

Univerzita Palackého v Olomouci  
Filozofická fakulta



POSTUP A VÝSLEDKY HARMONIZACE EVROPSKÉHO  
ÚČETNÍCVÍ

Bakalářská práce

Autor:	Renata Elznerová
Studijní obor:	Aplikovaná ekonomická studia – Anglická filologie
Forma studia:	Prezenční
Vedoucí práce:	Ing. Zdeněk Puchinger

prostor pro oficiální zadání

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci *Postup a výsledky harmonizace evropského účetnictví* vypracovala samostatně pod vedením Ing. Zdeňka Puchingera a uvedla v ní všechny použité literární a jiné odborné zdroje.

V Olomouci dne

---

Vlastnoruční podpis autora

## **Poděkování**

Tímto bych chtěla poděkovat panu Ing. Zdeňkovi Puchingerovi za trpělivost a užitečné rady, kterými mě podporoval při vypracování této práce.

# Obsah

Úvod .....	7
<b>1 Harmonizace účetnictví.....</b>	<b>9</b>
1.1 Podstata mezinárodní harmonizace účetnictví.....	9
1.1.1. Podstata účetnictví .....	9
1.1.2. Důvody odlišných konceptů účetní evidence .....	10
1.1.3. Srovnatelnost účetních informací .....	11
1.1.4. Role právního systému.....	11
1.2. Právní regulace účetnictví.....	12
1.2.1. Právní regulace účetnictví EU .....	13
1.2.2. Právní regulace účetnictví ČR .....	14
<b>2 Historické etapy procesu harmonizace .....</b>	<b>16</b>
2.1 Vydání směrnic EU pro účetnictví.....	16
2.2. Nová strategie harmonizace účetnictví .....	19
2.3. Modernizace směrnic účetnictví .....	20
2.4. Dovršení modernizace účetnictví.....	21
<b>3 České účetní předpisy .....</b>	<b>22</b>
3.1. ČÚS a jejich struktura .....	22
3.2. Koncepční rámec .....	23
3.3. Základní principy ČÚL.....	24
3.4. Vývoj ČUP od r. 2000 .....	25
3.4.1. Rok 2000.....	25
3.4.2. Rok 2001 .....	26
3.4.3. Rok 2002.....	26
3.4.4. Rok 2003 .....	27
3.4.5. Rok 2004.....	27
3.4.6. Rok 2005.....	28
3.4.7. Rok 2006.....	29
3.4.8. Rok 2007.....	29
3.4.9. Rok 2008.....	29
3.4.10. Rok 2009.....	30
3.4.11. Rok 2010.....	30
3.4.12. Rok 2011.....	32
3.4.13. Rok 2012.....	32
3.4.14. Shrnutí.....	32

<b>4</b>	<b>Mezinárodní standardy finančního výkaznictví .....</b>	<b>33</b>
4.1.	Důležité organizace a tvorba mezinárodních standardů .....	33
4.2.	Struktura Mezinárodních standardů.....	33
4.3.	Koncepční rámec .....	34
4.4.	Interpretace SIC/IFRIC.....	34
4.5.	Vývoj IAS/IFRS od r. 2000 .....	35
4.5.1.	Rok 2000.....	35
4.5.2.	Rok 2001.....	35
4.5.3.	Rok 2002.....	36
4.5.4.	Rok 2003.....	36
4.5.5.	Rok 2004.....	36
4.5.6.	Rok 2005.....	36
4.5.7.	Rok 2006.....	37
4.5.8.	Rok 2007.....	37
4.5.9.	Rok 2008.....	37
4.5.10.	Rok 2009.....	37
4.5.11.	Rok 2010.....	38
4.5.12.	Rok 2011.....	38
4.5.13.	Rok 2012.....	38
4.5.14.	Shrnutí.....	38
<b>5</b>	<b>Proces konverze účetní závěrky.....</b>	<b>40</b>
5.1.	Konverze účetní závěrky .....	40
5.2.	Příprava první účetní závěrky dle IFRS.....	40
5.3.	Pravidelné účetní výkaznictví dle IFRS.....	42
5.4.	Konsolidace individuálních účetních závěrek – technická řešení .....	43
5.5.	Shrnutí konverze účetní závěrky.....	45
<b>6</b>	<b>Výsledky harmonizace, problémy a možná řešení.....</b>	<b>46</b>
6.1	V rámci ČR .....	46
6.2.	Ve světě.....	47
	<b>Závěr .....</b>	<b>49</b>
	<b>Resumé.....</b>	<b>52</b>
	<b>Seznam pramenů a použité literatury.....</b>	<b>54</b>
	<b>Seznam použitých zkratk .....</b>	<b>58</b>
	<b>Seznam příloh.....</b>	<b>60</b>

## Úvod

Harmonizace evropského účetnictví je oblastí podřazenou mnohem širšímu konceptu, a to harmonizací účetnictví v celosvětovém měřítku. Oba koncepty se vyznačují dlouhodobým charakterem, neboť se jedná o procesy, které prošly, a stále procházejí, dlouhým historickým vývojem v řádu desítek let. Harmonizace účetnictví v podstatě vychází z problematiky světové ekonomiky. Mluvíme o tzv. globalizaci. S těmito pojmy se setkáváme v posledních desetiletích jako charakteristikou pro sjednocování národních ekonomik a odbouráváním bariér v obchodu a vůbec veškerém kontaktu mezi jednotlivými ekonomikami států. To vše je umožněno díky dynamickému rozvoji informační technologie, kdy dochází k téměř bezprostřednímu přenosu dat, čímž se vyznačují potřeby soudobé ekonomiky.

Harmonizace v podstatě znamená sjednocování či souhru. Každé účetnictví se musí řídit určitými pravidly nebo vycházet z určité právní úpravy. Právní úprava nám v České republice předepisuje základní normy, kterými se musíme řídit, poskytuje základní definice a zajišťuje, aby výstupy účetnictví nebyly v rozporu s účetními principy. Do právní úpravy státu jako takové ovšem zasahovat nelze. Dochází k implementaci směrnic a nařízení např. Evropského parlamentu či Rady do českého právního systému, kde platí tzv. zprostředkovaně. K harmonizaci dochází také především v rovině účetních standardů, a jejím cílem je postupné zapracování Mezinárodních standardů účetního výkaznictví – IFSR do účetního výkaznictví na úrovni Evropské unie a finálně celého světa. Podstatou harmonizace a faktory, které ovlivňují účetní systémy, se zabývám v první kapitole této práce. Druhá kapitola pojednává o prozatímním vývoji harmonizace, která je popsána ve čtyřech fázích.

Mimo Mezinárodních standardů účetního výkaznictví – IFSR existují také Všeobecně uznávané účetní principy USA – US GAAP, které společně tvoří světovou linii harmonizace. I přes značnou odlišnost vycházejí obě tyto koncepce z obdobných principů a proto je spolupráce mezi těmito standardy relativně jednoduché, nikoliv však bezproblémová. V neposlední řadě se musíme seznámit s naší, tedy českou koncepcí, ze které účetní evidence vychází, a tím je Česká účetní legislativa. ČÚL jsem rozpracovala ve třetí kapitole, kde se zabývám principy českého účetnictví, Českými účetními standardy a jejich strukturou.

Ve čtvrté kapitole se věnuji již zmiňovaným mezinárodním standardům účetního výkaznictví IAS/IFRS. U rozboru mezinárodních standardů jsem postupovala ve stejné osnově jako u ČÚL, zabývala jsem se tedy principy a strukturou IAS/IFRS.

Cílem této bakalářské práce je poskytnout přehled dosavadních postupů a výsledků harmonizace. V rámci své praktické části jsem vypracovala ve třetí kapitole vývoj České účetní legislativy od roku 2000 po rok 2012 a popsala jsem důležité změny ve zněních zákona, vyhláškách ministerstva financí a Českých účetních standardech, které jsou zveřejňovány ve Finančním zpravodaji MF. Stejný postup jsem provedla ve čtvrté kapitole s mezinárodními standardy IAS/IFRS podle nařízení Evropské komise a Rady zveřejňovaných v Úředním věstníku EU.

Další část této práce tvoří pátá kapitola, která se zabývá konverzí české účetní závěrky na závěrku sestavovanou podle IAS/IFRS. Jedná se o aktuální problém, neboť ze současného vývoje harmonizace dochází k časté povinnosti dvojího výkaznictví a účetní jednotky jsou nuceny provádět konverzi účetní závěrky podle mezinárodních standardů.

Finální kapitola shrnuje časovou analýzu vývoje ČÚL a IAS/IFRS. Dále bych chtěla poukázat na stále existující rozdíly mezi jednotlivými účetními úpravami, problémy s nimi a navrhnout možná řešení. V této kapitole rekapituluji hlavní problémy a překážky harmonizace a uvádím možná východiska pro budoucí harmonizační procesy.



# 1 Harmonizace účetnictví

Koncept harmonizace účetnictví a účetního výkaznictví vychází z faktu, že každá národní ekonomika praktikuje odlišné metody účetní evidence. V posledních desetiletích, která jsou ve znamení celkové globalizace jednotlivých národních ekonomik, které tak tvoří jednotnou světovou ekonomiku, dochází k potřebám odbourávání bariér, které brání dalšímu rozvoji.

V oblasti účetnictví dochází za těchto okolností k závažné problematice. U nadnárodních společností nebo podniků národní úrovně, které obchodují na mezinárodních burzách s cennými papíry, docházelo k stále se zvyšujícímu tlaku na srovnatelnost účetních údajů, které vykazují. Hlavními nároky na účetní data v nadnárodním měřítku jsou především **všeobecná srozumitelnost a srovnatelnost**. Existuje ovšem celá řada faktorů, které vedly k rozsáhlé diverzifikace účetních postupů v jednotlivých státech. Důvody, které vedly ke vzniku odlišnosti vykazování hospodářských údajů jednotlivých národních ekonomik, budou prodiskutovány v rámci této kapitoly. Všechny tyto faktory a potřeby odstartovaly dlouhodobé harmonizační procesy, které trvají dodnes.

## 1.1 Podstata mezinárodní harmonizace účetnictví

### 1.1.1. Podstata účetnictví

Informace získávané z účetní evidence slouží především pro potřebu **externích uživatelů**. Pomocí těchto údajů získávají přehled o finančním stavu podniku, jeho majetku a pomocí prognóz také předpověď možného budoucího vývoje podniku.

Účetní údaje jsou zveřejňovány v podobě účetních výkazů, podniky tedy sestavují účetní závěrku. Vycházejíce z tohoto modelu mluvíme o účetním výkaznictví. Tyto údaje jsou významným faktorem např. při investičním rozhodování. Z toho vyplývá, že jednou z nejvýznamnějších skupin, které účetní data využívají, jsou investoři. Mimo skupinu investorů k externím uživatelům účetních výkazů patří: banky, věřitelé, státní instituce, dodavatelé, odběratelé apod. Z okruhu **interních uživatelů** můžeme mluvit o samotných vlastnících, společnících či zaměstnancích.

Aby účetnictví splňovalo tuto jeho základní funkci, je bezpodmínečné, aby vykazované údaje byly naprosto **pravdivé** a zobrazovaly **skutečný stav** majetků a závazků. Z objektivních důvodů musí být také **průkazné**. V současné době je na seznam požadavků na účetní informace přidávána jejich **transparentnost** a **kvalita**, neboť se soudobým vývojem jak národních tak světové ekonomiky sílí poptávka po takových informacích. Je pouze v zájmu jednotlivých ekonomických subjektů, se těmito pravidly řídit a získat tak určitou konkurenční výhodu na trhu. Aby ovšem docházelo k uspokojení zájmů nejen účetních jednotek, ale také celé společnosti, funguje v oblasti účetnictví tzv. účetní regulace. Touto disciplínou se budu potřebněji zabývat v druhé kapitole.

Vykazování účetních informací je tedy velmi významným procesem v interakci mezi jednotlivými ekonomickými subjekty. To platí i ve sdílení účetních informací na nadnárodní úrovni, ne-li ještě významněji.

### 1.1.2. Důvody odlišných konceptů účetní evidence

Vlivy, které v minulosti ovlivnily vývoj účetního systému jednotlivých zemí, můžeme klasifikovat do tří základních skupin. Jedná se o vlivy **ekonomické, politické i sociální**. Všechny tyto aspekty moderní civilizace jsou navzájem propojeny, vzájemně na sebe působí a ovlivňují se. Změny v těchto oblastech mají neodvratitelný dopad na metody a principy používané v jednotlivých národních účetních systémech. Mimo tyto tři hlavní oblasti vlivů na účetnictví existují další faktory, které jsou mezi teoretiky v oblasti účetnictví jasně definovatelné.

