakožto technické zhodnocení, musí mít za následek zvýšení užitečnosti daného aktiva. Oproti tomu česká právní úprava nepřipouští zařazení oprav a udržování jakožto technického zhodnocení prakticky v žádné situaci. Při opravě daného majetku je v situaci, kdy je vyměněn jeden díl za jiný samozřejmé, že se jedná o opravu. Pokud by došlo ke změně parametrů daného aktiva, tak by účetní jednotka musela velmi obezřetně rozhodnout, zda je opravdu zvýšení užitečnosti zařízení natolik velké, aby bylo možno danou cenu účtovat jako technické zhodnocení. Případně jestli se nejedná pouze o uvedení do provozu.

Poslední částí dlouhodobého majetku je pak úprava odpisů. Je potřeba zmínit, že zde cíleně dochází k opomenutí daňových odpisů, které v České republice účetní jednotky mohou uplatňovat, jelikož se jedná o institut z daňové problematiky. Pokud se jedná o účetní odpisy, tak v ČR mohou účetní jednotky využívat zpravidla časové nebo výkonové odpisy. (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 56)

Nicméně způsob výpočtu účetních odpisů je v české právní legislativě pojat velmi vágně. Oproti tomu v úpravě IAS/IFRS jsou metody velmi konkrétní. Jedná se např. o metody lineárního odepisování, zmenšujícího se základu, ale také výše uvedené odpisy výkonové. Zde jsou patrné rozdíly, které představuje srovnání IAS/IFRS a české právní úpravy v problematice odepisování dlouhodobého majetku. Společnosti účtující dle mezinárodních účetních standardů hojně využívají i jiné metody odepisování např. DDB

nebo SYD. Lze tedy hovořit o velkém množství metod, které účetní jednotka může využívat, pokud účtuje v systému IAS/IFRS.

Závěrem této podkapitoly lze shrnout, že mezinárodní účetní standardy nabízejí mnohem větší možnosti pro účetní jednotku, nicméně v rámci jasně definovaných pravidel. Výše uvedené má platnost např. ve zmíněných metodách odepisování. Česká právní úprava oproti tomu poskytuje mnohem menší variabilitu metod, ale za to je definuje více vágněji než IAS/IFRS. Jedná se o velmi neproporcionální stav. Také je patrné, že účetní jednotky, řídící se českou právní úpravou, nemají prakticky žádné omezení, jak zacházet s úroky z pořízení dlouhodobého majetku. Zatímco v této oblasti má IAS/IFRS přímo vytvořený standard, který dává účetním jednotkám jasnou odpověď.

### **5.2.2. Komparace IAS/IFRS a české právní úpravy pro skupinu zásob**

V rámci komparace dvou výše uvedených právních systémů ve skupině zásob lze opět najít velké množství rozdílů, ale i pomyslných průsečíků, které úpravu dané problematiky spojují.

Základem pro porovnání opět může být způsob ocenění zásob při jejich pořízení. Zásadní rozdíly nelze najít např. v rámci struktury ceny, jedná se pouze o cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady, a to jak v české právní úpravě, tak v rámci IAS/IFRS. Při pořízení materiálu nebo zboží je pak v obou výše uvedených právních úpravách nejčastější ocenění historickými cenami. Nicméně ocenění dle IAS/IFRS je mnohem podrobnější. Na rozdíl od české právní úpravy vyžaduje při ocenění zásob do ceny zahrnovat nejen cenu na jejich pořízení, ale taktéž náklady, které jsou vynaloženy na přeměnu těchto zásob, tedy materiálu, na výrobky. K těmto nákladům patří především mzdy, a to kvůli snadné přiřaditelnosti.

Dále je potřeba uvést, že IAS/IFRS konkrétně upravují tzv. „významné díly“. Jedná se o úpravu zásob, které kvůli své významnosti jakožto např. náhradní díly použité u dlouhodobého majetku, mají speciální postavení. Tyto konkrétní díly, resp. zásoby, je pak nutné evidovat a přistupovat k nim, jako kdyby byly součástí dlouhodobého majetku.

