

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

Harmonizace finančního účetnictví

Veronika Bláhová

© 2018 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Veronika Bláhová

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Harmonizace finančního účetnictví

Název anglicky

Harmonisation of Financial Accounting

Cíle práce

Cílem práce je sestavit přehled o regulaci účetnictví ve světě, informovat o stupni harmonizace účetního výkaznictví a poukázat na vybrané rozdíly v účetnictví na základě porovnání Českých účetních předpisů a Mezinárodních účetních standardů IFRS.

Metodika

Při tvorbě bakalářské práce budou nastudovány odpovídající odborné české a zahraniční zdroje a bude provedena jejich kritická analýza. Výsledkem bude ucelený přehled dané problematiky, k jehož vypracování budou použity syntéza a porovnání. V praktické části budou porovnány zvolené oblasti účetního výkaznictví dle českých právních předpisů a mezinárodních účetních standardů IFRS a bude provedena diskuse nad procesem celosvětové harmonizace účetnictví. Při tvorbě úsudku k dosažení stanovených cílů bude použita syntéza dílčích poznatků a metoda dedukce.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

harmonizace účetnictví, České účetní předpisy, Mezinárodní účetní standardy IFRS, US GAAP, účtování, účetní výkazy, směrnice EU, vykazování

Doporučené zdroje informací

- BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9.
- BRNO INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL, – FICBAUER, D. – FICBAUER, J. *Mezinárodní účetní a daňové standardy*. Ostrava: Key Publishing, 2007. ISBN 978-80-87071-41-0.
- DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.
- JÍLEK, J. – SVOBODOVÁ, J. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4710-1.
- JÍLEK, J. – SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4255-7.
- MACKANZIE, B. et al. Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards. Hoboken, NJ: Wiley, 2014. ISBN 978-1-118-73409-4. ProQuest Ebook Central, <https://ebookcentral-proquest-com.infozdroje.czu.cz/lib/czup/detail.action?docID=1632014>.
- MIRZA, A. A. – ANKARATH N. International Trends in Financial Reporting under IFRS: Including Comparisons with US GAAP, China GAAP, and India Accounting Standards. Hoboken, NJ: John Wiley, 2012. ISBN 978-0-470-17844-7. ProQuest Ebook Central, <https://ebookcentral-proquest-com.infozdroje.czu.cz/lib/czup/detail.action?docID=817931>.
- NERUDOVOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.
- NERUDOVOVÁ, D. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. ISBN 978-80-7357-500-7.
- SHAMROCK, S. – SHAMROCK S. E. IFRS and US GAAP : A Comprehensive Comparison, Hoboken, NJ: Wiley, 2012. ISBN 978-1-11822573-8 . ProQuest Ebook Central, <https://ebookcentral-proquest-com.infozdroje.czu.cz/lib/czup/detail.action?docID=818097>.
-

Předběžný termín obhajoby

2017/18 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Marta Stárová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 9. 10. 2017

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 1. 11. 2017

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 11. 03. 2018

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Harmonizace finančního účetnictví" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucí bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 15. 3. 2018

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí bakalářské práce Ing. Martě Stárové za odborné rady, cenné připomínky a metodické vedení práce, které mi pomohly při tvorbě této bakalářské práce.

Harmonizace finančního účetnictví

Abstrakt

Předmětem bakalářské práce je sestavení přehledu o regulaci české právní úpravy účetnictví, s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a s Americkými obecně uznávanými účetními zásadami. Podrobněji jsou přiblíženy jednotlivé systémy účetního výkaznictví US GAAP a IFRS. Analyzován je průběh účetnictví v České republice. Je provedena analýza nejvýznamnějších rozdílů mezi těmito účetními standardy. Pozornost je věnována také nákladům a výnosům, které mají velký vliv na vývoj celé společnosti. V praktické části je odhadován vývoj, zdůvodněna problematika malých a středních podniků a shrnuty podmínky pro společnosti v České republice vykazující podle IFRS.

Klíčová slova: harmonizace účetnictví, České účetní předpisy, Mezinárodní účetní standardy IFRS, US GAAP, účtování, účetní výkazy, směrnice EU, vykazování

Harmonisation of Financial Accounting

Abstract

The object of the Bachelor thesis is the preparation of an overview of the regulation of Czech Accounting Standards with International Financial Reporting Standards and American Generally Accepted Accounting Principles. IFRS and US GAAP are described in more detail. The process of bookkeeping in the Czech Republic is analyzed. An analysis of the most significant differences between these accounting standards is made. (There is also an analysis made that covers the most significant differences amongst these bookkeeping standards). Part of the thesis specializes on costs and revenues which have a great influence on the development of the whole society. In the practical part there is a prediction of the future development, an explanation of the issue of small and medium-sized companies and a summary of the conditions for companies in the Czech Republic reporting under IFRS.

Keywords: bookkeeping harmonization, Czech Accounting Standards, International Accounting Standards IFRS, Generally Accepted Accounting Principles US GAAP, bookkeeping, financial statements, EU directives, reporting

Obsah

1 Úvod	9
2 Cíl práce a metodika	10
2.1 Cíl práce	10
2.2 Metodika	10
3 Teoretická východiska	11
3.1 Harmonizace světového účetnictví	11
3.1.1 Účetnictví v České republice	11
3.1.2 Hlavní zásady pro účetnictví v ČR	13
3.1.3 Právní úprava českého účetnictví	14
3.1.4 Definice nákladů a výnosů dle ČÚS	18
3.1.5 Oceňování nákladů a výnosů dle ČÚS	19
3.1.6 Kritéria pro uznávání nákladů a výnosů dle ČÚS.....	19
3.2 Účetnictví v Evropě a ve světě.....	19
3.2.1 IASB	20
3.2.2 IFRS	21
3.2.3 US GAAP	29
3.2.4 Konvergenční proces US GAAP a IFRS	33
4 Praktická část	36
4.1 Základní rozdíly mezi ČÚS a IFRS	36
4.2 Diskuze.....	39
5 Závěr	43
6 Citovaná literatura	45
7 Přílohy	47

Seznam obrázků

Obrázek 1: Organizační vztah k IASB	21
---	----

Seznam tabulek

Tabulka 1: Vyhlášky tvořící koncepční rámec US GAAP	31
Tabulka 2: Rozdíly mezi ČÚS a IFRS	37

1 Úvod

Účetnictví již existuje po mnoha století. Dříve však byla zcela jistě jeho podoba mnohem jednodušší. Už v minulých letech potřebovali mít podnikatelé (řemeslníci a obchodníci) přehled o svém podnikání. Především potřebovali vědět, co jim podnik vynáší. Z tohoto důvodu si na začátku a na konci každého roku (období) sestavili soupis majetku a závazků. Poté porovnávali tyto rozdíly mezi sebou. Tato evidence nebyla dlouhodobě vystačující, postupně se tedy účetnictví zdokonalovalo až do takové podoby, jakou známe dnes. Jako prvnímů můžeme vděčit italskému matematikovi a filosofovi Luca Pacioli (1445-1517), který jako první popsal podvojně účetnictví (Bohušová, 2008).

Světová ekonomika řadu let až desítek let odbourává národní hranice, respektive má stále více globální charakter. Stejný proces jako v ekonomice také probíhá i v oblasti informačních systémů, jenž jsou významnou determinantou dalšího rozvoje celosvětové ekonomiky. Potřeba sjednocení informačních systémů, urychlení komunikace, zvýšení srovnatelnosti, všeobecné srozumitelnosti a spolehlivosti ekonomiky jsou faktory dalšího vývoje účetnictví a účetního výkaznictví. V Evropě probíhají spolu s ekonomickou globalizací i politické problémy v rámci Evropské unie (např. výstup Velké Británie z EU). Proto také vzrůstá potřeba harmonizace účetnictví. Účetní informace jsou důležité nejen pro realizaci podnikatelských rozhodnutí, ale i pro poskytování dotací, podpor, grantů v nejrůznějších podobách. Ovšem díky zásadním rozdílům v účetních právních úpravách jednotlivých států to však pro mnohé bylo nesrozumitelné nebo neúplné a vznikaly tak problémy s hodnocením společností z rozdílných prostředí (Bohušová, 2008).

České účetní standardy (ČÚS) se soustředí především na způsob účtování, kdežto Americké obecně uznávané účetní zásady (US GAAP) – Generally Accepted Accounting Principles a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) – International Financial Reporting Standards se zaměřují na jejich vykazování (Hinke, 2007). Z důvodu rozsáhlosti těchto účetních systémů, je část bakalářské práce specializována na náklady a výnosy. Především proto, že výnosy oproti nákladům generují zisk. Mají tedy velký vliv na vývoj celé společnosti (Bohušová, 2008).

2 Cíl práce a metodika

Bakalářská práce má stanoveny následující cíle a byla zpracována za pomoci níže popsaných metod.

2.1 Cíl práce

Cílem bakalářské práce je sestavit přehled o regulaci českého a světového účetnictví a zároveň informovat o stupni harmonizace účetního výkaznictví. Dílčím cílem je poukázat na rozdíly v pojetí finančního účetnictví na základě porovnání Českých účetních předpisů s jinými účetními rámci především Mezinárodními účetními standardy IFRS a US GAAP.

2.2 Metodika

Na základě vybraného tématu bakalářské práce jsou stanoveny cíle práce. K uskutečnění těchto cílů bude prostudována odpovídající odborná česká a zahraniční literatura a internetové zdroje. Kromě toho bude provedena jejich kritická analýza a na základě syntézy dílčích zjištění a porovnání jednotlivých skutečností dojde ke zpracování uceleného přehledu dané problematiky prezentovaného v teoretických východiscích bakalářské práce. Budou popsány za pomoci deskripce jednotlivé účetní systémy a charakterizován proces jejich harmonizace především v souvislosti s oceňováním nákladů a výnosů. Charakterizován bude konvergenční proces Mezinárodních účetních standardů IFRS a US GAAP. Bude vedena diskuse o stavu harmonizace účetního výkaznictví vycházející z úsudku autorky.

V praktické části budou posouzeny zjištěné skutečnosti a pomocí dedukce bude odhadován směr dalšího vývoje světového účetního výkaznictví. Ve vybraných oblastech bude poukázáno na určité odlišnosti, resp. bude porovnána zvolená oblast účetního výkaznictví podle Českých právních předpisů a Mezinárodních účetních standardů IFRS. Rovněž bude vysvětlen problém ve vykazování daně z příjmů, který je způsoben začleněním IFRS do české právní úpravy. Ve stručnosti bude prostřednictvím analýzy a syntézy charakterizována záležitost harmonizace účetního výkaznictví pro malé a střední podniky.

Při zpracování bakalářské práce bude při tvorbě úsudku k dosažení stanovených cílů využita komparace, syntéza dílčích poznatků, a zároveň metoda deskripce a dedukce.

