

MENDELOVA UNIVERZITA V BRNĚ
Fakulta regionálního rozvoje a mezinárodních studií

Možnosti harmonizace účetních systémů ve světě
Bakalářská práce

Autor: Karolína Uminská
Vedoucí práce: doc. Ing. Václav Kupčák, CSc.
Brno 2015

---zadání práce---

Abstrakt

Práce se zabývá možnostmi celosvětového sjednocení účetních systémů. Jejím obsahem je analýza historických souvislostí odlišného vývoje účetnictví v jednotlivých zemích, jejich posun směrem k IFRS, včetně komparace vybraných systémů. Další kapitoly jsou věnovány světovým systémům, IFRS a US GAAP, jejich základním principům a tvůrcům. Následně jsou rozebrány důvody, proč je konvergence IFRS a US GAAP problematickou otázkou. V poslední části práce je rozebrána potřeba harmonizace systémů u vybrané firmy s mateřskou společností ve Spolkové republice Německo.

Klíčová slova

Harmonizace účetnictví, globalizace, investice v zahraničí, direktivy, IAS, IFRS, US GAAP, účetní závěrka

Abstract

In this thesis, I deal with the possibilities of global accounting harmonization. It contains analysis of the historical context of different developments of accounting in individual countries, the move towards IFRS, including a comparison of selected systems. Other chapters are devoted to global systems, IFRS and US GAAP, the basic principles and policy makers. Subsequently are analysed the reasons why the convergence of IFRS and US GAAP is a contentious issue. The final part discusses the need for harmonization of systems for the selected company with the controlling company in Germany.

Keywords

Harmonization of accounting systems, holding abroad, directives of the European union, IAS, IFRS, US GAAP, financial statement

Poděkování

Zde bych chtěla poděkovat svému vedoucímu práce, doc. Ing. Václavu Kupčákovi za vstřícný přístup k vedení práce a za cenné konzultace. Dále bych chtěla poděkovat také svojí rodině a přátelům, kteří mě při zpracovávání práce podporovali. Zvláštní poděkování patří mému otci, Ing. Pavlu Uminskému, Ph.D za cenné rady z praxe.

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem práci Možnosti harmonizace účetních systémů ve světě vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace uvádím v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a v souladu s platnou *Směrnici o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom/a, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne:

.....

Karolína Uminská

OBSAH

ÚVOD, CÍL A METODIKA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE	9
Úvod	9
Cíl bakalářské práce.....	10
Použité metody bakalářské práce	11
1 HISTORICKÝ VÝVOJ ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ V ČESKÉ REPUBLICĚ A VE SVĚTĚ	
12	
1.1 Historie účetnictví ve světě	12
1.2 Historie účetnictví v českých zemích	13
1.2.1 Účetnictví v českých zemích do roku 1918.....	13
1.2.2 Účetnictví v českých zemích po roce 1918.....	14
1.2.3 Účetnictví v českých zemích po druhé světové válce.....	15
1.2.4 Účetnictví doby přechodu na tržní ekonomiku	15
2 NÁRODNÍ SYSTÉMY ÚČETNICTVÍ, JEJICH HISTORIE A SPECIFIKA.....	17
2.1 Účetnictví v Německu.....	17
2.1.1 Nejcharakterističtější odlišnosti německého účetnictví od českého účetnictví a IAS/IFRS	
17	
2.1.2 Harmonizace účetnictví v Německu	18
2.2 Účetnictví ve Švýcarsku	19
2.2.1 Nejcharakterističtější odlišnosti švýcarského účetnictví od českého účetnictví a IAS/IFRS	
19	
2.2.2 Harmonizace účetnictví ve Švýcarsku.....	20
2.3 Účetnictví v Rusku	20
2.3.1 Nejcharakterističtější odlišnosti ruského účetnictví od českého účetnictví a IAS/IFRS	
20	
2.3.2 Harmonizace účetnictví v Ruské federaci.....	21
2.4 Účetnictví v Číně.....	22
2.4.1 Nejcharakterističtější odlišnosti čínského účetnictví od českého účetnictví a IAS/IFRS	
22	
2.4.2 Harmonizace účetnictví v Číně	23

3	KOORDINACE NÁRODNÍCH SYSTÉMŮ ÚČETNICTVÍ V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE	24
3.1	Směrnice.....	24
3.1.1	Čtvrtá směrnice	25
3.1.2	Sedmá směrnice	25
3.1.3	Osmá směrnice.....	26
3.2	Koncepční rámec	26
4	MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY – IAS/IFRS	27
4.1	Historie mezinárodních účetních standardů	27
4.2	Cíle IFRS	28
4.3	IAS/IFRS v praxi.....	28
4.4	Rozdíly mezi IFRS a českou účetní legislativou	29
4.5	Koncepční rámec IAS	32
5	AMERICKÉ VŠEOBECNĚ UZNÁVANÉ ZÁSADY – US GAAP	34
5.1	Historie US GAAP	34
5.2	US GAAP v praxi.....	35
5.3	Rozdíly mezi US GAAP a ČÚS	36
6	MOŽNOSTI SJEDNOCENÍ ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ VE SVĚTĚ	40
6.1	Konvergence systémů IAS/IFRS a US GAAP	40
6.1.1	Konvergence systémů US GAAP a IFRS v oblasti koncepčního rámce.....	40
6.2	Alternativní možnosti celosvětové harmonizace finančního výkaznictví.....	41
6.3	Zhodnocení dosaženého stavu konvergence	43
7	OVĚŘENÍ POTŘEBY SJEDOCENÍ ÚČETNÍCH SYSTÉMU VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI	44
7.1	Charakteristika vybrané společnosti	44
7.2	Srovnání struktury účetních závěrek mateřské a dceřiné společnosti.....	46
7.3	Vyhodnocení potřeby harmonizace účetních systémů mateřské a dceřiné společnosti.....	46
	ZÁVĚR.....	48

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	50
SEZNAM OBRÁZKŮ	52
SEZNAM LITERÁRNÍCH ZDROJŮ	52
SEZNAM INTERNETOVÝCH ZDROJŮ	55
SEZNAM PŘÍLOH	56

ÚVOD, CÍL A METODIKA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Úvod

Téma bakalářské práce „Možnosti harmonizace účetních systémů ve světě“ jsem si vybrala, neboť je vysoce aktuální. Proces globalizace způsobil (a stále způsobuje) v ekonomickém prostředí vstup zahraničního kapitálu a spojování firem, což zvyšuje požadavky na čitelnost a průhlednost výsledků účetnictví. Řada českých firem potřebuje nutně kapitál, který mohou přinést zahraniční společníci nebo akcionáři. Tito investoři však chtějí znát výsledky hospodaření zjištěné dle jednotných pravidel, kterým by rozuměli, ať už pochází z kterékoliv země. K tomuto stavu je ale nesmírně daleko, neboť každý stát má vlastní pravidla. Hlavním důvodem je, že státy se snaží přizpůsobit daňovým zákonům, přičemž by to mělo být naopak, daňové zákony by se měly přizpůsobovat účetnictví zobrazujícímu realitu hospodaření. Harmonizace se v současné době projevuje ve dvou vlnách. První vlna probíhá Evropě pomocí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS) a Mezinárodních účetních standardů (IFRS) a v Americe pomocí standardů US GAAP. Druhá vlna probíhá pomocí směrnic a direktiv Evropské unie.

Přístupy jednotlivých zemí k harmonizaci účetních systémů vyplývají zejména z historických souvislostí vývoje účetnictví. Proto se v první části bakalářské práce zabývám především historií účetních systémů v jednotlivých zemích. Z těchto historických souvislostí vývoje účetnictví v jednotlivých zemích pak lze odvozovat i příčiny současných potíží při prosazování harmonizace účetních systémů.

Bakalářskou práci jsem rozdělila do sedmi dílčích kapitol. V první kapitole se budu věnovat historií účetnictví, popíšu, jak se vyvíjelo účetnictví od pravěku do současnosti a zaměřím se na vznik potřeby složitějších záznamů, spojených s rozvojem obchodu, zejména obchodu mezinárodního. V druhé kapitole se budu zabývat národními systémy účetnictví ve vybraných zemích, jejich historií a specifiky. Budu se věnovat otázce, proč se začaly odlišovat systémy účetnictví v jednotlivých zemích a čím se liší současné účetní systémy vybraných zemí od českého účetnictví a od Mezinárodních účetních standardů IAS a IFRS. Třetí kapitolu práce věnuji koordinaci národních systémů účetnictví v rámci Evropské unie, kde uvedu, jak probíhá harmonizace účetních systémů v Evropské unii, zejména pak jakými právními dokumenty

(Směrnice EU, Nařízení Rady EU – direktivy) a jaké jsou povinnosti členských států po přijetí směrnic nebo direktiv EU.

Ve čtvrté kapitole popíšu Mezinárodní účetní standardy IFRS, jejich vývoj a účel. Dále analyzuji význam Koncepčního rámce IFRS, nejdůležitější rozdíly mezi IFRS a českým účetnictvím a také které společnosti jsou povinny sestavovat účetní závěrku dle IFRS. Pátou kapitolu věnuji Mezinárodním standardům účetního výkaznictví US GAAP a zaměřím se na rozdíly mezi IFRS a US GAAP. Šestou kapitolu věnuji analýze možností celosvětového sjednocení účetních systémů a zaměřím se také na stav v příslušných jednáních o konvergenci IFRS a US GAAP. V poslední, sedmé části, se budu zabývat potřebou aplikace mezinárodních účetních systémů ve firmě Bode-Panzer, s. r. o. s mateřskou společností v Německu. Po provedení základní charakteristiky této společnosti a jejího systému účetnictví i způsobu reportování výsledků se budu věnovat i srovnání dostupných zveřejněných účetních výkazů mateřské společnosti se sídlem ve Spolkové republice Německo a dceřiné společnosti se sídlem v České republice. Cílem závěrečné části této sedmé kapitoly je zjistit na základě srovnání struktur výkazů a dotazníkového šetření, jak vnímá potřebu sjednocení účetních systémů mateřské a dceřiné společnosti dle jednotných pravidel vedení společností.

Cíl bakalářské práce

Moje bakalářská práce si klade následující dílčí cíle:

1. Shromáždit a zpracovat dosavadní poznatky o historickém vývoji a specifikách účetních systémů vybraných významných zemí a o jejich přístupech k harmonizaci svého účetnictví dle mezinárodně platných standardů.
2. Popsat vznik a vývoj mezinárodních účetních standardů IFRS a standardů US GAAP jako základních podkladů pro mezinárodní harmonizaci účetních systémů a provést základní srovnání těchto systémů s českým účetnictvím a směrnicemi EU.
3. Provést analýzu současných přístupů a poznatků a problémů spojených s harmonizací účetních systémů v Evropě a ve světě.
4. Pomocí dotazníkového šetření ve vybrané společnosti s mezinárodní majetkovou účastí zjistit, jak vnímá její vedení potřebu sjednocení účetních systémů mateřské a dceřiné společnosti.

Na základě takto formulovaných dílčích cílů lze stanovit obecný cíl bakalářské práce. Tímto cílem je poskytnout uživatelům ucelenou představu o potřebách, možnostech a problémech harmonizace účetních systémů ve světě.

Použité metody bakalářské práce

Hlavní metodou zpracování teoretické části práce je metoda deskripce, která umožňuje přesně popsat zkoumané jevy a skutečnosti na základě prostudování a rešerší odborné literatury. Tato metoda je použita zejména v kapitolách, které se věnují historii účetních systémů v jednotlivých zemích a popisu mezinárodních účetních standardů IFRS a US GAAP. V části bakalářské práce, která se věnuje možnostem a problémům spojeným s celosvětovou harmonizací účetnictví je použita především metoda analýzy získaných informací o tomto procesu. V poslední části práce, jejímž cílem je zjistit, jak vedení konkrétní společnosti vnímá potřebu harmonizace účetních systémů, je použita metoda dotazníkového šetření a komparace struktur výkazů u mateřské a dceřiné společnosti. Závěry práce jsou pak formulovány především za použité metody syntézy a zobecnění získaných poznatků.

1 HISTORICKÝ VÝVOJ ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ V ČESKÉ REPUBLICE A VE SVĚTĚ

1.1 Historie účetnictví ve světě

Počátky účetnictví se datují již 4500 let před naším letopočtem, kdy sloužilo k zaznamenávání palácových hospodářství, pohledávek a závazků. Nejstarší dochovaná podoba účetních záznamů pochází ze starého Sumeru a Babylónie, kde se pohledávky a závazky zaznamenávaly na hliněné destičky velikosti dlaně a po uhrazení závazku byly rozbity. Na území Mezopotámie bylo dokonce rozvinuto účetnictví dříve, než psaní čísel. Zásilky po řece se dokumentovaly na jílové klínky nejrůznějších tvarů. Pro každý druh zboží sloužil jeden klínek, tyto klínky byly poté vkládány do hliněné koule, kterou příjemce rozbil a zkontroloval dodávku. Tento princip používáme dodnes v podobě faktur.

Egyptská civilizace (4000 let př. n. l.) používala papyrové svitky, které ovšem byly málo odolné vlivům času a povětrnosti. Ve starém Římě bylo používáno více účetních knih, kam se zapisovaly příjmy a výdaje. Na konci roku byly do příjmů zaúčtovány letošní zásoby, pohledávky a loňské dluhy. Do výdajů loňské zásoby, pohledávky a letošní dluhy. Gaius Julius Caesar dokonce pro účetní zápisy vytvořil právní normu *codex accepti et expansi*. (POKORNÁ, 2009)

Nejdůležitějším řeckým příspěvkem k účetnictví bylo zavedení ražby mincí kolem roku 600 př. n. l. Jsou vedeny záznamy o státních sýpkách nebo pro jiné plodiny a o detailních vládních příjmech z rybolovu. Daně byly uvaleny na obilí a produkty z něj, víno, pivo i olej. (PREVITS, 2012)

Islámská civilizace v Egyptě (639 př. n. l. až 1798 n. l. založila některé účetní principy, například myšlenka vedení účetnictví a evidence dluhu přišla od Boha v Koránu. Jedna z prvních institucí, která sloužila k regulaci trhu a předcházení podvodům byla Al'Hisba, která byla založena v 7. a 8. století. Účetní (Mukhasib) byl jmenován s cílem zajistit spravedlnost ve společnosti, transakcích na trhu a chování obchodníků. (PREVITS, 2012).

V prvním století našeho letopočtu v Evropě účetnictví upadalo, což zřejmě souviselo s poklesem znalosti písma a počítání a trval prakticky 1000 let. Návrat účetnictví přišel do Evropy ve 12. století prostřednictvím arabské vzdělanosti za výbojů islámu na Pyrenejském poloostrově. Ve středomořské oblasti se díky rozvoji obchodu začaly opět objevovat zápisy obchodních případů, i když nesoustavné a nepropojené. V této době účetnictví sloužilo jako nástroj interní kontroly na principu nároku a jeho vyrovnání.

