

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2011

ALENA KULMANOVÁ

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

PODNIKOVÁ EKONOMIKA

Vysoká škola ekonomie a managementu

+420 841 133 166 / info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

NÁZEV BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Implementace jednotné účtové osnovy zahraniční mateřské společnosti dle IFRS na účtový rozvrh české dceřiné společnosti dle ČÚS v systému ERP.

TERMÍN UKONČENÍ STUDIA A OBHAJOBA (MĚSÍC/ROK)

2012/01

JMÉNO A PŘÍJMENÍ / STUDIJNÍ SKUPINA

Alena Kulmanová / PE26

JMÉNO VEDOUcíHO BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Ing. Zdenka Volkánová

PROHLÁŠENÍ STUDENTA

Prohlašuji tímto, že jsem zadanou bakalářskou práci na uvedené téma vypracovala samostatně a že jsem ke zpracování této bakalářské práce použila pouze literární prameny v práci uvedené.

Datum a místo:

podpis studenta

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych tímto poděkovala původnímu vedoucímu bakalářské práce, Ing. Pavlu Novotnému, za metodické vedení a odborné konzultace, které mi poskytl při zpracování mé bakalářské práce a současné vedoucí bakalářské práce, Ing. Zdence Volkánové, za cenné rady a připomínky při dokončení této práce.

Vysoká škola ekonomie a managementu

+420 841 133 166 / info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Implementace jednotné účtové osnovy
zahraniční mateřské společnosti dle IFRS
na účtový rozvrh české dceřiné společnosti
dle ČÚS v systému ERP.

Implementation of a standard chart of accounts of foreign parent company
according to IFRS to chart of accounts of Czech subsidiary according to
Czech Accounting Standards in ERP system

Autor: Alena Kulmanová

Souhrn

Cílem této bakalářské práce je popsat implementaci jednotné účtové osnovy a účetních standardů mateřské společnosti na účtový rozvrh české dceřiné firmy. Základní otázkou je, jak vyhovět na jedné straně požadavkům mateřské firmy a na druhé straně nárokům, které v oblasti účetnictví a finančního vykazování klade na společnost česká legislativa. Hlavní rozdíly vyplývají z rozdílných standardů, které má firma uplatnit: zatímco mateřská firma účtuje podle mezinárodních standardů finančního vykazování, česká dceřiná firma uplatňuje české účetní standardy. Mezinárodní standardy finančního vykazování, česká účetní legislativa i hlavní rozdíly mezi nimi jsou popsány v kapitole 2 této práce. Ve třetí kapitole jsou vysvětleny standardy skupiny, koncept dvou hlavních knih (podle mezinárodních i lokálních standardů) v jedné, struktura jednotné účtové osnovy a systém středisek. Dále je popsán vlastní průběh implementace včetně nastavení ERP systému na nový způsob účtování. V závěru je zhodnocen celý průběh a posouzena pozitiva i negativa implementace jednotné účtové osnovy.

Summary

The aim of this thesis is to describe the implementation of a standard chart of accounts and accounting standards of the parent company to chart of accounts of Czech subsidiary. The basic question is how to meet all the requirements: on the one hand, the parent company's claims and on the other hand, demands placed on the accounting and financial reporting of the company by Czech legislation. The main differences results from the different standards that the company has to apply: while the parent company follows International Financial Reporting Standards, the Czech subsidiary applies Czech accounting standards. International Financial Reporting Standards, the Czech accounting legislation and the main differences between them are described in Chapter 2 of this thesis. The third chapter explains accounting standards of the group, the concept of two general ledgers (according to international and local standards) in one, standard chart of accounts structure and system of cost centers. The following is description of the actual course of implementation, including setting the ERP system to a new method of accounting. At the end, whole process is reviewed and positive and negative aspects of the implementation of a standard chart of accounts are assessed.

Klíčová slova:

Implementace, Mezinárodní standardy finančního výkaznictví, Účetní standardy, Účetnictví, Účtová osnova

Keywords:

Accounting, Accounting Standards, Chart of accounts, Implementatin, International Financial Reporting Standards

JEL Classification:

M100 - Business Administration: General

M410 - Accounting

G390 - Corporate Finance and Governance: Other

Obsah

1 Úvod	1
2 České a mezinárodní účetní předpisy	3
2.1 Zákon o účetnictví	4
2.2 Prováděcí vyhláška	6
2.3 České účetní standardy	9
2.4 Směrnice Evropské unie	10
2.5 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	12
2.6 Hlavní rozdíly mezi českými a mezinárodními standardy	14
3 Účetní a vykazovací manuál skupiny	19
3.1 Standard Chart of Accounts (SCOA).....	20
3.2 Koncept „dvě knihy v jedné“	21
3.3 Struktura účtové osnovy SCOA.....	25
3.4 Nákladová a ostatní střediska	26
3.5 Výchozí stav v ERP systému	28
3.6 Mapování stávajícího účtového rozvrhu na SCOA	30
4 Závěr.....	35
Literatura	38
Přílohy	

Seznam zkratk

ACC	kód automaticky účtované operace (Automatically Charged Case)
ČÚS	České účetní standardy
ERP	Plánování podnikových zdrojů (Enterprise Resource Planning)
EU	Evropská unie
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board)
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee)
IFRIC	Výbor pro interpretaci mezinárodního finančního výkaznictví (International Financial Reporting Interpretations Committee)
IFRS	Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
SCOA	Standardní účtová osnova (Standard chart of accounts)
SIC	Výbor pro stálou interpretaci (Standing Interpretation Committee)

Seznam tabulek

Tabulka 1 České účetní standardy pro podnikatele.....	9
---	---

Seznam obrázků

Obrázek 1 Základní princip konceptu „2v1“	23
Obrázek 2 Vztahy mezi skupinovým a lokálním výkaznictvím	24
Obrázek 3 Hierarchie středisek	27

1 Úvod

I když cílem účetnictví a finančního výkaznictví je vždy podávat věrný a poctivý obraz hospodaření a finanční situace firmy, rozdílné pohledy na tento obraz, rozdílná míra zásahů státu do podnikání a odlišné daňové systémy, které mají různou úroveň požadavků na daňové účetnictví, mohou vést k významným rozdílům nejen mezi východní a západní Evropou, ale i mezi jednotlivými zeměmi v rámci obou bloků. Protože mateřské firmy v současné době globalizace podnikání často mají dceřiné podniky ve více zemích, je pochopitelný požadavek těchto mateřských firem nejen na přesné a včasné poskytování výsledků hospodaření z jednotlivých dceřiných společností, ale i na jednotnost používané metodiky. To vedlo k požadavku na standardizaci účetnictví a zejména finančního výkaznictví. V Evropě tak vznikly Mezinárodní účetní standardy. Protože důraz není kladen na účetnictví jako takové, ale především na obraz hospodaření a finanční situace firmy, který má účetnictví poskytovat, jsou tyto standardy od roku 2003 vydávány jako Mezinárodní standardy finančního výkaznictví.

Od devadesátých let dvacátého století začaly do zemí bývalého východního bloku výrazně expandovat firmy ze západní Evropy. Kromě odlišné mentality a administrativní náročnosti se musely vypořádat i s rozdílnými přístupy a požadavky na účetnictví a finanční výkaznictví. Zákonné požadavky na účetnictví a finanční výkaznictví v zemích východní Evropy jsou většinou velmi striktní a stanovují firmám nejen náležitosti obsahové ale i relativně detailní náležitosti formální. Na rozdíl od mezinárodních standardů stanovujících pouze minimální rozsah výkazů účetní závěrky, jsou to i povinné formáty těchto výkazů a v různé míře i povinné účtové osnovy. Česká firma mohla do roku 2010 podle mezinárodních účetních standardů účtovat pouze v případě, že byla kótovaná na burze. Pokud však byla na burze kótovaná zahraniční matka a nikoli česká dceřiná společnost, musela tato česká společnost účtovat podle českých účetních standardů. Při účtování podle lokálních účetních standardů a následné úpravě výsledků na mezinárodní účetní standardy dochází k odchylkám a nepřesnostem. Důvodem je jednak zjednodušování výkaznictví na úrovni dceřiné společnosti kvůli časové náročnosti, ale i nepřesné pochopení standardů mateřské firmy, které vzniká z rozdílného pohledu na výsledky hospodaření podle různých standardů. Vzhledem

k různorodosti účetních standardů v jednotlivých zemích je logickým důsledkem snaha o zavedení standardů mateřské firmy jako primárních standardů pro účtování a vykazování hospodářského výsledku, a to v co nejdetailnější struktuře, a odsunutí lokálních účetních standardů do sekundární pozice.

Tím se však dceřiná firma logicky ocitá před opačným problémem: jak při primárním účtování a vykazování podle standardů matky dodržet i lokální standardy a vyhovět ostatním požadavkům: finančnímu úřadu, statistickému úřadu atd. Ačkoli snahou mateřské firmy je poskytnout uživatelům konsolidované účetní uzávěrky přesné a spolehlivé informace a vyvarovat se tak případných problémů s akcionáři nebo burzou, je pro dceřinou společnost mnohem aktuálnější hrozba postihu ze strany státní správy. V první řadě jde tedy o to, jak implementovat detailní standardy mateřské firmy týkající se účtování, principů oceňování a finančního výkaznictví v prostředí české společnosti a dodržet přitom české účetní standardy a ostatní zákonné požadavky na účetnictví a finanční výkaznictví, které jsou na společnost kladeny zákonem o účetnictví, daňovými zákony a dalšími předpisy.

Druhou otázkou je, jaké výhody a nevýhody tento způsob účtování a finančního vykazování firmě přinese. Nejde totiž jenom o účetnictví a finanční výkaznictví jako takové, ale takovýto přechod klade další požadavky. Jsou zde různé možnosti a omezení dané účetním softwarem, resp. ERP systémem firmy, finanční náročnost případných úprav softwaru a zejména zvýšené nároky na lidské zdroje. Ty se netýkají jen úseku financí. Protože podklady pro účetnictví vznikají napříč v celé firmě a finanční situace hospodaření firmy není jen záležitostí finančního úseku, ale manažerů na všech úrovních, dotkne se tato změna alespoň částečně velké části klíčových uživatelů ERP systému.

2 České a mezinárodní účetní předpisy

Základní právní normou pro vedení účetnictví v České republice je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů¹ (dále jen „zákon o účetnictví“). Na něj navazují další předpisy. Pro podnikatelské subjekty je to vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů² (dále jen „vyhláška 500/2002“) a české účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., (dále jen „České účetní standardy pro podnikatele“ nebo zkráceně „ČÚS“). Jejich vydání oznamuje ministerstvo financí ČR dle zákona o účetnictví a jsou zveřejněny ve finančním zpravodaji a na internetových stránkách ministerstva financí ČR³.

Harmonizace účetnictví a účetního vykazování je vnímána jako součást jednotného evropského podnikatelského prostředí. Cílem je umožnit srovnatelnost podnikatelských subjektů z různých zemí a zajistit jednotné pochopení a účetní ošetření transakcí a finanční situace podniku.⁴ Nástroji harmonizace účetnictví a účetního vykazování jsou směrnice Evropské unie a Mezinárodní účetní standardy (IAS), resp. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Směrnice Evropské unie jsou předpisy závazné pro všechny členské země. Po odsouhlasení členskými státy se stávají závaznými, mají pevný termín realizace a mohou se měnit jen formou oficiálních změn. Účetnictví a účetního vykazování se týká Čtvrtá a Sedmá směrnice EU. Tyto směrnice se orientují na největší možnou jednotnost, a pouze na účetní výkazy, nikoli na úroveň konkrétních postupů. Vzhledem k tomu, že jsou založeny na dohodě jednotlivých států Evropské unie, existují v těchto směrnících kompromisy i možná variantní řešení. Mezinárodní

¹ zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších novel

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 pozdějších novel

³ Ministerstvo financí české republiky, Finanční zpravodaj 2003, internetový odkaz ze dne 16.1.2011: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/financni_zpravodaj.html?year=2003.

⁴ ŠRÁMKOVÁ A., JANOUŠKOVÁ M., Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IAS/IFRS – praktické aplikace, Praha: Institut svazu účetních, a.s., 2004, ISBN 80-86716-09-0, str. 9.

standards IAS/IFRS obsahují doporučené postupy vycházející z koncepčního rámce, které definují přijatelná řešení pro jednotlivé problémové okruhy.⁵

2.1 Zákon o účetnictví

V §2 zákona o účetnictví je definováno, na které osoby se zákon vztahuje. Kromě jiných jsou to právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky. Žádná právnická osoba se sídlem v České republice tedy nemůže účtovat jinak, než v souladu s tímto zákonem. Zákon o účetnictví dále v §4 odst. 8 ukládá účetním jednotkám povinnost „*dodržovat při vedení účetnictví zejména směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy*“⁶. Zákon do roku 2010 obsahoval pouze následující výjimku z této povinnosti: „*Účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství. Regulovaným trhem se v České republice pro účely tohoto zákona rozumí veřejný trh podle zvláštního právního předpisu.*“⁷ Analogicky byla uvedena tato výjimka také v §23a odst. 1 zákona o účetnictví, který se vztahuje k použití Mezinárodních účetních standardů v konsolidaci. §23a navíc umožňoval v odst. 2 i ostatním konsolidujícím účetním jednotkám (tj. těm, které nejsou emitenty registrovaných cenných papírů jak je uvedeno výše) „*pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy použít Mezinárodní účetní standardy podle odstavce 1*“⁸.