3 Teoretická východiska

V rámci této kapitoly bude pojednáno o celosvětově používaných systémech a o jejich vzájemné harmonizaci a komparaci.

3.1 Harmonizace světového účetnictví

Pokusy o harmonizaci účetního (finančního) výkaznictví se začaly objevovat v Evropě i ve Spojených státech amerických. V současné době existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace (Jílek & Svobodová, 2013). Jedná se o Mezinárodní účetní standardy účetního výkaznictví IFRS, účetní směrnice Evropské unie a Americké účetní zásady US GAAP. Přestože US GAAP představují soubor národních účetních standardů USA, jsou velice významné pro celosvětovou harmonizaci účetnictví. Hlavní příčinou této významnosti je síla USA, ale i kvality tohoto systému. Nejvýznamnější burzou světa je Newyorská burza a společnosti, které chtějí na této burze kótovat své cenné papíry, musejí sestavovat svoje účetní závěrky v souladu s US GAAP, v případě mezinárodních společností jsou akceptovány newyorskou burzou rovněž výkazy sestavené v souladu s IFRS. IFRS dříve IAS procházejí v posledních letech zásadními změnami. Od roku 2005 musí všechny účetní jednotky, které emitují cenné papíry přijaté k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie, použít pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem EU (Nerudová, 2014). S ohledem na vstup České republiky do EU se tato povinnost týká všech českých společností, které již mají cenné papíry umístěny na burze, nebo které o tomto kroku uvažují (Jílek & Svobodová, 2013).

Všeobecně uznávané účetní principy (US GAAP) jsou kombinací autoritativních norem a běžně používaných způsobů pro záznam a reportování účetních informací. US GAAP požadují v účetním výkaznictví podstatně více informací než IFRS. Posledním krokem, který by měl vést k úplné harmonizaci účetních systémů je konvergenční proces IFRS a US GAAP. V současné době je podstatou konvergenčního procesu sblížení obou systémů a redukování jejich rozdílů (Dvořáková, 2014).

3.1.1 Účetnictví v České republice

Nová koncepce českého účetnictví, která nahradila současnou nevyhovující účetní soustavu byla vytvořena 1. 1. 1993. Hlavním důvodem byl proces transformace české

ekonomiky na tržní podmínky. V již nové koncepci je nutností dodržovat požadavky na tržní ekonomiku, především akceptování procesů uvnitř IFRS a uznávání direktiv EU (Nerudová, Bohušová, Svoboda, & Široký, 2010).

V právní úpravě českého účetnictví je nutné účetnictví vést jako soustavu účetních záznamů. Hlavním regulátorem účetního výkaznictví je stát. Na vývoj této oblasti se podílí i několik profesních organizací. Komora auditorů ČR, Svaz účetních ČR, a především profesní instituce Národní účetní rada. Účetnictví bank a jiných regulovaných finančních institucí v České republice neustále procházelo velkými změnami. Ale po 1. 1. 2002 zavládl v účetnictví veškerých institucí (s výjimkou pojišťoven) již značný klid. Hlavním důvodem bylo, že tímto datem účetní postupy bank a finančních institucí upravené opatřením Ministerstva financí byly nastaveny zcela shodně s pravidly mezinárodních standardů (Jílek & Svobodová, 2013). Dalším významným datem pro účetní jednotky v České republice se stal 1. leden 2005. Od tohoto data byla novelou zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, v souladu s nařízením Evropského parlamentu č. 1606/2002 ustanovena povinnost pro účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU, účtovat a sestavovat účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (Bohušová, 2008).

Dne 1. 1. 2010 došlo ke spuštění Centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS), jenž v rámci projektu Informačního systému státní pokladny vytváří datovou základnu účetních záznamů a finančních údajů. Účetní jednotky jsou povinny předkládat informace pro potřeby státu dle vyhlášky č. 383/2009 Sb. Tímto je zajištěno zveřejňování účetních závěrek organizačních složek státu (Zouharová, 2012). Také se předpokládá, že se získanými informacemi bude pracovat tak, aby byly zajištěny výstupy pro veškeré oprávněné uživatele CSÚIS:

- pro účely operativního řízení, zajišťující zjištění úplných, správných a včasných informací o ekonomické situaci celků a náležitých účetních jednotek,
- pro účely konsolidační, umožňující sestavit účetní výkazy za dílčí konsolidační celky státu a účetní výkazy za Českou republiku,

- pro jiné účely, především pro statistické a kontrolní účely, umožňující snížení administrativní zátěže pro dotčené účetní jednotky (Ficbauer & Ficbauer, 2007).

Nadále však zůstává skutečnost, že je účetnictví v České republice prováděno za účelem zjištění základu daně z příjmů, což je zásadní problém. Je tedy především určeno pro potřeby státu. Je tedy hlavně určeno pro potřeby státu, nikoli pro investory trhu. Proto se tímto způsobem velmi ovlivňuje kvalita účetnictví a nedochází k tomu, aby vyjadřovala ekonomickou realitu, a tedy i finanční pozici a změny v této pozici (Kovanicová, 2004).

Na rozdíl od IFRS a US GAAP je účetnictví v České republice založeno na makroekonomickém přístupu. Je stanoveno legislativou a je určeno především státním institucím k zajištění jejich potřeb (Dvořáková, 2014).

3.1.2 Hlavní zásady pro účetnictví v ČR

Povinností každého podniku, je dodržovat účetní zásady, což vede k realizaci stanovených cílů účetnictví. Hlavním cílem je podávat poctivý a pravdivý obraz o stavu a pohybu majetku a závazků či jiných aktiv a pasiv (Zouharová, 2012). Také je nutné podávat věrný obraz o nákladech, výnosech nebo o příjmech a výdajích. A samozřejmostí je informovat o výsledku hospodaření (Landa, 2005).

Důležité zásady pro účetnictví ČR jsou (Landa, 2005):

- **Zásada opatrnosti** – jedná se o nalezení předpokládaných jevů, které vylučují riziko budoucích nejistot. Jelikož by mohlo dojít k zatížení finanční situace, vlastního kapitálu či dokonce hospodářského výsledku.
- **Pravdivé zobrazení skutečnosti** – zásadou je zobrazení skutečné situace majetkové, finanční, důchodové) účetní jednotky. Podstatou je zaznamenávat všechny případy, které souvisí s majetkem či závazky a samozřejmostí je vykazovat výši hospodářského výsledku.
- **Zásada oceňování v historických cenách** – majetek je oceňován v pořizovacích cenách (ceny, jež byly vynaloženy na pořízení v okamžiku pořízení). Nazývají se tzv. „historické ceny“, z důvodu uchování podmínky v době pořízení. Současně se nebere zřetel na inflaci či dopad cenových změn.

- **Zásada nezávislosti cenových období** – jedná se o nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců. Účetní období je buď shodné s kalendářním rokem, nebo hospodářským rokem. Povinností je účtovat dané účetní případy do období, s kterým věcně i časově souvisí.
- **Zásada zákazu vzájemného zúčtování (kompenzace)** – pouze v případech stanovených účetními jednotkami lze provádět vzájemné zúčtování mezi náklady, výnosy a mezi položkami majetku a závazků.
- **Zásada bilanční kontinuity** – podmínkou je, souvislost zahajovací rozvahy pro určité období a závěrečnou rozvahou předcházejícího účetního období.
- **Zásada konzistentnosti** – během účetního období, nesmí být měněny způsoby oceňování, postupy účtování a odpisování či jiná obsahová vymezení pro úpravu účetní závěrky (Landa, 2005).

3.1.3 Právní úprava českého účetnictví

- **Zákon o účetnictví** – v České republice se účetnictví opírá zejména o Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v novelizovaném znění. Řídí se jím vedení účetních záznamů pro všechny účetní jednotky závazně. Podle zákona je povinnost vést účetnictví správně, úplně a průkazným způsobem (Hýblová, a další, 2002).

Zákon o účetnictví se vztahuje na:

- právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu,
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h),

- ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis 12 na zákon o účetnictví navazují jednotlivé vyhlášky, kterými jsou upraveny standardy pro jednotlivé účetní jednotky (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, 2011).

Seznam standardů:

- standardy pro podnikatele (upraveny vyhláškou 500/2002 Sb.),
 - standardy pro banky a jiné finanční instituce (upraveny vyhláškou 501/2002 Sb.),
 - standardy pro pojišťovny (upraveny vyhláškou 502/2002 Sb.),
 - standardy pro zdravotní pojišťovny (upraveny vyhláškou 503/2002 Sb.),
 - standardy pro nepodnikatelské subjekty (upraveny vyhláškou 504/2002 Sb.),
 - standardy pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy, organizační složky státu (upraveny vyhláškou 505/2002 Sb.) (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, 2011).
- **Zákon o obchodních korporacích** - dříve se jednalo o obchodní zákoník. Stanovuje povinnost podnikatelům vést účetnictví způsobem, který je stanovený nezvyklým zákonem a povinnost vést účetnictví srozumitelně a pravdivě (Zákon č. 563/1991 Sb., 1991).
 - **Vyhláška č. 500/2002 Sb.** - je velice důležitým předpisem, umožňuje provádět ustanovení zákona o účetnictví pro podnikatele, kteří jsou účetními jednotkám účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Pro tyto účetní jednotky platí České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Zákon č. 563/1991 Sb., 1991).

V současné době je v platnosti 22. účetních standardů pro podnikatele:

- č. 001 Účty a zásady účtování na účtech,
- č. 002 Otevírání a uzavírání účetních knih,
- č. 003 Odložená daň,
- č. 004 Rezervy,
- č. 005 Opravné položky,

- č. 006 Kursové rozdíly,
- č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob,
- č. 008 Operace s cennými papíry a podíly,
- č. 009 Deriváty,
- č. 011 Operace s podnikem,
- č. 012 Změny vlastního kapitálu,
- č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek 13,
- č. 014 Dlouhodobý finanční majetek,
- č. 015 Zásoby,
- č. 016 Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry,
- č. 017 Zúčtovací vztahy,
- č. 018 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky,
- č. 019 Náklady a výnosy,
- č. 020 Konsolidovaná účetní závěrka,
- č. 021 Některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkursu a likvidaci,
- č. 022 Postup v účetnictví a při inventarizaci majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby,
- . 023 Přehled o peněžních tocích (Zákon č. 563/1991 Sb., 1991).

- **Vyhláška č. 505/2002 Sb.** - touto vyhláškou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy či organizační složky státu.

