

Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně

Provozně ekonomická fakulta



KOMPARACE ČESKÉHO A ITALSKÉHO ÚČETNICTVÍ V RÁMCI MATEŘSKÉ A DCEŘINÉ SPOLEČNOSTI

Diplomová práce

Vedoucí práce:

Ing. Patrik Svoboda, Ph.D.

Vypracovala:

Bc. Renata Bártová

Brno 2007

Poděkování

Tímto bych chtěla poděkovat vedoucímu diplomové práce, panu Ing. Patriku Svobodovi, Ph.D, za celkovou podporu a odbornou pomoc. Také bych chtěla poděkovat panu Ing. Matůšu Hajdučkovi, který mi byl nápomocen při spolupráci s italskou mateřskou společností a dále za věnovaný čas při konzultacích a poskytnuté cenné informace o společnosti Heat Transfer Systems, s.r.o.

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci vypracovala samostatně s použitím zdrojů, které uvádím v seznamu.

V Brně dne 10. ledna 2008

.....

Abstract

Bártová R., *The comparison of czech and italian accounting in terms of controlling and subsidiary company*. Graduation theses. Brno, 2007.

The subject to graduation theses is identification of readers with the italian accounting code, with italian legal regulations and with the application of international financial reporting standards in the country. For completeness' sake I make a mention of accounting and legal regulations in the Czech Republic.

All theses is conceived to four main parts.

At the beginning reader finds out something about the process of harmonisation in the world and the European Union, about International financial reporting standards and the issue of small and middle-sized business (in the Czech Republic and in Italy). Following two chapters are concerned with italian and czech accounting. I would like to call this chapters as own task, which is also generally and consequently at the concrete accounting entities concerned with differences of czech and italian accounting. At last part are generally recapitulated substantial differences these two countries. At the concrete accounting entities are proposed resolution in the case of the defined results.

Abstrakt

Bártová R., *Komparace českého a italského účetnictví v rámci mateřské a dceřiné společnosti*. Diplomová práce. Brno, 2007.

Předmětem diplomové práce je seznámení čtenáře s italským účetním kodexem, s italskými právními předpisy a aplikací mezinárodních standardů účetního výkaznictví v této zemi. Pro úplnost se zde zmiňuji okrajově i o účetnictví a právní úpravě platné v České republice.

Celá práce je koncipována do čtyř hlavních celků.

V úvodních kapitolách se čtenář dočte o procesu harmonizace ve světě i EU, o Mezinárodních účetních standardech a problematice malých a středních podniků (v ČR i v IT). Následující dvě kapitoly se věnují italskému a českému účetnictví. Tyto části bych souhrnně nazvala jako vlastní práce, která je zaměřena mimo jiné na rozdíly českého italského účetnictví obecně a následně také v konkrétních účetních jednotkách. V poslední části práce jsou shrnuty podstatné rozdíly těchto dvou národních celků obecně. V případě stanovených závěrů u konkrétních účetních jednotek jsou navržena i vhodná řešení.

OBSAH

1 ÚVOD A CÍL PRÁCE	9
2 MATERIÁL A METODIKA	11
3 MEZINÁRODNÍ ÚČETNICTVÍ	13
3.1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ	13
3.1.1 Světová harmonizace	14
3.1.2 Harmonizace v rámci EU	15
3.1.3 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	17
3.1.3.1 Definice vybraných směrnic (vzhledem k jejich aplikaci ve sledované účetní jednotce)	18
3.1.3.2 Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS) vs. České účetní standardy (ČÚS)	20
3.1.4 MSP	25
3.1.4.1 Základní klasifikace	26
3.1.4.2 Aplikace IFRS u MSP	28
3.1.4.2.1 SME – informace zveřejňované v účetní závěrce	33
3.1.4.2.2 Oceňování a účtování	34
3.1.4.2.3 Skupiny společností	34
3.1.4.3 Význam a kvalita vzdělání z pohledu rozvoje MSP v ČR, potažmo v Itálii	34
3.1.4.4 SME z pohledu Itálie	38
4 ÚČETNICTVÍ V ITÁLII	42
4.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA V ITÁLII	42
4.1.1 Právní úprava - postup při zakládání podniku v Itálii	50
4.1.2 Italské účetní předpisy	54
4.2 POUŽÍVÁNÍ IFRS/IAS v ITÁLII	55
4.2.1 Vliv IAS/IFRS na účetní předpisy italské společnosti	
obecně	57

4.3	CHARAKTERISTIKA MATEŘSKÉ SPOLEČNOSTI	61
4.3.1	Vliv IAS/IFRS a dalších předpisů na účetní postupy LUVE	63
4.3.2	Zpracování účetní závěrky dceřiné společnosti	64
5	ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICCE	67
5.1	PRÁVNÍ ÚPRAVA V ČESKÉ REPUBLICCE	67
5.2	CHARAKTERISTIKA DCEŘINÉ SPOLEČNOSTI	71
5.3	ÚČETNICTVÍ DCEŘINÉ SPOLEČNOSTI	72
6	SROVNÁNÍ ITALSKÉHO A ČESKÉHO ÚČETNICTVÍ	83
6.1	(NE)FUNGUJÍCÍ PŘESHraniční vztah dvou účetních jednotek	85
7	ZÁVĚR	87
8	POUŽITÉ ZDROJE	90
9	PŘÍLOHY	92

1 ÚVOD A CÍL PRÁCE

1.5.2004, bezpochyby dnes již historicky významné datum, vstoupila Česká republika do Evropské unie a stala se tak součástí evropského dění jako řádný člen. Tento krok však neznamena, že jsme završili období dosud již provedených změn v českém systému účetnictví. Spíše naopak, od tohoto data jsme nastartovali novou éru mezinárodního účetního výkaznictví v ČR, které je prozatím vedeno v ústraní, resp. souběžně s výkaznictvím (účetnictvím) českým. Prozatím lze říci, že jsme ve fázi běhu na dlouhou trať a potýkáme se s přizpůsobovacími mechanismy založenými na ústupcích, potřebách a kompromisech Evropské unie.

Je totiž jasné, že má-li se Česká republika integrovat do celosvětového hospodářství (jakož i Evropské unie), musí se s tímto vývojem rovněž smířit. A nepochybně zájmem široké odborné veřejnosti se musí stát kromě znalostí české úpravy účetnictví i problematika mezinárodní harmonizace účetnictví.

K tomu, aby mezinárodní trh byl skutečně dokonalý, je zejména zapotřebí, aby fungovala dokonalá informovanost. Ekonomické informace, jejichž základním zdrojem se stává finanční účetnictví, patří také mezi obchodovatelné statky, které stejně jako toky zboží a kapitálu musí proudit přes hranice států. Čím jsou tyto toky ekonomických informací dokonalejší (harmonizovanější) tím je dokonalejší i mezinárodní obchod.

Mým cílem však není zabývat se procesem harmonizace jako takové, ale spíše jít hlouběji do jádra věci a zaměřit se na existující rozdíly mezi konkrétními národními účetními systémy. Přesto pro objasnění některých záležitostí a procesů, se v úvodu o této problematice ve stručnosti zmíním.

Hlavním tématem mé práce tedy je seznámit čtenáře s problematikou italského účetnictví, s italskou právní úpravou a aplikací mezinárodních standardů účetního výkaznictví v této zemi. Dále se věnuji jen pro úplnost účetnictví a právní úpravě v České republice. Důvodem zaměření se na dvě národní úpravy je zadání dílčího cíle, který klade důraz na posouzení (komparaci) „českého“ a „italského“ účetnictví v obecné rovině, a poté i v rámci jedné účetní jednotky.

Pro praktické použití jsem využila kontaktů ve společnosti Heat Transfer Systems s.r.o. (dále jen HTS), která působí jako dceřiná společnost na území České republiky, řadí se do roviny středních podniků. Jakožto dceřiná společnost, eviduje k sobě

i odpovídající matku, pod názvem LU-VE Spa (dále jen LUVE), která sídlí v Itálii. Jedná se o koncern, mající vedle pobočky v ČR, ještě majetkové podíly na dalších 6 společnostech po celém světě.

Vzhledem k omezenosti dostupných informací o italském účetnictví a legislativě vůbec, bylo velmi obtížné se k některým informacím vůbec dopracovat. Přesto bych chtěla čtenáře seznámit alespoň s některými specifiky, které jsou naprosto nebo částečně odlišné od účetnictví českého a naproti tomu vybrat i oblasti, které jsou vzájemně shodné.

Celou práci jsem rozdělila na několik částí, které však spolu úzce souvisejí. Z počátku by se mohlo malinko zdát, že se zabývám příliš rozsáhlým okruhem, což já, ale považuji za nezbytné. Zejména pro vysvětlení a nastínění následujících bodů.

V části první se věnuji všeobecnému mezinárodnímu účetnictví z teoretické roviny. Jedná se zejména o zasvěcení do problematiky harmonizace účetnictví a mezinárodních účetních standardů. Důvodem jakoby rozsáhlosti úvodních kapitol je, abych čtenáři osvětlila neustále diskutovanou záležitost o postavení a fungování „Malých a středních podniků (MSP)“ v tuzemsku i ve světě (a tedy i konkrétně v Itálii), jejich splynutí s potřebami Evropské komise a hledání kompromisních řešení, která by je nevedla ke krachu.

V dalších částech práce se již věnuji konkrétním účetním systémům. V úvodu každé kapitoly (věnující se účetnictví příslušného státu) se čtenář dočte o italské či české právní úpravě, jakým způsobem se postupuje obecně a poté i konkrétně (ve vztahu ke konkrétnímu podniku) v národních účetních systémech. Další kapitoly o účetnictví příslušné země se již věnují konkrétním problematikám ve sledovaných podnicích, v části o České účetní jednotce upozorňuji na průběh účetní závěrky, zejména z pohledu vzájemných spoluprací a převádění zjištěných dat mateřské společnosti.

V závěru práce, se pokusím ve spolupráci s pracovníky společnosti navrhnout nějaké postupy, které by řešily stávající problémy mezi jednotlivými podniky, případně alespoň upozornit na stávající rozdíly a nedostatky.

2 MATERIÁL A METODIKA

Při zpracovávání diplomové práce jsem vycházela z celé řady předpisů, vyhlášek a publikací zabývajících se sledovanou problematikou. Pro vybrané téma „Komparace českého a italského účetnictví“ bylo z počátku důležité nalézt vhodnou účetní jednotku, která by splňovala zadaná kritéria. Bylo potřeba najít společnost, která má sídlo na území České republiky a je řízena (ovládána) účetní jednotkou sídlící mimo Českou republiku. Zvolila jsem společnost, ve které jsem měla možnost 9 měsíců spolupracovat s hlavní účetní a tedy se podílet na některých důležitých účetních procesech.

K doplnění svých úvah a zkušeností, jsem využila informací Vedoucího manažera v této společnosti, a prostřednictvím kterého jsem komunikovala i s italskou mateřskou společností. Nashromážděné informace jsem následně aplikovala do níže uvedených kapitol.

Celá práce je rozdělena na čtyři hlavní kapitoly, které bych ve stručnosti charakterizovala jako **úvodní část**, ve které bych chtěla čtenáře seznámit s problematikou mezinárodního účetnictví a mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS). Zpracováním těchto úvodních kapitol, bych chtěla ve stručnosti vysvětlit problematiku, která je následně aplikována ve vlastní práci. Někomu se může zdát, že kapitoly jsou příliš rozsáhlé, někomu naopak, že zde uvádím jen od každého tématu kousek. Vzhledem, že v okamžiku zahájení psaní této diplomové práce, jsem se s problematikou IAS/IFRS také seznamovala, domnívám se, že tento stručný přehled je dostatečný na to, aby nezaujatý čtenář danou problematiku pochopil.

Následující dvě kapitoly se věnují italskému a českému účetnictví. Tyto části bych souhrnně nazvala jako **vlastní práce**, která se věnuje již zadanému tématu a stanoveným cílům.

Poslední kapitolou bych shrnula zjištěné výsledky a na základě těchto stanovila nějaký **závěr**.

V úvodu práce jsem využila informací z publikací, které věnovaly Mezinárodním účetním standardům a Mezinárodní harmonizaci ve světě i v EU (konkrétní názvy viz. kap. 7).

Pro zpracování kapitol věnujících se italskému účetnictví a právní úpravě, jsem využila zdrojů z internetových stránek, zejména ze stránek českého Ministerstva financí a z portálu Evropské unie. Dále v kapitolách věnujících se české právní úpravě a českému účetnictví jsem vycházela ze zákona **č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů; **z vyhlášky č. 500/2002 Sb.**, kterou se provádí 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 vyhlášky č. 472/2003 Sb., a **z Českých účetních standardů pro podnikatele** vydanými v roce 2003.

Pro konkrétní problematiku účetních principů a postupů jsem v případě HTS vycházela z vnitropodnikových směrnice a účetní závěrky (předchozího roku), které mi byly dány k dispozici a v případě LUVE ze zprostředkovaných informací.

3 MEZINÁRODNÍ ÚČETNICTVÍ

Masivní vývoj světové ekonomiky se projevil potřebou vytvořit ucelená pravidla pro mezinárodní toky kapitálu a zboží, zejména pak pro neustále se rozšiřující toky ekonomických informací přes hranice států. Hlavními zdroji těchto informací jsou tzv. účetní závěrka¹ a další případné komentáře a připomínky sledovaného podniku, pro snazší získávání požadovaných výsledků, dle kterých se např. investoři dále rozhodují. Cílem těchto podkladů je podat věrný obraz o finanční situaci a finanční výkonnosti vykazujícího podniku.

Dříve jsme se mohli setkat se snahou o sblížení existujících závažných rozdílů mezi účetními systémy jednotlivých národních ekonomik, komunikujících vzájemně na světovém kapitálovém trhu – tedy s tzv. *harmonizací účetnictví* (viz. kap. 3.1.1). Nyní se tato snaha respektive záměr přesunul mnohem dále a sice, až na úroveň vytvořit tzv. *světové účetnictví*. Jedná se o tzv. „běh na dlouhou trať“, protože zadaný úkol není ani lehký ani krátkodobě zvládnutelný. Doba i efekt zvládnutí zadaného cíle závisí nejvíce na motivaci a zapojení jednotlivých subjektů, kteří se na tvorbě světového účetního výkaznictví podílejí, ale také na státních orgánech jednotlivých národních ekonomik a na jejich legislativním propojení.

V dalších kapitolách se dočtete mimo jiné jak probíhá (-la) světová harmonizace účetnictví, harmonizace v rámci EU, dále co znamenají zkratky IAS/IFRS a SME, a jejich souvislosti případně vzájemné srovnání.

3.1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Jak již v předchozí kapitole bylo zmíněno, hlavním požadavkem investorů, managerů či jiných uživatelů finančních výkazů, je a bude, aby získané informace z jednotlivých výkazů vypovídaly o objektivním, srozumitelném a pravdivém hospodaření podniku. Obecná účetní pravidla, zásady a postupy používané v každé zemi, výše uvedená kritéria obvykle splňují, ale problém nastává v okamžiku, kdy investor z jedné země

¹ Ve světě může být tento komplex výstupů nazýván různě, v ČR „účetní závěrka“ obecně tvoří soubor výkazů (Rozvaha, Výkaz zisků a ztrát a Příloha), který je pro celou řadu účetních jednotek povinným výstupem, dále viz. § zákona č. 563/92 sb., o účetnictví

analyzuje výkazy investora v zemi druhé. Může dojít k neúmyslnému zkreslení finanční situace analyzovaného podniku, jen z důvodu, že došlo k nepochopení některých položek finančních výkazů sestavených dle národní úpravy daného státu. Dalším příkladem může být také to, že existuje rozdílná legislativa týkající se účetnictví, která se zaměřuje výhradně na problém určení daně z příjmů a ne na určení hodnoty pro uživatele. Bylo tedy nemožné získané informace od jednotlivých firem vzájemně srovnávat.

A právě tyto impulsy jsou důvodem potřeby vytvořit jednotná pravidla, resp. zahájit sblížování těch stávajících. Proces sblížování – harmonizace probíhá ve dvou liniích, resp. ve třech liniích:

1. **celosvětová harmonizace**, jejímž konečným cíle je nejen přiblížení různých systémů účetního výkaznictví, ale dokonce jejich **konvergence**, tj. dosažení shody (5)
2. **harmonizace** v rámci určitého hospodářsko-politického *seskupení* zemí (pro naši zemi je významné usměrňování účetnictví v rámci Evropské unie),
3. pro doplnění harmonizačních proudů je třeba zmínit i proud třetí, i když je prozatím na samém počátku. Jedná se o harmonizaci účetních závěrek **malých a středních podniků**,

a ve třech směrech. Jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, účetní směrnice Evropské unie (zejména 4., 7. a 8. směrnice) a v neposlední řadě hrají v tomto procesu důležitou roli národní účetní standardy USA – US GAAP.

3.1.1 Světová harmonizace

Harmonizace účetních systémů ve světě probíhá několika způsoby. Což je dáno zejména rozdílným postojem národních ekonomik k řešení vztahu mezi účetnictvím a daňovým právem. Míra srovnatelnosti, či totožnosti účetních a daňových výkazů se v různých zemích liší. Každá se řídí dle svých předpisů, proto i následné vzájemné sblížování je v každé zemi rozdílně náročným procesem. Dalšími důvody mohou být např. *odlišný přístup k vykazování daně ze zisku, k uplatňování míry opatrnosti v účetnictví či k volbě způsobu oceňování majetku a závazků.*

Konkrétní volba harmonizace závisí na záměru uspořádat tyto systémy do skupin se společnými vlastnostmi.

- a) **deduktivní postup** (postup od všeobecného ke specifickému, od celku k částem) – dělí se na třídy, podtřídy a skupiny
- b) **induktivní postup** (postup od specifického ke všeobecnému) - spočívá na založení národní úpravy. Zda je založena na zvykovém právu nebo na právních normách. V různých literaturách jsem se setkala i s různým členěním tohoto postupu. Třídění účetních systémů je ovlivněno řadou faktorů, např. stupněm profesionální závislosti na státní regulaci, míře flexibility (přizpůsobivosti potřebám podniků), stupně konzervatismu (absorpci novinek v zavedených úč. postupech) či rozsahu informační otevřenosti.

Regulace finančního účetnictví je však dána v různých státech světa různými aspekty, např. tradicemi, zvyklostmi, ekonomickým, sociálním a legislativním prostředím dané země nebo jejím případným zapojením do širšího hospodářsko-politického seskupení aj. Pro navázání na téma této práce si v následující kapitole vysvětlíme proces harmonizace právě na úrovni již zmiňovaného hospodářsko-politického seskupení.

3.1.2 Harmonizace v rámci EU

Základem sblížení účetních systémů v rámci Evropské unie, resp. na úrovni Evropského společenství, je *římská smlouva* z roku 1957. Jedná se o právní rámec definující normy – směrnice, dle kterých by mělo docházet k přizpůsobování legislativ členských států. Evropská unie (EU) ukládá svým členským zemím zabudovat je do svých účetních systémů. A protože tendence k přibližování – harmonizaci - účetnictví přesahuje rámec EU, uvedeme si další harmonizační normy (standards), které se ve světě uznávají a které reprezentují světový koncept finančního účetnictví.

Z dosud vypracovaných třinácti direktiv se účetnictví týká *čtvrtá, sedmá a osmá* direktiva.

I. **ČTVRTÁ SMĚRNICE**

Tzv. bilanční směrnice z roku 1978 má zajistit srovnatelnost účetních výkazů účetních systémů v členských a přidružených zemích. Zaměřuje se zejména na formy účetních výkazů, obsah jejich položek, oceňovací pravidla, obsah příloh a výročních zpráv a zveřejňování účetních výkazů. Tvoří základní kámen harmonizace účetních postupů v rámci EU. Členské země jsou povinny přizpůsobit těmto všeobecně uznávaným účetním zásadám (obecným principům) v určitém časovém intervalu účetní předpisy týkající se kapitálových společností.

Směrnice jako takové neznamení striktní řešení dané situace. Objevuje se zde právo volby, které lze chápat jako určité zjednodušení pro podniky či stát v postupech přijímání regulací daných čtvrtou směrnicí, zejména v možnosti postupovat souběžně i dle národních specifik. Jednoduše aby změny vyvolané zájmem harmonizace nebyly příliš násilné až šokující v relativně krátkém časovém horizontu.

Všechna práva volby jsou důkazem toho, že členské státy se nemohly na jednotném řešení dohodnout, a to nejen pro národní odlišnosti v účetních systémech a postupech, ale i z politických důvodů projevujících se zejména neochotou ustoupit.

II. **SEDMÁ SMĚRNICE**

Tato byla schválena v roce 1983 a ukládá mateřskému podniku sestavovat účetní závěrku nejen sám za sebe, ale i za jednotlivé dceřiné společnosti. Tzn. povinnost provádět tzv. konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovovat k tomu odpovídající výroční zprávu, v níž se shrne finanční pozice skupiny tak, jako by tato skupina byla samostatnou účetní jednotkou.

III. **OSMÁ SMĚRNICE**

Tématem této směrnice je vyřešit problém sjednocení požadavků na ověřovatele (auditory) tak, aby mohli vykonávat svoji činnost ve všech státech EU bez ohledu na to, ve kterém státě EU k tomu získali oprávnění. V roce 1984 bylo touto směrnicí konečně vyřešena (i když se v současné době pracuje na její novelizaci) problematika ověřování účetních výkazů.

Kromě direktiv EU přejímáme ve stále větší míře do našeho účetnictví doporučení a postupy, které jsou obsaženy v Mezinárodních účetních standardech.