Přehled nejvýznamnějších faktorů, které jsou příčinou mezinárodních rozdílů:<sup>1</sup>

- právní systémy
- daňový systém
- převažující typ podnikatelských jednotek
- účetní a auditorská profese
- inflace
- účetní teorie
- významné ekonomické a účetní případy
- externí vlivy.

---

<sup>1</sup> ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2006, s. 8

### 1.1.3. Srovnatelnost účetních informací

Podle toho, co jsem doposud uvedla, zde máme tři skutečnosti:

1. Účetnictví musí představovat věrný obraz hospodářské skutečnosti jednotlivých ekonomických subjektů.
2. Jednotlivé účetní jednotky se řídí principy dané národní ekonomikou, které díky různorodým faktorům mají navzájem velmi odlišnou strukturu a postupy.
3. Pro potřeby nadnárodní interakce mezi ekonomickými subjekty, je nutným předpokladem pro tyto informace všeobecná vzájemná srovnatelnost.

Problém nastává ve chvíli, kdy se snažíme tyto skutečnosti skloubit. Právě tento problém je impulzem pro snahy o vytvoření jednotných, všeobecně uznatelných postupů pro účetní evidenci. Doposud dochází k harmonizaci účetnictví např. na úrovních Spojených států Americký, či Evropské unie. Do budoucna ovšem existují silné snahy uspokojit „...potřebu jediného souboru celosvětově použitelných principů a pravidel.“<sup>2</sup>

### 1.1.4. Role právního systému

Jak bylo řečeno, právní systém do velké míry ovlivňuje strukturu a principy jednotlivých účetních systémů, což mimo jiné zapříčiňuje značnou diverzifikaci. Problematické se může zdát, že i samotný právní systém v Evropě a ve světě není jednotný. V soudobé literatuře se rozlišují v podstatě dva základní modely právního systému:

- evropský kontinentální model
- anglosaský model

**Kontinentálním modelem** se vyznačuje právní systém většiny kontinentální Evropy a taktéž České republiky. Zatímco **model anglosaského právního systému** je založen na tzv. právních precedentech a právních obyčejích, evropský kontinentální právní systém je založen na normativních právních aktech. Hlavním pramenem je zákon neboli právní předpis.

---

<sup>2</sup> PROCHÁZKA, D. *Konverze české účetní závěrky na účetní závěrku dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2011, s. 7

Právní předpisy lze dělit podle několik různých kritérií. Pro potřeby této práce ale zmíním pouze jeden typ členění. Evropský kontinentální systém rozděluje:

- zákonné předpisy – nebo také primární,
- podzákonné předpisy – neboli sekundární,
- ústavní zákony – stojí nad vším ostatním.

Mezi podzákonné (sekundární předpisy) řadíme např. nařízení vlády a vyhlášky ministerstev, obecně závazné vyhlášky obcí a krajů a co je nejdůležitější, právě také předpisy EU – tedy nařízení a směrnice EU.

Dnem vstupu do Evropské unie se Česká Republika stala součástí specifického typu kontinentálního evropského práva – **Práva Evropských Společenství**. Dochází tak k již zmiňované **implementaci** pramenů evropského práva do pramenů práva českého. Charakteristikou evropského práva je, že nevzniklo přirozeným způsobem ale integrací Evropy. Stále se pohybujeme v oblasti sekundárního práva. Prameny sekundárního práva, které Evropská unie může vydávat, jsou nejčastěji nařízení a směrnice.

**Nařízení** je právně závazné a platí v celém svém rozsahu v celé EU.<sup>3</sup> Má tedy přímý účinek, čímž odpovídá zákonům národní úrovně. Vztahuje se na vymezené vztahy. Nařízení EU mohou vydávat Rada Evropské unie, nebo Rada Evropské unie spolu s Evropským parlamentem.

**Směrnice** je právní akt stanovující cíl, který musejí všechny země EU splnit. Každá země se však může rozhodnout jakým způsobem.<sup>4</sup> V odborné literatuře se běžně setkáváme s pojmem „direktiva“, který je stejně tak použitelný. Směrnice má za cíl harmonizaci práva a to se zohledňováním práva národního. Mohou být vydávány stejnými orgány jako nařízení, pouze s doplněním o Evropskou komisi, která ovšem nevydává směrnice velmi často. U směrnice je stanovena lhůta, do které musí být splněna implementace směrnice.

## 1.2. Právní regulace účetnictví

Míra regulace účetnictví je pro každou zemi individuální. Vychází z ekonomických teorií, které buďto podporují tržní ekonomiku a regulaci státem odmítají a naopak. Dalším

---

<sup>3</sup> Evropská unie. Nařízení, směrnice a další právní akty. /online/ Aktualizováno 2. 4. 2013. /cit. 2013-04-04/ Dostupné z WWW < [http://europa.eu/about-eu/basic-information/decision-making/legal-acts/index\\_cs.htm](http://europa.eu/about-eu/basic-information/decision-making/legal-acts/index_cs.htm)>.

<sup>4</sup> tamtéž

možným dělením účetní regulace je **regulace právní normou, právním standardem a kombinací předchozích dvou**. Regulace právní normou, tedy zákonem může upravovat oblast jak účetního výkaznictví, tak běžného účetnictví. Regulace účetním standardem vychází spíše z osvědčené praxe. Na rozdíl od regulace právní normou zde neexistují sankce za nedodržení normy, protože standardy nemají právní účinnost. Účetní standardy mohou mít navíc jak národní tak nadnárodní platnost. Příkladem národních účetních standardů mohou být České účetní standardy a příkladem účetních standardů s nadnárodní platností IFRS.

### **1.2.1. Právní regulace účetnictví EU**

Jak už bylo v textu zmíněno, v Evropě dominuje kontinentální typ právního systému, a proto by se také účetní regulace měla řídit právní normou. To by ovšem neodpovídalo současné praxi. V posledních letech totiž v Evropě nastal fenomén nepřírozeného prosazování kombinované právní regulace účetnictví – tedy právní normou i standardy, přestože je takovýto přístup přirozeně vhodný pro anglosaský typ právního systému.

**Základní dokumenty, které upravují účetní výkaznictví v rámci Evropské unie, jsou:**

- Čtvrtá směrnice Rady 78/660/EHS, o ročních účetních závěrkách některých forem společností;
- Sedmá směrnice Rady (83/349/EHS), o konsolidovaných účetních závěrkách,
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, o uplatňování mezinárodních účetních standardů.
- Mezinárodní účetní standardy IAS/ IFSR

Nově se formující Evropské společenství se vyznačovalo vznikem nadnárodních organizací, kde každá přináší svoje vlastní regulační pravidla. Řeč je především o Evropském parlamentu a Radě zastřešující Evropskou unii a IASC – Výbor pro mezinárodní účetní standardy s tím rozdílem, že pravidla IASC nemají právní platnost. Tyto dva regulační modely tak doplňují národní regulační systémy jednotlivých zemí EU. Další pomyslnou fází ve vývoji regulačního systému EU je období po vydání Nařízení 1606/2002 o používání IAS, čímž se regulace dostává do rukou nezávislého orgánu, čímž byla Rada pro standardy účetního výkaznictví. Začínáme mluvit o procesu tzv.

Standardizace. „Standardizace v přesném slova smyslu znamená použití jediného standardu, který obsahuje v nejlepším případě jedinou zásadu nebo úpravu, která musí být uplatněna ve všech situacích.“<sup>5</sup> Na závěr musím zmínit vynucovací orgán, který má v regulačním systému účetnictví také podstatný význam, s názvem Výbor pro regulaci účetnictví – ARC.

### 1.2.2. Právní regulace účetnictví ČR

Mezi základní právní předpisy, které charakterizujeme jako regulaci českého účetnictví, patří<sup>6</sup>:

- Dokumenty České republiky
  - Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů;
  - Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů;
  - Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví;
  - České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
- Dokumenty Evropské unie – již zmiňovaná 4. a 7 směrnice a Nařízení ES o uplatňování mezinárodních účetních standardů.

Zákon o účetnictví se kromě úvodu skládá ze sedmi částí. V nich se projednávají:

- obecná ustanovení
- rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy
- účetní závěrka
- způsoby oceňování
- inventarizace majetku závazků
- úschova účetních písemností
- společná ustanovení, přechodná a závěrečná

Tento zákon je nadřazen všem ostatním dokumentům, které upravují účetnictví v ČR. Nevýhodou zákona o účetnictví jako právní normy je pomalejší reakce na změny v dané problematice (pouze ve formách novel zákona).

---

<sup>5</sup> ŽÁROVÁ 98

<sup>6</sup> PROCHÁZKA, 16

**Směrnice Evropské unie** jsou, jak bylo v textu řečeno, implementovány do právního řádu členské země. Implementace **4.** a následovně **7. směrnice** do právního řádu České republiky proběhl po vstupu do Evropské unie. Cílem této implementace bylo samozřejmě sjednocení pravidel národního a nadnárodního účetního systému.

Současně se vstupem do Evropské unie dále došlo k požadavkům na **aplikaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví – IFRS** a sestavování konsolidované účetní závěrky dle nich u těch podniků, které emitují cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v rámci EU a samozřejmě dobrovolně u všech ostatních. Bohužel docházelo k tomu, že u některých podniků docházelo k povinnosti dvojího vedení účetnictví v souladu s IFRS a v souladu s ČSÚ podle zákona o účetnictví. Novela zákona z roku 2011 některé dosavadní problematiky řeší a dochází ke změně zejména v rozsahu podniků, které mají povinnost účtovat podle IFRS a které mají právo volby.

## 2 Historické etapy procesu harmonizace

V předchozí kapitole jsem už zmínila některé pojmy jako Mezinárodní účetní standardy nebo Výbor pro regulaci účetnictví. Na následujících stránkách se k nim vrátím a poskytnu shrnutí z pohledu historického vývoje procesu harmonizace, který je typický především pro Evropu. Jednotlivými organizacemi a standardy IFRS se ovšem nebudu zabývat dopodrobna, neboť třetí kapitola se bude celá podrobně zabývat touto problematikou. V této podkapitole budu primárně hovořit o evropských účetních směrnících.

V zásadě rozdělujeme čtyři historické etapy harmonizačního procesu. Tyto etapy jsou:

- vydání směrnic EU pro účetnictví,
- tzv. nová strategie harmonizace účetnictví,
- modernizace směrnic účetnictví,
- dovršení modernizace účetnictví.

Ve své podstatě první úvahy a snahy o harmonizaci nejen účetnictví doprovázeli vznik Evropského hospodářského společenství (EHS) v roce 1957. Důvodem byly snahy o snazší ekonomickou spolupráci mezi jednotlivými evropskými subjekty. Evropské hospodářské společenství začalo vytvářet evropskou (v tom i účetní) legislativu.

### 2.1 Vydání směrnic EU pro účetnictví

V odborné literatuře se počátkem harmonizačního procesu datuje k vydání směrnice pro účetnictví. Tou je právě 4. směrnice o ročních účetních závěrkách určitých forem společností z roku 1978 s přesným názvem **Čtvrtá směrnice Rady ze dne 25. července 1978 o ročních účetních závěrkách určitých forem společností, založená na č. 54 odst. 3 písm. G) Smlouvy (78/660EHS).**

#### 2.1.1. Čtvrtá směrnice

Článek 1 jasně stanovuje, na které formy podnikání se opatření, předepsaná 4. směrnicí, vztahují. Pro Českou republiku se v prvním pododstavci jedná o společnost s ručením omezeným a akciovou společnost *„v nichž jsou všichni společníci s neomezeným ručením společností forem uvedených v prvním pododstavci nebo společností, které se neřídí*



*právem členského státu, ale jejichž právní forma je srovnatelná s formami uvedenými ve směrnici 68/151/EHS.*<sup>7</sup>

*„Tato směrnice se vztahuje rovněž na formy společností nebo podniků uvedené v druhém pododstavci, jejichž všichni společníci s neomezeným ručením jsou sami společnostmi forem uvedených v druhém nebo prvním pododstavci.“*<sup>8</sup> Formami v druhém pododstavci jsou veřejná obchodní společnost, komanditní společnost a družstvo. Z platnosti byly vyloučeny banky, pojišťovny a jiné finanční instituce.