Obsahuje následujících 22. standardů:

- 501 Účty a zásady účtování na účtech,
- 502 Otevírání a uzavírání účetních knih,
- 503 Rezervy,
- 504 Opravné položky,
- 505 Kursové rozdíly,
- 506 Rozdíly zjištěné při inventarizaci,
- 507 Výsledek hospodaření v účetnictví,

- 508 Daňová povinnost,
 - 509 Operace s cennými papíry a podíly,
 - 510 Deriváty,
 - 511 Zvláštní operace s pohledávkami,
 - 512 Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek 14,
 - 513 Dlouhodobý finanční majetek,
 - 514 Zásoby,
 - 515 Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry,
 - 516 Zúčtovací vztahy,
 - 517 Vztahy ke státnímu rozpočtu, k rozpočtu územních samosprávných celků, k rozpočtu organizačních složek státu a rozpočtové a ostatní finanční účty,
 - 518 Náklady organizačních složek státu, státních fondů a územních samosprávných celků,
 - 519 Náklady organizačních složek státu, územních samosprávných celků a příspěvkových organizací,
 - 520 Výnosy organizačních složek státu, územních samosprávných celků a příspěvkových organizací,
 - 521 Fondy,
 - 522 Dlouhodobé bankovní úvěry a půjčky a ostatní závazky (Zákon č. 563/1991 Sb., 1991).
- **České účetní standardy** – účetní standardy v České republice byly vydány Ministerstvem financí ČR s účinností od 1. 1. 2004. Vydány byly především na základě zmocnění dle § 36 zákona o účetnictví, kvůli souladu při užívání metod v účetnictví účetními jednotkami. ČÚS obsahují popisy jednotlivých účetních metod či postupy během účtování (Landa, 2005).
- **Další právní předpisy** – zařazují se zde předpisy, které upravují základ daně, pojistné na zdravotní a sociální pojištění, cla, ale také se jedná o pracovně právní, daňové či obchodně a občansko-právní vztahy (Landa, 2005)

3.1.4 Definice nákladů a výnosů dle ČÚS

Výnosy se v českých účetních standardech zabývá Český účetní standard č. 019 Náklady a výnosy. Náklady se účtují v účtové třídě 05, výnosy v účtové třídě 06.

Výnosy v českých standardech nejsou konkrétně definovány. Avšak představují přírůstek majetku peněžním vyjádření či snížení závazků prostřednictvím poskytování práce a služeb nebo za poskytované výrobky (Landa, 2005).

Náklady představují spotřebu činitelů vynaloženou na konkrétní výkon (výrobek, práci, službu).

Náklady a výnosy se rozdělují do dvou činností – finanční a provozní

- finanční – obsahují činnosti, které zahrnují operace provedené ve vztahu k finančním institucím (úrokové rozdíly, kurzové rozdíly),
- provozní – zahrnují činnosti, pro které byla účetní jednotka založená (Ficbauer & Ficbauer, 2007).

Dříve se náklady a výnosy rozdělovaly i na mimořádné, kam patřily škody či ukončení hospodářské činnosti dané účetní jednotky, tedy činnosti představující zcela neočekávané události.

V českých účetních standardech nejsou vytvořena pravidla pro vykazování nákladů a výnosů. Účtují se do období, s kterým časově i věčně souvisejí. Avšak je nutné znát výši, titul a období, kterého se výnos týká. Náklady a výnosy se účtují dle vystavené či došlé faktury (Hýblová, a další, 2002). Ale nemusí to znamenat, že vznikl náklad nebo výnos. Časté je účtování na základě smluvních jednání.

Mezi účetním systémem a daňovým zákonem existuje úzká vazba. Tím dochází k tomu, že se firmy snaží snížit nebo zvýšit své náklady, aby došlo k minimalizování daňové povinnosti. Rozdíl dosažených výnosů a vynaložených nákladů představuje hospodářský výsledek (Landa, 2005).

3.1.5 Oceňování nákladů a výnosů dle ČÚS

Ve většině aktiv a závazků v českých účetních standardech se uplatňuje oceňování na bázi historické ceny. Není zde vyloženě řešen způsob oceňování nákladů a výnosů. Požadavkem je zachycování v souladu s aktuálním principem (období, s kterým věcně a časově souvisí). V postupech v praxi jsou ČÚS a IFRS prakticky shodné. Avšak diskontace (přepočet) na aktuální hodnotu není povolena. Na současné bázi je řešeno vykazování dlouhodobých transakcí bez ohledu na nynější faktor. Smluvní úroky tvoří výjimku, je možné je dle ČÚS diskontovat (Landa, 2005).

3.1.6 Kritéria pro uznávání nákladů a výnosů dle ČÚS

V českých účetních standardech se řeší především formální stránka transakce. Nejsou žádné podmínky pro jejich kritéria, která by jim byla podobná. Stejně jako u IFRS musí být vykázány na aktuální bázi. Avšak není vysloveně vyžádáno zjištění souvisejících nákladů. Zpravidla se aplikuje přímé vykázání (Landa, 2005).

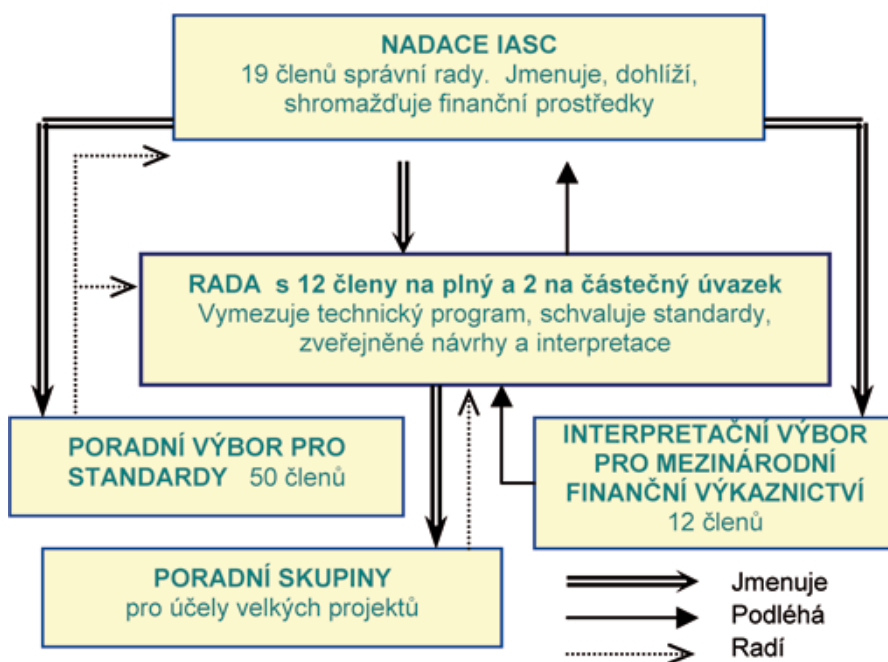
3.2 Účetnictví v Evropě a ve světě

Již před založením Evropského hospodářského společenství v roce 1957, které bylo předchůdcem Evropské unie, bylo zcela jasné, že pro ekonomickou spolupráci bude nutné sjednotit právní základ všech členských zemí. Proto jedním z hlavních cílů při vzniku Evropské unie bylo harmonizovat právní systém evropských zemí, především proto, aby byla umožněna ekonomická spolupráce (Krupová, 2009). Byly vytvořeny Evropské směrnice neboli Evropské direktivy. Všechny členské země jsou povinny je zapracovat do svých národních regulačních norem. Již v roce 1978 vznikla první směrnice týkající se účetnictví (4. směrnice o individuální účetní závěrce). V roce 2000 byly k této směrnici připojeny tři směrnice spravující účetnictví. Velice významnou směrnicí je také 7. směrnice Rady z roku 1983, ve které je obsažena konsolidovaná účetní závěrka. S ohledem na další vývoj účetnictví, především požadavkům na hlubší harmonizaci, přestaly směrnice vyhovovat (Zouharová, 2012). Proto byla v roce 2000 vyhlášena nová harmonizační teorie Evropskou komisí a po důkladném přezkoumání byly za nový nástroj regulace zvoleny IFRS, které jsou neustále zdokonalovány. IFRS byly již vytvořeny nebylo tedy za potřeby vytvářet nový samostatný systém standardů (Bohušová, 2008).

3.2.1 IASB

Rada (výbor) pro Mezinárodní účetní standardy – International Accounting Standards Board, byla založena v roce 2001. Předchůdce IASB byl Výbor pro Mezinárodní účetní standardy – International Accounting Standards Committee. Mezi hlavními úkoly IASB jsou vytvoření celosvětově dodržovaných a vymahatelných účetních standardů, sloužících k prezentování kvalitních, transparentních a srovnatelných informací v předkládaných účetních výkazech, které by pomáhaly účastníkům kapitálových trhů a ostatním uživatelům v jejich ekonomickém rozhodování (Hinke, 2007). Velice důležitým úkolem IASB je také prosazovat používání a přesnou aplikaci těchto standardů a aktivně spolupracovat s tvůrci národních standardů tak, aby tato činnost dovedla harmonizaci národních účetních standardů a IFRS ke kvalitnímu řešení (Bohušová, 2008). Velice významným krokem Rady bylo přehodnocení její struktury, které bylo zahájeno v lednu 2008. Hlavním záměrem bylo zdokonalit řízení a správu organizace (Mládek, 2009). Byla nově vytvořena monitorovací skupina, která měla za úkol správu a odpovědnost s ohledem na veřejnost. Počet členů této skupiny se změnil ze 14 na 16. Změny nabyly účinnosti k 1. 2. 2009 (Dvořáková, 2014). Každý rok vydává Rada publikaci o aktualizované verzi účetních předpisů IFRS. Poté se představitelé zaměřují na rozšíření odpovědnosti vůči veřejnosti, optimalizace názvů z IASB na IFRS a také vytvoření pozic místopředsedů. Aktualizovaná verze IFRS nabyly účinnosti k 1. 3. 2010. Prvotním předpokladem členství v Radě je odborná způsobilost, kde dle Stanov nejméně pět členů musí mít kvalifikaci auditora s praxí, tři členové praxi při sestavování účetní závěrky, stejně tak tři členové musí pocházet z řad uživatelů účetní závěrky a jeden z akademické obce. Sedm z nich pak nese odpovědnost za spolupráci s tvůrci standardů. Tvorba standardů je dána pracovními postupy. Celý proces tvorby kteréhokoli ze standardů je veřejný a po vytvoření návrhu musí být zveřejněn. Veškeré návrhy jsou tříděny a posuzovány jednotlivými odborníky, konzultovány a na závěr testovány. Poté jsou Radě předloženy návrhy konečného řešení. Návrh je projednán a teprve po jejím souhlasu je oficiálně vydán včetně zdůvodnění ve kterém se vysvětluje proces naložení s připomínkami (Ficbauer & Ficbauer, 2007).

