

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra práva

Bakalářská práce

Právní aspekty harmonizace účetnictví

Vypracovala: Pavla Mrázková
Vedoucí: Ing. Martina Krásnická

České Budějovice 2014

JIHOČESKÝ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Pavla MRÁZKOVÁ**
Osobní číslo: **E11117**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Právní aspekty harmonizace účetnictví**
Zadávací katedra: **Katedra práva**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Cílem práce vymezení rozdílů mezi českými účetními standardy a požadavky Evropské unie a návrh dalšího postupu harmonizace.

Metodický postup:

Prostudování odborné literatury
Porovnání a prostudování českých účetních standardů s požadavky Evropské unie
Návrh dalšího postupu harmonizace
Zhodnocení

Rámcová osnova:

1. Úvod
2. Literární rešerše
3. Teoretická část
4. Praktická část – porovnání českých účetních standardů s požadavky EU
5. Návrh dalšího postupu harmonizace
6. Závěr
7. Přehled použité literatury

Rozsah grafických prací: **dle potřeby**
Rozsah pracovní zprávy: **40 – 50 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

FIREŠ., B., HARNA, L.: Mezinárodní účetní standardy **Praha: Bilance, 1997, s. 400**

RYNEŠ, Petr. *PODVOJNÉ ÚČETNICTVÍ A ÚČETNÍ ZÁVĚRKA. Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2012.* 12. vyd. Olomouc: **ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-714-0.**

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012.* 2. vyd. **Praha: GRADA, 2012. ISBN 978-80-247-4255-7.**

BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS.* 1. vyd. **Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9.**

ŽÁROVÁ, Marcela. *Regulace evropského účetnictví.* 1. vyd. **Praha: Oeconomica, 2006. ISBN 80-245-1046-4.**

HANUŠOVÁ, Helena. *Evropská unie.* 1. vyd. **Brno: Computer Press, 1999. ISBN 80-7226-265-3.**

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Martina Krásnická
Katedra práva

Datum zadání bakalářské práce:

20. března 2013

Termín odevzdání bakalářské práce:

30. dubna 2013

L.S.

doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JUDr. Rudolf Hrubý
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 26. března 2013

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to – v nezkrácené podobě – v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných ekonomickou fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích 10. dubna 2014

vlastnoruční podpis

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Martině Krásnické za odborné vedení, trpělivost a ochotu, kterou mi v průběhu zpracování bakalářské práce věnovala.

Obsah

Úvod.....	9
1 Teoretická část.....	10
1.1 Harmonizace účetnictví.....	10
1.1.1 Proces harmonizace účetnictví.....	11
1.1.2 Harmonizace účetnictví v Evropě.....	11
1.1.3 Celosvětová harmonizace účetnictví	14
1.1.4 Účetnictví v České republice	15
1.2 Rozdíly v účetnictví	16
1.2.1 Příčiny mezinárodních rozdílů v účetnictví	16
1.3 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)	18
1.3.1 Orgány podléhající nadaci IFRS.....	18
1.4 Účetní závěrka.....	20
1.4.1 Rozvaha	20
1.4.2 Výnosy a náklady.....	23
1.4.3 Výkaz změn vlastního kapitálu.....	23
1.4.4 Výkaz peněžních toků.....	23
1.4.5 Komentář	23
1.5 Oceňování používané v rámci IFRS	25
1.5.1 Oceňování aktiv	25
1.5.2 Oceňování dlouhodobých nehmotných a hmotných aktiv.....	26
1.6 Leasing	27
1.6.1 Finanční leasing	27
1.7 Odpisování	28
1.7.1 Operativní leasing	28
1.8 Zásoby.....	29

1.8.1	Oceňování zásob	29
1.9	Vlastní kapitál	30
1.9.1	Zveřejňování informací o vlastním kapitálu	30
1.10	Státní dotace a státní podpora	32
1.11	Úloha auditorů.....	33
1.11.1	Situace v České republice	34
1.12	Měření míry harmonizace účetnictví	35
1.12.1	Měření formální harmonizace pomocí Euklidovské vzdálenosti	35
1.12.2	Měření formální harmonizace pomocí Jaccardova koeficientu	35
1.12.3	Měření harmonizace pomocí Spearmanova korelačního koeficientu.....	36
1.12.4	Další indexy měření harmonizace.....	36
1.12.5	Míra harmonizace ve vybraných členských státech EU	36
2	Praktická část.....	37
2.1	IAS 1606/2002	37
2.1.1	Obsah účetní závěrky.....	39
2.1.2	Porovnání s Českou účetní legislativou	40
2.1.3	Výkaz o finanční situaci (Statement of Financial Position)	40
2.1.4	Výkaz o úplném výsledku (Statement of Comprehensive income).....	42
2.1.5	Výkaz o peněžních tocích (Statement of Cash flows)	42
2.1.6	Výkaz změn vlastního kapitálu (Statement of Changes in Equity)	43
2.1.7	Příloha k účetní závěrce	43
2.2	Pozemky, budovy a zařízení	45
2.2.1	Odložení platby.....	45
2.2.2	Pořízení směnou.....	46
2.2.3	Pořízení souboru aktiv	47
2.2.4	Přecenění majetku.....	48

2.3	Odpisování majetku	49
2.4	Rezervy	50
2.5	Zásoby	51
2.6	Srovnání s legislativou Slovenské republiky	52
2.6.1	Účetní závěrka	52
2.6.2	Ověření účetní závěrky auditorem	53
2.6.3	Oceňování	54
2.7	Hodnocení míry harmonizace České a Slovenské republiky	55
	Závěr	56
	Summary	57
	Použitá literatura	58
	Elektronická literatura:	58
	Monografická bibliografie:	59
	Kvalifikační práce:	59
	Legislativa:	59
	Seznam tabulek	61
	Seznam použitých zkratk	62

Úvod

V dnešním světě se čím dál více rozvíjejí společnosti, které obchodují, mají pobočky na území jiného státu, než v kterém mají sídlo. Pro takovéto společnosti a vlastně i pro případné uživatele, kteří chtějí využívat, či prověřit účetní výkazy společností operujících po celém světě, je velmi obtížné orientovat se ve spoustě účetních legislativ, států, ve kterých se pobočky nacházejí. Z toho důvodu se začala formovat harmonizace účetnictví, která má za úkol odstranit problémy spojené s rozdíly v účetnictvích jednotlivých zemí.

I zde můžeme pozorovat, že není jen jedna celosvětová harmonizace, jak by si mnozí mohli myslet. Utvořit celosvětovou harmonizaci pro všechny podniky a společnosti by bylo nejen nákladné, ale i náročné na kontrolu. Proto můžeme rozlišovat dvě úrovně harmonizace, a to v rámci Evropské unie a pak na americké US GAAP. IFRS které přejímají i některé prvky americké harmonizace, jsou ovšem pro malé podnikatele poměrně náročné a proto stále platí možnost vést účetnictví podle národního účetnictví.

Harmonizace účetnictví má veliký význam i pro externí uživatele, kteří se snaží porovnávat výkazy účetní závěrky a tím se snaží zjistit prosperitu daného podniku, či hospodářskou situaci. Není v ničem silách orientovat se v několika účetních legislativách, které se na světě používají.

I když naše země po vstupu do Evropské unie musela přijmout některé opatření z Evropských účetních standardů a zakomponovat je do naší legislativy, stále je zde hlavní problém v neuznávání výkazů účetní závěrky sestavené podle Evropských účetních standardů na světových burzách. Je tedy více než pravděpodobné, že další vývoj v oblasti harmonizace na půdě Evropské unie se bude ubírat směrem k Mezinárodním standardům nebo se bude orientovat, již na zmíněné US GAAP.

Ve své práci se pokusím vymezit některé rozdíly, které se týkají Českých účetních standardů (ČÚS) a Evropských účetních standardů (IFRS) a v neposlední řadě, porovnat českou legislativu se slovenskou. Zaměřím se hlavně na výkazy účetní závěrky, které hrají pro uživatele nejvýznamnější roli.

1 Teoretická část

1.1 Harmonizace účetnictví

Díky celosvětové globalizaci, která s sebou přináší nárůst přeshraničních aktiv, pohyb osob a zboží přes hranice. Spotřebitelé mají více možností na zahraničních trzích nakupovat zboží. Firmy investují na zahraničních trzích a jsou pro ně důležité ekonomické informace v podobě účetních výkazů, které z důvodu založených na národních principech účtování příslušného státu nemusí vždy podávat investorům srozumitelný obraz o hospodaření firmy. Je tedy třeba podávat, především zahraničním investorům, srozumitelný pohled na finanční situaci podniku, díky celosvětově uznávaným pravidlům. Hlavním přínosem harmonizace je srovnatelnost účetních výkazů, finančních informací na mezinárodní úrovni. Jako druhý přínos je možné brát i to, že se ušetří významné finanční prostředky na konsolidaci různých finančních informací ve chvíli, kdy je potřeba více výkazů k naplnění národní legislativy.

Jako hlavní problémy s harmonizací účetnictví na mezinárodním rozsahu se mohou jevit především různé potřeby rozdílných ekonomik, rozdíly v národních tradicích a dále výzvy vzhledem k národní suverenitě. (Kellnerová, 2007)

Další problém může spočívat ve všeobecném přijetí účetních standardů platných na mezinárodní úrovni. Zatím neexistuje autoritativní orgán, který by byl schopen prosadit a dohlížet na přijetí a dodržování Mezinárodních účetních standardů.

Mezinárodní standardy se aplikují ze dvou důvodů, a to jako výsledek mezinárodní politické dohody, nebo dobrovolně na základě kompromisu.

IFRS se rozvíjí tak zvanou spravedlivou cestou. Tento proces rozvoje zahrnuje velké množství různých institucí, uživatelů účetních závěrek, finančních analytiků atd. Cílem je dosáhnout uceleného konceptu, podle kterého by se řídily členské státy a další státy světa.

V současnosti existují dva druhy mezinárodních systémů, které jsou v souladu s uvedenými požadavky.

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), které se využívají zejména na území Evropské Unie.

- Všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP), které se používají na finančních trzích v USA.