Stejně jako česká právní úprava, tak i IAS/IFRS zakládají povinnost evidovat a účtovat snížení ceny zásob. V ČR nejdříve vytváří účetní jednotka opravné položky, pak až následně účtuje o trvalé hodnotě snížení zásob. V rámci IAS/IFRS je však povinností každé účetní jednotky přecenit zásoby, u kterých k tomu nastal důvod, a to buď na

historickou cenu, případně pomocí čisté realizovatelné hodnoty, a to takové z nich, která bude mít za následek ocenění v nižší částce, především z důvodu opatrnosti. Zde je potřeba uvést zásadní rozdíl. Česká právní úprava pojem čistá realizovatelná hodnota vůbec nezná. Je tedy možné uvést, že IAS/IFRS díky povinnosti vyjádřit snížení zásob v nižší částce ze dvou možných způsobů lépe, a hlavně pravdivěji odrážejí skutečnost.

Poslední částí komparace zásob je ocenění zásob při jejich spotřebě. Do prosince roku 2003 umožňovaly IAS/IFRS možnost ocenění zásob při výdeji metodou LIFO, krom jiných. Tato možnost byla zrušena, a tak v současné době mohou účetní jednotky, které účtují ve výše uvedeném systému, využívat „pouze“ metody FIFO a váženého aritmetického průměru. V tomto ohledu lze říct, že se česká právní úprava od IAS/IFRS prakticky neliší, jelikož nabízí naprosto identické metody ocenění.

V metodách ocenění při výdeji zboží je tedy možno spatřovat zásadní rozdíl pouze napříč kontinenty. Možnost ocenit zásoby při výdeji metodou LIFO totiž nabízí pouze US GAAP, nikoliv IAS/IFRS ani česká právní úprava.

### **5.3. Zhodnocení české právní úpravy účetnictví, IAS/IFRS a US GAAP**

Poslední podkapitolou k celé části komparace je pak analýza právní vyspělosti jednotlivých účetních systémů. Tedy zhodnocení legislativy zabývající se problematikou účetnictví z jazykového hlediska, ale např. i z hlediska přehlednosti, uchopitelnosti pro osoby, jež nedisponují právním vzděláním, nebo například míry přirozenoprávní metody, jež se v jednotlivých právních úpravách vyskytuje.

Z pohledu přehlednosti legislativní činnosti lze říci následující. Právní úprava US GAAP, čítající přes 50 000 stran, má naprosto výbornou strukturu, vše je přehledně členěno, v každém standardu jsou v úvodu uvedena čísla novelizací, které člověk může přes hypertextový odkaz prokliknout a zobrazit si tak verzi, jakou si přeje. Při pohledu do české právní úpravy je patrné, že tento problém odpadá, jelikož není problém se k novelizovaným legislativním aktům upravujícím problematiku účetnictví dostat online zdarma na internetu. Jelikož není legislativní činnost ČR tak bohatá jako IAS/IFRS a US GAAP, není potřeba vymýšlet tak propracovaný systém orientace, jakým disponují US GAAP. Při pohledu na IAS/IFRS ve stejném hodnotícím kritériu lze dojít k závěru, že přizpůsobená verze EU má pravděpodobně nejhorší přehlednost. Legislativní činnost EU, která přejímá jednotlivé účetní standardy a jejich znění si upravuje pomocí nařízení

a směrnic, činí z celého systému velmi nepřehlednou strukturu, kterou lze jen velmi obtížně uchopit.

Při zaměření na zkoumání přirozenoprávní úrovně jednotlivých účetních systémů stojí za zmínku, že se jedná o oblast veřejného práva, proto je automatické, že míra přirozenoprávní úpravy je v tomto směru nižší než v oblasti soukromoprávní. Nicméně i přes výše uvedený fakt lze nalézt rozdíly v jednotlivých právních legislativách zabývajících se účetnictvím. Americké všeobecné zásady v tomto směru představují pravděpodobně nejméně zdatný systém. Vzhledem k legálním definicím jednotlivých výrazů v každém standardu se jedná prakticky o čistě pozitivistické právní akty. IAS/IFRS mají méně výkladových definic, nelze však tvrdit, že se jedná o přirozenoprávní úpravu. I přes fakt, že účetní standardy v sobě neobsahují slovník pojmů, tedy legálních definic, přesto lze v určitých ustanovení nalézt pouze definice. Ve srovnání s výše uvedenými systémy česká právní úprava zaostává, a to výrazně. Účetní legislativa ČR nemá mnoho zákonných definic, je však potřeba zmínit, že je taktéž výrazně kratší než oba výše uvedené systémy, takže tento jev je do jisté míry zapříčiněn i rozsahem jednotlivých právních systémů.