Obrázek 1: Organizační vztah k IASB



Zdroj: (Hinke, 2007)

3.2.2 IFRS

Vznik Mezinárodních účetních standardů neboli IAS, což bylo původní označení, se datuje k roku 1973, v tomto roce byl vydán Mezinárodní účetní standard s označením IAS 1 (spolu s jeho interpretací označovanou zkratkou SIC). Nové označení IFRS vzniklo v roce 2001 a to z důvodu odlišení nových standardů od standardů, které byly vydány předchůdcem IASB. Mezinárodní evropské standardy mají stále větší a větší význam v rámci evropského i světového vývoje účetního výkaznictví. V současné podobě jsou výsledkem harmonizačních snah. Je velice obtížné je zařadit do některého z účetních systémů, jelikož jsou vytvářeny za účelem zaujetí pozice jediného světového účetnictví. Původ tvorby vyplývá z politického rozhodnutí členských zemí sjednocené Evropy, dnes EU (Ficbauer & Ficbauer, 2007). IFRS nejsou tvořeny legislativním procesem, který je pro Českou republiku zcela běžný, ale reprezentují pravidla pro systém výkaznictví. Byly vypracovány přednostně pro aplikaci na obecnou účetní závěrku účetních jednotek zřízených za účelem vytváření zisku, jako jsou podnikatelé, pojišťovny, banky, ale aplikace IFRS je vhodná i pro stání podniky. Mezinárodní standardy jsou tedy přizpůsobeny primárním uživatelům, jejichž cílem je dosahování zisku (Dvořáková, 2014).

Základní prvky, jak je specifikují IFRS jsou:

- aktiva – assets,
- závazky – liabilities,
- vlastní kapitál – equity,
- výnosy a přínosy – revenues and gains,
- náklady a ztráty – expenses (Dvořáková, 2014).

Struktura IFRS

Mezinárodní účetní standardy jsou rozděleny na tyto části:

- 1. Úvod**
- 2. Předmluva k výkladu standardů**
- 3. Konceptní rámec**
- 4. Účetní standardy** - jsou zde uvedeny jak Mezinárodní účetní standardy (IAS), tak Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)
- 5. Interpretace standardů** - řadí se sem interpretace vytvořené výborem pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) nebo dřívějšího Stálého interpretačního výboru (SIC) (Dvořáková, 2014).

Tvorba standardů IFRS

Tvorbou standardů se zabývá mnoho uživatelů účetních závěrek, dokonce se na tvorbě podílí odborníci z celého světa. Postup tvorby standardů:

1. Koncept projektu, jehož součástí jsou žádosti o posouzení souvisejících otázek či uvážení, nutné úpravy samostatným standardem. Nebo zda je možné prostřednictvím definic v Konceptním rámci a obecných zásad problém řešit. Specialisté IASB podávají žádosti o posouzení problémů.
2. Studium úprav určitého problému a řešení užívaných v praxi.
3. Rada s SAC (Poradní sbor). Je povinným krokem, jedná se o konzultaci o vhodnosti zařazení tématu.
4. Shromáždění skupiny, jenž bude Radě podávat doporučení pro řešení tématu.
5. Zveřejňování materiálů k veřejnému připomínkování.

6. Publikace ED - Exposure Draft (Zveřejněný návrh), schválený nejméně osmi členy Rady. Povinností je, aby byly veškeré nesouhlasné názory specialistů IASB k veřejnému připomínkování.
7. Zveřejnění a zdůvodnění závěrů
8. Posouzení připomínek k Zveřejněnému návrhu, které byly obdrženy ve stanovené lhůtě.
9. Provedení testů v praxi a uskutečnění veřejného slyšení, jestliže se bude jevit jako účelný.
10. Odsouhlasení standardu – schválení musí být podloženo nejméně osmi hlasy IASB, a musí být zahrnuty veškerá nesouhlasná stanoviska (Dvořáková, 2014).

Formální složení IFRS:

Formální struktura jednotlivých standardů

1. Obsah
2. Úvod – součástí jsou hlavní východiska a důvody pro vydání určitého standardu.
3. Text – obsahem jsou pravidla rozpoznání, rozsah působnosti, výchozí definice, transakce účetnictví, oceňování, zveřejnění, datum účinnosti, cíl.
4. Dodatek – zahrnuje příručky, poznámky či ilustrační příklady.
5. Závěr – především zdůvodnění závěru pro jeho lepší pochopení.
6. Implementační příručka
7. Tabulka změn – přehled změn prováděných uvnitř standardu, případné změny oproti předchozímu vydání (Dvořáková, 2014).

Nadace IFRS

V lednu 2010 byla vytvořena Nadace IFRS, jedná se o neziskovou společnost se sídlem ve státě Delaware. Řízení této nadace podléhá stanovám, které jsou průběžně novelizovány. Členové nadace IFRS jsou jmenováni na dobu tří let (Kovanicová, 2004). Celkem nadaci tvoří 22 členů správní rady (6 osob z Asie a Oceánie, 6 z Evropy, 6 ze Severní Ameriky, 1 z Afriky, 1 z Jižní Ameriky a 2 z jakékoli oblasti), z toho předseda a místopředsedové, kteří jmenují a dohlíží na členy IASB, zároveň dohlíží na členy společností EU, aby se při sestavování konsolidovaných závěrek řídily IFRS. Součástí těchto konsolidovaných závěrek

je rozvaha, výkaz zisku a ztrát, výkaz uznávaných výnosů či nákladů (SORIE) nebo výkaz změn vlastního kapitálu (SOCE), rovněž výkaz o peněžních tocích, komentáře a na závěr shrnutí a vysvětlení podstatných účetních zásad. Povinnost řídit se při sestavování závěrek dle IFRS má nejen 27 členských států, ale také země v Evropském hospodářském prostoru. IFRS však mohou používat i nekotované společnosti. Evropská unie musí zaručit přeložení IFRS do všech evropských jazyků. Příjmy nadace plynou hlavně z dobrovolných příspěvků soukromých a veřejných institucí ve světě a částečně také z prodeje publikací (Jílek & Svobodová, 2013).

Nadaci IFRS podléhají:

- **IASB** (International Accounting Standards Board), tato rada má 15 členů, kteří jsou jmenováni správci,
- **IFRS interpretační výbor** (IFRS Interpretations Committee), tvořící 14 hlasujících členů jmenovaných správci,
- **IFRS poradní výbor** (IFRS Advisory Council), který dle stanov tvoří 30 i více členů,
- **zaměstnanci** (staff) (Shamrock, 2012).

Koncepční rámec IFRS

Základním teoretickým východiskem IFRS je koncepční rámec, který je velice důležitý pro pochopení IAS/IFRS – jedná se o souhrn obecně platných principů, ze kterých vycházejí mezinárodní účetní standardy:

- vede ke konzistenci a logičnosti IFRS,
- vymezuje pojmy, které jsou základem pro přípravu a předkládání účetní závěrky,
- stává se východiskem při tvorbě úsudků při řešení účetních problémů (Bohušová, 2008).

Hlavním cílem koncepčního rámce je vytvoření předpokladů pro pojmové sjednocení výrazů, které jsou důležité pro vyjádření předmětu účetnictví a pro pochopení obsahu a vypovídající schopnosti účetní závěrky. Zásadní je vytvořit rámec pro obsahové vymezení

pojmu, pro způsob ocenění a postupné budování podmínek pro harmonizaci právních předpisů v různých zemích. Pomáhat auditorům při vytváření názoru a uživatelům při interpretaci údajů účetní závěrky je nezbytností (Bohušová, 2008).

Účetní systém IFRS je založen na těchto základních principech:

- **akruální báze**, určující, že jsou výsledky transakcí a jiných skutečností předmětem uznání v době, kdy k těmto skutečnostem dochází;
- **srozumitelnosti**, kdy informace, které jsou uváděné v uzávěrce musí být pro uživatele snadno srozumitelné;
- **relevance**, kdy užitečné mohou být informace pouze tehdy, jsou-li relevantní i z hlediska rozhodovacích potřeb uživatelů;
- **trvání podniku**, který je založen na faktu, že bude ve své činnosti v nejbližší době pokračovat bez významných omezení;
- **srovnatelnosti**, určena k takovému způsobu vyjadřování informací, aby bylo možné rozpoznat trendy ve finanční pozici a výkonnosti
- **spolehlivosti**, což znamená, že informace obsažené v účetních výkazech nesmí obsahovat žádnou chybu či zkreslení;
- **pravdivý a věrný obraz**, účetní závěrky, tj. pravdivé a věrné vyjádření finanční pozice, výkonnosti a jejich změn;
- **omezení relevantních a spolehlivých informací** (Ficbauer & Ficbauer, 2007).

IFRS pro malé a střední podniky

V tržní ekonomie hrají důležitou roli malé a střední podniky. Velký význam mají především v podnikatelské sféře a v konkurenceschopnosti. Jsou příznakem hospodářského rozvoje a sociální stability. Malé a střední podniky (SME) jsou účetní jednotky, které nemají odpovědnost vůči veřejnosti. Pro externí uživatele SME zveřejňují univerzální účetní závěrku (Nerudová, a další, 2010).

Plné IFRS byly pro tyto podniky zbytečně náročné, proto byly vydány IFRS pro SME, tento standard byl vydán v červenci 2009 Radou IASB

Definice nákladů a výnosů dle IFRS

V rámci mezinárodního účetního výkaznictví se výnosy zaměřují na dva standardy, IAS 18 – Výnosy a IAS 11 – Smlouvy o zhotovení. I přesto, že v názvu IAS 18 není pojem náklad) obsažen, řadí se o tohoto standardu. Větší pozornost je nákladům věnována v Koncepčním rámci (Bohušová, 2008).

Výnosy znamenají především zvýšení ekonomického prospěchu. K tomuto prospěchu došlo za účetní období snížením závazků či zvýšením aktiv, které způsobilo zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků (Dvořáková, 2014).

K vykazování výnosů dochází pouze v případě, kdy je pravděpodobné, že ekonomické užítky, které souvisí s transakcí poplynou podniku. A také v případě, kdy jsou náklady spolehlivě ocenitelné (Bohušová, 2008).

V koncepčním rámci jsou zmiňovány tři pojmy výnosů – income, revenues a gains. Označením income jsou myšleny výnosy obecně. Tyto pojmy nelze správně přeložit do českého jazyka. Proto je rozdělujeme na:

- výnosy – revenues, kam se zařazují výnosy z běžné činnosti
 - tržby z prodeje služeb,
 - tržby z prodeje zboží,
 - tržby z úroků a poplatků.
- přínosy – gains, které zahrnují,
 - přínosy, které jsou nerealizované (přecenění obchodovatelných cenných papírů, zvýšení účetní hodnoty dlouhodobých aktiv)
 - zisk, který je spojen s vyřazováním dlouhodobých aktiv (Bohušová, 2008).

Výnosy se vykazují odděleně od přínosů a prostřednictvím netto hodnoty (po odečtení souvisejících nákladů) (Kovanicová, 2004).