3.1.3 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

V roce 1973 vznikla v Londýně jedna z nejdůležitějších organizací naší historie, současnosti i budoucnosti současně, Komise pro mezinárodní účetní standardy (IASC – The International Accounting Standards Committee). Mezi hlavní činnosti vyplývající z její ústavy patří např. formulovat a ve veřejném zájmu vydávat účetní standardy, podporovat jejich celosvětové používání, přispívat ke zlepšení a sjednocování předpisů, účetních standardů a postupů týkajících se předkládání finančních výkazů.

IASC byla nahrazena Výborem pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board – IASB), a stejně tak byly nahrazeny, resp. vytvořeny i nové účetní standardy nazývané jako Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, IFRSs). Důvodem změny názvu pro jednotné postupy bylo, že název „účetní standardy“ nedostatečně zvýrazňoval, že se jedná o úpravu účetního výkaznictví, nikoli o úpravu účtování. Dnes existuje již kolem 47 standardů, jež se zabývají podstatnou částí problematiky ovlivňující věcnou náplň účetních výkazů.

Rozdílem a zároveň předností IAS/IFRS před US GAAP je, že řeší jednotlivé problémové oblasti na bázi obecných principů, a ne na bázi stále se rozšiřujících detailních předpisů a doporučení. Naopak z důvodu, že se nejedná o pevně stanovenou normu, musí se vyvíjet souběžně s vývojem finančního řízení a světové ekonomiky vůbec.

Významnou tendencí vývoje mezinárodní harmonizace je snaha o konvergenci US GAAP a IFRS. Přes určité odlišnosti je možno říci, že oba systémy jsou postaveny na podobných principech a postulátech, jsou tedy srovnatelné, neexistují mezi nimi zásadní rozpory a jejich konvergence je možná.

3.1.3.1 Definice vybraných směrnic (vzhledem k jejich aplikaci ve sledované účetní jednotce)

IAS 17 – Leasing

Cílem standardu je stanovit pro nájemce i pronajímatele vhodné účetní postupy a údaje ke zveřejnění používané ve vztahu k finančnímu a operativnímu leasingu. Standard rozlišuje finanční a operativní leasing.

Nájemce uzná finanční leasing ve své rozvaze jako aktiva a závazky, oceněné v nižší částce z reálné hodnoty nebo současné hodnoty minimálních leasingových plateb. Diskontním faktorem je implicitní úroková míra nebo přírůstková výpůjční úroková míra u nájemce. Leasingové splátky se rozdělí na snížení závazku a finanční náklady.

Pronajímatel uzná aktiva držená v rámci finančního leasingu v rozvaze jako pohledávku v částce, která se rovná čisté investici do leasingu. Leasingové platby jedna snižují hodnotu pohledávky

IAS 36 – SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV

IAS 36 se zabývá problémy při určování snížení hodnoty aktiv (týká se všech aktiv mimo ta, na která se vztahuje jiný IAS, např. zásoby, investice do nemovitostí oceněná reálnou hodnotou, aktiva vyplývající ze zaměstnaneckých výhod apod.). Obsahuje podrobný postup, jak snížení hodnoty zjišťovat a účtovat. Ke snížení hodnoty aktiva dochází v případě, že účetní hodnota aktiva je vyšší než jeho zpětně získatelná částka. K datu účetní závěrky by měl podnik uvážit, zda existuje možnost, že by mohlo dojít ke snížení hodnoty aktiva. Pokud ano, měl by podnik odhadnout zpětně získatelnou částku aktiva a na tu snížit účetní hodnotu. Snížení se zachytí jako náklad ve výsledovce. Poté se upraví odpisový plán, tj. stanoví se nový roční odpis zohledňující novou zbytkovou hodnotu a zbývající životnost aktiva (4).

IAS 27 – KONSOLIDOVANÁ A INDIVIDUÁLNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Tento standard je věnován především úpravě konsolidované účetní závěrky. Obsahuje však i důležité informace týkající se definic a přístupu k oceňování podílů v jiných účetních jednotkách při zpracování individuálních účetních výkazů.

Konsolidovaným účetním výkazem je výkaz, který zobrazuje celou skupinu podniků vystupujících vůči ekonomickému okolí jako jeden ekonomický subjekt. Konsolidované účetní výkazy budou tedy uživatelům účetních informací přinášet vesměs relevantnější informace než individuální účetní výkazy podniků, které jsou součástí vyššího ekonomického celku.

Individuální účetní závěrka je standardem definována jako účetní závěrka předkládaná mateřským podnikem, investorem (u přidruženého podniku) nebo spoluvlastníkem (u společně ovládaného podniku). Investice jsou zde vykázány na bázi přímého podniku na vlastním kapitálu spíše než na bázi vykazovaných výsledků a čistých aktiv ve (spolu)vlastněných podnicích (1).

IAS 24 – ZVEŘEJNĚNÍ SPŘÍZNĚNÝCH STRAN

Základem standardu, je vymezení spřízněných stran, kdy jedna strana je schopna kontrolovat druhou (má rozhodující vliv), nebo uplatňuje podstatný vliv na řízení druhé strany.

Vazby mezi podnikem a spřízněnými stranami mohou významným způsobem ovlivňovat činnost podniku, a proto je pro pochopení výkonnosti a finanční situace podniku důležité, aby účetní jednotka informovala uživatele účetních informací o subjektech (spřízněných stranách), které mohou ovlivňovat a pravděpodobně také ovlivňují nejrůznějšími způsoby její činnost.

Vliv spřízněných stran se může projevit v transakcích, které by za normálních podmínek (mezi nezávislými subjekty) nebyly pravděpodobně uskutečněny, nebo byly uskutečněny za jiných podmínek (například cenových) či jinými způsoby, které bezprostředně nevedou ke vzniku konkrétních transakcí.

Spřízněné osoby:

a) propojeny majetkovým účastmi:

- podniky, které jsou součástí jedné ekonomické jednotky (mateřský podnik a všechny dceřiné společnosti),
- přidružený podnik a podnik uplatňující v něm podstatný vliv,
- společný podnik a podniky, které se společně podílejí na řízení společného podniku, nebo

b) personálně propojeny:

- prostřednictvím členů klíčového managementu společností (tyto osoby mají pravomoc a odpovědnost za plánování a řízení aktivit vykazující společnosti),
- prostřednictvím blízkých rodinných příslušníků (od nichž lze očekávat, že mohou ovlivňovat jednání jedné či druhé strany).

Transakce mezi spřízněnými stranami může mít podobu převodu zdrojů financování, služeb nebo závazků (bez ohledu na to, zda je za tyto transakce účtována cena) (1).

3.1.3.2 Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS) vs. České účetní standardy (ČÚS)

V této kapitole se pokusím nastínit některé zásadní rozdíly mezi Českou účetní legislativou (dále jen ČÚL) a IFRS. Neustálým vývojem a zejména v důsledku harmonizace jsou si již základní předmětné zásady IFRS a ČÚL do značné míry navzájem blízké. Přesto však přetrvávají i nadále významné rozdíly v aplikaci, které by mohly mít významný dopad na účetní závěrku. V rámci zjednodušení problematiky zde uvedu jen dle mého názoru nejostřejší rozdíly, na něž se naráží v praxi.

KONCEPČNÍ RÁMEC

Vymezuje pojmy, které jsou základem pro sestavování a předkládání účetní závěrky a tím pomáhá podnikům při sestavování účetní závěrky, uživatelům při její interpretaci národním i nadnárodním institucím při vytváření a harmonizaci účetních závěrek. Konceptní rámec není standardem, nedefinuje standardní řešení žádného problému.

Pokud dojde k rozporu mezi Koncepčním rámcem a jednotlivými standardy, mají přednost požadavky jednotlivých standardů (4).

Už samotný koncepční rámec jako takový není v ČÚL obsažen. Částečně jej nahrazuje český zákon o účetnictví, definující některé základní účetní postupy a požadavky, avšak mnoho koncepčních prvků, jako definice jednotlivých elementů finančních výkazů nebo rozbor účetních přístupů, v ČÚL chybí.

Další zásadní rozdíl je ten, že Koncepční rámec se vztahuje primárně na účetní závěrky a vykazování (i když některé standardy řeší částečně i otázky spojené s účtováním), zatímco ČÚL se týká nejen účetních závěrek, ale také účetních záznamů a detailních aspektů účtování (viz. kap. 5.1).

Vybrané hlavní rozdíly mezi Koncepčním rámcem a ČÚL (16):

Koncepční rámec i Zákon vymezují požadavky na kvalitativní charakteristiky účetní závěrky. Srozumitelnost je v ČÚL vyžadována pro účetní případy a záznamy, v IFRS pak pro celou účetní závěrku. Koncepční rámec dále určuje, komu má být účetní závěrka srozumitelná. Relevance není v ČÚL řešena, což souvisí s tím, že oproti Koncepčnímu rámci zde chybí požadavky iniciované ze strany uživatelů. Přesto lze v Zákoně nalézt charakteristiku významnosti, jež je základem relevance v Koncepčním rámci.

Významností se zabývají Zákon i Koncepční rámec, a to v podstatě shodným způsobem. Požadavek na spolehlivost je v Zákoně vymezen spíše obecně jako věrný a poctivý obraz, úplnost a včasnost. Podle Koncepčního rámce nesmí informace obsahovat závažnou chybu a být zkreslené a uživatelé se na ně mohou spolehnout a dále musí splňovat principy převahy obsahu nad formou, nestrannosti, opatrnosti a úplnosti.

Zákon klade na účetnictví další kvalitativní požadavky jako správnost, průkaznost, přehlednost a zajištění trvalosti účetních záznamů.

Dalším odlišením Koncepčního rámce od ČÚL je, že Koncepční rámec popisuje mj. základní prvky účetní závěrky, zatímco v Zákoně nejsou vymezeny (obdobou vysvětlující uspořádání účetní závěrky, vč. obsahového vymezení vybraných položek účetní závěrky je v ČÚL Vyhláška). Dále v ČÚL nejsou explicitně předepsány obecné

požadavky na rozpoznání položek v účetní závěrce na rozdíl od Koncepčního rámce, který upřesňuje podmínky pro vykazování položek v rozvaze nebo výsledovce.

Zásadní problematikou je koncepce oceňování, ve které se kupodivu zásadní rozdíly neprojevují. Výjimku tvoří snad jen pojem „současná hodnota“, kterou ČÚL nezná.

ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Zatímco IFRS definuje obsáhlejší soubor povinných účetních výkazů, stanoví ČÚL striktnější požadavky na strukturu a rozvržení účetní závěrky než IFRS, který vyžaduje pouze minimální rozsah položek a nepředepisuje žádnou strukturu. Některé z položek, jejichž zveřejnění či klasifikace je zakázána dle IFRS (např. mimořádné položky, provozní hospodářský výsledek) jsou ČÚL vyžadovány, zatímco jiné položky jejichž zveřejnění či klasifikace IFRS vyžadují (např. aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nejsou v ČÚL řešeny).

Požadované součásti účetní závěrky jsou obdobné; ČÚL však poskytuje větší volnost v tom smyslu, že výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu jsou pouze volitelné. I když většina velkých a středně velkých českých společností s velkou pravděpodobností tyto volitelné informace vykazuje, je zde teoretická možnost tyto údaje nezveřejnit.

Kritéria pro rozlišení krátkodobých a dlouhodobých aktiva a závazků se u obou účetních systémů poněkud liší.

Požadavky na zveřejňování informací v příloze jsou mnohem obsáhlejší v IFRS (nejen v IAS 1) než v ČÚL (16).

Příprava účetní závěrky je spojena s řadou uzávěrkových operací. Jednou z nich může být dle ČÚL tvorba opravných položek. Tuto problematiku v IFRS řeší standard IAS 36 – „Snížení hodnoty aktiv“. Stručnou charakteristiku tohoto standardu uvádím v následující kapitole. Zde bych uvedla jen specifické rozdíly proti ČÚL.

SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV VS. OPRAVNÉ POLOŽKY

IFRS požadují prověrky snížení hodnoty, kdykoliv události či změny v okolnostech naznačují, že čistá hodnota majetku již není návratná. Roční prověrky jsou požadovány, pokud je vyvrácen předpoklad dvacetileté použitelnosti nebo pokud ještě není dlouhodobý nehmotný majetek zařazen do používání. Proti tomu ČÚL zohledňují snížení hodnoty buď opravnou položkou, nebo mimořádným odpisem. Postup stanovení snížení hodnoty není předepsán.

V případě snížení hodnoty přeceněného dlouhodobého majetku, se ztráta dle IFRS ze snížené hodnoty (tj. přecenění „směrem dolů“) může kompenzovat proti přeceňovacím přebytkům, pokud se vztahuje k témuž aktivu. Každý případný rozdíl nad rámec existujících přeceňovacích přebytků musí být promítnut do nákladů. V ČÚL se do nákladů účtuje veškeré snížení hodnoty.

IFRS obecně umožňují zrušit ztrátu ze snížení hodnoty aktiva, zakazují to jen u některých položek aktiv (např. goodwillu). ČÚL vychází z posouzení, které účetní jednotka provedla v okamžiku, kdy o snížení hodnoty účtovala. Pokud snížení hodnoty posoudila jako dočasné, vytvořila k danému aktivu opravnou položku tu lze zrušit. Pokud se účetní jednotka na počátku domnívala, že snížení hodnoty má trvalý charakter, provedla jednorázový odpis a ten není možné zrušit. Podle IFRS nesmí zrušení ztráty ze snížení hodnoty nová účetní hodnota převýšit hodnotu, kterou by dané aktivum mělo, kdyby žádná ztráta nebyla v předchozích letech zaúčtována. ČÚL žádný omezující limit nedefinuje, ale ani nezakazuje jeho uplatnění (16).

KONSOLIDOVANÁ A NEKONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

IFRS i ČÚL mají k definici dceřiných společností zahrnovaných do konsolidačního celku podobný přístup, který je založen na principu kontroly. Nicméně některé výjimky, kdy není nutné dceřinou společností do konsolidace zahrnout, definované v ČÚL podmínkám tohoto Standardu nevyhovují.

V řadě podrobností se úprava v ČÚL od tohoto Standardu liší. Týká se to např. vyloučení dceřiných společností z konsolidace, konsolidačních postupů nebo vykazování investic do dceřiných společností v nekonsolidované účetní závěrce.

V této souvislosti je nicméně nutné zdůraznit, že ČÚL povolují účetním jednotkám sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS (§ 23a Zákona).

Dle IFRS snižuje distribuce nerozdělených zisků dceřiné společnosti, které existovaly před kombinací, do mateřské společnosti nákladovou základnu této investice v nekonsolidovaných výkazech investora, zatímco ČÚL tento problém specificky neřeší a vyžaduje zachycení takové distribuce ve výkazu zisku a ztráty mateřské společnosti. ČÚL neobsahuje žádnou detailní úpravu účtování o jednotkách zvláštního určení.

Definice dceřiných společností dle IFRS i dle ČÚL vychází z principu ovládnutí, resp. kontroly, přičemž IFRS zdůrazňují, že smyslem této kontroly je, aby ovládající společnosti plynul z činnosti dceřiných společností užitek.

Některé výjimky v ČÚL týkající se zahrnování dceřiných společností do konsolidačního celku nejsou s IFRS v souladu. V tomto mezinárodním účetním standardu se přímo uvádí, že dceřinou společností není možné z konsolidačního celku vyloučit na základě toho, že vykonává odlišnou činnost, a že dlouhodobá omezení bránící účetní jednotce ve výkonu jejích práv mohou vést k jejímu vyloučení z konsolidačního celku pouze v případě ztráty kontroly. Také kritéria mezinárodních standardů účetního výkaznictví týkající se účtování o dceřiných společnostech pořízených za účelem prodeje v následujícím účetním období se mohou od ČÚL podstatně lišit. V souladu IFRS je (na rozdíl od ČÚL) nutné tyto dceřiné společnosti zahrnout do konsolidačního celku a navíc je nutné, pokud jsou splněna určitá kritéria, se řídit požadavky IFRS 5 (české účetní standardy neobsahují žádný ekvivalent IFRS 5).

Konsolidováním jednotek zvláštního určení (SPE) se ČÚL nezabývají.

Podmínky, za nichž mateřská společnost nemusí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, se v ČÚL a v IFRS liší. České předpisy navíc definují pro vyjádření významu skupiny kvantitativní kritéria. Takováto jednoznačná kritéria Standard nepoužívá. Ve svém důsledku to může vést k tomu, že podle českých předpisů bude podstatně více mateřských společností, které nebudou povinny sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, než podle IFRS. ČÚL však neobsahují postup pro případ, že mateřská společnost tato kvantitativní kritéria následně překročí (16).

ZVEŘEJŇOVÁNÍ INFORMACÍ O SPŘÍZNĚNÝCH STRANÁCH

Problematika vztahů a transakcí mezi propojenými osobami je v IAS 24 vyjádřena jako vztah spřízněné strany, který by mohl mít dopad na zisk nebo ztrátu a na finanční situaci podniku. Spřízněné strany mohou uzavřít transakce, které by nespřízněné strany neuzavřely. Například podnik, který prodává zboží své mateřské společnosti za výrobní cenu, nemusí tyto výrobky prodat jinému zákazníkovi za stejných podmínek.

Transakce mezi spřízněnými stranami nemusí být rovněž uzavřeny ve stejných částkách jako mezi nespřízněnými stranami.

Hlavní rozdíl v pojetí spřízněných stran dle IFRS a ČÚL je v podrobné a komplexnější definici spřízněných stran právě v IFRS. Naproti tomu v ČÚL širší definice spřízněných stran chybí.

Požadavky IFRS na zveřejnění jsou mnohem komplexnější a podrobnější než u ČÚL. Údaje obsažené ve zprávách o propojených osobách (spřízněných stranách) zpracované dle požadavku obchodního zákoníku jsou obdobné jako údaje požadované Standardem, ale týkají se pouze omezeného okruhu spřízněných stran (**16**).

3.1.4 MSP

„MSP“ – malé a střední podniky, zabírají v každém národním odvětví významný a neobyčejně důležitý podíl ekonomiky každého státu. Dokonce v rozvojových zemích patří k hnacím silám rozvoje, k inovačnímu potenciálu a stabilizačnímu prvku ekonomiky. Podniky tohoto typu zajišťují pro stát i pro společnost určité jistoty a nejběžnější svobody, a to dokonce i za předpokladu, že případné neúspěchy či omyly v podnikatelské činnosti mohou způsobit krach či vlastní ztrátu.

S malými podniky se setkáváme zejména v malosériové a zakázkové výrobě, ve stavebnictví, v obchodě a službách. Typická je pro ně řemeslná výroba definovaná živnostenským zákonem. Významnou skupinou malých podniků jsou podniky služeb, které tvoří nejen podnikatelé, podnikající podle živnostenského zákona, ale také stále narůstající počet příslušníků tzv. „svobodných povolání“. Tato skupina podnikatelů podniká podle celé řady speciálních zákonů. Kromě klasického zaměření jejich činnosti, kam patří především oblasti služeb zdravotnických, sociálních, poradenských a advokátních či notářských, jsou to služby zcela nového moderního charakteru, jejichž činnost souvisí s aktivitami, jež jsou především spojovány s rozvojem komunikačních a počítačových technologií.

Proti tomu do podnikání střední velikosti patří zejména malé průmyslové podniky, které jsou charakterizovány pokročilejší dělbou práce, kombinací výrobních faktorů, vyšší uniformitou produkce, menším důrazem na individualizaci potřeb a řemeslným

zpracování při výrobě. I když zaměstnávají vyšší počet pracovníků, než řemeslné podniky, stále se jedná o malosériovou výrobu (8).

A čím že jsou vlastně tak prospěšní? Tak např. běžným lidem dávají naději, že každý se může stát podnikatelem, a že má šanci k samostatné realizaci v produktivním procesu. Pro stát představují určité jistoty v podobě udržení rovnováhy na trhu, zabránění vzniku monopolu a co je nejdůležitější, jsou zdrojem rychlého a nejjednoduššího ekonomického rozvoje regionu, kde sídlí. Svým vlivem proti monopolním tendencím neustále roste jejich význam, což jen doplňuje stav, že představují silící zdroj konkurence a volných pracovních míst, vhodných nejen pro absolventy, ale i pro běžný lid. V současné době vytvářejí cca 66 % pracovních míst v soukromém sektoru.

3.1.4.1 Základní klasifikace

Vymezení pojmu **malých a středních podniků (MSP)** [Small and Medium-sized Enterprises (MSE)] není vždy tak jednoznačné. V různých zdrojích a z různých pohledů jsou za MSP považovány různé subjekty. Obecně lze rozdělit atributy typické pro MSE na dvě hlediska (8):

1. kvantitativní pohled

- počet zaměstnanců,
- výše obrátu,
- výše kapitálu,
- hodnota zisku,
- apod.

2. kvalitativní pohled

- personální struktura,
- spojení vlastnictví s vedením podniku,
- kapitálové omezení (nemožnost rozšíření kapitálu emisí),
- hospodářská síla (postavení na trhu),
- apod.

Kombinace obou pohledů definuje podrobnější specifika pro výběr vhodných podniků. Stává se, že tyto pohledy mohou být doplněny ještě o další aspekty, typu např. finanční nezávislost (tj. nevlastnění holdingovou společností), malý podíl na trhu (tím nemožnost výrazněji ovlivňovat trh), řízení firmy majitelem investovaného kapitálu (tj. vlastníkem) aj.

S konkrétním členěním MSP se různé organizace i země vzájemně liší. Každá z nich preferuje a upřednostňuje jiná kritéria a kategorie. Tak v České republice např. dle *statistického pojetí* se dělí podniky do tří skupin a to podle počtu zaměstnanců (malé – do 20 zaměstnanců, střední – do 100 zaměstnanců a velké – nad 100 zaměstnanců), dle *zákona č. 104/1996 Sb., o sociálním zabezpečení*, jsou za malé firmy považovány firmy do 25 zaměstnanců (platí pro ně jiná zákonem daná povinnost z hlediska dávek nemocenského pojištění).