Zřejmě k nejvýznamnějšímu mezníku v historii účetnictví došlo ve 13. a 14. století v Itálii vlivem růstu obchodu, manufaktury a firem. Nejstarší dochovaná forma účetnictví je popsána v 15. století v díle „Tractatus de computis at scripturis“, který napsal Luca Pacioli. Luca Pacioli byl profesorem matematiky na univerzitě v Perugii. Byl jmenován papežem Lvem X. a přátelil se s Leonardem da Vincim. Již tehdy ve své publikaci uvedl vyvažování účtů skládající se z vrubů (dee-má dáti) a úvěrů (dee avere nebo havere – má míti). V Benátkách se používá termín „Per“, což znamená „od“, označující dlužníka (debitore) a „A“ (komu), což označuje věřitele (creditore). Tyto informace pak mohly být převedeny do knih, debetní byly umístěny na levé straně pod nadpisem hotovost, na pravé straně pod kapitálová čísla. (PACIOLI, SCHEMANN, 2010). Pacioliho práce je i dnes základem "univerzálních standardů účetnictví v západním světě". Proto se tento typ účetnictví nazývá italské (vlašské). Mnohé dodnes používané účetní pojmy mají původ v latinském nebo italském jazyce, např. bilance, debet, aktiva, akruální. (ŠIMÍKOVÁ, 2010)

1.2 Historie účetnictví v českých zemích

1.2.1 Účetnictví v českých zemích do roku 1918

Rakousko-Uhersko, jehož součástí byly i české země, se věnovalo svědomitě účetnictví a jeho kontrole. Za vlády Marie Terezie v roce 1749 správu finančních záležitostí v českých zemích převzal úřad „Královské reprezentace s komorou“ a ve Vídni fungoval „Císařský královský společný nejvyšší účetní dvůr“. V roce 1761 došlo k vynětí účetnictví z obecných finančních záležitostí a vznikla Dvorská účetní komora (Hofrechnungskammer), která prošla mnoha změnami. V roce 1867 vzniká Nejvyšší účetní dvůr (Oberster Rechnungshof), který v této podobě na území českého státu fungoval až do roku 1919. V souvislosti se vznikem samostatného československého státu v roce 1918 vzniká Nejvyšší účetní kontrolní úřad v Praze.

1.2.2 Účetnictví v českých zemích po roce 1918

Rok 1918 byl z historického hlediska rokem přelomovým, z hlediska účetnictví však pokračující v sentencích osvědčeného systému.

Účetnictví se v té době dělilo na tři formy:

- Kamerální
- Dopické
- Podvojně

Kameralistika je specifickou formou účetnictví, někdy označovaná za předchůdce jednoduchého účetnictví. Tato forma účetnictví byla hojně používána ve státní správě a sledovala příjmy a výdaje těchto institucí a běžně nebyly sledovány stavy a pohyby majetku, tato evidence probíhala v pomocných knihách. Název kameralistika je odvozen z italského slova camera – pokladna. Principy kamerálního účetnictví byly používány do roku 1954 v rozpočtových organizacích. (ŠIMÍKOVÁ, 2010)

Dále vzniklo účetnictví dopické, které fungovalo na takovém principu, že každý jednací případ byl zaznamenáván jako soubor dávky a k ní náležející protidávky (HRDÝ, PLACHÁ, 2008). Metodika dopického účetnictví byla vysvětlována tím, že dávka je měřítkem protidávky. Tento systém byl používán nejvíce v obchodech, proto je často nazýván kupeckým účetnictvím.

Podvojně účetnictví se vyvíjelo v závislosti na rozvoji hospodářství, kdy zárukou průkaznosti účetních zápisů byly záznamy ve vázaných účetních knihách. Z původní italské formy účetnictví vznikly tři hlavní účetní knihy: deník, úvěrový deník a hlavní kniha. Současně dle potřeby byla vedena řada pomocných účetních knih, např. knihy odběratelů, dodavatelů a jiné. Účetní systémy v tomto období položily základy pro české účetnictví, které bylo používáno s různými úpravami donedávna (ŠIMÍKOVÁ, 2010).

Od roku 1900 až do konce 2. světové války byly vydávány „Účetní listy“, které vydával významný český klasik účetní teorie, JUDr. Josef Pazourek. Po krátkém přerušení vycházely až do roku 1949. Na jejich tradici navázal roku 1953 časopis „Účetní evidence“. Od roku 1966 vycházejí dodnes pod názvem „Účetnictví“ (JANHUBA, 2007). V období protektorátu platil beze změn stále rakouský Obchodní zákon (POKORNÁ, 2009).

1.2.3 Účetnictví v českých zemích po druhé světové válce

V tomto období se používalo kamerální a podvojně účetnictví a záznamy byly vedeny v ručně psaných knihách. Jednotnou soustavu národohospodářské evidence tvořila evidence operativně-technická, účetní a statistická. V roce 1954 se definitivně ruší kamerální účetnictví. V roce 1958 vychází formou vládního nařízení účetní zásady a tato metodika odpovídá základním principům účetnictví. Nutno podotknout, že v době, kdy naše země byla pod vládou jedné strany, účetnictví nesloužilo k účelům, k jakým slouží dnes, ale primárním účelem účetní evidence byla kontrola plnění plánu.

Další výrazné změny nastaly až v 80. letech, kdy vstupuje v platnost Jednotná soustava sociálně-ekonomických informací, reagující na změnu v technologiích pro zpracování údajů. Vyhláška 154/1971 Sb., o účetnictví je již konkrétně zaměřena na metodiku účetnictví z celostátního hlediska. Tato byla následně nahrazena vyhláškou č. 23/1990 Sb., o účetnictví (ŠIMÍKOVÁ, 2010).

V roce 1976 došlo ke změnám, zejména se jednalo např. o jednotnou účetní osnovu, jednookruhovou organizaci účetnictví a v oblasti vykazování výsledku hospodaření – zjišťoval brutto a netto způsobem. Brutto způsob se používal měsíčně ve výsledovce a netto způsob na účtu Hospodářský výsledek. Náklady se účtovaly ve více účtových třídách (POKORNÁ, 2009).

Závěrem se dá shrnout, že celá tato etapa je charakteristická vedením podvojněho účetnictví u organizací, které hospodařily se státním majetkem.

1.2.4 Účetnictví doby přechodu na tržní ekonomiku

Toto období je charakteristické tím, že pro všechny podnikatelské subjekty se stalo povinností předkládat výsledky své hospodářské činnosti formou daňových přiznání k dani z příjmu fyzických a právnických osob. Soustava účetnictví byla rozdělena na jednoduché a podvojně. Vznikl závazný precedens, že za účetnictví je považována soustava fungující na principu vedení záznamů, nikoli účtování na účtech. Kontrola účetnictví byla přenesena na regionálně rozmístěnou síť finančních úřadů.

1. ledna 1992 začala legislativní etapa budování komplexu českého účetního práva, čímž vzniká zákon 563/1991 Sb., o účetnictví. Přijetím tohoto zákona dala Česká republika najevo svůj cíl vstoupit do hospodářského celku Evropské unie.

Postupným zpracováním účetní legislativy EU v oblasti 4. a 7. direktivy došlo ke splnění přístupových podmínek. Sjednocování českého účetnictví s Evropou pokračovalo doplňováním dalších vyhlášek a Českých účetních standardů.

Další výraznou změnou byl vstup České republiky do Evropské unie dne 1.1.2004, kdy vstoupila v platnost nová úprava účetnictví, která měla za důsledek zrušení jednoduchého účetnictví a jeho nahrazení daňovou evidencí (ŠIMÍKOVÁ, 2010).

2 NÁRODNÍ SYSTÉMY ÚČETNICTVÍ, JEJICH HISTORIE A SPECIFIKA

Národní systémy účetnictví se v jednotlivých zemích liší. Důvody rozdílů jsou mnohé – z nich je možno jmenovat rozdílnou historii, rozdílnou úroveň výroby a obchodu, rozdílnou kulturu, náboženství a zvyklosti jednotlivých zemí.

Ve střední Evropě je hlavním problémem v oblasti harmonizace účetnictví spjatost účetnictví s daňovými zákony, neboť později vládnoucí elita kladla na účetnictví požadavky, aby bylo podkladem pro výpočet daní. Daňové systémy se také vyvíjely odlišně a účetnictví se stále více přizpůsobovalo požadavkům daňových zákonů jednotlivých zemí. Tento stav trvá dodnes a jen obtížně se překonává.

V této kapitole se tedy budu věnovat především komparaci účetních systémů vybraných států s českými účetními předpisy a IAS/IFRS, jejich snahy o harmonizaci a uvedu zajímavosti z jednotlivých účetních systémů, popř. z jejich historie.

2.1 Účetnictví v Německu

V Německu, stejně jako u nás jsou hlavními faktory ovlivňující rozdílnosti v systému účetnictví především politické uspořádání, právní a daňový systém a vztahy tržního hospodářství. Právní systém této země je kontinentální. Důvody pro regulaci německého účetnictví jsou především vliv amerického kapitálového trhu a vliv harmonizace v rámci Evropské unie.

2.1.1 Nejcharakterističtější odlišnosti německého účetnictví od českého účetnictví a IAS/IFRS

Pro oba účetní systémy je historická cena hlavním základem účetnictví, nicméně IFRS umožňuje přecenění oceňovacích rozdílů na reálnou hodnotu nehmotných aktiv, zatímco německé standardy nepovolují žádná přecenění vyjma bank a finančních institucí.

Dle IFRS musí být všechny změny vlastního kapitálu evidovány ve výkazu změn vlastního kapitálu, dle německých předpisů je přehled o změnách vlastního kapitálu nutný pouze pro konsolidovanou účetní závěrku a společnosti, které veřejně obchodují s cennými papíry na burze a nemají povinnost přípravy konsolidované účetní závěrky. [6]

2.1.2 Harmonizace účetnictví v Německu

Německé obchodní právo se stávalo velmi často terčem kritiky z podobných důvodů, jako česká účetní legislativa, a to především propojení s daňovou legislativou, zastaralé metody, přílišné využívání práva volby. Reformní změny v oblasti účetnictví s sebou přinesou odstranění přístupů charakteristických pro kontinentální systém účetnictví.

První změny, vedoucí k harmonizaci účetnictví ve Spolkové republice Německo probíhaly již v roce 1985, kdy se Zákonnou bilanční směrnicí – BiRiLiG do německé účetní legislativy integrovaly 4., 7. a 8. direktiva. Mimo jiné tato reforma znamenala také začlenění tzv. Třetí knihy, která se věnuje komplexní úpravě účetnictví, do obchodního zákoníku a kodifikování zásad řádného vedení účetnictví.

Dalším krokem k sjednocení německého účetnictví bylo vydání Zákona usnadňujícího přijetí kapitálu – KapAEG v roce 1998, jehož hlavním úkolem bylo ulehčit německým akciovým společnostem registrovaným na burzách přístup k finančním zdrojům mezinárodních kapitálových trhů, a to umožněním sestavení konsolidované účetní závěrky v systému mezinárodních účetních standardů, tedy IFRS nebo US GAAP. Později v roce 2005 byla možnost používání US GAAP zrušena a následně nutnou aplikací IAS od roku 2007. Tato povinnost je zakotvena v Zákoně o reformě bilančního práva (BilReg) z roku 2004. Tímto zákonem bylo mj. umožněno používat IFRS pro své konsolidované účetní závěrky i účetním jednotkám, které nejsou registrovány na burze. U firem sestavujících individuální účetní závěrku je použití IFRS možno jako dobrovolná nadstavba.

Zákon o kontrole a transparentnosti v oblasti podnikání (KonTrag25), vydaný v roce 1998 udává akciovým společnostem registrovaným na burze povinnost zajistit řízení rizik společnosti.

Za největší reformu za posledních 20 let je považováno vydání Zákona o modernizaci bilančního práva (BilMoG) z roku 2007, jehož cílem bylo posílení konkurenceschopnosti německého účetního práva, deregulace a snížení nákladů u MSP, zlepšení vypovídacích schopností obchodní účetní závěrky. (UHLÍŘOVÁ, 2008)

2.2 Účetnictví ve Švýcarsku

Swiss GAAP FER jsou jako účetní standard povolena u emitentů, jejichž činnost má dopad hlavně na domácí ekonomiku.

2.2.1 Nejcharakterističtější odlišnosti švýcarského účetnictví od českého účetnictví a IAS/IFRS

Rozdíly lze spatřit již v druzích obchodních společností – mimo komanditní společnost, akciovou společnost a společnost s ručením omezením, jaké známe u nás, ve Švýcarsku ještě existuje kolektivní společnost a komanditní akciová společnost.

Zásadním rozdílem formální úpravy oceňování oproti české legislativě je, mj. že švýcarské předpisy zvláště neuvádějí problematiku oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu (§25 ZoÚ), ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, ke kterému se účetní závěrka sestavuje. Na rozdíl od české účetní legislativy (§25, odst. 5 ZoÚ), a zejména pak od IFRS (Konceptní rámec, 4 oceňovací základny), neobsahuje švýcarská úprava výčet oceňovacích bází, ani jejich bližší definici. Švýcarský „obchodní zákoník“ rovněž nikde nezmiňuje pojem „reálná hodnota“ (§27, odst.1 ZoÚ, Konceptní rámec nepovažuje reálnou hodnotu jako jednu z oceňovacích bází, ale v ustanovení jednotlivých standardů, např. IAS 39 Finanční investice, IAS 14 Zemědělství, se na ni odkaz objevuje).

Rozdíly najdeme i v krytí rezerv a tvorbě rezervních fondů. Typickým znakem švýcarské „obchodněprávní“ úpravy jsou záměrně vysoké tiché rezervy. Tyto rezervy mohou být záměrně tvořeny jako fondy reprodukce nebo dokonce nad jejich rámec, uzná-li tak správní rada za vhodné. V tom spočívá jeden z hlavních koncepčních rozdílů oproti IFRS i české účetní legislativě, které tuto záměrnou tvorbu tichých rezerv odmítají, neboť je v rozporu se zásadou věrného a pravdivého zobrazení. Pokud by vlastní akcie byly v české rozvaze vykázány jako korekce vlastního kapitálu, rezervní fond se dle českých předpisů vytvářet nebude. Dle švýcarské úpravy je v souvislosti s nabýváním vlastních akcií tvořen vždy.

Jako zvláštní formu prolomení zásady opatrnosti ve švýcarských předpisech lze spatřovat ustanovení povolující přecenění vybraných aktiv, tj. pozemků a podílů směrem nahoru, nastanou-li k tomu zákonem definované podmínky. Konceptní rámec Swiss GAAP FER nepracuje s pojmy finanční pozice, výkonnost a změny ve finanční pozici. Namísto toho hovoří o majetkové, finanční a výnosové situaci organizace.

Určitým specifíkem je diferenciacie požadavků na účetní výkaznictví jednotlivých právních forem podnikání. Přísnější požadavky jsou přitom kladeny na akciové společnosti. (HELUS, 2011).

2.2.2 Harmonizace účetnictví ve Švýcarsku

Dříve převládající národní účetní systém ve Švýcarsku platil za nepříliš otevřený a transparentní, proto i Švýcarské firmy se snaží sjednotit své výkazy, stejně jako firmy z Evropské unie (MAŘÍK, 2005).

Vzhledem k tomu, že Švýcarsko není členským státem EU, netýkají se ho směrnice a direktivy, ale firmy obchodující s cennými papíry na hlavní švýcarské burze (SIX Swiss Exchange) jsou povinny sestavovat své účetní závěrky buď pomocí IFRS nebo US GAAP, a to již od roku 2005. [2]. V roce 2015 z firem kótovaných na SIX Swiss Exchange (238 společností), používá IFRS jako hlavní standard 118 společností a US GAAP 10 společností. Malé a střední podniky mají možnost používat IFRS, to je ovšem nezabavuje povinnosti sestavit svou účetní závěrku v souladu se Swiss GAAP FER. [3]

2.3 Účetnictví v Rusku

Z historického hlediska účetní pracovníci v Rusku uplatňovali jednak varjažské (normanské) metody, tak i byzantské metodiky a mongolský systém zdanění, jednak zkoumali německé modely, neboli používali anglo-americké standardy (BARIKHASHVILI, 2012)

Zajímavostí z ruské účetní historie je trojnásobné účetnictví, jehož autorem je Fjodor Venědiktovič Jezerskij (1836-1916) a jednalo se o pokus o zdokonalení podvojného účetnictví tak, aby nebylo nutné uzavírání knih v průběhu účetního období. Systém byl v jeho době používán v mnoha státních a samosprávných úřadech i v několika soukromých společnostech. Za hranicemi Ruska se však neujalo a později zaniklo i v Rusku. [1]

2.3.1 Nejcharakterističtější odlišnosti ruského účetnictví od českého účetnictví a IAS/IFRS

Ruské požadavky pro komerční firmy jsou založeny na občanském zákoníku, federálním zákonu o účetnictví a firemní účtové osnově a zahrnuje účetní regulace standardy Ministerstva Financí.