Pokud jde o známý fakt, že zákony by měly být schopni přečíst i běžní obyvatelé, tak v případě české právní úpravy toto možné považovat za splněné. Jedná se totiž především o zákon o účetnictví, který je publikován od roku 1991. Je tedy samozřejmé, že za tak dlouhou dobu vejde do všeobecného povědomí obyvatel daného státu. Jelikož jedno souvisí s druhým, tak i poměrná stručnost a jednoduchost pojmů obsažených v zákoně o účetnictví je příznivými fakty pro výše uvedené. Ve srovnání s tím může člověk asi jen těžko očekávat, že průměrný obyvatel USA bude mít nastudováno 50 000 stran textu US GAAP. Obdobný jev se vyskytuje v případě úpravy IAS/IFRS, jelikož i jejich rozsah čítající přes 10 000 stran textu je pro běžného člověka, který nechce vynakládat velké úsilí na studium této problematiky, enormní.

Jazyková výstavba, která ve velké míře souvisí s problematikou přirozenoprávních ustanovení, je ve velké míře důležitá pro správné pochopení jednotlivých ustanovení. Právní jazyk je velmi specifický, a jelikož se jedná o zvláštní odvětví práva, tak se ve velké míře vyskytují v jednotlivých legislativních textech oborová slova, která nepatří ke všeobecné slovní zásobě. Pro běžného člověka je tudíž obtížné některým výrazům porozumět, případně je správně uchopit. V tomto ohledu lze říci, že česká právní úprava, která nepoužívá příliš specifický jazyk, je mnohem méně náročná na pochopení než

ostatní dva systémy. Je tomu tak především z důvodu, že česká právní úprava upravuje především účetnictví „běžných“ podnikatelů. Je tedy snazší upravit tuto „jednoduchou“ problematiku než upravit společnosti, které obchodují cenné papíry na regulovaných trzích. Tyto společnosti a burzovní obchodování jsou velmi specifické, tak proto nepřekvapí, že i na právní jazyk používaný v této oblasti jsou kladeny vyšší požadavky než na jazyk pro „běžné“ účetnictví.

Výše uvedené lze shrnout do tabulky číslo 1, která vyjadřuje na několika málo řádcích shrnuté informace výše.

Tab. č. 1 – Komparace vyspělosti jednotlivých právních úprav

Kritérium	Česká právní úprava	IAS/IFRS	US GAAP
Rozsah	200 stran	10 000 stran	50 000 stran
Přirozenoprávní základ	Velmi velký – udává velký prostor pro uvážení účetních jednotek	Snaží se vydefinovat věci konkrétně, nedává příliš možnost, jak jednotlivé problémy řešit	Silně pozitivistický přístup, vše je konkrétně stanoveno
Přehlednost	Z hlediska rozsahu velmi přehledné, čítající 3 prameny	Přehledné, avšak velkým rozsahem hůře obsažitelné	Přehledné, problém je velký rozsah a množství různých podpůrných pramenů
Struktura	Velké množství úprav, vkládání paragrafů, které tvoří hlavně ze ZoÚ velmi zastaralý právní předpis	Velmi přehledné, pravidelně aktualizované způsobem, které nezhoršuje jejich použitelnost	Velmi přehledné, struktura je doplněna o vlastní odkazovací systém, který umožňuje jednoznačně odkázat na danou část předpisu

Zdroj: Vlastní zpracování, 2023



## Závěr

Právní úprava účetnictví je propojení právního a ekonomického pohledu na činnost v podnikání, jež je nezbytně nutná, tedy vedení účetnictví.

Po několika letech nemoci Covid – 19 není nutné dokládat míru globalizace, kterou současný svět „disponuje“. Vzhledem k takovéto vyspělosti lidské společnosti přichází postupem času snahy globalizovat co možná nejvíc oblastí lidského života, tedy i účetnictví. Patrné je to na příkladu IAS/IFRS, které postupem času nabývají v EU stále výsawnějšího postavení a sjednocují tak naprosto odlišné státy. Země, které mají odlišné kulturní kořeny, jiná náboženská východiska, rozdílné geografické umístění, tyto standardy spojují pomocí jednotné právní úpravy.