Čtvrtá směrnice se skládá ze 12 oddílů o 62 člancích, podle kterých můžeme získat první představu o obsahové náplni této směrnice. Oddíly nesou názvy:

- První oddíl: Obecná ustanovení
- Druhý oddíl: Obecná ustanovení o rozvaze a o výsledovce
- Třetí oddíl: Členění rozvahy
- Čtvrtý oddíl: Zvláštní ustanovení vztahující se na určité rozvahové položky
- Pátý oddíl: Členění výsledovky
- Šestý oddíl: Zvláštní ustanovení, které se vztahuje na určité položky výsledovky
- Sedmý oddíl: Pravidla oceňování
- Osmý oddíl: Obsah komentáře k účetní závěrce
- Devátý oddíl: Obsah výroční zprávy
- Desátý oddíl: Zveřejnění
- Jedenáctý oddíl: Audit
- Dvanáctý oddíl: Závěrečná ustanovení

Čtvrtá směrnice se stěžejně zaměřovala na úpravu a zveřejňování rozvahy, výsledovky a závěrečných komentářů k výkazům. Směrnice klade důraz především na věrný a pravdivý obraz vykazovaných stavů ve výkazech pomocí jejich povinného členění a stanovení minimálního obsahu. Ani to však nedokázalo zajistit požadované cíle. Nedořešena také zůstala otázka oceňování, čímž opět docházelo k nesrovnatelnosti účetních údajů. Další problém 4. směrnice jsem již nastínila v předchozím textu. Směrnice obsahovala právo volby, a to z toho důvodu, aby vyhověla oběma typům právní úpravy – kontinentální a

---

<sup>7</sup> Čtvrtá směrnice Rady ze dne 25. července 1978 o ročních účetních závěrkách určitých forem společností, založená na č. 54 odst. 3 písm. G) Smlouvy (78/660EHS).

<sup>8</sup> Tamtéž.

anglosaské. Jednalo se o tzv. *přímé a odvozené právo volby*.<sup>9</sup> Prostorem pro volbu ovšem vzniká také prostor pro nejednotné výstupy účetnictví, tedy opět nesplňují podmínku srovnatelnosti.

### 2.1.2. Sedmá směrnice

Vydání 7. směrnice se datuje do roku 1983. Jedná se o další účetní směrnici, která následovala 4. směrnicí. Její celý název je **Sedmá směrnice Rady ze dne 13. června 1983 založená na č. 54 odst. 3 písm. G) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách (83/349/EHS)**.

*„Pro účely této směrnice podléhají mateřský podnik a všechny jeho dceřiné podniky konsolidaci, pokud mají mateřský podnik nebo jeden či více dceřiných podniků jednu z těchto forem společností: Česká republika: společnost s ručením omezeným, akciová společnost.“*<sup>10</sup> Sedmá směrnice stanovuje povinnost, v prvním oddíle definovaných, (mateřských) společností vypracovávat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou výroční zprávu.

Na rozdíl od předchozí směrnice se skládá pouze ze šesti oddílů. Těmi jsou:

- První oddíl: Podmínky pro sestavení konsolidovaných účetních závěrek
- Druhý oddíl: Způsob sestavení konsolidované účetní závěrky
- Třetí oddíl: Konsolidovaná výroční zpráva
- Čtvrtý oddíl: Audit konsolidované účetní závěrky
- Pátý oddíl: Zveřejňování konsolidované účetní závěrky
- Šestý oddíl: Přechodná a závěrečná ustanovení

### 2.1.3. Další směrnice

Čtvrtou a sedmou směrnicí následovalo několik dalších směrnic vydaných Radou EHS:

- **Směrnice Rady (86/635/EHS)**, o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí;
- **Směrnice Rady (91/674/EHS)** o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven

---

<sup>9</sup> Žárová, 38

<sup>10</sup> Sedmá směrnice Rady ze dne 13. června 1983 založená na č. 54 odst. 3 písm. G) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách (83/349/EHS).

- **Osmá směrnice Rady ze dne 10. dubna 1984 založená na čl. 54 odst. 3 písm. G) Smlouvy o schvalování osob pověřených prováděním auditů účetních dokumentů.**

#### **2.1.4. Výsledky harmonizace účetnictví pomocí směrnic Rady**

Evropské společenství ukládá implementaci příslušných směrnic do národního práva. Společnosti musí sestavovat svoji účetní závěrku podle tohoto národního právního systému a tak dochází k nepřímému (zprostředkovanému) vlivu směrnic na účetní systémy, čímž dochází k velkým časovým prodlevám, a i když došlo k určitému sblížení jednotlivých účetních systémů, žádné z vydaných směrnic se skutečně nepodařilo dosáhnout shody, co se týče obsahu účetních výkazů. V praxi se navíc stala neblahá skutečnost, že *„účetní závěrky společností, které byly sestaveny v souladu se směrnicí a z nich vyplývající informace, nebyly považované za dostatečně spolehlivé ani pro registraci na evropských burzách cenných papírů“<sup>11</sup>*, a byly odmítnuty. Evropská unie byla nucena přijít s jiným řešením harmonizace evropského účetnictví.

## **2.2. Nová strategie harmonizace účetnictví**

Druhá historická etapa harmonizace evropského účetnictví se nese v duchu Mezinárodních účetních standardů. Navázala na problém společností, které měly zájem o registraci a obchodování na burzách cenných papírů, jež byly předtím odmítnuty.

Obecně mezi principy tzv. Nové strategie patřilo, že Evropská komise vytvoří pružný koncepční rámec, který by se stal základem pro vzniklé problémy účetního systému. Dále, že bude podporovat jednotnou účetní úpravu podle IAS, aby společnosti mohli sestavovat jednu účetní závěrku, a to navíc uznatelnou na mezinárodních kapitálových trzích. V neposlední řadě pilířem Nové strategie bylo rozlišování individuální a konsolidované účetní závěrky s tím, že individuální by se sestavovala podle národní legislativy a konsolidovaná podle IAS.

Na základě srovnávací studie z roku 1996, provedenou Kontaktním výborem pro účetní směrnice, která srovnávala původní vydané směrnice a IAS, dala Komise EU přednost právě IAS s primárním zaměřením na konsolidovanou účetní závěrku, neboť se jednalo

---

<sup>11</sup> Žárová 55.

o urgentní záležitost. V dalších letech byla provedena série dalších studií, které zkoumaly srovnatelnost evropských účetních směrnic a IAS, kdy bylo zjištěno několik konfliktních situací. Jako odpověď na některé otázky vydala Evropská komise nezávazné **Interpretační sdělení týkající se vybraných článků 7. a 4. směrnice ES**, jehož cílem bylo usnadnit interpretaci některých částí směrnic. Dalším řešením byla **revize** některých IAS (např. IAS 22) a **doporučení pro změnu směrnic**. Celá tato produkce sady všeobecně akceptovatelných standardů byla i přes počáteční značné nesrovnatelnosti dokončena v roce 2000.

### 2.3. Modernizace směrnic účetnictví

I přes zavedení základních standardů IAS, od úpravy směrnic se úplně neupustilo. Po návrhu Komise EU z r. 2000, ovšem došlo k zásadní změně koncepce. Doposud měly podniky možnost používat IAS při výkaznictví, nyní se z toho však stala povinnost, která měla být naplněna nejpozději do roku 2005. Modernizace účetnictví dále spočívala v dalším odstraňování konfliktů mezi směrnicemi EU a IAS.

Dalším důležitým krokem bylo řešení oceňování, které bylo hlavním nedostatkem účetních směrnic a které způsobovalo největší odchylky od skutečnosti. Byla vydána **Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65 ze dne 27. září 2001, kterou se mění všechny účetní směrnice s ohledem na pravidlo oceňování pro roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky určitých forem společností, bank a jiných finančních institucí**, která se zabývala oceňováním reálnou hodnotu pro finanční nástroje.

Celá tato etapa byla pomyslně završena vydáním **Nařízení (ES) 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady z 19. července 2002 o využívání IAS, které ukládalo**<sup>12</sup>:

- společností registrovaným na kapitálových trzích v EU povinnost sestavovat konsolidovat účetní závěrku podle IAS nejpozději k roku 2005;
- společností registrovaným na kapitálových trzích mimo EU, které sestavují účetní závěrky podle jiných standardů používat IAS od roku 2007;
- společností, které mají registrované pouze dluhové cenné papíry povinnost používat IAS rovněž do roku 2007.

---

<sup>12</sup> Žárová, 59

## 2.4. Dověšení modernizace účetnictví

Dovršující aktem modernizace účetnictví bylo vydání **Směrnice 2003/51/ES Evropského parlamentu a Rady z 18. července 2003, kterou se upravují Směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách určených forem společností, banka a ostatních finančních institucí a pojišťoven**. Tato směrnice konečně zajišťuje srovnatelnost závěrkových údajů podle IAS nebo podle směrnic.

Zdánlivě dovršený proces modernizace účetnictví, ale čelil dalšímu problému. Jen velmi malé množství podniků mělo zkušenosti s vykazování podle IAS/IFRS. Navíc tyto standardy ještě nebyly v některých oblastech podnikání zcela vyzkoušeny a ověřeny. Hlavní úlohy v této fázi měl Výbor regulátorů cenných papírů v Evropě (CESR), který měl na starosti tzv. *vynucovací mechanismus*.<sup>13</sup> Dalším mechanismem v tomto procesu byl tzv. *schvalovací mechanismus IAS*<sup>14</sup>, který se zabýval implementací IAS do právních systémů, vykonávaný jednak Výborem pro regulaci účetnictví (ARC) a jednak Poradními skupinami pro účetní výkaznictví v Evropě (EFRAG).

---

<sup>13</sup> Žárová, 64

<sup>14</sup> Žárová, 66

### 3 České účetní předpisy

Zavedení standardů je jedním z nejdůležitějších mezníků, co se týče úpravy účetnictví v České republice. České účetní standardy (ČÚS) jsou součástí tzv. **České účetní legislativy (ČÚL)**, kam mimo ně patří především Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

České účetnictví je charakteristické provázaností s daňovým systémem. Daně se nepřímo promítají do účetnictví, přesto ale ovlivňují obraz podávaný účetními informacemi. Dalším důležitým dokumentem ČÚL jsou tedy daňové předpisy, především Zákon 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

#### 3.1. ČÚS a jejich struktura

České účetní standardy vešly v platnost 1.1 2004 právě na základě zákona o účetnictví a jejich vydávání má na starosti ministerstvo financí. Přesný název standardů zní: **České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů**. V zásadě můžeme rozlišovat standardy pro podnikatele, finanční instituce, pojišťovny, zdravotní pojišťovny, nepodnikatelské subjekty; územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu. Kompletní seznam standardů s platností k roku 2012 je uveden v příloze č. 1.

Stejně jako proces harmonizace i vydání ČÚS byl a je dlouhodobým procesem, který musí řešit problémy spojené zejména s kompatibilitou s ostatními předpisy (např. zákon o účetnictví) a také správnou interpretaci mezi odbornou i neobornou veřejností. Vznik ČÚS vychází tedy z probíhajících harmonizačních procesů nejen v Evropě a zrcadlí vývoj světové ekonomiky v posledních letech.

Přínos ČÚS se nejvíce projevil:<sup>15</sup>

- *při řešení některých diskutabilních účetních operací, jež bylo do konce roku 2003 rozšířeno do nejrůznějších legislativních norem (zákon o účetnictví, cenných papírech, obchodní zákoník, daňové předpisy apod.),*

---

<sup>15</sup> SIKOROVÁ, Eva. *České účetnictví v kontextu světového vývoje*. V Karviné: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2004, s. 16

- *z hlediska jejich tvorby na bázi jasně formulovaného koncepčního rámce českého účetnictví,*
- *z pohledu přínosu k jednoznačnosti a vzájemné provázanosti právních norem a odstranění terminologických nejasností.*

Jednotlivé účetní standardy dodržují podobnou strukturu:

- definovaný cíl,
- předmět standardu – obsahové vymezení,
- postupy a pravidla účtování.

Standardy se často v textu odkazují na paragrafy zákona o účetnictví, které obecně definují danou problematiku. Zákon o účetnictví a České účetní standardy se tedy navzájem doplňují a nemělo by docházet k jejich rozporu. Princip je, že zákon podává obecná ustanovení platná pro všechny účetní jednotky bez rozdílu, kdežto účetní standardy představují nejnižší a nejpodrobnější úroveň úpravy a obsahují všeobecně uznávanou praxi účtování.

### **3.2. Koncepční rámec**

Koncepční rámec představuje výchozí stanoviska, které jsou potřebné pro správné chápání a interpretaci standardů a především vydávání účetní závěrky. Obvykle zahrnuje:

- co je cílem účetní závěrky,
- kdo budou uživatelé účetní závěrky,
- jaký typ účetní závěrky je nejvhodnější,
- definici základních prvků...

*Česká účetní legislativa, vzhledem ke svému charakteru úpravy, neobsahuje úplný koncepční rámec, a to zejména ve vztahu k těmto prvkům koncepčního rámce:*

- *popis jednotlivých součástí účetní závěrky a jejich definice,*
- *koncepční diskuse o základních účetních koncepcích a metodách, podle níž by měla být zpracovaná účetní závěrka,*

- *výchozí předpoklady pro kvalitu informací, které by měla účetní jednotka poskytovat.*<sup>16</sup>

ČÚL vychází z účetních pravidel, především zákona o účetnictví. Ten do jisté míry funguje jako koncepční rámec, protože obsahuje základní vymezení a metodiku českého účetnictví. Zákon o účetnictví navíc poskytuje právě definici těch pojmů, které jsou uvedeny v koncepčním rámci mezinárodních standardů. Zákon o účetnictví má celostátní působnost a platí pro všechny typy účetních jednotek, bez ohledu na jejich velikost a strukturu. Proto obsahuje velmi obecná pravidla a je sestaven tak, aby mu byla schopna porozumět i méně odborná veřejnost. V zájmu zdokonalení ČÚL by bylo ovšem vhodné ČÚS o koncepční rámec doplnit a položit tak pevné základy sjednocenému systému účetnictví.