Ze znění zákona až do roku 2010 vyplývalo, že výše uvedené účetní jednotky mohly Mezinárodní účetní standardy použít pouze pro sestavení konsolidované účetní závěrky,

⁵ NOVOTNÝ P., Základy účetnictví, první vydání, Praha: VŠEM 2007, ISBN 978-80-86730-08-0, str. 140-143.

⁶ §5 odst. 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

⁷ §19 odst. 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

⁸ §23a, odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

nikoli pro účtování a sestavení individuální závěrky. Pro právnickou osobu se sídlem v ČR, která vstupovala do konsolidace zahraniční mateřské firmy, tak platila povinnost účtovat a sestavovat svou individuální účetní závěrku v souladu se zákonem o účetnictví a navazujícími právními předpisy, i když mateřská firma pro účely konsolidované uzávěrky vyžadovala podklady v souladu s Mezinárodními účetními standardy. Teprve novela č. 410/2010 Sb., zákona o účetnictví vložila do tohoto zákona §19A, který možnost účtování a vykazování podle mezinárodních účetních standardů rozšířil od 1.1.2011: „*Pokud lze předpokládat, že k rozvahovému dni bude účetní jednotka uvedená v § 22 odst. 3 písm. a) nebo b) povinna podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky za použití mezinárodních účetních standardů, může rozhodnout o použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení své účetní závěrky k uvedenému rozvahovému dni. Rozhodnutí o použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky a stanovení účetního období, od kterého budou mezinárodní účetní standardy používány, podléhá schválení nejvyšším orgánem této účetní jednotky.*“⁹ Obdobně k tomu, jak novela upravuje podmínky pro konsolidovanou společnost, upravuje i podmínky společnosti konsolidující. Dále také tato novela upravila použití mezinárodních standardů v případě, že cenné papíry emitované jednotkou přestanou být obchodované na regulovaných trzích v EU.

Zákon o účetnictví jako základní právní norma pro vedení účetnictví definuje základní pojmy a tvoří právní rámec pro navazující právní předpisy. V první části zákona jsou definována obecná ustanovení: na koho se zákon vztahuje a co je předmětem účetnictví. V druhé části se zákon věnuje rozsahu vedení účetnictví, náležitostem účetních dokladů, definici účetních zápisů a účetních knih. Účetní závěrka, individuální i konsolidovaná, je předmětem třetí části zákona. Následující části se vztahují ke způsobům oceňování, inventarizaci majetku a závazků a úschově účetních záznamů. Poslední částí jsou společná, přechodná a závěrečná ustanovení. Zákon o účetnictví je společný pro všechny typy účetních jednotek jak jsou vymezeny v §1 odst. 2, a proto jsou specifika jednotlivých účetních jednotek zohledněna v navazujících účetních předpisech. Pro podnikatele je to vyhláška 500/2002 a ČÚS pro podnikatele.

⁹ §19a, odst. 7 zákona č. 410/2010 Sb., kterým se novelizuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

2.2 Prováděcí vyhláška

Vyhláška 500/2002 zapracovává do českého systému regulace účetnictví příslušné předpisy Evropské unie, a to čtvrtou a sedmou směrnicí Rady. Čtvrtá směrnice rady ze dne 25.7.1978 vymezuje roční účetní uzávěrku, uvádí obecná pravidla pro sestavování účetních výkazů. Sedmá směrnice Rady ze dne 13.6.1983 je zaměřena na účetní výkazy koncernových a holdingových seskupení podniků¹⁰. Vyhláška dále upravuje „*rozsah a způsob sestavování účetní závěrky; uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce; uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce; uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce; uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky; metody konsolidace účetní závěrky a postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku; uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu; směrnou účtovou osnovu; účetní metody; metody přechodu z daňové evidence podle zvláštního zákona na účetnictví*“¹¹. Součástí vyhlášky 500/2002 jsou i přílohy, ve kterých je definováno uspořádání a označování položek rozvahy (příloha 1 vyhlášky), uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhové členění (příloha 2 vyhlášky), uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhové členění (příloha 3 vyhlášky) a směrná účtová osnova (příloha 4 vyhlášky). Směrná účtová osnova pro podnikatele nedefinuje syntetické účty, jak tomu bývalo dříve, ale pouze účtové třídy a účtové skupiny (viz. Příloha 1).

Účtová třída 0 je určena pro dlouhodobý majetek. V rámci této účtové třídy musí podnikatel jako účetní jednotka rozlišovat dlouhodobý nehmotný majetek (např. software nebo ocenitelná práva), dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný (např. budovy, stroje apod.), dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný (pozemky), nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý

¹⁰ NOVOTNÝ P., Základy účetnictví, první vydání, Praha: VŠEM 2007, ISBN 978-80-86730-08-0, str. 141

¹¹ Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, §1

finanční majetek, poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek, dlouhodobý finanční majetek. Veškerý majetek na těchto účtech eviduje v pořizovací ceně. Zvlášť musí být evidovány oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku, oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku a opravné položky k dlouhodobému majetku.

Účtová třída 1 je věnována zásobám. Ty podnikatelé povinně člení na materiál, zásoby vlastní výroby, zboží, poskytnuté zálohy na zásoby. Na účtech těchto skupin se účtuje v pořizovacích cenách. Snížení hodnoty zásob (např. z důvodu pomalé obratovosti zásob) se eviduje zvlášť jako opravné položky k zásobám.

V rámci účtové třídy 2 se eviduje krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry, tj. se splatností do 1 roku. V této třídě se dále rozlišují peníze (hotovost), účty v bankách, krátkodobé bankovní úvěry, krátkodobé finanční výpomoci, krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek. Zvláštní skupina účtů je určena pro zaúčtování časového nesouladu při převodech mezi bankovními účty nebo mezi bankovním účtem a hotovostí. Tato skupina se nazývá převody mezi finančními účty. Analogicky k opravným položkám u zásob se i u krátkodobého finančního majetku snížení ceny eviduje zvlášť na účtech skupiny opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku. Všechny výše uvedené účtové třídy obsahují rozvahové účty, které se vykazují na straně aktiv.

Zúčtovací vztahy jsou předmětem 3. účtové třídy. Tato účtová třída také je také třídou rozvahových účtů, ale obsahuje jak účty aktivní (majetek podnikatele), tak i účty pasivní (zdroje krytí majetku). Zúčtovací vztahy zahrnují nejen vztahy s odběrateli a dodavateli, ale i s ostatními subjekty: např. zaměstnanci, společníky nebo státem. Podnikatelé musí ve svých zúčtovacích vztazích rozlišovat: pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé), závazky (krátkodobé), zúčtování se zaměstnanci a institucemi, zúčtování daní a dotací, pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva, závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva, jiné pohledávky a závazky, přechodné účty aktiv a pasiv (časové rozlišení). Stejně jako u výše uvedených účtových tříd i zde se snížení hodnoty eviduje na zvláštních účtech jako opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování. Zatímco pohledávky se ve 3. účtové třídě evidují bez ohledu na dobu splatnosti, je na straně závazků tato účtová třída určena

pouze pro ty závazky, které jsou krátkodobé (se splatností do jednoho roku). Pro účtování o dlouhodobých závazcích je určena 4. účtová třída.

Poslední účtovou třídou obsahující rozvahové účty je účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky. Zde obsažené účty se až na výjimky (např. odložená daňová pohledávka) vykazují na straně pasiv a jedná se o dlouhodobé zdroje krytí. Závazné je členění na základní kapitál a kapitálové fondy, rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé bankovní úvěry, dlouhodobé závazky, odložený daňový závazek a pohledávka, individuální podnikatel.

Účtová třída 5 je první účtovou třídou obsahující účty spadající do výkazu zisku a ztráty, a to náklady. Vzhledem k tomu, jak široké spektrum účetních případů musí tato třída pojmut, není členění pro podnikatele příliš podrobné. Obsahuje pouze devět účtových skupin: spotřebované nákupy, služby, osobní náklady, daně a poplatky, jiné provozní náklady, odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti, finanční náklady, rezervy a opravné položky ve finanční oblasti, mimořádné náklady, daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů.

Proti nákladům stojí účtová třída 6 – výnosy. Obligatorní členění výnosů je ještě stručnější než členění nákladů. Zahrnuje pouze tyto skupiny: tržby za vlastní výkony a zboží, změny stavu zásob vlastní činnosti (vyprodukovaný ale nerealizovaný hospodářský výsledek), aktivace, jiné provozní výnosy, finanční výnosy, mimořádné výnosy a převodové účty.

Účty dalších účtových tříd již nejsou předmětem rozvahy ani výkazu zisku a ztráty. Účtová třída 7 je určena pro závěrkové účty: účty rozvahné a účet zisků a ztrát a podrozvahové účty. Účtové třídy 8 a 9 obsahují vnitropodnikové účetnictví a jejich členění je plně ponecháno na podnikateli.

Pro většinu podniků nebo podnikatelů však takovéto členění není dostačující. Většinou používají alespoň syntetické účty (třímístné), často tak, jak byly dříve dány ve směrné účtové osnově. Jednoduše pokračují v tom, jaké účty používali dříve a mají tak dobrý základ pro porovnání jednotlivých účetních období. Pro mnoho z nich však ani toto členění není dostačující a běžně se používá dvou, tří a někdy i vícemístné označení pro

analytické účty, aby byl podnik schopen rozlišit své výnosy, náklady, majetek nebo závazky v takové míře, která je potřebná pro jeho řízení a finanční výkaznictví.

2.3 České účetní standardy

České účetní standardy pro podnikatele obsahují 22 standardů, které se podrobněji věnují jednotlivým oblastem účtování a vykazování.

Tabulka 1 České účetní standardy pro podnikatele

ČÚS číslo	Název
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Operace na začátku a na konci účetního období
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kursově rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
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	Konsolidace
021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Základní postupy při sestavování výkazu o peněžních tocích

Zdroj: Ministerstvo financí české republiky, Finanční zpravodaj 2003, internetový odkaz ze dne 16.1.2011: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/finaneni_zpravodaj.html?year=2003.

První standard (001 – Účty a zásady účtování na účtech) je obecný a jeho cílem je stanovit základní postupy účtování na účtech za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. Jedná se např. o zřizování analytických a podrozvahových účtů, uskutečňování účetních zápisů nebo vnitropodnikové účetnictví. Standard 002 se věnuje operacím na začátku a na konci účetního období, tj. otevírání a

uzavírání účetních knih. Další české účetní standardy stanovují základní postupy účtování pro oblasti účetnictví tak, jak je uvedeno v tabulce 1.

V seznamu chybí standard 010. Tento standard byl zrušen. Poslední standard - 023 - se nezabývá postupy účtování, ale je zaměřen na základní postupy při sestavování přehledu o peněžních tocích tak, že uvádí příklad možného řešení přehledu o peněžních tocích nepřímou metodou.

2.4 Směrnice Evropské unie

Čtvrtá směrnice Rady ze dne 25. července 1978, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o ročních účetních závěrkách některých forem společností vydaná v Úředním věstníku Evropských společenství dne 14.8.1978¹² upravuje povinnosti určitých firem (a.s., s.r.o.) při sestavování a vykazování roční účetní závěrky. Jedním z hlavních důvodů vzniku směrnice byla nutnost koordinace předpisů členských států týkajících se struktury a obsahu ročních účetních závěrek a výročních zpráv, použitých metod oceňování a zveřejňování těchto dokumentů, která je důležitá zejména pro ochranu společníků a třetích osob. Základem je definice účetní závěrky, která podle směrnice obsahuje rozvahu, výsledovku a komentář k účetní závěrce. Tyto dokumenty tvoří jeden celek. Roční účetní závěrka musí podávat pravdivý a věrný obraz o stavu aktiv, pasiv, finanční pozici a zisku nebo ztrátě společnosti. Aby mohl být poskytnut takovýto pravdivý a věrný obraz, předepisuje směrnice povinné členění rozvahy a výsledovky, stanovuje minimální obsah komentáře k účetní závěrce a výroční zprávy a koordinuje různé metody oceňování aktiv a pasiv, aby bylo zaručeno, že roční účetní závěrky budou obsahovat srovnatelné a rovnocenné informace.