Oba tyto systémy vycházejí ze stejných zásad, avšak najdeme mezi nimi určité odlišnosti. (Dvořáková, 2009)

1.1.1 Proces harmonizace účetnictví

Jak už bylo řečeno výše, existuje více direktiv IAS, US GAAP, IFRS. Každá má své výhody i nevýhody. Jako nejjednodušší přichází v úvahu IFRS spolu s US GAAP. Všechny tyto předpisy by se měly postupně propojovat, tak aby vznikl jeden celek, který bude obsahovat to nejlepší z nich. Je potřeba neustále účetnictví obnovovat a formulovat tak, aby vyhovovalo nejnovějším způsobům a trendům. Pokud bude účetnictví příliš složité, budou podniky zbytečně nuceny vynakládat více finančních prostředků. Jednoduchostí by se tak ušetřily nemalé finanční náklady. (Jílek)

Evropská komise na základě rozhodnutí urychlit proces harmonizace účetnictví v Evropské unii rozhodla, že EU může přijmout pouze IFRS, které:

- Nejsou v rozporu s ustanoveními v čtvrté a sedmé směrnice EU.
- Jsou použitelné v ekonomických systémech EU.
- Srozumitelné, spolehlivé a přispívají ke srovnatelným informacím, které mohou uživatelé využít při dalším rozhodování.

Je důležité zmínit, že společnosti v EU musí sestavovat účetní závěrku podle IFRS přijatých Evropskou komisí. Vzhledem k některým nedostatkům účetních směrnic a nedostatků kvality informací v účetní závěrce Evropská komise navrhla v roce 2011 změny, které se vztahují k přípravě a zveřejňování konsolidované účetní závěrky. Podle těchto návrhů by měla být čtvrtá a sedmá směrnice nahrazena jednou, jednodušší směrnicí. Tato směrnice by odstranila některé administrativní překážky pro malé subjekty a podnikatele. (Sacer & Decman, 2012)

1.1.2 Harmonizace účetnictví v Evropě

Se založením Evropské unie přichází různé výhody pro podnikatele i investory v podobě volného pohybu zboží, služeb, kapitálu i osob. Z toho nám logicky vyplývá, že je potřeba stanovit jednotné právní i účetní postupy platné pro všechny státy

Evropské unie. Důležité je zde rozlišovat směrnice, rozhodnutí, doporučení a stanoviska. (Nařízení jsou zavazující po všech stránkách, směrnice jsou zavazující pro členské státy, rozhodnutí jsou závazná pouze pro jmenované entity a doporučení a názory jsou nezávazné.) (Jílek)

První snaha o harmonizaci účetnictví bylo přijetí čtyř směrnic.

- Čtvrtá směrnice č. 78/660/EEC, která určuje obsah účetní závěrky, výkazů, příloh, oceňování, výroční zprávy a zveřejňování těchto výkazů u velkých a středních kapitálových společností,
- Sedmá směrnice č. 83/349/EEC, která se zaměřuje na konsolidované účetní závěrky,
- Osmá směrnice č. 84/253/EEC stanovuje kvalifikační požadavky na auditorskou profesi, které jsou potřebné k ověřování účetních závěrek. (Chmátalová)

Směrnice vydané Evropskou unií jsou závazné pro všechny členské státy, které je musí zakomponovat do svých národních úprav. Směrnice nemají charakter právních norem a realizují se tedy výše uvedeným způsobem.

V České republice byla čtvrtá směrnice částečně zakomponována pomocí zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a prostřednictvím novely zákona o účetnictví č. 437/1991 Sb..

Čtvrtá směrnice velkou měrou přispěla ke zlepšení účetního výkaznictví v zemích Evropské unie a tím došlo i k dalšímu rozvoji kapitálových trhů v Evropské unii a vyššímu obchodu mezi státy EU.

Posléze se ale objevil problém s uznáváním účetních výkazů sestavených podle národní legislativy v souladu se směrnicemi Evropské unie. Velké firmy musely tedy tento problém řešit sestavováním svých účetních výkazů v souladu s požadavky světových finančních trhů. Proto se Evropská komise rozhodla pro novou strategii v oblasti harmonizace účetnictví – IAS/IFRS. Zde se vyžaduje sestavovat konsolidovanou účetní závěrku u společností, které jsou registrované na evropských finančních trzích s cennými papíry. Tento systém je doporučován i malým a individuálním účetním jednotkám. (Bohušová, 2008)

České firmy, které mají ze zákona povinnost sestavovat účetní závěrku v souladu s IAS/IFRS, ale nemohou z těchto výkazů vycházet při výpočtu daně z příjmu z výsledku hospodaření, zjištěného podle standardů IAS/IFRS. Pro zdanění musí vycházet z výsledku hospodaření podle české legislativy. (Žárová, 2008)

1.1.2.1 Právní předpisy EU v oblasti účetnictví

K 1. lednu 2012 existuje v EU rozdíl mezi variantou IFRS a evropskou variantou IFRS, v podstatě se jedná jen o výjimku IAS 39.

Výjimka v IAS 39 se týká hlavně problému úrokového rizika investičního portfolia obchodních bank. V roce 2003 vychází novelizace prvních čtyř směrnic a odstraňuje tak rozdíly mezi účetními směrnicemi a IAS. Podle nařízení č. 1606/2002 Evropského parlamentu vstupuje v platnost nařízení o aplikaci mezinárodních účetních standardů, podle kterého měly být mezinárodní standardy účetního výkaznictví zavedeny nejpozději od roku 2005 na konsolidované účetní závěrky firem, které emitují registrované cenné papíry.

Pro účely schválení standardů nebo interpretace bylo ustanoveno několik komisí: Evropská poradní skupina účetního výkaznictví, Skupina pro posouzení doporučení standardů, Výbor pro regulaci účetnictví (Svobodová & Jílek, 2012)

1.1.2.2 Proces schválení standardu v EU

Proces schvalování je v EU poměrně zdlouhavý z důvodu postupně na sebe navazujících kroků.

- Evropská poradní skupina účetního výkaznictví (EFRAG) – skládá se z expertů a dozorčí rady a jsou zde zástupci členských zemí. Důvodem založení byla potřeba přesvědčit členské státy o potřebě IFRS v EU. Tím Evropská komise zajistila, že členské státy budou mít určitý podíl na rozhodování a tvorbě IFRS
- Skupina pro posouzení doporučení standardů (SARG) – skládá se z účetních expertů, které jmenuje Evropská komise. Posuzovala doporučení EFRAG, tato skupina byla v roce 2011 zrušena.
- Výbor pro regulaci účetnictví (ARC) – zástupci členských států, jejich úkolem je podávat názory na IFRS a interpretace.

- Evropský parlament a Rada

Postup schvalování:

1. EFRAG doporučí přijetí, či nepřijetí standardu, interpretace.
2. SARG ověřil doporučení.
3. ARC vyjádří svůj názor.
4. Pokud je názor ARC kladný, postoupí ho Evropská komise ke schválení Evropskému parlamentu a Radě.
5. Evropský parlament a Rada mají 3 měsíce na vyjádření, pokud nebudou reagovat, bude doporučení přijato. Pokud se vyjádří negativně, není přijato a musí se přepracovat. (Svobodová & Jílek, 2012)

1.1.3 Celosvětová harmonizace účetnictví

Investování na mezinárodních kapitálových trzích vyžaduje určitou míru celosvětové harmonizace. Jak už bylo řečeno, nejvýznamnějšími a nejuznávanějšími principy jsou IAS/IFRS a UA GAAP.

Dříve musely evropské podniky, které měly registrovány své cenné papíry na amerických trzích, sestavovat účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS, ale po té musely svoje aktiva a výnosy přepočítat podle US GAAP. Z tohoto důvodu se Rada rozhodla pro sjednocení standardů US GAAP a IFRS. V dnešní době se většina zemí snaží přiblížit, sjednotit svůj účetní systém se systémem IFRS. Také byl problém s účetními závěrkami sestavenými v Evropské unii podle Direktiv a mezinárodních účetních standardů, které nebyly uznávány v USA, zatím co americké společnosti se stejně sestavenými závěrkami neměly problém s uznáním členskými státy Evropské Unie.

Komise Evropské unie byla požádána Komisí pro mezinárodní účetní standardy o spolupráci při tvorbě a úpravách mezinárodních účetních standardů. Také Mezinárodní organizace komisí burz cenných papírů uzavřela dohodu s Komisí pro mezinárodní účetní standardy o ustanoveních, které mají určit, které standardy mají používat společnosti při multinacionálním kótování svých akcií.

Jako další problém je zde malé zastoupení rozvojových zemí. Většina zemí, které tvoří mezinárodní standardy, pochází z Ameriky či Evropy. (Bohušová, 2008)

1.1.4 Účetnictví v České republice

V České Republice se účetnictví po roce 2002 značně shoduje s mezinárodními účetními standardy. IAS 32 a IAS 39 byly téměř zcela převzaty. Od začátku roku 2013 je účetnictví předmětem několika následujících předpisů:

- zákon č 563/1991 SB., o účetnictví,
- šest základních vyhlášek ministerstva financí pro šest okruhů jednotek,
- několik souborů českých účetních standardů ministerstva financí a dále samozřejmě nařízení Evropského parlamentu a Rady a nařízení Evropské unie.

Hlavním pokrokem pro užívání IFRS byla novela zákona o účetnictví z roku 2003, kdy vstoupila v platnost smlouva o vstupu České republiky do Evropské unie.

Dalším významným krokem byla novela zákona o účetnictví z roku 2010, která zvětšila okruh společností, které mohou aplikovat IFRS upravené právem EU. Jedná se o ovládanou osobu nebo osobu pod společným vlivem a obchodní společnosti, která je ovládající osobou.

„Při tvorbě Českých účetních standardů není nutné něco nového vymýšlet, ale pouze převzít to, co je ve světě běžné. Nejlépe je plně aplikovat mezinárodní standardy účetního výkaznictví se všemi jejich interpretacemi a implementačními příručkami, a to bez jakýchkoli výjimek. Proto vypracování jednotných Českých účetních standardů by nebylo vůbec složitou záležitostí, jak se někdy uvádí. Složitě je to proto, že výsledek je výchozím údajem pro daně z příjmů.“ (Svobodová & Jílek , 2012, s. 57 – 58)

1.2 Rozdíly v účetnictví

V anglosaském modelu účetnictví se finanční účetnictví používá převážně k rozhodovací funkci, zatímco kontinentální model evropského účetnictví plní funkci regulace společnosti. V současné době i kontinentální model přechází spíše k funkci rozhodovací. (Dvořáková, 2009)

Kontinentální model účetnictví je charakteristický svými malými vstupy z účetnictví, jako jsou pravdivé a spolehlivé informace a silněji se spoléhá na vládu. Účetní metody jsou silně vázány na daňový systém a informace, které poskytuje, mají snahu chránit zájmy věřitelů spíše než investorů. (Oluk & Mukoro, 2011)

1.2.1 Příčiny mezinárodních rozdílů v účetnictví

Každá země Evropy má svůj zvláštní národní regulační systém účetnictví a výkaznictví. Mezi hlavní důvody patří především rozdílnost v ekonomických, politických a sociálních systémech. Právní systém má nejvýznamnější vliv na regulaci finančního účetnictví. Dalšími důležitými faktory jsou daně a daňový systém, financování domácích podniků atd.