### **3.3. Základní principy ČÚL**

Účetní jednotky, které ať už dobrovolně nebo povinně vedou účetnictví, v účetní závěrce vykazují:

- rozvahu
- výkaz zisku a ztrát
- přílohy k účetním výkazům, které mohou obsahovat
  - přehled o peněžních tocích
  - přehled o změnách vlastního kapitálu.

Principy účetního výkaznictví jsou opět definovány v §7 zákona o účetnictví, nikoliv přímo v účetních standardech. Lze je vymežit následovně:

- *Věrný a poctivý obraz*
- *Zásada opatrnosti*
- *Nezávislost účetních období*
- *Oceňování v historických cenách*
- *Zásada bilanční continuity*
- *Stálé metody účtování*

---

<sup>16</sup> *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou /online/. Dostupné z WWW:*

*<[24](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/gsearch.html?cx=004441192457648347899%3Afya79ukzntg&cof=FORID%3A11&ie=UTF-8&q=p%C5%99ehled+rozld%C3%AD%C5%AF+mezi+&x=37&y=9&adv=n.> . /cit 2013-03-14/>.</i></p></div><div data-bbox=)*



- *Zákaz kompenzace*
- *Předpoklad nepřetržitého pokračování v činnosti.*

Nároky na kvalitativní vlastnosti účetních výkazů jsou *správnost, úplnost, průkaznost, přehlednost a provedení způsobem, který zaručuje trvalost účetních záznamů.*<sup>17</sup>

### 3.4. Vývoj ČUP od r. 2000

#### 3.4.1. Rok 2000

Podle Finančního zpravodaje dochází v roce 2000 k vydání následujících úprav:

- Opatření, kterým se mění účtová osnova a postupy účtování **pro banky**
- Opatření, kterým se mění účtová osnova a postupy účtování **pro pojišťovny**
- Opatření, kterým se mění účtová osnova a postupy účtování **pro podnikatele**
- Opatření, kterým se stanoví účtová osnova, postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek **pro organizační složky státu, územní samosprávné celky a příspěvkové organizace**
- Opatření, kterým se stanoví účtová osnova, postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek **pro nevýdělečné organizace**

Účtová osnova je vedle ZU jednou ze základních norem, které zajišťují jednotnou formu účetních výstupů v rámci státu. Podle účetní osnovy si podniky sestavují účetní rozvrh, tedy seznam účtů, na které bude v daném účetním období účtovat. Banky, pojišťovny, rozpočtové a příspěvkové organizace, politické strany a nevýdělečné organizace mají samostatnou úpravu podvojného účetnictví a podnikatelé účtující v soustavě jednoduchého účetnictví účtují podle postupů u fyzických osob.

**Změna ZU č. 492/2000 Sb.** definuje účetní období a zažádání o změnu účetního období. Nově jsou formulovány povinnosti ÚJ otevírat a uzavírat účetní knihy, rozvahový den a způsoby zveřejňování.

<sup>17</sup> § 8 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

### **3.4.2. Rok 2001**

V roce 2001 byla taktéž vydána opatření, kterými se upravovali účtové osnovy pro rok 2001. Dále byla vydána **novela zákona o účetnictví č. 353/2001 Sb.** Novela udává povinnost účtovat podle platných opatření MF a došlo k menším změnám terminologie.

### **3.4.3. Rok 2002**

Zákon o účetnictví stanoví v §4 Odst. 8 povinnost účetních jednotek účtovat podle prováděcích právních předpisů (vyhlášek) a poskytuje výčet oblastí úpravy. Vyhláška č. 500/2002 Sb. patří mezi základní dokumenty upravující ČÚL.

#### **Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví (z 6. listopadu 2002)**

**Vyhláška č. 506/2002 Sb.** k provedení zákona o účetnictví pro FNM a Pozemkový fond

**Vyhláška č. 505/2002 Sb.** k provedení zákona o účetnictví pro územní samosprávu a organizační složky státu (nahrazeno vyhláškou č 410/2009 Sb.)

**Vyhláška č. 504/2002 Sb.** k provedení zákona o účetnictví pro nepodnikatelské subjekty

**Vyhláška č. 503/2002 Sb.** k provedení zákona o účetnictví pro zdravotní pojišťovny

**Vyhláška č. 502/2002 Sb.** kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami

**Vyhláška č. 501/2002 Sb.** kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi

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

#### **Vyhláška č. 500/2002 Sb.**

Tato vyhláška začleňuje do ČÚL předpisy Evropských společenství, jimiž jsou 4., 7. a popř. 8. směrnice Rady. Zabývá se především obsahovou náplní účetních výkazů a jejich příloh (přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu) a to v případě jak individuální tak konsolidované účetní závěrky. Vyhláška se vztahuje na účetní jednotky, které jsou podnikatelskými subjekty podle § 1 ZÚ.

Čtvrtá direktiva je výchozím bodem harmonizace v rámci Evropské unie. Jejím cílem bylo alespoň do jisté míry sblížit účetní postupy členských zemí a to tím, že zadávala formální stránku účetních výkazů, obsahové náležitosti, pravidla oceňování a pravidla jejich zveřejňování. Směrnice ovšem obsahuje velké množství variant, aby tak vyhovovala různým účetním systémům, což narušuje cíle harmonizace.

Sedmá direktiva udává povinnost mateřské společnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku za celou svou skupinu podniků. Konsolidace se často týká nadnárodních společností, které mají své pobočky v různých zemích.

Osmá direktiva se zabývá schvalováním oprávněných osob k ověřování účetních výkazů, tedy auditorů. Snaha sjednotit požadavky na auditory je ovšem velmi obtížná a musí se vycházet z předpokladů a zvyklostí jednotlivých států.

#### **3.4.4. Rok 2003**

Ministerstvo financí vydalo Vyhlášky č. 472-478/2003, kterými se upravují vyhlášky z roku 2002. Dochází k méně zásadním změnám formulace, terminologie a některých ustanovení. Dále byla vydána **novela zákona o účetnictví č. 437/2003 Sb.** Účetním jednotkám uvedeným v § 20 odst. 1 zákon stanoví povinnost ověření účetní závěrky auditorem podle tří stanovených limitů (suma aktiv, roční obrat a průměrný stav zaměstnanců). V § 22 odst. 3 bodě 2 a 3 zákona č. 563/1991 Sb. se upravují podmínky pro osvobození od konsolidované závěrky konsolidačního celku. Dalším důležitým krokem byla možnost přijetí „fair value“ (reálná hodnota, tržní hodnota) při oceňování položek, přesně určených v §27 ZU. Ke konci roku bylo ve finančním zpravodaji MF zveřejněno kompletní znění Českých účetních standardů.

#### **3.4.5. Rok 2004**

Rok 2004 je klíčovým mezníkem ve formaci českého účetnictví v kontextu světového vývoje. V tomto roce vešly České účetní standardy v platnost. Podle § 36 odst. 1 je Ministerstvo financí zmocněno k tvorbě, vydávání a správě ČÚS. Hlavním účelem vydání standardů je sjednocení účetních metod a postupů účtování v rámci ČR. Dále byly vydány vyhlášky 545-549/2004, kterými se upravují vyhlášky z roku 2002.

**Novela zákona o účetnictví č. 437/2003 Sb.** s platností od 1. 1. 2004 a **č. 669/2004 Sb.** již zohledňují používání evropských účetních směrnic a zároveň Mezinárodní účetní standardy.

V § 19 odst. 9a Použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky ZU stanoví: *„Účetní jednotka, která je obchodní společností a je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie“*

V § 23a Použití mezinárodních účetních standardů v konsolidaci ZU stanoví: *„Konsolidující účetní jednotka, která je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy. Konsolidující účetní jednotky neuvedené v odstavci 1 mohou pro sestavení konsolidované účetní závěrky použít mezinárodní účetní standardy.“*

Zákon ukládal, že mezinárodní standardy se použijí poprvé v účetním období následujícím přistoupení České republiky do Evropské unie, tedy do roku 2005 **musí** všechny vybrané účetní jednotky vést konsolidovanou účetní závěrku podle IAS/IFRS; do této doby **mohou** účetní jednotky pro sestavení konsolidované účetní závěrky a výroční zprávy použít mezinárodní účetní standardy nebo jiné mezinárodně uznávané účetní zásady (např. US GAAP).

Dále došlo k velmi důležitému skutku v historii českého účetnictví. Bylo zrušeno jednoduché účetnictví a § 3 *Podvojnost, věcná a časová souvislost, účetní období* ukládá povinnost účetní jednotce účtovat podvojnými zápisy.

### **3.4.6. Rok 2005**

Od tohoto roku mají UJ, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na burzách členských států EU, povinnost sestavovat účetní závěrky podle IAS/IFRS. Zároveň pro daňové účely ČR musí UJ předložit výkazy sestavené podle ČÚL, jelikož daňové zákony berou za základ účetnictví zpracovávané podle českých předpisů (Pokyn č. D – 295).

**Změna ZU č. 179/2005 Sb.** upravuje povinnost UJ dodržovat při vedení účetnictví stanovené prováděcí právní předpisy (Vyhláška 500, ČÚS). Nově tyto prováděcí předpisy upravují postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku.

### **3.4.7. Rok 2006**

Změna č. 81/2006 ukládá povinnost zveřejňování účetní závěrky také v obchodním věstníku. Změna č. 57/2006 nahrazuje funkci Komise pro cenné papíry Českou národní bankou při odevzdávání účetní závěrky a výroční zprávy pro UJ řídicí se zvláštním předpisem. Dále došlo ke změně ČUS 022<sup>18</sup>, z důvodu přechodu působnosti Fondu národního majetku České republiky na Ministerstvo financí.

### **3.4.8. Rok 2007**

Ministerstvo financí vydalo změny Českých účetních standardů č. 001, 002, 005, 007, 011, 012, 013, 014, 015, 016, 017, 019 a 021 a zrušilo standard č. 010 pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů<sup>19</sup>. Vlivem změny insolvenčního zákona došlo ke změnám v §17 UZ otevírání a uzavírání účetních knih.

### **3.4.9. Rok 2008**

Ministerstvo financí vydalo změny Českých účetních standardů č. 008, 011, 108 a 110. Hovoří se zde o použití Mezinárodních účetních standardů IAS 39 a IFRS 7 upravených právem ES ve znění Nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 při přesunu (reklasifikaci) cenných papírů mezi skupinami cenných papírů. Při jejich použití nejsou dotčeny povinnosti účetní jednotky stanovené českými předpisy.

Největší rozsah měla **změna č. 304/2008 Sb.**, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony. Zákon nově stanoví podmínky zjišťování informací pro potřeby státu, které provádí ministerstvo financí. Dále v § 4 je rozšířen výčet náležitostí (podmínek vedení účetnictví), které příslušné právní předpisy upravují. Podle § 8 musí vybrané účetní jednotky vždy sestavit přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu. Zákon je doplněn o § 23b účetnictví státu, který stanoví, že za ČR se sestavují roční účetní výkazy v členění: souhrnný výkaz

---

<sup>18</sup> Finanční zpravodaj MF č. 12/2/2005, poř. č. 65, s. 1093

<sup>19</sup> Finanční zpravodaj MF č. 10/2007, poř. č. 31, s. 234-241

majetku a závazků státu, souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu, výkaz peněžních toků a příloha. Změna v § 33 umožňuje převod účetního záznamu z jedné formy na druhou.

V § 36 je upřesněno použití ČÚS. „*Pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek ministerstvo vydává České účetní standardy (dále jen „standardy“). Standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování. Vybrané účetní jednotky postupují podle standardů vždy. Ostatní účetní jednotky se mohou od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Odchylku od standardů a její důvody jsou ostatní účetní jednotky povinny uvést v příloze účetní závěrky. Použití standardů účetními jednotkami se považuje za naplnění účetních metod podle tohoto zákona a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Pravidla pro tvorbu a vydávání standardů může ministerstvo stanovit prováděcím právním předpisem. Vydání standardů oznamuje ministerstvo ve Finančním zpravodaji. Ministerstvo vede registr vydaných standardů.*“<sup>20</sup>

#### **3.4.10. Rok 2009**

V tomto roce bylo vydáno nové znění ČÚS č. 210 a zrušeny ČÚS pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb. č. 501 až 522. Na místo toho byly vydány standardy pro vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.