Ačkoli v současné době některé standardy obsahují přímé odkazy na IFRS pro vyřešení určitých případů, existují zde značné rozdíly. Jelikož je Rusko země obrovská a ekonomicky významná, mají ruské firmy samozřejmě zahraniční obchodní partnery i dceřiné firmy po celém světě, tudíž se tyto rozdíly projeví v konečných uživateli účetních výkazů. Stejně jako v jiných zemích Evropy zde převládá spíše daňové výkaznictví než účetní. Jmenuji zde pár zásadních rozdílů mezi IAS a ruskými účetními standardy. Například to, že v ruské účetní legislativě se pojem reálná hodnota vůbec nepoužívá. Přednost obsahu před formou se v Rusku nepoužívá ve všech situacích. Příkladem převahy formy nad obsahem je v ruském účetnictví případ nedostatku náležitě dokumentace pro zaúčtování skutečnosti. (BARIKHASHVILI, 2012)

Další rozdíl je patrný v definici vykazované a funkční měny, dále se na rozdíl od IFRS v ruském účetnictví nepoužívá koncept znehodnocení, navíc i přes předepsaný princip opatrnosti není v ruském účetnictví koncept finančních rezerv plně začleněn, dokonce za určitých okolností je dobrovolný. Je tedy patrné, že tyto výrazné rozdíly mohou být problematické a pro potenciální investory se čtení ruských finančních výkazů stává značně obtížným. (VEVERKA, 2008)

2.3.2 Harmonizace účetnictví v Ruské federaci

Velké a nadnárodní společnosti začaly používat dobrovolně Mezinárodní standardy účetního výkaznictví již se začátkem přechodu Ruska k tržní ekonomice. V červnu 2003 vydala Centrální banka Ruska oficiální zprávu „o přechodu bankovního sektoru Ruské federace na Mezinárodní účetní standardy účetního výkaznictví“).

Od 1.1.2004 musely všechny úvěrové instituce používat pro vykazování IFRS. Federální zákon „O konsolidovaném výkaznictví“ se stal legislativním základem pro zavedení IFRS a přijat byl 27.6.2010. Přechod k sestavování konsolidované účetní závěrky dle IFRS byl mj. naplánován i ve strategii rozvoje finančního trhu Ruské federace. Do rozsahu působnosti tohoto zákona spadají následující účetní jednotky:

1. Úvěrové instituce
2. Pojišťovny
3. Ostatní společnosti, jejichž cenné papíry jsou kotovány na burzách.

Pokud jiné federální zákony nebo zakladatelské smlouvy společnosti nařizují sestavování a zveřejňování konsolidované účetní závěrky, pak tato závěrka musí být také v souladu s IFRS. Sestavení konsolidované účetní závěrky dle IFRS nezbavuje účetní jednotku povinnosti současně vykazovat své individuální výsledky dle ruského zákona „o účetnictví“. 25.2.2011

vláda Ruské federace schválila usnesení o uznání IFRS a jejich interpretaci na území Ruské federace. (BARIKHASHVILI, 2012)

2.4 Účetnictví v Číně

Čína a její firmy jsou ekonomicky celosvětově velmi významné. Z historického hlediska byla Čína v oblasti vedení účetnictví vyspělejší než Evropa. Čínské účetnictví má počátek již pravěku, ještě před vznikem písma. Záznamy jsou vedeny například pomocí provazů nebo čarování na papíře. V období Čchin Chan se v Číně používal systém tříoddílového jednoduchého účetnictví. Byly evidovány příjmy („žu“) a výdaje („čchu“). Výsledkem bylo saldo.) („ju“).

V čtyřoddílové metodě bylo nahrazeno dřívější saldo dvěma položkami – počátečním a konečným stavem. Byly používány tři základní typy knih – memorandum (cchao liou), deník (si-liou) a hlavní kniha (cung-čching).

Účetní metoda „dračí brány“ se objevila v mingské Číně po roce 1570. Už tehdy se jednalo o čistě podvojný systém účtován a mělo značný význam pro pokrok účetnictví v Číně. Další podvojnou metodou byla metoda „čtyřstopá“, kde byl důraz kladen na bilanci aktiv a pasiv. Po roce 1949 se s rozvojem národního hospodářství zvyšuje význam role účetnictví v managementu hospodářství.

2.4.1 Nejcharakterističtější odlišnosti čínského účetnictví od českého účetnictví a IAS/IFRS

Čínské základní účetní zásady se od českých příliš neliší, např. objektivita, princip přednosti obsahu před formou, konzistence, srovnatelnost, včasnost, srozumitelnost, aktuální báze, opatrnost aj. (WAN YIN ZHANG, 2012)

Ačkoli zásady jsou podobné, existují zde i přes veškeré snahy rozdíly mezi standardy. Například IFRS 4 požaduje test snížení hodnoty u zajišťovacích aktiv, čínské předpisy vyžadují test snížení hodnoty zajišťovacích aktiv pouze tehdy, pokud existuje nějaký důkaz snížení hodnoty. Dále je rozdíl mezi IAS 7 a čínskými účetními předpisy. IAS 7 připouští použití přímé i nepřímé metody vykazování peněžních toků, čínské předpisy vyžadují pouze užití metody přímé.

Konsolidovaná závěrka se dle IAS 31 může sestavovat buď pomocí poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody. Čínské firmy musí svou konsolidovanou účetní závěrku sestavovat pouze použitím ekvivalenční metody. [4]

2.4.2 Harmonizace účetnictví v Číně

Jelikož Čína je státem s nejvyšším podílem exportu na trhu, harmonizace jejich účetních výkazů je nasnadě. V současnosti se tak děje pomocí transformace starých čínských všeobecně uznávaných účetních zásad (PRC GAAP) do nových, které již jsou na bázi IFRS, pokud jde o strukturu a prezentaci účetní závěrky, uznávání a oceňování účetních výkazů. Tato konvergence byla uznána IASB v roce 2005. Je plánováno, že nové PRC GAAP budou udržovat sbližování s IFRS v dohledné budoucnosti. Tyto standardy však nejsou přímým přijetím IFRS. [5]

3 KOORDINACE NÁRODNÍCH SYSTÉMŮ ÚČETNICTVÍ V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE

Snahy o harmonizaci účetních soustav probíhají v zásadě ve třech liniích. První linie probíhá v rámci Evropské unie prostřednictvím direktiv, druhá linie se snaží sjednotit účetnictví s USA prostřednictvím standardů US GAAP a třetí linie se zabývá celosvětovou harmonizací prostřednictvím IAS/IFRS. (KOTTOVÁ, 2007)

Proces harmonizace účetnictví v Evropě probíhal pozvolna v několika etapách. První etapou je vydání direktiv EU pro účetnictví, druhou etapou je tzv. nová strategie harmonizace účetnictví, kdy se Evropská komise přiklonila k účetní harmonizaci pomocí Mezinárodních účetních standardů. Třetí etapu symbolizuje modernizace směrnic Evropské unie pro účetnictví, což znamenalo nejen možnost, ale povinnost dodržovat IAS při sestavování konsolidovaných účetních závěrek u společností registrovaných na evropských burzách cenných papírů. Dalším charakteristikou této etapy je požadavek na odstraňování konfliktů mezi směrnicemi EU a IAS. Čtvrtou etapou je dovršení modernizace účetních směrnic tak, aby směrnice odrážely vývoj v mezinárodním účetnictví, tedy aby byla zachována konzistentnost mezi účetními směrnicemi společenství a vývojem v procesu vydávání mezinárodních účetních standardů, jmenovitě s IASC/IASB. (ŽÁROVÁ, 2006)

V dobách vzniku Evropského společenství byly kladeny nároky nejen na vznik společného trhu, ale také na minimalizaci rozdílů v ekonomickém prostředí jednotlivých členských států. Tento fakt bylo třeba přijmout i pro oblast účetnictví, aby se jednotlivé výkazy staly srozumitelnými i pro zahraniční uživatele. (MÜLLEROVÁ, 2006). Právním základem harmonizace jsou legislativní opatření – direktivy (směrnice), které si jednotlivé státy zakomponují do svých národních legislativ. (CHMÁTALOVÁ, 2003). Česká republika na sebe převzala závazek přijmout tato pravidla vstupem do Evropské unie dne 1.5.2004.

3.1 Směrnice

Direktivy vymezují obecné zásady účetnictví, které musí každý členský stát implementovat do své národní legislativy. Nevěnují se však jejich konkrétním praktickým aplikacím, jako jsou způsoby účtování aj. Tyto legislativní dokumenty schvaluje Rada ministrů Evropské unie a členské státy jsou povinny je implementovat do své národní legislativy. Při implementaci direktiv je problémem odlišné právní, ekonomické, daňové, sociální a jiné prostředí evropských zemí, proto direktivy nabízí více variant řešení, tzv. právo volby. Toto právo umožňuje

členským zemím rozhodovat se v oblastech vykazování účetních informací, ve způsobech oceňování aktiv a pasiv a ve zveřejňování účetních informací (KELLNEROVÁ, 2007).

Kodexem účetní legislativy Evropské unie jsou 4., 7. a 8. direktiva. Ačkoli snahy o sjednocení nejen trhů, ale i účetnictví jednotlivých států byly patrné již v 50. letech, tedy v době vzniku Společenství, právní základy harmonizaci účetnictví prostřednictvím direktiv byly realizovány až od 70. let minulého století. (CHMATALOVÁ, 2003). Ačkoli jsou směrnice závazné pro všechny členské státy, nemají charakter mezinárodních právních norem, ale realizují se prostřednictvím zapracování do národních úprav členských států. (MÜLLEROVÁ, 2006)

3.1.1 Čtvrtá směrnice

Tato směrnice byla přijata v roce 1978 a týká se ročních účetních závěrek určitých forem společností a byla vydána za účelem ochrany společníků a třetích osob (KELLNEROVÁ, 2007). V této směrnici jsou uvedena základní pravidla účetnictví, jako je například: obecný rozsah účetní závěrky (obsahuje rozvahu, výsledovku a komentář), zásada věrného a poctivého zobrazení aktiv, pasiv, finanční pozici a zisku nebo ztrátě společnosti.

Dalším pravidlem, definovaným v této směrnici je, že formální strukturu rozvahy a výsledovky nemůže účetní jednotka od jednoho účetního období k druhému měnit, pokud k odchylce dojde, musí být uvedena v komentáři. Uvádí například základní strukturu rozvahy, přičemž položky označené arabskými číslicemi se mohou slučovat. Směrnice zároveň definuje i požadavek na ověření účetní závěrky auditorem, přičemž malé podniky této povinnosti zprošťuje. (ČTVRTÁ SMĚRNICE 78/660/EHS, 1978)

3.1.2 Sedmá směrnice

Sedmá směrnice Rady č. 83/349/EHS se týká konsolidovaných účetních závěrek. Definuje povinnost konsolidovanou účetní závěrku sestavovat, pokud podnik splní určité podmínky. Dle této směrnice podnik, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, musí použít stejné oceňovací metody, jaké používá pro své roční závěrky. Definuje podmínky sestavení, zveřejnění a auditu konsolidovaných účetních závěrek (Sedmá směrnice Rady č. 83/349/EHS). S konsolidovanými účetními výkazy souvisí i tzv. Nařízení o IAS, které dává povinnost všem firmám, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na regulovaných trzích EU, sestavovat konsolidované účetní výkazy dle IFRS. (KELLNEROVÁ, 2007).

3.1.3 Osmá směrnice

Směrnice se týká povinného auditu závěrek a definuje činnost auditorů v rámci Evropské unie. Kromě definic základních pojmů z oblasti auditu jsou ve směrnici uvedeny například požadavky na znalosti auditorů, dále pak požadavky profesní etiky, bezúhonnosti, nestrannosti, profesního tajemství, odborné způsobilosti a jejím testování, na požadovanou praxi a průběžné vzdělávání. (SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY 2006/43/ES, 2006)

3.2 Koncepční rámec

Již od počátku harmonizace účetnictví prostřednictvím direktiv EU chyběl koncepční rámec. Koncepční rámec je uceleným, komplexním a vnitřně konzistentním teoretickým základem, který formuluje teoretická východiska harmonizace účetních výkazů v rámci Evropské unie. Zejména tedy určuje účel účetní závěrky a vymezuje její uživatele, definuje základní položky účetních výkazů tak, aby se staly základem pro řešení dílčích problémů či praktických účetních aplikací. Řešení tohoto problému spočívá ve vytvoření nové evropské účetní strategie, která se vyhýbá vydávání nových zákonů na úrovni EU. Jedná se o koncepci mezinárodní účetní harmonizace, kterou prosazoval Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC).

Bylo nutné, aby se požadavky direktiv sladily s požadavky IFRS formou spolupráce mezi Komisí EU a IASC při tvorbě a schvalování IFRS. (KELLNEROVÁ, 2007).

4 MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY – IAS/IFRS

4.1 Historie mezinárodních účetních standardů

Počátky vydávání mezinárodních účetních standardů sahají do roku 1973, kdy byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASB), jako nezávislá, soukromá profesní organizace na základě dohody profesních účetních institucí z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemska, Velké Británie, Irska a USA. Standardy, které IASB vydává, jsou označovány jako International Accounting standards – IAS.

V roce 1995 byl vytvořen Poradní výbor (Standing Advisory Committee – SAC). Úkolem tohoto výboru bylo připomínkovat strategie a plány výboru, připravovat roční zprávu o jeho činnosti, zapojovat odbornou veřejnost do práce IASB a vyhledávat zdroje financování činnosti IASB, aniž by byla ohrožena nezávislost této instituce.

IASB byl dále doplněn Stálým interpretačním výborem (Standing Interpretations Committee – SIC) v roce 1997 a jeho úkolem bylo posuzovat sporné účetní problémy, interpretovat řešení problematických otázek v kontextu s existujícími standardy a koncepčním rámcem mezinárodních standardů.

Po roce 1999 bylo rozhodnuto uspořádat IASB jako samostatnou organizaci ve formě nadace. Cílem tohoto opatření bylo zefektivnění činnosti a zabezpečení „průhlednosti“ financování organizace. To dalo vzniknout nadaci Výboru pro mezinárodní účetní standardy – International Accounting Standard Committee Foundation (IASCF). Nadace zajišťuje financování činnosti prostřednictvím příspěvků velkých účetních firem, soukromých finančních institucí a dalších zdrojů. Je řízena 22 správci, kde 6 z nich zastupují Severní Ameriky, 6 Evropu, 6 Asii a Oceánii, jeden zástupce je z Afriky a jeden z Jižní Ameriky, dva z dalších oblastí tak, aby byla zabezpečena územní vyváženost. Namísto IASB vznikla v roce 2001 Rada pro mezinárodní účetní standardy – International Accounting Standards Board (IASB). (DVOŘÁKOVÁ, 2012)

Rada se skládá ze 14 členů z 9 zemí. Úkolem IASB je vyvíjet a zlepšovat IAS a vydávat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS, z důvodu, že název Mezinárodní účetní standardy – IAS příliš nezdůrazňuje, že nejde o úpravu účtování, např. účetních metod, ale o úpravu účetních výkazů tak, aby byla zajištěna srovnatelnost těchto výkazů.

4.2 Cíle IFRS

Mezinárodní účetní standardy jsou primárně určeny pro kapitálové společnosti. Účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS by měly obsahovat kvalitní, transparentní a srovnatelné informace, které jsou pro jejich uživatele relevantní.

V zájmu možností rozšíření užívání IFRS v účetních výkazech malých a středních podniků byla vytvořena i „zúžená“ verze IFRS tak, aby jejich aplikace nebyla pro MSP tak náročná.