Výše jsem se zaměřila na postupy členění dle počtu zaměstnanců, což je kritériem důležitým avšak poměrně zjednodušujícím a relativním. Ve skutečnosti v některých případech je potřeba řešit i další podrobnější ukazatele. Jako je tomu např. v *doporučení evropské komise*, týkající se redefinice malých středních podniků v rámci EU. Zde uvádí, že je nutné kromě počtu zaměstnanců sledovat i úhrn ročních tržeb (příjmů), hodnotu aktiv (majetku) a úroveň nezávislosti. Snahou je zejména vytvořit jednotná kritéria, dle kterých budou podniky členských zemí EU tříděny, aby bylo možné k daným podnikům přistupovat jednotně. Tedy aby nemusela Evropská komise dříve než někomu poskytnout pomoc, řešit o jaký podnik se jedná a jaké pomoci mu náleží.

Třídění podniku dle *doporučení komise EU (10)*:

- a1) velmi malý podnik (drobný, resp. mikropodnik) – do 10 zaměstnanců,
- a2) malý podnik – do 50 zaměstnanců, avšak v obou případech a1) ani a2) nesmí obrát přesáhnout 7 mil. EUR a aktiva nesmí převyšovat 5 mil. EUR,
- c) střední podnik – do 250 zaměstnanců, přičemž nesmí mít obrát vyšší než 40 mil. EUR a aktiva nesmí přesáhnout 27 mil. EUR
- d) velký podnik – překračuje uvedené limity, přičemž v EU velký podnik je do 500 zaměstnanců a nad tuto hranici se hovoří o velmi velkém podniku².

² Limity v počtu zaměstnanců jsou prakticky použitelné srovnatelné s reálnými podmínkami podnikání v ČR, ale ukazatele obrátu a aktiv neodpovídají ani dosahované skutečnosti, ani novým trendům v podnikání. To znamená roční produktivitu práce (5 mil. Kč na zaměstnance) a vybavenost pracovníka aktivy (3,6 mil. Kč) – takové parametry

Jako poslední členění, které dle mého názoru stojí za zmínku, uvádím kategorie rozdělení velikosti podniků dle *zákona na podporu podnikání*. V tomto případě jsou kritéria pro zařazení do následujících skupin dána kombinací čtyř atributů: počtem zaměstnanců, aktivy a čistým obratem a nezávislostí³ (10):

- a) malí a střední podnikatelé – zaměstnávají méně než 250 zaměstnanců, jeho aktiv nepřesahují 980 mil. Kč nebo má čistý obrat za poslední uzavřené účetní období nepřesahující 1450 mil. Kč,
- b) malí podnikatelé – zaměstnávají méně než 50 zaměstnanců, rozsah aktiv nepřesáhne 180 mil. Kč nebo má čistý obrat za poslední uzavřené účetní období nepřesahující 250 mil. Kč,
- c) drobní podnikatelé – zaměstnávají méně než 10 zaměstnanců a rozsah aktiv nepřesáhne 180 mil. Kč nebo má čistý obrat za poslední uzavřené účetní období nepřesahující 250 mil. Kč.

3.1.4.2 Aplikace IFRS u MSP

Pojmy IFRS a MSP jsme si vysvětlili v samostatných kapitolách, které se ve stručnosti věnují nejen těmito tématy. Podstatou budoucího rozvoje SME ve světě (na mezinárodních trzích) je vytvoření jednotných účetních standardů (zjednodušujících postupů) a odstranění daňových překážek. Je třeba vytvořit a implementovat účetní standardy pro malé a střední podniky, které by plně odpovídaly jejich potřebám a nadměrně je nezatěžovaly. To by mimo jiné vedlo k významnému snížení nákladů zdanění vyvolaných existencí 25 odlišných účetních systémů.

Tvůrci Mezinárodních účetních standardů projevili snahu ulevit malým a středním podnikům v oblasti výkaznictví tím, že navrhli sestavovat účetní závěrku ve zkrácené

dosahuje v ČR jen minimum podniků. V tomto kontextu si musíme uvědomit, že zejména výkonost firmy měřena obratem na pracovníka by u našich firem měla být vyšší, pokud jde o vybavenost aktivy, tato situace odpovídá „industriálnímu“ kritériu a není vždy dosahována ani moderními evropskými firmami.

³ Pro stanovení **počtu zaměstnanců** je rozhodný průměrný přepočtený počet zaměstnanců za poslední uzavřené účetní období, u **aktiv** se vychází z hodnoty uvedené v rozvaze, v případě **čistého obratu** jde o výnosy z prodeje vlastních výrobků a služeb po odečtení daně z přidané hodnoty na výstupu. Neúčtuje-li podnikatel v soustavě podvojného účetnictví vztahují se uvedené částky ke konečným příjmům a úhrnu majetku. Pro výpočet aktiv a čistého obratu se sčítají hodnoty týkající se malého a středního podnikatele a všech dalších osob, které ovládá, podílí-li se na jejich základním kapitálu nebo hlasovacích právech alespoň 25 %. **Nezávislost** je vymezena situací, jestliže žádná jiná osoba nebo více osob společně nemají alespoň 25 % podíl na jeho základním kapitálu ani na jeho hlasovacích právech.

formě IFRS. Význam uplatnění zkrácené formy IFRS lze vidět v tom, že jde o zjednodušený přístup k IFRS, který však používá tatáž kritéria pro účtování a oceňování jako IFRS.

Ukázalo se totiž, že u SME je aplikace v plném rozsahu nevhodná. Argumenty proti používání plného rozsahu se opírají o potřeby uživatelů účetních závěrek SME, o náklady na implementaci IFRS a o neexistenci identifikovatelných přínosů. Dále je zřejmé, že některé aspekty IFRS nebude možné vůbec pro SME použít, např. IAS 32, IAS 39 či IAS 37.

K tomu, aby SME mohly sestavit účetní závěrku podle IFRS, budou muset často vynaložit dodatečné náklady na poradenské služby, školení či vzdělávání v oblasti IFRS. Je totiž jasné, že některé menší podniky nebudou dostatečně informovány a nebudou tedy schopny zajistit účetní závěrku z vlastních zdrojů. Tyto dodatečné náklady povedou ke zhoršení finanční situace, a tedy povedou k situaci, kdy celkové náklady přesáhnou celkové přínosy.

Teď se může leckterý čtenář zeptat, je tedy, vzhledem ke složitosti a náročnosti, nutné aby SME postupovali dle nějakých obecných postupů? Samozřejmě je velmi nutné, jaké ambice a motivace daný podnik má. Zda se rozhodne vstoupit na mezinárodní trh či zůstat v národním hospodářství. V okamžiku přeshraničních aktivit, je zapotřebí, aby (v souladu s harmonizací) podnik postupoval dle mezinárodně uznávaných postupů a standardů. Tyto kroky jsou žádoucí jak pro podnik samotný, aby se ve světě vůbec uplatnil (bez standardizace by nebyl pro investory – odběratele – dodavatele žádoucí, nedokázali by číst v jeho účetních výkazech a tedy v hospodaření), tak i pro mezinárodní kontrolní úřady.

Neustále se objevuje otázka, jak by vlastně IFRS měly pro SME vypadat. Do jaké míry by se mělo projevit zjednodušení, kterých oblastí by se zjednodušení mělo týkat aj. Na některé z těchto otázek se v následujících bodech pokusím odpovědět. Jedná se o problematiku neustále se vyvíjející a dosud zcela nevyřešenou. Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB), jako tvůrce IFRS, zpracovala dokument, ve kterých shrnula pro další jednání všechna pro a proti přejítí SME na IFRS. Současně pracuje na projektu nazývaném „Standardy IASB pro SME (SMES)“, které by měly být snáz aplikovatelné právě pro tento typ podniků.

Expertí zabývající se tvorbou IFRS pro SME musí při vytváření těchto předpisů zohlednit zejména náklady a přínosy pro podniky, dále vypovídací schopnost účetní

závěrky (tak aby byla dostatečná pro ty, kteří ji budou hlavně využívat – vlastníci, správci daně, subjekty poskytující financování) a hlavně to, že podniky budou při aplikaci nových pravidel pravděpodobně začátečníci s minimem zkušeností.

Vedle IASB byla v souladu s potřebami harmonizace účetnictví vytvořena „*Mezinárodní pracovní skupina expertů pro oblast mezinárodní standardizace účetnictví a účetního výkaznictví (IASR)*“⁴, která funguje na bázi sjednocení dílčích zájmů o harmonizaci účetnictví a účetního výkaznictví v různých mezinárodních seskupení (5). Mimo jiné se také zabývá problematikou právě SME. Oslovili řadu expertů, od kterých očekávají, že navrhnou doporučení, dle kterých by bylo možné upravit finanční účetnictví a výkaznictví malých a středních podniků. Je škoda, že nemůže dojít k propojení snah těchto expertů a IASB. IASB ve svých snahách o vytvoření jednotných pravidel příliš daleko nedošla, a neustále nad jejich úvahami visí velké množství otázek. Proti tomu ISAR ve spolupráci s experty vytvořili **koncept finančního účetnictví a výkaznictví pro malé a střední podniky**, které by mělo být (5):

1. jednoduché, srozumitelné a uživatelsky přátelské,
2. poskytující užitečné informace pro rozhodování,
3. v maximální možné míře standardizované,
4. flexibilní a dostatečně přizpůsobivé růstu podniku a zvyšování jeho potenciálu až do té míry, že umožní snadný přechod na mezinárodní účetní standardy,
5. vstřícné k daňovým požadavkům,
6. sledující životní prostředí, ve kterém tyto podniky působí.

Výsledkem konceptu je tzv. „třídveřový účetní rámec“, jehož podstatou je vytvoření tří úrovní podniků, mezi kterými je snadná prostupnost (průchodnost). Zjednodušeně to znamená, že i podniky na nejnižší úrovni jsou již připravovány na posun o úroveň výš. Vždy ale tak, aby to pro ně nebylo příliš zatěžující (s ohledem na základní předpoklady úspěšného fungování podniku). Zvláštností je, že ISAR neklade takový důraz na kritéria, kterými budou podniky rozřazeny do jednotlivých úrovní, nechává toto zcela

⁴ Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR)

na vůli každé země. Zabývá se spíše bližší specifikací a charakteristikou každé úrovně zvlášť.

- I. **Úroveň** tvoří podniky tzv. velké. Obecně se jedná o podniky s velkým počtem zaměstnanců, kapitálu i aktiv. Předpokládá se využití IFRS/IAS v plném rozsahu.
- II. **Úroveň** představují podniky tzv. střední. Není nutné se zabývat o jaké podniky se jedná, spíše bych zde chtěla vytyčit soubor účetních výkazů vhodné pro střední podniky:
 - ⇒ Rozvaha
 - ⇒ Výsledovka
 - ⇒ Výkaz popisující buď všechny změny ve vlastním kapitálu, nebo změny vlastního kapitálu, které nesouvisejí s transakcemi s vlastníky a s rozdělováním vlastníkům,
 - ⇒ Výkaz peněžních toků (cash flow),
 - ⇒ Účetní politiku a vysvětlující poznámky k výkazům

a postup aplikace SMES ISAR. V této úrovni mohou podniky využít zestručněných IFRS/IAS. Rozsah využití jednotlivých standardů je již na dané účetní jednotce, podstatou je dodržet alespoň minimálních požadavků daných pro tuto úroveň. V tabulce č. jsou uvedeny minimální požadavky SMES ISAR na strukturu položek rozvahy a výsledovky.

Jen pro zajímavost úroveň zjednodušení je zjevná při porovnání rozsahu plné a zkrácené verze. Plná verze dnes čítá okolo 2000 stran a stále se rozrůstá, zatímco SMES ISAR má (včetně definic) 52 stran.

Rozvaha	Výsledovka
(a) pozemky, budovy a zařízení	(a) výnosy
(b) nehmotná aktiva	(b) výsledky provozní činnosti
(c) finanční aktiva (vyjma (d),(f),(g))	(c) finanční náklady
(e) zásoby	(e) daňové závazky
(f) obchodní a jiné pohledávky	(f) zisk/ztráta z běžných činností
(g) peníze a peněžní ekvivalenty	(g) mimořádné položky
(h) obchodní a jiné závazky	(i) čistý zisk/ztráta za období
(i) daňová aktiva a závazky	
(j) rezervy	
(k) dlouhodobé úročené závazky	
(m) emitovaný kapitál a rezervní fondy	

III. Úroveň tvoří takové podniky, které dle národní úpravy jsou považovány za malé či mikro. I zde mají povinnost vedení podvojného účetnictví, avšak ve zjednodušené verzi (zjednodušená aplikace aktuálního principu, jednoduchá účtová osnova a standardní formát účetních výkazů). Účetní systémy jsou založeny na tyto pravidlech (5):

- a. Oceňování na bázi historických nákladů (historical cost),
- b. Účetní zobrazení transakcí v době, kdy se udály (accruals),
- c. Přiřazování nákladů výnosům (matching),
- d. Zákaz kompenzace souvisejících položek (no offsetting).

Všechny úrovně jsou nejlépe charakterizovány v publikaci paní Ing. Kovanicové (5), která konkrétně III. Úroveň hodně spojuje s úrovní druhou. Uvádí, že účetní systém podniků spadajících do úrovně III by měl být založen na souboru vybraných standardů IFRS/IAS, který se shoduje s úrovní II, ale jen co do výtýpování jádra, nikoli co do rozsahu vybraných odstavců. Vychází se z toho, že by měly být aplikovány takové standardy IFRS/IAS, které lze v malých podnicích uplatnit vzhledem k povaze transakcí těchto podniků.

Zatímco standardizace účetnictví a účetního výkaznictví podniků zahrnutých do úrovně II stále zachovává (přes svoji zestručněnou podobu) základní linii úrovně I,

standardizace účetnictví a účetního výkaznictví podniků spadajících do úrovně III tuto linii opouští, když jde cestou:

- ⇒ Formalizované jednoduché *účetové osnovy* a
- ⇒ *Standardizovaných formátů* rozvahy, výsledovky a výkazu peněžních toků.

V příloze uvádím přehled IFRS/IAS a jejich aplikace v úrovni I a II, a také úplný překlad navržené účetové osnovy a formátů výkazů pro úroveň III.

Prakticky se může stát, pokud přistoupí podniky ke zjednodušené verzi IFRS, že nebudou mít k dostatečným informacím o společnosti přístup. Hlavním zdrojem zde uváděných informací je studie zveřejněná na webových stránkách Ministerstva financí z roku 2005 (11).

3.1.4.2.1 SME – informace zveřejňované v účetní závěrce (11)

Existují celkem tři možnosti zveřejnění zjednodušených informací. Ve stručnosti lze říci, že pouze jedna z nich je aplikovatelná pro SME. V některých zemích se používají IFRS, které řeší zveřejňování informací, které již svou podstatou nejsou pro SME relevantní (např. IAS 14, Vykazování podle segmentů, IAS 33, Zisk na akcii), nebo je jejich zpracování natolik nákladné, že následný přínos je zanedbatelný (např. IAS 12, Daně ze zisku). S ohledem na potřeby a priority SME se využijí skupina standardů IFRS, které využívají jen užitečné informace pro SME např. v podobě IAS 24, Zveřejnění spřízněných stran, IAS 7, Výkazy peněžních toků. Opět i v tomto bodě se setkáváme se střetem zájmů jednotlivých subjektů, pro které je závěrka sestavena. Každý má své vlastní požadavky a potřeby pro analýzu zjišťovaných dat, proto i tuto třetí kategorii je nutné v jednotlivých zemích ještě podrobněji prodiskutovat.

3.1.4.2.2 Oceňování a účtování (11)

Majetek a závazky se ve většině SME oceňují v historických pořizovacích cenách, směnná cena se používá až v okamžiku prodeje či nákupu. Využití jakýchkoliv jiných cen znamená vynaložení dodatečných nákladů, které jsou nežádoucí (vzhledem k velikosti přínosů).

Způsoby oceňování majetku a závazku mohou být u jednotlivých společností různé. Rozhodujícím motivem je, aby přínosy, ze zvoleného způsobu oceňování, převýšili odpovídající vynaložené náklady. Dalším impulsem správné volby může být také povaha majetku či závazku, který má být oceněn, předmět činnosti či charakter podniku nebo také úroveň ekonomiky daného státu.

3.1.4.2.3 Skupiny společností (11)

Účetní výkaznictví konsolidovaných celků upravují čtyři standardy IFRS. Přesto zde narážíme na problém, že některé státy, které již mají modifikované předpisy pro SME, dle kterých postupují, striktně odmítají zjednodušenou verzi IFRS pro skupiny podniků (Hongkong). Naproti tomu, existují státy, které jsou v této problematice benevolentnější (Velká Británie). Bude tedy obtížné definovat zjednodušené účetní předpisy pro skupiny podniků a přínos jejich uplatňování bude menší.

3.1.4.3 Význam a kvalita vzdělání z pohledu rozvoje MSP v ČR, potažmo v Itálii

Na rozvoji podnikatelské činnosti se nemalou měrou podílí úroveň vzdělání v oblasti daňové a účetní. V důsledku neustálých legislativních změn a novelizací je zapotřebí v každém státě zajistit dostatečné kvalifikované odborníky, kteří budou schopni zasvětit do problematiky i širokou veřejnost.

ČR

Největší nárůst v poslední době na kvalitní účetní odborníky, daňové poradce a auditory se projevil s návazností na vstup České republiky do EU (stoupá význam Certifikace účetní profese v České republice, která splňuje požadavky EU). Vznikly mezinárodní vzdělávací standardy.

Základem úspěšného podnikání je kvalitní management, řízení ale i rozhodování. A nezbytné poklady k rozhodovacím procesům dává účetnictví a výkaznictví, které by mělo být v souladu s platnými zákony (zákon 563/1992 Sb. o účetnictví – úplné, průkazné a správné). V současné praxi certifikované účetní nejsou běžnou záležitostí, ovšem vzhledem k neustálému rozvoji lze očekávat v krátkém časovém horizontu, že bude v rámci mezinárodního obchodu a mezinárodním přenosu informací zapotřebí právě kvalifikovaných odborníků. Neznamená to však, že se objednavatel služeb zbavuje své odpovědnosti za kvalitu svého účetnictví. Tímto krokem pouze předává dočasně své data a informace certifikovaným odborníkům, kteří mu mohou zaručit kvalifikovanější a kvalitnější služby, než běžná účetní kancelář. Tento proces je většinou vhodný pro menší, střední i velké podniky obvykle účetní zaměstnávají, a to i bez kvalifikovaného certifikátu.

V dané souvislosti nesmí být zapomenuta *spolupráce s různými odbornými svazy či institucemi (spolupráce podnikatelské veřejnosti s vysokými či středními školami). Svazem účetních, Komorou daňových poradců, Komorou auditorů a řadou dalších institucí). Nelze také opomenout význam finančních ředitelství při řízení jednotlivých finančních úřadů, pořádání tuzemských i mezinárodních konferencí včetně odborných seminářů a veletrhů (veletrhy účetnictví, výpočetní techniky). Rovněž lze poukázat na mezinárodní poznatky a zkušenosti, které jsou aplikovatelné v podmínkách České republiky. Proto se dané oblasti věnuje stále více pozornosti, a to nejen z pohledu teorie, ale i praxe.*

V poslední době se stále více hovoří o přípravě technických podmínek pro zavedení systému *certifikace vzdělávacích služeb (certifikace systému řízení, certifikace různých profesí, personálu) a rovněž pak procesy certifikace kvality v podnicích dle ISO norem.* V oblasti účetnictví a daní je certifikace vedena ve dvou úrovních.

ITÁLIE (11)

V Itálii v současnosti existují dvě profesní účetní organizace, a to:

- Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDC)
- Consiglio Nazionale dei Ragionieri Periti Commerciali (CNR)

Členové CNCD mají titul Dottori Commercialisti, zatímco členové CNR mají titul Raioniere Collegiato.

I když se jedná o dva různé tituly a liší se i kvalifikační předpoklady, oba typy účetních se považují za rovnocenné poskytovatel účetních služeb. Legislativně jsou obě profese upraveny vládním nařízením z roku 1953 a spadají do kompetence italského ministerstva spravedlnosti.

Instituto Nazionale Revisori Contabili vede od roku 1992 národní registr auditorů, v němž jsou „auditoři“, kteří nejsou členy ani jedné z výše uvedených profesních organizací.

Účetní profese v Itálii v současnosti prochází zásadní reformou. Od 1. ledna 2008 bude existovat pouze jediný „institut“, který bude mít dvě sekce:

- Členy sekce A budou Dottori Commercialisti (v současnosti první stupeň) a Ragionieri (v současnosti druhý stupeň)
- Členy sekce B budou Esperti Contabili (daňoví experti)

Požadavky na vzdělávání účetních

Italské ministerstvo spravedlnosti uděluje titul Revisore Ufficiale dei Conti (statutární auditor). Podmínky pro získání tohoto titulu jsou následující:

- ⇒ Pět let aktivního působení jako auditor, finanční ředitel nebo účetní
- ⇒ Minimálně pět let působení v podobné pozici v obchodní společnosti, která musí mít určitou výši základního kapitálu

Požadovaná doba praxe se pro uchazeče zastávajícího funkci Dottori Commercialisti zkracuje na tři roky a pro Ragioniere Collegiato na čtyři roky.

V Itálii se může auditorem stát každá osoba, která úspěšně složí státní zkoušku a je členem jedné z výše uvedených profesních organizací.