Zásadní rozdíly, které bylo možno na velmi omezeném prostoru rozebrat, představovaly především jiné podmínky vzniku, jiné metody ocenění majetku při jeho pořízení, ale také postup, jak se vypořádat s kolísajícími cenami aktiv během jejich držení účetní jednotkou, mezi US GAAP a IAS/IFRS. Odlišnost mezi IAS/IFRS a českým právním řádem natolik zásadní nebyla, protože se přece jen postupem času česká právní úprava k té evropské přibližuje stále víc.

Uvedené rozdíly mezi úpravou dlouhodobého majetku napříč všemi třemi systémy v krátkosti vyjadřuje níže uvedená tabulka, která charakterizuje rozdílnosti, případně průsečíky v jednotlivých právních úpravách.

Tab. č. 2 – Komparace právní úpravy dlouhodobého majetku napříč jednotlivými systémy

<b>Kritérium</b>	<b>Česká právní úprava</b>	<b>IAS/IFRS</b>	<b>US GAAP</b>
Pořizovací cena	Cena pořízení + vedlejší pořizovací náklady	Cena pořízení + vedlejší pořizovací náklady	Cena pořízení + vedlejší pořizovací náklady
Vedlejší pořizovací náklady – úroky	Úroky dle uvážení účetní jednotky	Úprava dle IAS 23 – Výpůjční náklady	Úroky jsou součástí pořizovací ceny
Technické zhodnocení	Pouze pokud se jedná o zvýšení užitečnosti	Opravy, udržování a samotné zhodnocení majetku – taktéž zvýšení užitečnosti	Zvýšení kvality, resp. prodloužení jeho životnosti
Odpisy	Výkonové, časové	Lineární, zmenšující základ, výkonové	Metoda klesajícího zůstatku, ale i další

Zdroj: Vlastní zpracování, 2023

Pro přehlednost je nutné uvést rozdíly, ale také shodná ustanovení, které představují jednotlivé právní úpravy v kategorii zásob. K tomuto opět slouží níže uvedená tabulka.

Tab. č. 3 – Komparace právní úpravy zásob napříč jednotlivými systémy

Kritérium	Česká právní úprava	IAS/IFRS	US GAAP
Pořizovací cena	Cena pořízení + vedlejší pořizovací náklady	Cena pořízení + vedlejší pořizovací náklady	Cena pořízení + vedlejší pořizovací náklady
Ocenění v době skladování	-	Zahrnout do pořizovací ceny i náklady na přeměnu materiálu na výrobky (mzdy)	-
Ocenění při výdeji – volba metody	Volba způsobu ocenění záleží na účetní jednotce	Volba způsobu ocenění záleží na účetní jednotce	Musí co nejlépe reflektovat skutečnost
Metody ocenění při výdeji ze skladu	FIFO, vážený aritmetický průměr	FIFO, vážený aritmetický průměr	FIFO, LIFO, vážený aritmetický průměr

Zdroj: Vlastní zpracování, 2023

Rozdíly, které představuje například komparace US GAAP a IAS/IFRS jsou pozorovatelné v organizovanosti daných účetních systémů. Zatímco má US GAAP pro snazší orientaci jeho uživatelů vytvořen vlastní systém číslování, který uživatele jednoznačně provede všemi 50 000 stranami amerických účetních zásad až ke konkrétní větě, tak evropská podoba IAS/IFRS má přehlednost o dost méně uživatelsky komfortní.

Je vhodné uvést, že český právní řád není v žádném případě posledním, případně zaostalým účetním systémem ve světovém měřítku. Nároky, které kladou IAS/IFRS, ale i třeba světově snad ještě významnější US GAAP, snese i česká právní úprava účetnictví.

K výše uvedenému lze konstatovat, že dílčí rozdíly mezi právní úpravou v ČR a USA obsahuje snad každá skupina účetní problematiky, ale není to natolik zásadní rozdíl, aby mohl být český účetní systém označen za zastaralý, nevhodný.