#### **3.4.11. Rok 2010**

Ve finančním zpravodaji jsou uveřejněny změny v ČÚS č. 020, ve kterém se stanovuje povinnost, při definici pojmů jako je konsolidovaná účetní závěrka, konsolidační celek, konsolidující jednotka ad., postupovat podle ZU a příslušné vyhlášky. Totéž platí i pro standard č. 115. Dále byl vydán standard č. 703 Transfery, pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009.

Rok 2010 přinesl Zákon č. 410/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Byl přidán § 19a Použití mezinárodních

---

<sup>20</sup> Zákon 304/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a některé zákony

účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky. Tento paragraf upřesňuje použití IAS/IFRS v několika základních bodech:

- Obchodní společnost, která je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu v rámci EU, použije pro sestavení účetní závěrky mezinárodní standardy
- Pokud se obchodní společnost stane takovýmto emitentem až v průběhu účetního období, sama rozhodne o použití mezinárodních standardů v tom období, nebo v období následujícím
- Pokud již obchodní společnost není takovýmto emitentem, rozhodne sama o použití mezinárodních standardů nebo o ukončení jejich použití k poslednímu dni účetního období

Důležitá doložka stanoví, že mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS se použijí pouze v případě, že to neodporuje *přímo použitelnému předpisu Evropské unie nebo zvláštnímu právnímu předpisu*.<sup>21</sup>

Dále §19a říká, že:

- účetní jednotka odpovídající §22, která bude sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, může rozhodnout o použití IAS/IFRS,
- k použití IAS/IFRS dojde v následujícím účetním období po rozhodnutí.

Změnu představuje i § 22, který definuje a upřesňuje povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Dále ukládá povinnost sestavovat konsolidovanou výroční zprávu. § 23 jasně stanoví, že: „*Konsolidující účetní jednotka, která je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie, použije pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy*“<sup>22</sup>

Od 1. 1. 2010 se může vybraná účetní jednotka od ČÚS odchýlit, pokud tímto dojde k zajištění věrného a poctivého obrazu účetnictví (§ 7 ZÚ).

---

<sup>21</sup> Zákon č. 410/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

<sup>22</sup> tamtéž

### **3.4.12. Rok 2011**

MF vydalo ČÚS č. 708 Odpisování dlouhodobého majetku pro některé vybrané účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. Dále došlo k změně standardů č. 701, 703, 706 a 707 pro některé vybrané účetní jednotky a 003, 011 a 018 pro podnikatele.

### **3.4.13. Rok 2012**

MF zveřejnilo ve finančním zpravodaji ČÚS č. 709 Vlastní zdroje a 710 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a došlo ke změně standardu č. 701, 704, 706 a 707.

Změna č. 239/2012 Sb. doplňuje povinnosti v § 6 Metodologické prvky o povinnost předávat účetní záznamy do centrálního systému účetních informací státu pro stanovené UJ. V § 22 je stanovena povinnost ověřovat konsolidovanou účetní závěrku auditorem a zajistit soulad mezi konsolidovanou výroční zprávou a konsolidovanou závěrkou. V § 30 jsou upraveny náležitosti inventarizace a inventárního soupisu

V současné době ČR prochází novým programem, který má zavést účetnictví státu<sup>23</sup>. Tento proces je označován jako reforma českého účetnictví. Počátky programu lze pozorovat již v roce 2008, jak je patrné z novely ZU č. 304/2008 Sb. §23b. Účetnictví státu bylo zavedeno k 1. 1. 2010 a jeho úpravy probíhají do současné doby.

### **3.4.14. Shrnutí**

Od roku 2004 byl v ČR vytvořen 3stupňový systém regulace účetnictví. Základ tvoří zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Z něj vycházejí vyhlášky č. 500-506/2002 a 410/2009, kterými se provádějí některá ustanovení ZU. Konečně, z jednotlivých vyhlášek vycházejí České účetní standardy pro jednotlivé typy účetních jednotek. Vedle toho byly současně se vstupem do EU přijaty 4., 7., a 8. směrnice Rady EHS. Od roku 2005 mají povinnost všechny účetní jednotky registrované na kapitálových trzích v rámci EU, nebo které jsou součástí konsolidačního celku, sestavovat účetní závěrku podle mezinárodních standardů IAS/IFRS. Od roku 2011 mají možnost i ostatní účetní jednotky vykazovat účetní informace podle mezinárodních standardů.

---

<sup>23</sup> Ministerstvo financí České republiky. Účetní reforma veřejných financí /online/ Aktualizováno 27. 3. 2013. Dostupné z WWW: < [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane\\_ucetni\\_reforma\\_vf.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_vf.html)>.



## 4 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

Důvody vzniku a historický vývoj mezinárodních standardů IAS/IFRS jsem částečně popsala v první a druhé kapitole. Nyní se budu zabývat strukturou, koncepčním rámcem a podstatou standardů. Kompletní seznam standardů aktuálních k r. 2012 je v příloze č. 2.

### 4.1. Důležité organizace a tvorba mezinárodních standardů

Standardy IAS/IFRS vydává Výbor pro mezinárodní účetní standardy<sup>24</sup>, který má sídlo v Londýně. Hlavními orgány IASC je Rada IASC a její Konzultační skupina. Tato organizace úzce spolupracuje s Mezinárodní organizací komisí pro cenné papíry<sup>25</sup> z roku 1984. IOSCO měla důležitou roli v tom, že doporučila na základě dohody standardy IAS/IFRS svým členským burzám. Od r. 2000 získal IASC novou strukturu a taktéž i označení IASCF<sup>26</sup> s novými orgány Poradní sbor<sup>27</sup> a Rada pro tvorbu účetních standardů<sup>28</sup>. Společně se tyto organizace a orgány podílejí na vydávání mezinárodních standardů a dohledu nad jejich používáním.

### 4.2. Struktura Mezinárodních standardů

Mezinárodní standardy mají jako celek následující strukturu:

- Úvod – zde je popsán účel, za nímž byl standard sestaven
- Předmluva – stanovuje cíle standardizace
- Koncepční rámec – obecná východiska
- Výčet a znění IAS/IFRS standardů
- Interpretace standardů SIC/IFRIC

V průběhu harmonizace byly mnohé standardy novelizovány nebo nahrazeny. Proto novějších vydání souboru standardů obsahují novelizované verze s příslušným označením.

Jednotlivé standardy mají jednotnou strukturu. Každý standard obsahuje:

- definovaný cíl daného standardu,
- definici termínů použitých ve standardu a nutných k jeho správné interpretaci,

---

<sup>24</sup> The International Accounting Standards Committee - IASC

<sup>25</sup> International Organization of Securities Commissions - IOSCO

<sup>26</sup> International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF

<sup>27</sup> Standards Advisory Council - SAC

<sup>28</sup> International Accounting Standards Board - IASB

- samotné účetní principy rozdělené do příslušných oblastí,
- ilustrační příklady,
- přechodná ustanovení,
- datum účinnosti.

### **4.3. Koncepční rámec**

Obečně jsem koncepční rámec popsala ve třetí kapitole o Českých účetních standardech. V této části se budu zabývat charakteristikou konkrétního koncepčního rámce mezinárodních standardů.

Jak už bylo řečeno, koncepční rámec se nezabývá konkrétní problematikou, ale má spíše orientační charakter. Koncepční rámec IFRS obsahuje definici pojmů, jako jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady, výnosy, příjmy a výdaje. Dále vymezuje pojetí kapitálu a východiska pro sestavování účetních výkazů, které v rámci IFRS úpravy obsahují:

- rozvahu,
- výsledovku,
- výkaz změn ve vlastním kapitálu,
- výkaz peněžních toků,
- použitá účetní pravidla a komentář.

V koncepčním rámci jsou také vymezeny kvalitativní charakteristiky těchto výkazů:

- srozumitelnost,
- relevance,
- spolehlivost,
- srovnatelnost.

### **4.4. Interpretace SIC/IFRIC**

Nedílnou součástí mezinárodních standardů jsou interpretace k nim. Cílem interpretací je poskytnout jistý výklad k problematice daného standardu, nebo řešení problému, který ve standardu není jasně definován a mohlo by docházet ke spornému chápání. Interpretace berou ohled také na koncepční rámec a na témata, která definuje. Vydávání interpretací má na starosti Výbor pro interpretaci Mezinárodního účetního výkaznictví IFRIC, který se skládá ze 14 členů. Povinností IFRIC je informovat IASB o jejich činnosti a zveřejňování

interpretací. Interpretace jsou zveřejňovány v Úředním věstníku EU. Seznam aktuálních interpretací je obsažen v příloze č. 3.

Interpretace obsahuje:

- Odkazy – standardy, kterými se interpretace zabývá
- Východiska – obecná charakteristika problému
- Rozsah působnosti
- Předmět sporu – konkrétní problém
- Řešení
- Datum účinnosti
- Přejícná ustanovení

## **4.5. Vývoj IAS/IFRS od r. 2000**

### **4.5.1. Rok 2000**

V roce 2000 byly mezinárodní standardy již známým konceptem. První standardy IAS 1 a IAS 2 byly totiž zveřejněny již v roce 1975. V tomto roce došlo v ovšem k rozsáhlým restrukturalizačním změnám. Jak už jsem zmínila v úvodu kapitoly, organizace vydávající mezinárodní standardy – IASC dostala novou vnitřní strukturu a později byl také název pozměněn na IASCF - International Accounting Standards Committee Foundation. Novou podobu také dostala Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB).

Dále, jak už jsem uvedla výše, Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (IOSCO) v tomto roce doporučila svým členským burzám používání mezinárodních standardů (v té době pouze s názvem IAS), což představovalo velký mezník v jejich zavádění a používání.

### **4.5.2. Rok 2001**

Tento rok byl počátkem restrukturalizace a změn v rámci standardů a stejně tak organizací pověřených jejich vydáváním. Navíc byl založen nový orgán a to Nadace IASC, která schválila a přijala dosavadní IAS. Celý program mezinárodních standardů se začal zaměřovat na sblížení norem účetního výkaznictví členských států.

### **4.5.3. Rok 2002**

Interpretace, které doplňují používání mezinárodních standardů, byly v tomto roce, stejně jako stejnojmenný orgán pověřený jejich vydáváním, přejmenovány ze SIC (Standards Interpretations Committee) na IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee). Tento Výbor pro interpretaci mezinárodních standardů má mimo jiné povinnost vydávat pokyny k aktuální problematice standardů, což by se dalo srovnávat s funkcí Ministerstva financí ČR. V tomto roce, byl také vyjádřen požadavek, aby všechny kotované společnosti (včetně ČR) vykazovali podle IAS nejpozději do r. 2005, a to v Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 „o uplatňování mezinárodních účetních standardů.

### **4.5.4. Rok 2003**

V tomto roce byl vydán soubor standardů pod názvem IFRS (zatím pouze IFRS 1), který původní IAS nenahrazuje, nýbrž doplňuje. V rámci mezinárodních standardů docházelo k velkému přezkoumávání. Navíc v celém průběhu zavádění mezinárodních standardů docházelo k porovnávacím studiím, které měli za cíl srovnat východiska a účinnost evropských směrnic a mezinárodních standardů. Snahou bylo totiž vytvořit takové standardy, které by byly aplikovatelné ve všech ekonomických kulturách.

### **4.5.5. Rok 2004**

Jedním z nejvíce prodiskutovávaných standardů je IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování a v průběhu let došlo k rozsáhlé novelizaci (např. v oblasti deklasifikace finančních aktiv, položky způsobilé k zajištění nebo vložené deriváty). Předmětem diskuzí bylo především tzv. fair value, oceňování reálnou hodnotou versus oceňování v historických cenách. Dále byly zveřejněny IFRS 2 - 6 a interpretace IFRIC 1 - 5.

### **4.5.6. Rok 2005**

Čím dál více se rozvíjejí snahy o odstranění rozdílů mezi IAS/IFRS a americkými GAAP. Jedná se o kroky ve světové harmonizaci účetnictví, jejichž výsledkem by mohla být jednotná koncepce pro úpravu účetnictví. Takovýto výsledek je zatím ovšem v nedohlednu. IASB v tomto roce zveřejnil IFRS 7 a IFRIC 6.

#### **4.5.7. Rok 2006**

Tento rok přinesl interpretace č. 7 až 12 a mezinárodní standard IFRS 8. Vydávání mezinárodních standardů se v tomto roce pozastavilo a tím i vývoj harmonizace. Žádný nový standard neměl vejít v platnost před rokem 2009.

#### **4.5.8. Rok 2007**

K důležité změně došlo na poli uznávání závěrek sestavovaných podle IFRS na amerických burzách. Dále se začíná diskutovat o mezinárodních standardech speciálně určených pro malé a střední podniky. V oblasti novelizace došlo ke změnám standardů IAS 1 – IAS 23 a vydány byly interpretace č. 13 a 14.