4.3 IAS/IFRS v praxi

V roce 2002 bylo prostřednictvím Evropského parlamentu a Rady nařízeno, aby všechny společnosti, které jsou kotované na burzách cenných papírů Evropské unie od roku 2005 povinny používat IAS/IFRS při sestavování svých konsolidovaných účetních závěrek. Možnost oddálení používání těchto standardů byla do roku 2007 pro společnosti, které emitovaly pouze dluhové cenné papíry, v případě, že již před vydáním tohoto nařízení použily jiné mezinárodně uznávané účetní standardy, např. US GAAP. (KOTTOVÁ, 2007)

V České republice je požadavek na používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro kotované společnosti zakotven v § 19 odst. 9 zákona č. 563/1991 Sb, o účetnictví. Dalším paragrafem, zakotveným v tomto zákoně je § 23a, který tuto povinnost nařizuje konsolidujícím účetním jednotkám emitujícím cenné papíry registrovaným na regulovaném trhu cenných papírů pro sestavení konsolidované účetní závěrky a při vyhotovení výroční zprávy.

V praxi ovšem sestavuje své účetní závěrky podle IFRS řada českých společností dobrovolně, zejména z důvodu poskytnutí podkladů k sestavení konsolidované účetní závěrky. Dalším důvodem dobrovolného používání např. u zemědělských podniků na popud zahraničních vlastníků agrokomplexů.

Klíčovým problémem aplikace IFRS je daňový základ, který musí být vykázán v souladu s českou právní úpravou, neboť daňové základy sestavené podle českých účetních předpisů se mohou diametrálně odlišovat. Je tedy nutné, aby tyto firmy sestavovaly své účetní výkazy oběma způsoby, což může být pro podniky bariérou pro používání mezinárodních standardů. (DVOŘÁKOVÁ, 2012)

4.4 Rozdíly mezi IFRS a českou účetní legislativou

Odlišností mezi IFRS a českými účetními standardy je i přes veškeré snahy o sblížení účetních výkazů velmi mnoho, proto budu jmenovat pouze výčet některých stěžejních odlišností.

1) Odlišnosti v Rozvaze

Nejpatrnější rozdíl lze spatřit například v oblasti **oceňování zásob**, kdy zásoby se podle české účetní legislativy oceňují pořizovacími cenami, reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady. Dle IFRS se zásoby oceňují náklady na pořízení, nebo čistou realizovatelnou hodnotou, kdy je nutné použít nižší z těchto hodnot. V případě oceňování úbytků zásob na rozdíl od české účetní legislativy IFRS kromě metody FIFO a metody váženého aritmetického průměru, IFRS umožňuje použít i individuální ocenění.

V případě **vykazování nehmotného majetku** je výrazným rozdílem vymezení podmínek identifikace. Zatímco v české účetní legislativě software, ocenitelná práva apod. jsou označována za dlouhodobá aktiva, pokud mají dobu použitelnosti delší než jeden rok, podle IAS 38 je definice nehmotného majetku složitější. Další rozdíl lze spatřit v případě oceňování nehmotných aktiv, kdy IFRS na rozdíl od české účetní legislativy umožňuje pořízená nehmotná aktiva ve výjimečných případech přecenit na reálnou hodnotu, navíc mezinárodní standardy mimo jiné připouští, že pořizované nehmotné aktivum může mít neomezenou dobu použitelnosti, tedy se neodpisuje, ale provádí se testy na znehodnocení těchto aktiv. Česká účetní legislativa v žádném případě nepřipouští přecenění na reálnou hodnotu ani neomezenou dobu použitelnosti nehmotných aktiv.

Podstatný rozdíl mezi IFRS a českou účetní legislativou lze dále spatřit ve **vykazování výzkumu a vývoje**. Ten nastává v případě výdajů na výzkum a vývoj. Dle IFRS je možné výdaje na výzkum a vývoj při splnění určitých podmínek aktivovat, podle české účetní legislativy je možné tyto výdaje aktivovat pouze za předpokladu, že se jedná o nehmotné výsledky výzkumu a vývoje určené k obchodování.

Několik rozdílů existuje i ve vykazování **dlouhodobého hmotného majetku**. Opět se zde potýkáme s odlišností, že sice v obou případech se pořízená aktiva oceňují v pořizovacích cenách, ovšem standard IAS 16 umožňuje přecenění na reálnou hodnotu, což česká účetní legislativa umožňuje pouze v rámci přeměn společností.

České předpisy dále neupravují problematiku odhadovaných nákladů na demontáž a přemístění aktiva a jeho uvedení do původního stavu. Mezinárodní standardy jsou tyto náklady upraveny tak, že jsou chápány jako součást pořizovacích nákladů a tvorba rezerv na tyto náklady vstupuje do pořizovací ceny tohoto aktiva a je třeba vypočítat současnou hodnotu těchto nákladů.

Rozdíl je i v případě odpisování hmotných aktiv, a to ten, že jak podle české legislativy, tak podle IFRS je možno využívat komponentní způsob odpisování, ovšem podle českých předpisů je využití komponentního způsobu odpisování dobrovolné.

Velmi výrazný rozdíl je mezi **vykazováním leasingu** z pohledu české legislativy a IFRS. Zatímco podle českých předpisů nelze aktivovat finanční ani operativní leasing, a tedy není možno leasing vykazovat v rozvaze (jsou vedeny pouze v podrozvahové evidenci). Podle IFRS v případě finančního leasingu nájemce vykazuje najaté aktivum v rozvaze společně s odpovídajícím závazkem a účtuje také o jeho odpisování. Pronajímatel účtuje o prodeji aktiva a související pohledávce. Operativní leasing nelze vykazovat v rozvaze ani podle IFRS. Mezinárodní standardy vyžadují například porovnání minimálních leasingových splátek a jejich současné hodnoty k rozvahovému dni. České předpisy nemají specifické požadavky na zveřejňování informací a vyžaduje pouze zveřejnění těch nejpodstatnějších informací o pronájmu majetku.

V oblasti závazků je zásadním rozdílem vymezení rezerv. Podle IFRS rezervy mohou být uznány a vykázány, pouze pokud se jedná o současný závazek, který je důsledkem minulé události. Česká účetní legislativa nepředepisuje žádná specifická kritéria pro vymezení rezerv. Rezerva na likvidaci aktiv je podle IFRS zahrnuta do pořizovací ceny daného aktiva, zatímco podle českých předpisů neexistuje žádná definice zaúčtování rezerv na likvidaci a jsou účtovány jako ostatní rezervy. Dle mezinárodních standardů je možno tvořit rezervy na nevýhodné smlouvy, české předpisy možnost tvorby takových rezerv vylučují. Naopak shovívavější je česká legislativa v oblasti tvorby rezerv na budoucí ztráty, v IFRS takové rezervy tvořit nelze. Jako poslední rozdíl v rozvahách podle jednotlivých předpisů se zaměřím na **oblast daní**, a to na odloženou daňovou pohledávku. Podle IFRS se v konsolidované rozvaze odložená daňová pohledávka a závazek navzájem kompenzují, což podle českých předpisů nelze.

2) Odlišnosti ve výkazu zisku a ztráty

Rozdíl nastává již v samotné definici **výnosů**, zatímco standard IAS 18- Výnosy obsahuje přesné vymezení definice výnosů, česká účetní legislativa vymezení definice výnosů neuvádí. Na rozdíl od české legislativy, IFRS vymezuje jednotlivá kritéria pro uznání výnosů z prodeje výrobků a služeb. Co se uznání výnosů z prodeje služeb podle české účetní legislativy, nepoužívá se metoda stupně dokončení transakce, tak jako u mezinárodních standardů. Na rozdíl od IFRS se česká účetní legislativa příliš nezabývá oceňováním výnosů.

V oblasti **nákladů** dochází k rozdílům zejména v oblasti nákladových úroků, kdy je tento rozdíl spatřován zejména v oblasti využití efektivní úrokové sazby. Dle IFRS jsou účetní jednotky v případě obsahu slevy nebo prémie, vzniklé v souvislosti s vydáním dluhového nástroje povinny amortizovat tuto částku prostřednictvím efektivní úrokové sazby, dle české úpravy jsou finanční instituce povinny používat efektivní úrokovou sazbu pouze v případech stanovených vyhláškou.

Standard IAS 23 – Výpůjční náklady vyžadují, aby tyto náklady byly aktivovány, pokud souvisí s pořízením způsobilých aktiv. České předpisy umožňují jak účtování těchto nákladů do nákladů, tak jejich aktivaci, ovšem aktivovány mohou být pouze ty náklady, které se přímo vztahují k dlouhodobému majetku. Dle IFRS je aktivace výpůjčních nákladů komplikovanější v tom, že aktivovat je možno ty výpůjční náklady, které se dají přímo účelově přiřadit k akvizici, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva, a které jsou definovány jako náklady, které by nevznikly, pokud by výdaje na způsobilé aktivum nebyly vynaloženy. Na rozdíl od české legislativy dále standard IAS 23 umožňuje aktivovat i úroky ze všeobecného financování, které je použito na získání způsobilého aktiva.

Dalším diferencí lze spatřit v oblasti **zaměstnaneckých benefitů**. Zatímco standard IAS 19 – Zaměstnanecké požitky definuje 4 kategorie zaměstnaneckých benefitů, česká účetní legislativa jejich klasifikaci vůbec neřeší. České účetní jednotky penzijní požitky ve většině případů zaměstnancům po odchodu do důchodu vůbec nevyplácejí. Podle IFRS je tomu úplně jinak. Společnosti musí v každém roku určit výšku tvorby rezervy, resp. závazku z plánů definovaných požitků na základě pojistně-matematických výpočtů.

3) Rozdíly v ostatních výkazech

Ve **výkazu peněžních toků** se podle IFRS vždy uvádí peněžní toky za provozní, investiční a finanční činnost, česká účetní legislativa povoluje toto členění pouze při použití nepřímé metody sestavování tohoto výkazu.

Ve **výkazu změn vlastního kapitálu** lze nejtěžnější rozdíl spatřit v tom, že na rozdíl od české účetní legislativy, který dává povinnost sestavovat tento výkaz pouze finančním institucím, je pro všechny účetní jednotky účtující podle IFRS povinný.

Příloha podle IFRS musí povinně obsahovat velké množství informací, zatímco česká účetní legislativa předepisuje jako povinné informace pouze ty, které se přímo týkají dané účetní jednotky a okamžiku sestavení účetní závěrky. (HUNTOŠ, 2014)

4.5 Koncepční rámec IAS

Koncepční rámec je základním východiskem pro sestavování účetních závěrek a byl schválen v roce 1989. Vymezuje cíle účetního výkaznictví, včetně výčtu uživatelů účetních výkazů, základní předpoklady, kvalitativní charakteristiky účetních výkazů, základní složky účetních výkazů, jejich uznávání, oceňování a také pojetí a uchování kapitálu.

Dle Koncepčního rámce jsou **cíle účetních výkazů** dva. Prvním je poskytovat informace o finanční pozici podniku, změnách v jeho pozici a finanční výkonnosti podniku. Druhým je poskytovat informace o úrovni hospodaření podnikového managementu a zhodnocení, jak vedení podniku využilo zdrojů.

Mezi **uživatele účetních výkazů** patří investoři, zaměstnanci, poskytovatelé výpůjčního kapitálu, věřitelé, zákazníci, stát a jeho orgány a veřejnost.

Jako první **základní předpoklad** je v KR IFRS aktuální báze, neboť jen ta dokáže zajistit dodržování zásady věrného a poctivého zobrazení. Druhým základním předpokladem je nepřetržitá činnost podniku, tedy že podnik bude dále pokračovat ve své činnosti.

Koncepční rámec jako **nejzávažnější kvalitativní charakteristiky** definuje především srozumitelnost, relevanci, spolehlivost (zásady věrného zobrazení, přednosti obsahu před

formou, nestrannosti, úplnosti a opatrnosti) a srovnatelnost účetních výkazů, tyto pojmy dále podrobněji definuje.

Základními složkami účetních výkazů jsou Rozvaha, kam se zahrnují aktiva, dluhy a vlastní kapitál. Druhou složkou je Výkaz zisku a ztráty, který definuje náklady a výnosy v širším pojetí. Třetím základním výkazem je výkaz o peněžních tocích, který nám podává informace o změnách ve finanční pozici podniku. (KOTTOVÁ, 2007)

Mezi **oceňovací báze pro** sestavování účetní závěrky jsou definovány tyto:

- 1) Historické náklady u pořízení aktiv vychází z původních nákladů nebo z odborného odhadu. U závazků je historickou cenou cena, kterou bude potřebné vynaložit na jeho úhradu, opět formou odhadu.
- 2) Běžnou cenou je cena, kterou by se stejné nebo podobné aktivum pořizovalo v momentě ocenění. Závazky jsou běžnou cenou oceňovány v nediskontované částce, kterou je potřeba vynaložit v momentě ocenění.
- 3) Realizovatelná hodnota je ocenění aktiv částkou, která by se dala získat v případě prodeje aktiv běžným způsobem vyřazení. Závazky jsou oceňovány v nediskontovaných částkách, které je třeba vynaložit v momentě ocenění.
- 4) V případě použití ocenění současnou hodnotou jsou aktiva oceněna v diskontované hodnotě budoucích přírůstků peněz, které aktiva vytváří. Závazky jsou oceňovány opět v diskontované hodnotě budoucích čistých úbytků peněz, které bude nutné vynaložit k vypořádání závazků v běžném podnikání.

V koncepčním rámci chybí ocenění reálnou hodnotou, které by mělo vycházet z podmínek trhu, nikoliv z podmínek z účetní jednotky. Reálná hodnota je obsahem standardu IFRS 13.

Koncepční rámec IFRS rozlišuje v zásadě dvě **základní pojetí a uchování kapitálu**, a to:

- 1) Finanční, kde je kapitál chápán jako synonymum vlastního kapitálu nebo čistých aktiv.
- 2) Produkční, kde je kapitál chápán jako produktivní kapacitu podniku

(DVOŘÁKOVÁ, 2014)

5 AMERICKÉ VŠEOBECNĚ UZNÁVANÉ ZÁSADY – US GAAP

5.1 Historie US GAAP

Na rozdíl od evropských kontinentálních účetních systémů, standardy US GAAP nepocházejí od státních úředníků a jejich podoba není tolik ovlivňována daňovou legislativou. Stejně, jako u IFRS je cílem těchto zásad poskytnout investorům, věřitelům a ostatním uživatelům účetních závěrek poskytnout spolehlivé, transparentní a srovnatelné finanční informace.

Systém tvorby finančních výkazů ve Spojených státech vychází ze zvykového práva. Počátky tvorby určitých zásad v oblasti metod, které je nutno dodržovat při předkládání finančních zpráv lze datovat do období krachu americké burzy v roce 1929. Vláda na tuto událost reagovala vydáním zákonů Securities Act v roce 1933 a Securities Exchange Act o rok později. Těmito zákony byla založena Komise pro cenné papíry (Securities and Exchange Commission – SEC), jejíž odbor podnikových financí (Division of Corporation Finance – DCF) pravidelně kontroluje předkládané finanční reporty společností obchodovaných na americké burze. V případě nedodržení zásad, může SEC ukončit obchodování s jejími akcemi nebo zakázat jejich veřejnou nabídku. Zkušenosti s předkrizovým vývojem, kdy veřejně obchodované společnosti přeceňovaly svá aktiva na základě rychle rostoucích tržních cen vedly k odmítnutí tohoto přístupu.

V roce 1938 přijalo vedení Komise rozhodnutí spolehnout se při vytváření všeobecně platných účetních předpisů na soukromý sektor. Proto na základě požadavku SEC Americký institut účetních (AIA) založil předchůdce dnešní FASB, tzv. Committee on Accounting Procedure (CAP), který vytvářela účetní postupy podporující činnost SEC, označované jako Accounting Research Bulletins (ARB). Kritika neschopnosti CAP prosazovat jednotné účetní principy vedla v roce 1959 ke vzniku nástupnického výboru Accounting Principles Board (APB). Proces tvorby nových účetních standardů je již obdobný jako u dnešní FASB. Rychlý rozvoj amerických kapitálových trhů v 60. letech se opět dostávali kritici sporných účetních přístupů a v roce 1971 již bylo Institutem účetním navrženo zřízení nezávislé instituce, která by nahradila dosavadně neúspěšný APB – Výboru pro vydávání standardů účetního účetnictví (Financial Accounting Standards Board – FASB). Tato instituce začala fungovat v roce 1973 a je hlavním tvůrcem Všeobecně uznávaných zásad.