Většina evropských společností jako hlavní zdroj financování považuje bankovní systém na rozdíl například od Británie, Holandska, kde existují burzy, které dávají firmám možnost najít finanční prostředky i jinde, než-li jen v bankovním sektoru. Účetnictví slouží hlavně k daňovým účelům, opět s výjimkou některých zemí, jako je Británie, Španělsko, Dánsko, kde se daně počítají poměrně samostatně a účetní výkazy nejsou prvotním zdrojem pro daně. (Žárová, 2008)

1.2.1.1 Překážky k harmonizaci

Jako hlavní příčina se můžou jevit především kulturní hodnoty, které jsou často zakotveny v právním systému dané země, z toho vyplývají překážky u přeshraničního obchodu. Snížení cestovních a měnových překážek vede k většímu sjednocení hospodářské politiky.

EU i IASB usilují o harmonizaci účetnictví, ale přesto některé hlavní přístupy ve vnitrostátním účetnictví nadále zůstávají. Zejména v rámci Evropské unie jsou dva typy

společností, které buď přijímají, nebo odmítají komplexní závazný vztah mezi daňovými předpisy a účetními standardy. Např. ve Velké Británii je účetnictví zcela odděleno od daňového práva, zatímco v Německu je účetnictví z velké části ovlivněno daňovými předpisy.

Obecně lze definovat tři základní překážky v harmonizaci účetnictví v rámci EU, a to:

1. Rozdíly regulačních opatření v každé zemi, které omezují účetní profesi v aplikaci IASB.
2. Základní princip „věrný a poctivý obraz“, na kterém je harmonizace v EU postavena, se liší ve výkladu.
3. Závazná daňová evidence, která odkazuje na závazná daňová pravidla ve vnitrostátní praxi spíše, než na mezinárodní normy. (Jei-Fang, 2005)

1.3 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)

Dříve byly označovány, jako Mezinárodní účetní standardy (IAS), ale od roku 2002 jsou už vydávány pod označením Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS. Taktéž jsou vydávány interpretace, které mají objasnit některá ustanovení standardu. Interpretace také určují nové skutečnosti, které nejsou v standardech ustanoveny, jako je např. zavedení Eura.

Struktura Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je následující:

- Úvod – je zde vymezen účel IASB (Rada pro Mezinárodní účetní standardy), jejímž hlavním cílem je vytvoření kvalitních a celosvětově platných účetních standardů, které mají být potřebné pro transparentnost a srovnatelnost informací z účetních závěrek.
- Předmluva a výklad standardů – určení úkolů a pracovních postupů IASB.
- Koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů – cílem je vytvořit sjednocení pojmů, vymežit pojmy, budovat podmínky pro harmonizaci právních předpisů a standardů v různých zemích, poskytovat auditorům pomoc při utváření názorů.
- Účetní standardy
- Interpretace standardů

Důvod pro vznik IFRS byl prostý, původní Národní účetní standardy nebyly tak transparentní, jak by si EU představovala. Původní Národní účetní standardy umožňovaly lehce zakrýt různé podvody. (Bohušová, 2008)

1.3.1 Orgány podléhající nadaci IFRS

Rada pro mezinárodní účetní standardy má v současnosti 15 členů, další je IFRS interpretační výbor, který má 4 členy s hlasujícím právem. IFRS je poradní výbor složený z 30 a více členů a poslední jsou zaměstnanci.

Nadace IFRS je nezávislá organizace, za jejíž chod odpovídají správci. Příjmy získává především z dobrovolných příspěvků, veřejných institucí a z prodeje publikací. (Svobodová & Jílek 2013)

1.4 Účetní závěrka

IFRS stanovuje účetní závěrku jako prostředek, kterým se vyjadřují informace o finanční situaci podniku, jeho výkonnosti, pozici a změn, které mají sloužit především společníkům, investorům a dalším subjektům, kteří se musí ekonomicky rozhodovat.

Podle IAS 1 musí závěrka povinně obsahovat:

- Rozvahu,
- Výsledovku,
- Výkaz změn vlastního kapitálu,
- Výkaz peněžních toků,
- Komentář obsahující přehled účetních pravidel a další vysvětlující poznámky.
(Bohušová Hana, 2008)

1.4.1 Rozvaha

Název rozvaha bude nahrazen Výkazem o finanční pozici, IFRS ale podnikům povoluje ponechat v jejich výkazech název Rozvaha. IFRS dále nestanovuje pevnou podobu tohoto výkazu a nechává tak podnikům volnou ruku. Podnik si může zvolit, zda bude použita vertikální či horizontální rozvaha.

Účelem rozvahy je podat obraz o tom, z jakých zdrojů podnik financuje aktiva. IAS 1 dává přednost rozlišování krátkodobých a dlouhodobých položek. Účetní jednotka si může sama rozhodnout, zda bude zobrazovat položky podle likvidity. Rozvaha není dána pevnou strukturou, při sestavování se musí dbát především na její dostačující vypovídající hodnotu. (Bohušová, 2008)

1.4.1.1 Aktiva

„Jsou ekonomickým zdrojem (potenciálem) kontrolovaným podnikem, který je výsledkem minulých událostí a od kterého se očekává budoucí ekonomický prospěch pro podnik.“ (Bohušová, 2008, s. 45)

Krátkodobá aktiva

Krátkodobá aktiva jsou taková aktiva, která splňují stanovené podmínky, jako např.:

- Bude použito, určeno k prodeji, ke spotřebě v průběhu jednoho účetního období.
- Účetní jednotka aktivum drží s úmyslem ho do 12 měsíců prodat.
- Peníze a peněžní ekvivalenty

Dlouhodobá aktiva

Dlouhodobá aktiva jsou drženy déle než jeden rok a jedná se především o dlouhodobé investice, pozemky, budovy a zařízení, která jsou určena k dalšímu rozvoji firmy a k získávání zisku a další.

1.4.1.2 Závazek

„Je současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí, a do jehož vypořádání se očekává odliv zdrojů, které přinášejí podniku ekonomický prospěch.“ (Bohušová, 2008, s. 45)

Krátkodobé závazky

Krátkodobé závazky lze vymezit takto (musí splňovat alespoň jeden z následujících bodů):

- Účetní jednotka očekává, že bude v průběhu účetního období uhrazena
- Především k obchodování
- Bude uhrazen do 12 měsíců od sestavení rozvahy (z toho vyplývá, že i dlouhodobé závazky se po sestavení rozvahy, pokud se předpokládá s jejich uhrazením, překvalifikují jako závazky krátkodobé)

Dlouhodobé závazky

Jsou závazky, které jsou splatné delší dobu než 12 měsíců. Podle IFRS se závazky člení na tři skupiny.

1. „Závazky vyplývající ze specifických situací.
2. Závazky vyplývající z běžných činností společnosti.“
(Bohušová, 2008, s. 49)

1.4.1.3 Vlastní kapitál

Vlastní kapitál můžeme definovat jako podíl, který nám zbude po té, co odečteme všechny závazky podniku. Hlavní je vědět, že výše je závislá na způsobu ocenění aktiv závazků v rozvaze. Vlastní kapitál se v rozvaze dále člení, podle způsobu vzniku, ale také podle práv, která podnik má při rozdělování jednotlivých částí kapitálu.

1.4.1.4 Výsledovka

Zde se musí zahrnout všechny výnosy i náklady, které proběhly v daném období.

Musí obsahovat:

- Výnosy
- Finanční náklady
- Daňové náklady
- Podíl na zisku nebo ztrátě z přidružených společností a společných podniků účtovaných ekvivalenční metodou
- Souhrnnou částku zahrnující součet zisku nebo ztráty z ukončovaných činností po zdanění a zisku nebo ztráty po zdanění vykázaných v souvislosti s oceňováním aktiv nebo skupin určených k prodeji a tvořících ukončované činnosti v reálné hodnotě snížené o náklady spojené s prodejem anebo v souvislosti s prodejem těchto aktiv či skupin
- Zisk nebo ztráta

Dále se musí do výsledovky zahrnout rozdělení zisku nebo ztráty za dané období:

- Zisk nebo ztráta připadající na menšinový podíl

- Zisk nebo ztráta připadající vlastníkům mateřské společnosti

1.4.2 Výnosy a náklady

Výnos znamená zvýšení finančního prospěchu firmy, které bylo realizováno jinak než vkladem společníků či vlastníků.

Nákladem se rozumí snížení ekonomického prospěchu podniku, které bylo zapříčiněno nárůstem závazků, snížením či zvýšením užitečnosti aktiv a došlo k tomu jinak než rozdělením peněžních prostředků společníkům či vlastníkům společnosti.

1.4.3 Výkaz změn vlastního kapitálu

Podle IAS 1 je povinnou součástí účetní závěrky a musí obsahovat tyto data:

- Zisk nebo ztrátu za období
- Jednotlivé položky výnosů a nákladů za období, které jsou podle požadavků jiných standardů nebo interpretací vykázány přímo ve vlastním kapitálu a dále součet těchto položek
- Celkové výnosy a náklady za období
- Pro každou součást vlastního kapitálu dopady změn v účetních pravidlech a opravy chyb zachycených v souladu s IAS 8

Další definované položky, které musí být zveřejněny najdeme v IAS 1.

1.4.4 Výkaz peněžních toků

Neboli Cash flow, přesné požadavky na tento výkaz upravuje IAS 7. Peněžní toky se zde člení na provozní činnost, investiční činnost a finanční činnost. IAS 7 umožňuje zvolit si jakou metodou se bude výkaz sestavovat a to buď metodou přímou nebo nepřímou. Většinou se doporučuje metoda přímá.