Sedmá směrnice Rady ze dne 13. června 1983, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách vydaná v Úředním věstníku Evropských společenství dne 18.7.1983¹³ se věnuje skupinám podniků (koncern,

¹²EUR – Lex, Přístup k právu Evropské unie, internetový odkaz ze dne 23.1.2001: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:17:01:31978L0660:CS:PDF>

¹³ EUR – Lex, Přístup k právu Evropské unie, internetový odkaz ze dne 23.1.2001: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:17:01:31983L0349:CS:PDF>

holding) s tím, že konsolidované účetní závěrky musí být sestaveny tak, aby finanční informace o takových skupinách byly poskytnuty společníkům a třetím osobám. Vnitrostátní právní předpisy týkající se konsolidovaných účetních závěrek proto musí být koordinovány, aby se docílilo srovnatelnosti a rovnocennosti těchto informací. Směrnice v první řadě definuje, které podniky a v jakých případech musejí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Dále stanovuje obsah a způsob sestavení konsolidované účetní závěrky, minimální obsah konsolidované výroční zprávy a komentáře k závěrce.

Směrnice Rady týkající se účetnictví jsou průběžně novelizovány a doplňovány tak, aby sledovaly současný vývoj a potřeby uživatelů. Jen v posledních pěti letech to byly např. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/49/ES ze dne 18. června 2009, kterou se mění směrnice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, pokud jde o některé požadavky na zveřejňování u středních společností a povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2008/30/ES ze dne 11. března 2008, kterou se mění směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, pokud jde o prováděcí pravomoci svěřené Komisi, Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/46/ES ze dne 14. června 2006, kterou se mění směrnice Rady 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách některých forem společností, 83/349/EHS o konsolidovaných účetních závěrkách, 86/635/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven nebo Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS.¹⁴

¹⁴ EUR – Lex, Přístup k právu Evropské unie, internetový odkaz ze dne 25.1.2001: http://eur-lex.europa.eu/Result.do?arg0=%C3%BA%C4%8Detn*&arg1=&arg2=&titre=titre&chlang=cs&RechType=RECH_mot&idRoot=12&refinecode=LEG*T1%3DV112%3BT2%3DV1%3BT3%3DV1&Submit=Hledat

2.5 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Podle nařízení o uplatňování IAS, přijatého Evropskou komisí v roce 2002, musejí společnosti, které mají cenné papíry kotované na regulovaných trzích, sestavovat konsolidované účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a to počínaje od 1.1.2005. Členské země EU mohou toto nařízení rozšířit i na individuální účetní závěrky. Tato úprava je zapracována i do platného znění zákona o účetnictví. Rozšíření povinnosti na nekotované společnosti však česká právní úprava nezahrnuje.

Až do konce roku 2002 byly mezinárodní standardy vydávány pod zkratkou IAS – International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy). Od roku 2003 jsou nové standardy vydávány pod zkratkou IFRS – International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy finančního výkaznictví) s tím, že stávající standardy IAS zůstávají v platnosti do té doby, než budou aktualizovány a nahrazeny novým standardem IFRS. Oboje standardy mají samostatné číselné řady. Posledním standardem IAS byl standard č. 41. Poté začaly být vydávány standardy IFRS opět od č. 1. Standardy jsou vydávány IASB – International Accounting Standards Board (Rada pro mezinárodní účetní standardy), dříve IASC – International Accounting Standards Committee (Výbor pro mezinárodní účetní standardy). Změna v názvu standardů není jen formální. Důvodem změny je snaha zdůraznit, že standardy nemají za úkol harmonizovat účetnictví, ale pouze účetní výkaznictví. Většina standardů je rozčleněna do čtyř hlavních částí:

- definice pojmů, se kterými standard pracuje,
- způsoby oceňování,
- kritéria pro rozpoznávání položky v účetní závěrce a
- požadavky na zveřejnění.

Některé standardy poskytují dvě možnosti účetního zpracování téhož problému. Tyto možnosti jsou označovány jako „Základní řešení“ a „Povolená alternativa“. Podnik si pak může mezi možnostmi zvolit a použít ji v souladu s ustanoveními daného standardu.¹⁵

¹⁵ ŠRÁMKOVÁ A., JANOUŠKOVÁ M., Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IAS/IFRS – praktické aplikace, Praha: Institut svazu účetních, a.s., 2004, ISBN 80-86716-09-0, str. 9.

Součástí Standardů IAS/IFRS jsou k nim vydávané interpretace, a to SIC – Standing Interpretation Committee ke standardům IAS a IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee ke standardům IFRS. Úkolem interpretací je objasnit některá ustanovení konkrétního standardu a dát návod pro řešení sporných otázek, které vyvolaly diskuzi a jejichž řešení bylo do vydání interpretace nejednotné¹⁶ nebo reagují na nově vzniklé okolnosti, které nebyly předmětem standardu v době jeho vzniku (např. SIC – 7 Zavedení Eura). Seznam v současnosti platných standardů a interpretací je uveden v příloze 2.

Součástí Mezinárodních standardů IAS/IFRS je i koncepční rámec. Ten není samostatným standardem, nicméně je nezbytným východiskem pro přípravu a pochopení jednotlivých standardů. Koncepční rámec neruší ani nenahrazuje žádný standard IAS/IFRS. Jeho cílem je pomáhat výboru při přípravě nových a posuzování stávajících standardů, národním orgánům při přípravě národních standardů v souladu s IAS/IFRS, a všem, kdo sestavují, posuzují nebo užívají závěrku sestavenou podle IAS/IFRS k jednotnému zpracování a interpretaci obsažených údajů. Koncepční rámec vymezuje v první řadě cíl účetní závěrky: poskytování informací o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku, které jsou uživatelům užitečné při přijímání ekonomických rozhodnutí. Zároveň stanovuje složky účetní závěrky – rozvahu, výsledovku, výkaz změn ve finanční pozici (cash flow, změny ve vlastním kapitálu) a obsah příloh. Dále se koncepční rámec zaměřuje na definici uživatelů účetní závěrky, stanovení základních předpokladů (akruální princip, nepřetržité trvání podniku) a kvalitativní charakteristiky účetní závěrky (srozumitelnost, relevance, spolehlivost, srovnatelnost). Součástí koncepčního rámce je i rozpoznání základních prvků účetní závěrky jako jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady. Samotné naplnění jednotlivých definic není pro vykázání prvku dostačující. Aby mohl být prvek v účetní závěrce vykázán, musí mít cenu nebo hodnotu, kterou lze spolehlivě určit (historická cena, běžná reprodukční cena, realizovatelná hodnota, současná hodnota). Koncepční rámec se rovněž věnuje pojetí kapitálu a uchování kapitálu.¹⁷

¹⁶ NOVOTNÝ P., Základy účetnictví, první vydání, Praha: VŠEM 2007, ISBN 978-80-86730-08-0, str. 143-144.

¹⁷ ŠRÁMKOVÁ A., JANOUŠKOVÁ M., Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IAS/IFRS – praktické aplikace, Praha: Institut svazu účetních, a.s., 2004, ISBN 80-86716-09-0, str. 11-15.

2.6 Hlavní rozdíly mezi českými a mezinárodními standardy¹⁸

Při porovnání českých a mezinárodních standardů lze rozlišit tři možné typy oblastí: ty které jsou upraveny pouze jedněmi standardy, ty které jsou upraveny obdobně a ty, u kterých se česká a mezinárodní úprava liší. Co se týká první oblasti, česká legislativa neupravuje např. první aplikaci mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS 1), Zemědělství (IAS 41), Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů (IFRS 6), Pojistné smlouvy (IFRS 4), Platby akciemi (IFRS 2), Zaměstnanecké požitky (IAS 19), Penzijní plány (IAS 26) nebo vykazování v hyperinflačních ekonomikách (IAS 29). IFRS naopak neupravuje např. oblast emisních povolenek. Mezi oblastí účetnictví, resp. účetního vykazování, které mají srovnatelnou českou i mezinárodní úpravu patří např. Výkaz peněžních toků (IAS 7), Přehled o změnách vlastního kapitálu (IAS 1), Změny v účetních odhadech (IAS 8), Události po rozvahovém dni (IAS 10), Nákladové úroky (IAS 23), Zásoby (IAS 2), Operativní leasing (IAS 17), Finanční majetek (IAS 32, IAS 39, IFRS 7, IFRS 9), Odložená daň (IAS 12), Podmíněné závazky (IAS 37) nebo Státní dotace (IAS 20). V jiných oblastech se však standardy odchylují, někdy i velmi výrazně. Rozdíly mezi českými a mezinárodními účetními standardy lze rozdělit podle oblastí, které se týkají, na obecné rozdíly, rozdíly v oblasti dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, rozdíly ve vykazování výnosů, nákladů a závazků.¹⁹

Obecné rozdíly vycházejí jak z koncepčního rámce, tak z jednotlivých standardů. Standardy IAS/IFRS obsahují v koncepčním rámci základní definici aktiv, závazků, nákladů a výnosů pro jejich vykazování. V koncepčním rámci je také povoleno oceňování současnou hodnotou, které české předpisy neumožňují. České předpisy přesně definují formáty finančních výkazů, zatímco mezinárodní standardy pouze stanoví minimální požadavky na obsah rozvahy, výsledovky, výkazu změn vlastního kapitálu a na sestavení výkazu peněžních toků. Všechny tyto výkazy mají stejnou váhu a jsou vždy vyžadovány. Podle českých předpisů je výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu dobrovolnou součástí závěrky. V českém účetnictví jsou mimořádné položky

¹⁸ LOJA R., PILÁTOVÁ J., Studijní materiál k semináři „Daň z příjmů versus IAS/IFRS“, Praha: 1.VOX a.s., 2007

¹⁹ LOJA R., Studijní materiál k semináři „Mezinárodní účetní standardy v praxi (IAS/IFRS)“, Praha: 1.VOX a.s., 2007

vykazovány ve výsledovce, podle mezinárodních standardů (IAS 1) se nevykazují. Dopady ze změny v účetních pravidlech nebo opravy zásadních chyb se v českých výkazech objeví ve výsledovce. Mezinárodní standardy (IAS 8) řeší tyto záležitosti retrospektivní aplikací s dopadem do nerozdělených zisků. Pouze pokud je retrospektivní aplikace neproveditelná, použije se prospektivní aplikace, resp. oprava. Pokud má společnost sídlo v ČR, musí sestavovat účetní závěrku v korunách. Standard IAS 21 pevně definuje pojem funkční měny, ve které sestavuje jednotka závěrku podle mezinárodních standardů. Další obecné rozdíly jsou např. v měnovém kurzu používaném pro přepočty při převodu účetních závěrek zahraničních podniků vstupujících do konsolidace (IAS 21) nebo v definici transakcí se spřízněnými osobami (IAS 24).

V oblasti dlouhodobého nehmotného majetku vyplývají rozdíly zejména z ustanovení standardu IAS 38. Zřizovací výdaje, které se v českém účetnictví aktivují do rozvahy a mají být odepsány nejvýše do pěti let, se podle standardu IAS 38 účtují do nákladů, protože nesplňují definici aktiva. Další rozdíl se týká výzkumu a vývoje. České předpisy umožňují aktivovat výsledky vlastní činnosti pouze tehdy, pokud jsou určena k obchodování. Mezinárodní standardy striktně rozlišují fázi výzkumu (účtuje se do nákladů) a fázi vývoje. Náklady z této fáze se aktivují do rozvahy. Standardy IAS/IFRS umožňují u nehmotných aktiv, v případě, že je reálná hodnota dána aktivním trhem, přecenění na reálnou hodnotu. V českém účetnictví není přecenění na reálnou hodnotu povoleno. České účetnictví nedefinuje aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti. Všechna nehmotná aktiva s výjimkou emisních povolenek se odepisují, chybí definice zbytkové hodnoty. V mezinárodních standardech jsou aktiva rozdělena na dvě skupiny: s určitou dobou použitelnosti se odepisují do zbytkové hodnoty a doba odepisování není omezena, s neurčitelnou dobou použitelnosti se neodepisují. Místo toho se testují na snížení hodnoty minimálně každoročně nebo častěji, pokud se vyskytne indikace, že mají sníženou hodnotu.