„Náklady jsou poklesy ekonomických užiteků, které vedou k poklesu vlastního kapitálu odlišného od rozdělení vlastního kapitálu vlastníkům, a lze je spolehlivě ocenit.“ (Bohušová, 2008).

Náklady musí být spojitelné s výnosy, a především musí být spolehlivě ocenitelné (matching principle). Jsou vykazovány snížené o příslušné výnosy. Rozdělují se na:

- náklady – expenses, řadí se sem náklady z běžné činnosti:
 - mzdy,
 - odpisy,

 - náklady prodaných výkonů (Shamrock, 2012).
- ztráty
 - nerealizované ztráty,
 - znehodnocení majetku při živelných pohromách,
 - ztráta hodnoty při vyřazení dlouhodobých aktiv (Bohušová, 2008).

Náklady běžných činností se vykazují odděleně od ztrátových nákladů. Také je potřeba odlišit náklady na pořízení aktiv. Jsou pojmenovány termínem costs (Dvořáková, 2014).

Oceňování nákladů a výnosů dle IFRS

Náklady a výnosy jsou v mezinárodních standardech účetního výkaznictví oceňovány na základě reálné hodnoty. Je zde uplatňováno pravidlo aktuálního principu (období, se kterým časově a věcně souvisí). U časového rozlišení je nezbytné diskontovat peněžní příjem na aktuální hodnotu prostřednictvím implicitní úrokové míry. Výnos se pak rozděluje na dvě části – na úrok, který je skryt v odložené dohodnuté platbě a na samotnou tržbu. Další podmínkou je, že reálná hodnota musí být upravena o množstevní rabaty nebo o eventuální obchodní slevy, jež byly poskytnuté podnikem (Shamrock, 2012).

Výpočet současné hodnoty

$$PV = \frac{P}{(1+i)^n}$$

PV = současná hodnota

P = budoucí hodnoty

i = úroková míra

n = počet období

Výpočet efektivní úrokové míry

$$i = \sqrt[n]{\frac{P}{PV}} - 1$$

PV = současná hodnota

P = budoucí hodnota

i = úroková míra

n = počet období pro úročení (Mládek, 2009)

Kritéria pro uznávání nákladů a výnosů dle IFRS

Skutečnost, že ekonomické požitky, které s transakcí úzce souvisí, poplynou do podniku patří k základním kritériím. Spolehlivě ocenitelné musejí být výnosy a s tím související náklady. Jestliže dojde k tomu, že náklady patřící k transakci nelze správně identifikovat a ocenit, tak výnosy nelze vykázat. Poté je nutné přijaté platby účtovat jako závazek – zálohu. Jiná kritéria se odlišují dle druhu nákladů či výnosů.

- výnosy ze služeb – nutná je možnost stanovit stupeň dokončenosti transakce k rozvahovému dni,
- výnosy z prodeje zboží – kupujícímu poplynou užitky z vlastnictví, prodávající si neponechal žádnou kontrolu nad zbožím ani si neponechal žádná rizika; je možné stanovit stupeň rizika,
- výnosy z úroků – podmínkou je vykázání pomocí efektivní úrokové sazby,

- výnosy z dividend – v okamžiku, kdy vznikne akcionáři právo na výplatu, jsou vykazovány,
- výnosy z licenčních poplatků – zachycovány na základě aktuální báze (Shamrock, 2012).

3.2.3 US GAAP

Tento systém US GAAP řadí mezi všeobecně uznávané standardy z důvodu velkého vlivu americké ekonomiky na celosvětové hospodářství (Ficbauer & Ficbauer, 2007). Generally Accepted Accounting Principles jsou standardy účetního výkaznictví uznávané na burzách v USA. Patří do skupiny anglosaských účetních systémů, které informují investory, držitele dluhopisů, majitele akcií a další zájmové skupiny operující na trhu a využívající jeho nástroje (Ficbauer & Ficbauer, 2007). Základní filozofie, na níž je systém založen je, poskytování informací investorům. GAAP je soubor účetních zásad, norem a principů, který organizace používají k sestavování svých účetních výkazů. Standardy kombinují autoritativní normy a běžně používané způsoby pro záznam a reportování účetních informací. Tyto účetní standardy jsou používány především ve Spojených státech. Uznávané US GAAP a IFRS si jsou velice podobné. Účetní zásady US GAAP jsou používány v současné době více než 10 000 společnostmi, systém je postaven na 158 standardech, 7 konceptech a 48 interpretacích FASB. Finanční zprávy by podle US GAAP měli obsahovat informace, které jsou důležité pro akcionáře, potenciální investory a věřitele (Zmeškal, 2011). Tyto informace, které jsou obsaženy ve finančních výkazech, by měli pomoci při rozhodování o investicích, poskytnutí úvěru, také ohodnotí budoucí peněžní toky a vylíčí stav majetku a závazků. US GAAP vytyčuje pět typických zásad (Zmeškal, 2011).

- zásada uznávání tržeb – revenue recognition,
- zásada plného sdělení – full disclosure,
- zásada historické hodnoty – historical cost,
- zásada časové a věcné souvislosti – matching principle,
- zásada omezení – constrain (Zmeškal, 2011)

Základními stavebními prvky tak, jak je specifikuje US GAAP jsou:

- majetek – assets,
- závazky – liabilities,

- vlastní jmění – equity,
- investive vlastníků – investments by owners,
- platby vlastníkům – payments to owners,
- tržby – revenue,
- náklady – expenses,
- zisky – gains,
- ztráty – losses,
- souhrnný zisk – comprehensive income (Shamrock, 2012).

Předpokládaný vývoj US GAAP

US GAAP se bude i nadále precizovat na základě poznatků hospodářské praxe. Tvorbu systému pravděpodobně neovlivní skandály vyvolané pády velkých společností. Jako příklad může být uveden pád společnosti ENRON. Tato americká energetická společnost, zaměstnávala před svým bankrotem velké množství zaměstnanců a byla jedna z vedoucích světových společností podnikající v oblasti dodávek elektřiny, zemního plynu a komunikací. Všichni, kteří byli po pádu této společnosti vyšetřováni, porušili US GAAP. Především zásadu úplné informovanosti, omezení a časové a věcné souvislosti. Ovšem bude US GAAP ovlivněn i postupující celosvětovou harmonizací účetnictví (Zmeškal, 2011).

Koncepční rámec US GAAP

Účetní standardy v USA jsou postaveny na účetních zásadách, které jsou všeobecně uznávány. Tyto zásady vyplynuly především z praktických zkušeností a obecných zvyklostí. FASB tvoří sedm vyhlášek, které lze brát jako normu základních principů. Následující vyhlášky tvoří koncepční rámec US GAAP. V roce 2000 byla prezentována poslední vyhláška, ostatní byly vydány mnohem dříve, a to mezi lety 1978 až 1985 (Zmeškal, 2011).

Koncepční rámec FASB hlavně používá pro tvorbu účetních standardů. Velmi pomáhá při vytváření účetní závěrky, ale také je velice důležitý při řešení problémových otázek v účetnictví (Mirza, 2012). Obsahem následujících vyhlášek jsou cíle účetního systému, rozeznávání prvotních prvků závěrky, obsah, ale také charakteristiky zjišťující kvalitu, jenž formulují požadavky na představované finanční informace (Zmeškal, 2011).

Tabulka 1: Vyhlášky tvořící koncepční rámec US GAAP

SFAC 1	Cíle finančního výkaznictví obchodních jednotek (Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises) – zjišťuje cíle účetnictví	1978
SFAC 2	Kvalitativní charakteristiky účetních informací (Qualitative Characteristics of Accounting Information) – zjišťuje kvality, jež činí účetní informace užitečnými.	1980
SFAC 3	Prvky finančních výkazů obchodních jednotek (Elements of Financial Statements of Business Enterprises) – je nahrazena SFAC 6.	1980
SFAC 4	Cíle finančního výkaznictví neobchodních jednotek (Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organisations)	1980
SFAC 5	Uznání a oceňování ve finančních výkazech obchodních jednotek (Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises) – určuje kritéria uznání, určující informace, které by v účetních výkazech měly být a určuje čas, kdy se mají zobrazit.	1984
SFAC 6	Prvky finančních výkazů (Elements of Financial Statements) – formuluje prvky jako základní části finančních výkazů.	1985
SFAC 7	Využití informací cash flow a metody současné hodnoty při účetním oceňování (Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements).	2000

Zdroj: vlastní zpracování dle (Zmeškal, 2011)

IFRS ve Spojených státech

Přibližně 13 000 společností je registrováno u Komise pro cenné papíry v SEC (Securities and Exchange Commission) ve Spojených státech. Z těchto společností je více než 1 000 zahraničních. Jestliže tito zahraniční soukromí emitenti sestavovali do roku 2007 účetní závěrky dle pravidel IFRS, musely být výsledkem hospodaření a čistá aktivita odsouhlaseni podle účetních postupů US GAAP (Mackenzie, 2014). Vládní komise pro regulaci prodeje cenných papírů (SEC) vydala v listopadu 2007 pravidlo, kdy mohou

zahraniční společnosti sestavovat účetní závěrky podle IFRS v podobě přijaté IASB, a to bez nutnosti sesouhlasení údajů s postupy US GAAP. Tato možnost platí pro účetní závěrky v období končícím po 15. listopadu 2007. Komisi SEC byl předložen „Návrh koncepce“ k veřejnému připomínkování v srpnu 2007. Hlavním cílem této koncepce bylo otevřít debatu o tom, zda má být domácím eminentům z USA umožněno sestavovat účetní závěrky dle IFRS za účelem dodržování pravidel a požadavků komise SEC (Nerudová, Bohušová, Svoboda, & Široký, 2010).

Definice nákladů a výnosů dle US GAAP

US GAAP hledí na tržby jako na vzrůst majetku či jako na snížení závazků z důvodu poskytování služeb, ale také díky prodeji výrobků. Jsou součástí hlavních a podstatných ekonomických činností firmy. Jedinou výdělečnou činností podle US GAAP jsou tržní transakce. Tím dochází k výrobě nebo poskytování něčeho, za co budou lidé chtít něco obětovat. Pojem náklady označuje snížení majetku nebo zvýšení závazku z důvodu dodání služeb či kvůli dodání zboží. Podmínkou je, že musí být hlavní či podstatnou pokračující ekonomickou aktivitou jednotky (Zelený, 2010). Nejprve je výnos, aby mohl být náklad. Proto společnost nejprve obětuje náklady, aby dosáhla tržby. Americký účetní systém požaduje přesné vymezení nákladů a výnosů. Diferencují se také ztráty a zisky, které mění výši majetku a závazku. Zásadní věc, nad kterou nemají firmy kontrolu jsou události. Příkladem lze uvést prodej cenných papírů. Hodnota cenných papírů za určitou dobu vzroste či klesne. Poté vznikne účetní jednotce ztráta nebo zisk. Neexistuje žádný standard v US GAAP, který by se zabýval především výnosy. Nákladů a výnosů se dotýká přes 200 předpisů. Nestanovují však požadavky či návody (Shamrock, 2012).