1.4.5 Komentář

Musí zahrnovat tyto body:

- Zveřejňovat informace vyžadované IFRS, které nejsou obsaženy v rozvaze, výsledovce, výkazu změn vlastního kapitálu a Cash flow
- Poskytnout další informace které nejsou obsaženy ve výše uvedených výkazech

- Prezentovat informace o zpracování účetní závěrky a konkrétních účetních pravidel použitých v souladu s IAS 1. (Bohušová, 2008)

Patří sem hlavně metody oceňování, počet a jmenovitá hodnota akcií, průměrná počet zaměstnanců, čistý obrat, suma finančních závazků neuvedených v rozvaze a další údaje, které se v rozvaze a výsledovce neuvádějí. (Kellnerová, 2007)

1.5 Oceňování používané v rámci IFRS

„Oceňování se odvíjí od okamžiku, v kterém se o majetku účtuje a v kterém se oceňuje.

Hlavní momenty oceňování jsou:

1. Oceňování při nabývání (pořízení, vzniku) aktiva či závazku;
2. Oceňování v průběhu držení aktiv a existence závazku (zejména pro potřeby sestavení účetních výkazů)
3. Oceňování při pozbytí aktiv, respektive úhradě závazků.“

(Dvořáková, 2008, s.29)

1.5.1 Oceňování aktiv

Oceňování aktiv se provádí podle vzniku, který vedl k vytvoření jednotlivého aktiva. Aktivum může podnik pořídit nákupem, směnou, vlastní výrobou nebo bezúplatným nabytím. U každého způsobu vzniku se používá jiné oceňování. Nejjednodušší je ocenění v případě nákupu kdy se použije pořizovací cena, která zahrnuje veškeré vedlejší náklady, které souvisí s uvedením do provozu.

V případě směny je nutné posoudit, zda má daný obchod komerční povahu. Aktiva vyrobená vlastní činností se obvykle oceňují vlastními náklady, to jsou náklady, které jsou vynaložené s jejich výrobou. Problém se může vyskytnout v případě nepřímých nákladů.

Aktiva, která nabyl podnik bezúplatně, se oceňují podle tržní ceny ke dni pořízení. Zde může hrozit manipulace s oceňováním. Dalším problémem může být potíže, pokud cena pořizovaného aktiva není běžně známa.

Další možností jak ocenit závazek, či aktiva je tzv. fair value, tj. optimální cenou aktivního trhu.

Dalšími způsoby mohou být např. metoda současné hodnoty budoucích čistých peněžních toků, oceňování v amortizačních nákladech, diskontováním budoucích peněžních toků atd.

1.5.2 Oceňování dlouhodobých nehmotných a hmotných aktiv

Nehmotná aktiva se oceňují, stejně jako aktiva pořizovací cenou v případě, že se jedná o koupi. Pokud se nehmotné aktivum pořizuje při koupi podniku, musí se ocenit tzv. fair value. Dále se musí vyřešit, zda dané aktivum splňuje podmínky pro zařídění do nehmotného majetku. Stejně jako výše je možné aktivum ocenit vlastními náklady, pokud je nehmotný majetek vytvořen vlastní činností.

Dlouhodobý majetek se oceňuje v momentě pořízení téměř totožně jako nehmotný. Do ceny pořízení se nezahrnují placené úroky. Jednou z možností jak dále pořídit majetek jsou dotace od státu. Zde vyvstává problém s oceňováním a to tak, že daný majetek je podhodnocen (cena se sníží o poskytnutou dotaci). (Dvořáková, 2009)

1.6 Leasing

Leasing se člení na operativní a finanční leasing. V této části se účetní přístupy v účtování v České Republice významně odlišují od standardů.

IAS 17 (problematika nájmu) se zaměřuje hlavně na odlišnosti finančního leasingu od dalších forem nájmu a dále určení postupů které tyto účetní případy zachytí a zaručí tak že budou v souladu s věcnou podstatou těchto transakcí.

1.6.1 Finanční leasing

Je vztah mezi pronajímatelem a nájemcem, tento vztah má obdobu dlouhodobého úvěru nebo půjčky. Během nájmu dochází ke splacení částky pronajímateli. Finanční leasing končí ve chvíli, kdy je „půjčka“ splacena, nebo na konci doby pronájmu. Pokud nejsou vyčerpány všechny finanční prostředky, zbytek se vrací pronajímateli.

Rozdíl mezi Českými předpisy a mezinárodními standardy vyplývá z toho, že české předpisy deklarují zásadu přednosti obsahu nad formou, ale oproti standardům ji nedodrží.

Leasing je zahájen dnem, od kterého má nájemce právo leasing užívat.
(Dvořáková, 2009)

1.7 Odpisování

Standardy určí i dobu odepisování aktiva. Pokud je leasing sjednaný na kratší dobu, než je doba použitelnosti bude se odepisovat po celou dobu použitelnosti a podmínkou je, že aktivum přejde do vlastnictví nájemce. Pokud by nedošlo k převodu vlastnictví po ukončení leasingu, musí nájemce odepsat majetek během průběhu leasingu. (Dvořáková, 2009)

1.7.1 Operativní leasing

Rozdíl je v odepisování, kdy najaté aktivum odepisuje nadále pronajímatel. Dochází zde také k tomu, že nájemce majetek používá, ale nemá jej zahrnut ve svém účetnictví, do účetnictví se promítnou pouze platby za leasing.

Z výše uvedeného dále plyne, že české účetní zásady neumožňují, aby nájemce v případě finančního leasingu vykazoval položky v rozvaze a tím dochází ke zkreslení informací o zadlužení podniku a efektivnosti dlouhodobých aktiv. (Dvořáková, 2009)

1.8 Zásoby

„Zásoby jsou aktiva:

- Držená za účelem prodeje v běžném podnikání (nikoliv tedy dlouhodobý majetek držený za účelem prodeje mimo běžný účel podnikání);
- Aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji;
- Suroviny, materiál spotřebovaný ve výrobním procesu.“ (Dvořáková, 2008, s.161)

1.8.1 Oceňování zásob

Oceňují se v okamžiku pořízení pořizovací cenou, která zahrnuje: Náklady na nákup, náklady na přeměnu. Během držení zásob může dojít k poklesu jejich hodnoty, jak v důsledku fyzického poškození tak znehodnocení v důsledku zastarávání či změny cen.

Problém se může vyskytnout při oceňování zásob při vyskladňování, kdy se řeší rozdílnost cen různých dodávek zboží. Lze k tomu to účelu využít metodu nákladových vzorců, metodu FIFO, LIFO, vážený aritmetický průměr nebo individuální přístup.

V ČR se nerozlišují náhradní díly, evidují se společně s ostatními zásoby, a to vede ke zkreslování rozvahy. IAS stanovuje přísnější pravidla pro oceňování zásob vyráběných vlastní činností. (Dvořáková, 2009)

1.9 Vlastní kapitál

IFRS nemá pro potřeby vlastního kapitálu samostatný standard, požadavky na něj jsou rozděleny v ostatních standardech. Hlavními důvody, proč IFRS neupravuje vlastní kapitál jako takový, bude s největší pravděpodobností vazba na jednotlivé zákony dané země, od kterých se odvíjí požadavky na vlastní kapitál. Za definici vlastního kapitálu lze považovat zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků.

Jednotlivé struktury pro vlastní kapitál se liší podle právní formy podnikání.

Manipulace a především samotné snižování vlastního kapitálu existují určitá omezení, která tak chrání věřitele před případnou ztrátou v případě skončení podniku. (Dvořáková, 2009)

1.9.1 Zveřejňování informací o vlastním kapitálu

V rozvaze je podnik povinen zveřejnit výši svého základního kapitálu a ostatních vytvářených fondů a také jejich význam pro věřitele.

Pokud se jedná o akciovou společnost, musí podnik vést pro každý druh akcií jakousi evidenci např. počet schválených akcií, nominální hodnotu akcie, práva a povinnosti pro akcionáře, počet akcií, které drží podnik. A to z toho důvodu, že pokud je část nominálních hodnot akcií ještě nesplacena nepřináší podniku takový užitek a vzniká riziko vzniku nedobytné pohledávky a pro věřitele roste riziko nesplacení jejich investice. IFRS požaduje, aby byl oddělen základní kapitál a emisní ážio. U akciových společnostech je tato nutnost zejména, kvůli výše zmíněnému rozdělení akcií podle jejich druhu.

„IFRS vyžaduje vykazování vlastních akcií v rámci vlastního kapitálu, tedy jako snížení vlastního kapitálu. Výsledky z nákupu, emise, prodeje nebo zničení vlastních akcií nesmí být účtovány výsledkově – nesmí tedy ovlivnit hospodářský výsledek účetní jednotky.“

(Dvořáková. 2008, s. 215)

Ve srovnání s českými účetními zásadami je hlavní rozdíl, že transakční náklady jsou zahrnovány do hospodářského výsledku a další nejasností je zachycení a rozdělení vlastních akcií. (Dvořáková, 2009)

1.10 Státní dotace a státní podpora

Státní podporou lze rozumět akci státu, která je určena konkrétní účetní jednotce za splnění určitých podmínek.

Státní dotace znamená převod peněžních prostředků po splnění určitých podmínek, které souvisí s provozní činností účetní jednotky. Musí se zde dát přesně stanovit cena.

Státní dotace se může zaúčtovat až po splnění přesně stanovených podmínek pro získání dotace. Pokud podnik splní stanovené podmínky, má nárok na přijetí dotace a může si jí zaúčtovat. Další možností je odpustitelný úvěr od státu, s kterým se zachází stejně jako se státní dotací. (Odpustitelné úvěry jsou takové úvěry, kdy se věřitel zaváže prominout, za určitých, přesně stanovených podmínek, odpustit splácení.)

V souvislosti se státními dotacemi existují dva přístupy o jejich účtování, a to:

- Kapitálový přístup
- Výnosový přístup

Kapitálový přístup vychází z toho, že státní dotace jsou nástrojem financování a proto by se měly účtovat rozvahově nikoli výsledkově. Není vhodné je účtovat do výnosů, protože nebyly podnikem vydělány a je to motivace, kterou poskytla vláda bez jakýchkoliv protinákladů.

Výnosový přístup argumentuje tím, že státní dotace nebyly vkladem společníků a budou se tedy účtovat jako výnos v příslušném období. Účetní jednotka za státní dotace „zaplatila“ splněním určitých podmínek. Účtují se tedy jako výnosy s přiřazením k příslušným nákladovým účtům.