U hmotného majetku je první rozdíl již ve výchozím ocenění. Podle českých předpisů se hmotná aktiva oceňují v pořizovací ceně, která se nediskontuje. Podle standardu IAS 16 se do výchozího ocenění zahrnují i náklady na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu. Pokud je platba za aktivum odložena, pořizovací cenu je nutno diskontovat na současnou hodnotu. Tento standard rovněž stanovuje odepisování aktiv

do zbytkové hodnoty a vyžaduje komponentní odepisování. České účetnictví nedefinovalo až do roku 2009 zbytkovou hodnotu a aktiva se odepisovala vždy do nuly. Teprve novelou platnou od roku 2010 byl do §56 vyhlášky 500/2002 Sb., přidán odst. 3, kterým se do českých účetní předpisů dostala možnost neodepisovat do nuly, ale do zbytkové hodnoty: „*S ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky může účetní jednotka při odpisování majetku zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu. Předpokládanou zbytkovou hodnotou se pro účely této vyhlášky rozumí účetní jednotkou zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících.*“²⁰ Komponentní odepisování také nebylo až do roku 2009 povoleno, soubor movitých věcí byl oceněn jako celek. Novelou vyhlášky 500/2002 Sb., č. 469/2008 Sb., se komponentní odepisování dostalo od 1.1.2010 i do českých účetních předpisů. Od 1.1.2010: „*Stavby, byty a nebytové prostory, samostatné movité věci a soubory samostatných movitých věcí může účetní jednotka s ohledem na významnost a věrný obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky odepisovat metodou komponentního odepisování majetku.*“²¹ Náklady na zásadní generální opravy a revize se v českém účetnictví obvykle účtují do období, kdy byly vynaloženy nebo se na ně mohou tvořit rezervy. Standard IAS 16 stanovuje, že náklady na pravidelně se opakující opravy a revize se aktivují do rozvahy jako samostatné aktivum a odepisují se do doby další generální opravy či revize. Rovněž náhradní díly s dobou použitelnosti delší než jeden rok se podle IAS 16 jsou vedeny jako hmotný majetek (komponenta) a odpisují se. Tento standard za určitých podmínek rovněž povoluje přecenění na reálnou hodnotu, které české předpisy nepovolují. Další rozdíly jsou ve vykazování finančního leasingu a zpětného leasingu (standard IAS 17). České předpisy také nedefinují investice do nemovitostí (IAS 40) a aktiva držena k prodeji

²⁰ §56 odst 3 vyhlášky 469/2008 Sb., kterou se mění vyhláška c. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona c. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²¹ §56a vyhlášky 469/2008 Sb., kterou se mění vyhláška c. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona c. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

(IFRS 5). Rovněž neznají snížení hodnoty aktiv (rozdíl mezi zpětně získatelnou částkou a účetní hodnotu aktiva – IAS 36). Podle předpisů platných v České republice se přechodné snížení hodnoty majetku vyjadřuje opravnými položkami, trvalé snížení hodnoty se vyjadřuje odpisy.

Hlavní rozdíly mezi českou právní úpravou a standardy IAS/IFRS ve vykazování výnosů jsou důsledkem toho, kdy standard IAS 18 povoluje vykázat výnos. Zatímco v Čechách převažují právní interpretace, podle standardů se aplikuje podstata nad právní formou. Výnos může být vykázán až v okamžiku, kdy významná rizika a odměny jsou převedeny na kupujícího, podnik si nezachovává manažerskou angažovanost ani skutečnou kontrolu nad tímto zbožím, částka výnosů může být spolehlivě oceněna, je pravděpodobné, že ekonomické užítky z transakce budou plynout do podniku a náklady spojené s transakcí mohou být spolehlivě oceněny. Další rozdíl vychází ze standardu IAS 11, který stanovuje podmínky pro vykázání výnosů a nákladů ze stavebních smluv. Ten smlouvy dělí podle očekávaného výsledku a podle něj stanoví i způsob vykazování. Pokud se z kontraktu očekává zisk, použije se metoda procenta rozpracovanosti. Očekávaná ztráta se vykazuje okamžitě v plné výši. U nejistého výsledku se použije metoda nulového zisku. V české právní úpravě závisí účtování na formě smluvního ujednání. Náklady a výnosy se obvykle vykazují v okamžiku dokončení kontraktu. Metoda procenta rozpracovanosti není povolena, možné je pouze dílčí plnění.

V oblasti závazků a nákladů jsou rozdíly zejména v rezervách. Standard IAS 37 zakazuje tvorbu rezerv na opravu dlouhodobého majetku, kterou česká úprava povoluje. Místo toho náklady na pravidelné opravy odepisuje, jak již bylo uvedeno výše. Rezervy se podle téhož standardu oceňují současnou hodnotou (diskontují se). České účetnictví oceňování současnou hodnotou neumožňuje. Rezervní fondy a fondy ze zisku jsou v českých výkazech vykazovány samostatně. Podle standardu IAS 1 jsou vykazovány v rámci nerozdělených zisků nebo jako závazky. Nákladové úroky z úvěrů, které se vztahují k pořízení aktiv, se mohou podle české legislativy aktivovat do rozvahy po dobu jejich pořizování, nebo se mohou účtovat přímo do nákladů. Novelizace standardu IAS 23 platná od 1.1.2009 možnost účtování úroků přímo do nákladů zrušila.

Z výše uvedených rozdílů je zřejmé, že největší dopad mají u výrobních, leasingových a stavebních společností. Pokud tyto společnosti reportují podle standardů IAS/IFRS musejí se s těmito rozdíly vypořádat.

3 Účetní a vykazovací manuál skupiny

Wavin Ekoplastik s.r.o., člen skupiny Wavin group, se sídlem v Kostelci nad Labem je leaderem v oblasti plastových potrubních systémů v české republice. Skupinu Wavin tvoří společnosti v 27 evropských státech, s výrobními závody v šestnácti z nich. Mimo Evropu má skupina Wavin rovněž zastoupení v Číně a na bázi joint venture také v Austrálii a na Novém Zélandu. Po celém světě existuje síť více než 120 distributorů a autorizovaných prodejců. Společnost nabízí bezkonkurenční produkty z hlediska kvality a rozsahu portfolia, zahrnující systémy pro kanalizační potrubí velkých průměrů, kanalizační šachty, vnitřní rozvody teplé a studené vody a vzduchu, hospodaření s dešťovou vodou, drenáže, sanace potrubních systémů, gravitační a podtlakové odvodnění střech aj.²²

Všechny společnosti skupiny musí reportovat pro interní účely managementu a zároveň být v souladu s externími požadavky managementu, dozorčí rady a akcionářů na včasný, jednotný, spolehlivý a konzistentní způsob vykazování finančního stavu a výsledků skupiny. Účetní a vykazovací manuál (někdy zkráceně označován jako účetní manuál) společnosti popisuje obecnou politiku a procedury, účetní a oceňovací principy a standardní účtovou osnovu – Standard Chart of Accounts (SCOA). Standardní účtová osnova obsahuje strukturu účtů hlavní knihy, strukturu řídicích účetních objektů a postupy účtování. Manuál musí být aplikován pro veškerý reporting ve skupině. Manuál je založen na mezinárodních standardech finančního výkaznictví a je pravidelně aktualizován tak, aby zahrnul nové nebo revidované standardy vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy. Společnost vytvořila zvláštní e-mailovou schránku, kam mohou všichni uživatelé účetního manuálu posílat své náměty a připomínky. Zpracování námětů a připomínek pak probíhá podle procedury, která je přímo popsána v manuálu: náměty a připomínky zpracovává „SCOA forum“. To je výbor, kde je SCOA manager skupiny, regionální specialisté SCOA a zástupce oddělení reportingu skupiny. Tento výbor podněty připomínkuje, posoudí a doporučí nebo nedoporučí manažerovi reportingu skupiny k přijetí. Ten návrh schválí nebo zamítne.

²² Wavin Ekoplastik s.r.o., webové stránky společnosti, internetový odkaz ze dne 20.10.2011: http://cz.wavin.com/master/master.jsp?FOLDER%3C%3Efolder_id=1408474398579168&middleTemplateName=oc_middle_about&bmLocale=cs_CZ

Pro všechny podniky ve skupině je použití manuálu povinné pro veškerý reporting ve skupině, aby byla zajištěna požadovaná kvalita manažerského i finančního reportingu. Není povoleno používat jakékoli jiné účetní standardy, jako jsou lokální standardy nebo daňové předpisy nebo se jakkoli od tohoto manuálu odchylovat. Pokud je implementována standardní účtová osnova, je používána jako primární účtový rozvrh. Soulad se statutárními požadavky musí být realizován pomocí sekundárního účtového rozvrhu navazujícího na primární (koncept dvě knihy v jedné tak, jak je popsán v kapitole 3.2). Pokud nebyla standardní účtová osnova zavedena, musí společnost zaručit, že reportované výsledky jsou v souladu s účetním manuálem. Pokud je to nezbytné, musí společnost doplnit statutární výsledky tak, aby plně odpovídaly účetnímu manuálu. Všechny společnosti ve skupině, ať již standardní účtovou osnovu zavedly či nikoli, musí zajistit, aby jejich interní finanční a manažerské procesy byly konstruované tak, aby bylo zajištěno, že reporting bude v souladu se standardy tak, jak jsou definovány účetním manuálem.

3.1 Standard Chart of Accounts (SCOA)

Wavin je holding tvořený společnostmi v různých zemích. V každé zemi mají dceřiné společnosti různé právní prostředí s lokálními požadavky na finanční a daňové výkaznictví. V minulosti kvůli rozdílným interpretacím skupinových účetních principů a kvůli aplikaci lokálních účetních standardů docházelo k tomu, že data reportovaná za celou skupinu nebyla konzistentní. Aby celá skupina mohla fungovat efektivně jako jedna firma, musí být v rámci celé skupiny používán jeden „reportovací jazyk“. Ten je v dlouhodobém horizontu základem pro harmonizaci dat nutnou pro implementaci jednotného skupinového ERP systému (SAP). Pro zlepšení spolehlivosti, konzistentnosti a jednotnosti reportingu v rámci skupiny vyvinul Wavin Standardní účtovou osnovu (SCOA). SCOA může být použita k účtování v jakémkoli systému, i když primárně je určena pro SAP. Aby mohly být splněny jak požadavky na skupinový reporting, tak i požadavky na statutární a daňové výkaznictví, byl vyvinut koncept „dvě knihy v jedné“, jak je popsán v kapitole 3.2. SCOA je založeno na požadavcích skupinového reportingu. Proto byla na počátku provedena plná analýza všech

finančních výkazů skupiny. Na základě této sady výkazů byly definovány jednotlivé řádky pro jednotlivé výkazy. Tyto jednotlivé řádky byly výchozím bodem pro SCOA.

SCOA není jen definicí účtů hlavní knihy, ale má širší pohled na zdrojová data a definice procedur tak, aby byly zajištěny jednotné účtovací postupy ve všech společnostech skupiny ve všech zemích, kde má Wavin dceřiné společnosti. Tento širší pohled zahrnuje následující „stavební kameny“:

- účetní politiky,
- účty hlavní knihy,
- podrozvahové účty pro pohledávky, sklady, závazky a dlouhodobá aktiva (včetně definice skupin dlouhodobých aktiv),
- řídicí účetní objekty, jako jsou střediska a struktura segmentace prodeje,
- účetní definice,
- účetní postupy (předdefinované účetní zápisy),
- mapování SCOA do finančních výkazů skupiny (jak pro finanční tak pro manažerské výkaznictví).

SCOA je stejně jako Účetní a vykazovací manuál pouze v angličtině. Důvodem je primární implementace ve skupinovém ERP – SAP, který je rovněž pouze v angličtině. Jedinou výjimku tvoří výstupní data k zákazníkům (jako jsou faktury, popisy položek apod.), kde je možné použít jazykové nástroje SAPu.

3.2 Koncept „dvě knihy v jedné“

Aby bylo možné splnit jak požadavky skupiny na reporting, tak i požadavky na statutární výkaznictví podle právních předpisů v jednotlivých zemích, byl představen koncept „dvě knihy v jedné“. Jak už název „2v1“ naznačuje, jedna hlavní kniha (seznam účtů) se vypořádá s dvojími požadavky na výkaznictví – jak skupinovými tak lokálními. V budoucnu bude diskutována i možnost rozšířit systém na „tři v jednom“, tj. rozšíří se též pro daňové účely. Hlavní rozdíly, které jsou příčinou rozdílných požadavků na výkaznictví jsou:

- oceňovací rozdíly,
- rozdílné požadavky na úroveň detailnosti výkaznictví,

- předepsaná účtová osnova (v některých zemích).

Standardní účtová osnova skupiny (SCOA) je ve skupině používána jako primární účtový rozvrh. Obsahuje účty tak, aby vyhovovaly všem požadavkům na reporting ve skupině a je možné přidat účty tak, aby vyhovovaly i požadavkům na statutární výkaznictví. Každý SCOA účet se skládá z osmi číslic, které mají následující logickou strukturu.

X . XX . X . XX . XX

- 1. číslice předpona (prefix)
- 2. a 3. číslice úroveň 1, strukturální
- 4. číslice úroveň 2, strukturální
- 5. a 6. číslice úroveň 3, minimální úroveň detailu požadovaná ve skupině
- 7. a 8. číslice úroveň 4, lokální detaily

Po účetních jednotkách je požadováno, aby používaly minimálně účty úrovně 3. V případě, že pro lokální výkaznictví jsou požadované další detaily, mohou být přidány dodatečné účty na 4. úrovni. Přidávání lokálních účtů by ale mělo být minimalizováno pouze na nezbytnou míru. Platnými požadavky na přidání lokálních účtů jsou

- právní požadavky,
- striktně vázané statutární rezervy a dohadné položky,
- technické důvody (interface se systémem výkaznictví).

Účty potřebné pro kontrolu nebo k podpoře interních procesů je možné zvážit, ale přidávat účty jen proto, že „by bylo dobré je mít“ není možné.