Hospodářský výsledek tvoří rozdíl mezi výnosy a náklady. Součástí jsou však i nerealizované zisky a ztráty. Ovšem ty se to běžného hospodářského výsledku nezahrnují.

Oceňování nákladů a výnosů dle US GAAP

Oceňování dle US GAAP je podobné jako u pravidel oceňování pro IFRS. V současnosti se uvádí, že tržby mají být oceněny reálnou hodnotou (fair value). Jde o běžný tržní ekvivalent při okamžité platbě. Nebo se může jednat o současnou hodnotu očekávaných příjmů, v případě, kdy se jedná o prodej na úvěr (Shamrock, 2012).

Kritéria pro uznání nákladů a výnosů dle US GAAP

Dle US GAAP je nejdůležitější, aby se podniky snažily, co nejvíce zvýšit tržby, což je oproti evropskému účetnictví rozdílné. Hlavním důvodem je, že zde neexistuje provázanost s daňovým zákonem. Proto je primárním cílem ujistit investora o zvýšení podílu na trhu díky rostoucí ceně akcií (Shamrock, 2012).

Výnosy jsou uznány, jestliže:

- vznikl firmě nárok na peníze, tedy, že jsou tržby a zisky realizovatelné,
- firma dodržela všechny podmínky a má nárok na odměnu, tedy jsou tržby a zisky zasloužené (Shamrock, 2012).

US GAAP stejně jako IFRS řeší především ekonomickou skutečnost (moment předání nebo poskytování daného výrobku nebo služby) nežli okamžik fakturace (Zmeškal, 2011).

Jestliže lze náklady přiřadit k tržbám, pak se vykazují. Uplatňuje se zde tzv. matching principle. Avšak může dojít i k výjimkám jako například u ztráty či zisku. Jsou vykázány hned v době vzniku, a není nutné je časově rozlišit.

3.2.4 Konvergenční proces US GAAP a IFRS

Podle mnohých odborníků patří účetnictví ve Spojených státech amerických k nejpropracovanějšímu účetnímu systému na světě, a to z důvodu největšího a nejlikvidnějšího finančního trhu v této zemi. Pro investory nebyly významné společnosti, jež nebyly v USA kótované. Ještě předtím, než začala fungovat Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB), udávala vývoj světového účetnictví Rada pro účetní standardy US GAAP (FASB) (Shamrock, 2012).

Mezinárodní evropské standardy účetního výkaznictví (IAS) byly nejprve zkrácenou verzí amerických standardů (FAS). Docházelo stále k většímu vývoji iniciativy, kterou prováděla Rada pro mezinárodní účetní standardy, proto, aby se stala udavatelem v určování světového vývoje (Jílek & Svobodová, 2013).

V roce 2002 došlo ke sblížení IASB a FASB. Do společného programu amerických a mezinárodních standardů se zahrnují tyto činnosti:

- jednotný program,
- uspořádání společné schůze, alespoň dvakrát za rok,
- soulad aktivit interpretačních orgánů obou rad,
- tvorba detailního soupisu veškerých rozdílů a plán na jejich odstranění,
- začlenění příslušníků obou rad do všech významných projektů,
- navázání vzájemného kontaktu v rámci krátkodobých projektů (Mackenzie, 2014).

Ve státě Connecticut v roce 2002 se v prostorách rady v Norwalku dohodly rady IASB a FASB vydat Konvergenční smlouvy. Dohoda byla pojmenována jako „Dohoda z Norwalku“. Tím došlo k formalizování jednání mezi IASB a FASB. Obě strany se snažily zajistit naprostou kompatibilitu svých současných standardů účetního výkaznictví a koordinaci svých pracovních programů. Hlavním cílem bylo zajistit kompatibilitu veškerých standardů i v budoucnu (Shamrock, 2012).

V únoru roku 2006 sepsaly své krátkodobé i dlouhodobé projekty sblížení účetních standardů rady FASB a IASB v Konvergenční smlouvě. Konvergenční smlouva byla nejprve vytvořena za účelem sloučení obou systémů do jednoho. Původně mělo tedy dojít k zániku US GAAP. V dnešní době je naopak smyslem Konvergence sblížení US GAAP a IFRS. Jedná se o vzájemnou snahu mezi FASB a IASB zdokonalit oba systémy a odstranit mezi nimi rozdíly (Shamrock, 2012).

Do roku 2008 bylo cílem krátkodobých projektů rozhodnout, o tom, zda budou hlavní odlišnosti ve vybraných oblastech odstraňovány s použitím jednoho či více krátkodobých projektů. Zároveň v tomto roce bylo cílem zajistit významný pokrok u dlouhodobých projektů, má dojít ke zlepšení:

- finančních nástrojů,
- nehmotných aktiv,
- podnikových kombinací,

- leasingů,
- závazků a vlastního kapitálu,
- koncepčního rámce,
- odúčtování,
- účtování výnosů (Mackenzie, 2014).

Bylo určeno více přesnějších záměrů pro jednotlivé projekty. Sestavit časový rámec pro sbližování přístupů rady FASB a IASB bylo hlavním cílem do roku 2009. Záměrem také bylo poskytnout časový rámec pro stávající agendu IASB a FASB (Shamrock, 2012).

Koncem roku 2008, probíhala globální finanční krize. Tato krize přiměla FASB k urychlenému zdokonalování některých oblastí US GAAP ve spolupráci s IASB. Finanční krize vyvolala situaci, která je mnohokrát označována jako „riding two horses“ (jízda na dvou koních). Jedná se o odstraňování rozdílů vůči IFRS a zároveň o zlepšování samotných US GAAP (Shamrock, 2012).

Hlavní projekty z roku 2006, které jsou formulované v Memorandum of Understanding (písemný dokument vymezující budoucí smlouvy mezi stranami) měly být potvrzeny v červnu 2011. Dokončení některých projektů však bylo posunuto až na rok 2012 a to s účinností nejdříve roku 2015.

Pro dokončení konvergenčního procesu byl původně zvolen rok 2016. Ovšem konvergenční proces nepokračoval dle plánu, proto bylo stanovené datum považováno za nejisté. V dnešní době je spíše upřednostňováno splnění jednotlivých projektů před dovršením celkové konvergence (Mackenzie, 2014).

4 Praktická část

V praktické části jsou vymezeny určité rozdíly mezi Českými účetními standardy a Mezinárodními účetními standardy IFRS. Následně je vedena diskuze o účetních standardech ČÚS, IFRS a US GAAP.

4.1 Základní rozdíly mezi ČÚS a IFRS

Účetnictví v České republice je vedeno podnikateli na základě požadavku Zákona o účetnictví (563/1991 Sb.) a prováděcí vyhlášky 500/2002 Sb. Postupy a účetní metody jsou upraveny ministerstvem financí vydávaných Českých účetních standardů. Veškeré normy jsou vydávány státem. Tyto normy vycházejí z právní podstaty transakcí a určují, jak mají vypadat vstupy a výstupy do účetnictví či z účetnictví, také regulují, jakým postupem transakci zaúčtovat (Bohušová, 2008).

Na rozdíl od ČÚS jsou IFRS vedeny dle požadavku nezávislých profesních organizací. IASB se především snaží zobrazit věrněji ekonomickou realitu IFRS bez ohledu na právní formu. Rada neusměrňuje, jakým způsobem mají být transakce zaznamenány. Pozornost je zaměřena na výstupy z účetnictví (finanční výkazy). IASB nechává na podniku veškerý postup účtování. Firmy jejichž akcie jsou obchodovatelné na evropských burzách jsou povinny zveřejňovat IFRS (Jílek & Svobodová, 2013).

Dle různých standardů mohou být některé transakce ČÚS a IFRS ve finančních výkazech zobrazeny shodně. Některé však mohou být zobrazeny s mírnými odlišnostmi či diametrálně rozdílně. Velmi rozdílný je finanční leasing. V české právní úpravě účetnictví je předmět, který byl pronajat, veden v majetku pronajímatele. Ale dle IFRS je finanční leasing evidován v majetku nájemce. Jelikož nájemce je ten, kdo z dané věci vytváří zisk nebo užítky a zároveň nese většinu rizik (Dvořáková, 2014).

Přehled vybraných diferencí mezi Mezinárodními účetními standardy a českými účetními standardy obsahuje následující tabulka.

Tabulka 2: Rozdíly mezi ČÚS a IFRS

Téma	IFRS	ČÚS
Leasing	Přednost podstaty vztahu.	Přednost právní formy před ekonomickou podstatou.
Zásoby	Zachycovány v ceně pořízení či čisté realizované hodnotě, je-li nižší (hodnota tržeb snižená o náklady potřebné k dokončení i o odhadované náklady). Požadováno je zpětné navýšení hodnoty, jestliže došlo ke zvýšení hodnot zásob, které byly předtím sníženy.	Srovnatelné s IFRS, avšak není předepsaný postup pro vyčíslení případného snižování hodnoty.
Biologická aktivita	Nutnost ocenění při výchozím zachycení a vykázaní reálnou hodnotou sníženou o odhadované náklady na dokončení a odbytové náklady ke každému dni. Veškeré změny v reálné hodnotě je povinnost zachytit v období jejich vzniku.	Žádná specifická úprava pro ocenění neexistuje, existuje pouze pro klasifikaci zvířat do zásob či do dlouhodobého hmotného majetku. Použije se obecná úprava účtování o zásobách nebo o dlouhodobém hmotném majetku. Nelze použít reálnou hodnotu nad úroveň pořizovacích nákladů.
Nabytý nehmotný majetek	Musí být provedena aktivace, jestliže jsou splněna kritéria; nehmotný majetek může mít neomezenou dobu použitelnosti či se amortizuje po dobu použitelnosti. Každoročně se testuje na znehodnocení. Přeceňování na reálnou hodnotu je povoleno ve výjimečných případech.	Jestliže je naplněna definice nehmotného majetku, amortizace po dobu použitelnosti, provede se aktivace. Není povolena neomezená doba použitelnosti a přeceňování.