Uchazeč, který chce získat titul Dottori Commercialista nebo Ragioniere Colleiato (aby mohl poskytovat účetní služby), musí splnit následující podmínky:

- ⇒ Vysokoškolské vzdělání (tříleté) nebo specializované vysokoškolské vzdělání (pětileté) v oboru ekonomie nebo podobném oboru (vzhledem k momentálně

probíhající reformě vysokoškolského vzdělání a autonomii univerzit není možné uvést všechny obory, které jsou ekvivalentní studiu ekonomie).

⇒ Tři roky odborné praxe v akreditované kanceláři pod dohledem dottori commercialisti.

⇒ Úspěšné složení státní zkoušky, která se má následující části:

- Písemná zkouška, skládající se ze dvou kompozic z těchto předmětů: účetnictví, audit, průmyslové a obchodní postupy, bankovní postupy, odborné postupy, podnikové finance, občanské právo, obchodní právo, zákon o bankrotu, daňové právo, pracovní právo
- Ústní zkouška z následujících předmětů: počítačová věda, informační systémy, politická ekonomie, matematika, statistika plus výše uvedené předměty, z nichž se skládá písemná zkouška.

Po dokončení reformy účetní profese v Itálii by měl kvalifikační systém vypadat takto:

- Podmínkou pro členství v sekci A (viz výše) bude pětileté vysokoškolské vzdělání, tříletá následná odborná praxe a úspěšné složení státní zkoušky
- Podmínkou pro získání kvalifikace daňového experta, tj. pro členství v sekci B (viz výše) bude tříleté vysokoškolské vzdělání, tříletá následná odborná praxe a úspěšné složení státní zkoušky.

SHRNUTÍ

Audit je upraven 8. směrnicí EU, pro účetní profesi žádná podobná jednotná směrnice neexistuje, takže postavení účetních v jednotlivých evropských zemích odráží různé národní a kulturní tradice.

Ve vzdělání účetních nicméně existuje mezi jednotlivými zeměmi velice významné rozdíly, pokud jde o úroveň, formu a typ tohoto vzdělávání, což je odrazem různého postavení účetní profese v jednotlivých zemích.

Jedním z kritérií pro porovnávání vzdělávacích systémů v jednotlivých evropských státech by mohlo být Mezinárodní vzdělávací standardy IFAC (IES). Pro následující

část naší zprávy jsem proto vybrala několik profesních organizací z různých evropských zemí a jejich systém vzdělávání porovnááme s požadavky IES.

3.1.4.4 SME z pohledu Itálie (20)

Přehled SME politik v Itálii

Italské právo nikdy nestanovilo kritéria pro definování a určení SME. To je pravděpodobně důvod, proč Itálie nedávno přijala kritéria Evropského Společenství pro definici podnikání.

Politika malých a středně velkých firem se týká zejména těch jednotek, které patří k výrobním a řemeslným sektorům. Podle ministerského předpisu Italského Ministra průmyslu a v aplikaci kritérií Evropského Společenství jsou definována následující kritéria určená právě pro MSE:

- Počet zaměstnanců
 - průmysl do 250
 - závod do 21-95
 - služby do 50
 - závod do 20
 - malý průmysl, závodní služby, malé závody, řemeslné podniky – tyto podniky produkuje výrobky dle práva 443/85
- Obrat
 - do 20 mil. Eur, pro střední podniky
 - do 7,5 mil. Eur, pro malé podniky
- Kromě toho Aktiva a Pasiva
 - do 10 mil. Eur pro střední podniky
 - do 3,75 mil. Eur pro malé podniky

Podle údajů 1994, výrobní SME soubor – v průmyslu – zahrnuje kolem 61 500 jednotek (počet zaměstnanců 11-500). Následující tabulka ukazuje zeměpisné rozšíření zmíněného souboru:

	Počet	%
Severní centrum	56 074	91,1
11 – 50 zaměstnanců	47 258	76,8
51 – 250 zaměstnanců	8 046	13,1
251 – 500 zaměstnanců	77	1,3
Jižní	5 455	8,9
11 – 50 zaměstnanců	4 888	7,9
51 – 250 zaměstnanců	508	0,8
251 – 500 zaměstnanců	60	0,1
Celkem	61 430	100,0

Pramen (20)

Italská vláda vždy prováděla důležité rozlišení mezi regiony, kde společnosti byly umístěny, jmenovitě mezi Severní, Střední a Jižní Itálií. Výzkum ukázal, že struktura a velikost SME ostře kolísá mezi oblastmi. Nejvážnější problémy byly nalezeny v jižní Itálii a proto (tedy), se vláda zaměřuje hlavně na povzbuzení společností v této části země.

Nyní, Italská politika vztahující se na SME je zvláště určená ES pravidly. Strukturální reforma fondů z roku 1988 – a následující obnova v roce 1993 – vytvořila 5 prioritních cílů, v současné době následující:

- Cíl 1 – vývoj a strukturální změny regionů v zákoně stanovené sazbě
- Cíl 2 – přeměna/adaptace regionů nebo částí regionů vážně zasažené průmyslovým úpadkem
- Cíl 3 – redukce dlouhodobé nezaměstnanosti, pracovní zařazení mladých lidí a podpora integrace vybraných kategorií
- Cíl 4 – adaptace pracovníků do průmyslových změn

- Cíl 5a – zrychlování změn zemědělských struktur
- Cíl 5b – vývoj venkovských oblastí (v souladu s reformou Běžná zemědělská politika)

Italská politika pro malé firmy je určena ke snížení nevýhod produkce v malém měřítku pomocí usnadnění finančních podpor. Hlavní cíle představené vládním opatřením jsou:

1. Modernizace výrobního zařízení a technologických transferů, ke zlepšení konkurenceschopnosti a produktivity SME.
2. Propagace výzkumu a aplikovat výzkumy.
3. Stabilizace nebo zlepšení SME pozic na cizích trzích.
4. Zlepšení kvality a zvýšení kvantity služeb pro SME. Jinými slovy, asistence by neměla zahrnovat jen pokrytí finanční pomoci, ale měla by také zahrnovat ostatní druhy pomoci, jako podpora jednotlivých forem poradenství a training kurzů.
5. Deregulace, pokud jde o Zákoník práce s cílem zvýšit zaměstnanost a snížit černou zaměstnanost.
6. Internacionalismus a vývoj mezinárodního trhu.

V posledních letech se více zájmu věnuje k vytvoření nového podnikání.

Organizace SME politiky

Ministerstvo průmyslu je zodpovědné za většinu centrálních vládních opatření pro vývoj ekonomických strategií v Itálii zahrnující (týkající se) větších a malých společností. Hlavní cíl ministerstva je koordinovat několik národních ekonomických aktivit v průmyslu, obchodu a živností. Ministerstvo je kompetentní pro mezinárodní politiku pokud jde o „Mezzogiorno“ (Jižní Itálie a Ostrovy, od té doby, co jsou méně rozvinuté).

Ministerstvo průmyslu také poskytuje finanční pomoc pro pořízení strojů a implementaci výzkumu a inovací. Státní dotace pro nákup nebo pronájem high-technology přístrojů a strojů jsou řízeny Zákonem n. 1329/65 (Zákon Sabatini). Hlavní zákony týkající se SME jsou: Zákon č. 317/91 pro vývoj a inovace aplikované na SME, a v novější verzi Zákon č. 488/92, týkající se specifických finančních intervencí v nejméně rozvojových oblastí.

Ostatní zákony poskytují bezúročné (zvýhodněné) půjčky pro financování výzkumu a technologických inovačních projektů, které jsou v případě Zákona č. 46/82, Zákona č. 346/88 jakož to Zákona č. 317/91 článek 8, kde část použitelného rozpočtu je rezervována pro SME. Malé firmy mohou zažádat o podporu pro všechny projekty, zatímco velké společnosti mohou jen získat půjčky na projekty v určitých oblastech (oborech).

Kromě toho Ministerstvo průmyslu také Ministerstvo Univerzit a Vědeckého výzkumu je částečně zodpovědné za Projekty v oblasti výzkumu a vývoje. Finanční podpora pro průmyslové činnosti, je také předepsaná 2 veřejnými institucemi.

Mediocredito Centrála a SIMEST jakožto Artigiancasse pro živností sektor. Banky refinancují půjčky vydané komerčními bankami a také ony vydávají zvýhodněné půjčky pro nákup výrobních prostředků a dopravy.

Ministerstvo mezinárodního obchodu je zodpovědné za subvenční politiku týkající se exportu. Skrze jeho exportní politiku, Italská vláda zkouší zvýšit konkurenceschopnost Italských produktů a služeb. Exportní politika zahrnuje:

- Propagaci informací Asociace Exportu skládající se z malých firem, prostřednictvím nabízení finanční podpory v oblastech exportní propagace a marketingu (např. informování, technické podpory, spoluúčast na veletrhu, organizace obchodních misí).
- Plán pojištění a financování exportních činností a garancí.
- Zvýhodněné půjčky na exportní činnosti společností z jižní Itálie.

Ve spolupráci s Mediocredito Centrálou, Ministerstvo také vydává půjčky na exportní činnosti pro země mimo EEC (EEC je asi Evropské Společenství).

Nejdůležitější zákony týkající se mezinárodního trhu jsou:

- Zákon č. 227/77 (zákon Ossola) pro podporu exportu.
- Zákon č. 394/81 a Zákon č. 100/90 pro podporu internacionalistického procesu.
- Zákon č. 49/87 zahrnující veřejnou podporu k mezinárodnímu rozvoji.

Informace a poradenství o SME je také poskytnuta Komorou Obchodu, která částečně ustupuje vládě. Mnoho EURO-info Center je otevřena v Itálii: jejich pomoc je v poskytnutí pomoci ve vývoji (rozvoji) a obchodních příležitostí pro SME, jakožto i poskytnutí informací o financování investičních projektů přes národní či ES nařízení.

4 ÚČETNICTVÍ V ITALII

4.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA V ITALII



Obyvatelstvo	57.700.000
Rozloha	301.230 km ²
Hlavní město	Roma
Datum přistoupení ke Společenství	1958
Měna	Euro (€)

Italský právní řád podléhá Ústavě Italské republiky, vyhlášené v roce

1948. Jedná se o ústavu založenou, což znamená, že nemůže být pozměněna obvyklým právem (běžnými zákony), může být změněna nebo rozšířena výhradně specifickým postupem, který je velmi složitý a je stanoven samotnou Ústavou (článek 138).

Ústava obsahuje:

- všeobecné principy, které jsou považovány za podstatné hodnoty trvání Státu,
- určuje principy, které se musí řídit podle legislativy vytvořené Parlamentem, regiony a jakékoliv jiné veřejné instituce s oprávněním vydat rozhodnutí (nařízení) a předpisy všeobecné či určité právoplatnosti,
- stanovuje základy zahraniční politiky a vztahy právním systémem EU.

OBSAH (12)

1. Prameny italského soukromého práva
 - a) Hlavní (primární) prameny
 - b) Sekundární prameny
 - c) Zvyky nebo obyčeje
 - d) Epelační právo (právo spravedlnosti)
 - e) Všeobecné principy právního systému

- f) Precedenční právo
 - g) Legální oběžníky
2. Zákonodární moc Parlamentu
 3. Zákonodární a regulační moc regionů, provincií, samosprávních územních celků a metropolitních měst
 4. Dočasné působení právních norem
 5. Procedury harmonizující vnitrostátní právo s mezinárodním právem
 6. Právo společenství a jeho přednost před vnitřními předpisy
 7. Hierarchie pramenů a konflikty jejich použití
-

1. Prameny italského soukromého práva

Prameny italského soukromého práva jsou: zákony, předpisy, zvyky a obyčeje (článek 1-8 předběžné předpisy k Občanskému zákoníku). Tyto prameny jsou uspořádané podle hierarchického stupnice, založené na právní síle pramenů a pravidel z nich odvozených.

a) Primární prameny

Bez ohledu na ústavní právo, prameny primární legislativy jsou:

- a) Právo obvyklé (článek 1 předběžné předpisy)
(může být upraveno či zrušeno jakýmkoliv ustanovením v právním systému, kromě ustanovení s ústavním statusem, které smí být zrušeno nebo pozměněno výhradně ústavním právem).
- b) Prováděcí zákony, které jsou vydávány Vládou následující dřívějším zplnomocněním Parlamentem.
- c) Rozhodovací (nařizovací) zákony, vydávané ve zvláštních případech Vládou a následně Parlamentem.
- d) Statusy běžných krajů (regionů) přijatých podle práva Republiky, a práva přijatého Radou Regionů (regionální právo) a Radou Provincií Trento a Bolzano (zemské právo).

Uvnitř systému primárních pramenů, prováděcí zákony (legislativní nařízení) a regionální právo jsou klasifikovány jako sub-primary. To znamená, že legislativní nařízení jsou limitována směrnicemi a kritérii stanovenými v zmocněném právu (v prováděcích zákonech), zatímco regionální právo a právo provincií jsou vázány dodržovat principy, které udává legislativa Státu v individuálních oblastech, které jsou z nepřístupných pravomocí.

Hlavní prostředky italského soukromého práva jsou **kodexy**, které jsou také právem/zákonem a nemají větší rozsah než samotný zákon, přestože jsou částečně významné v rámci širší rozsáhlosti a spojitosti v jejich náplni. Italské kodexy souvisí s oblastí soukromého práva, Občanského zákoníku a kodexu námořního práva – ale jen ta novější část, která je povahy soukromého práva.

b) Sekundární prameny

- a) Sekundární prameny s platností zákona (s mocí zákona): všechny předpisy (nebo jednotlivé nařízení předpisů), které vytváří pravidlo (nařízení) všeobecné a abstraktní povahy, které jsou přijaty, aby provedly změny na již existující normy.
- b) Sekundární prameny bez moci zákona: prováděcí předpisy (které jsou navrženy, aby daly pevnou specifickou realizaci principů stanovené zákonem) a další normativní administrativní (správní) nařízení, vydané Státními správními orgány (centrálními či místními) nebo menšími veřejnými spolky (samosprávnými celky a provinciemi), které nemají způsobilost omezovat úkony mající platnost zákona.

Takové úkony jsou platné a proto tedy závazné jen tehdy, jestliže odpovídají všem pramenům (primárním a sekundárním), které mají platnost zákona.

c) Zvyky a obyčeje

Zvyky přijaté právním řádem smí být klasifikovány jako zvyky „secundum legem“ nebo jako zvyky „praeter legem“, podle toho, jakou funkci splňují.

Zvyky secundum legem se přidávají k objemu psaných pramenů (zákon a předpisy), které jsou částečně zanechány nedokonale nedokončené. Takže zvyk je zahrnutý do zákona, ale v takovém případě zvyk nabývá moc rovnat se takovému zdroji (prameni), který se na to odkazuje a tudíž se střetávají ve zdánlivém konfliktu s hierarchií pramenů. Zvyky se stanou primárním či sekundárním zdrojem.

Zvyky praeter legem plní proluky ve psaném právu a funkce nezávisle na existenci zvláštních legislativních doporučení.

V takovém případě zvyky představují paralelní zdroj, který je v určitém smyslu ekvivalentem práva, ve smyslu, že pravidla tak vytvořené nesmí být pozměněné jinými sekundárními zdroji, které nejsou úkony (zákony) s mocí zákona.

d) Spravedlnost

Spravedlnost je zdroj práva jen ve výjimečných případech, jmenovitě tam, kde neexistují již vytvořené normy, to je stanovené tak, že soud smí napomoci ke spravedlnosti za účelem nalezení principu, který se aplikuje.

e) Všeobecné principy právního systému

Někteří autoři zahrnují mezi nepsané zdroje „všeobecné principy právního systému“, pro rozhodnutí sporu, který nemůže být rozhodnut použitím interpretace prostřednictvím analogie či rozšíření. Na druhou stranu, je pozorováno, že nepsané principy nepředstavují zdroje norem, ale jsou samotnými normami, protože jsou odvozené z jednoho nebo více normativních zákonů (úkonů), které odhalují existenci principu.

f) Precedenční právo

Precedenční právo netvoří právní normy. „Pravidla“ vytvořené precedenčním právem se týkají specifických případů, jsou to nestálé pravidla, které mohou být změněny v jakoukoliv dobu, kdy se o novém případě uvažuje.

Precedenční právo není tudíž vázané pravidly, které vytváří, a také se jich nesmí dovolávat k ospravedlnění rozhodnutí, které zamýšlel přijat.

g) Legální oběžníky

Oběžníky nejsou prameny legislativních norem, ale tvoří instrukce (pokyny) poskytnuté vyššími správními orgány nižším správním orgánům, a proto postupují hierarchicky spojením mezi dvěma orgány.

2. Zákonodární moc Parlamentu

Ústava ustanovuje Parlament, který je tvořen Senátem a sněmovnou Poslanců – povinnost vytvářet zákony, které jsou primárními prameny Státního právního řádu.

Zákon státu je vytvořen po odhlasování textu respektující Ústavu oběma sněmovnami. Ten je ohlášen Prezidentovi republiky, který má měsíc na schválení, a pak následuje zveřejnění. Zákon je publikován v úředním věstníku Italské Republiky a je začleněný do úřední sbírky zákonů a předpisů.

Ve zvláštním případě legislativní funkce je delegována na vládu, která je oprávněna vydat zákonodárné předpisy, kde už předtím byly směrnice a kritéria rozhodnuta, a jen pro limitovanou dobu a pro subjekty, které jsou určeny (v prováděcích zákonech).

3. Zákonodární a regulační moc regionů, provincií, samosprávních územních celků a metropolitních měst

Dvacet italských regionů vykonává zákonodární moc v oblastech, které výhradně nepodléhají státní legislativě, v souladu s předpisy Článku 117 z Ústavy, v souladu s Ústavou a závazků vycházející z práva Společenství a mezinárodních závazků.

V oblastech, kde mají soudní příslušnost, regiony a autonomní provincie Trento a Bolzano se účastní rozhodnutí (usnesení) určených k vytvoření normativních zákonů Společenství a žádají a implementují mezinárodní dohody a EU právní úkony, zatím co respektují pravidla stanovené právem Státu, který upravuje moc nahrazení (výměny) v případě neplnění.

Regiony se zvláštním statusem (Friuli Venezia Giulia, Sardinia, Sicily, Trentino Alto Adige a Valle d'Aosta) mají zvláště rozsáhlou zákonodární moc.

Samosprávné územní celky, provincie a metropolitní města mají kontrolní (regulační) moc v souladu se systémem organizace a se způsobem výkonu, který je jim udělený.

4. Dočasné působení právních norem

Pro vstupení účinnosti zákonodárných předpisů (stanov-zákonů, předpisů) je vyžadováno následující:

- Zveřejnění v úředním věstníku.
- Uplynutí období známé jako „vacatio legis“ („uvolnění zákona“), které běží od zveřejnění do účinnosti zákona. Pokud období není stanovené, předpisy vstoupí v platnost za 15 dní od zveřejnění. Jakmile období „vacatio legis“ uplyne, zákon nebo předpis se stane závazným, i když ti, kteří se musí podle toho řídit, nejsou si toho vědomi nebo nejsou o tom informováni.

Právoplatné normy ztratí platnost po zrušení, ať vyjádřeném nebo mlčky předkládaném (po vzájemném nesouladu s novým pravidlem nebo zákonodárce přijal novou legislativu řídící veškerou oblast).

5. Procedury harmonizující vnitrostátní právo s mezinárodním právem

Harmonizace vnitrostátního práva s mezinárodním právem je ustálená (dokonána) také po automatické aplikaci mezinárodního předpisu, jako v případě zvykových norem, v souladu s Článkem 10 Ústavy, nebo také běžného postupu, který umožňuje vydání předpisu o přesunu mezinárodního předpisu.

Klasifikace (pozice) je mezinárodním předpisům daná z předpisu dovolujícího to tak zavést. Tudíž, v prvním případě, dokonce zvykové normy získají ústavní pozici (klasifikaci). Ve druhém případě, mezinárodním dohodám je daná stejná pozice s mezinárodními předpisy. Nicméně, je všeobecně považováno, že podstatná zvláštní povaha mezinárodního předpisu vytváří nárok (požadavek), aby dostal prioritu týkající se možnosti nastavení, která je nejbližší ve smyslu mezinárodního předpisu.

6. Právo společenství a jeho přednost před vnitřními předpisy

Směrnice (stanovy) jsou zákony Společenství přímo aplikované do vnitrostátního právního systému. Ale všechny předpisy Společenství schopné mít právní účinek na příslušné (zainteresované) jednotlivce jsou považovány za předpisy s přímým efektem (účinkem).

Směrnice vyžadují transport do vnitrostátního systému. Nicméně, jsou úplné a soběstačné, směrnice mohou mít také přímý účinek (i když jen) ve vertikálním významu. To znamená, že nařízení ze směrnice, která není ještě zavedená, jsou platná i ve státě, který je ještě nezavedl (směrnice) – v případě vertikální směrnice. Ale ne před ostatními soukromými jednotlivci – v případě horizontální směrnici.

Směrnice jsou zákony se závazným účinkem (efektem) co se týče výslovně určeného nebo přesně identifikovatelného určení (Členské státy nebo FO, PO).

Vztah mezi právním systémem Společenství a vnitrostátním právním systémem je charakterizován systematickou nadřazeností práva Společenství nad vnitrostátním právem, skrze nástroj nepoužitelnosti vnitrostátních nařízeních (dřívějších a následujících), které se neshodují s nařízením Společenství, jenž mají přímý efekt (účinek).