Oceňování je hlavním důvodem konceptu „2v1“. Oceňovací rozdíly vznikají v případě, že lokální a skupinové výkaznictví používá rozdílné oceňovací metody pro oceňování položek rozvahy. Fakt, že některé náklady nebo výnosy nejsou uznatelné pro daňové účely není považován za oceňovací rozdíl. Oceňovací rozdíly jsou zapracovány pomocí prefixu (první číslice účtu). Prefix specifikuje, jaké oceňování je na daném SCOA účtu použito. Pokud je pro transakci použito stejné ocenění pro lokální i skupinové výkaznictví, musí být použit účet pro společné účtování. Tyto účty mají prefix 1. Pokud je však pro transakci použito různé ocenění pro skupinový a lokální výkaznictví, musí být tato transakce zaúčtována dvakrát. V ocenění pro skupinový reporting je zaúčtováno na účet, který je identifikován prefixem 2. V lokálním ocenění se účtuje na účty s prefixem 3. Oceňovací rozdíly se mohou lišit podle lokálních účetních standardů.

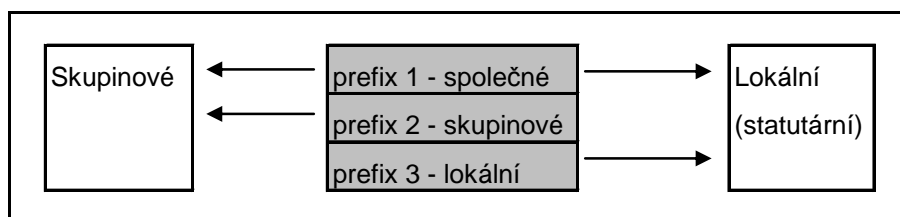
Často dochází k rozdílům mezi IFRS a lokálními standardy v následujících případech:

- opravné položky na pohledávky
- dlouhodobý majetek
- definované benefity penzijního připojištění
- finanční leasing
- oceňování zásob

Koncept prefixů tak, jak je popsán výše vyžaduje účtování v plném rozsahu na každém z prefixů. To znamená, že transakce je zaúčtována na účtu s prefixem 2 v plné výši stejně jako na účtu s prefixem 3. To je důležité, protože výkaznictví je vždy založeno na kombinaci dvou skupin:

- Skupinové výkaznictví: účty s prefixem 1 + účty s prefixem 2,
- Lokální (statutární) výkaznictví: účty s prefixem 1 + účty s prefixem 3.

Obrázek 1 – Základní princip konceptu „2v1“



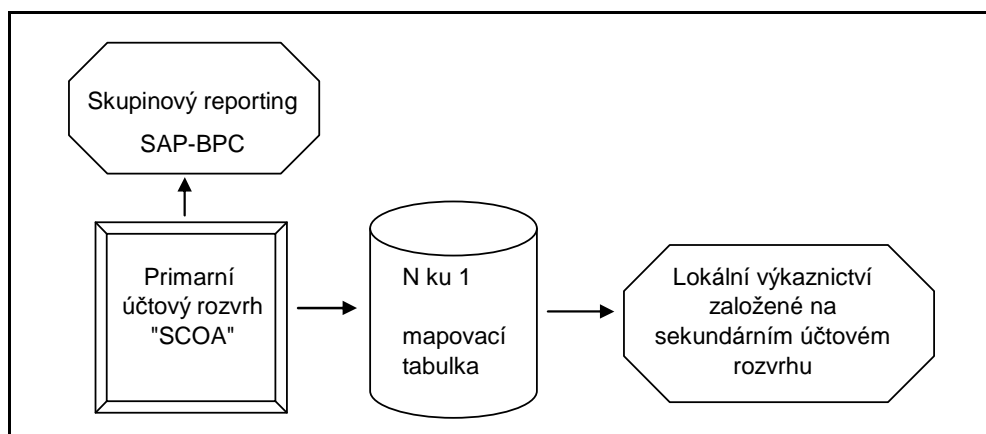
Zdroj: Wavin Group – Accounting and Reporting Manual

Není povoleno účtovat na účty s prefixem 2 a 3 pouze oceňovací rozdíly. Jedinou výjimkou je účtování o zásobách. Tam je povoleno účtovat pouze o rozdílech, protože účtovat v plné výši všechny skladové transakce by vedlo k masivnímu nárůstu manuálních účetních zápisů. Většina ERP systémů totiž není schopna duplikovat automaticky účtované zápisy.

Z pohledu této účetní logiky (skupinové = 1 + 2, lokální = 1 + 3) je důležité, aby všechny účetní zápisy byly podvojně účtovány na účty se stejným prefixem. Účtování napříč různými prefixy by vedlo k porušení principu podvojnosti v rámci vykazovacích systémů. Proto není účtování napříč prefixy povoleno. Pokud by např. závazek byl zaúčtován na účet s prefixem 1, zatímco protizápis na straně aktiv na účet s prefixem 2, vznikl by problém na straně lokálního výkaznictví. Protože ten se skládá s účtů s prefixem 1 a 3, dostal by se do výkazů závazkový účet, ale žádný zápis na straně aktiv.

Tím by byla porušena základní bilanční rovnost. Jsou však případy, kdy účtování celého řetězce účetních případů na účty s prefixy 2 a 3 by bylo zbytečně komplikované, i když v určitém okamžiku je dopad do výkaznictví rozdílný: např. při nákupu, který je pro lokální účetnictví nákladem, ale pro skupinové pořízením majetku, vzniká závazek, který je pro obě výkaznictví stejný a i jeho úhrada je účtována stejně. Pro tyto případy existuje tzv. spojovací účet, který umožňuje rozdělit účtování mezi jednotlivé prefixy. Logika účtování na tento účet je taková, že závazek se zaúčtuje proti spojovacímu účtu s prefixem 1, náklad ve stejné výši proti spojovacímu účtu s prefixem 3 a pořízení majetku rovněž ve stejné hodnotě proti spojovacímu s prefixem 2. Celková bilance spojovacího účtu pro skupinové výkaznictví (prefix 1 + 2) je rovna nule, stejně tak jako bilance tohoto účtu pro lokální výkaznictví (prefix 1 + 3). Závazek zůstává na společném účtu s prefixem 1, ačkoli návazné účtování je již rozděleno podle toho, jak je účetní manuál, resp. lokální účetní standardy, vyžadují. Tento způsob vyžaduje důkladnou evidenci operací účtovaných na spojovacím účtu, resp. spojovacích účtech a pravidelnou inventuru těchto účtů, aby bylo v každém okamžiku zajištěno, že bilance spojovacích účtů pro skupinové i lokální výkaznictví je vždy rovna nule.

Obrázek 2: Vztahy mezi skupinovým a lokálním výkaznictvím



Zdroj: Wavin Group – Accounting and Reporting Manual

Sekundární účtový rozvrh obsahuje účty s detaily, číslovací logikou a popisy, které jsou vyžadovány právními předpisy v jednotlivých zemích. Sekundární účtový rozvrh je určen pouze pro lokální výkaznictví a není primárně používán k účtování, které se odehrává na úrovni primárního účtového rozvrhu. V těchto případech je používáno

automatizované zmapování N:1 (jeden nebo několik SCOA účtů na jeden statutární účet) primárního účtového rozvrhu na sekundární.

3.3 Struktura účtové osnovy SCOA

Účetnictví a výkaznictví na všech úrovních musí odpovídat standardům IFRS. Aby bylo docíleno toho, že všechny finanční výkazy dávají přesný a pravdivý obraz skutečného finančního stavu, musí být všechny finanční výsledky a peněžní toky všech společností ve skupině v souladu se standardy IFRS. Také musí být používány konzistentní účetní metody a konzistentní způsob prezentace výsledků. Účetní a oceňovací metody mohou být měněny pouze z důvodu závažných změn v politickém nebo obchodním prostředí. Změny ve struktuře rozvahy a výkazu zisku a ztráty jsou také možné pouze ze závažných důvodů. Pokud se změní způsob oceňování aktiv nebo pasiv, musí být podle nových oceňovacích metod upraveny i výsledky minulého roku, aby byly výsledky obou let porovnatelné. Struktura rozvahy a výsledovky podle SCOA je dána strukturou účtové osnovy. Stručný grafický přehled je uveden v příloze č. 3.

První účtovací úroveň SCOA rozlišuje účty na stejném principu, jako účtové třídy a účtové skupiny podle českých účetních standardů. První účtovací úroveň 10 – 49 jsou rozvahové účty, 50 – 99 jsou výsledkové účty. Účty, jejichž první účtovací úroveň je 1x, jsou určeny pro účtování dlouhodobých aktiv: 10 pro hmotná aktiva, 11 pro nehmotná aktiva, 13 pro finanční aktiva, 17 pro finanční deriváty a 19 pro pohledávky z titulu odložené daně. Účty s první účtovací úrovní 2x slouží k zachycení krátkodobých aktiv: 20 a 21 pro sklady, 23 pro krátkodobé půjčky finanční aktiva určená k prodeji, 25 pro pohledávky z obchodního styku, 27 pro ostatní pohledávky (daňové pohledávky, přechodné účty aktiv, přijaté zálohy apod.), 28 pro pokladny a běžné účty v bankách. Pasiva jsou zachycena v účtech, které mají první účtovací úroveň 3x (vlastní jmění a dlouhodobá pasiva) nebo 4x (krátkodobé závazky). První účtovací úroveň 30 je věnována vlastnímu jmění, 33 jsou dlouhodobé půjčky, 34 rezervy, 37 dlouhodobé finanční deriváty, 39 závazky z titulu odložené daně. V rámci krátkodobých pasiv je členění následující: 43 krátkodobé půjčky, 44 krátkodobé rezervy, 45 závazky z obchodního styku, 47 daňové závazky a ostatní závazky.

Výraznější rozdíly oproti českým standardům jsou ve výsledovce – číslování sleduje logiku účelového členění. Pro obrat jsou určeny účty první účtovací úrovně 50 (prodeje třetím stranám) a 51 (prodeje ve skupině). Následují účty 55 - náklady na prodej třetím stranám a 56 – náklady na prodej ve skupině. Účty první účtovací úrovně 6x jsou určeny pro výrobní spotřebu, aktivaci výroby a ostatní skladové pohyby. První účtovací úroveň 70 - 72 je určena pro mzdy a osobní náklady (zdravotní a sociální pojištění, penzijní připojištění a zaměstnanecké benefity). V první účtovací úrovni 73 se zachycují ostatní náklady související se zaměstnanci (např. náklady na nábor, preventivní zdravotní péči, stravování nebo cestovní náklady). Dále pokračují další provozní náklady: 74 – údržba, 76 – spotřeba energie a náklady související s výrobou, 77 a 78 ostatní provozní náklady. Pokud má účet v první účtovací úrovni 84 nebo 85, jedná se o účty odpisů: 84 - odpisy dlouhodobého hmotného majetku, 85 odpisy dlouhodobého nehmotného majetku. První účtovací úroveň 88 je určena pro poplatky placené mateřské firmě, prodej dlouhodobého majetku, opravné položky, zúčtování rezerv, daně apod. První účtovací úroveň 89 slouží pro účtování o mimořádných nákladech a výnosech. Účty, které v první účtovací úrovni mají 9x se týkají finančních nákladů a výnosů a daní: 90 úroky, 91 kurzové rozdíly, 93 a 94 výsledky z hospodaření s finančními aktivy, 95 daň z příjmů. První účtovací úroveň 98 jsou závěrkové účty.