FASB funguje od roku 1973, má 5 členů volených na 5 let, jeho součástí je ovšem i dalších 70 odborníků z různých oblastí. Členové FASB jsou voleni zástupci FAF. Spolupracuje se svou

mateřskou, neziskovou a na vládě nezávislou organizací Financial Accounting Federation (FAF) a poradním orgánem FASAC. Úkolem FAF je především podpora vzdělávání všech uživatelů finančních výkazů, zdokonalování účetních standardů (přímo se ale na jejich tvorbě nepodílí) a také získávání prostředků pro fungování celé struktury.

Na financování činnosti FAF se podílí několik organizací, nejvýznamnějšími jsou: Americký svaz účetních (AICPA), Asociace pro cenné papíry (SIA), Asociace výzkumu, investic a řízení (AIMR) a další.

Důležitou součástí tvorby nových standardů je tzv. due process, jehož cílem je umožnit všem zainteresovaným stranám projevit svůj názor, což v praxi znamená, že než dojde k vydání nového účetního standardu, proběhne rozsáhlá veřejná diskuze a výsledkem je kompromis mezi názory veřejnosti, zúčastněných odborníků i zájmy zástupců rozličných institucí financujících FAF.

Podstatnou součástí práce výboru FASB mezi lety 1978 a 1985 bylo vytvoření kompletního koncepčního rámce, z něhož je možné vycházet při tvorbě i aplikaci účetních standardů. Statements of Financial Accounting Comments 1-6 obsahuje základní cíle US GAAP, jeho prvky, kvalitativní charakteristiky aj.

Koncepční rámec pomáhá FASB při tvorbě účetních standardů, účetním při řešení sporných otázek, které zatím nejsou publikovány v literatuře i uživatelům při interpretaci účetní závěrky.

5.2 US GAAP v praxi

Soustava standardů US GAAP nemá charakter zákonné normy a není povinná pro všechny firmy. Pouze pro americké a cizí firmy, které chtějí obchodovat se svými akciemi na amerických burzách, je vedení účetnictví podle těchto standardů podmínkou, stejně jako v případě, kdy firma chce odebrat zboží na fakturu. Souhrn pravidel US GAAP je flexibilní, skoro ke každému pravidlu existuje výjimka. (ZMEŠKAL, 2009)

5.3 Rozdíly mezi US GAAP a ČÚS

Stěžejním důvodem, proč se americké standardy oproti českým do značné míry liší, je fakt, že US GAAP výrazně prosazuje důsledné oddělení účetnictví od daně z příjmů, což je významným předpokladem pro věrné a pravdivé zobrazení finančních výkazů. (BOHUŠOVÁ a kol., 2013)

Odlišné historické, politické a ekonomické podmínky ovlivnily vývoj účetnictví v České republice a USA. Zatímco se systém US GAAP v minulém století vyvíjel ve vysoce konkurenčním tržním prostředí, u nás panovalo centrálně plánované hospodářství bez volného trhu.

Jako nejmarkantnější odlišnost lze opět jmenovat rozdíl v **oceňování zásob**. Americké všeobecně uznávané principy účetního výkaznictví pojednávají o zásobách ve standardu FASB ASC 330 – Inventory. Dle těchto principů jsou zásoby souhrnným pojmem pro takovou složku oběžných aktiv, která jsou v podniku držena po dobu běžného hospodářského cyklu za účelem dalšího prodeje nebo zpracování a následného prodeje, tedy jejich definice je obdobná jako u ČÚS či IFRS. Rozdíl lze spatřit v jejich kategoriích. České účetní standardy je definují podrobněji než Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a Americké všeobecně uznávané účetní principy. Například standard FASB ASC 330 nedefinuje na rozdíl od ČÚS pojem polotovar.

V oblasti jejich oceňování je rozdíl například v tom, že v rámci sledovaných systémů účetního výkaznictví lze techniku LIFO využít pouze podle Amerických všeobecně přijímaných standardů výkaznictví. V České republice (a mnoha zemích EU) je využití této metody pro daňové účely zakázáno. Důvodem jsou nejen daně (za použití metody LIFO je dosaženo nižších zisků v porovnání např. s FIFO), ale také celkové zkreslení hodnoty zásob. Americké společnosti proto pro daňové účely využívají často metodu LIFO a pro účely finančního výkaznictví jinou metodu. Takový postup jim zajistí co nejnižší zdanění a zároveň nedochází ke zkreslení výsledků činnosti pro účely finančního výkaznictví, což neodradí jejich investory a věřitele. US GAAP tuto metodu povoluje také pro nejvěrohodnější interpretaci výsledků hospodaření v období inflace, protože náklady na prodané zásoby jsou uvedeny v neaktuálnějších cenách. Tedy výsledovka je minimálně zkreslena.

Na rozdíl od ČÚS A IAS/IFRS, které požadují konzistentní využití zvolené metody oceňování, US GAAP umožňuje např. využití LIFO pro zásoby držené v USA a FIFO pro ostatní své zásoby, pokud je tento postup opodstatněný. (MICHÁLKOVÁ, 2014)

Odlišností v oblasti **dlouhodobého majetku** je více. První je například to, že české standardy neposkytují žádnou obecnou definici, co znamená dlouhodobý majetek, pouze vyjmenovává jednotlivé položky. Pravidla US GAAP nestanovují žádný finanční limit, do kterého je možné účtovat o dlouhodobém hmotném majetku, tato otázka je plně v působnosti účetní jednotky. Stejně jako podle české legislativy i IFRS je uplatňována podmínka doby použitelnosti delší než jeden rok. Pouze u staveb nehraje životnost roli.

Při vykazování v rozvaze dle US GAAP se musí objevit jako samostatná řádková položka jen ta složka, která splňuje kritérium podstatnosti. Zároveň by dle amerických standardů měly být použity rozumně popisné názvy, které jasně vystihují, k jakému účelu majetek slouží. Jak již bylo zmíněno výše v souvislosti s oceňováním zásob, cílem firem prezentujících finanční informace podle US GAAP, je maximalizovat vykazovaný hospodářský výsledek, díky kterému poroste zájem investorů o cenné papíry těchto společností. Bude se tedy snažit daňové co nejvíce výdajů vyloučit z nákladů a navýšit o ně pořizovací cena majetku. Naopak podniky sestavující účetní závěrku podle českých předpisů, které jsou na rozdíl od US GAAP do značné míry provázány s daňovým systémem, se snaží minimalizovat vykazovaný hospodářský výsledek, jelikož se z něho po jistých úpravách stává daňový základ.

Podle praktik US GAAP se majetek pořízený na splátky musí místo souhrnu zaplacených nominálních částek využít k ocenění metoda současné hodnoty. Rozdíl mezi nominální a současnou hodnotou splátek je uznán jako úrok po dobu splatnosti závazku. Podle US GAAP rovněž nelze zahrnout dopravu do nákladů na pořízení DHM, pokud není zajištěna potřebná dokumentace k nákladům.

Dalším rozdílem v oblasti DHM je problematika závazků při vyřazení tohoto majetku. Na rozdíl od ČÚS, stejně jako IAS 16 požaduje US GAAP dle vyhlášky SFAS 143 započítat do pořizovací ceny majetku náklady, které vzniknou při jeho vyřazení z důvodu prodeje či uplynutí doby životnosti. Výši těchto budoucích nákladů je třeba dobře odhadnout, pro což se používá metoda současné hodnoty. Podle české legislativy lze tvořit víceleté rezervy na opravy

dlouhodobého majetku, US GAAP tento postup zakazuje. Nezakazuje ovšem tvorbu opravné položky, dohadu na opravy a údržby v rámci jednoho účetního období.

České účetní standardy vyžadují, aby **účetní odpisy** byly užívány podle skutečné doby používání majetku a dobu životnosti a odpisovou metodu si stanovuje účetní jednotka. Je zde tedy předpoklad uhrazení celé pořizovací ceny formou odpisů. Podle amerických standardů se nemusí formou odpisů reprodukovat celá počáteční účetní hodnota, ale pouze rozdíl mezi pořizovací a prodejní cenou. Nestanovuje žádné konkrétní metody, ale ARB 43 vysloveně zmiňuje dva přístupy, které splňují jejich požadavky: declining balance method (zrychlená metoda, při které koeficient odepisování zůstává stejný, ale základna klesá) a Sum-of-the-years'-digits method (shrnutí zrychlená metoda, při jejíž aplikaci je používán koeficient vyplývající ze součtu čísel doby životnosti aktiva), dalšími uznávanými jsou Units of production method (výkonová metoda odepisování) a Straight line method (lineární odpisová metoda). Použití jiných metod je třeba řádně vysvětlit v Příloze.

U odepisování dlouhodobého hmotného majetku se českým standardům podařilo poslední novelou vyhlášky č. 500/2002 Sb. přiblížit světovým standardům zavedením zbytkové hodnoty a komponentního odepisování.

V oblasti **vyřazení majetku** existují oproti českým účetním předpisům určité rozdíly. Například dle amerických všeobecně uznávaných principů se majetek nemusí úplně odepsat a příjem z jeho prodeje není považován za výnos, ale za zisk. Z toho důvodu ani účetní zůstatková hodnota vyřazovaného majetku nemůže být vykazována ve Výkazu zisku a ztráty jako náklad. Podle US GAAP se tedy neobjeví ve výsledovce ani náklad, ani výnos, jen rozdíl mezi prodejní cenou a zůstatkovou hodnotou v účetnictví jako zisk nebo ztráta.

Odlisný přístup lze zpozorovat také u finančního leasingu. V českém účetnictví je leasing účtován jako standardní pronájem, což je samozřejmě sporné vzhledem k tomu, že nájemce nese veškerá práva, povinnosti i rizika k využívání předmětu leasingové smlouvy. Z pohledu české legislativy se pronajatý majetek vede u nájemce pouze v podrozvahové evidenci. Finanční výkazy sestavené podle US GAAP naopak pronajatý majetek zachycují. Vykazované náklady se skládají z odpisů a kalkulovaných úrokových nákladů. Klesající úrokové náklady odpovídají postupně spláceného závazku z pronájmu. Proto se informace dle amerických standardů více přibližují realitě. V českém účetnictví se z pohledu pronajímatele odepisuje pronajatý majetek v účetní evidenci obchodního majetku a jednotlivé splátky jsou účtovány do

výnosů. Podle amerických zásad se účetní postup u pronajímatele liší v závislosti na tom, o jakou kategorii leasingu se podle vyhlášky SFAS 13 jedná:

- 1) Pronájem výrobcem nebo distributorem (dealerský zisk)
- 2) Pronájem leasingovou společností
- 3) Pronájem leasingovou společností, která pronájem financuje

Nejpatrnější rozdíl je v hospodářském výsledku. V českém účetnictví je vždy dán jako rozdíl mezi odpisy majetku a tržbami odpovídajícími výši leasingové splátky. Americké standardy určují, že první rok je ovlivněn především rozdílem mezi prodejní cenou majetku a jeho hodnotou v účetnictví.

Česká účetní pravidla výrazně zaostávají za US GAAP při snaze objektivně zachytit ekonomickou realitu. Jako i v jiných oblastech účetnictví, česká legislativa se příliš orientuje na formální stránku dohody zúčastněných stran. Proto se finanční výkazy firem využívajících finančního leasingu a účtujících podle českých předpisů stávají neporovnatelné se závěrkami IFRS i US GAAP. IASB i FASB byly kritizovány pro nespokojenost se současnou podobou účetních pravidel právě kvůli odlišnému pojetí operativního a finančního leasingu. (ZMEŠKAL, 2009)

6 MOŽNOSTI SJEDNOCENÍ ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ VE SVĚTĚ

6.1 Konvergence systémů IAS/IFRS a US GAAP

Počátky těchto snah je možno datovat do roku 2002, kdy IASB a FASB začaly významně spolupracovat při tvorbě standardů. V září roku 2002 byla na základě jednání obou těchto institucí vydána dohoda v americkém Norwalku, kterou se zavazují IAS/IFRS a US GAAP ke sladění standardů tak, aby byly akceptovatelné světovými kapitálovými trhy. Předpokládané dokončení se původně plánovalo na rok 2008, ovšem termín nebyl splněn a proces tak dosud není dokončen.

V rámci probíhajícího konvergenčního procesu byl v roce 2009 vydán dokument Memorandum o porozumění, ve kterém obě instituce potvrzují svůj záměr, tedy vytvoření vysoce kvalitních a globálně platných standardů finančního výkaznictví. Dokument byl následně aktualizován v letech 2008 a 2010.

SEC v roce 2010 ve svém prohlášení potvrdila svoji silnou podporu pro vytvoření globálně uznávaného, vysoce kvalitního systému účetních standardů, což zahrnuje zakomponování IFRS do amerického systému tzv. condorsement (konvergence a endorsement) za předpokladu, že američtí investoři budou mít prospěch z možnosti srovnání finančních informací na celosvětové bázi. Condorsement je založen na principu, že IASB a FASB dokončí proces konvergence, ale US GAAP budou nadále existovat. SEC se dále zavázala k vytvoření pracovního plánu (WP).

I přese všechny snahy, velká část americké odborné veřejnosti stále vnímá IFRS jako „evropský“ systém. Důvodem je také nepopiratelný fakt, že americký kapitálový trh stále představuje téměř polovinu celkové světové tržní kapitalizace.

V únoru 2013 byl zhodnocen ministry financí a guvernéry centrálních bank (G20) dosažený stav a navržen postup směřující k dokončení projektu. Předpokládané dokončení bylo odloženo na rok 2014. Odborníci o dokončení procesů harmonizace v tomto termínu pochybovali, což se následně potvrdilo.

6.1.1 Konvergence systémů US GAAP a IFRS v oblasti koncepčního rámce

Základním předpokladem pro sjednocení těchto světových systémů účetnictví je, že musí vycházet ze stejných principů a zásad, na kterých je systém založen, tedy koncepčního rámce.

Ten by měl představovat základní filozofii pro sestavování výkazů pro externí uživatele. Ovšem koncepční rámec nenahrazuje žádný standard, měl by však sloužit jako výchozí bod při jejich tvorbě. Jeho předmětem je zejména účetní závěrka a základní zásady účetnictví, tedy zejména věrné a poctivé zobrazení, zásada opatrnosti, aktuální báze a jiné.

Koncepční rámec IFRS byl vyvinut právě po vzoru koncepčního rámce US GAAP. Na rozdíl od něj se však KR IFRS neskládá z více standardů, ale předchází jim. Tedy odlišnost koncepčních rámců obou systémů spočívá především ve významu jejich postavení v rámci jednotlivých systémů.