<p>Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností</p>	<p>Náklady na výzkum se zaúčtují do výsledovky průběžně, jak jsou vynakládány. Jsou-li splněna přísná uznávací kritéria, aktivují se náklady na vývoj a následně amortizují.</p>	<p>Jsou-li náklady na vývoj určeny k obchodování, tak se aktivují. Náklady na tvorbu nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností jsou rovněž aktivovány. Do nákladů se účtují vlastní náklady na vývoj softwaru pro vlastní použití.</p>
<p>Dlouhodobý hmotný majetek</p>	<p>Jestliže jsou budoucí ekonomické užitky plynoucí z majetku pravděpodobné a jejich pořizovací cenu lze spolehlivě kvantifikovat, tak je dlouhodobý hmotný majetek účtován.</p>	<p>Hmotná aktiva jsou aktivována a odepsána, je-li pořizovací cena vyšší než stanovená cena účetní jednotkou. Očekávaná doba použitelnosti je delší než jeden rok. Kritériem pro uznání majetku nejsou ekonomické užitky.</p>
<p>Snížení hodnoty aktiv</p>	<p>Ke každému dni vykázání musí závod posoudit, zda existují náznaky, že by mohlo dojít ke snížení hodnoty aktiva. Jestliže náznaky existují, musí být aktivum z hlediska snížení hodnoty prověřeno. Pokud zůstatková hodnota aktiva převyší zpětně ziskatelnou částku, vykáže se ztráta ze snížení ve výsledovce.</p>	<p>Obecné požadavky k zohlednění snížení hodnoty existují, avšak podrobné pokyny pro jeho vyčíslení neexistují. Rozlišuje se buď dočasné či trvalé znehodnocení, které je řešeno odpisem. Pro dočasné snížení hodnoty jsou tvořeny opravné položky.</p>
<p>Rezervy</p>	<p>Rezervy vztahující se k současným závazkům jako důsledkem minulých událostí se vykáží, jestliže lze spolehlivě odhadnout odliv zdrojů. Výše rezervy by měla</p>	<p>Pro možná rizika či očekávané ztráty je možné tvořit rezervy. Rezervy lze vytvářet na budoucí opravy majetku (nelze u IFRS). Diskontování není požadováno,</p>

	odpovídat současné hodnotě závazku.	ale účetní jednotky mají možnost zohlednit faktor časové hodnoty peněz.
Vykazování výnosů	Výnosy se vykáží, jestliže zákazník získá kontrolu nad dodaným zbožím či službou.	Srovnatelná úprava pro vykazování výnosů neexistuje. Vykazování výnosů se řídí smluvním ujednáním.

Zdroj: vlastní zpracování dle (Bohušová, 2008)

České účetní standardy byly mnohokrát novelizovány. Za hlavní impulz legislativních změn v českých právních předpisech lze v posledních letech považovat postupně sbližování ČÚS a IFRS s cílem úplného sjednocení. K posledním a největším změnám došlo v roce 2016 a v roce 2018, kdy byl zákon ú účetnictví novelizován.

4.2 Diskuze

Prvotní záměr, že US GAAP budou nahrazeny IFRS v současné době není tak samozřejmí. Více dochází dle specialistů v daném oboru k zachování a zabezpečení vztahu mezi těmito systémy. Především se jedná o sladění a implementování účetních standardů IFRS a US GAAP. Dochází tedy ke sbližování těchto systémů (Bohušová, 2008).

Aby došlo k sladění účetních systémů čeká tyto účetní systémy v rámci světového vývoje ještě mnoho kroků. Dle názoru autora byl rok 2016 považován za významné a optimistické datum. Tento rok byl určen pro ukončení konvergenčního procesu US GAAP a IFRS. Tedy rok naprosté kompatibility svých současných standardů. Neustále však docházelo k posouvání plánů na dokončení určitých projektů, proto bylo zřejmé, že dojde k posunu konečného data. Konvergenční proces, je ovlivněn politickým proces, je tedy možné, že po každých volbách bude situace zcela jiná.

Ke splnění stanoveného data, nepřispěla ani globální finanční krize, která probíhala od konce roku 2008 a zasáhla nejen vyspělé, ale také rozvíjející se trhy. Finanční krizí začala spolupráce FASB s IASB.

V roce 2004 vstoupila Česká republika do Evropské unie. Od tohoto roku jsou obchodní společnosti v ČR dle § 19 zákona o účetnictví, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu v členských státech EU povinni použít pro sestavení a účtování závěrky IFRS, které jsou upravené právem Evropských společností. V ČR se rozumí regulovaným trhem pro účely tohoto zákona veřejný trh dle zvláštního právního předpisu (Zákon č. 563/1991 Sb., 1991). Tato povinnost vstoupila až po roce 2005. Tím nastal velký problém, jelikož společnosti neměly přehled o tom, v jakém účetním období mají začít používat IFRS. Zákon o účetnictví obsahoval pouze jeden platný odstavec, a to až do roku 2010, který ukládal povinnosti vést IFRS společnostem, jež emitovaly cenné papíry.

Účetním jednotkám vznikla otázka, jak postupovat při přijetí cenných papírů k obchodování během účetního období. To zapříčinilo nepřesné stanovení zákona. Nebylo zcela jasné, zda mají být použity IFRS již od začátku účetního období, kdy byly přijaty cenné papíry k obchodování či jestli postačí použít IFRS od začátku účetního období, které následuje po období, ve kterém byly cenné papíry přijaty. K problémům, ale došlo, i v případě, kdy nastalo ukončení obchodování s cennými papíry. Všechny neshody byly vyřešeny vytvořením novely zákona § 19a zákona o účetnictví, která nabyla své účinnosti dne 1. 1. 2011. V této novele se upřesňují dosavadní ustanovení již zrušeného § 19 odst. 9.

Jestliže došlo k přijetí cenných papírů emitovaných účetní jednotkou dle §19 a odstavce 1 zákona o účetnictví k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě EU, a to k jinému dni než k prvnímu dni účetního období. Jednotka, jež dosud nepoužívá mezinárodní účetní standardy, rozhodne o jejich použití od počátku účetního období, ve kterém k přijetí cenného papíru došlo, či od počátku období následujícího po účetním období, ve kterém cenné papíry k takovému obchodování byly přijaty (Zákon č. 563/1991 Sb., 1991).

Pokud cenné papíry emitované účetní jednotkou, již nejsou obchodovány na jediném z regulovaných trhů se sídlem v členském státě EU a přestaly být obchodovány k jinému dni než je poslední den účetního období. Jednotka rozhodne o použití IFRS až do konce účetního období, ve kterém přestaly být cenné papíry obchodovány, či rozhodne o ukončení jejich

použití k poslednímu dni účetního období předcházejícího období, ve kterém přestaly být takto obchodovány (Zákon č. 563/1991 Sb., 1991).

Účetní jednotky mohou použít IFRS, ikdyž nejsou emitenty cenných papírů k obchodování. A to v případě sestavování konsolidované účetní závěrky. Jedná se o účetní závěrku, která slučuje stav majetku, závazků a výsledků hospodaření, kterých bylo dosaženo s podílovou účastí v ostatních podnicích, jenž jsou kontrolovány nebo, ve kterých má podstatný vliv (Ficbauer, a další, 2007).

Dle § 23a zákona o účetnictví, lze říci, že účetní jednotky sestavující konsolidované účetní závěrky, emitující cenné papíry přijaté k obchodování na evropském regulovaném trhu se sídlem v členském státě EU, sestaví konsolidované účetní závěrky prostřednictvím IFRS. Ale i účetní jednotky, které nejsou uvedené v odstavci 1 mohou pro sestavení konsolidované účetní závěrky využít IFRS (Zákon č. 563/1991 Sb., 1991).

Malé střední podniky (SME) tvoří podstatnou část společností působících v členských zemích EU. V oblasti harmonizace jsou SME otázkou odborníků, proto je těmto společnostem věnována zvýšená pozornost. Na SME je hleděno jako na společnosti, které jsou velice důležité pro ekonomický růst, oproti velkým společnostem se výrazně málo zapojují do přeshraničních aktivit, příčinou je absence jednotných účetních standardů pro SME (Nerudová, a další, 2010).

V průběhu roku 2009 vydala IASB standard pro SME. Jednalo se o Standard-SME, který stojí oproti sadě IFRS samostatně a je zcela nezávislý na plných standardech. Název nového standardu byl nesčetněkrát změněn (IFRS for Private Entities, IFRS for Non-public Accountable Entities) (Nerudová, a další, 2010). Definitivně byl standard přijat pod názvem IFRS pro SME. Tento standard má oproti plné sadě IFRS určitá zjednodušení. Především jsou vypuštěny mnohé oblasti, které jsou součástí IFRS, například není upraveno mezitímní účetní výkaznictví a problematika zisku na akcii. Pro SME není upraveno ani vykazování dle segmentů či účtování aktiv, které jsou drženy k prodeji. Jestliže by SME chtěly vykazovat tyto oblasti, musely by být zveřejněny způsoby jejich výpočtu či určení. Dle názoru autora

si mohou SME určit vlastní metodiku pro vykazování předešlých oblastí a nejsou povinny postupovat podle plných IFRS.

Standard SME však není uznávaný dle české legislativy. V závodu tedy mohou být výkazy sestavovány prostřednictvím IFRS pro SME, ovšem nebudou respektovány žádným s českých úřadů. Ani v Evropě nejsou tyto standardy často používány. Zřídka jsou výkazy dle IFRS pro SME používány ve Velké Británii a v Irsku. V ostatních zemích není tento standard většinou uznáván (Mackenzie, 2014).

Ze zákona o dani z příjmu plyne, že český daňový základ je založen na ČÚS, a to bez ohledu na to, které účetní standardy obchodní společnosti užívají pro sestavování účetních závěrek. Upravit výsledek hospodaření o efekty plynoucí z rozdílů mezi ČÚS a IFRS jsou povinny jednotky, jež implementují standardy IFRS. Je velice důležité, aby rozdílům mezi ČÚS a IFRS tyto účetní jednotky co nejlépe porozuměly.

Aby byl zjištěn základ daně vychází se dle § 23 zákona o dani z příjmů, z hospodářského výsledku tedy ze zisku nebo ztráty. A to vždy bez vlivu IFRS upoplatníků, jenž vedou účetnictví. Osoba, která sestavuje účetní závěrku dle IFRS, které jsou upravené právem Evropských společenství, použije pro účely daného zákona ke zjištění hospodářského výsledku a pro stanovení ostatních údajů rozhodných pro stanovení základu daně zvláštní právní předpis (Zákon o dani z příjmu, 2013).

Duplicitně sledovat základ daně musí veškeré české společnosti, které používají IFRS. Pro všechny tyto společnosti to znamená mnohem větší zátěž. Jedná se o personální a finanční zátěž při dvojitým účtování. Některé účetní jednotky, se přiklánějí k převodu základu daně z IFRS na základ daně odpovídající českých předpisům. Ale jelikož nelze slučovat ČÚS a IFRS, vzniká problém, pokud se musí dokázat správnost základu daně. Na takovéto situace si jednotky najímají specialisty. Jedná se o specialisty z oboru, kteří sestaví tzv. „můstek“. K přeměně IFRS na ČÚS může být jedině využit tento můstek. Většina odborníků však tvrdí, že můstek není spolehlivý, protože ČÚS a IFRS nejsou na nejzákladnější úrovni slučitelné. Je jediný způsob, který dokáže zda můstek fungoval, a to, že se každý případ, který byl původně účtovaný dle IFRS zaúčtuje znovu podle ČÚS (Jílek, a další, 2013).