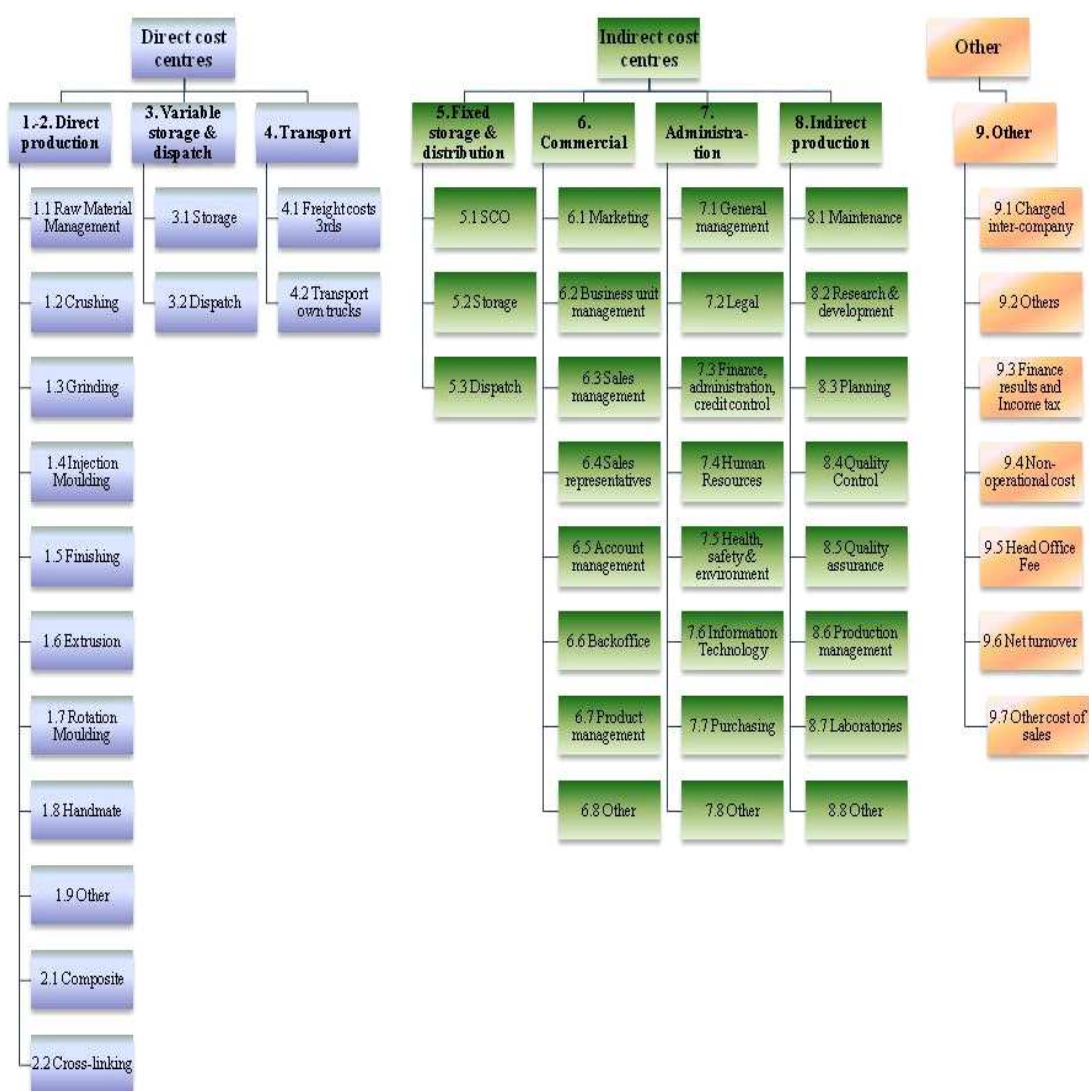
3.4 Nákladová a ostatní střediska

Stávající systém nákladových a výnosových středisek ve firmě byl nastaven na základě organizační struktury firmy, která se postupně vyvíjela tak, jak firma rostla: od malé firmy založené jednou fyzickou osobou až po společnost s více než třemi sty zaměstnanci, která je součástí nadnárodního holdingu. I když se systém středisek od roku 2003, kdy se firma stala součástí skupiny Wavin, postupně přizpůsoboval standardům skupiny, stále nebyl z historických důvodů plně v souladu s manuálem.

Původní struktura středisek s pětímístnými kódy byla již od roku 2007 nahrazena strukturou se 4-místnými kódy, která stále většinou kopírovala organizační strukturu, ale zároveň zahrnuje většinu požadavků skupiny. V základním členění byla střediska rozdělena na nákladová a prodejní. Prodejní střediska byla určena ke sledování výnosů a

zisků z prodeje výrobků a zboží. Jejich členění bylo nastaveno podle prodejních míst (skladů). Nákladová střediska slouží ke sledování přímých a nepřímých nákladů. Nákladová střediska byla na úrovni prvního znaku rozdělena na přímou výrobu, přímou logistiku, nepřímou výrobu, nepřímou logistiku, výzkum a vývoj, obchod a administrativu. 2. - 4. znak sloužil k vnitřnímu členění podle útvaru. Logika členění nákladových středisek tak odpovídala reportingu, i když se částečně odchylovala od organizační struktury: např. prodejní sklady byly v organizační struktuře součástí obchodu, ale střediskem spadaly pod logistiku, nebo dělnická ubytovna byla organizační součástí výroby, ale pro reporting byla součástí administrativy.

Obrázek 3: Hierarchie středisek



Zdroj: Wavin Group – Accounting and Reporting Manual

Při přechodu na SCOA musela firma přejít i na standardní způsob číslování středisek.

Ten byl také čtyřmístný, ale označní středisek se lišilo. Nové bylo také omezení účtování na některá střediska v rámci jednotlivých skupin účtů. Střediska se podle manuálu nečlení na nákladová a prodejní, ale na nákladová a ostatní. Změna není pouze v názvu, ale i v obsahu: ostatní střediska kromě sledování výnosů a nákladů na prodej slouží i k evidenci vztahů v rámci skupiny, včetně poplatků placených centrále, finančních nákladů a výnosů, daní a jednorázových neprovozních nákladů a výnosů. Přehled hierarchického členění středisek podle účetního a vykazovacího manuálu skupiny je uveden na obrázku 3.

Účetní manuál firmy závazně určuje první dva znaky střediska a pro vnitřní členění má určené pouze druhé dva znaky. Avšak 100 kombinací, které dva znaky nabízejí je více než dostačující pro každé oddělení nebo úsek definovaný prvními dvěma znaky podle manuálu. Vzhledem k úpravě provedené od roku 2007 byly důsledky přechodu na nový systém středisek minimální. Jedinou výraznou změnou ve sledování nákladů podle středisek bylo přeražení oddělení nákupu z logistiky do administrativy, i když organizačně je stále řízeno vedoucím úseku logistiky. V rámci organizačních změn ve firmě byly ve stejnou dobu prodejní sklady organizačně začleněny do logistiky, takže střediskové členění odpovídá v tomto případě i organizační struktuře. Přesunutí části nákladů pod ostatní střediska nebylo výraznou změnou. Pro jejich účtování byla již dříve používána samostatná střediska, i když v rámci nákladových středisek administrativy. Pro uživatele však druhá změna v číslování středisek za tři roky nebyla příjemná a trvalo několik měsíců, než si na nová čísla zvykli. To vedlo k nárůstu chybovosti při účtování na jednotlivá střediska a zvýšeným nárokům na kontrolu.

3.5 Výchozí stav v ERP systému

Před implementací SCOA se ve firmě účtovalo podle českých účetních standardů, včetně směrné účtové osnovy. Používaly se třímístné syntetické účty s třímístným analytickým členěním – celkem tedy bylo číslování účtů šestciferné. Pro účely různého vykazování umožňuje ERP využívat různé účetní parametry. Celkem se při účetních zápisech využívala následující pole:

Datum zaúčtování

Číslo dokladu

Typ dokladu – označuje typ dokladu (faktura, bankovní výpis, skladové doklady apod.)

Středisko – podle interního systému nákladových středisek

Položková skupina – typ produktu, slouží i k rozlišení vlastních výrobků a zboží

Číslo objednávky – navazuje na evidenci nákupních a výrobních objednávek

Částka – v Kč

Číslo účtu – šesticiferné označení analytického účtu

Sklad – na který sklad/ze kterého skladu transakce proběhla

Kód nákupu – pro interní evidenci nákupů (např. sledování dopravy při pořízení zboží)

ACC – kódy automaticky účtovaných transakcí

DPH – evidence pro zpracování daňového přiznání k dani z přidané hodnoty

Divize – firma se člení na dvě divize

Text – textový popis účetní operace

Tímto byla využita všechna datová pole, která ERP systém nabízel. Protože jednou z podmínek implementace SCOA byla i minimalizace nákladů, nebylo možné rozšířit stávající ERP systém o další datová pole, natož pořizovat nový systém. Vzhledem k tomu, že stávající parametr „číslo účtu“ měl být nahrazen novým osmiciferným účtem pro primární účtování ve SCOA, bylo nutno určit pole, které bude využito pro stávající účet podle českých účetních standardů. Pole „číslo objednávky“, „sklad“, „kód nákupu“ a „divize“ nejsou používána jako rozhodovací pole pro určení účtu, na který se bude účtovat, ani pro externí výkaznictví. Pole „sklad“ a „divize“ jsou však pro analytické účty nedostatečné. Mají pouze velikost 3, resp. 4 znaky. Po delší interní diskuzi bylo rozhodnuto, že bude použito pole „kód nákupu“, protože pole „číslo objednávky“ slouží ke sledování celého objednávkového cyklu a navazuje na systém příjmu a evidence zpracování objednávek, zatímco pole „kód nákupu“ slouží pouze k internímu reportingu a nemá další návaznost. Datové pole „číslo účtu“, které je navázáno na primární účtový rozvrh má maximální velikost osm znaků, které je akorát dostačující pro účty SCOA.

Dalším krokem byla příprava systému nákladových středisek v souladu s účetním manuálem. Vzhledem k tomu, že systém středisek byl podobný a manuál určuje pouze minimální povinné rozlišení (první dva znaky) a poskytuje dostatečnou volnost v tvorbě vlastních středisek (druhé dva znaky) nebyl se středisky větší problém. Jediným výraznějším rozdílem bylo zařazení oddělení nákupu do administrativy, zatímco ve

stávajícím systému bylo součástí úseku logistiky. Tím dojde k rozdílu proti stávajícímu stavu v evidenci nepřímých nákladů, které jsou sledovány podle úseků: výroba, výzkum a vývoj, logistika, obchod a administrativa. Srovnatelné údaje minulého období však budou zkresleny pouze minimálně, protože oddělení nákupu zahrnuje pouze 2 zaměstnance z celkových více než 100 nepřímých zaměstnanců firmy. Kódy středisek jsou podle účetního manuálu čtyřciferné. Datové pole ERP systému je dostatečné (5 místné). Pak následovalo vlastní mapování účtů SCOA na stávající účtový rozvrh firmy.

3.6 Mapování stávajícího účtového rozvrhu na SCOA

Účtový rozvrh firmy obsahuje cca 760 analytických účtů a cca. 40 účtů podrozvahových, které jsou určeny k účtování rozdílů mezi českým účetnictvím a výkaznictvím podle manuálu skupiny. Účtový rozvrh však obsahuje množství analytických účtů, které se v posledním roce nepoužívaly a zůstávají v účtovém rozvrhu z historických důvodů. Množství aktivně používaných účtů je tak znatelně menší, cca. 650 analytických účtů. Mapování stávajícího účtového rozvrhu na účtovou osnovu SCOA probíhalo ve spolupráci s regionálním specialistou SCOA a SCOA managerem mateřské firmy. Ekonomické oddělení připravilo propojení účtů, u kterých byla náplň podle účetního manuálu stejná jako podle českých účetních předpisů a zmapování bylo možné připravit v poměru 1:1. U většiny ostatních účtů připravil návrh na zmapování N:1 a zbylo minimum účtů, u kterých zůstalo zmapování otevřené. Problémem bylo, že firma má poměrně detailní analytické členění a manuál neumožňuje neomezené přidávání účtů na čtvrté účtovací úrovni. Firma tedy částečně musela v případech, kdy analytické členění sloužilo pouze k rozlišení pro interní účely, upustit od analytického členění. V případech, kde to bylo možné, byla použita další datová pole jako řídicí objekty, které určovaly, na který český účet je operace namapována. V omezeném množství případů je tedy porušeno pravidlo N:1 a je zmapován 1 SCOA účet na více účtů statutárních, kdy rozlišení statutárního účtu probíhá automaticky pomocí jiných řídicích objektů. Záměrem firmy bylo přejít na SCOA s minimálními změnami ve stávajících způsobech účtování, oceňování a evidence. Důvodem byly obavy ze ztráty kontroly při několika změnách prováděných souběžně a nedostatečná pružnost současného ERP systému. Při konzultaci s regionálním specialistou SCOA a SCOA

manažerem skupiny bylo toto domluveno a dále se postupovalo podle strukturální úrovně 1 (2. a 3. číslice označení účtu).

U skupiny 10 – dlouhodobý hmotný majetek se stav odlišoval od manuálu v několika bodech: nebylo odepisováno komponentně, lišila se cenová hranice v definici dlouhodobého hmotného majetku a drobně se odchylovalo zařídění do jednotlivých skupin, které manuál vyžaduje. Oceňování bylo prováděno v souladu s manuálem. Protože implementace SCOA probíhala v roce 2009 kdy firmě české předpisy neumožňovaly komponentní odepisování a přechod na komponentní odepisování by znamenal významný zásah do evidence majetku, který by byl spojen s významným navýšením nákladů na implementaci, bylo rozhodnuto, že přechod na komponentní odepisování bude spojen až s přechodem na nový ERP systém v horizontu 2-3 let. Dalším rozdílem byl limit pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku (u aktiv, kde tento limit je používán). Zatímco pro statutární účetnictví byl stanoven limit 40 tis. Kč, manuálem byl určen limit 1 tis. EUR, což v době implementace bylo mezi 26 a 27 tis. Kč. Rozdíl je sice významný, ale analýzou drobného majetku bylo zjištěno, že v rozmezí od 26 do 40 tis. Kč je v evidenci jen malé množství majetku, jehož zůstatková cena podle účetního manuálu je zanedbatelná. Nový limit tedy bude používán pouze pro nově pořizovaný majetek, účtování o stávajícím majetku nebude měněno. Změny v zařídění majetku do skupin podle účetního manuálu (stroje, formy, dopravní prostředky atd.) byly provedeny.

Ve skupině 11 – Dlouhodobý nehmotný majetek bylo jediným zásadním rozdílem technické zhodnocení. Definice technického zhodnocení nehmotného majetku podle manuálu je „přísnější“ než definice pro české účetnictví firmy: jen málokteré technické zhodnocení v českém účetnictví odpovídá technickému zhodnocení podle účetního manuálu. Tento rozdíl však již byl v účetnictví zohledněn i v předchozích obdobích a řešen pomocí účtování na podrozvahové účty. Stávající způsob řešení byl jen převeden do řešení pomocí prefixů v konceptu „2v1“. Ve skupině 17 – ostatní dlouhodobá aktiva, která zahrnuje dlouhodobý finanční majetek a dlouhodobé pohledávky nebyly nesrovnalosti mezi stávajícím stavem účetnictví a účetním manuálem.