Společný, zdokonalený koncepční rámec by měl sloužit jako pevný základ pro vytvoření celosvětových standardů finančního výkaznictví založených na základních zásadách v něm obsažených a měl by eliminovat možnost vzniku rizika odlišných závěrů týkajících se stejných nebo podobných účetních případů. S tímto cílem IASB a FASB přistoupily ke spolupráci na projektu „Conceptual Framework“. Základem tohoto nově vytvořeného koncepčního rámce představuje vymezení účelu finančního výkaznictví, a to jak u subjektů podnikatelských, tak i nepodnikatelských. Projekt byl rozdělen do osmi fází, a to:

- A) Cíle a kvalitativní charakteristiky
- B) Vymezení prvků a jejich uznání
- C) Oceňování
- D) Koncept vykazující jednotky
- E) Omezení finančního výkaznictví, zveřejnění a příloha
- F) Účel a postavení koncepčního rámce
- G) Použití koncepčního rámce v nepodnikatelských oblastech
- H) Ostatní oblasti

6.2 Alternativní možnosti celosvětové harmonizace finančního výkaznictví

Významným krokem ke sblížení systémů účetnictví je schválení úpravy směrnice SEC Financial Rule 33-8879 z 21.12.2007, platné od roku 2008. Směrnice umožňuje finanční výkazy, které byly sestaveny v souladu s IFRS přijímat i bez přepočítávání rozdílů oproti US GAAP. Impulsem k této úpravě byl především pokles zahraničních investorů o americké kapitálové trhy. Prohlášení SEC z roku 2008 navrhuje, aby americké kapitálové trhy akceptovaly finanční výkazy sestavené podle Mezinárodních účetních standardů i od

amerických společností od roku 2014. 15. března 2009 SEC obdržela 50 reakcí z řad odborné veřejnosti. Nejvíce mezi odborníky převažoval názor, že započatý proces konvergence má být dokončen. Menší část respondentů odpověděla, že mají být i nadále akceptovány finanční výkazy sestavené podle US GAAP. Další část byla v této otázce značně nerozhodná a nedokázali analyzovat přínosy či náklady nahrazení US GAAP Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Z prohlášení SEC vyplývají následující klíčové oblasti, které by měly být dále předmětem zájmu, a to:

- odpovídající tvorba a celosvětová aplikace IFRS (všeobecná použitelnost, vynutitelnost jejich používání a srovnatelnost mezi jurisdikcemi)
- nezávislost procesu vydávání standardů
- otázky přechodu na IFRS
- srozumitelnost pro uživatele a jejich vzdělávání v této oblasti
- dopad na regulaci v rámci jednotlivých odvětví, federální a státní daně a audit
- dopad na emitenty
- připravenost příslušných pracovníků

V současné době směřují obě iniciativy ke stejnému cíli a vzájemně se prolínají, což vhodně vystihuje pojem condorsement.

V oblasti výnosů je hlavním cílem konvergence vytvoření jednotného postupu pro jejich rozpoznání, oceňování, zachycování a vykazování. Autoři tuto oblast považují za problematickou například u firem pracujících ve stavebnictví, neboť při aplikaci tohoto přístupu by znamenaly výrazné změny v okamžiku rozpoznání výnosů, čímž by po jistou dobu došlo k omezení časové srovnatelnosti finančních výkazů a meziodvětvové srovnatelnosti. Proto byl návrh Rady z roku 2009 v roce 2013 přepracován. Ten měl největší dopad na oblast telekomunikací a IT služeb z důvodu rozdílů mezi informačními požadavky uživatelů účetních závěrek a informacemi jimi poskytovanými. Implementace tohoto standardu představuje pro řadu transakcí změnu pro finanční výkaznictví pro IFRS i US GAAP. Složitost modelu bude mít za následek nárůst nákladů na aplikaci standardu. Navíc pro případ budoucích smluvních modifikací pak musí účetní jednotky uchovávat řadu historických dat pro případnou realokaci

transakční ceny a následné procedury kumulativního dorovnání. Zároveň se předpokládá větší vliv odhadů managementu na schéma a výši výnosů.

V oblasti leasingů bylo hlavním cílem odstranění subjektivních úsudků při klasifikaci pronájmů. Standard z roku 2013 situaci spíše zkomplikoval, zejména z důvodu, že nájemce a pronajímatel mohou leasingovou smlouvu vyhodnotit zcela odlišně. To může mít za následek duplicitní vykázání aktiva u obou účastníků transakce. Navíc je její aplikace pro malé a střední podniky zatěžující. Na základě výzkumu autorů dojde v případě současných operativních pronájmů vyhodnocených jako leasing typu A ke změně hodnot EBIT a EBITDA u obou účastníků transakcí. Analogicky dojde také ke změně bilanční sumy a finanční výkazy se stanou nesrovnatelnými s předchozími obdobími. Zároveň nájemci budou vykazovat i vyšší zadlužení, tedy dojde k ovlivnění dalších ukazatelů finanční analýzy. U pronajímatelů zase dojde ke změně výše a struktury nákladů. Oproti předchozí metodice přestává vykazovat pronajatý majetek (a tedy jej odpisovat) a vyazuje pouze finanční výnos ve výši diskontu. Hlavním problémem nové metodiky je dle autorů především možné celkové duplicitní zobrazení aktiv v rozvahách u obou stran leasingové smlouvy, tedy dojde k jejich nadhodnocení.

6.3 Zhodnocení dosaženého stavu konvergence

Základem celého sjednocení účetních výkazů je vytvoření společné základní filozofie – Koncepčního rámce, který by řešil základní otázky jeho postavení v hierarchii celého systému, jasném vymezení zásad a prvků finančního výkaznictví.

Autoři považují za největší selhání Rad v oblasti konvergence koncepčních rámců nesystematický postup. Projekt byl rozdělen do fází A-H, přičemž dokončena byla pouze fáze A, tedy Cíle a kvalitativní charakteristiky finančních informací. Zbylé otázky, například oblast vymezení prvků a jejich uznání, oceňování, dokonce ani účel a postavení Koncepčního rámce nebyly vyřešeny. Od roku 2010 jsou cíle, hlavní uživatelé a kvalitativní charakteristiky definovány identicky v IFRS i US GAAP. V současnosti zůstává postavení koncepčního rámce naprosto odlišné v obou systémech a tím dochází k potenciální devalvací ostatních fází projektu.

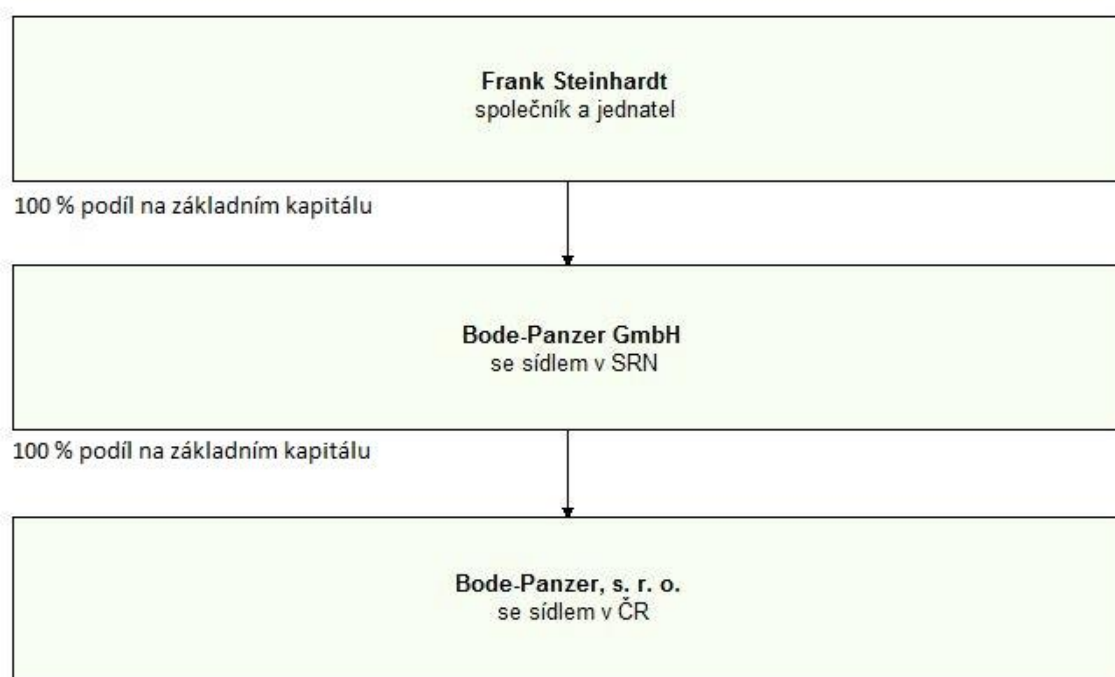
Podle názoru mnoha autorů jsou výsledky spolupráce IASB a FASB kompromisem a vzhledem k neujasněnému postavení koncepčního rámce v US GAAP by byly zatěžující zejména pro IFRS. (BOHUŠOVÁ a kol., 2013)

7 OVĚŘENÍ POTŘEBY SJEDOCENÍ ÚČETNÍCH SYSTÉMU VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

7.1 Charakteristika vybrané společnosti

Pro názornou ukázkou srovnatelnosti výkazů jsem si vybrala společnost Bode-Panzer, s. r. o. se sídlem v Rajhradě, Tovární 14, IČ: 63480182. Předmětem činnosti této společnosti je zejména výroba trezorů, které jsou dodávány zejména do jiných států Evropské unie. Společnost však svými výrobky postupně proniká i na trhy mimo Evropskou unii. Jde o dynamicky se rozvíjející společnost střední velikosti, která má cca 150 zaměstnanců a její roční tržby se pohybují řádově ve výši kolem 500 mil. Kč. Základní kapitál společnosti činí 151 785 000 Kč. Materiál společnost nakupuje od významných dodavatelů se sídlem v různých zemích Evropské unie i v zemích mimo Evropskou unii.

Majetková struktura společnosti je následující:



Obrázek 1: Majetková struktura firmy Bode-Panzer

Společnost jsem si ke svému zkoumání vybrala z důvodu její nadnárodní majetkové struktury a také z důvodu napojení společnosti na obchodní partnery v různých zemích světa. Mateřská společnost Bode-Panzer GmbH se sídlem ve SRN sama nevyvíjí žádnou výrobní činnost. Je založena především za účelem držby podílu v české dceřiné společnosti Bode-Panzer, s. r. o. a za účelem zajištění lepší pozice při vyjednávání o zakázkách se zahraničními odběrateli a

bankovními ústavy. Tato společnost vede účetnictví dle německých národních standardů a nemá povinnost sestavovat a zveřejňovat konsolidovanou účetní závěrku ve Spolkové republice Německo.

7.2 Srovnání struktury účetních závěrek mateřské a dceřiné společnosti

České výkazy poskytují podrobnější informace než německé. Rozdíl ve vykazování hmotných aktiv lze spatřit například v tom, že české výkazy v oblasti samostatných movitých věcí a zásob vyčleňují v rozvaze i tažná zvířata a jejich stáda, zatímco v německé rozvaze není majetek tohoto typu podrobně zachycen. V oblasti finančního majetku však německé rozvahy vyžadují striktní oddělení finančního majetku od peněz, ať už hotových, či na účtu. Mírný rozdíl ve vykazování pasiv je v názvosloví kapitálových fondů. V německé rozvaze rovněž není stanoveno podrobnější členění závazků k finančním úřadům či správám sociálního zabezpečení. Struktury rozvah německých a českých společností jsou uvedeny v Příloze č. 2 a 3.

Německé výkazy jsou všeobecně pro běžného uživatele stručnější, a tedy je v nich umožněna rychlejší orientace. Na druhou stranu, v některých případech je dobré analyzovat i strukturu jednotlivých položek. Obecně lze říci, že mateřská společnost může z hlediska jejich struktury rozumět českým výkazům (a naopak), neboť jsou si svou strukturou velmi podobné.

Při srovnávání výkazů zisku a ztráty německých firem s českými lze opět narazit na rozdíly v členění výnosů a nákladů, přičemž německé výkazy jsou stručnější. Na německém výkazu je zajímavým rozdílem, že změnu stavu rezerv, na rozdíl od českých, vyjadřují až po vyčíslení hospodářského výsledku. (viz. Příloha č. 4 a 5)

Zajímavostí z oblasti německé obchodně-právní úpravy je, že informace o hospodaření firmy nejsou zdarma, tudíž potenciální investor k nim nemá tak snadný přístup jako v České republice.

Obecně lze říci, že německé a české účetní výkazy jsou si velmi podobné. Je to dáno samozřejmě mimo harmonizační snahy formou aplikace direktiv a IAS/IFRS také historickými souvislostmi, především tím, že jsou v obou zemích účetní legislativy silně spjatý s daňovými.

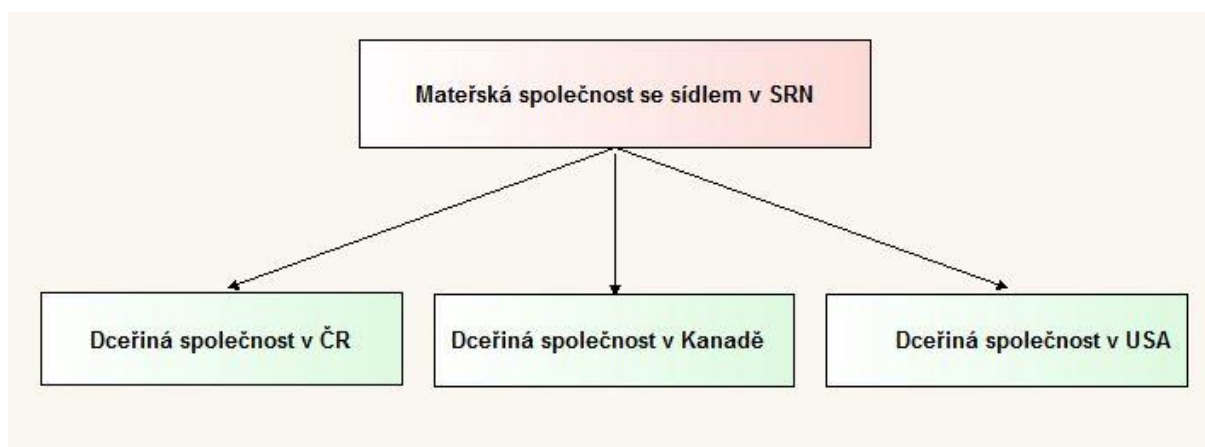
7.3 Vyhodnocení potřeby harmonizace účetních systémů mateřské a dceřiné společnosti

Na základě odpovědí vedení společnosti na zadané otázky jsem vyhodnotila, že pro vlastníka mateřské společnosti Bode-Panzer, GmbH není prioritou sestavování mezinárodně srovnatelných výkazů v mateřské a dceřiné společnosti. (viz. Příloha č. 1 – Otázky položené vedení společnosti). Tato skutečnost však vyplývá z toho, že mateřská společnost není založena za účelem prodeje výrobků či poskytování služeb na německém trhu, ale pouze pomáhá dceřiné společnosti z České republiky v přístupu na tento trh. Je tak pouze řídicím a

zprostředkovatelským mezičlánkem mezi vlastníkem, fyzickou osobou a společností Bode-Panzer, s. r. o. se sídlem v České republice. Pro vlastníka a investora obou společností je tak nejdůležitější dodržovat české účetní předpisy a dostát také českým daňovým zákonům. Navíc nemá potřebu sestavovat konsolidovanou účetní závěrku v mateřské společnosti a německé právní předpisy mu to ani neukládají.

Ze srovnání účetních závěrek mateřské společnosti sestavené podle německých účetních předpisů a dceřiné společnosti sestavené podle českých účetních předpisů vyplývá, že rozdíly nejsou významné. Pro vlastníka a investora, který se orientuje v německých účetních výkazech, tak není problematická ani orientace v českých účetních výkazech. Účetní předpisy obou zemí jsou založeny na stejných základech a vycházejí z velmi podobného právního prostředí, což je důsledkem geografické blízkosti obou států a jejich dlouhodobých obchodních vazeb. Historické souvislosti vývoje účetních systémů obou států byly také velmi podobné.

Uvedené vyhodnocení potřeby harmonizace účetních systémů mateřské společnosti Bode-Panzer, GmbH a dceřiné společnosti Bode-Panzer, s. r. o. však nelze vyložit tak, že by celosvětová harmonizace účetních systémů nebyla potřebná. V jiných mezinárodních společnostech lze snahu o harmonizaci považovat za velice důležitou a pro investory často klíčovou. Příkladem může být následující schéma vlastnické struktury:



Obrázek 2: Vlastnická struktura společnosti s potřebou harmonizace účetních výkazů

V případě, jaký je uveden na obrázku, německý investor mateřské firmy nemůže bez mezinárodně srovnatelných výkazů posoudit finanční výkonnost celé skupiny podniků.