Je evidentní, že česká právní úprava je podstatně starší, řešena pouze novelizacemi, které z každého právního předpisu dělají nepřehledný „štos papírů“. Nicméně i přes výše uvedené je nutné připomenout, že je na velmi podobné úrovni jako hlavní světové účetní

systemy. V některých ohledech má však horší postavení. Není natolik „přísná“, je v ní k dispozici mnohem více možností, jak se kvůli vágnosti pojmů bránit soudně. To však nelze použít globálně na celou úpravu účetnictví, jelikož právní úprava účetnictví Českých účetních standardů je v některých případech na stejné právní úrovni jako úroveň světových systémů.

Závěrem je potřeba upozornit na připravenou novelu celé účetní oblasti v ČR, která s sebou přinese i nový zákon o účetnictví. Vzhledem k tématu této práce bude velmi zajímavé daný legislativní proces této nové právní normy pozorovat, jak změní postavení českých účetních jednotek a české právní úpravy účetnictví vůči zbytku světa.

# Seznam použitých zdrojů

## Publikace

- Dvořáková, D. (2008). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS* (2. vyd.). Computer Press.
- Dvořáková, D. (2017). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS* (5. vyd.). BizBooks.
- Ficbauer, J. (2016). *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Akademické nakladatelství CERM.
- Ficbauer, J., & Ficbauer, D. (2012). *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy* (5. vyd.). Key Publishing.
- Forejtová, M., & Tronečková, M. (2011). *Evropské právo v praxi*. Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk.
- Gerloch, A. (2021). *Teorie práva* (8. vyd.). Aleš Čeněk.
- Jílek, J. (2018). *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. Grada Publishing.
- Klíma, K. (2016). *Ústavní právo* (5. vyd.). Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk.
- Knapp, V. (1995). *Teorie práva*. C. H. Beck.
- Knapp, V. (1996). *Velké právní systémy: úvod do srovnávací právní vědy*. C.H. Beck.
- Král, R. (2006). *Nářízení ES z pohledu jejich vnitrostátní aplikace a implementace*. C.H. Beck
- Kroupová, L. (2019). *IFRS/Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – interpretace a aplikace v podnikové praxi I.VOX*
- Kubičková, D. (2018). *IFRS implementation in the Czech Republic – conditions, possibilities and constraints*. Vysoká škola finanční a správní.
- Mejzlík, L., Müllerová, L., Skálová, J., Pilátová, J., Vašek, L., Šrámková, A., Liškařová, I., Vácha, P., Pelák, J., Pospíšilová, P., Ševcovicová, E., Procházka, D., & Zárbynická Žárová, M. (2019). *Interpretace Národní účetní rady: s praktickými příklady a komentáři*. Grada Publishing.
- Ondřej, J., Mrázek, J., & Kunz, O. (2018). *Základy mezinárodního práva veřejného*. C.H. Beck.
- Ondřejková, J. (2012). *Princip přednosti evropského práva v teorii a soudní praxi*. Leges.
- Osina, P. (2020). *Teorie práva* (2. vyd.). Leges.
- Ryneš, P. (2022). *Podvojně účetní a účetní závěrka* (22. vyd.). ANAG.
- Skálová, J., & Suková, A., kol. (2022). *Podvojně účetnictví 2022* (28. vyd.). Grada Publishing.
- Štohl, P. (2022a). *Učebnice účetnictví I. díl* (23. vyd.). Štohl – Vzdělávací středisko Znojmo.
- Štohl, P. (2022b). *Maturitní okruhy z účetnictví 2022* (15. vyd.). Štohl – Vzdělávací středisko Znojmo.
- Tichý, L. (2011). *Evropské právo* (4. vyd.). C.H. Beck.

Vašek, L., & Procházka D. (2018). *Účetnictví – výkaznictví: vybrané oblasti IFRS* (2. vyd.). Institut certifikace účetních.