Dotace vztahující se k aktivům je podmíněna koupí, či stavbou určitého aktiva. Tyto dotace musí být zaúčtovány rozvahově, a to jako odložený výnos nebo odečet od účetní hodnoty aktiva.

Dotace vztahující se k výnosům jsou dotace, které se nevztahují k aktivům. Tyto dotace se zúčtují do výnosů, buď jako Ostatní výnosy a nebo jako snížení určitých nákladů. (Svobodová & Jílek, 2011)

1.11 Úloha auditorů

Jelikož jde v účetnictví především o finance, je tato oblast často předmětem podvodů. Někteří advokáti, auditoři, daňový poradci maskují, či zkreslují účetní výkazy, neříká to však nic o kvalitě účetních standardů.

Vedení společností dávají přednost méně přísným auditorům, většinou platí pravidlo, že velcí auditoři jsou shovívavější. V dnešní době se účetní závěrka sestavuje, až po auditorově odsouhlasení. Mnoho společností mění v průběhu roku auditora.

V USA vzniklo několik hlavních principů, které mají zamezit podvodům v účetnictví. Patří sem:

- odpovědnost členů statutárních orgánů,
- zákaz půjčky členům statutárních orgánů,
- zákaz obchodů s cennými papíry dané společnosti,
- zpráva o kontrolách,
- zavedení širších pravomocí pro výbory pro audit,
- omezení rozsahu dalších činností, které může pro společnost provádět vnější auditor,
- omezení doby auditora,
- rozšíření informovanosti o hospodaření společnosti,
- omezení konfliktu zájmů,
- zřízení nezávislého orgánu pro dohled nad auditorskými společnostmi,
- zvýšení sankcí při podvodech na trhu s cennými papíry,
- úkoly pro americkou SEC.

V roce 2002 byl přijat v USA Oxleyův-Sarbanesův zákon, který měl vrátit důvěru ve veřejné trhy a ujasnit odpovědnost za vedení nových ochranných prvků společnosti. Tento zákon však nedokázal přesně určit odpovědi na otázky nadměrných odměn vrcholových manažerů. V Evropské unii nepřevládá souhlasný názor na regulaci finančních výkazů podle USA. Později však Evropská komise vydala záruku

kvality pro statutárního auditora v EU a o dva roky později soubor zásadních principů, které by měly zajistit nezávislost externích auditorů.

V roce 2004 byla navržena směrnice o povinném auditu účetních závěrek, která přešla řadu ustanovení Oxleyova_Sarbanesova zákona. Na základě Mezinárodních auditorských standardů mají být prováděny všechny statutární audity a určuje i subjekty veřejného zájmu (úvěrové instituce, pojišťovny a další subjekty...) U subjektů veřejného zájmu musí být proveden audit účetních závěrek a zřízen výbor pro audit. Dále směrnice obsahuje:

- systém veřejného dohledu,
- požadavky na auditora,
- obsah účetní závěrky.

Na doporučení členů Evropské unie Evropská komise odsouhlasila větší průhlednost hospodaření společností, jako je např. platy členů představenstva, dozorčích rad atd. Tyto doporučení se vztahují na společnosti obchodovaných na burze. Pokud návrh na průhlednost odměňování nenarazí na odpor členských států, počítá Komise se zavedením i pro ostatní podnikatele a menší společnosti. S tím souvisí posílení postavení akcionářů ve společnosti, aby mohli více mluvit do rozhodování manažerů a zveřejňování jejich odměn, by mělo vést k snižování nákladů a tím více vycházet vstříc akcionářům a šetřit jejich peníze.

1.11.1 Situace v České republice

Směrnice č. 2006/43/ES byla implementována zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech. Auditor, který provádí audit dané společnosti, musí být změněn nejpozději do 7 let a svojí činnost pro stejnou společnost může vykonávat nejdříve po uplynutí 2 let.

Byla založena Rada pro veřejný dohled nad auditorem, která uskutečňuje veřejný dohled nad Komorou auditorů České Republiky. (Svobodová & Jílek, 2012)

1.12 Měření míry harmonizace účetnictví

Harmonizaci lze rozdělit na materiální a „formální“ (formal harmonisation). Formální se týká právních úprav a právního zavedení harmonizace do právní úpravy jednotlivých států, mezitím materiální vyjadřuje samotný postup zavedení do praxe. Proto byly vytvořeny čtyři koeficienty pro měření materiální harmonizace. Měření formální harmonizace je v tomto směru poněkud zanedbané i z toho důvodu, že k němu neexistuje moc literatury. (Lasmin, 2011)

1.12.1 Měření formální harmonizace pomocí Euklidovské vzdálenosti

Dalo by se říci, že čím nižší hodnoty (euklidovské vzdálenosti) tím je vyšší úroveň harmonizace a naopak. Toto tvrzení je ovšem poněkud sporné. Pokud by euklidovská vzdálenost byla nula, znamenalo by to, že počet účetních metod je v obou fázích stejný. Toto opatření, ale zobrazuje pouze normy, které byly vypočítány v bližší minulosti a mají větší podobu s platnými normami, než normy které byly propočteny v dávnější minulosti. Je to především tím, že dříve bylo mnoho účetních metod. Euklidovské měření vzdálenosti může být také použito k měření souladu použití předpisů ve stejném čase. Je třeba podpořit další opatření, převážně z kvantitativního hlediska a ne kvalitativního. Pro měření podobnosti mezi IFRS a Mezinárodních účetních standardů se používá Jaccardův koeficient. (Lasmin, 2011)

1.12.2 Měření formální harmonizace pomocí Jaccardova koeficientu

Jaccardův koeficient měří lépe podobnost z toho důvodu, že pracuje s dvěma sadami dat. Můžeme vypočítat podobnost mezi libovolnými standardy a IFRS a IASB ale můžeme vzít v úvahu také účetní metody. Druhým způsobem můžeme vypočítat Jaccardův koeficient tak, že zvažujeme účetní metody předepsané státem a míru, s níž jsou tyto metody obhájitelné. Čím blíže se koeficient přibližuje jedné, tím více jsou si podobné. (Můžeme tedy pozorovat procentuální míru podobnosti mezi dvěma účetními systémy.) (Lasmin, 2011)

1.12.3 Měření harmonizace pomocí Spearmanova korelačního koeficientu

Tímto koeficientem se zjišťuje rozsah konvergence účetních standardů. Používá se zde označení od jedné do pěti. Kdy:

1 = požadováno

2 = doporučeno

3 = povoleno

4 = zakázané nebo není dovoleno

5 = není regulováno

Z doporučení vyplývá, že je výhodné použít Jaccardův koeficient doplněný o Spearmanův. (Lasmin, 2011)

1.12.4 Další indexy měření harmonizace

H index – měří, do jaké míry podniky vybírají konkrétní účetní metody. Společnost používá jednu z několika možných metod.

Index C také měří, do jaké míry se podniky v dané zemi soustředí na konkrétní účetní metodu. Společnosti mohou používat více než jednu metodu.

Index I měří, do jaké míry podniky ve všech zemích používají určitou účetní metodu. (Tarca, 1998)

1.12.5 Míra harmonizace ve vybraných členských státech EU

Mezinárodní účetní společnost KPMG-analýza provedla v roce 2009 výzkum ve více než 60 státech na celém světě s cílem najít rozdíly mezi národními a mezinárodními účetními standardy. Jako nejhorší z této studie vyšlo Lucembursko, které se podle analýzy odchyluje o 80%. (Beke, 2010)

2 Praktická část

2.1 IAS 1606/2002

Nařizuje členským státům od 1. ledna 2005, aby jejich společnosti, které se řídí právem členského státu, sestavovaly své konsolidované účetní závěrky v souladu s mezinárodními účetními standardy, pokud jsou jejich akcie kótovány na mezinárodní burze. V tabulce níže je vidět porovnání sousedních zemí České republiky. Srovnání je prováděno s údaji dostupnými k 1. 7. 2010.

Tabulka 1: Srovnání zavedení nařízení IAS 1606/2002

	Česká republika	Rakousko	Německo	Polsko	Slovensko
článek 5 (a)					
Kótované společnosti:					
1. Povolení používat IAS při sestavování účetní závěrky	ne	Ne	ne	ano	Ano
2. Požaduje použití IAS při sestavování účetní závěrky	ano	Ne	ne	ne	Ano
článek 5 (b)					
Ostatní společnosti:					
1. Povolení používat IAS při sestavování konsolidované účetní závěrky	ano	Ano	ano	ano	Ne
2. Požaduje použití IAS při sestavování konsolidované účetní závěrky	ne	Ne	ano	ne	Ano
3. Povolení používat IAS při sestavování účetní závěrky	ne	Ne	ne	ano	Ano
4. Požaduje použití IAS při sestavování účetní závěrky	ne	Ne	ne	ne	Ano

Pramen: Vlastní tvorba

Možnost povolit IAS při sestavování účetní závěrky kotovaných společností Česká republika nemá. Slovensko a Polsko ano. U Slovenska, ale platí omezení, kdy může použít, ale nesmí se jednat o subjekt veřejného zájmu.¹ Naopak Slovensko nařizuje, aby subjekt věřeného zájmu používal IAS k sestavování účetní závěrky. Německo nepovolilo toto nařízení z důvodu svých předpisů.

U ostatních společností Česká republika stejně jako Rakousko, Německo a Polsko povoluje používat IAS při sestavování konsolidované účetní závěrky. Jediné Slovensko tuto možnost nepovoluje, ale vyžaduje u všech společností veřejného zájmu používat IAS. Dále Slovensko povoluje používat IAS při sestavování účetní závěrky u kótovaných společností a obchodníků s cennými papíry, mimo bank, které nejsou subjektem veřejného zájmu. V Polsku je IAS povoleno za těchto podmínek:

- 1) společnosti přihlášené k veřejnému obchodování,
- 2) každá mateřská společnost, která je sama součástí jiného konsolidačního celku, který připravuje svou konsolidovanou účetní závěrku podle IAS.

Německo požaduje IAS u ostatních společností, které sestavují konsolidovanou účetní závěrku, pokud společnost podala žádost o kótování.

¹ Subjektem veřejného jsou: banky, Exportní a importní banka Slovenské republiky, pojišťovny mimo zdravotní pojišťovny, burza, Kancelář slovenských pojistitelů, Slovenské dráhy, zajišťovací společnosti, správci aktiv a společnosti, které alespoň ve dvou po sobě následujících letech splní alespoň dvě z těchto tří podmínek: Aktiva brutto: 5 mld. SK, čistý obrat 5 mld. SK, průměrný počet zaměstnanců přes 2000.