5 Závěr

V literární rešerši bakalářské práce je sestaven přehled o regulaci účetnictví v České republice a účetnictví ve světě a následně je poukázáno na rozdíly mezi Českými účetními standardy, Mezinárodními standardy IFRS a US GAAP, a to především z důvodu důležitosti harmonizace ve vývoji světového účetnictví.

Velmi důležitým a nejstarším souborem účetních norem a zásad je US GAAP. Již z názvu je zřejmé, že tyto účetní standardy vznikly v USA. Hlavní příčinou potřeby tohoto jednoho systému účetnictví byl krach na newyorské burze v roce 1929.

Roku 1978 vznikla směrnice, která byla prvním krokem k harmonizaci Evropské unie. Ovšem v rámci EU v roce 2000 přestaly tyto směrnice vyhovovat, a proto se rok 2000 stal zlomovým v rámci nové harmonizační teorie. Byly zavedeny Mezinárodní účetní standardy IFRS. Tyto účetní standardy již v minulosti existovaly, a to od roku 1973. Jako první byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC). V roce 2001 vznikla Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). Tuto radu z počátku tvořilo 14 členů.

Sbližování IFRS a US GAAP začalo v říjnu 2002. Součástí sbližování bylo uvedení činností orgánů rad IASB a FASB do souladu, prostřednictvím společenských schůzí či zapojením rad to důležitých projektů, a také koordinací činností interpretačních orgánů. Vydáním Konvergenční smlouvy se dohodly svůj záměr formalizovat obě rady IASB a FASB. Jednalo se o tzv. „Dohodu z Norwalku“. Prvním záměrem bylo sjednocení US GAAP s IFRS do jednoho systému. Mělo tedy dojít k úplnému zániku US GAAP. Ovšem v dnešní době dochází spíše ke sbližování a sladění těchto systémů. V roce 2016 měl být dle plánu konvergenční proces dokončen, ale jelikož se ve skutečnosti konvergenční proces nedrží stanoveného plánu, hledí se především na splnění určitých projektů. Konečné datum dovršení konvergence není zatím jisté.

IFRS předepisují pravidla, jež jsou závazná, tyto standardy ale nejsou účetním systémem, který vznikl legislativním procesem. Ovšem pro systém vykazování výsledků účetnictví předepisují IFRS závazná pravidla. V České republice je aplikace IFRS zahrnuta v § 19a a § 23a zákona o účetnictví.

V porovnání s národní úpravou finančního účetnictví většiny zemí, IFRS nejsou zákonem. Jejich povinné použití může být do zákona zakomponováno. Zákon je aplikován formálně a procedurálně; IFRS se aplikují na základě úsudku. Na rozdíl od Českých účetních standardů, v IFRS není předepsána účtová osnova, dle kterých by byly stanoveny třídy a skupiny účtů. Není pevně stanovena forma účetních výkazů. Naopak je pro IFRS velmi důležité věrné zobrazení ekonomické skutečnosti. Dalším z vybraných rozdílů, který byl zjištěn mezi ČÚS a IFRS jsou leasingy. Zatímco v ČÚS je v rámci leasingů upřednostňována právní forma nad ekonomickou podstatou, v IFRS je dána přednost především podstatě vztahu.

6 Citovaná literatura

- Bohušová, Hana. 2008.** *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků.* Praha : ASPI, 2008. str. 308. ISBN 978-80-7357-366-9.
- Dvořáková, Dana. 2014.** *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.* Brno : BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.
- Ficbauer, Jiří a Ficbauer, David. 2007.** *Mezinárodní účetní a daňové systémy.* Ostrava : Key Publishing, 2007. ISBN 978-80-87071-41-0.
- Hinke, Jana. 2007.** *Účetní systém IAS/IFRS.* Praha : Kernberg Publishing, 2007. ISBN 978-80-903962-2-7.
- Hýblová, Eva a Řezníčková, Kateřina. 2002.** *Harmonizace účetnictví.* Zlín : Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2002. ISBN 80-7318-087-1.
- Jílek, Josef a Svobodová, Jitka. 2013.** *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví.* Praha : Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4710-1.
- Komora, certifikovaných účetních. 2009.** *IFRS pro malé a střední podniky.* Praha : autor neznámý, 2009.
- Kovanicová, Dana. 2004.** *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům.* Praha : BOVA POLYGON, 2004. ISBN 80-7273-095-9.
- Krupová, Lenka. IFRS. 2009.** *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.* Praha : VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0.
- Landa, Martin. 2005.** *Účetnictví podniku.* Praha : Key publishing, 2005. ISBN 978-80-8707-186-1.
- Mackenzie, Bruce. 2014.** *International Financial Reporting Standards.* Hoboken : Wiley, 2014. ISBN 978-1-118-73409-4.
- Mirza, Abbas Ali. 2012.** *International Trends in Financial Reporting under IFRS: Including Comparisons with US GAAP, China GAAP, and India Accounting Standards.* Hoboken : John Wiley, 2012. ISBN 978-0-470-17844-7.
- Mládek, Robert. 2009.** *Postupy účtování podle IFRS.* Praha : Nakladatelství Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.
- Nerudová, Danuše. 2014.** *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie.* Praha : Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.
- Nerudová, Danuše, a další. 2010.** *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky.* Praha : Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-500-7.

- Paseková, Marie. 2006.** *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS*. Zlín : Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2006. ISBN 80-7318-413-3..
- Shamrock, Steven. 2012.** *IFRS and US GAAP A Comprehensive Comparison*. místo neznámé : Wiley, 2012. ISBN 978-1-11822573-8.
- Sládková, Eva. 2009.** *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha : ASPI, 2009. ISBN 978-80-7357-434-5.
- Svobodová, Jitka a Jílek, Josef. 2012.** *SVOBODOVÁ, J. -- JÍLEK, J. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví* . Praha : Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4255-7.
- Široký, Jan, Bohušová, Hana a Nerudová, Danuše. 2009.** *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. 2009.
- Šteker, Karel a Struhařová, Kateřina. 2009.** *Vykazování podle „IFRS for SMEs“ ve společnosti*. Praha : autor neznámý, 2009.
- 2011.** *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*. 2011.
- Zákon o dani z příjmů, č. 586/1992 Sb. 2013.** www.mfcr.cz.
<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/1992/zakon-c-586-1992-sb-3351>.
[Online] Ministerstvo financí České republiky, 2013.
<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/1992/zakon-c-586-1992-sb-3351>.
- Zelený, Milan, Kříž, Petr. 2010.** *IFRS a US GAAP*. [Dokument] Praha : Tax & Business News. PriceWaterhouseCoopers., 2010.
- Zmeškal, Martin. 2011.** *Principy a hlavní postupy účtování podle US GAAP*. 2011.
- Zouharová, Lenka. 2012.** *Harmonizace účetnictví v Evropě a ve světě*. Praha : ČZU Praha, 2012.
- Žárová, Marcela. 2003.** *Jednotné účetní výkaznictví v Evropě*. Praha : iPrávník, 2003.

7 Přílohy

Příloha 1: Seznam standardů IFRS platných k 1. 1. 2016	48
Příloha 2: Seznam standardů IAS platných k 1. 1. 2016	49
Příloha 3: Přehled původního a nynějšího označení zkratk	51

Příloha 1: Seznam standardů IFRS platných k 1. 1. 2016

-	Preface Předmluva
-	Framework Rámec
1	IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards IFRS 1 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
2	IFRS 2 Share-based Payment IFRS 2 Úhrady vázané na akcie
3	IFRS 3 Business Combinations IFRS 3 Podnikové kombinace
4	IFRS 4 Insurance Contracts IFRS 4 Pojistné smlouvy
5	IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti
6	IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources IFRS 6 Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů
7	IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejňování
8	IFRS 8 Operating Segments IFRS 8 Provozní segmenty
9	IFRS 9 Financial Instruments IFRS 9 Finanční nástroje
10	IFRS 10 Consolidated Financial Statements IFRS 10 Konsolidovaná účetní závěrka
11	IFRS 11 Joint Arrangements IFRS 11 Společná uspořádání
12	IFRS 12 Disclosure of Interest in Other Entities IFRS 12 Zveřejnění účastí v jiných účetních jednotkách
13	IFRS 13 Fair Value Measurement IFRS 13 Oceňování reálnou hodnotou
14	IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts IFRS 14 Regulativy pro vyloučené účty
15	IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers IFRS 15 Příjmy ze smluv s odběrateli
16	IFRS 16 Leases IFRS 16 Nájem a pronájem

zdroj: (Hinke, 2007)

Příloha 2: Seznam standardů IAS platných k 1. 1. 2016

1	IAS 1 Presentation of Financial Statements IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
2	AS 2 Inventories IAS 2 Zásoby
3	IAS 7 Statement of Cash Flow IAS 7 Výkaz peněžních toků
4	IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
5	IAS 10 Events after the Reporting Period IAS 10 Události po skončení účetního období (alt. po rozvahovém dni)
6	IAS 12 Income Taxes IAS 12 Daně ze zisku
7	IAS 16 Property, Plant and Equipment IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení
8	IAS 19 Employee Benefits IAS 19 Zaměstnanecké požitky
9	IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance IAS 20 Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory
10	IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates IAS 21 Dopady změn měnových kurzů
11	IAS 23 Borrowing Costs IAS 23 Výpůjční náklady
12	IAS 24 Related Party Disclosure IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran
13	IAS 26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans IAS 26 Účetnictví a výkaznictví Penzijních fondů
14	IAS 27 Separate Financial Statements IAS 27 Individuální účetní závěrka
15	IAS 28 Investments in Associates and Joint Ventures IAS 28 Investice do přidružených a společných podniků
16	IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
17	IAS 32 Financial Instruments: Presentation IAS 32 Finanční nástroje: vykazování
18	IAS 33 Earnings per Share IAS 33 Zisk na akcii
19	IAS 34 Interim Financial Reporting IAS 34 Mezitímní účetní výkaznictví
20	IAS 36 Impairment of Assets IAS 36 Snížení hodnoty aktiv
21	IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
22	IAS 38 Intangible Assets IAS 38 Nehmotná aktiva
23	IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování

24	IAS 40 Investment Property IAS 40 Investice do nemovitostí
25	IAS 41 Agriculture IAS 41 Zemědělství

zdroj: (Hinke, 2007)

Příloha 3: Přehled původního a nynějšího označení zkratk

Význam	Původně	Nyní
Výbor pro mezinárodní standardy	IASC	IASCF
Jednotlivé standardy	IAS (1 až 41)	IAS (platné staré) IFRS (nová řada)
Výbor pro interpretace standardů	SIC	IFRIS
Celý soubor standardů	IAS	IFRS

Zdroj: (Kovanicová, 2004)