### **Internetové zdroje**

Poradní rada finančních účetních standardů (n.d).  
dostupné z: <https://www.fasb.org/page/PageContent?pageId=/about-us/advisory-groups/fasac.html&bcpath=tff>

Pašek, M. (2017). *Co české účetní předpisy neřeší*. Grant Thornton.  
dostupné z: <https://www.gtnews.cz/seminare-a-akce/co-ceske-ucetni-predpisy-neresi/>

### **Zákonné, podzákonné a jiné předpisy ČR společně s judikaturou**

České účetní standardy, 003 – Odložená daň

České účetní standardy, 007 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob

České účetní standardy, 013 – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

České účetní standardy, 015 – Zásoby

Interpretace Národní účetní rady, I-43 Poskytnuté zálohy v cizí měně

Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 33 Odo 463/2005

Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 AFS 170/2021-35

Stanovy Národní účetní rady, 1999

Vyhláška č. 220/2013 Sb., Vyhláška o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 325/2015 Sb., Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 2 odst. 2

Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 47 odst. 1 písm. b)

Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 47 odst. 2

Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 47 odst. 4

Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 56

Vyhláška č. 500/2002 SB., § 60 odst. 1

Vyhláška č. 500/2002 Sb., Vyhláška, 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, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 501/2002 Sb., Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 502/2002 Sb., Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 503/2002 Sb., Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 504/2002 Sb., Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 125/2008 Sb., zákon o přeměnách, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 1 odst. 1

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 1 odst. 2 písm. e)

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 17

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 19a odst. 1

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 19a odst. 2

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 1b

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 24 odst. 6 písm. b)

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 25 odst. 1

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 27 odst. 1

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 29 odst. 3

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 31 odst. 2

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 31 odst. 3

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 32g odst. 2 písm. b)

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 32i

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 33a

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 7 odst. 1

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1993 Sb., zákon o účetnictví, § 4 odst. 12

Zákon č. 586/1992 Sb., zákon o dani z příjmů, § 23

Zákon č. 586/1992 Sb., zákon o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 77/1997 Sb., o státním podniku, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, § 187 odst. 2

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, § 420 až 421

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 77/1997 Sb., zákon o státním podniku, ve znění pozdějších předpisů

## **Zahraníční právní předpisy a judikatura**

IAS 02 – Zásoby

IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů

Nařízení Komise (EU) 2017/1986 ze dne 31. října 2017, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví 16.

Nařízení Komise (EU) 2021/2036 ze dne 19. listopadu 2021, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o Mezinárodní standard účetního výkaznictví 17.

Nařízení Komise č. 1725/2003 ze dne 29. září 2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002

Rozhodnutí Soudního dvora ve věci 26/62, Van Gend en Loos, ze dne 5. února 1963

Rozhodnutí Soudního dvora ve věci 6/64, Costa, ze dne 15. července 1964

Směrnice Evropského Parlamentu a Rady 2003/51/ES ze dne 18. června 2003, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách některých forem společností, bank a jiných finančních institucí a pojišťoven.

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/46/ES ze dne 14. června 2006, kterou se mění směrnice Rady 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách některých forem společností, 83/349/EHS o konsolidovaných účetních závěrkách, 86/635/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven.

SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.

US GAAP – 330-10

US GAAP – 330-10-20

US GAAP – 330-10-30

US GAAP – 330-10-30-01

US GAAP – 360

US GAAP – 360-10-05-03

US GAAP – 360-10-20

US GAAP – 360-10-30-1

US GAAP – 360-10-30-3



US GAAP – 360-10-35-3

US GAAP – 360-10-35-7

## Seznam použitých zkratk

- AICPA – Asociaci mezinárodních certifikovaných profesionálních účetních
- ASC – Účetních kodifikačních standardů
- ČÚS – České účetní standardy
- EU – Evropská unie
- FASAC – Poradní radou finančních účetních standardů
- FASB – Rada pro finanční účetní standardy
- FIFO – „první dovnitř, první ven“
- GASAC – Poradní rada vládních účetních standardů
- GASB – Rada pro vládní účetní standardy
- IAS – Mezinárodní účetní standardy
- IASB – Mezinárodní radu pro účetní standardy
- IASC – Výbor pro mezinárodní účetní standardy
- IASCF – Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy
- IFRIC – Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví
- IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
- KA ČR – Komora auditorů ČR
- KDP ČR – Komora daňových poradců ČR
- LIFO – „poslední dovnitř, první ven“
- MF – Ministerstvo financí
- MF – Ministerstvo financí ČR
- NSS – Nejvyšší správní soud
- NÚR – Národní účetní rada
- OZ – Zákon č. 89/2012 Sb., občanských zákoník
- SEC – Americké komise pro cenné papíry a burzy
- SIC – Stálý interpretační výbor
- ÚčV – Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví
- US GAAP – Americké všeobecně uznávané účetní principy
- VZZ – Výkaz zisku a ztráty
- ZOK – Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích
- ZoÚ – Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