#### **4.5.9. Rok 2008**

V tomto roce vrcholí spolupráce mezi IASB a americkým FASB. Rada IASB je prohlášena za obecně uznávanou a mezinárodní standardy IAS/IFRS jsou uznávány i na amerických trzích. Tento krok naznačuje, že pokud by skutečně došlo k celosvětovému sjednocení účetních pravidel, stalo by se tak ve prospěch IAS/IFRS a ty by se stali celosvětově uznávanými (jedinými) účetními standardy. Dále byly pozměněny standardy IFRS 1, IFRS 2, IFRS 3, IFRS 7, IAS 1, IAS 27, IAS 32 a IAS 39. U IAS 39, jak už bylo řečeno, docházelo ke žhavým diskuzím a k jeho úpravám došlo v reakci na finanční krizi. K úpravám došlo v oblasti určování reálné hodnoty při oceňování.

#### **4.5.10. Rok 2009**

Úpravy provedené v tomto roce zrcadlí vývoj světového hospodářství a především finanční krize. Jsou novelizovány IFRS 1, IFRS 2, IAS 24, IAS 32 a IFRIC 14. Dále byl vydán standard IFRS 9 a interpretace IFRIC 18 a 19. IFRS 9 měl částečně nahrazovat prodiskutovávaný IAS 39, neboť se zabývá klasifikací a oceňováním finančních aktiv.

#### **4.5.11. Rok 2010**

Rada IASB vydává kompletní sborník s přehledem všech vydaných standardů, nejen těch aktuálních. Dále dochází k přejmenování některých hlavních orgánů na a Nadaci IFRS, Výbor pro IFRS interpretace a Poradní výbor pro IFRS.

#### **4.5.12. Rok 2011**

V tomto roce došlo opět k revizi mezinárodních standardů na základě nařízení Komise (EU) č. 149/2011. Dále Rada pro mezinárodní účetní standardy vydala standard IFRS 13 – Oceňování reálnou hodnotou, který představuje ucelený přehled pravidel pro oceňování reálnou hodnotou a dovršuje tak nahrazení standardu IAS 39.

#### **4.5.13. Rok 2012**

K změnám došlo ve standardech IFRS 10-13 a IFRIC 20. Dále bylo podobně jako v roce 2008 vydáno Konsolidované znění ze dne 9. 6. 2012. Změny se týkají především terminologie a definice pojmů a jsou upřesněny postupy pro přechodné období při konsolidace. Změny jsou s platností od r. 2013.

V příloze č. 4 jsou uvedena některá další nařízení Evropské Komise, která přispěla k vývoji mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

#### **4.5.14. Shrnutí**

V porovnání s vývojem České účetní legislativy můžeme pozorovat mnohem dynamičtější průběh změn. To může být ovšem způsobeno dlouhodobějším charakterem vývoje, který sahá až do osmdesátých let minulého století, nebo vyšším počtem prováděcích a kontrolních orgánů v porovnání s naším ministerstvem financí.

Jedním z největších pozitiv je, že v celém průběhu vývoje mezinárodních standardů se organizace provádějící tuto činnost zaměřovaly na sbližování norem účetního výkaznictví členských států, snažily se eliminovat rozpory už s existující účetní legislativou (např. evropské směrnice) a do současnosti pracují na možnostech, jakými by bylo možno skloubit mezinárodní standardy IAS/IFRS s všeobecně uznávanými US GAAP.

Z časového srovnání můžeme pozorovat také velmi rychlou reakci na některé historické ekonomické události, jako je finanční krize, která se v odezvě IASB začíná objevovat v r. 2008. To také dokazuje, že mezinárodní standardy dokážou držet krok s realitou mnohem lépe, než tomu bylo v případě s ČÚL, která tím, že z velké části vychází z pevně dané právní normy (ZU), velmi pomalu zobrazuje změny v současné situaci.

Současný vývoj naznačuje, že je před námi v oblasti světové harmonizace ještě dlouhá cesta a propojování IAS/IFRS a US GAAP je velmi zdoluhavý a komplikovaný proces. Situaci komplikuje dlouhá finanční krize, která není lhostejná ani k oblasti vývoje účetní legislativy. Dalším problémem je, že i přes neustálé sbližování norem existuje velké množství rozdílů např. mezi mezinárodními standardy a ČÚL, které jsou častým předmět srovnání ať už ve finančních zpravodajích nebo akademických pracích.

Na druhou stranu problém s neznalostí a nepochopením pravidel IAS/IFRS pomalu ale jistě mizí, a lidé po celém světě získávají zkušenosti s jejich používáním. K jejich porozumění velmi pomáhají interpretace a vyjádření EFRAG, což ale opět tvoří celkem obsáhlý soubor pravidel.

## 5 Proces konverze účetní závěrky

### 5.1. Konverze účetní závěrky

*„Konverzí účetní závěrky se ... rozumí proces, při kterém účetní jednotka sestavuje dvě a více účetních závěrek určených pro externí uživatele, přičemž každý typ účetní závěrky je připravován v souladu s jinými účetními předpisy (účetními standardy).“<sup>29</sup>*

K takovému případu dochází například v případech, kdy samotná účetní jednotka není emitentem cenných papírů na burzách EU, ale jeho mateřská společnost, tedy podnik, kterého je částí, ano. Tyto jednotky tedy musí řešit konverzi účetní závěrky odpovídající normám zákona o účetnictví na závěrku sestavenou podle Mezinárodních účetních standardů.

Fenoménem nové doby se stává skutečnost, že velkou část českých účetních jednotek mají ve vlastnictví zahraniční subjekty. Všechny takové podniky musí projít procesem konverze účetní závěrky.

Samotný proces konverze účetní závěrky je časově a technicky velmi náročný. Zpravidla se rozděluje na tři etapy:

- Příprava první účetní závěrky dle IFRS
- Pravidelné účetní výkaznictví dle IFRS
- Konsolidace individuálních účetních závěrek – technická řešení

V následujících částech se budu jednotlivými etapami blíže zabývat.

### 5.2. Příprava první účetní závěrky dle IFRS

První etapa představuje především přípravu na samotnou konverzi. Pro lepší přehled se tato etapa dále člení na několik kroků:

- Prvotní příprava na přijetí IFRS
- Analýza obsahu českých účetních předpisů a IFRS
- Volba účetních metod
- Určení a získání dat a ostatních podkladů potřebných pro konverzi
- Vytvoření tzv. převodního můstku

---

<sup>29</sup> PROCHÁZKA, 51



- Samotné sestavení účetní závěrky dle IFRS
- Implementace zahajovací rozvahy do účetního softwaru

Pro tuto etapu je rozhodující IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. V podstatě se v přípravné fázi jedná o to, aby již zahajovací rozvaha byla sestavena v souladu s IFRS. Již v této fázi se ale objevuje problém, protože podle IFRS musí být v zahajovací rozvaze uvedeno srovnání s minulým obdobím, což v praxi znamená, že účetní jednotka musí přepracovat účetnictví nejméně za dvě po sobě následující účetní období. Jedná se o tzv. retrospektivní úpravu.

Prvním krokem přípravy konverze účetní závěrky je dle výčtu Prvotní příprava na přijetí IFRS. Ta spočívá v informování a poučení všech relevantních osob o nových pravidlech, metodách a způsobech kontroly. Po sestavení prvotního plánu následuje Analýza obsahu českých účetních předpisů a IFRS. Jak už bylo několikrát zmíněno, IFRS se v mnohém rozchází s tradičními kontinentálními legislativami (včetně té české). Zpracování rozdílů, kterým musí především účetní jednotka věnovat pozornost, vypadá následovně:<sup>30</sup>

- identifikace klíčových koncepčních rozdílů mezi národní účetní legislativou a IFRS,
- identifikace specifických rozdílů mezi účetními metodami v současnosti používanými jednotkou a požadavky relevantních IFRS,
- vytvoření seznamu všech rozdílů, které musejí být v rámci konverze vyšetřeny.

Po zpracování a vyhodnocení těchto rozdílů (například formou obrátové předvahy) musí následovat volba vhodných účetních metod. V rámci národních i nadnárodních účetních předpisů existuje jistá volnost v zobrazování transakcí. Výjimku tvoří jednotky, které jsou součástí většího koncernu. V takových případech určuje mateřská společnost jednotné metody.

Dostáváme se do druhé poloviny přípravné etapy. Účetní jednotka nyní musí určit a získat data a ostatní poklady potřebné pro úspěšnou konverzi. Tento krok spočívá ve vymezení jak interních tak externích dat a převodu dat zpravidla pomocí tabulkových procesorů. Tímto firma vytváří převodní můstek. Dochází k „deklasifikaci položek“<sup>31</sup> a přepočítání ocenění podle požadavků IFRS. Dále musí dojít k odstranění položek, které IFRS do

---

<sup>30</sup> PROCHÁZKA, 56

<sup>31</sup> PROCHÁZKA, 58

závěrky nezahrnuje a naopak doplnit ty položky, které IFRS v závěrečné vyžaduje. V této fázi se aplikují IFRS 3 a to pro podniky, které podléhají konverzi z důvodu vlastnictví zahraniční mateřskou společností. Poslední, ale neméně důležitou částí fáze přechodního můstku je výpočet odložené daně, zejména ve smyslu odčitatelných a zdanitelných položek a to opět s ohledem na rozdíly mezi IFRS a ČÚS. Následně může přejít účetní jednotka k samotnému sestavení účetní závěrky dle IFRS. Forma pro sestavení účetní závěrky bývá opět dle vzoru mateřské společnosti, s výjimkou těch jednotek, které sestavují účetní závěrku zcela dobrovolně. Posledním krokem sestavení první účetní závěrky dle IFRS je implementace zahajovací rozvahy do účetního softwaru.

### **5.3.Pravidelné účetní výkaznictví dle IFRS**

Druhá etapa konverze účetní závěrky představuje výběr vhodné metody konverze účetní závěrky. Některé podniky musí pravidelně sestavovat dvojí výkazy a je proto důležité, aby vhodně zvážili faktory, které ovlivňují tyto metody. V zásadě rozlišujeme tři základní metody převodu účetní závěrky:

- konverze na úrovni účetních výkazů,
- konverze na úrovni obrátové předvahy (zůstatků účtů),
- konverze za využití paralelních účetních knih.

Každá z těchto tří metod představuje určité výhody a nevýhody. Konverze na úrovni účetních výkazů je v porovnání s ostatními velmi jednoduchá a rychlá a nevyžaduje žádnou speciální technickou podporu. Na druhou stranu ale o ní podniky mohou uvažovat pouze v případě, že mezi jednotlivými účetními standardy nejsou velké rozdíly u dané problematiky a neexistují rozdíly např. v oceňování položek výkazů.

Co se týče konverze na úrovni obrátové předvahy, tato metoda je technicky náročnější v porovnání s první metodou. Převažuje u ní také množství nevýhod nad výhodami. Hlavní a téměř výhradní výhodou je, že je možné ji využít i přes existenci značného množství rozdílů mezi jednotlivými účetními systémy. Negativem konverze na úrovni obrátové předvahy je potřeba specialisty na konverzi účetní závěrky, čímž se také zvyšují náklady, dále např. značná náročnost konverze při rozdílech v oceňování položek nebo velmi obtížná zpětná kontrola převodu ad.

Třetí a poslední metoda s využitím duálních neboli paralelních účetních knih je sestavena tak, že účetní jednotka má možnost pomocí speciálního systému zaznamenávat jednotlivé účetní případy paralelně, jednak podle účetní legislativy a jednak podle IFRS. Tato metoda je nejvhodnější v případě, kdy se účetní legislativa a IFRS liší v příliš velkém množství rozdílů. Hlavním pozitivem této metody je velmi snadná kontrola a snadno se zachovává správnost, úplnost a průkaznost účetnictví.

Každý podnik si volí metodu podle svých potřeb, finančních možností, technického vybavení a mnoha dalších faktorů. Nejdůležitějším kritériem, jak už z charakteristik jednotlivých metod vyplývá, je množství rozdílů mezi českou účetní úpravou a IFRS. Proto také většina účetních jednotek volí metodu konverze na úrovni účetních výkazů, která podporuje i rozsáhlejší rozdíly mezi jednotlivými úpravami. Ne všechny podniky ovšem mají svobodnou možnost volby, neboť zde může opět nastat situace se zahraniční mateřskou společností, která závazně stanoví metodu konverze pro dceřinou společnost.