2.1.1 Obsah účetní závěrky

Podle zákona č. 593/1991 Sb., o účetnictví, §18 účetní závěrka musí obsahovat:

- jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky, její sídlo nebo místo podnikání,
- identifikační číslo,
- právní formu účetní jednotky,
- předmět podnikání,
- okamžik sestavení účetní závěrky.

Oproti tomu nařízení komise č. 1126/2008 ukládá povinnost identifikovat účetní jednotku a případně uvést změny, které nastaly v těchto informacích oproti poslednímu období. Dále musí uvést, zda sestavuje účetní závěrku pro jednu účetní jednotku nebo skupinu účetních jednotek, rozvahový den, nebo období za které se účetní závěrka sestavuje, měnu ve které je účetní závěrka sestavena a v poslední řadě způsob zaokrouhlování.

V České republice má účetní jednotka dále možnost vybrat si ze dvou variant sestavení účetní závěrky:

- v plném rozsahu,
- ve zjednodušeném rozsahu.

Česká legislativa na rozdíl od Mezinárodních standardů nenařizuje sestavování některých výkazů, jako je Cash flow a Výkaz změn vlastního kapitálu. Tyto dva výkazy jsou podle IFRS sestavovány povinně. Srovnání povinného obsahu účetní závěrky je uvedeno v tabulce níže.

2.1.2 Porovnání s Českou účetní legislativou

Tabulka 2: Porovnání IFRS a české účetní legislativy

Název výkazu	Česká účetní legislativa	IFRS
Rozvaha	Povinný	Povinný
Výsledovka	Povinný	Povinný
Výkaz změn vlastního kapitálu	Nepovinný	Povinný
Cash flow	Nepovinný	Povinný
Komentář	Povinný	povinný
Výroční zpráva	Povinný ²	Nepovinný

Pramen: vlastní tvorba

2.1.3 Výkaz o finanční situaci³ (Statement of Financial Position)

Rozvaha podle IFRS a Českých účetních standardů (dále jen ČÚS) se velmi výrazně liší především formou a obsahem. Jak už bylo uvedeno výše, účetní závěrka podle ČÚS je orientována především na daňový systém, zatímco účetní závěrka podle IFRS má umožnit jednodušší přístup na zahraniční trhy, srovnatelnost účetních dat, lepší srozumitelnost atd.

² Platí pouze pro účetní jednotky, které mají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem.

³ Výkaz o finanční situaci byl zaveden novelou v roce 2009, IFRS však nezakazuje dále používat pojem rozvaha, proto je dále používán jen výraz rozvaha.

Rozvaha podle IFRS má jednodušší formu. Povinně musí obsahovat:

- pozemky, budovy a zařízení,
- investice do nemovitostí,
- nehmotná aktiva,
- finanční aktiva,
- investice vykazované ekvivalenční metodou,
- biologická aktiva,
- zásoby,
- obchodní a jiné pohledávky,
- peníze a peněžní ekvivalenty,
- celková aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji a aktiva zahrnutá do skupin klasifikovaných jako držená k prodeji podle IFRS 5,
- obchodní a jiné závazky,
- rezervy,
- finanční závazky,
- závazky a aktiva ze splatné daně podle definice IAS 12,
- odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky podle definice v IAS 12,
- závazky zahrnuté skupině určené k vyřazení, která je klasifikována jako držená k prodeji podle IFRS 5,
- menšinový podíl prezentovaný v rámci vlastního kapitálu, emitovaný kapitál a fondy připadající vlastníkům mateřské společnosti.

Pokud některé tyto položky nemá společnost ve své náplni, samozřejmě je nezveřejňuje. Dále musí být výše vyjmenované položky na samostatném řádku. Další zvláštností oproti rozvaze sestavované podle ČÚS je odkaz na část přílohy, kde je položka podrobně vysvětlena.

2.1.4 Výkaz o úplném výsledku⁴ (Statement of Comprehensive income)

V českých účetních standardech se používá název Výkaz zisku a ztráty neboli výsledovka. V České republice se ve výsledovce rozdělují výnosy a náklady na výsledek hospodaření z provozní, finanční a mimořádné činnosti. Toto rozdělení ve Výkazu o úplném výsledku chybí. Výkaz o úplném výsledku bere za hlavní, výnosy (Revenue), náklady (Expenses), zisk (Gains) a ztrátu (Losses), kde Revenue a Expenses jsou výsledkem výdělkové činnosti, jsou vykazovány hrubě a vyplývají z hlavní činnosti podniku. Gains a Losses jsou výsledkem vedlejší činnosti, nejsou pod kontrolou společnosti a nekompensují se. K výkazu o úplném výsledku se musí přiložit rozbor Ostatního úplného výsledku.

Další rozdíl je ve vykazování zisku. Účetní jednotka, která sestavuje Výkaz o úplném výsledku podle IFRS musí rozdělit následovně:

- hospodářský výsledek,
- úplný výsledek.

Oba tyto výsledky hospodaření musí dále rozčlenit na výsledek hospodaření určený menšinovým vlastníkům a vlastníkům mateřské společnosti.

Stejně jako v České republice tak i v rámci IFRS je možné sestavovat výsledovku druhovou nebo účelovou. Druhová výsledovka je v České republice stále preferovanější. Podle ČÚS obsahuje část mimořádnou, kterou IFRS v roce 2005 zrušilo. A také změna aktivace je v IFRS chápána jinak. A to tak, že se nejedná o změnu stavu výnosů, ale upravují se náklady.

2.1.5 Výkaz o peněžních tocích (Statement of Cash flows)

Cash flow se podle IAS 7 a ČÚS téměř neliší. Rozdílem je zveřejňování daně ze zisku zvlášť a je posuzována, jako tok z provozní činnosti (pokud nelze prokázat, že se vztahuje k financování nebo investiční činnosti). IAS 7 umožňuje sestavovat Cash flow z provozní činnosti, jak přímou, tak nepřímou metodou. Přímá metoda je preferovanější.

⁴ Výkaz o úplném výsledku od roku 2009 nahradil výraz Výsledovka.

2.1.6 Výkaz změn vlastního kapitálu (Statement of Changes in Equity)

V České republice není tento výkaz povinný, zatím co podle IFRS je nedílnou součástí účetní závěrky a účetní jednotka musí používat formát stanovený podle novely IAS z roku 2008. ČÚS nenařizují přesnou formu tohoto výkazu. Novela IAS přinesla také požadavky, které musí Výkaz změn vlastního kapitálu obsahovat:

- částky transakcí s vlastníky,
- úplný výsledek za období,
- zpětný pohled na přepočtení jednotlivých složek vlastního kapitálu a dopady na něj,
- pro každou složku vlastního kapitálu srovnání účetní hodnoty na konci a na začátku období.

2.1.7 Příloha k účetní závěrce ⁵

Forma není dána, je zcela na účetní jednotce, jakou podobu zvolí, ať už se jedná o Přílohu podle ČÚS nebo IFRS. V Příloze musí podnik uvést základní údaje o podniku, jako je název, sídlo, hlavní činnosti, seznam řídicích osob, informace o účetních metodách, doplňující informace k rozvaze. Příloha podle IFRS má dané pořadí, jak se má vyhotovit. Postup je následující:

- 1) prohlášení o souladu s IFRS,
- 2) přehled použitých účetních metod,
- 3) doplňující informace k jednotlivým položkám výkazů,
- 4) ostatní zveřejnění.

Dalším rozdílem mezi Přílohou podle ČÚS a IFRS je i způsob porovnávání informací.

Většina podniků v České republice srovnává dvě období (současné a předchozí). IFRS je celé založené především na porovnávání informací. Na rozdíl od českých podniků naprostá většina zahraničních společností uvádí ve své příloze, více než

⁵ Můžeme setkat i s názvem komentář či poznámka

z jednoho předchozího období (obvykle se jedná o údaje za předchozích pět let). Mezinárodní účetní standardy jsou také mnohem více náročné na obsah přílohy, a to z důvodu, kdy každá položka ve výkazech, by měla odkazovat na příslušnou část přílohy.

2.2 Pozemky, budovy a zařízení

Jsou upraveny v Mezinárodních standardech IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*. Dále uvedené standardy určují, který majetek nepatří do IAS 16, protože v rámci Mezinárodních standardů se musí rozhodnout, k čemu pořízený majek slouží, za jakým účelem ho účetní jednotka pořídila. IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončené činnosti*, IFRS 6 *Průzkum a hodnocení ložisek nerostných zdrojů*, IAS 40 *Investice do nemovitostí* a IAS 41 *Zemědělství*. Nejčastější rozhodování je mezi IAS 16 a IAS 40. Toto rozhodování je podstatné protože oba standardy se od sebe poměrně odlišují.

V porovnání s ČÚS rozlišuje účetní jednotka pozemky, budovy a zařízení v případě, že její hlavní činností je jejich nákup a následný prodej, nepoužívá je a nakoupila je za účelem prodeje. V takovém případě o nich účtuje jako o zboží. Oproti IFRS, ale nerozlišujeme majetek Investice do nemovitosti jako je tomu v IAS 40, který drží účetní jednotka za účelem dalšího peněžního příjmu (např. pronájem budovy).

IFRS na rozdíl od ČÚS nepodmiňují zařazení do dlouhodobého hmotného majetku minimální peněžní částkou, jedná se však pouze o zařízení. I v České republice platí, že pozemky a budovy jsou automaticky zařazeny do dlouhodobého majetku, bez ohledu na výši částky, za kterou byly pořízeny. U zařízení je tomu však jinak. Zde musí být splněny tyto kritéria:

- doba použitelnosti delší než jeden rok,
- a cena pořízení vyšší než 40 000 Kč⁶.

Další věc, která se v ČÚS neřeší, je problém oceňování majetku, pokud nastane odložení platby.

2.2.1 Odložení platby

Tento princip je založen na present value⁷ a bere v úvahu až termín platby. Pokud se obě strany dohodnou, že platba bude odložena, ale zařízení je uvedeno do

6 Nebo cena převyšující hranici vyšší než si stanovila účetní jednotka. Pořizovací cena 40 000 platí u dlouhodobého hmotného majetku, u nehmotného je opět jiná – vyšší.

provozu okamžitě, nedovoluje IFRS do rozvahy tohoto roku zahrnout příslušnou dohodnutou částku. Účetní jednotka je tedy povinna přepočítat částku na současnou hodnotu.