ZÁVĚR

Účetní systémy v jednotlivých zemích se historicky vyvíjely odlišně. Česká republika byla dříve uzavřenou ekonomikou s centrálně plánovaným hospodářstvím, tudíž otázky srovnatelnosti účetních výkazů nebyly příliš relevantní. S následnou liberalizací podnikání, obchodu a otevřením hranic v 90. letech minulého století se otevřely novým podnikatelům také možnosti investování v zahraničí, což vedlo k následné otázce srovnatelnosti účetních výkazů.

Po vstupu České republiky do Evropské unie muselo Ministerstvo financí zakotvit účetní směrnice do naší legislativy. Další vývoj probíhá pomocí Mezinárodních účetních standardů, který spočívá v dosud neukončeném procesu sblížení národních systémů účetnictví, jsou ovšem povinné pouze pro firmy kotované na evropských burzách cenných papírů. Implementace těchto standardů pro menší společnosti by byla nesmírně náročná, zejména proto, že firmy sestavující své závěrky podle IFRS musejí zároveň sestavovat své závěrky podle české účetní legislativy z důvodu spjatosti českého systému s daňovou legislativou.

Největším problémem celosvětové harmonizace účetnictví prostřednictvím konvergence systémů IFRS a US GAAP je, že evropské účetnictví vychází z kontinentálních systémů a výkazy slouží, kromě jejich významu pro potřeby společnosti samotné, především daňovým úřadům, státu a jiným externím subjektům, americké výkazy slouží spíše pro potřeby investorů a jejich hospodářské výsledky více odpovídají skutečné finanční situaci, neboť americké standardy prosazují důsledné oddělení účetních a daňových výkazů. Tento přístup se snažily IASB a FASB vyřešit sjednocením Koncepčního rámce, proces však dosud není ukončen.

U firmy, kterou jsem si vybrala ke zkoumání potřeby harmonizace účetních systémů mateřské a dceřiné společnosti, docházíme k závěru, že české a německé výkazy jsou srovnatelné a nejsou zde příliš patrné rozdíly, které by vedly k nutnosti jejich sjednocení. Jiná situace by ovšem nastala, pokud by firma Bode-Panzer GmbH měla dceřiné firmy nejen v České republice, ale i v jiných zemích, zejména účtujících podle US GAAP, tedy systému, který zaručuje věrné a poctivé zobrazení spíše pro podnik a jeho investory. Praktickým příkladem může být zcela odlišné vnímání nákladů pro marketingové účely. Podle ČÚS (a jiných evropských účetních systémů) a IFRS se jedná o prostý náklad, ale podle US GAAP jde o snížení výnosů, což je pro tento případ daleko přesnější vyjádření. Jako modelovou situaci zde mohu uvést případ, kdy výrobci musí velkým obchodním řetězcům platit za umístění produktu právě v jejich prodejně, což je v praxi promítnuto spíše jako snížení jejich marže z prodeje

produktu, než jako náklad za poskytnuté služby. Zcela odlišné vnímání těchto účetních případů je dodnes největším problémem, který proces sjednocení účetních výkazů značně brzdí.

Cílem mé bakalářské práce bylo zhodnotit a posoudit, v čem spočívají problémy a možnosti harmonizace účetních systémů ve světě. Řešením by mohlo být sjednocení koncepčních rámců obou systémů, což je dodnes neukončený proces. Pro dokončení tohoto procesu považuji za nezbytné, aby se sjednotily nejen účetní výkazy, ale aby i daňová legislativa, zejména v oblasti úpravy daně z příjmů právnických osob, vycházela z těchto mezinárodně srovnatelných výkazů. Pokud by tomu tak nebylo, vedlo by to k nutnosti vést dvojí účetnictví, případně sestavovat dvojí výkazy. Jedno účetnictví by bylo vedeno pro daňové účely a druhé pro zahraniční investory a věřitele. V České republice dokonce existují firmy, které odkoupil americký investor, čímž došlo k povinnosti těchto společností nejen vést účetnictví podle ČÚS a IFRS, ale také podle US GAAP, tedy celkem trojí účetnictví, což je velká administrativní zátěž. Tato situace je zejména pro malé a střední podniky těžko akceptovatelná.

Pro posun a dokončení procesu harmonizace účetních výkazů ve světě je podle mého názoru nutné harmonizovat i daňové systémy zúčastněných zemí. To však je velmi obtížné vzhledem k odlišným historickým a ekonomickým podmínkám v jednotlivých zemích.

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

AIA	American Institute of Accountants (Americký institut účetních)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Americká komora auditorů)
AIMR	Association for Investment, Management and Research (Asociace výzkumu, investic a řízení)
APB	Accounting Principles Board (Rada pro účetní principy)
ARB	Accounting Research Bulletins (Bulletiny výzkumu v účetnictví vydané CAP, resp. AICPA)
CAP	Committee on Accounting Procedure
ČÚS	České účetní standardy
DCF	Division of Corporation Finance SEC (Odbor podnikových financí SEC)
EBIT	Earnings before interest and tax (Zisk před zdaněním a úroky)
EBITDA	Earnings before interest, taxes, depreciation, and amortization (zisk před zdaněním, úroky a odpisy)
FAF	Financial Accounting Foundation (Zakládající organizace finanční ho účetnictví)
FASAC	Financial Accounting Standards Advisory Council (Poradní orgán pro standardy finančního účetnictví)
FASB	Financial Accounting Standards Board (Výbor pro vydávání standardů finančního účetnictví)
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)

IASB	International Accounting Standards Board (Rada pro mezinárodní účetní standardy)
IASC	International Accounting Standards Committee (Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů)
IASCF	International Accounting Standard Committee Foundation (Nadace pro mezinárodní účetní standardy)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy finančního výkaznictví)
KR IFRS	Koncepční rámec Mezinárodních standardů finančního výkaznictví)
MSP	Malé a střední podniky
PRC GAAP	Čínské všeobecně uznávané zásady
SAC	Standing Advisory Committee (Poradní výbor)
SEC	Securities and Exchange Commission (Komise pro cenné papíry)
SIA	Securities Industry Association (Asociace pro cenné papíry)
SIC	Standing Interpretations Committee (Stálý interpretační výbor)
SWISS GAAP FER	Švýcarské všeobecně uznávané účetní zásady
US GAAP US	Generally Accepted Accounting Principles (Americké všeobecně uznávané zásady)
WP	Working plan (Pracovní plán)

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Majetková struktura firmy Bode-Panzer	44
Obrázek 2: Vlastnická struktura společnosti s potřebou harmonizace účetních výkazů.....	47

SEZNAM LITERÁRNÍCH ZDROJŮ

BARIKHASHVILI, Natella. *Harmonizace účetnictví v Ruské federaci s IFRS* [online]. 2011 [cit. 2015-03-17]. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, . Vedoucí práce Ladislav Mejzlík. Dostupné z: <<http://theses.cz/id/nx0ebh/>>.

BOHUŠOVÁ, Hana. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*. Vyd. 1. Brno: Policy Research Center, c2013, 276 s. ISBN 978-80-87909-00-3.

ČTVRTÁ SMĚRNICE 78/660/EHS. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 1978. Dostupné z: www.ucetni-portal.cz/stahnout/ctvrta-smernice-78-660-ehs_1569.pdf

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014, xi, 327 s. ISBN 9788026501497.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a jejich aplikace v zemědělství*. [online]. 2012 [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d38596v48550-mezinarodni-standardy-ucetniho-vykaznictvi-ifrs-a-jejich-aplikace-v/>

HELUS, Petr. *Regulace účetního výkaznictví ve Švýcarsku* [online]. 2010 [cit. 2015-03-17]. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, . Vedoucí práce Marcela Žárová. Dostupné z: <<http://theses.cz/id/4dl6rd/>>.

HRDÝ, M., PLACHÁ, D. *Účetní systémy v českých zemích od 18. století do současnosti*. Český finanční a účetní časopis. 2008. Roč. 3, č. 4, s. 73-79.

HUNTOŠ, Juraj. *Analýza rozdílů mezi českými účetními předpisy a IFRS* [online]. 2014 [cit. 2015-03-17]. Bakalářská práce. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky. Vedoucí práce Karel Šteker. Dostupné z: <<http://theses.cz/id/5ua1w7/>>.

CHMÁTALOVÁ, Eva. *Proces harmonizace účetnictví v rámci EU*. In: *Ekonomické a právní aspekty členství České republiky v Evropské unii: sborník konference : 1. ročník, Praha, 14.3.2003*. Praha: Soukromá vysoká škola ekonomických studií, 2003, s. 28-33. ISBN 80-86744-02-7. Dostupné z: <http://files.svses.webnode.cz/200004927-26c2627bec/chmatalova.pdf>

JANHUBA, M. *Most přes jedno století. Účetnictví*. 2007, č.11. ISSN 0139-5661.

KELLNEROVÁ, Jana. *Harmonizace národních účetních systémů v Evropské unii* [online]. 2007 [cit. 2015-03-17]. Diplomová práce. Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. Vedoucí práce Pavla Kvapilová. Dostupné z: <<http://theses.cz/id/s3esku/>>.

KOTTOVÁ, Jitka. *Mezinárodní účetní standardy - Koncepční rámec* [online]. 2007 [cit. 2015-03-17]. Bakalářská práce. JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH, Ekonomická fakulta. Vedoucí práce Miroslav Máče. Dostupné z: <<http://theses.cz/id/4s64nt/>>.

MAŘÍK, Miloš. *Účetnictví podle mezinárodních standardů a náklady kapitálu – stav empirických výzkumů*. Český finanční a účetní časopis. 2008. roč. 2, č. 2, s. 73-78. [online]. 2005 [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: <http://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=223.pdf>

MÜLLEROVÁ, Libuše. *Proces harmonizace účetního výkaznictví v Evropské unii*. Český finanční a účetní časopis. 2006, roč. 1, č. 2, s. 8-14. [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: <http://www.vse.cz/cfuc/141>

MICHÁLKOVÁ, Alena. *Oceňování zásob podle ČÚS, IFRS a US GAAP* [online]. 2013 [cit. 2015-03-17]. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, . Vedoucí práce Jana Roe. Dostupné z: <<http://theses.cz/id/detg39/>>.

MAŘÍK, Miloš. Účetnictví podle mezinárodních standardů a náklady kapitálu – stav empirických výzkumů. Český finanční a účetní časopis. 2008. roč. 2, č. 2, s. 73-78. [online]. 2005 [cit. 2015-03-30]. Dostupné z:

PACIOLI, Luca a [edited by Michael SCHEMMANN]. *The rules of double-entry bookkeeping: particularis de computis et scripturis*. Delaware: International Institute of Certified Public Accountants, 2010. ISBN 9781453702024.

POKORNÁ, Jana. *Historie účetnictví* [online]. 2009 [cit. 2015-03-17]. Bakalářská práce. Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. Vedoucí práce Michaela Jurová. Dostupné z: <<http://theses.cz/id/l2i3wa/>>.

PREVITS, Gary John, Peter J WALTON a P WOLNIZER. *A global history of accounting, financial reporting and public policy: Eurasia, the Middle East and Africa*. 1st ed. Bingley: Emerald, 2012, xi, 249 p. Studies in the development of accounting thought, v. 14D. ISBN 08-572-4815-4.

SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY 2006/43/ES. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2006. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/data/pdf/osma-smernice-eu-cs.pdf>

ŠIMÍKOVÁ, Iris. *Determinace českého účetnictví v historickém kontextu*. České Budějovice: INPROFORUM JUNIOR, 2010. ISBN 978-80-7394-226-7. Dostupné z: <http://ocs.ef.jcu.cz/index.php/inproforum/INP2010/paper/viewFile/132/128>

UHLÍŘOVÁ, Jaroslava. *Regulace účetnictví v SRN* [online]. 2008 [cit. 2015-04-13]. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, . Vedoucí práce Ladislav Mejzlík. Dostupné z: <<http://theses.cz/id/is4ims/>>.

VEVERKA, O. *Zakládání menších firem v oboru stavebnictví v Ruské federaci*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2008.62s Vedoucí diplomové práce prof. Ing. Petr Němeček, DrSc. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/www_base/zav_prace_soubor_verejne.php?file_id=6321>

ZHANG, Wan Yin. *Účetnictví v Číně* [online]. 2011 [cit. 2015-03-17]. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, . Vedoucí práce Jana Skálová. Dostupné z: <<http://theses.cz/id/lzjvy3/>>.

ZMEŠKAL, Martin. *Principy a hlavní postupy účtování podle US GAAP* [online]. 2009 [cit. 2015-03-17]. Diplomová práce. Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. Vedoucí práce Jaroslav Sedláček. Dostupné z: <<http://theses.cz/id/n7c4nj/>>.

ŽÁROVÁ, Marcela. *Regulace evropského účetnictví z pohledu mezinárodní harmonizace*. Praha. Nakladatelství Oeconomica, 2006. ISBN 80-245-1046-4. s. 14-17.

SEZNAM INTERNETOVÝCH ZDROJŮ

[1] Potrojně účetnictví. In: *Wikipedia: the free encyclopedia* [online]. San Francisco (CA): Wikimedia Foundation, 2001- [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: http://cs.wikipedia.org/wiki/Potrojn%C3%A9_%C3%BA%C4%8Detnictv%C3%AD

[2] Financial Reporting Framework in Switzerland. *IAS Plus: The #1 website for global accounting news* [online]. [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/jurisdictions/europe/switzerland>

[3] IFRS Foundation: IFRS application around the world jurisdictional profile: Switzerland. [online]. 2015 [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/Switzerland-IFRS-Profile.pdf>

[4] *China's new accounting standards: A comparison with current PRC GAAP and IFRS*. DELOITTE. *Asian Corporate Governance Association* [online]. Deloitte, 2006 [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: http://www.acga-asia.org/public/files/China_New_Accounting_Standards_2006_Deloitte.pdf

[5] An Overview of New PRC GAAP. In: *KPMG* [online]. 2011 [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: <https://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/New-PRC-GAAP-201109.pdf>

[6] IFRS versus German GAAP: Summary of similarities and differences. In: *PWC* [online]. Frankfurt am Main: PricewaterhouseCoopers, 2010 [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: https://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/IFRS-vs-German-GAAP-Similarities-and-differences_final2.pdf

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Otázky položené vedení společnosti

Příloha 2: Struktura německé rozvahy

Příloha 3: Struktura české rozvahy

Příloha 4: Struktura německého výkazu zisku a ztráty

Příloha 5: Struktura českého výkazu zisku a ztráty

PŘÍLOHA č. 1 - Otázky položené vedení společnosti

Za účelem zjištění skutečné potřeby sjednocení účetních systémů v této společnosti jsem kontaktovala dvě členky vedení společnosti a to finanční manažerku a hlavní účetní. Těmto osobám jsem předložila následující otázky, na které mi poskytly odpovědi:

1. Podle jakých standardů vede účetnictví společnost Bode-Panzer, s. r. o.?

Odpověď vedení:

Společnost Bode-Panzer, s. r. o. vede účetnictví dle českého zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., dle prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro podnikatele a dle Českých účetních standardů. Postupy, které nejsou upraveny těmito předpisy má účetní jednotka upraveny ve svých vnitropodnikových směrnících.

2. Podle jakých standardů vede účetnictví mateřská společnost Bode-Panzer, GmbH?

Odpověď vedení:

Mateřská společnost Bode-Panzer GmbH vede účetnictví dle německých právních předpisů a dle německých účetních standardů.

3. Sestavuje a zveřejňuje mateřská společnost Bode-Panzer, GmbH konsolidovanou účetní závěrku za skupinu podniků?

Odpověď vedení

Dle německých právních předpisů nemá mateřská společnost povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Sestavení takové závěrky nevyžaduje ani majitel mateřské společnosti pan Frank Steinhardt. Konsolidace se proto neprovádí.