Po dlouhém procesu vývoje, Ústavní soud respektuje (rozpoznal) koncept neaplikovatelnosti vnitrostátních předpisů jako metodu řešení neshod

s nekompatibilními předpisy Společenství, vylučující potřebu prozatímního monitoringu ústavnosti nekompatibilních vnitrostátních předpisů, dokud ony nebudou vyjádřeným přáním k zamítnutí Smlouvy.

Podstatné principy Ústavy také stanovují nepřekonatelnou hranici nenapadnutelnosti předpisů Společenství, ale v takovém případě objekt monitoringu by nebyl příkazem Společenství, ale vnitrostátním právem přístupu ke Smlouvě, shodně s principem rozdělení mezi právním systémem přijatým Ústavním soudem.

Ústavní soud rozpoznává (respektuje) možnosti dedukující nesrovnalosti mezi regionálními vnitrostátními předpisy a předpisy Společenství skrze hlavní aplikace (použití).

Poslední vsuvka (aplikace) k uzákonění závazků Společenství (prostřednictvím dodatku Článku 117 Ústavy) není ještě, nicméně, ovlivněná mechanismem neaplikovatelnosti nekompatibilních vnitrostátních předpisů, odhalující nezvratný trend transformace národního právního systému do neúplného (částečného) systému jednotnosti-nezávislosti (Společenství) právního systému.

7. Hierarchie pramenů a konflikty jejich použití (aplikací)

Předpisy - zákony z Ústavy převládají nad všemi ostatními předpisy od té doby, co byly založeny základní principy veřejného života a organizace Státu.

Ty jsou následovány primárními a sekundárními zdroji, jakož to zvyky, v linii s hierarchií stanovenou nahoře.

Právní – zákonodární předpisy nejsou zpětně účinné, jinými slovy, vztahují se jen budoucnosti, pokud zpětná působnost (účinek) nenásleduje ze samotného normativního předpisu. Nesrovnalost mezi právem „uplynulého v odlišném čase“ je vyřešena použitím principu, který následující zákon (právo) nahrazuje dříve než je v platnosti.

Hierarchie zdrojů znamená, že primární zdroje mají nadřazenost nad sekundárními zdroji a samozřejmě nad méně důležitými zdroji.

Nesrovnalost mezi zákony (úkony) mající platnost zákona a Ústavou může být přenesena před Ústavní soud prostřednictvím doporučení věci soudem se přiblížit. Jestliže to zváží, že problém není zřejmě bezdůvodný a bude mít vliv na jeho rozhodnutí. Na rozdíl od odvolání, deklarace neústavnosti předpisu, který má být změněn, dělá ho to neúčinným od počátku, kromě právních vztahů už trvalých dokázaných rozsudkem vydaných soudem.

Nesrovnalost mezi právem Státu a normativními akty (zákonů) regionů, skrze proniknutí do jejich vlastních (příslušných) působišť soudních pravomocí, způsobuje porušení hranic daných Ústavou na uplatnění veřejné moci, s řešením možných konfliktů soudních pravomocí, které se mohou vztahovat (odkazovat) na Ústavní soud.

Případné nesrovnalosti mezi domácím právem a právem Společenství uvádí § 6.

4.1.1 Právní úprava - postup při zakládání podniku v Itálii (18)

Společnosti, které chtějí provozovat činnosti v Itálii, se musí zapsat v Registru společností (Registro delle Imprese) u místní obchodní komory. Řemeslníci ze zemí EU, kteří chtějí prodávat výrobky ve velkoobchodě a dojíždí při tom do Itálie přes hranice, nepotřebují zvláštní povolení. Pokud, ale prodávají v maloobchodě, musí si otevřít na území Itálie prodejnu a dodržovat opatření dle italského obchodního práva.

Confesercenti je nezisková asociace reprezentující ekonomické zájmy více než 240000 podniků působících v italském obchodním a turistickém průmyslu. Tato italská asociace si vytyčila jako svůj statutární cíl ochranu nejmenších podniků. Confesercenti je členem CNEL (Národní hospodářský a pracovní výbor) - instituce zastřešující reprezentativní jednotky z italského ekonomického a sociálního sektoru. Je zástupcem zaměstnavatelů, signatářem kolektivní pracovní smlouvy v obchodu a turistickém sektoru. Účastní se jednání s italskou vládou o rozvoji hospodářských politik.

Confesercenti má na území Itálie celkem 16 regionálních a 105 provinciálních autonomních poboček. Celkem zahrnuje více než 1000 oficiálních kanceláří s více než 7000 zaměstnanci.

Confesercenti nabízí italským malým a středním podnikům specializované služby jako marketing, účetnictví, právní, finanční a jiné odborné poradenství a školení, dále nabízí i poradenství z oblasti odborů a služby pro penzionované podnikatele. Členské podniky jsou rozděleny do 25 kategorií.

Italské právo stanoví podmínky pro řemeslné výroby a řemeslníky

Před začátkem podnikání se doporučuje kontaktovat italskou obchodní komoru. Ta podává informace o všech povinnostech vyplývajících ze zákona 443/1985. Řemeslníci by měli kontaktovat příslušnou řemeslnou komisi provincie (**Albo provinciale delle imprese artigiane**) (na každé obchodní komoře), zapsat se zde do rejstříku, vyplnit žádosti, deklarace, získat povolení, licence a oprávnění požadované zákonem. Do 30 dnů od začátku podnikání se musí řemeslník zapsat do provinciálního seznamu řemeslných podniků a uvést zde následující údaje:

⇒ Číslo pojištění,

⇒ DIČ.

Dále musí předložit příslušnou žádost a kopii oprávnění ke zřízení podniku. Společenství navíc předkládají kopii listiny společenství.

Zakladatel společenství může být zapsán v rejstříku. Musí na notářství sepsat listinu společenství a pak se zaregistrovat u obchodní komory. Po zápisu v rejstříku obdrží společnost číslo, které musí uvést na každém oficiálním dokumentu.

Občané EU, kteří zamýšlejí zahájit v Itálii řemeslnou výrobu, se zapisují do podnikového rejstříku. Zápis bude proveden jen v případě, že žadatel z EU splní a doloží příslušný stupeň kvalifikace požadovaný v jeho domovské zemi.

Povinnost zápisu do obchodního rejstříku

Všechny typy evropských a italských podniků, které mají provozovat činnost v Itálii, se musí zaregistrovat v rejstříku společností u příslušného odboru (Ufficio del registro delle imprese) obchodní komory. Žádosti se podávají na příslušném odboru obchodní komory v místě, kde bude provozována podnikatelská činnost. Rejstřík je rozdělen do dvou sekcí – obecné a zvláštní.

V obecné sekci se zapisují:

- ⇒ podnikatelé – článek 2195 občanského zákoníku,
- ⇒ společnosti s ručením neomezeným, družstva a další společnosti,
- ⇒ konsorcia – článek 2612 a 2615 občanského zákoníku,
- ⇒ národohospodářské orgány,
- ⇒ zahraniční korporace s druhým sídlem na území Itálie,
- ⇒ Evropské skupiny hospodářských zájmů (EGEI)

Zvláštní sekce zahrnuje:

- ⇒ zemědělské podniky (článek 2135 občanského zákoníku) a malé podniky (2083 občanského zákoníku).

Povinnost registrace k DPH

Podnikatelé musí od začátku podnikání informovat daňový úřad (Ufficio Imposte) a přihlásit se k platbě DPH. Registrace je povinná pro všechny pracovní činnosti vykonávané na území Itálie. Podniky jednotlivců se mohou registrovat na příslušném úřadě v daném okrese, zatímco korporace se registrují na úřadě v místě právního sídla společnosti.

Povinné sociální pro OSVČ

Osoby samostatně výdělečně činné musí nahlásit začátek podnikání na INAIL (Národní pojišťovací institut).

Povinná registrace a členství

Při přenosu podnikání na území Itálie musí podnikatelé před začátkem podnikání projednat počet zaměstnanců a ostatní náležitosti s INAIL. Žádosti vydává INAIL v okrese, kde zaměstnavatel začíná podnikat.

Podle zákona 626/1994 musí všechny podniky, které mají zaměstnance, jmenovat osobu odpovědnou za bezpečnost pracovníků. Touto osobou může být sám zaměstnavatel, ale pouze v případě, že zaměstnává méně než 30 osob.

Začátek podnikatelské aktivity musí být sdělen na INPS (Národní institut pro sociální pojištění) a podnikatel zde musí zaregistrovat zaměstnance k penzijnímu a zdravotnímu pojištění.

Zdravotní a hygienická povolení

Zdravotní a hygienická povolení jsou upravena místními vyhláškami, doporučuje se proto obrátit na místní úřad. Obecně vzato, podnikatelé se musí ohlásit na příslušném místním úřadě.

Co se potravin týče, upravují podmínky pro udělení zdravotních a hygienických povolení následující zákony:

- ⇒ podle zákona 283/1962 je nutné pro otevření dílny nebo skladu získat povolení od příslušného úřadu (hygienické povolení). Žádost se podává na příslušném odboru ASL (místní hygienický úřad), který dohlíží, zda provozy splňují zdravotní a hygienické podmínky. Pokud provoz vyhovuje podmínkám, je mu uděleno příslušné hygienické povolení.

Maso a ryby:

- ⇒ oprávnění CE je vyžadováno pro provozy pracující s masem a rybami. Oprávnění vydává Ministerstvo zdravotnictví v Římě. Toto oprávnění nahrazuje hygienické povolení.

Pro maloobchodní provozy upravují zdravotní a hygienické oprávnění místní pravidla.

Obchodní povolení

Speciální pravidla pro zápis do obchodního rejstříku pro provozy pracující s potravinami nebo nápoji a pro činnosti v turistickém ruchu upravuje zákon 114/1998.

Rejstřík vede příslušná obchodní komora v každém italském okrese. Při zápisu takových podniků prokazuje podnikatel splnění speciálních profesních a morálních požadavků.

Italské právo vyžaduje, aby podnikatel splňoval aspoň jeden z následujících požadavků:

- osvědčení o absolvování speciálního kurzu,
- osvědčení o absolvování kurzu u hotelové školy,

- úspěšné absolvování zkoušky u místní obchodní komory.

Podle článku 5 zákona 443/1985 nejsou pro živnostníky prodávající ve velkoobchodě stanoveny zvláštní podmínky pro zápis do obchodního rejstříku v případě, že prodej není převažující činností.

Povinné zdravotní osvědčení

Zaměstnavatelé zajišťují zaměstnancům zdravotní prohlídky. Podle zákona 626/1994 jsou tyto prohlídky prováděny Úřadem pro sociální zabezpečení u ASL (místní zdravotnické zařízení). Úřad navíc vydává zaměstnancům zdravotní osvědčení. Zaměstnavatelé by měli prohlídky zajistit vždy v následujících případech:

- pokud zaměstnají nového pracovníka,
- pokud zaměstnanec změní v rámci společnosti místo.

Kontroly musí být prováděny v pravidelných intervalech stanovených zákonem. Zaměstnavatelé mohou podle zákona zajistit zaměstnancům další prohlídky, avšak pouze v případě, aby zjistili nebo zlepšili zdravotní podmínky zaměstnanců na pracovišti.

4.1.2 Italské účetní předpisy

Účetní knihy musí vést následující subjekty:

- ⇒ Veřejné a soukromé ekonomické entity
- ⇒ Společnosti s omezeným i neomezeným ručením
- ⇒ Fyzické osoby zřizující podnik
- ⇒ Umělci a odborníci apod.

Italské právo rozlišuje tři druhy účetní evidence:

- I. Pravidelná účetní evidence je povinná pro společnosti s ručením neomezeným, omezeným, nekomerční entity a individuální podniky s příjmy přesahujícími v posledním roce 185 924 eur (pro podniky z oblasti služeb)

nebo 516 456 eur (ostatní). Podniky podléhající této účetní evidenci jsou povinny vést veškeré účetní knihy, peněžní deník, inventární knihu apod.

- II. Základní účetní evidence je povinná pro společnosti s ručením neomezeným a osob, jejichž příjmy nepřesahovali v posledním roce 185 924 eur nebo 516 456 eur (ostatní). V této evidenci jsou podniky povinny vést knihu DPH a knihu příjmů (Libro dei cespiti ammortizzabili).
- III. Zjednodušená účetní evidence je povinná pro malé podniky jednotlivců, které podléhají ustanovením podle článku 3 zákona 662/1996 a doporučuje se vést registr DPH (Registri IVAS).

Do deníku jsou zanášeny všechny denní operace. V inventární knize musí podniky každoročně uvést všechna aktiva a závazky.

Italský občanský zákoník (článek 2219) vyžaduje, aby všechny knihy byly vedeny řádně – bez mezer, chybějících řádků a poznámek na okraj. Dále není přípustné mechanické poškození stránek, je-li nezbytná úprava stránek, povoluje se korekce škrtnutím. Poznámky tužkou jsou zakázány (rozhodnutí ústavního soudu 2396 ze dne 04/03/2000).

Knihy musí být uchovávány po dobu 10 let (článek 2220 občanského zákoníku). Více informací o účetních knihách a výkazech vám poskytnou specializovaní italští účetní.

4.2 POUŽÍVÁNÍ IFRS/IAS v ITALII

Regulační rámec (12)

Mezinárodní účetní standardy (IAS) také nazývány Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS) se sestávají z mezinárodních účetních principů a cílů ustanovení jasných pravidel uvnitř EU k sestavení srovnatelných a transparentních ročních výkazů a finančních dokumentů. Jejich přijetí je podstatné k dosažení integrovaného, konkurenceschopného a atraktivního Evropského kapitálového trhu.

Hlavní regulace uvnitř EU a v Itálii obzvláště jsou:

- regulace No.1606 z července roku 2002 (vydaná Evropským parlamentem a Radou Evropského společenství, která stanovuje závazné (mandatorní) aplikace IAS/IFRS, použitelných od r. 2005. Tyto závazné aplikace jsou určeny pro konsolidované finanční výkazy společností působících na regulovaných trzích EU a souhlasících s členskými státy s oprávněním povolit či vyžádat aplikaci IAS/IFRS, dále jsou určeny pro přípravu ročních zákonných účetních knih v kotovaných společnostech a ročních zákonných účtů a konsolidovaných finančních výkazů v nekotovaných společnostech)
- regulace No.1725 datována ze září roku 2003 (souvisí se schválením mezinárodních účetních standardů evropskými státy a k tomu souvisejících interpretací existujících od 14. září 2002)
- zákon No. 306 jež se datuje z října 2003 (2003 EU zákon) (který vydávají italské zákonodárci, jež byli delegováni vládou k přijetí jednoho nebo více legislativních stupňů implementujících oprávnění vycházejících z výše zmíněné EU regulace No.1606/2002, aby do jednoho roku zákon nabyl platnosti např. do listopadu 2004)
- návrh prováděcích stupňů (schválené Radou ministrů 26.11.2004 a jeho příslušné schválení kompetentní Parlamentní komisí v první polovině února r. 2005), který stanovuje, aby kotované společnosti požadované EU regulací No. 1606/2002 vytvořily konsolidované finanční výkazy podle IAS/IFRS, a od roku 2005 umožňuje (zatímco od roku 2006 přikazuje) dle těchto standardů sestavovat roční zákonné finanční výkazy. Možnost zažádat o IAS/IFRS je také dovoleno nekotovaným dceřiným společnostem již kotovaných mateřských společností. V důsledku toho, TI a jeho italské dceřinné společnosti zamýšlí zažádat o IAS/IFRS pro jejich roční zákonné finanční výkazy již od počátku r. 2006.
- doporučení CESR (CESR je výbor - regulační dohled nad evropskými CP) (publikované 30.12.2003 a obsahující směrnice pro společnosti kotované uvnitř EU s ohledem na přechod k IAS/IFRS)
- různé regulace přijaté Evropskou komisí (č. 707 datována z dubna 2004, č. 2086 datována z listopadu 2004, č. 2236, No. 2237 a č. 2238 datovány z

prosinec 2004), které schválily IAS a IFRS principy a dovolují dosáhnout stabilní systém účetních standardů.

4.2.1 Vliv IAS/IFRS na účetní předpisy italské společnosti - obecně

Stejně jako v České republice, tak i v Itálii existují společnosti, které účtují buď dle národní úpravy nebo dle IAS/IFRS. V okamžiku, kdy se italská společnost rozhodne přejít na vykazování účetních záznamů z národní úpravy na IAS/IFRS, musí zohlednit svůj plán již dvě účetní období předem v závěrečných výročních zprávách. Z důvodu obtížného získávání konkrétních informací konkrétního podniku, se pokusím nastínit obecný příklad italské společnosti, která byla okolnostmi donucena přijmout určité volby stanovené IAS/IFRS do svých stávajících účetních předpisů.

Společnost je povinna prezentovat minimálně následující výkazy:

- rozvahu (s klasifikací majetku a pasiv na oběžné a neoběžné) a
- výkazu zisků a ztrát (s klasifikací nákladů, výnosů)

Hlavní volitelné výjimky (stanovené IFRS 1 po první aplikaci IAS/IFRS)

- ocenění majetku, budov a zařízení, investičního majetku a nehmotných aktiv v tržní hodnotě nebo eventuálně v přehodnocených nákladech jako v domnělých nákladech
- platby založené na akciích, podílech
- obchodní kombinace (účtováno používající metodou pořízení stanovenou IFRS 3
- rezerva na čisté kurzovní rozdíly odvozená z transakcí z finančních výkazů cizích operací (společnost využívá volitelné výjimky / osvobození definované IFRS 1, podle nichž první příjemci IAS/IFRS smějí používat eventuálně IAS 21 a mimo to nezaznamenávat datum změny kumulativních čistých kurzovních rozdílů odvozených z předešlých transakcích z finančních výkazů cizích

operacích, které v souladu s IAS 21 by měly být klasifikovány jako samostatné složky jmění)

- finanční prostředky zaznamenávané v souladu s předešlymi principy
- označení datem finanční prostředky jako prostředky v tržní hodnotě ve VZZ (na účtu ZZ) nebo jako prostředky schopné k prodeji
- neuznání finančního majetku a závazků

Účetní nakládání (výběr z účetních možností stanovené IAS/IFRS)

- inventáře (vážený průměr nákladové metody pro každý pohyb)
- ocenění hmotného majetku a nehmotného majetku (následující po počátečním záznamu v nákladech společnost si vybrala, že přijme nákladovou metodu)
- ocenění investičního majetku (majetek držený za účelem dosažení zisku by měl být zpočátku zaznamenán v nákladech zahrnující související náklady. Následně poté, si společnost zvolila, že přijme nákladovou metodou)
- náklady z půjček (zaznamenávající náklady z půjček, které se přímo vztahují k získanému majetku, konstrukci nebo produkci z oprávněného majetku ve VZZ)
- ocenění úroků/zájmů ve společném podnikání v konsolidovaných finančních výkazech (úroky či zájmy ve společném podnikání jsou účtovány podle metody ekvivalence)

Rozdíly objevující se z aplikace IAS/IFRS srovnávané s účetními platnými principy v Itálii mají za následek novou formulaci účetních údajů (dat) připravovaných společnostmi. V některých případech, běžná zákonná ustanovení způsobí podstatný (významný) vliv na vlastní jmění a na čistou finanční zadluženost 31. 12. xxxx.

Vliv na konsolidované finanční výkazy v roce xxxx:

- goodwill a rozdíly v konsolidaci (zlepšení v čistém příjmu jako důsledek zpětného napsání amortizace zaznamenané v roce podle italských účetních principů)
- rozsah konsolidace (zvýšení čisté finanční zadluženosti společnosti jako důsledek konsolidace s jinou společností)

- transakce finančního zprostředkování (negativní vliv na čistou finanční zadluženost vyplývající z více omezujících výkladů požadavků pro uznání doprodeje splacených pohledávek)
- transakce prodeje a zpětného pronájmu (pro účely IAS/IFRS, tyto transakce se zaznamenávají na základě finančních metod, se závěrem zvýšení čisté finanční zadluženosti)
- rezervy na risk a náklady (odlišné účetní nakládání a větší omezení v ocenění těchto závazků (pasiv) způsobuje, pro připravené finanční výkazy k 31.12.xxxx určené pro komparativní (srovnávací) účely podle IAS/IFRS, zhoršení čistého příjmu vyplývající ze změny vydání VZZ rezerv na risk a náklady zaznamenané v r. xxxx podle italských účetních principů)
- složené finanční prostředky (snížení zadluženosti a zlepšení vlastního jmění)
- derivované finanční prostředky - deriváty (zvýšení čisté finanční zadluženosti k 31.12.xxxx)
- vlastní či držené akcie (redukce ve vlastním jměním)

Hlavní novinky vyplývající z aplikace IAS/IFRS srovnávaných s italskými účetními principy jsem sumarizovala následně:

- Mimořádné položky by měly být klasifikovány jako běžné položky a již nebude možné je vykazovat samostatně ve výsledovce (VZZ).
- Goodwill a rozdíly v konsolidaci by měly podléhat ocenění, které by se mělo provádět alespoň jednou ročně, aby se rozpoznalo jakékoliv znehodnocení v ceně (tzv. test znehodnocení), dále nesmí být již umořeny (odepisovány) soustavně ve VZZ.
- Zadržené či vlastní akcie by měly být zaznamenány jako snížení vlastního jmění (v nominální hodnotě) a dále jako přírůstek vloženého splaceného kapitálu (v přebývajícím částce). Už nesmí být zaznamenány jako majetek (aktiva).
- Principy konsolidace: možnost vyloučení společností, které jsou „malé“, společností v likvidaci a ty s rozdílnými činnostmi (aktivitami), z rozsahu konsolidace je eliminována. Speciální účelové entity vytvořené za určitých

transakcích (např. včetně CP) a podíly konsolidovaných dceřinných společností zaznamenané jako běžná aktiva by měly být konsolidovány.