Př. Účetní jednotka pořídila zařízení v hodnotě 100 000 Kč, které zařadila ihned do užívání. S dodavatelem se však dohodla na odložení platby za tři roky. Ve smlouvě není dohodnutý žádný úrok, budeme předpokládat úrok 5% (to je úrok, který se je v současné době běžný u půjček).

$$PV = FV^8 / (1 + i)^t$$

$$PV = 100\,000 / (1 + 0,05)^3 = 86\,383,76 \text{ Kč}$$

Účetní jednotka uvede do rozvahy jako cenu pořízení 86 383,76 Kč.

2.2.2 Pořízení směnou

I ČÚS umožňují tuto možnost pořízení, avšak způsob ocenění se liší. Podle IAS 16 se takto nabyté aktivum oceňuje fair value. Fair value jsou různé oceňovací modely a odhady, kterých je několik. Z toho důvodu mohou nastat rozdíly v ocenění u „prodávající“ a „kupující“ společností. Vystává tedy otázka, jakou hodnotou ocenit pořízené aktivum. IAS 16 říká, že se má použít cena společnosti, která se aktiva vzdává, tedy cena „prodávající“ společnosti. I zde mohou nastat problémy. Pokud obě fair value byly určeny oceňovacími modely, uvede účetní jednotka jako zisk rozdíl v účetnictví a mezi fair value. Pokud však byla cena druhého aktiva, za které se směňuje, určena cenou na trhu, uvede účetní jednotka, jako zisk rozdíl mezi účetní hodnotou svého aktiva a tržní cenou směňovaného aktiva.

V České republice je možnost ocenění u pořízení směnou, buď pořizovací cenou, nebo reprodukční pořizovací cenou. Vyhláška č. 500/2002 Sb., uvádí pořizovací cenu v případě, že je ve smlouvě uvedena cena, v opačném případě se použije již zmíněná reprodukční pořizovací cena.

⁷ Současná hodnota aktiva

⁸ FV je budoucí hodnota

2.2.3 Pořízení souboru aktiv

V české účetní legislativě se soubor aktiv ocení jednou pořizovací cenou, která se pak také odepisuje. Takovým souborem se rozumí věci, které jsou přímo spojeny např. s budovou, pozemkem atd.

IAS 16 tuto situaci bohužel neřeší, ale je zde nutné rozlišit pořizovací cenu každého aktiva zvlášť. Postupuje se tedy tak, že se cena souboru rozdělí v poměru k odhadu fair value. Společnost si opět musí sama odhadnout fair value.

Př. Společnost pořídila halu i s pozemkem a výrobní linkou. Vše je kvalifikováno jako soubor aktiv. Za tento nákup společnost zaplatila 10 mil. Kč.

Tabulka 3: Odhadované fair value jednotlivých položek

Aktivum	Fair value
Hala	5 500 000 Kč
Pozemek	4 800 000 Kč
Výrobní linka	2 300 000 Kč
Celkem	12 600 000 Kč

Pramen: vlastní tvorba

Tabulka 4: Přepočítaná pořizovací cena jednotlivých položek

Aktivum	Výpočet	Pořizovací cena
Hala	$5\,500\,000 / 12\,600\,000 \times 10\,000\,000$	4 365 079,37
Pozemek	$4\,800\,000 / 12\,600\,000 \times 10\,000\,000$	3 809 524,81
Výrobní linka	$2\,300\,000 / 12\,600\,000 \times 10\,000\,000$	1 825 396,83
Celkem		10 000 000

Pramen: vlastní tvorba

V České republice by to vypadalo stejně jako v IAS 16, která byla do České legislativy zavedena nařízením Komise (ES) č. 1126/2008. Podle ČÚS č. 013 se míra odepsanosti vyřazené části musí rovnat míře odepsanosti celého souboru. Pokud se k souboru přikupuje, pořizuje další aktivum, musí se cena souboru zvýšit o cenu, v které oceňujeme. Způsob ocenění jednotlivé komponenty byl převzat z Mezinárodních účetních standardů.

2.2.4 Přecenění majetku

Přeceňování majetku se používá z důvodu poklesu, růstu hodnoty peněz, protože hodnota majetku tak nedává přesnou hodnotu, kterou v daném období má. Přecenění vyžaduje hlavně IFRS, které požaduje nejpřesnější účetní údaje i pro společnost je přecenění majetku poměrně výhodným způsobem. Díky přecenění mají mnohem přesnější informace o finanční situaci podniku.

V České republice se využívá nejvíce metoda indexace, zatím co IFRS připouští přecenění majetku pouze tři metody:

- tržní srovnání,
- nákladovou metodu,
- metoda kapitalizace výnosů.

2.3 Odpisování majetku

Jak už bylo uvedeno výše, v souboru věcí, nebo-li komponenta, se oceňuje každé aktivum zvlášť. Podle IAS 16 se musí každá komponenta odepisovat samostatně. Vyhláška č. 500/2002 Sb. také nařizuje odepisovat každou komponentu zvlášť, avšak o majetku a oprávkách se účtuje jako o jednom celku a také se jako celek vykazuje. IAS 16 naproti tomu povoluje seskupit pouze ty komponenty, které mají stejnou dobu použitelnosti a odepisování.

IAS 16 stejně jako naše ÚČS⁹ povolují metody odepisování:

- lineární,
- odpisy ze snižujícího se základu,
- výkonové odpisy.

⁹ Tyto metody jsou přesněji specifikovány v ČÚS č. 708

2.4 Rezervy

Rezervy jsou upraveny v ČÚS č. 004 a v Mezinárodních standardech v IAS 37 a pojem rezerva je definován stejně v obou standardech, tedy jako závazek s nejistým časovým rozvrhem a výdajem. Naproti tomu ČÚS rozlišují:

- rezervy podle zvláštních právních předpisů,
- rezervy na důchody a podobné závazky,
- rezervy na daň z příjmů a ostatní rezervy.

IAS 37 přesně neurčuje jak rezervy rozdělit. Pouze stanoví, kdy se jedná o rezervu a je možno ji tvořit:

- účetní jednotka má současný závazek, který je důsledkem minulé události,
- ke splnění závazku bude nezbytný odtok peněžních prostředků, který ale bude znamenat ekonomický prospěch,
- výše závazku se dá spolehlivě odhadnout.

Pokud nejsou splněny výše uvedené podmínky, nelze tvořit rezervu. Podle obou standardů se může tvořit i rezerva na restrukturalizaci. Podmínky pro tvorbu rezervy na restrukturalizaci jsou totožné. Další rozdíl je v obsahovém rámci standardů. ČÚS nehovoří o podmíněných závazcích, podmíněných aktivech, nevýhodných smlouvách atd.

2.5 Zásoby

Jsou vymezeny v IAS 2 a v ČÚS Č. 015. Oproti ČÚS IAS 2 rozděluje zásoby na dlouhodobá a krátkodobá aktiva k prodeji. Pokud se účetní jednotka rozhodne držet zásoby déle než jedno účetní období, musí se rozhodnout, podle kterého standardu bude postupovat.

IFRS dále umožňuje při vyskladňování zásob používat metodu LIFO¹⁰, která je u nás zakázána z důvodu krácení daní. Další dvě metody, to je vážený aritmetický průměr a metoda FIFO¹¹ jsou běžně používány i u nás.

Co se týče ocenění zásob při jejich koupi, pořízení či získání používají se podle ČÚS č. 015:

- reprodukční pořizovací cena v případě darování nebo bezúplatného nabytí,
- pořizovací cena (může být stanovena i odchylka od skutečné ceny a souvisejícími náklady).

IAS 2 dovoluje použít jednu z následujících metod:

- metoda standardních nákladů,
- metoda maloobchodního prodeje.

IAS 2 také nepovoluje přecenění zásob na fair value směrem nahoru.

¹⁰ LIFO „last in, first out“ tedy „poslední do, první z“

¹¹ FIFO „first in, first out“ tedy „první do, první z“

2.6 Srovnání s legislativou Slovenské republiky

Účetnictví Slovenské republiky upravuje zákon 431/2002 Z.z. o účtovníctve.

2.6.1 Účetní závěrka

V České republice i Slovenské republice se sestavují různé druhy účetních závěrek. Mezitímní, mimořádná, konsolidovaná účetní závěrka. Slovenská legislativa upravuje v § 17a odst. 1, individuální účetní závěrku a přesně vymezuje, které banky jsou povinny ji sestavovat, je to např. Exportně-importní banka Slovenské republiky. Další zvláštností je povinnost sestavit individuální účetní závěrku pro účetní jednotky, které splňují alespoň 2 následující podmínky¹²:

- celková částka aktiv přesáhla 170 000 000 eur,
- čistý obrat přesáhl 170 000 000 eur,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců přesáhl je účetním období 2 000.

Dále sestavuje individuální účetní závěrku společnost, která emitovala cenné papíry, které byly přijaty k obchodování na regulovaném trhu a nesplňuje výše uvedené podmínky. Slovenský zákon o účetnictví řeší i účetnictví Národní banky Slovenska. V české legislativě není toto vymezení specifikováno a není ani určeno, jakou účetní závěrku má Česká národní banka sestavovat, je to způsobeno absencí individuální účetní závěrky v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

V České republice zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví nevymezuje ani neupravuje individuální účetní závěrku. Vymezení povinnosti sestavit individuální účetní závěrku upravuje IAS 27¹³ na který zákon o účetnictví odkazuje.

¹² Za alespoň dvě po sobě jdoucí účetní období.

¹³ Consolidated and Separate Financial Statements

2.6.2 Ověření účetní závěrky auditorem

Tabulka 5: Podmínky pro ověření účetní závěrky auditorem podle Slovenské legislativy

Podmínky	
Celková částka aktiv	Více než 1 000 000 eur
Čistý obrat	Více než 2 000 000 eur
Průměrný přepočtený počet zaměstnanců v jednom účetním období	Více než 30

Pramen: Vlastní tvorba

Tabulka 6: Podmínky pro ověření účetní závěrky auditorem podle České legislativy

Podmínky	
Celková částka aktiv	Více než 40 000 000 Kč
Čistý obrat	Více než 80 000 000 Kč
Průměrný přepočtený stav zaměstnanců v jednom účetním období	Více než 50

Pramen: Vlastní tvorba

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ukládá povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem akciové společnosti, která v předcházejícím období splnila jedno z výše uvedených kritérií. Ostatní obchodní korporace mají tuto povinnost v případě, že v předcházejícím období přesáhly alespoň dvě kritéria.