4. Kontroluje majitel mateřské společnosti pravidelně výstupy z českého účetnictví společnosti Bode-Panzer, s. r. o.?

Odpověď vedení:

Ano, majitel společnosti si nechává každý měsíc předložit výstupy z českého účetnictví (rozvahu, výsledovku a obrátovou předvahu po analytických účtech) . Tyto výstupy jsou přeloženy do německého jazyka.

5. Obrátil se na Vás někdy majitel společnosti s požadavkem sjednocení účetních postupů a výkazů mateřské a dceřiné společnosti?

Odpověď vedení:

Takový požadavek nebyl nikdy vznesen. Rozdíly v účtování a oceňování mu byly vysvětleny. Za podstatné považuje majitel v české republice dodržení národní legislativy, zejména legislativy daňové.

6. Obrátil se na Vás někdy některý z významných obchodních partnerů nebo zahraniční banka s požadavkem na předložení výkazů v podobě určené Mezinárodními účetními standardy nebo standardy US GAAP?

Odpověď vedení:

Takový požadavek nebyl ze strany obchodních partnerů ani bank zatím vznesen. Pokud jsou zahraničními partnery vyžadovány naše výkazy, tak postačí sestavené dle národní účetní legislativy s přeložením názvů jednotlivých řádků do německého nebo anglického jazyka.

7. Mělo by podle Vašeho názoru nějaký přínos sjednocení účetních postupů s Vašimi významnými obchodními partnery?

Bylo by to jistě dobré, pokud by se postupy v celém světě sjednotily. Pro nás by to mělo význam zejména v tom, abychom si i my mohli na základě zveřejněných výkazů ověřit bonitu svých obchodních partnerů. Jenomže v současných podmínkách to není možné. Většina zemí neukládá firmám menší a střední velikosti sestavovat mezinárodně srovnatelné výkazy. Ve většině zemí není uloženo ani zveřejňování účetních závěrek sestavených dle národních předpisů.

8. Mělo by podle Vás smysl sestavovat na úrovni mateřské společnosti konsolidovanou účetní závěrku dle mezinárodních účetních standardů IFRS?

Úkolem mateřské společnosti se sídlem ve Spolkové republice Německo není nic vyrábět ani poskytovat služby zákazníkům. Jejím cílem bylo po pořízení obchodního podílu ve společnosti Bode-Panzer, s. r. o. vyřešit financování dceřiné společnosti a zvrátit její dřívější ztrátové hospodaření. Po konsolidaci hospodářských výsledků mateřská společnost poskytuje dceřiné společnosti zejména přístup na německé trhy. Za tyto služby mateřská společnost fakturuje dceřiné společnosti provizi. V této situaci nemá majitel mateřské společnosti potřebu konsolidovat účetní závěrky obou společností. Německé právní předpisy povinnost konsolidace pro mateřskou společnost nestanovují.

9. Co by pro Vás znamenalo zavedení povinnosti sestavovat mezinárodně srovnatelné výkazy, např. v podobě dle Mezinárodních účetních standardů IFRS?

Za současné legislativní situace by to byla pouze práce navíc, která by si vyžádala i další náklady. Tyto výkazy by nebyly vůbec použitelné pro daňové účely, což je pro nás klíčové. Za

předpokladu, že by se změnila legislativa a mezinárodně srovnatelné výkazy by byly jedinou účetní závěrkou použitelnou i pro sestavení daňového přiznání, pak by to bylo smysluplné.

10. Má podle Vás smysl snaha o celosvětové sjednocení účetních systémů?

Určitě ano, ale pokud nebude tato snaha podpořena politickými rozhodnutími v jednotlivých zemích, nemá taková snaha valnou naději na úspěch. Harmonizaci se zatím nepodařilo prosadit v plném rozsahu ani v Evropské unii, takže v celosvětovém rozsahu to považujeme za dosti nereálné.

PŘÍLOHA č. 2 – Struktura německé rozvahy

<u>AKTIVA</u>	<u>PASIVA</u>
<p>A. Dlouhodobý majetek (Anlagevermögen)</p> <p>I. Dlouhodobý nehmotný majetek (<i>Immaterielle Vermögensgegenstände</i>)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ocenitelná práva a licence (<i>Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten</i>) 2. Goodwill (<i>Geschäfts- oder Firmenwert</i>) 3. Poskytnuté zálohy na DNM (<i>Geleistete Anzahlungen</i>) <p>II. Dlouhodobý hmotný majetek (<i>Sachanlagen</i>)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Pozemky a stavby (<i>Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken</i>) 2. Samostatné movité věci (<i>Technische Anlagen und Maschinen</i>) 3. Jiný dlouhodobý hmotný majetek (<i>andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung</i>) 4. Poskytnuté zálohy na DHM (<i>geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau</i>) <p>III. Dlouhodobý finanční majetek (<i>Finanzanlagen</i>)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Podíly v ovládaných společnostech (<i>Anteile an verbundenen Unternehmen</i>) 2. Půjčky ovládaným osobám (<i>Ausleihungen an verbundene Unternehmen</i>) 3. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem (<i>Beteiligungen</i>) 4. Půjčky a úvěry ostatním společnostem (<i>Ausleihungen an Unternehmen mit denen ein Beteiligungsverhältnis</i>) 5. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek (<i>Wertpapiere des Anlagevermögens</i>) 6. Jiný dlouhodobý finanční majetek (<i>Sonstige Ausleihungen</i>) <p>B. Oběžná aktiva (Umlaufvermögen)</p> <p>I. Zásoby (<i>Vorräte</i>)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Suroviny, pomocné a provozní látky (<i>Roh-, Hilfs-, und Betriebsstoffe</i>) 2. Nedokončená výroba a polotovary (<i>Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen</i>) 3. Výrobky (<i>Fertige Erzeugnisse und Waren</i>) 4. Poskytnuté zálohy na zásoby (<i>Sonstige Vermögensgegenstände</i>) <p>II. Pohledávky (<i>Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</i>)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Pohledávky z obchodních vztahů (<i>Forderungen aus Lieferungen und Leistungen</i>) 2. Pohledávky z přidružených společností (<i>Forderungen gegen verbundene Unternehmen</i>) 3. Pohledávky – podstatný vliv (<i>Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht</i>) 4. Jiné pohledávky (<i>Sonstige Vermögensgegenstände</i>) <p>III. Cenné papíry (<i>Wertpapiere</i>)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Krátkodobé podíly v ovládaných společnostech (<i>Anteile an verbundenen Unternehmen</i>) 2. Vlastní podíly (<i>Eigene Anteile</i>) 3. Ostatní cenné papíry (<i>Sonstige Wertpapiere</i>) <p>IV. Hotové peníze, bankovní účty a šeky (<i>Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks</i>)</p> <p>C. Časové rozlišení výnosů a nákladů (Rechnungsabgrenzungsposten)</p>	<p>A. Vlastní kapitál (Eigenkapital)</p> <p>I. Základní kapitál (<i>Gezeichnetes Kapital</i>)</p> <p>II. Kapitálové fondy (<i>Kapitalrücklage</i>)</p> <p>III. Fondy ze zisku (<i>Gewinnrücklagen</i>)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Zákonný fond (<i>gesetzliche Rücklage</i>) 2. Rezervy na vlastní akcie/podíly (<i>Rücklage für eigene Anteile</i>) 3. Statutární fondy (<i>satzungmäßige Rücklagen</i>) 4. Ostatní fondy a rezervy (<i>andere Gewinnrücklagen</i>) <p>IV. Nerozdělený zisk/ztráta minulých let (<i>Gewinnvortrag/Verlustvortrag</i>)</p> <p>V. Výsledek hospodaření minulých let (<i>Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</i>)</p> <p>B. Tvorba rezerv (Rückstellungen)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Důchodové rezervy a rezervy na závazky (<i>Rückstellung für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen</i>) 2. Rezervy na daň z příjmů (<i>Steuerrückstellungen</i>) 3. Ostatní rezervy (<i>Sonstige Rückstellungen</i>) <p>C. Cizí zdroje (Verbindlichkeiten)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Dluhopisy (<i>Anleihen, davon konvertibel</i>) 2. Závazky vůči bankám (<i>Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten</i>) 3. Dlouhodobé přijaté zálohy (<i>erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen</i>) 4. Závazky z obchodních vztahů (<i>Verbindlichkeiten auf Lieferungen und Leistungen</i>) 5. Směnky k úhradě (<i>Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel</i>) 6. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba (<i>Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen</i>) 7. Závazky – ostatní společnosti (<i>Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht</i>) 8. Jiné závazky plynoucí například z oblasti daní a sociálního zabezpečení (<i>sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit</i>) <p>D. Časové rozlišení výnosů a nákladů (Rechnungsabgrenzungsposten)</p>

PŘÍLOHA č. 3 – Struktura české rozvahy

<u>AKTIVA</u>	<u>PASIVA</u>
A. Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	A. Vlastní kapitál
B. Stálá aktiva	I. Základní kapitál
I. Dlouhodobý nehmotný majetek	II. Kapitálové fondy
II. Dlouhodobý hmotný majetek	1. Emisní ážio
1. Pozemky	2. Ostatní kapitálové fondy
2. Stavby	3. Oceňovací rozdíly zpřecenění majetku a závazků
3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách
4. Pěstitelské celky trvalých porostů	III. Fondy ze zisku
5. Základní stádo a tažná zvířata	1. Zákonný rezervní fond
6. Jiný hmotný investiční majetek	2. Nedělitelný fond
7. Opravná položka k nabytému majetku	3. Statutární a ostatní fondy
III. Nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	IV. Výsledek hospodaření minulých let
IV. Poskytnutí zálohy na dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	1. Nerozdělený zisk minulých let
V. Dlouhodobý finanční majetek	2. Neuhrazená ztráta minulých let
1. Podílové cenné papíry a vklady v podnicích s rozhodujícím vlivem	V. Výsledek hospodaření běžného účetního období
2. Podílové cenné papíry a vklady v podnicích s podstatným vlivem	B. Cizí zdroje
3. Ostatní investiční cenné papíry a podíly	I. Rezervy
4. Půjčky podnikům ve skupině	1. Zákonné
5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	2. Rezervy na daň z příjmů
6. Nedokončený dlouhodobý finanční majetek	3. Ostatní rezervy
7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	II. Dlouhodobé závazky
C. Obežná aktiva	1. Závazky k podnikům s rozhodujícím vlivem
I. Zásoby	2. Závazky k podnikům s podstatným vlivem
1. Materiál	3. Dlouhodobé přijaté zálohy
2. Nedokončená výroba a polotovary	4. Emitované dluhopisy
3. Výrobky	5. Dlouhodobé směnky k úhradě
4. Zvířata	6. Jiné dlouhodobé závazky
5. Zboží	III. Krátkodobé závazky
6. Poskytnuté zálohy na zásoby	1. Závazky z obchodního styku
II. Dlouhodobé pohledávky	2. Závazky ke společníkům a sdružení
1. Pohledávky z obchodního styku	3. Závazky k zaměstnancům
2. Pohledávky ke společníkům	4. Závazky ze sociálního zabezpečení
3. Pohledávky v podnicích s rozhodujícím vlivem	5. Stát – daňové závazky
4. Pohledávky v podnicích s podstatným vlivem	6. Závazky k podnikům s rozhodujícím vlivem
5. Jiné pohledávky	7. Závazky k podnikům s podstatným vlivem
III. Krátkodobé pohledávky	8. Jiné závazky
1. Pohledávky z obchodního styku	IV. Bankovní úvěry a výpomoci
2. Pohledávky ke společníkům a sdružení	1. Bankovní úvěry dlouhodobé
3. Sociální zabezpečení	2. Běžné bankovní úvěry
4. Stát – daňové pohledávky	3. Krátkodobé finanční výpomoci
5. Pohledávky v podnicích s rozhodujícím vlivem	C. Ostatní pasiva – přechodné účty pasiv
6. Pohledávky v podnicích s podstatným vlivem	I. Časové rozlišení
7. Jiné pohledávky	1. Výdaje příštích období
IV. Finanční majetek	2. Výnosy příštích období
1. Peníze	II. Dohadné účty pasivní
2. Účty v bankách	
3. Krátkodobý finanční majetek	
4. Nedokončený krátkodobý finanční majetek	
D. Ostatní aktiva – přechodné účty	
I. Časové rozlišení	
1. Náklady příštích období	
2. Příjmy příštích období	
II. Dohadné účty aktivní	

PŘÍLOHA č. 4 – Struktura německého výkazu zisku a ztráty

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY (*Gewinn- und Verlustrechnung*)

1. Tržby za prodej výrobků a služeb (*Umsatzerlöse*)
- +/- 2. Změna stavu zásob vlastní činnosti (*Erhöhung/Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen*)
- + 3. Aktivace (*andere aktivierte Eigenleistungen*)
- + 4. Ostatní provozní výnosy (*sonstige betriebliche Erträge*)
- 5. Spotřeba materiálu (*Materialaufwand*)
- 6. Personální náklady – mzdy, odměny členů, soc. pojištění (*Personalaufwand*)
- 7. Odpisy (*Abschreibungen*)
- 8. Ostatní provozní náklady (*sonstige betriebliche Aufwendungen*)
- = Provozní výsledek hospodaření (*Betriebgebnis*)
- 9. Výnosy z podílů (*Erträge aus Beteiligungen*)
- + 10. Výnosy z cenných papírů (*Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens*)
- + 11. Ostatní finanční výnosy (*sonstige Zinsen und ähnliche Erträge*)
- 12. Náklady z finančního majetku (*Abschreibungen auf Finanzanlagenvermögens*)
- 13. Ostatní finanční náklady (*Zinsen und ähnliche Aufwendungen*)
- = **14. Výsledek hospodaření za běžnou činnost** (*Ergebnis der gewöhnlichen aufwendungen*)
- + 15. Mimořádné výnosy (*Außerordentliche Erträge*)
- 16. Mimořádné náklady (*Außerordentliche Aufwendungen*)
- = **17. Výsledek hospodaření za mimořádnou činnost** (*Außerordentliches Ergebnis*)
- 18. Daň z příjmů (*Steuern vom Einkommen und vom Ertrag*)
- 19. Ostatní daně a poplatky (*Sonstige Steuern*)
- = **20. Celkový výsledek hospodaření** (*Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag*)
21. Změna stavu rezerv a fondů ze zisku (*Rückanlagenveränderung*)
22. Převod zisku/ztráty do dalších let

PŘÍLOHA č. 5 – Struktura českého výkazu zisku a ztráty

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

I.	Tržby za prodej zboží
A.	Náklady vynaložené na prodej zboží
+ Obchodní marže	
II.	Výkony
1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti
3.	Aktivace
B.	Výkonová spotřeba
1.	Spotřeba materiálu a energie
2.	Služby
+ Přidaná hodnota	
C.	Osobní náklady
1.	Mzdové náklady
2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
4.	Sociální náklady
D.	Daně a poplatky
E.	Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu
1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku
2.	Tržby z prodeje materiálu
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu
1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku
2.	Prodaný materiál
G.	Změna stavu rezerv, opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období
IV.	Ostatní provozní výnosy
H.	Ostatní provozní náklady
V.	Převod provozních výnosů
I.	Převod provozních nákladů
= Provozní výsledek hospodaření	
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
J.	Prodané cenné papíry a podíly
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku
K.	Náklady z finančního majetku
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti
X.	Výnosové úroky
N.	Nákladové úroky
XI.	Ostatní finanční výnosy
O.	Ostatní finanční náklady
XII.	Převod finančních výnosů
P.	Převod finančních nákladů
= Finanční výsledek hospodaření	
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost
= Výsledek hospodaření za běžnou činnost	
XIII.	Mimořádné výnosy
R.	Mimořádné náklady
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti
= Výsledek hospodaření za mimořádnou činnost	
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům
= Výsledek hospodaření za účetní období	