- Majetek zakoupený finančním nájmem: Přijetí finanční metody aplikované podle IAS 17 na všechny typy finančních nájmu, které mají za následek záznam úroku (na finančních principech) na VZZ a znehodnocení hodnoty majetku zakoupeného prostřednictvím nájmu. Jakož to i uznání hmotného majetku jako aktiva a zbývajících závazků jako pasiva v rozvaze. Mimo to, aplikace finanční metody má také za následek odložení a amortizaci po dobu nájmu jakéhokoliv zisku a ztráty vycházející z prodeje a zpětného pronájmu, kde nájem je finančním nájmem.
- Akciové opce jsou klasifikovány jako „platby založené na podílech (akciích)“ nebo raději „zboží či služby získané pokynem pro vlastní prostředky“ a proto tedy, jsou tyto prostředky oceněny v jejich tržních hodnotách v době získání, zaznamenávají se v nákladech na ÚZZ s proti-zápisem zvýšení rezerv ve vlastním jmění.
- Odstupné zaměstnancům patří do kategorií stanovených benefit plánů. Toto odstupné podléhá fakturované částce (ceně), která představuje běžnou hodnotu benefitu splatného v závěru pracovního poměru, který zaměstnanci mají splatné do bilančního data.
- Složené finanční prostředky: Jejich hodnota by měla být umístěna mezi finanční závazky (pasiva) a vlastní jmění.
- Derivované finanční prostředky (deriváty) by měly být umístěny v účetních výkazech v tržní hodnotě. Metoda účtování derivátů se mění na základě jejich charakteristiky (záleží zda jde o zajišťovací či nezajišťovací instrumenty).

Přínosy: zjištěné kritéria by měla být aplikována jednotlivě za každou transakci nebo za určitých okolnostech samostatně identifikovatelné komponenty v jediné transakci, za účelem zobrazit jeho ekonomickou podstatu a odvoláním se na stupeň dokončení transakce. Toto někdy vyžaduje srovnání s italskými platnými předpisy odložených výnosů po dobu trvání zakázky.

4.3 CHARAKTERISTIKA MATEŘSKÉ SPOLEČNOSTI



Italská společnost LUVE, je společností mateřskou a ovládá své dceřiné podniky doslova po celém světě. Tvoří ji zejména sedm výrobních

- **LU-VE S.p.A.**, Italy – výměníky tepla pro chlazení, klimatizační jednotky a jiné průmyslové využití
- **SEST S.p.A.**, Italy – Výparníky pro chladicí displeje a jiné výše uvedené případy
- **SEST LU-VE POLSKA**, Poland - Výparníky pro chladicí displeje
- **HTS**, Czech Rep - výměníky tepla pro speciální využití a klimatizační jednotky
- **OOO SEST LU-VE**, Russia - Výparníky pro chladicí displeje a jiné výše uvedené případy
- **Shanghai Century Equipment Company Ltd.**, China – Chladírenská obchodní společnost.
- **TECNAIR LB Srl**, Italy – ovládání klimatizačních jednotek



a sedm obchodních podniků. Ty mají své sídlo ve Francii, Německu, Rusku, Španělsku a Velké Británii, Kostarice a Austrálii.

Kořeny tohoto neustále se vyvíjejícího podniku sahají do roku 1928, kdy v městě Uboldo v Itálii (nedaleko Milána) vznikla hlavní kancelář. Postupem času patří mezi vedoucí společnosti v chladírenském průmyslu a vzduchotechnice a za pomoci inovativních nápadů míří stále vpřed do budoucnosti. V obchodní branži je však od roku 1986. Úspěch a růst jsou založeny na tradici a zkušenostech, dobře

vyškoleném personálu a orientaci na nejvyšší standardy kvality, spokojenosti zákazníka a také na blízkém kontaktu se zákazníky i zaměstnanci.

LUVE poskytuje svým obchodním partnerům „změřitelný“ výkon a kvalitu založené na certifikovaných údajích, které naprosto splňují požadavky odběratelů; a kromě ekonomické životaschopnosti jsou sledovány i základní enviromentální zásady. S využitím 250.000 m² určenými na výzkum a výrobu má LUVE Group (jak je nazýváno společenství) obrat přibližně 160 milionů EUR za rok. Dalšími údaji, které mohou stát za zmínku:

- ✓ počet kvalifikovaných pracovníků přesáhl počet 900,
- ✓ až 70 % produkce je vyváženo do cca 90 zemí světa.

President společnosti charakterizuje společnost následovně:

„LUVE se vyznačuje a upozorňuje na sebe na trhu svojí vysoce kvalitní úrovní produktů, novým technologickým řešením objeveným ve vlastních laboratořích a kvalitním italským typem designu.

LUVE uvádí nový způsob chápání a realizování produktů chlazení a klimatizací, a to použitím avantgardní technologie, která se stane zárukou pro celý průmysl. Náš úspěch na mezinárodním trhu je založen na avantgardní politice výzkumu, vývoje a na respektu k podstatným principům péče o životní prostředí.

Skupina LUVE je kombinace zkušeností, tradice, pokročilého myšlení a inovace.

Skupina LUVE je ztělesnění principů, a to být první a nejlepší, dále že společnost je tvořen ženami, muži a jejich idejemi.

Lidé s dlouholetými zkušenostmi, mladí lidé „požehnaní“ kreativitou a nadšením, profesionální odborníci s vysokoškolským vzděláním v oboru strojírenství. Všichni sjednocení s jejich vášní ke své práci a s vizí světa, jenž je více životaschopný, více pokrokový a více uvědomělý.

LUVE má starodávné srdce a to je hnací silou k budoucnosti.“

V dnešních dnech, LUVE je jedním z evropských leaderů v oboru. Základem jejich filozofie týkající se průmyslu je motto: „The grey matter really matters!“

4.3.1 Vliv IAS/IFRS a dalších předpisů na účetní postupy LUVE

Jako rozsáhlý koncern, je společnost LUVE povinna provádět konsolidovanou účetní závěrku za všechny své dceřiné společnosti. Na můj dotaz jakým způsobem se slaďuje se svými pobočkami a jaký systém při tom používá, jsem se dozvěděla, že rozlišují dva pohledy. Tím prvním je pohled manažerský, dle kterého se všechny podpory řídí „předpisem P/L“ a tím druhým je pohled konsolidační. Dle tohoto každý rok vytváří konsolidované finanční výkazy založené na účetních principech, které jsou zaznamenané Národním koncilem a Italskou účetní organizací. Pokud něco chybí, využívají účetní principy založené na IASB.

Jedním z nejdůležitějších standardů IAS pro tuto společnost je IAS 17 (viz. kap. 3.1.3.2). Jedná se o „Standard“ zabývající se účtováním o leasingu. Uplatňuje koncepci přednosti obsahu nad formou a současnou hodnotu jako základ pro oceňování. Za stanovených okolností vyžaduje od podniků, aby rozpoznaly pronajatá aktiva v rozvaze (spolu s odpovídajícími závazky) bez zřetele na to, že právní titul k těmto aktivům náleží jinému podniku.

Dále v případě sestavování konsolidovaných účetních výkazů (tedy konsolidované účetní závěrky) musí postupovat dle IAS 27. Tento standard účetní jednotce udává povinnost vykazovat aktiva a pasiva skupiny podniků takovým způsobem, jako by se jednalo o jediný podnik, a to bez ohledu na právní postavení podniků patřících do skupiny. Z tohoto důvodu musí mateřská společnost uvést do konsolidované účetní závěrky všechny dceřiné podniky a měla by být sestavena v kontextu jednotné účetní metody a politiky pro účtování transakcí a událostí obdobného charakteru i jednotného rozvahového dne. A co je nejdůležitější, musí být v této závěrce vyloučeny veškeré vnitroskupinové transakce.

K vedení svého účetnictví podnik vychází i z dalších účetních standardů, u nichž využívá možných alternativ a kombinací s vnitropodnikovými směrnici. Základem tedy vnitropodnikových procesů a účetních postupů jsou také směrnice, dle kterých je povinna účetní jednotka postupovat. Tyto jsou zpracovávány účetním oddělením podniku a následně schvalovány jednatelem.

Jak uvádím v následující kapitole, v Itálii probíhají časté novelizace a změny v zákonech. Z tohoto důvodu musí i aktualizace vnitropodnikových směrnic musí probíhat adekvátně k legislativním změnám.

Účetní směrnice a postupy mateřské společnosti by měly být volně dostupné pro jednotlivé dceřiné společnosti. Hlavním důvodem proč tomu tak bývá je, že dceřiné podniky snadněji aplikují požadavky kladené mateřskou společností a zejména se lépe adaptují v okamžiku, kdy jsou povinny připravovat vyžadované reporty.

V případě sledovaného spojeneckého vztahu matka-dcera tento přenos informací funguje značně nedostatečně, což je mnohdy hlavním problémem dle mého názoru zbytečně vzniklých problémů. Informace o vnitropodnikových směrnicích obou podniků se dostávají k příslušným daňovým a auditorským kancelářím, které teprve provazují dostupné účetní informace a vzájemně spolupracují při uzávěrkových operacích.

4.3.2 Zpracování účetní závěrky dceřiné společnosti

Dříve než se společnost věnuje analýze jednotlivých účetních závěrek svých dceřiných společností, musí připravit podklady pro účetní závěrku vlastní. Na její přípravě se podílí bezmála všichni odpovědní zaměstnanci.

Z důvodu častých legislativních novelizací (prakticky každý rok) je potřeba těmto změnám neustále přizpůsobovat vnitřní účetní principy, respektive postupy. V Itálii je účetní a daňová problematika natolik složitá, že převážná většina společností i podnikatelů si pro zpracování svého účetnictví najímá tzv. daňové a účetní poradce (auditory). Ti jsou povinni každoročně akceptovat legislativní změny, které se obvykle týkají změn v účetních výkazech. Ale pozor nikoliv v jednotlivých položkách, ale spíše v postupu jejich výpočtu (resp. jejich získávání).

Ani společnost LUVÉ není výjimkou. Pro zpracování účetní závěrky, na základě připravených podkladů, využívá služeb externí auditorské společnosti.

Bohužel z důvodu nedostatku informací nemohu uvést k individuální účetní závěrce společnosti LUVÉ více. Na rozdíl od její dceřiné společnosti mi nebyly poskytnuty ani vnitřní interní směrnice ani dokumenty charakterizující činnost podniku. Následující informace jsou tedy zpracovány na základě zprostředkovaných informací od zaměstnance vedoucího jejich účetnictví a od pověřených zaměstnanců společnosti HTS.

Mateřská společnost má ve svých interních směrnicích stanoveno, že nejpozději do pevně stanoveného data (které je jednotlivým dceřiným společnostem sděleno včas) musí mít k dispozici kompletní účetní závěrky dceřiných společností za běžné účetní období. Její kompletností je chápáno, nejen národní ověření auditorskou společností, ale také zpracování odpovídajícím daňovým poradcem.

Výsledky účetních výkazů by pro presidenta mateřské společnosti nemělo být překvapením, protože se podílí na pravidelných mítincích ve svých dceřiných společnostech.

Pověřený pracovník mateřské společnosti podniká pravidelné návštěvy (kontroly) v české pobočce, na základě kterých se nejen seznamuje s českou legislativou a zákonem danými účetními postupy, ale také se informuje o hospodářské činnosti podniku. Pro svého nadřízeného shromažďuje podklady, které mu jsou předloženy, připraveny a zpracovány účetním oddělením v HTS. Zpracovanými podklady rozumíme, takové, které jsou přepracovány do jim srozumitelné podoby. Protože každá z účetních jednotek využívá rozdílný účetních software, není možné bez následné úpravy využít výstupů či výsledných hodnot z používaných účetních softwarů.

Propojenost účetních jednotek nekončí jen pravidelnými návštěvami účetního. V dnešním moderním světě plných technologií, jsou prostřednictvím e-mailové pošty nejen v případě změn sledovaných položek zasílány reporty (evidence dlouhodobého majetku, měsíční výkazy – zpracované do podoby převodového můstku viz. příloha, skladová evidence...). Komunikace probíhá prostřednictvím tabulek upravených v Excelu. Controllingem mateřské společnosti v dceřiné se věnuji ještě v kapitole č. 6.1 nazvané (NE)FUNGUJÍCÍ PŘESHraničNÍ VZTAH DVOU ÚČETNÍCH JEDNOTEK.

Ale zpátky k účetní závěrce. V okamžiku, kdy je účetní závěrka zpracována daňovou kanceláří v České republice, je předána daňové kanceláří v Itálii. Obě kanceláře

vzájemně spolupracují z důvodu, aby položky a hodnoty uvedené ve výkazech byly srovnatelné. Obvykle by při vzájemné kontinuitě již v této fázi neměl být problém, protože sama mateřská společnost spolupracuje s dceřinou na výsledcích, případně upozorní na chybu či nesoulad v účtování již v průběhu účetního období. Snaží se nalézt vzájemný kompromis na obou stranách.

V okamžiku, kdy jsou požadované dokumenty ze všech dceřiných společností u daňových poradců v Itálii, zahájí činnosti nezbytné pro dokončení konsolidované účetní závěrky. V této musí být zejména vyloučeny vzájemné vztahy mezi matkou a dcerou, aby nedošlo ke zkreslení zjištěných hodnot.

Shrnutí

Účetní jednotka je považována za rozsáhlý koncern, který dle IASB má povinnost sestavovat jednak individuální účetní závěrku a jednak konsolidovanou za všechny své dcery. Pověření zaměstnanci, či pracovníci odpovídajících účetních či daňových kanceláří z Itálie, se podílí na přípravách účetní závěrky dceřiné společnosti v ČR. Pravidelnými návštěvami je „zajištěna“ kontinuita s účetními postupy LUVÉ již v průběhu účetního období, pro vedení mateřské společnosti jsou připravovány tzv. měsíční účetní závěrky, které jim poskytují informace o hospodaření podniku. Z důvodu nesouladu používaných účetních softwarů obou účetních jednotek, musí pracovníci dceřiné společnosti převádět zjištěné výsledky pomocí převodových můstků do jím srozumitelným výkazům a reportům.

V případě kompletního sestavení konsolidované účetní závěrky, musí mateřská společnost dle předpisů daných IASB zpracovat výroční zprávu. Tato spolu s výkazy je zveřejněna. Ve výroční zprávě, která by „měla být“ k dispozici všem dcerám, musí být uvedeny jak názvy všech podniků, na nichž se mateřská společnost podílí, tak výše těchto podílů. A samozřejmě popsat hospodaření během sledovaného účetního období.

5 ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICE

5.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA V ČESKÉ REPUBLICE

Účetní předpisy, dle kterých musí postupovat podniky v České republice, jsou:

1. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
2. Vyhláška č. 500/2002 Sb., 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 vyhlášky č. 472/2003 Sb. a vyhlášky č. 397/2005 Sb.
3. České účetní standardy pro podnikatele
4. Vnitřní firemní předpisy

Nebudu se zde věnovat detailním rozbořem jednotlivých pramenů, ale spíše bych upozornila pouze na změny vyplývající z novel zákona o účetnictví z let 2003. Neustálé novely předpisů týkajících se účetnictví ČR vyplývají ze snah dosáhnout plné slučitelnosti české právní úpravy účetnictví s právem Evropské unie, které je pro oblast účetnictví upraveno ve formě směrnic (viz. body výše). Nelze pominout skutečnost, že ve světě obecně a taktéž v EU dochází k upřesňování požadavků na kvalitu účetní závěrky zejména z důvodu uspokojování požadavků zvýšeného veřejného zájmu (potencionální investoři, kapitálový trh, banky, obchodní partneři), což se odráží i ve změnách předpisů pro účetnictví v České republice.

Zásadní změny se v posledních letech projeví vstupem České republiky do Evropské unie, které se promítly v novele zákona č. 437/2003 Sb. (2):

1. zákon o účetnictví zná již jen jedno účetnictví, a sice podvojně (případně zjednodušenou formu podvojného účetnictví) – dříve platné účetnictví jednoduché, bylo nahrazeno daňovou evidencí, jejíž právním předpisem je zákon o daních z příjmů.
2. nově jsou vymezeny subjekty, na něž se zákon vztahuje, tj. účetní jednotky (§1). Z této úpravy vyplývá i rozšíření okruhu podnikatelů, kteří budou mít povinnost vést účetnictví (podvojně) – např. o fyzické osoby,

jejichž obrat dle zákona o DPH překročil stanovené hranice, nebo např. o účastníky sdružení bez právní subjektivity (více § 829 a další občanského zákoníku).

3. v návaznosti na předchozí je nově vymezen i předmět účetnictví (§2).
4. změny se týkají zjednodušeného procesu při uplatnění jako účetního období hospodářského roku, v tom, že o změně je povinnost informovat správce daně 3 měsíce předem (aniž bychom museli čekat na jeho souhlas) (§3).
5. dále zákon rozlišuje, ve kterých případech mohou účetní jednotky vést účetnictví ve zjednodušené formě (§9) a zjednodušený rozsah stanoví v § 13a.
6. zásadní změnou je použití Mezinárodních účetních standardů IAS(IFRS:
 - ✓ pro vedení účetnictví a pro sestavení individuální účetní závěrky účetními jednotkami, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU (§19);
 - ✓ a pro sestavení konsolidované účetní závěrky, jestliže konsolidující účetní jednotka je emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU (§23a).

Tato změna se uplatnila v účetním období nejbližze následujícím po účetním období, v němž vstoupila v platnost smlouva o přistoupení České republiky k EU (bod 3 Přejícných ustanovení zákona č. 437/2003 Sb.).

7. změna je též v povinnosti ověření účetní závěrky auditorem u akciových společností a v průběhu konkursu, vyrovnání a nuceného vyrovnání (§ 20).

Další novela tohoto zákona z roku 2004 přinesla zejména změnu ve vymezení účetní jednotky, především zvýšením limitu obratu jako kritéria, stanovením data účinnosti této novely pro zavedení účetnictví a postup v případech sdružení bez právní subjektivity podle občanského zákoníku. Strukturu zákona a systém jako takový zmíněná novela neměnila.

Souběžně s novelami zákona o účetnictví jsou aktualizovány i prováděcí vyhlášky a další odpovídající právní předpisy. Novela vyhlášky č. 500/2002 Sb. přinesla úpravy, které lze shrnout do těchto tematických okruhů (2):

- ⇒ klasifikace povolenek na emise skleníkových plynů a preferenčních limitů na zemědělskou a potravinářskou produkci a nakládání s nimi z hlediska účetnictví,
- ⇒ požadavky na rozšíření informací v příloze účetní závěrky,
- ⇒ změny v účetních metodách, jež se týkají oceňování realizovatelných cenných papírů v případě trvalého snížení hodnoty, upřesnění ustanovení k zajišťovacím derivátům a ke kursovým rozdílům z aktiv a závazků k zajištění proti měnovému riziku,
- ⇒ změny ustanovení ke konsolidované účetní závěrce; pojetí konsolidačního celku, příloha konsolidované účetní závěrky, zveřejnění konsolidované účetní závěrky, zveřejnění konsolidované účetní závěrky a výroční zprávy.

Pro doplnění považuji za důležité zmínit alespoň souhrnný seznam Českých účetních standardů, které v plném rozsahu nahrazují Postupy účtování pro podnikatele, jejichž platnost skončila 31.12.2003. V současné době je vydáno těchto 23 standardů:

Číslo	název
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kursové rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
010	Zvláštní operace s pohledávkami
011	Operace s podnikem
012	Změny vlastního kapitálu

013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidovaná účetní závěrka
021	Některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkursu a likvidaci
022	Postup v účetnictví a při inventarizaci majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích

Dle těchto standardů musí podnik vytvořit specifické postupy a pravidla pro jeho konkrétní účetnictví. Tyto se označují jako vnitřní účetní směrnice, které kopírují právě činnosti daného podniku z hlediska účetního a detailněji rozpracovávají jednotlivé položky ČÚS. Z důvodu rozsáhlosti vnitřních účetních směrnic sledovaných podniků, jsem vybrala pouze ty kapitoly, které se vzájemně liší a nebo bez nich nelze dokončit účetní závěrku. A v případě dceřiné společnosti předat potřebné podklady společnosti mateřské. Individuální problematikou vnitřních směrnic se zabývám v samostatných kapitolách.

5.2 CHARAKTERISTIKA DCEŘINÉ SPOLEČNOSTI



HTS je mladá společnost vybavená moderní technologií pro výrobu tepelných výměníků, měděných sběračů a dalších komponentů pro klimatizační zařízení do budov, dopravních prostředků (aut, autobusů, vlaků, ale i letadel), ale i do spotřebních předmětů domácnosti. Špičkové vybavení novými technologiemi, zaučený a proškolený personál jsou těmi nejlepšími zárukami zajišťující dodávky výrobků odpovídající zákaznickým potřebám v té nejlepší kvalitě a to od termodynamického návrhu, konstrukce, výrobu prototypu až po běžnou výrobu.

Společnost HTS je součástí finanční skupiny LUVE Group, která zahrnuje mateřskou společnost a její další tři dceřiné společnosti : SEST S.r.l. v Itálii, SEST-LUVE-POLSKA Sp.Z.o.o, TECNAIR LB S.r.l v Itálii.

Firma sídlí v Novosedlech na Moravě, tj. mezi Brnem a Vídní, v blízkosti hranice Rakouska a Českou republikou. Pozice společnosti je upevněna polohou v srdci Evropy. Sídlí v regionu s velkou tradicí strojírenství a kovoobrábění. Je proto schopna poskytovat kvalitní produkty a servis každému klientovi nejen po celé Evropě, ale i po celém světě.