## **Seznam tabulek**

Tab. č. 1 – Komparace vyspělosti jednotlivých právních úprav

Tab. č. 2 – Komparace právní úpravy dlouhodobého majetku napříč jednotlivými systémy

Tab. č. 3 – Komparace právní úpravy zásob napříč jednotlivými systémy

## **Seznam příloh**

**Příloha A:** Seznam použitých účtových tříd, účtových skupin a účtů

## **Příloha A: Seznam použitých účtových tříd, účtových skupin a účtů**

2xx – Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky

3xx – Zúčtovací vztahy

5xx – Náklady

01x – Dlouhodobý nehmotný majetek

02x – Dlouhodobý hmotný majetek odepisovaný

03x – Dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný

04x – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

07x – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

08x – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

11x – Materiál

12x – Zásoby vlastní činnosti

13x – Zboží

38x – Přechodné účty aktiv a pasiv

49x – Individuální podnikatel

50x – Spotřebované nákupy

54x – Jiné provozní náklady

55x – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

58x – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

75x – 79x – Podrozvahové účty

111 – Pořízení materiálu

112 – Materiál na skladě

321 – Závazky z obchodních vztahů

501 – Spotřeba materiálu

## Abstrakt

Ladman, A. (2023). *Komparace národní účetní legislativy ČR s mezinárodními koncepty účetnictví* [Bakalářská práce, Západočeská univerzita v Plzni].

**Klíčová slova:** Právní úprava účetnictví, US GAAP, IAS/IFRS, česká právní úprava účetnictví

Tato bakalářská práce se zabývá komparací právní úpravy účetnictví v České republice ve srovnání s právní úpravou předpisy IAS/IFRS a US GAAP. Účetnictví plní kromě mnoha jiných funkcí, taktéž důležitý prvek v oblasti výkaznictví. Důležité je proto zkoumat, jaké jednotlivé účetní systémy kladou požadavky na účetnictví jednotlivých účetních jednotek, které diferencuje geografická poloha. Zásadní rozdíly, které jednotlivé právní úpravy poskytují, lze najít především v přesnosti a úplnosti jejich znění, ale také v samotné úpravě účetnictví. Ze srovnání uvedeného v této práci je zřejmé, že dlouhodobý majetek, který upravují všechny účetní systémy, je nejméně upraven v České republice. Jelikož např. Mezinárodní účetní standardy poskytují všem uživatelům účetnictví mnohem podrobnější a přesněji upravenou podobu problematiky dlouhodobého majetku. Z výše uvedených důvodů proto bude zajímavé sledovat vývoj české právní úpravy účetnictví, v souvislosti s novým zákonem nový zákon o účetnictví, který je v současné době v legislativním procesu.

## **Abstract**

Ladman, A. (2023). *Comparison of the national accounting legislation of the Czech Republic with international accounting concepts* [Bachelor Thesis, University of West Bohemia].

**Key words:** Accounting legislation, US GAAP, IAS/IFRS, Czech accounting legislation

This bachelor thesis deals with a comparison of the legal regulation of accounting in the Czech Republic in comparison with the legal regulation of IAS/IFRS and US GAAP. Accounting performs, among many other functions, also an important element in the field of reporting. It is therefore important to examine what the different accounting systems impose on the accounting requirements of individual accounting units, which are differentiated by their geographical location. The fundamental differences provided by the various legal systems can be found primarily in the precision and completeness of their wording, but also in the accounting treatment itself. It is clear from the comparison presented in this paper that fixed assets, which are regulated by all accounting systems, are the least regulated in the Czech Republic. Whereas, for example, the International Accounting Standards provide all users of accounting with a much more detailed and precise form of fixed assets. Therefore, for the above reasons, it will be interesting to follow the development of the Czech accounting legislation, in the context of the new Accounting Act, which is currently in the legislative process.