Ve skupinách 20 a 21 – Sklady se statutární účetnictví rozchází s manuálem výrazněji, ale většina rozdílů již byla řešena v uplynulých letech pomocí podrozvahových účtů.

Zásoby jsou ve firmě oceňovány ve stálých cenách, které jsou měsíčně aktualizovány a oceňovacími rozdíly. Tento způsob oceňování je podporován i účetním manuálem. Rozdílem v tomto způsobu oceňování je pouze to, že v českém se oceňovací rozdíly rozpouští podle spotřeby, zatímco podle manuálu se účtují okamžitě do výsledovky. Dalším rozdílem je oceňování zásob pořízených od podniků ve skupině: aby nebyly nadhodnoceny zásoby na úrovni skupiny, požaduje účetní manuál ocenění těchto zásob na úrovni výrobní ceny ve skupině zvýšené o dopravní náklady spojené s pořízením. Pro účely tohoto oceňování existuje systém sdílení informací o výrobních a prodejních cenách mezi všemi podniky ve skupině, který se řídí interními pravidly pro transfer pricing. Díky tomu, že manuál umožňuje u zásob účtovat pouze o oceňovacím rozdílu a není nutno účtovat v rozdílných cenách každou operaci, je přecenění stavu zásob pořízených ve skupině prováděno souhrnně vždy na konci měsíce pro účely reportingu ve skupině a účtováno na účtech s prefixem 2. Stejně tak je účtováno i přecenění podle FIFO a zakalkulování části nepřímých výrobních nákladů do hodnoty skladů podle IFRS. Oceňovací rozdíly, které na konci měsíce zůstávají v českém účetnictví v rozvaze jsou obdobně – pomocí účtů s prefixem 2 – zúčtovány pro reporting ve skupině do výsledovky. Tímto sice narůstá pracnost v době měsíční uzávěrky, ale přesto je to nejjednodušší způsob jak při stávajícím ERP systému dodržet požadavky účetního manuálu.

Ve skupinách 23 – krátkodobý finanční majetek, 25 – krátkodobé pohledávky, 27 – ostatní krátkodobá aktiva a 28 – peněžní prostředky nebyly zásadní rozdíly mezi stávajícím účetnictvím a požadavky manuálu. Pouze se rozchází logika českého členění s členěním podle manuálu. Striktní dodržení obou způsobů členění by vedlo k enormnímu nárůstu počtu účtů v účtovém rozvrhu. V zájmu zachování přehlednosti a v souladu s pravidly na přidávání účtů 4. úrovně do SCOA byla volena taková kompromisní řešení, která umožnila vyhovět českým účetním předpisům a zároveň nezkršovala významným způsobem skutečnosti vykazované v rámci skupiny.

Na straně pasiv také nebyly významné rozdíly mezi současným stavem a požadavky manuálu. Jiná logika pohledu na členění, zejména u jiných závazků a přechodných účtů pasiv vedla k diskuzím o nutnosti přidávání účtů 4. úrovně a obdobným kompromisním řešením jako u pohledávek. V těchto případech také ojediněle dochází k výše zmiňovanému porušování pravidla N:1, kde např. pomocí využití pole „typ dokladu“

nebo „ACC“ dochází k rozdělení účtování z jednoho účtu SCOA na dva či více účtů podle českých účetních předpisů.

Při mapování výkazu zisku a ztráty vyvstaly dva základní sporné body: prvním byla jiná logika členění nákladů a druhým účtování o vlastní výrobě. Členění výsledkových účtů ve SCOA je mnohem detailnější než firma doposud používala. I když na straně výnosů nebyl žádný problém, protože členění SCOA pouze detailněji členilo současné výnosové účty, na straně nákladů odlišná logika byla příčinou dlouhých diskuzí o nutnosti přidávat účty 4. účtovací úrovně. Zatímco české standardy člení provozní náklady na spotřebované nákupy, služby, osobní náklady, daně a poplatky a jiné provozní náklady (tedy podle příčiny vzniku), SCOA nerozlišuje, zda se jedná spotřebovaný nákup nebo službu, ale dívá se na náklady podle toho, na co byly určeny (náklady spojené s výrobou, opravy a údržba, ostatní funkční náklady). Zkombinovat oba pohledy aniž by se účtový rozvrh výrazně rozrostl byl náročný úkol. Díky tomu, že obdobné členění, jako je dáno směrnou účtovou osnovou podle českých předpisů, je i v jiných zemích, kde skupina implementovala SCOA (např. Slovensko nebo Polsko), byla dohoda na účtech 4. úrovně snazší, protože účty využijí i jiné sesterské společnosti. V účtovém rozvrhu sice přibýly účty, ale díky kompromisním řešením, kdy se brala v úvahu významnost účtovaných částek pro skupinový reporting, nebyl nárůst tak velký, jak se zpočátku zdálo.

Druhou problémovou oblastí bylo účtování o vlastní výrobě. Zatímco podle českých standardů je nákladem spotřeba materiálu, práce nebo služeb a veškeré další pohyby ve výrobě se účtují pomocí účtů skupiny 61, účetní manuál SCOA vyžaduje dva pohledy: první je obdobný a dívá se na výrobu přes spotřebu, druhý považuje spotřebu za náklad až v okamžiku, kdy je výrobek prodán (náklad na prodej). Problém byl o to složitější, že každý výrobek se přes účty skupiny 61 účtoval víckrát: byl naskladněn z výroby, vydán ze skladu ke kontrole kvality a pokud kontrole vyhověl, tak naskladněn na sklad hotových výrobků, teprve poté mohl být prodán. Pokud ale výrobek obsahoval polotovary, opakoval se celý cyklus dvakrát i vícekrát, podle náročnosti výrobku. Avšak i polotovary se někdy prodávají, aniž by se staly součástí hotového výrobku. Účtování je napojeno na výrobní software, který není součástí ERP systému: přednastavený interface přenášel údaje o výrobě do ERP systému, kde bylo nastaveno automatické účtování bez manuálních zásahů. Stejně tak vyskladnění při prodeji se na účty skupiny

61 účtovalo automaticky z modulu fakturace. Nastavení systému se tedy muselo změnit tak, aby ta část účtování, která pochází z výroby byla účtována na jiný SCOA účet než část mající původ v prodeji. Řešením bylo použití kódu ACC (automaticky účtované operace) pro rozlišení, zda pohyb na účtu skupiny 61 je účtován na základě výrobní objednávky nebo odbytové objednávky. Oba účty SCOA jsou pak namapovány na příslušný účet skupiny 61.

Vzhledem k tomu, že v oblasti majetku nedošlo k významným změnám, nezměnilo se ani účtování odpisů. Již v minulosti byly účetní odpisy firmy nastaveny tak, aby odpovídaly odpisům podle účetního manuálu skupiny. Výjimkou bylo komponentní odepisování, které bylo odloženo až do doby instalace nového ERP systému. Odepisování do zbytkové hodnoty ani zahrnutí diskontovaných nákladů na uvedení do původního stavu účetní manuál nevyžaduje, protože v případě používaných strojů a ostatních zařízení jsou jak tyto náklady tak zbytková hodnota zanedbatelné v porovnání s pořizovací hodnotou stroje nebo zařízení.

V oblasti finančních nákladů a výnosů vyžaduje manuál výrazně více detailních informací, než jak firma doposud účtovala. Např. kurzové rozdíly, které doposud byly členěny pouze na kurzové zisky a ztráty, manuál požaduje navíc i rozdělení podle toho, zda vznikly z obchodních vztahů v rámci skupiny či mimo skupinu a dále každé rozdělit na realizované a nerealizované. I když se tímto účtový rozvrh rozšířil, nebyl problém namapovat účty v systému N:1 na stávající účty podle českých standardů. Obdobně tomu bylo i u úroků, ostatních finančních nákladů a výnosů nebo u běžné a odložené daně z příjmu.

Po zmapování všech stávajících aktivně používaných účtů se účtový rozvrh rozrostl na cca. 720 účtů. To je sice nárůst proti původnímu stavu (650 analytických + 40 podrozvahových), ale díky redukci analytických účtů, které nebyly nezbytně nutné, není tak zásadní, jak se předpokládalo. Postupně během prvního roku používání přibyly do účtového rozvrhu nové účty, které byly potřebné pro nově nastalé účetní případy. Po prvním roce je v účtovém rozvrhu cca. 740 účtů.

4 Závěr

Po prvním roce účtování ve standardní účtové osnově je možno nejen shrnout výsledky a dopady implementace, ale posoudit i výhody a nevýhody tohoto způsobu účtování a vykazování.

Za devět měsíců, které uplynuly od rozhodnutí do spuštění ostrého účtování podle standardů matky se stihlo připravit a nastavit vše, co bylo pro úspěšný start nového způsobu účtování potřebné. Bylo připraveno zmapování všech stávajících aktivních účtů účtového rozvrhu firmy na účty SCOA včetně změn, které bylo nutné v účtovém rozvrhu provést. Byl připraven nový systém středisek a nastaveno omezení pro některé nepřijatelné kombinace účtů a středisek. Dále bylo připraveno ocenění majetku a závazků pro obě výkaznictví v případech, kdy se způsoby oceňování liší. Dalším krokem bylo nastavení automaticky účtovaných operací včetně interface s ostatním software používaným ve firmě, zejména výrobním softwarem a účtováním výrobních operací a skladovým modulem ERP systému a logistikou. Veškeré nastavení a úpravy byly v testovací verzi úspěšně otestovány a zjištěné chyby a nedostatky byly odstraněny. V další fázi byly připraveny výstupy: jak tiskové výstupy, tak podklady pro obě výkaznictví: v účtech SCOA pro účely vykazování ve skupině a v účtech podle českých účetních standardů pro statutární účely. Zároveň byl do nového systému převeden i roční plán, zejména pro účely sledování nákladů. Na závěr byl nastaven přenos dat do datových kostek manažerského informačního systému. Průběžně byli školeni uživatelé: nejprve klíčoví uživatelé, kteří se na implementaci aktivně podíleli a ti pak postupně školili řadové uživatele. V poslední fázi uživatelé zadávali maximum dat do testovací verze a zkoušeli s testovací verzí aktivně pracovat. Prvním důvodem bylo otestovat co nejvíce operací před ostrým startem a druhým co nejlépe připravit všechny uživatele na nový systém.

Ačkoli si implementace SCOA vyžádala zásahy do ERP systému, manažerského informačního systému a do interface s ostatním software, celkové náklady na úpravy nebyly vysoké. Zejména díky výborné spolupráci klíčových uživatelů jak s oddělením informačních technologií, tak s poskytovatelem ERP systému. I když se, zejména v prvních měsících, mírně zvýšil počet chyb, dobře nastavené kontrolní procesy

umožnily většinu z nich rychle odhalit a odstranit. Dobrá informovanost uživatelů o důvodech a účelech změny a zapojení všech uživatelů do implementace (alespoň v poslední fázi testování) se ukázaly jako šťastné řešení. Všichni uživatelé se se změnou vypořádali, naučili se pracovat s novými účty, středisky i principy a nikdo z uživatelů firmu neopustil.

Pro účely výkaznictví podle českých standardů se nic nezměnilo: firma je stále schopna poskytnout podklady v plném rozsahu v členění podle směrné účtové osnovy podle vyhlášky 500/2002 Sb., stejným způsobem jako dříve zpracovává daňová přiznání, výkazy účetní uzávěrky i podklady k nim. Z pohledu výkaznictví pro mateřskou firmu se situace výrazně zlepšila. Zpřesnilo se vykazování, vyjasnily se některé nesrovnalosti jak v oblasti oceňování, tak v oblasti vykazování a zejména se zjednodušila komunikace s oddělením reportingu a controllingu mateřské firmy: stejné účty, stejná střediska i stejné principy značně usnadňují domluvu při řešení konkrétních situací. Dalším přínosem je zlepšená kontrola mezi oběma vykazovacími systémy. Systém rozdílného účtování pomocí prefixů se ukázal jako velmi užitečný a umožnil snadno a přehledně sledovat, jaké rozdíly mezi oběma systémy vznikají. I když některé problémy zůstaly nedořešené, zejména z důvodu omezených finančních prostředků na úpravy ERP systému, jako např. komponentní odepisování, a budou řešeny až při přechodu na nový ERP systém, celkový dopad pro výkaznictví mateřské firmě je pozitivní.