Na začátku roku 2004 společnost navýšila vlastní jmění na 133 miliónů Kč a získala certifikát ISO 9001:2000. Tyto dvě změny podstatným způsobem zvýšily kredit společnosti.

HTS se svým stálým růstem objemu výroby stala jedním z největších producentů v tomto oboru v České republice. Mezi nejvýznamnější zákazníky patří německé společnosti BEHR Industrietechnik, BITZER Kuhlmaschinebau a Stiebel Eltron. V

současné době společnosti rozšířila svou spolupráci nejen v rámci Evropské Unie, ale začíná získávat nové pozice v Rusku a na Ukrajině, ale i v Turecku a USA.

Všeobecné údaje:

Název:	Heat Transfer Systems s.r.o.
Sídlo:	Novosedly na Moravě, č.p. 238
Právní forma:	společnost s ručením omezeným
Datum vzniku společnosti:	7. ledna 1999
IČ:	25 72 62 42
Rozhodující předmět podnikání:	zámečnictví, kovoobráběčství
Statutární orgán:	jednatel společnosti
Základní kapitál:	133 300 000,- Kč
Osoby s podstatným nebo rozhodujícím vlivem na ZK:	84,5 % podíl – LU-VE Contardo S.p.A.

Účetní jednotka nevlastní žádný podíl na základním kapitálu jiné společnosti.

Zdrojem o společnosti HTS,s.r.o. jsou zejména účetní závěrka roku 2006 a vnitřní firemní předpisy, které mi byly dány k dispozici. K závěru roku 2006 byl průměrný přepočtený počet zaměstnanců ve společnosti 234, čímž se společnost řadí mezi střední podniky. Další kritéria pro tuto hranici, jako např. obrat nebo hodnota aktiv, jsou v roce 2006 také splněny.

5.3 ÚČETNICTVÍ DCEŘINÉ SPOLEČNOSTI

V návaznosti na předchozí rozpad právní úpravy v České republice, bych se v této kapitole věnovala vnitřním účetním směrnicím společnosti HTS. Konkrétně seznámím čtenáře s obecnými účetními zásadami, použitými účetními metodami a se způsoby ocenění, dle kterých účetní jednotka postupuje. Jedna ze zásadních informací nejen pro mateřskou společnost, ale i pro investory, dlužníky či věřitele je, že společnost má dle § 20 zák. č. 563/1991, o účetnictví povinnost ověřit účetní závěrku auditorem.

Pro následné srovnání s účetnictvím italským jsem se zaměřila pouze na vybrané složky aktiv.

MAJETEK

Společnost ve své směrnici uvádí, že účtuje o majetku dlouhodobé spotřeby v podobě drobného i dlouhodobé majetku na majetkových účtech, a to ve formě hmotných i nehmotných aktiv. Specifický postup je zejména u evidence drobného majetku.

Drobný majetek

O předmětech, jejichž hodnota nepřekračuje vnitřně stanovenou hranici pro dlouhodobý hmotný (40 tis. Kč) či nehmotný (60 tis. Kč) majetek, ale jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok, může pracovník určený tabulkou odpovědností rozhodnout, že se bude jednat o drobné hmotné či nehmotné dlouhodobé majetky. V takovém případě budou tyto předměty buď zařazeny do postupně odpisovaného dlouhodobého majetku (hmotného či nehmotného, dle jeho povahy) a následně účtovány v účtové třídě „0“. Nebo budou po vydání do spotřeby označeny tak, aby je bylo možno identifikovat, zjistit pořizovací cenu a budou sledovány dle osob, kterým byly svěřeny do užívání (bude o nich vedena zvláštní operativní evidence).

Při vyřazení těchto předmětů z evidence je nutno dokumentovat, jak bylo naloženo se zbylým materiálem. Pokud by likvidací nebylo možno získat použitelné zbytky, je třeba protokolárně, za účasti nejméně dvou osob dokumentovat způsob zničení a uložení nepoužitelných zbytků.

Technické zhodnocení

Při technickém zhodnocení se náklady na něj vynaložené přičtou k pořizovací ceně předmětu a pokračuje se v odpisování, počínaje měsícem následujícím po uvedení tohoto technického zhodnocení do užívání. Technické zhodnocení nedosahující výše stanovené zákonem o daních z příjmů se účtuje do nákladů. Za sledování nákladů a případný převod do dlouhodobého majetku odpovídá vedoucí ekonomického úseku.

Jednatel má právo rozhodnout, zda náklady, které nedosahují hranice povolené zákonem o daních z příjmů, budou přesto považovány za technické zhodnocení a

zvýší pořizovací (vstupní) cenu dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Technické zhodnocení předmětů, které nejsou hmotným majetkem dle zákona o daních z příjmů, převyšující tímto zákonem stanovenou hranici, je vedoucí investic povinen oznámit účetní.

Uvedení dlouhodobého majetku do užívání

Za uvedení do užívání odpovídá vedoucí investic. Tento pracovník odpovídá za to, že předmět při zahájení jeho provozu splňuje všechny technické i právní podmínky předepsané pro jeho užívání včetně bezpečnostních. Proto musí být podpis tohoto pracovníka připojen na dokladu, dle kterého je předmět zařazen do odpisovaného majetku s uvedením data, ke kterému byly tyto podmínky splněny.

Evidence dlouhodobé majetku

Jednotlivé předměty zařazené do dlouhodobého majetku se vedou na analytických účtech (kartách). Tyto karty musí obsahovat:

- název a popis majetku – evidenční číslo,
- pořizovací cena,
- datum a způsob pořízení,
- číslo dokladu, kterým bylo dokumentováno pořízení předmětu,
- datum uvedení do užívání,
- datum zaúčtování,
- roční sazby účetních a daňových odpisů
- účetní a daňové odpisy za všechna období od uvedení do užívání
- informace o zástavě
- vlastník majetku
- popis příslušenství a jeho ocenění
- u souboru složky souboru a jejich ocenění včetně dodatečně přiřazených
- technická zhodnocení, jejich hodnota a doklad, kterým byly proúčtovány
- podmíněnost vkladu do katastru (např. odkládací podmínka)
- poskytnutí zástav tímto majetkem,
- popis významných oprav, jejich cena a číslo dokladu
- důvod a datum vyřazení a číslo dokladu

Vyřazení dlouhodobého majetku

Případná zůstatková hodnota se zúčtuje do nákladů v měsíci vyřazení. Jestliže nebylo možno provést likvidaci v účetním období, ve kterém bylo o ní rozhodnuto, vytvoří se, pokud je předpokládaná ztráta, na předpokládaný hospodářský výsledek likvidace rezerva. Zůstatková hodnota se zúčtuje do nákladů v měsíci ukončení likvidace. Výnos z likvidace (případně aktivní dohadná položka) se zúčtuje do téhož účetního období, ve kterém je likvidace ukončena a zúčtována zůstatková hodnota. Zároveň je rozpuštěna vytvořená rezerva. Za stanovení výše rezervy odpovídá vedoucí ekonomického úseku. Za dodržení zbývajících ustanovení předchozího odstavce odpovídá jednatel.

Při likvidaci staveb jsou účtovány náklady na likvidaci, včetně zůstatkové hodnoty, do pořizovací ceny nově vznikající stavby. Pouze v případě, že je prokazatelné, že stavba nebyla likvidována z důvodu nové výstavby, je postupováno obdobně jako u movitých věcí. Likvidaci dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku schvaluje jednatel. Za provedení likvidace vyřazovaných předmětů odpovídá vedoucí investic.

Tento pracovník je povinen zajistit dokumentaci o provedené likvidaci, tj. příjemku odpadového materiálu na sklad, potvrzení podniku zabývajícího se sběrem druhotných surovin o odevzdání adekvátního množství materiálu, potvrzení o provedení skládky či skládkový lístek, případně četné prohlášení alespoň dvou osob o fyzické likvidaci a uložení vzniklého odpadu či případně jiném způsobu likvidace.

Pokud dochází k likvidaci prodejem, je za stanovení prodejní ceny odpovědný jednatel. Jednatel odpovídá za vystavení faktury nebo odevzdání tržby do pokladny a za uvedení čísla příslušného dokladu na likvidační protokol. Jednatel je povinen oznámit účtárně číslo faktury či pokladního dokladu, případně předat kopii kupní smlouvy. Účtárna odpovídá za to, že provede vyřazení z dlouhodobého majetku a že na příslušný účetní doklad uvede číslo dokladu, kterým je vykázán výnos z prodeje.

K likvidaci může dojít též:

- | | |
|---|-------------------|
| - vkladem do podnikání jiné osoby | odpovídá jednatel |
| - darováním | odpovídá jednatel |
| - převodem na základě právních předpisů | odpovídá jednatel |
| - důsledkem škody nebo manka | odpovídá jednatel |

Pokud dojde k vyřazení důsledkem škody vedoucí ekonomického oddělení odpovídá za zabezpečení příslušné dokumentace a ohlášení škody pojišťovně a případně i policii. Vedoucí ekonomického oddělení je povinen oznámit účtárně, že jde o pojištěný případ a předpokládanou výši náhrady pojišťovny. Hlavní účetní je povinen zajistit proúčtování předpokládaných výnosů do roku, v kterém škoda vznikla, pokud pojišťovna neposkytla pojistné plnění. Vedoucí ekonomického oddělení je povinen prošetřit, zda škoda nebyla zaviněna zaměstnancem či jinou osobou. V případě, že ano vedoucí ekonomického oddělení je povinen vyvolat škodní řízení, případně při podezření či zjištění trestného činu, podat trestní oznámení. Pokud policie zahájila stíhání, vedoucí ekonomického oddělení je povinen sledovat jeho výsledky a současně předat jeho výsledky účtárně k proúčtování.

ZÁSoby

Ve vnitřní směrnici si společnost stanovila povinnost přijímat pořizované zásoby až na výjimky na sklad. Mezi výjimky patří např.:

- nakoupený drobný majetek,
- drobný údržbářský materiál,
- kancelářské potřeby,
- drobné propagační předměty,
- přímý materiál na zakázku, který byl dodán přímo na pracoviště a je zaúčtován do nákladů dané zakázky.

V případě hromadných nákupů, kdy nevyhovují výše uvedeným podmínkám pouze některé z nakupovaných předmětů, platí povinnost účtování prostřednictvím účtu zásob pouze pro ně. Bez použití účtu zásob lze účtovat i v případě, kdy nákup je rozdělen na více pracovišť. Za dodržení tohoto postupu odpovídá provozní účetní.

Účetní jednotka účtuje o zásobách způsobem „A“ a využívá následujících způsobů ocenění zásob:

- a) zásoby materiálu - se oceňují pořizovací cenou, při vyskladnění je uplatňována metoda „vážený aritmetický průměr“,
- b) zásoby vlastní výroby

- I. nedokončená výroba – skutečné vlastní náklady bez výrobní režie,
 - II. polotovary předem stanovené ceny na základě kalkulace na úrovni vlastních nákladů bez výrobní režie,
 - III. hotové výrobky – předem stanovené ceny na základě kalkulace bez výrobní režie,
- za kalkulace odpovídá technolog,
- c) zásoby zboží – jsou ohodnoceny pořizovací cenou, při vyskladnění je uplatňována metoda „vážený aritmetický průměr“.

Součástí pořizovacích cen jsou v souladu se zákonem o účetnictví i vedlejší pořizovací náklady, do kterých společnost zahrnuje dopravné, zprostředkovatelské provize a dodatečné úpravy cen materiálů. Vedlejší pořizovací náklady však nejsou zohledněny v ceně materiálu přijímaného na sklad. Tyto náklady jsou sledovány na zvláštním analytickém účtu oceňovacích odchylek a měsíčně rozpouštěny do nákladů. Do oceňovacích odchylek jsou zahrnovány i rozdíly ze zaokrouhlení vznikající při pořízení zásob. Rozvrh oceňovacích odchylek je prováděn dle zvláštní vnitropodnikové směrnice.

Jednotlivé druhy zásob jsou sledovány na různých skladech a pro detailnější rozpad jednotlivých skladových (resp. účetních) pohybů si účetní jednotka stanovila i zvláštní analytické účty. Stejně tak zvláštní evidence probíhá u vratných obalů, které jsou majetkem HTS. Vede se obalová evidence, ve které odpovědná skladová účetní sleduje druh a množství obalů a společnost, na kterou byly vyskladněny. Nespotřebovaný materiál vrácený ze spotřeby se oceňuje v takové výši, ve které byl vyskladněn. Za stanovení ceny odpovídá skladní účetní.

K rozvahovému dni je nutno provést inventuru nespotebovaných zásob na jednotlivých pracovištích (přesné znění viz. směrnice k provedení inventarizace).

Inventura zásob bude prováděna na základě předem vypracovaných seznamů bez uvedeného množství.

Této inventarizaci nepodléhá drobný materiál na údržbu a propagaci a kancelářský materiál v rozsahu nepřekračujícím jednoměsíční spotřebu. Stejně tak nespotebovaný přímý materiál na zakázky, pokud je uveden v hodnotě nedokončené výroby. Vedoucí zásobovacího oddělení odpovídá za ocenění takto zjištěného materiálu cenou

posledního nákupu. Účetní zásob odpovídá za formální účetní převedení takto zjištěných zásob na sklad. Tento zápis musí být v novém účetním období zrušen.

Výsledky inventur a inventarizačních prací se zaznamenávají do inventurních soupisů. K inventurním soupisům bude připojen inventurní zápis, který je jejich nedílnou součástí. Tento zápis musí obsahovat upozornění na případné nedostatky, které byly zjištěny v ošetřování, skladování či v jiné péči o svěřené prostředky. Zároveň bude obsahovat návrhy a požadavky odpovědných osob či inventurní komise na opatření ke zvýšení péče o ochranu svěřeného majetku a na tvorbu opravných položek. Pokud vlastní inventurní soupis obsahuje pouze zjištěné jednotky množství, je součástí inventurního soupisu skladová soupiska nebo ceník. Dále bude v tomto dokumentu uvedena rekapitulace zjištěných stavů v porovnání s účetními stavy a přehled zjištěných inventurních rozdílů s jejich hodnotovou rekapitulací. Osoby odpovědné za majetek připojí k soupisu zdůvodnění vzniku rozdílů. Může být připojen i komentář inventurní komise. Pokud vznikly závady chybným provedením nebo neprovedením účetních případů, je nutno též uvést čísla dokladů, kterými byly tyto nedostatky způsobeny, pokud je to možné. Je třeba rozlišit zjištěné administrativní nedostatky od skutečných manka a přebytků. Pokud jsou zjištěny manka či přebytky, je nutno v zápise uvést návrh na jejich vypořádání.

Při inventuře zásob je třeba ještě posuzovat zásoby bez pohybu, nebo s pohybem výrazně malým ve srovnání se zásobou příslušné položky a porovnávat užitnou hodnotu inventarizovaného majetku s jeho účetní hodnotou. Při zjištění, že prodejní cena zásob snižená o náklady spojené s jejich prodejem je vyšší než jejich hodnota, ve které jsou vedeny v účetnictví je nutno vyčíslit a proúčtovat opravné položky.

Před konečným vyčíslením manka a přebytků je nutno zjistit, zda nedošlo k neúmyslným záměnám. V případě jejich zjištění je zjištěné zaměněné položky nutno dokumentovat. Prověrku, zda se v rámci celé účetní jednotky zjištěné inventurní rozdíly, manka, nevyrovnávají s přebytky zjištěnými na jiném místě provede a za správnost odpovídá předsedové dílčích inventarizačních komisí. Návrh na vzájemné vyrovnání zaměnitelných položek v souladu s § 58 odst. 1c) vyhlášky provádějící zákon o účetnictví č. 500/2002 Sb., provede předseda inventarizační komise. Vzájemné vyrovnání schvaluje jednatel. V přehledu o výsledcích inventur je zaznamená předseda inventurní komise. Hodnotový výsledek záměn je nutno proúčtovat a číslo dokladu uvést v inventurní dokumentaci. Pokud nebudou zjištěny žádné závady či rozdíly, musí to být v inventarizačním zápise výslovně uvedeno.

ROZPOUŠTĚNÍ OCEŇOVACÍCH ODCHYLEK ZÁSOB

Pořizované zásoby jsou oceňovány cenou dodavatele – pořizovací cenou. Vedlejší náklady související s pořízením zásob budou účtovány na zvláštní účet oceňovacích odchylek k pořizovaným zásobám. Zjištěné rozdíly budou rozpouštěny dle následujícího vzorce:

$$(PSO + NO) / (PSZ + NZ) = k$$

PSZ = počáteční stav zásob zjištěný z účetnictví,

NZ = přírůstek stavu zásob za období zjištěný jako přírůstek nákupem ze skladové evidence,

PSO = počáteční stav zvláštního účtu odchylek zjištěný z účetnictví,

NO = přírůstek odchylek nákupem zjištěný ze stavu strany MD zvláštního účtu odchylek,

K = koeficient.

Číslem „k“ bude pronásoben úbytek zásob. Zjištěná hodnota bude zúčtována ve prospěch zvláštního účtu odchylek a na vrub příslušného účtu účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy. Přírůstky odchylek (plus i minus) jsou účtovány zásadně na stranu MD a úbytky odchylek jsou účtovány zásadně na stranu Dal analytického účtu odchylek. Přírůstky zásob nákupem a úbytky zásob jsou zjišťovány ze skladové evidence.

Výpočet a rozpouštění oceňovacích rozdílů se provádí měsíčně. Průběžně bude vedena tabulka, v které budou uváděny měsíční hodnoty nákupů zásob a odchylek a vypočítáváno jejich procento k těmto nákupům. Za vyhodnocení vývoje procenta odchylek a v případě zjištění jejich neobvyklého vývoje odpovídá za učinění potřebných nápravných opatření (například změnu skladové ceny) vedoucí zásobování.

ZÁSADY PRO TVORBU A POUŽÍVÁNÍ OPRAVNÝCH POLOŽEK

Opravné položky se vytváří pouze k účtům majetku v případech snížení jejich ocenění v účetnictví prokázaném na podkladě údajů inventarizace majetku. Tyto položky se vytváří jen v případech, kdy snížení ocenění majetku není trvalého charakteru.

Opravné položky k pohledávkám se vytváří v případě „pochybných pohledávek“ – tj. u těch, které představují riziko, že nebudou dlužníkem plně nebo částečně zaplacený a u „sporných pohledávek“ – tj. pohledávek vůči dlužníkům, s nimiž se vede spor o jejich uznání nebo zaplacení. Tvorba opravných položek ke krátkodobému finančnímu majetku (účet 251 a 253) se tvoří v případech poklesu (který není trvalého charakteru) tržních cen tohoto majetku – v členění podle druhu cenných papírů, které tento majetek tvoří.

Opravné položky k zásobám, materiálu nebo zboží se vytváří v případě, že se při inventarizaci zjistí výrazně nižší cena než je běžná cena na trhu a v případě bezobrátkových zásob. Tvorba opravných položek se zúčtuje na vrub nákladů. Jejich snížení nebo zrušení se vyúčtuje ve prospěch nákladů, pokud inventarizace v následujícím období neprokáže opodstatněnost jejich výše. Souvztažně se účtuje na příslušné účty účtových skupin č. 09, 19, 29 a 39. pokud se na určitý titul snížení hodnoty majetku vytváří rezerva, nelze současně tvořit opravné položky. Tvořit opravné položky na zvýšení hodnoty majetku nelze.

V případě, že se při inventarizaci závazků zjistí, že jejich částka je vyšší než jejich výše v účetnictví, nevytváří se opravné položky, ale zvýšení se zaúčtuje přímo na účet závazků souvztažně na vrub příslušného účtu nákladů. Při inventarizaci zjištěném trvalém snížení ocenění majetku se proúčtuje snížení na vrub nákladů (u zásob na účet 582, u odpisovaného dlouhodobého majetku se provede mimořádný odpis (účet 551) a opraví se odpisový plán, odpis pohledávky na základě soudního rozhodnutí o jejím vyrovnání podle zákona o konkurzu a vyrovnání na účet 546. Souvztažně se účtuje na příslušné majetkové účty.)

Účetní jednotka vytváří k 31.12. daného účetního období tyto opravné položky:

⇒ k pohledávkám:

Pohledávky po splatnosti více než 12 měsíců:

- zákonná opravná položka ve výši 20% (dle novely zákona o rezervách k 1.1.2004) neuhrazené hodnoty pohledávky,
- účetní opravná položka ve výši 80% neuhrazené hodnoty pohledávky

Pohledávky v cizí měně se nejprve přepočtou kurzem k 31.12. a teprve potom se z přepočtené hodnoty pohledávek vytvořit příslušným procentem opravná položka.

⇒ K materiálu a zboží:

Účetní jednotka vytváří účetní opravné položky ke zboží a materiálu, kde lze s ohledem na nízkou obrátkovost předpokládat v budoucnu odepsání příp. prodej se ztrátou. Proto účetní jednotka považuje tyto zásoby za neplnohodnotné. Účetní opravná položka bude vytvořena ve výši účetní hodnoty zboží a materiálu na skladě. Opravné položky k hmotnému dlouhodobému majetku nebyly tvořeny.