#### **5.4. Konsolidace individuálních účetních závěrek – technická řešení**

*„Konsolidovanou účetní závěrkou se rozumí účetní závěrky skupiny podniků (ekonomického seskupení účetních jednotek včetně zahraničních podniků), která slučuje stav majetku a závazků (dluhů) a dosažené výsledky hospodaření konsolidující účetní jednotky s jeho podílovou účastí v ostatních účetních jednotkách případně zahraničních podnicích, které jsou ovládanou, spoluovládanou nebo řízenou osobou nebo ve kterých vykonává podstatný vliv.“<sup>32</sup>*

*„Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka za skupinu prezentovaná jako účetní závěrka jediné ekonomické jednotky. Individuální účetní závěrka je taková účetní závěrka, která je zveřejňována mateřským podnikem, investorem do přidruženého podniku nebo spoluovládajícím spoluovládané účetní jednotky, v níž jsou investice zachycovány na základě přímého podílu na vlastním kapitálu, a nikoliv na základě vykazovaných výsledků a čistých aktiv účetní jednotky, do níž bylo investováno.“<sup>33</sup>*

---

<sup>32</sup> Český účetní standard č. 020

<sup>33</sup> IAS 27 Konsolidovaná a individuální účetní závěrka

Finální fázi celého procesu konverze účetní závěrky představuje konsolidace individuálních účetních závěrek. V podstatě se jedná o proces přenesení individuální účetní závěrky na mateřskou společnost. Český účetní standard č. 020 popisuje možné metody konsolidace účetní závěrky, a to **plnou metodu konsolidace** (a její etapy), **konsolidací ekvivalenční metodou** nebo konsolidací **poměrnou hodnotou**.

Plná metoda konsolidace je poměrně komplexní, proto použijí definici přímo podle účetního standardu. Podle ČÚS 020 představuje:

- a) začlenění jednotlivých složek rozvahy a výkazů zisku a ztráty ovládaných a řízených osob v plné výši po případném přetřídění a úpravách do rozvahy a výkazu zisku a ztráty konsolidující účetní jednotky,*
- b) vyloučení účetních případů mezi účetními jednotkami konsolidovaného celku, které vyjadřují vzájemné vztahy,*
- c) vykazání případného konsolidačního rozdílu a jeho odpis,*
- d) rozdělení vlastního kapitálu ovládaných a řízených osob a jejich výsledku hospodaření na podíl připadající ovládající a řídicí osobě a podíl menšinových držitelů podílových cenných papírů a podílů emitovaných konsolidovanými podniky,*
- e) vyloučení podílových cenných papírů a podílů, jejichž emitentem je ovládaná a řízená osoba, a vlastního kapitálu této osoby, který se váže k vylučovaným podílovým cenným papírům a podílům,*
- f) vypořádání podílů se zpětnou vazbou.*

Konsolidace ekvivalenční metodou se používá u jednotek uplatňujících podstatný vliv. První krok představuje vyloučení podílů těchto jednotek z rozvahy a jejich následné nahrazení na samostatném řádku s oceněním ve výši podílu konsolidovaného podniku. Dále se musí vykazat poměrné části HV konsolidované společnosti podle podílové účasti a rezervní fond, tedy načítané podíly HV minulých let.

Konsolidace poměrnou metodou představuje podobné postupy jako u úplné metody s tím rozdílem, že vzájemné operace mezi osobami v konsolidačním celku se vylučují pouze ve výši podílové účasti. Tato metoda se používá u konsolidačních celků, kde jednotlivé složky mají srovnatelné podíly, tedy vliv.

Procházka se ve své publikaci zabývá spíše technickou stránkou procesu konsolidace. Rozčleňuje čtyři základní přístupy k předání individuální účetní závěrky mateřské společnosti:

- Samostatné soubory na bázi tabulkových procesorů bez vzájemných propojení – u této metody neexistuje vazba mezi jednotlivými výkazy a konsolidace je prováděna samotnou mateřskou společností a to u menších konsolidačních celků.
- Integrované soubory v tabulkovém procesoru s propojenými položkami – jednotlivé výkazy jsou propojeny v jednom souboru s tou nevýhodou, že metoda klade vysoké nároky na operační paměť a omezenou možnost kontroly konzistence dat.
- Speciální konsolidační software – účetní data jsou rozkládány a vloženy do tabulkového procesu, specializovaného na konsolidaci účetní závěrky.
- Integrovaný účetní a konsolidační software – oba systémy jsou zahrnuty v jednom softwaru, ze kterého mateřská společnost přímo získává účetní informace pro sestavení konsolidované účetní závěrky.

V praxi často opět dochází k situaci, kdy účetní jednotka nemá možnost volného výběru informačního systému, ale má ho určený mateřskou společností, která konsolidovanou účetní závěrku požaduje.

## **5.5. Shrnutí konverze účetní závěrky**

Konverze účetní závěrky prováděné podle české účetní legislativy na účetní závěrku dle IFRS je náročný, komplikovaný a zdlouhavý proces. Existuje velké množství metod a procesů, které tato problematika zahrnuje. Možnost volby jednotlivých účetních jednotek je ovšem pouze zdánlivá a to v závislosti na mateřských společnostech (zejména zahraničních), které takovéto postupy závazně určují svým dceřiným společnostem. Co se týče úpravy účetního systému, konverzí účetní závěrky se zabývá zejména **Český účetní standard pro podnikatele č. 020 Konsolidovaná účetní závěrka** a mezinárodní účetní standard **IAS 27 Konsolidovaná a individuální účetní závěrka**.

## 6 Výsledky harmonizace, problémy a možná řešení

### 6.1 V rámci ČR

V České republice dochází k harmonizaci na všech třech úrovních současně: národní (ČUS), evropské (Směrnice EHS) a mezinárodní (IAS/IFRS). Prozatímním výsledkem harmonizace je ale pouze vznikající povinnost dvojího výkaznictví jak podle české tak podle mezinárodní účetní legislativy. Dalším problémem, který s časového přehledu vyplývá, je malá dynamika harmonizačních aktivit. K zásadním změnám dochází v řádkách let. V zákoně o účetnictví se změny promítají se značným zpožděním, ale to je kompenzováno prováděcími vyhláškami a sděleními ministerstva financí, která jsou aktualizována pravidelně.

Rozdílné účetní systémy způsobují, že podniky jednotlivých zemí mají odlišné účetní výstupy jak po obsahové tak formální stránce. Nesrozumitelnost a špatná interpretace účetních výkazů způsobují především **zvýhodňování konkurenčního postavení tuzemských podnikatelů**. Dalším problémem, který je způsoben odlišností účetní výstupů, je **zamezování volnému pohybu kapitálu**, což je přímo v rozporu s principy evropské unie a jednotného vnitřního trhu. Hlavním problémem nejen harmonizace účetnictví, ale Evropské unie jako takové je, že se v ní jedná o **umělé a násilné sjednocování různorodých ekonomik**. Tyto ekonomiky mají odlišnou úroveň a vycházejí z odlišných principů a to se projevuje ve způsobu zobrazování a prezentování hospodářské skutečnosti. Problémem v počátcích harmonizace byla v ČR chybějící definice základních účetních pojmů, což způsobuje odlišné chápání základního konceptu a tím obsahovou odlišnost účetních výstupů. Česká účetní legislativa se zaměřuje spíše na postupy a metody účtování, než na to, která položka patří do krátkodobého hmotného majetku a která do dlouhodobého.

Současný stav harmonizace účetnictví některé tyto problémy řeší. Zavedení Českých účetních standardů, mělo být krokem k eliminování právě těchto nejasností. Tam kde jedny problémy končí, druhé ovšem vyvstávají. Účetnictví v České republice je úzce propojeno s daňovým systémem. Podniky, které mají povinnost sestavovat účetní výkazy podle

mezinárodních standardů, mají zároveň povinnost vykazovat podle české legislativy, právě kvůli plnění daňové povinnosti. Vzniká tak **povinnost dvojího výkaznictví**. Takovýto postup je časově i finančně nákladný a podle mého názoru se jedná pouze o dočasný, přechodný stav a je nutno přijít s jiným řešením.

Podle mého názoru je v zájmu harmonizace účetnictví, nejen v evropském, ale světovém měřítku, nevyhnutelný naprostý přechod k jednotné legislativě. Povinnost dvojího výkaznictví by byla rozšířena na všechny účetní jednotky, nikoliv pouze ty které obchodují na veřejných burzách. Po této fázi, kdy by u každé účetní jednotky existovaly účetní výkazy sestavené podle mezinárodních standardů alespoň za 2 po sobě jdoucí účetní období, by mohlo dojít k úplnému odstavení národní účetní legislativy.

## 6.2. Ve světě

Dalším problémem, který by musel být vyřešen, je podoba mezinárodních standardů, které by byly považovány za výchozí. Tento problém je předmětem jednání od počátku harmonizačních procesů. Dvěma možnými kandidáty jsou samozřejmě IFRS a US GAAP. Je nesmírně obtížné sestavit standardy tak, aby vyhovovaly a korespondovaly s účetními zvyklostmi všech národních ekonomik. V době globalizace a vytváření jednotného světového trhu skutečně bez hranic je nutné některé metody změnit a koncepční východiska přizpůsobit.

Podle mého názoru by měly IASB, který vydává IFRS a FASB, který vydává GAAP úzce spolupracovat na vytvoření jednotného konceptu pro celosvětové účetnictví. Skloubení těchto dvou konceptů není zcela vyloučeno, neboť koncepční rámec IFRS je inspirován koncepčním rámcem US GAAP a vychází ze stejných předpokladů.

Celý proces by byl nesmírně zdlouhavý, finančně náročný a muselo by být dosaženo mnoha kompromisů. Z dlouhodobého hlediska, by se ovšem jednalo o obrovský přínos pro rozvoj národních i světové ekonomiky a jednalo by se o důležitý mezník v historii účetnictví. Absolutní harmonizace by měla za výsledek transparentní účetní informace, které jsou nutné pro rozhodování investorů. Tím by byly odstraněny bariéry strachu z nejistých investic. Došlo by k dalšímu posunu v mezinárodním obchodu, přestože je už

dnes na velmi dobré úrovni. Konečně, došlo by k vyrovnání konkurenčních sil mezi zahraničními a domácími subjekty a nejen to. Vidím v absolutní harmonizaci také východisko ze světové finanční krize, která je v současných letech aktuální problém a lze předpokládat, že ještě pár let bude. Proto je nutné vyzkoušet všechna možná řešení a není nic jednoduššího, než začít u toho nejmenšího stavebního bloku. Tím je srovnatelný transparentní účetní údaj.



## Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo poskytnout přehled dosavadních postupů a výsledků harmonizace. Dále jsem chtěla poukázat na stále existující rozdíly mezi jednotlivými účetními úpravami, problémy s nimi a navrhnout možná řešení.

Pro tyto účely jsem nejprve obecně popsala charakter a postatu harmonizace v první kapitole. Harmonizace účetnictví znamená sbližování norem jednotlivých účetních systémů. Ty jsou v každé národní ekonomice značně odlišné, díky faktorům jako je právní systém, daňový systém, účetní zvyklosti vycházející z historického kontextu ad. Největší vliv na formu účetního systému má právní systém, který je nutno rozlišovat na anglosaský a evropský kontinentální. Některé státy totiž vycházejí z regulace právní normou (např. ZÚ) a některé se řídí spíše účetními zvyklostmi. Toto je hlavní překážkou harmonizace účetnictví a její odstraněním také jedním z jejích hlavních cílů.

Harmonizace účetnictví je tedy dlouhodobý a komplikovaný proces. V zásadě rozdělujeme čtyři historické etapy harmonizačního procesu. Tyto etapy jsou: vydání směrnic EU pro účetnictví, tzv. nová strategie harmonizace účetnictví, modernizace směrnic účetnictví a dovršení modernizace účetnictví. Vydané směrnice EU měly především ten nedostatek, že umožňovaly mnoho voleb mezi jednotlivými formami výkazů, aby vyhovovaly účetním systémům všem členských zemí, čímž ale nebylo opět docíleno srovnatelnosti účetních informací. Proto byl v průběhu let vyčleněn samostatný orgán, který se zaměřoval výhradně na vydávání obecně uznávaných pravidel, které vychází z účetních zvyklostí a snaží se skloubit principy jednotlivých účetních systému. Toto znamenalo vznik mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Ve třetí kapitole jsem popsala charakter České účetní legislativy. Ta vychází ze třístupňové úpravy. Základ tvoří Zákon o účetnictví, který má obdobnou funkci jako koncepční rámec mezinárodních standardů. Další stupeň tvoří prováděcí vyhlášky ministerstva financí č. 500 až 506 a poslední, nejpodrobnější stupeň představují České účetní standardy. Tyto standardy měli znamenat krok směrem k harmonizaci. Do ČÚL se ale zapracovává i legislativa Evropské unie a tak se do ČÚL promítají principy harmonizace v evropském i světovém měřítku. Dále jsem vypracovala časový vývoj ČÚL od roku 2000 po rok 2012 a

popsala jsem důležité změny ve znění zákona, vyhláškách ministerstva financí a Českých účetních standardech, které jsou zveřejňovány ve Finančním zpravodaji MF. Rok 2000 jsem si zvolila proto, aby bylo díky delšímu časovému záběru patrné všech důležitých změn v posledních letech.