Negativem implementace SCOA je především zvýšená náročnost na uživatele, zejména na účetní. Přestože všichni stávající pracovníci v účtárně si na nové účtování zvykli a naučili se s novými účty, středisky i rozdílnými principy dobře zacházet, nároky jsou pro nově příchozí veliké: „zapomenout“ na směrnou účtovou osnovu, kterou mají zažitou a přijmout novou logiku členění, zejména v oblasti nákladů, je pro mnohé velmi náročné. Navíc v případě, kdy nemají pouze slepě účtovat stále stejné operace, ale mají se i aktivně podílet na přípravě dokladů nebo kalkulaci rozdílů mezi oběma systémy výkaznictví, je nutná alespoň základní znalost standardů mezinárodního finančního výkaznictví. To zvyšuje nejen mzdové náklady, ale i nároky na kvalitu i dobu zaškolení nových pracovníků a na školení účetních vůbec. Dalším, na koho klade SCOA zvýšené nároky jsou auditoři. Ti museli přehodnotit zaběhnuté způsoby a kontrolní mechanismy, se kterými byli zvyklí pracovat. Auditů podléhají jak statutární uzávěrka, tak i reporting pro mateřskou firmu. Protože jedním z požadavků mateřské firmy na audit je kontrola

souladu těchto dvou způsobů vykazování a popsání rozdílů, museli se i auditoři naučit pracovat s novými účty a principem prefixů v konceptu „2v1“. V krátkém časovém úseku, který byl pro audit určen, to byl náročný úkol pro obě strany.

V souhrnu lze konstatovat, že přechod na SCOA měl přes počáteční obavy, a u některých i odpor ke změně, více pozitivních než negativních důsledků. I když někteří uživatelé vnímají spíše zvýšenou náročnost práce, jiní berou změnu jako možnost naučit se něco nového, zvýšit si kvalifikaci a zlepšit tak svoje postavení na trhu práce. Z pohledu firmy je výsledek jednoznačně úspěchem: společnost je stále schopna dostát svým povinnostem vyplývajícím ze zákona o účetnictví, daňových zákonů a ostatních navazujících předpisů. Přitom se zlepšilo vykazování mateřské společnosti, zjednodušila se komunikace v oblasti reportingu s mateřskou firmou, zlepšily se kontrolní mechanismy a to vše bez velkých nákladů a investic do ERP systému.

Literatura

Primární zdroje

Vyhláška 469/2008 Sb., kterou se mění vyhláška c. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona c. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 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 pozdějších novel

Zákon č. 410/2010 Sb., kterým se novelizuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

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

Wavin Group – Accounting and Reporting Manual

Monografie

NOVOTNÝ P., Základy účetnictví, první vydání, Praha: VŠEM 2007, ISBN 978-80-86730-08-0, str. 140-144.

ŠRÁMKOVÁ A., JANOUŠKOVÁ M., Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IAS/IFRS – praktické aplikace, Praha: Institut svazu účetních, a.s., 2004, ISBN 80-86716-09-0, str. 9., 11-15

Odborné knihy a časopisy

LOJA R., PILÁTOVÁ J., Studijní materiál k semináři „Daň z příjmů versus IAS/IFRS“, Praha: 1.VOX a.s., 2007

Internetové zdroje

EUR – Lex, Přístup k právu Evropské unie, internetový odkaz ze dne 23.1.2001: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:17:01:31978L0660:CS:PDF>

EUR – Lex, Přístup k právu Evropské unie, internetový odkaz ze dne 25.1.2001: [http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:17:01:31978L0660:CS:PDF)

lex.europa.eu/Result.do?arg0=%C3%BA%C4%8Detn*&arg1=&arg2=&titre=titre&chlang=cs&RechType=RECH_mot&idRoot=12&refinecode=LEG*T1%3DV112%3BT2%3DV1%3BT3

International Accounting Standards Board, internetový odkaz ze dne 27.1.2011, <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS.htm>

Ministerstvo financí české republiky, Finanční zpravodaj 2003, internetový odkaz ze dne 16.1.2011: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/financni_zpravodaj.html?year=2003.

Wavin Ekoplastik s.r.o., webové stránky společnosti, internetový odkaz ze dne 20.10.2011:

http://cz.wavin.com/master/master.jsp?FOLDER%3C%3Efolder_id=1408474398579168&middleTemplateName=oc_middle_about&bmLocale=cs_CZ

Přílohy

Příloha 1: Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, Příloha č. 4

Směrná účtová osnova

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 06 – Dlouhodobý finanční majetek
- 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

- 11 – Materiál
- 12 – Zásoby vlastní výroby
- 13 – Zboží
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby
- 19 – Opravné položky k zásobám

Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

- 21 – Peníze
- 22 – Účty v bankách
- 23 – Krátkodobé bankovní úvěry
- 24 – Krátkodobé finanční výpomoci
- 25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek
- 26 – Převody mezi finančními účty
- 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

- 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
- 32 – Závazky (krátkodobé)
- 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
- 34 – Zúčtování daní a dotací
- 35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva
- 36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva
- 37 – Jiné pohledávky a závazky
- 38 – Přejícné účty aktiv a pasiv
- 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy
- 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
- 43 – Výsledek hospodaření
- 45 – Rezervy
- 46 – Dlouhodobé bankovní úvěry
- 47 – Dlouhodobé závazky
- 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka
- 49 – Individuální podnikatel

Účtová třída 5 – Náklady

- 50 – Spotřebované nákupy
- 51 – Služby

- 52 – Osobní náklady
- 53 – Daně a poplatky
- 54 – Jiné provozní náklady
- 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
- 56 – Finanční náklady
- 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti
- 58 – Mimořádné náklady
- 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

Účtová třída 6 – Výnosy

- 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží
- 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti
- 62 – Aktivace
- 64 – Jiné provozní výnosy
- 66 – Finanční výnosy
- 68 – Mimořádné výnosy
- 69 – Převodové účty

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

- 70 – Účty rozvahné
- 71 – Účet zisků a ztrát
- 75 až 79 – Podrozvahové účty

Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

Příloha 2: Standardy IAS/IFRS a interpretace SIC/IFRIC²³

IFRS 1	First-time Adoption of International	Financial Reporting Standards
IFRS 2	Share-based Payment	
IFRS 3	Business Combinations	
IFRS 4	Insurance Contracts	
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	
IFRS 8	Operating Segments	
IFRS 9	Financial Instruments	
IAS 1	Presentation of Financial Statements	
IAS 2	Inventories	
IAS 7	Statement of Cash Flows	
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	
IAS 10	Events after the Reporting Period	
IAS 11	Construction Contracts	
IAS 12	Income Taxes	
IAS 16	Property, Plant and Equipment	
IAS 17	Leases	
IAS 18	Revenue	
IAS 19	Employee Benefits	
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	
IAS 23	Borrowing Costs	
IAS 24	Related Party Disclosures	
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	
IAS 27	Consolidated and Separate Financial Statements	
IAS 28	Investments in Associates	
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	
IAS 31	Interests in Joint Ventures	
IAS 32	Financial Instruments: Presentation	
IAS 33	Earnings per Share	
IAS 34	Interim Financial Reporting	
IAS 36	Impairment of Assets	
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	
IAS 38	Intangible Assets	
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	
IAS 40	Investment Property	
IAS 41	Agriculture	
IFRIC 1	Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities	
IFRIC 2	Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments	
IFRIC 4	Determining whether an Arrangement contains a Lease	
IFRIC 5	Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds	
IFRIC 6	Liabilities arising from Participating in a Specific Market—Waste Electrical and Electronic Equipment	
IFRIC 7	Applying the Restatement Approach under IAS 29 <i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>	
IFRIC 9	Reassessment of Embedded Derivatives	
IFRIC 10	Interim Financial Reporting and Impairment	
IFRIC 12	Service Concession Arrangements	
IFRIC 13	Customer Loyalty Programmes	

²³ International Accounting Standards Board, internetový odkaz ze dne 27.1.2011, <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS.htm>

IFRIC 14	IAS 19— The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction
IFRIC 15	Agreements for the Construction of Real Estate
IFRIC 16	Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation
IFRIC 17	Distributions of Non-cash Assets to Owners
IFRIC 18	Transfers of Assets from Customers
IFRIC 19	Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments
SIC 7	Introduction of the Euro
SIC 10	Government Assistance—No Specific Relation to Operating Activities
SIC 12	Consolidation—Special Purpose Entities
SIC 13	Jointly Controlled Entities— Non-Monetary Contributions by Venturers
SIC 15	Operating Leases—Incentives
SIC 21	Income Taxes—Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets
SIC 25	Income Taxes—Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders
SIC 27	Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease
SIC 29	Service Concession Arrangements: Disclosures
SIC 31	Revenue—Barter Transactions Involving Advertising Services
SIC 32	Intangible Assets—Web Site Costs

Příloha 3: Stručný přehled struktury účtů dle SCOA

QUICK REFERENCE GUIDE - CHART BY TYPE MAPPING AREAS (LEVEL 1)

BALANCE SHEET ACCOUNTS (ROZVAHA)			PROFIT AND LOSS ACCOUNTS (VÝSLEDOVKA)				
NON-CURRENT ASSETS (Finanční majetek)	CURRENT ASSETS (Oběžná aktiva)	EQUITY (Vlastní kapitál)	SPC (Marže)	PRODUCTION & STOCK VARIANCES (Výrobní & Skladové odchylky)	FUNCTIONAL EXPENSES (Provozní náklady)	FUNCTIONAL & OTHER EXPENSES (Provozní & Ostatní náklady)	FINANCIAL RESULTS (Finanční výsledek)
10.x TANGIBLE ASSETS (Hmotný majetek)	20.x INVENTORY (Sklady)	30.x EQUITY (Vlastní kapitál)	50.x NET TURNOVER THIRDS (Čistý obrát třetích stran)	60.x PRODUCTION VARIANCES (Odchylky ve výrobě)	70.x PAYROLL OWN STAFF (Mezi-vlastních zaměstnanců)	80.x	90.x INTEREST RESULTS (Úrokový výsledek - finanční hospodářský výsledek)
11.x INTANGIBLE ASSETS (Nehmotný majetek)	21.x INVENTORY COMPLEMENTARY (Pomocný/doplňkový sklad)	31.x	51.x NET TURNOVER INTERCOMPANY (Čistý obrát interní společnosti)	61.x	71.x SOCIAL SECURITY (Sociální zabezpečení)	81.x	91.x CURRENCY RESULTS (Běžný hospodářský výsledek)
12.x	22.x	32.x	52.x	62.x INVENTORY ADJUSTMENTS (Op na zboží ve skladu)	72.x POST-EMPLOYMENT BENEFITS (Ostatní zaměstnanecké výhody)	82.x	92.x
13.x FINANCIAL ASSETS (Finanční majetek)	23.x FINANCIAL ASSETS (Finanční majetek)	33.x FINANCIAL LIABILITIES (Finanční pasiva, závazky)	53.x	63.x PRICE-, QUANTITY-, OTHER DIFFERENCES (Cenové, množství a ostatní rozdíly)	73.x	83.x	93.x OTHER FINANCIAL RESULTS (Ostatní finanční hospodářský výsledek)
14.x	24.x	34.x PROVISIONS (Rezervy)	54.x	64.x INVENTORY PROVISIONS (Inventarizační rezervy)	74.x REPAIR & MAINTENANCE (Oprava & údržba)	84.x DEPRECIATION (Odpis)	94.x
15.x	25.x CURRENT RECEIVABLES (Pohledávky)	35.x PROVISIONS (Rezervy)	55.x COST OF SALES THIRDS (Náklady prodávě třetím stranám)	65.x STOCK REVALUATIONS (Přecenění skladu)	75.x PRODUCTION RELATED EXPENSES (Náklady související s výrobou)	85.x AMORTISATION (Odpis nehm. Aktv)	95.x INCOME TAX (Daň z příjmu)
16.x	26.x	36.x	56.x COST OF SALES INTERCOMPANY (Náklady prodávě interní společnosti)	66.x	76.x	86.x	96.x
17.x OTHER ASSETS NON-CURRENT (Ostatní aktiva - finanční majetek)	27.x OTHER ASSETS CURRENT (Ostatní oběžná aktiva)	37.x OTHER LIABILITIES NON-CURRENT (Ostatní pasiva - Fin. maj.)	57.x	67.x	77.x OTHER FUNCTIONAL EXPENSES (Ostatní provozní náklady)	87.x	97.x
18.x DEFERRED TAX ASSETS (Odaná daň - aktiva)	28.x CASH & CASH EQUIVALENTS (Hotovost)	38.x	58.x	68.x OTHER PURCHASE INCIDENTALS (Ostatní mimořádné nákupy)	78.x OTHER FUNCTIONAL EXPENSES (Ostatní provozní náklady)	88.x OTHER OPERATING RESULTS (Ostatní provozní výsledek)	98.x TRANSFER TO RESERVES (Hospodářský výsledek v rozdělení)
19.x	29.x	39.x DEFERRED TAX LIABILITIES (Odaná daň - pasiva)	59.x	69.x STOCK PURCHASES (PBL METHOD) (79.x	89.x NON-OPERATING RESULTS (Mimořádný hospodářský výsledek)	99.x SECONDARY COST ELEMENTS

EMPLOYEE BENEFITS (Zaměstnanecké výhody)	G&A	GENERAL	Available
--	-----	---------	-----------

Zdroj: Wavin Group – Accounting and Reporting Manual