SMĚRNICE K ROČNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

V zájmu zabezpečení řádného průběhu účetní závěrky je uloženo:

⇒ všem zaměstnancům:

- předložit cestovní účty za uplynulé období k likvidaci nejpozději do 5 dnů od posledního dne skončeného účetního období,
- předložit podklady pro fakturaci do 5 dnů od posledního dne skončeného účetního období,

⇒ pokladní:

- prověřovat při každé výplatě, zda prováděné výplaty či příjmy týkající se účtů nákladů a výnosů nepatří do uplynulého účetního období. Pokud ano, pak takovéto případy sepsat a předat hlavní účetní,

⇒ všem odpovědným pracovníkům za nákup dodávek a služeb:

- nejpozději do 10 dnů od posledního dne skončeného účetního období oznámit hlavní účetní všechny případy nakoupených dodávek a služeb, ke kterým jim do uvedeného termínu nebyly předloženy doklady

k ověření a zároveň popsat druh dodávky, dodavatele a provést odhad předpokládané částky,

⇒ všem odpovědným pracovníkům za prodej dodávek a služeb:

- zabezpečit, aby všechny provedené dodávky a služby, které patří do minulého účetního období a u kterých byly splněny podmínky dodávky, byly vyfakturovány. Pokud to není z jakéhokoliv důvodu možné, oznámit tuto skutečnost účtárně s popisem případu, důvodů a odhadem předpokládané částky,

⇒ provozní a finanční účetní:

- provádět průběžně prověrku všech dokladů z hlediska časové a věcné příslušnosti účetních případů a na základě jejího výsledku zajistit zúčtování časového rozlišení, případně tvorbu dohadných položek,
- uzavřít deník přijatých a vystavených faktur 2 dny před termínem pro podání přiznání DPH ostatní deníky uzavřít k poslednímu dni účetního období.

A jak že vlastně probíhá účetní závěrka z pohledu dceřiné společnosti? Kromě toho, že veškeré uzávěrkové operace jsou prováděny i dle výše uvedených směrnic, tak jednotlivé postupy lze zjednodušit následovně.

Nejdříve jsou shromážděny, schváleny a proúčtovány všech účetní doklady. Na základě proběhlých inventur jsou proúčtovány zjištěné výsledky, uzavřeny sklady (materiálu, zboží, hotových výrobků, polotovarů a reklamací) a uzavřené účty. Sestavené výkazy jsou od jednotlivých oddělení soustředěné na oddělení Controllingu a následně analyzované a upravované do podoby vhodné k poradě vedení. Na této poradě „Steering Committee Meeting“ se účastní také Prezident společnosti, hlavní kontrolor, vedení HTS a management HTS (frekvence konání porad je měsíční). Čtvrtletní a roční výkazy jsou projednávány s daňovým poradcem i auditorem. Kompletní účetní závěrku schvaluje auditorská společnost D&T mající zastoupení v ČR. Po ukončení auditu je vydána auditorskou společností auditní zpráva, kde jsou uvedeny plusy a mínusy vedeného účetnictví za celé účetní období. Tato je předána daňovému poradci, auditorovi a zveřejněna dle legislativních norem.

6 SROVNÁNÍ ITALSKÉHO A ČESKÉHO ÚČETNICTVÍ

V této kapitole bych se věnovala stanovenému dílčímu cíli, a sice srovnání účetnictví dvou národních celků. A následně i v rámci dvou účetních jednotek.

V rámci soustředění dostatečného množství podkladů a materiálu pro zpracování diplomové práce, jsem měla možnost, diskutovat s italským daňovým a účetním poradcem a českou studentkou v Itálii. Na základě vzájemných diskusí, jsme nabyly dojmu, že účetnictví je v podstatě založeno v obou národních celcích na velmi podobných základech. Jako jediný stěžejní a viditelný rozdíl spatřuji rozdělení účetnictví.

V České republice je dle § 9, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví platné pouze jedno účetnictví a to podvojně (ve výjimečných případech definovaných tímto paragrafem je povolena zjednodušená verze podvojného účetnictví). Zatímco v Itálii rozlišují mezi pravidelnou účetní evidencí (velké podniky), základní a zjednodušenou účetní evidencí. Co je přesně jejich předmětem uvádím v kapitole č. 4.1.2.

Dále co je asi specifičtější v Itálii, jsou neustálé legislativní změny, které se týkají v převážné většině případů účetních výkazů. Nemění se jednotlivé položky, ty jsou pevně dané, ale neustále se vyvíjí způsoby stanovení jednotlivých vykazovaných řádků.

Z mé krátkodobé praxe cca 5 let, jsem v České republice zaznamenala snad jen jedinou změnu v účetních výkazech a to dokonce v doplnění počtu položek.

Domnívám se totiž, že v rámci meziročního srovnání hospodaření podniku, jsou potom jednotlivě vykázané hodnoty nesrovnatelné a je zřejmě nutné vést zvláštní tabulku (evidenci), ve které by mohlo k těmto analýzám docházet.

Ještě zde zmíním jeden rozdílný aspekt, na který jsem narazila. V Itálii je legislativa značně uvolněná. Co se týče pevných mantinelů a postupů účetních jednotek. To se však netýká těch, které podléhají předpisům IASB. Zákon totiž v Itálii spoléhá na jednotlivé vnitropodnikové předpisy a směrnice každé účetní jednotky. Ty považuje za natolik stěžejní, že se i při kontrolách dle nich nekompromisně řídí. Ale zase, ani tyto předpisy nesmějí být samozřejmě v rozporu se zákonem.

Tolik z obecného hlediska, nyní bych se zaměřila na konkrétní mezipodnikové srovnání u provázaných účetních celků (matka – dcera).

Z důvodu, jak jsem již několikrát uváděla, omezených zdrojů o účetnictví mateřské společnosti, jsem nucena svůj dílčí cíl značně zjednodušit. Při zadávání tématu, jsem se domnívala, že získávání požadovaných informací bude mnohem snazší. Přesto bych zde alespoň uvedla příklady, kdy se účetní jednotky zcela liší nebo naopak jsou jejich účetní postupy naprosto totožné.

Hlavní problematikou se kterou jsem se setkala v účetní jednotce je vedení skladového hospodářství. To se týká zejména způsobu účtování zásob.

Zásoby v mateřské společnosti jsou účtovány upraveným způsobem „B“. Co se vlastně myslí tím upraveným. V české účetní terminologii se vlastně jedná o propojení způsobu „B“ se způsobem „A“, resp. jde o měsíčně zkrácený způsob „B“. Podnik po celý měsíc účtuje o zásobách způsobem „B“, tj. vše přímo na nákladové účty. Zároveň však vede řádnou skladovou evidenci. Nečeká však na roční účetní závěrku, ale z důvodu měsíčních reportů (i v rámci mateřské společnosti), provádí k závěru každého měsíce účetní uzávěrku. Díky vedené skladové evidenci jsou pracovníci schopni „přesně“ určit množství zásob k požadovanému datu a tento stav je ke konci měsíce převeden na rozvahové účty.

Zajímavé je, že pro Italy je tento způsob vedení skladů naprosto stěžejním základem, a velmi těžko chápou postup jiný. Je to tak, alespoň v případě sledované mateřské společnosti. Přestože, dle zjištěných informací, že obecně v Itálii je poleno účtování zásob i způsobem „A“, se domnívám, že tento způsob není příliš využíván.

Právě evidence zásob byla dlouhodobě diskutovaným problémem (rozdílem) a řekla bych, že do dnes ještě není zcela vyřešena. Dceřiná společnost účtuje totiž o zásobách pro Českou republiku tolik oblíbeným způsobem „A“. Což pro Italy je nejen nesrozumitelný postup, ale zcela nesmyslný. Přesto prostřednictvím převodových můstků dochází k přepracování sestav na Italům srozumitelnou podobu.

Další sledovanou oblastí jsou **investice**. Zde však společnosti nevykazují žádné závažné rozdíly, spíše metodické rozpory. Každý měsíc je dceřinou společností zasílán přehled o dlouhodobém majetku společnosti. Zde jsou uvedeny jednotlivé karty majetku (vč. veškeré identifikace), datum pořízení, pořizovací cena, odpis v měsíci,

oprávky v roce, oprávky celkem, zůstatková cena, způsob odepisování a doba odepisování (účetní). Rozdíl v metodologii obou společností je dán, zejména vážnoucí komunikací. Obě společnosti totiž vychází z jiného interně stanoveného účetního odpisového plánu. Dle přístupu mateřské společnosti, je zřejmě pro ně snazší „excelovskou“ tabulku majetku upravit, než zveřejnit své interní postupy.

A jednou z posledních záležitostí, na kterou jsem narazila, jsou opravné položky. Existuje jich celá řada, já mám však na mysli **opravné položky k pohledávkám**. Mateřská společnost má opět vnitřně stanovené postupy, které nejsou dostatečně sladěny s postupy dceřiné společnosti. Dle získaných informací tvoří mateřská společnost opravné položky v pevně stanovené částce z kumulovaného souhrnu pohledávek po splatnosti. Pro rok 2006 to byly 2 % ze souhrnu. Nespecifikují tedy ke kterým pohledávkám a kolik, ale hovoří jednoduše o celkové částce.

Proti tomu, česká dceřiná společnost po dohodě s auditorem a jednatelem stanoví procentuelní částku individuálně na odběratele, z pochybných a sporných pohledávek a dále z pohledávek více jak 6 měsíců po splatnosti.

Opět nastává problém při vykazování a zejména vzájemném srovnávání účtů opravných položek.

6.1 (NE)FUNGUJÍCÍ PŘESHraniČNÍ VZTAH DVOU ÚČETNÍCH JEDNOTEK

V této kapitole bych chtěla jen ve stručnosti nastínit překážky a propasti, které mezi jednotlivými účetními jednotkami existují. Základem těchto úvah, jsou zcela moje nezávislé dojmy, utvářené v průběhu zpracovávání této práce a zejména při mém fungování v HTS.

Za hlavní problém ve spojených jednotkách považuji jednostrannou komunikaci, která funguje pouze poskytováním informací z ČR do IT, ale opačným směrem tento mechanismus zaostává. Informace, ať už podstatné či nepodstatné, jsou totiž někdy základem dobře fungujícího vztahu a celého koncernu. Mateřská společnost se snaží tuto propast eliminovat, tím, že pravidelně posílá své pracovníky (účetní) na tzv. výzvědy. Ti mají za úkol po určité dobu (např. 4 dny v měsíci) s danou dceřinou

společností fungovat. Během této doby se snaží pochopit národní legislativní systém a vnitřní předpisy dcery. I v tomto spatřuji značný nedostatek.

V rámci zjednodušujících postupů (jak pro účetní matky tak i dcery) by bylo vhodnější zpracovat vnitřní firemní předpisy mateřinky do všech dceřinek. Jednak by zde fungovala snazší komunikace, lepší orientace pro všechny zúčastněné strany a co je nejdůležitější při sestavování denních, týdenních, měsíčních aj. reportů, by postupy byly jednotné a méně časově náročné. Nyní je situace v takové fázi, že firemní předpisy HTS jsou prostřednictvím italského účetního zástupce mateřské společnosti známé, zatímco s předpisy LUVE je obeznámena jen italská daňová kancelář a možná zprostředkovaně česká.

Nicméně, italský účetní se seznamuje v průběhu svého pobytu s novinkami, které nastaly od jeho poslední návštěvy. Obvykle nejvíce času se věnuje ve spolupráci s ekonomem a účetní na přípravě podkladů pro účetní závěrku.

Dalším stěžejním handicapem je účetní software, který nelze použít pro sdružené výkaznictví. Pracovníci dceřiné společnosti musí někdy opravdu složitým způsobem připravovat a zpracovávat mateřskou společností požadované reporty. Tyto jsou obvykle sestavovány v tabulkovém procesoru, nazvaném Excel, který prostřednictvím rozmanitých funkcí dokáže plnit požadavky obou stran. Problém nastane v okamžiku nechtěného překlepu, či záměrného omylu. Těžko se poté následná chyba opravuje. To dle mého názoru by se v zavedeném účetním softwaru nemohlo jen tak stát, protože zde fungují vnitřně propojené algoritmy (porušením jednoho přestává fungovat druhé).

7 ZÁVĚR

První známky účetnictví jsou zaznamenány shodou okolností z Itálie. Možná i toto je důvodem proč je tento národ natolik nacionalistický a hrdý. Při zpracovávání této práce jsem narazila na celou řadu problémů a nejasností. Začnu-li v obecném rámci, pak je to problematika jazykové bariéry. 98 % webových stránek a materiálů o Itálii, italském účetnictví či italských právních předpisech je výhradně a jenom v italštině. Je tedy problém orientovat se bez znalosti tohoto jazyka. Dokonce i stránky italského ministerstva financí jsou kompletně zpracovány v italštině. Řekla bych, že zrovna v tomto pohledu jsem se mohla přesvědčit o tom, že Česká republika je mnohem ohleduplnější a shovívavější, a že dostatečné množství materiálů věnujících se účetní problematice je obvykle zpracovávána i publikována alespoň v jednom světovém jazyce.

V úvodu jsem se věnovala harmonizaci účetnictví a Mezinárodním účetním standardům. Také jsem se zmínila o neustále diskutované problematice „Malých a středních podniků“. Těmito kapitolami jsem chtěla čtenáři ukázat, že proces harmonizace není stále zcela ukončen. Přesto, že hlavní snahou je vytvořit jednotný ucelený účetní svět, tak pořád jsou státy, které si drží své národní předpisy. Specifický postup je potom u těch podniků, které mají kótované akcie na burzách nebo u těch podniků, kteří dobrovolně postupují dle IAS/IFRS.

Nyní se pokusím aplikovat teoretickou koncepci do sledovaných účetních jednotek.

Mateřská společnost LUVÉ, sídlící v Itálii, má celou řadu poboček po celém světě. Jedná se tedy o zaručeně velký podnik, na který se nemohou vztahovat diskutované výhody Malých a středních podniků. Je tedy jasné, že dle nařízení IASB je podnik povinen sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a k ní odpovídající výroční zprávu o hospodaření svém i všech svých dceřiných společnostech.

Účetní jednotka při harmonizaci se svými pobočkami využívá dva pohledy, jeden označuje jako manažerský a druhý již zmíněný konsolidovaný. Pro zpracování účetnictví využívá účetních i daňových expertů, kteří vedou „pravidelnou účetní evidenci“. Ta spočívá v evidenci veškerých účetních knih, peněžního deníku, inventární knihy apod.

Základními předpisy pro zpracovávání účetnictví jsou Národní koncil a Italská účetní organizace. Pokud něco chybí, využívají účetní principy založené na IASB (např. IAS 17, IAS 27...) a hlavně vnitropodnikové směrnice.

Dceřiná společnost, HTS sídlící v České republice, patří mezi střední podniky (z pohledu MSP) a v případě jejich přistoupení na IAS/IFRS, by se na ně vztahovala zjednodušená verze zpracování. Je však diskutabilní, zda podnik jehož ovládající subjekt bude zpracovávat plnou účetní závěrku dle IAS/IFRS, bude polemizovat nad zjednodušením či ne. Je totiž jasné, že čím rozdílnější jednotlivé účetní závěrky budou, bude vzájemná komparace obtížnější.

Prozatím společnost HTS, s.r.o. postupuje dle české legislativy i v přípravě a zpracování účetní závěrky, není tedy nutné tuto problematiku dále řešit.

Podnik vede podvojně účetnictví zpracovávané v účetním softwaru. Při účtování postupuje v souladu se zákony, předpisy, vyhláškami a vnitropodnikovými směrnicemi.

Jako hlavní téma své práce jsem si zvolila seznámit čtenáře s problematikou italského účetnictví, s italskou právní úpravou a aplikací Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v této zemi. Zjednodušeně lze říci, že italské a české účetnictví je ve svém jádru velmi podobné. V podstatě vychází ze stejných předpokladů. Možná rozdílnější je národní postoj k vnitropodnikovým směrnicím, které jsou třeba v Itálii považovány za dosti stěžejní.

Otázka mezinárodních účetních standardů je velmi rozmanitá a rozsáhlá. Z celkových 47 standardů jsem si vybrala pouze 4, o kterých není pochyb, že dle nich musí mateřská společnost postupovat.

V návaznosti na stanovený cíl aplikace Mezinárodních účetních standardů jsem se pokusila naformulovat vzor podniku, který se rozhodl přejít z národní úpravy na IAS/IFRS. Hlavní změny, které se u něj promítnou jsou zejména ve způsobu evidence některých položek. Hlavně je důležité si uvědomit, že standardy vyžadují srovnávací údaje za minimálně jedno předchozí období. Pokud tedy podnik přejde na IAS/IFRS k 1. lednu 2007, musí sestavit počáteční rozvahu k 1. lednu 2006 a údaje za rok 2006 přepočítat.

Co se týče dílčího cíle komparace „českého“ a „italského“ účetnictví bych řekla, že z obecného rámce příliš zásadní rozdíly neshledávám. Možné odlišnosti by mohly nastat v účetních postupech u jednotlivých účetních jednotek, v okamžiku, kdy se zásadně budou rozcházet vnitropodnikové předpisy. Na některé z těchto možných důsledků upozorňuji v kapitole 6, která blíže tuto problematiku rozebírá.

Stejně tak se v této kapitole věnuji konkrétnímu srovnání sledovaných účetních jednotek. Ve stručnosti bych řekla, že hlavní odlišnosti jsou v evidenci zásob a opravných položek k pohledávkám. Dále jednotlivé subjekty využívají rozdílných účetních softwarů, které nejsou nijak propojeny. Z tohoto důvodu je nutné vypracovávat „ručně“ reporty, dle požadavků mateřské společnosti. Zde mohou nastat chyby způsobené lidským faktorem či výpočetní technikou. Řekla bych, že tento nedostatek je pro obě strany značně časově i pracovní náročný.

Na závěr bych chtěla říct, že při zpracovávání tohoto tématu, jsem narazila na velkou řadu problémů. Teď nemám na mysli jen jazykovou bariéru, ale spíše ze strany italské mateřské společnosti, která opravdu informacemi o svém účetnictví neplýtvá. Vzhledem k povinnostem vyplývajícím z IAS/IFRS, se domnívám, že nejsou dostatečně plněny. Zejména tím mám na mysli dostatečnou oboustrannou provázanost (ta je důležitá i pro dceřinou společnost, zejména při vykazování některých položek), informovanost a přístup dceřiné společnosti k informacím o hospodaření její matky. Dle odpovídající legislativy by totiž mateřská společnost měla dát volně k dispozici všem svým dceřiným podnikům nejen výroční zprávu, ale i konsolidovanou účetní závěrku.

8 POUŽITÉ ZDROJE

1. DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 1. vydání. Brno: Computer Press, 2006. ISBN 80-251-1085-0.
2. FIŠEROVÁ, E. A KOL. *Abeceda účetnictví pro podnikatel 2007*. 5. vydání. Jihlava: Anag, 2007. 439 s. ISBN 978-80-7263-389-0.
3. HEREJK, J. *Účetnictví v německy a anglicky mluvících zemích*. 1. vydání. Praha: Codex Bohemia, 1998. 232 s. ISBN 80-85963-70-1.
4. HÝBLOVÁ, E., SEDLÁČEK, J., VALOUCH, P. *Mezinárodní účetnictví*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004. 138 s. ISBN 80-210-3473-4.
5. KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR. *Daňové zákony a účetnictví*. Praha: Aspi, 2007. ISBN 978-80-7357-283-9.
6. KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 16. vydání. Praha: Polygon, 2006. 444 s. ISBN 80-7273-130-0.
7. KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IFRS/IAS*. 5. vydání. Praha: Polygon, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.
8. LEDNICKÝ, V., VANĚK, J. *Kooperační struktury malých a středních podniků*. Opava: Slezská univerzita v Opavě, 2004. ISBN 80-7248-259-9.
9. SIKOROVÁ, E. *České účetnictví v kontextu světového vývoje*. Opava: Slezská univerzita v Opavě, 2004. ISBN 80-7248-278-5.
10. VEBER, J., SRPOVÁ, J. a kol. *Podnikání malé a střední firmy*. Praha: Grada Publishing, 2005. 304 s. ISBN 80-247-1069-2.
11. AGCM.IT. *Audit*. [online]. [cit. 2007-11-30]. Dostupné z: <http://www.agcm.it/eng/index.htm>
12. EUROPA.EU. *Právnícké profese v Itálii*. [online]. [cit. 2007-12-10]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/civiljustice/legal_prof/legal_prof_ita_en.htm
13. HTS.CZ. *O společnosti Heat Transfer Systems s.r.o.* [online]. [cit. 2007-12-12]. Dostupné z: <http://www.htsystems.cz/>

14. LU-VE.IT. *O společnosti LU-VE Spa*. [online]. [cit. 2007-12-12]. Dostupné z:
<http://www.luve.it/EN/>
15. MFCR.CZ. *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou.pdf* [online]. [cit. 2007-11-15]. Dostupné z:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/aplikace_ias_neverej.html
16. MFCR.CZ. *Srovnávací studie vzdělávání účetních ve vybraných evropských zemích.pdf* [online]. [cit. 2007-11-15]. Dostupné z:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/aplikace_ias_neverej.html
17. MFCR.CZ. *Srovnávací studie o stavu aplikace IFRS u nekótovaných společností v šesti evropských státech.pdf* [online]. [cit. 2007-11-15]. Dostupné z:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/aplikace_ias_neverej.html
18. MPSV.CZ. *Itálie – životní a pracovní podmínky*. [online]. [cit. 2007-11-20].
Dostupné z: http://portal.mpsv.cz/eures/prace_v_eu/zeme/italie
19. REVISORI.IT. *Auditorské společnosti*. [online]. [cit. 2007-11-30]. Dostupné z:
<http://www.revisori.it/link.paq>
20. UNIDO.ORG. *SME v Itálii*. [online]. [cit. 2007-11-30]. Dostupné z:
<http://www.unido.org/doc/4319>

9 PŘÍLOHY

- ⇒ vzor italské účtové osnovy
- ⇒ vzor italské rozvahy
- ⇒ vzor italské výsledovky (výkazu zisků a ztrát)
- ⇒ vzor výkazu pro malé podniky
- ⇒ převodový můstek HTS