Zákon 431/2002 Z.z. o účetnictvu stanovuje podmínky v tabulce 5, pro obchodní společnosti, které vytváří základní kapitál a družstva pokud splní alespoň dvě uvedená kritéria. Povinnost ověřit účetní závěrku auditorem mají také společnosti, které sestavují individuální účetní závěrku podle § 17a, společnosti a družstva, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu, právnické osoby, které jsou

vymezené ve zvláštních předpisech a jejich roční částka podílu přijaté daně je vyšší než 35 000 eur za účetní období.

V České republice i Slovenské existují výjimky, které nemusejí mít ověřenou účetní závěrku auditorem:

Tabulka 7: Výjimky v ověřování účetní závěrky auditorem

Česká republika	Slovenská republika
Sestavený v průběhu konkurzu. Pokud nastanou účinky schválení reorganizačního plánu.	Pokud sestavuje individuální průběžnou nebo konsolidovanou průběžnou účetní závěrku.
Pokud nedojde ke zrušení průběhu konkurzu.	
Pokud tak stanoví zvláštní právní předpis.	

Pramen: Vlastní tvorba

2.6.3 Oceňování

Oceňování se liší především při oceňování cizí měnou. V České republice se při pořízení ze zahraničí musí oceňovat kurzem, který je určen Českou národní bankou a podle kterého účetní jednotka přeceňuje. Slovenské prepisy jsou jednodušší. I když nakoupí ze zahraničí a nákup je realizován z členského státu, který má zavedenou měnu euro, neplynou z toho pro účetní jednotku další povinnosti.

Pokud jsou aktiva nakoupena ze třetích zemí, provede slovenská účetní jednotka přepočítání na eura, podle směnného kurzu určeného Evropskou centrální bankou, popřípadě Národní bankou Slovenska.

Způsoby oceňování ostatního majetku jsou totožné s oceňováním podle ČÚS.

2.7 Hodnocení míry harmonizace České a Slovenské republiky

Slovenská a Česká republika mají opravdu jen malé odlišnosti v úpravě účetnictví. S největší pravděpodobností je to dáno společnou historií, legislativou před rokem 1993, kdy došlo k rozdělení Československa na dva samostatné státy. Pokud jde o míru harmonizace slovenského účetnictví a IFRS je logické, že je vyšší než harmonizace v České republice, z důvodu rozdílných měn. Pokud se Česká republika rozhodne přijmout euro jako měnu, dojde i k vyššímu stupni harmonizace účetních systémů. Od 1. 1. 2009 se do zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví zakomponovaly některé prvky IFRS s IAS, které také přispívají k větší míře harmonizace českého účetnictví a mezinárodních standardů.

Závěr

Česká republika po vstupu do Evropské unie musela přijmout i opatření týkající se ČÚS. Můžeme říci, že se jí to velmi podařilo, většina našich účetních standardů a zákonů je již v souladu s IFRS, vyskytují se jen drobné odlišnosti, které jsou podle mého zapříčiněny orientací českého účetnictví na daňový systém.

Jako velké plus vnímám „odpuštění“ společnostem, které jsou kótované na mezinárodních trzích sestavovat ještě účetní závěrku podle ČÚS, stačí pouze konsolidovaná účetní závěrka. Pokud by Česká republika chtěla přejít pouze na IFRS, bylo by zapotřebí ustanovit účetnictví, které by mohli vést i drobní podnikatelé popřípadě menší podniky bez zájmu větších investic v zahraničí. Názor pana Roberta Mládky, který v takovém případě navrhuje zavést něco jako „daňové účetnictví“ pro malé podniky, mi připadá jako dobrý nápad. Bylo by však nutné vymezit kritéria pro podniky, které toto daňové účetnictví mohou vést a které už musí postupovat podle IFRS.

Problém vidím v případě, kdyby Česká republika odpuštěla od návaznosti na daňový systém. Pokud by k tomu došlo, pravděpodobně by podnikatelé museli vést několik evidencí (pro základ daně, podle zákona o účetnictví a v případě povinnosti vést účetnictví podle IFRS i tento systém). Účetnictví nám má poskytovat věrný a poctivý obraz. Je však otázkou jak moc poctivý je u některých podniků, když je navázáno na daňový systém.

Ze srovnání z české a slovenské legislativy vyplývají drobné odlišnosti. Slovenská republika má díky euru větší míru harmonizace než Česká republika. I když od 1. 1. 2009 Česká republika zakomponovala do zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví některé prvky mezinárodních standardů.

Summary

After joining the European Union, Czech Republic had to adopt measures relating to the CAS. We can say that it happened very successfully, most of our accounting standards and laws are already in compliance with IFRS. There are only small differences which are caused by the Czech accounting tax system orientation.

As a big plus I see "forgiveness" companies that are listed on international markets, so that they don't have to compile financial statements signed by the CAS, but just consolidated financial statements are enough. If the Czech Republic wanted to use only IFRS, it would be necessary to establish accounting, which could be led by even small entrepreneurs or small businesses without interest in abroad investments. The opinion of Mr. Robert Mladek, who in this case proposes to introduce something like "tax accounting" for small businesses seems like a good idea. But it would be necessary to define the criteria for businesses, which can use this tax accounting system and which have to must follow IFRS.

In my opinion, there would be a problem, if the Czech Republic stopped following the tax system. If this were to happen, it would probably lead entrepreneurs to use several registries (for the tax base, according to the Accounting Act law and in the case of an obligation to keep accounts in accordance with IFRS and the system). Accounting has to provide us with a clear and fair view. The question is, how much is fair for some businesses, when it follows the tax system.

A comparison of the Czech and Slovak legislation shows minor differences. Slovak Republic has thanks to using the euro a greater degree of harmonization than the Czech Republic. Despite the fact that in the first 1st 2014 Czech Republic has incorporated into the Act No. 563/1991 Coll., accounting certain elements of international standards.

Key words: IFRS, IAS, accounting harmonization, US GAAP, ČSÚ, financial statements, international standards

Použitá literatura

Elektronická literatura:

1. Lasmin. (2011). EMPIRICAL EVIDENCE ON FORMAL AND MATERIAL HARMONIZATION OF NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS. *Journal of International Business Research*, 10(2), 69-85. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/912511318?accountid=9646>
2. Jei-Fang Lew. (2005). The trend of international accounting harmonization. *Journal of Applied Management and Entrepreneurship*, 10(1), 126-138. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/203875324?accountid=9646>
3. Sacer, I. M., PhD., Sever, I., & Decman, N. (2012). INFLUENCE OF ACCOUNTING REGULATION HARMONIZATION ON THE FINANCIAL REPORTING OF SELECTED EU COUNTRIES. Paper presented at the 539-549. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/1350307883?accountid=9646>
4. Tarca, A. (1998). The measurement of international harmonisation in financial reporting. *Australian Accounting Review*, 8(1), 13-20. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/217569477?accountid=9646>
5. Beke, J. (2010). THE PRACTICAL ADAPTATION AND SOME ECONOMIC ASPECTS OF THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS. *Studia Universitatis Babeş-Bolyai*, 55(2), 41-63. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/867519391?accountid=9646>
6. Gbenedio, P. O., Benson, E. D., & Omolehinwa, E. (1998). An analysis of the problems and obstacles to global accounting harmonization. *Managerial Finance*, 24(7), 63-80. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/212661124?accountid=9646>
7. Oluku, Mukoro Dick, PhD, MBA, BSc, F.C.E.A., C.I.A., & Ojeka, S. A., B.S.C. (2011). THE CHALLENGE OF CULTURE TO INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS) CONVERGENCE. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in*

Business, 2(12), 914-924. Retrieved from
<http://search.proquest.com/docview/876011096?accountid=9646>

8. JÍLEK, M. *Mezinárodní harmonizace a standardizace účetnictví*. Dostupné z
<http://www.agris.cz/etc/textforwarder.php?iType=2&iId=125793&PHPSESSID=d8>
9. Chmátalová, E. *Proces harmonizace účetnictví v rámci EU*. Dostupné z
<http://www.svses.cz/konference/peu03/texty/chmatalova.pdf/>

Monografická bibliografie:

1. Bohušová, H. (2008). *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. Praha: ASPI.
2. Marcela, r. (2006). *Regulace evropského účetnictví*. Praha: Oeconomica
3. Jílek, J., & Svobodová, J. (2012). *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. Praha: Grada.
4. Krupová, L. (2009). *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]*. Praha: VOX.
5. Dvořáková, D. (2008). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS* (2nd ed.). Brno: Computer
6. Ryneš, P. (2012). *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*. Olomouc: Anag.
7. Strouhal, J. (2011). *Účetní závěrka* (2nd ed.). Praha: Wolters Kluwer.

Kvalifikační práce:

1. Kellnerová, J. (2007). *Harmonizace účetních systémů v Evropské unii* (Diplomová práce). Dostupné z
http://is.muni.cz/th/76166/esf_m/Diplomova_prace.pdf

Legislativa:

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

2. České účetní standardy č. 001 až č. 023
3. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění
4. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovnictve
5. Mezinárodní účetní standardy IFRS a IAS

Seznam tabulek

Tabulka 1: Srovnání zavedení nařízení IAS 1606/2002.....	37
Tabulka 2: Porovnání IFRS a české účetní legislativy.....	40
Tabulka 3: Odhadované fair value jednotlivých položek.....	47
Tabulka 4: Přepočítaná pořizovací cena jednotlivých položek.....	47
Tabulka 5: Podmínky pro ověření účetní závěrky auditorem podle Slovenské legislativy	53
Tabulka 6: Podmínky pro ověření účetní závěrky auditorem podle České legislativy	53
Tabulka 7: Výjimky v ověřování účetní závěrky auditorem	54

Seznam použitých zkratk

ARC	Accounting Regulatory Committee
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EU	Evropská unie
IAS	International Accounting Standards; Mezinárodní účetní standardy
IFRS	International Financial Accounting Standards; Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
SARG	Standards Advice Review Group
USA	The United States of America; Spojené státy americké
US GAAP	General Accepted Accounting Principles; americké všeobecně uznávané účetní zásady