Stejný postup jsem provedla ve čtvrté kapitole s mezinárodními standardy IAS/IFRS. Časovou analýzu jsem vypracovávala podle nařízení Evropské komise a Rady zveřejňovaných v Úředním věstníku EU. Ve vývoji mezinárodních standardů často docházelo k restrukturalizaci odpovídajících orgánů, za účelem zdokonalení procesu vydávání a přijímání jednotlivých standardů. Stejně tak docházelo k častým změnám v postupech a formulacích. Důležitými roky byli r. 2000, 2004 a 2008, který je ve znamení spolupráce mezi IASB a FASB.

Současným výsledkem harmonizace, ať už chtěným nebo ne, je často vznikající povinnost účetních jednotek vést dvojí výkaznictví a to dle IAS/IFRS a podle národní účetní legislativy. V páté kapitole jsem proto vypracovala stručný popis transformace účetní závěrky provedené podle ČÚL na účetní závěrku dle IAS/IFRS. V současné době již existují účetní systémy, které umožňují simultánní evidenci podle obou legislativ. Vedení dvojího výkaznictví je ovšem časově i finančně náročnější a celkově opět narušuje hlavní princip harmonizace.

Finální kapitola shrnuje časovou analýzu vývoje ČÚL a IAS/IFRS. Do naší legislativy se promítají snahy o harmonizaci ve všech třech stupních – národní (ČUS), evropské (Směrnice EHS) a mezinárodní (IAS/IFRS). Celkově se ovšem veškeré změny promítají pomalu, alespoň na úrovni regulace právní normou (ZU). Hlavním problémem je také velký vliv daňového systému v ČR na ten účetní a povinnost počítat daňový základ z výkazů sestavených podle ČÚL. Navíc neustále existují rozsáhlé rozdíly mezi ČÚL a IAS/IFRS, kterými se ale tato práce podrobně nezabývá. Co se IAS/IFRS týče, reakce na současnou problematiku je pohotovější. Poslední roky se nesou především ve znamení spolupráce mezi evropskými a americkými orgány pro vydávání a úpravu účetních standardů.

Dále jsem chtěla zrekapitulovat hlavní problémy a překážky harmonizace a navrhnout možná východiska pro budoucí harmonizační procesy. Jako jedno z možných řešení jsem

navrhla existenci jediného účetního konceptu, který by znamenal skutečně absolutní harmonizaci. Podle mého názoru by měly IASB a FASB dále úzce spolupracovat na vytvoření jednotného konceptu pro celosvětové účetnictví. Skloubení těchto dvou konceptů není zcela vyloučeno, neboť koncepční rámec IFRS je inspirován koncepčním rámcem US GAAP a vychází ze stejných předpokladů. Toto řešení by se následně aplikovalo i na území ČR. V tom případě by muselo dojít k novelizaci zákona o dani z příjmů, s tím, že by základ daně bylo možno stanovit z výkazů sestavených podle mezinárodních standardů.

Vypracováním této práce jsem se dopodrobna seznámila s problematikou harmonizace účetnictví. Domnívám se, že se mi stanovené cíle této práce podařilo splnit. Popsala jsem podstatu harmonizace a její příčiny, dále dosavadní postupy harmonizace a také jsem provedla časovou analýzu v rozmezí let 2000 až 2012, která ukázala nedávné výsledky harmonizace. V poslední části jsem také navrhla možná řešení, která by podle mého názoru byla po podrobnějším rozpracování realizovatelná. Tato řešení by znamenala existenci skutečně transparentních účetních informací, které jsou nutné pro rozhodování investorů. Tím by došlo k dalšímu posunu v mezinárodním obchodu, přestože je už dnes na velmi dobré úrovni. Dále by, podle mého názoru, došlo by k vyrovnání konkurenčních sil mezi zahraničními a domácími subjekty a je možné, že by to znamenalo východisko ze současné finanční krize a možnost vyvarovat se případným budoucím.

## **Resumé**

The aim of this thesis was to provide an overview of previous methods and outcomes of harmonization of accounting standards. In addition I wanted to point out remaining differences between Czech Accounting Legislation and International Financial Reporting Standards, related problems and possible solutions.

First I started with the general definition of harmonization. In the first chapter I described factors affecting the development of individual national and transnational accounting systems, especially legal and tax systems. Some accounting systems are regulated with legal norms but some follow rather customs. This is an initial barrier in harmonization. It is also very long and complicated process, which there has been for decades. Therefore, I described four historical periods of the harmonization process in the second chapter. This includes European council directives and their deficiencies and therefore establishment of the individual authority for accounting regulation.

In the third and fourth chapter I directly skipped to description of Czech accounting legislation and International Financial Reporting Standards. I described both in the same schema. First I depicted the conceptual framework, which is in the Czech environment anchored in the Accounting legislation no. 563/1991, base of the Czech accounting regulation. Ministry regulations no. 500 to 506 form second stage of the regulation and third stage represent Czech Accounting Standards. Furthermore, we need to take into account European regulation, which projects into Czech law. As a source I used financial reports of Ministry of finance. On the other hand, IFRS have separately formulated conceptual framework. There have been much more frequent changes and improvements in formulation and principles. Few previous years are significant with the cooperation between European IASB and US FASB. As a source I used Official Journal of the European Union.

Current outcome of the harmonization is, unfortunately, an obligation to report accounting statements according to both standards. In practice, Czech companies have to do a conversion of Czech accounting statements to ones compiled according to IFRS. Therefore, I dedicated the fifth chapter to the process of conversion, which appears in several steps, including technical support.

To fulfill the final aim of the thesis, I suggested some possible solutions corresponding to the problems of harmonization. I proposed concept of unified worldwide accounting standards. In my opinion, European IASB and FASB should develop close cooperation in terms of new accounting concept based on IFRS and US GAAP. In this case, there would have to be an amendment of taxation system which would allow the quantification of tax duty from IFRS statements.

I believe I have accomplished all goals set in the opening of the thesis. I also suppose that after further elaboration of this issue, there could be found a way out of the harmonization problems and in broader sense even solution for the current financial crisis and prevention of future crises.

## Seznam pramenů a použité literatury

### MONOGRAFIE

- [1] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
- [2] KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: Bova Polygon, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9.
- [3] KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví v kontextu světového vývoje*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 1999. 450 s. ISBN 80-85967-98-7.
- [4] MÜLLEROVÁ, L., VOMÁČKOVÁ, H., DVOŘÁKOVÁ, D. *Účetní předpisy pro podnikatele*. Komentář. 3., aktualiz. vyd. Praha:ASPI, 2009. 604 s. ISBN 978-80-7357-435-2.
- [5] PROCHÁZKA, D. *Konverze české účetní závěrky na účetní závěrku dle IFRS*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2011. 149 s. ISBN 978-80-245-1834-3.
- [6] SIKOROVÁ, E. *České účetnictví v kontextu světového vývoje*. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2004. 171 s. ISBN 80-7248-278-5.
- [7] ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2006. 184s. ISBN 80-245-1064-4.

### LEGISLATIVA

- [8] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění  
Změna: 117/1994 Sb.  
Změna: 227/1997 Sb.  
Změna: 492/2000 Sb.  
Změna: 353/2001 Sb.

Změna: 575/2002 Sb.  
Změna: 437/2003 Sb.  
Změna: 437/2003 Sb. (část), 257/2004 Sb.  
Změna: 669/2004 Sb.  
Změna: 495/2005 Sb.  
Změna: 179/2005 Sb.  
Změna: 81/2006 Sb.  
Změna: 57/2006 Sb.  
Změna: 230/2006 Sb.  
Změna: 264/2006 Sb.  
Změna: 69/2007 Sb.  
Změna: 261/2007 Sb., 296/2007 Sb., 348/2007 Sb.  
Změna: 126/2008 Sb.  
Změna: 304/2008 Sb. (část)  
Změna: 230/2009 Sb.  
Změna: 304/2008 Sb.  
Změna: 227/2009 Sb.  
Změna: 410/2010 Sb.  
Změna: 188/2011 Sb.  
Změna: 355/2011 Sb.

[9] Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

#### INTERNETOVÉ ZDROJE

- [10] Evropská unie. Nařízení, směrnice a další právní akty. [online] Aktualizováno 2. 4. 2013. /cit. 2013-04-04/ Dostupné z WWW < [http://europa.eu/about-eu/basic-information/decision-making/legal-acts/index\\_cs.htm](http://europa.eu/about-eu/basic-information/decision-making/legal-acts/index_cs.htm)>.
- [11] International Accounting Standards Board: internetové stránky IASB [online] Dostupné na WWW: <<http://www.iasb.org>>.
- [12] IAS Plus. Deloitte. [online] Dostupné z WWW: < <http://www.iasplus.com/en>>.

- [13] Ministerstvo financí České republiky: internetové stránky MF ČR [online]. Dostupné z <<http://www.mfcr.cz>>.
- [14] Ministerstvo financí České republiky. Účetní reforma veřejných financí [online]. Aktualizováno 27. 3. 2013. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane\\_ucetni\\_reforma\\_vf.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_vf.html)>.
- [15] Ministerstvo financí České republiky. *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou* [online]. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS\\_CAL\\_Comparison\\_CZ.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf)>.
- [16] Ministerstvo financí České republiky. Finanční zpravodaj číslo 1-12/2000. [online]. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/financni\\_zpravodaj.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/financni_zpravodaj.html)>.
- [17] Ministerstvo financí České republiky. Finanční zpravodaj číslo 1-12/2001. [online]. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/financni\\_zpravodaj.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/financni_zpravodaj.html)>.
- [18] Ministerstvo financí České republiky. Finanční zpravodaj číslo 1-1/2002. [online]. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/financni\\_zpravodaj.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/financni_zpravodaj.html)>.
- [19] Ministerstvo financí České republiky. Finanční zpravodaj číslo 11-12/3/2003. [online]. ISSN-0322-9653. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinancniZpravodaj2003\\_11-12\\_3.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinancniZpravodaj2003_11-12_3.pdf)>
- [20] Ministerstvo financí České republiky. Finanční zpravodaj číslo 12(2-3)/2004. [online]. ISSN-0322-9653 Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinancniZpravodaj12\\_2.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinancniZpravodaj12_2.pdf)>.



- [21] Ministerstvo financí České republiky. Finanční zpravodaj číslo 12/2/2005. [online]. ISSN-0322-9653 Dostupné z WWW:  
< [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinZprav200512\\_cast2\\_pdf.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinZprav200512_cast2_pdf.pdf)>.
- [22] Ministerstvo financí České republiky. Finanční zpravodaj číslo 10/2007. [online]. ISSN-0322-9653 Dostupné z WWW:  
< [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/finzprav200710\\_pdf.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/finzprav200710_pdf.pdf)>.
- [23] Ministerstvo financí České republiky. Finanční zpravodaj číslo 11-12/2008. [online]. ISSN-0322-9653 Dostupné z WWW:  
< [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinZprav200811-12\\_pdf.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinZprav200811-12_pdf.pdf)>.
- [24] Ministerstvo financí České republiky. Finanční zpravodaj číslo 7/2009. [online]. ISSN-0322-9653 Dostupné z WWW:  
< [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinZprav200907\\_pdf.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinZprav200907_pdf.pdf)>.
- [25] Ministerstvo financí České republiky. Finanční zpravodaj číslo 8/2010. [online]. ISSN-0322-9653 Dostupné z WWW:  
< [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinZprav201008\\_pdf.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinZprav201008_pdf.pdf)>.
- [26] Ministerstvo financí České republiky. Finanční zpravodaj číslo 9/2011. [online]. ISSN-0322-9653 Dostupné z WWW:  
< [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/financni\\_zpravodaj-2011-09.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/financni_zpravodaj-2011-09.pdf)>.
- [27] Ministerstvo financí České republiky. Finanční zpravodaj číslo 8/2012. [online]. ISSN-0322-9653 Dostupné z WWW:  
< [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/financni\\_zpravodaj-2012-08.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/financni_zpravodaj-2012-08.pdf)>.
- [28] Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou [online]. Dostupné z WWW:  
< [www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS\\_CAL\\_Comparison\\_CZ.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf)>.
- [29] Úřední věstník Evropské unie. [online] Dostupné z WWW:  
< <http://eur-lex.europa.eu/JOIndex.do>>.

## Seznam použitých zkratk

ARC	Accounting Regulatory Committee of the EC (Účetní regulační výbor Evropské komise)
CESR	Committee of European Securities Regulators (Výbor regulátorů cenných papírů v Evropě)
ČR	Česká Republika
ČÚL	Česká Účetní legislativa
ČÚS	České účetní standardy
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group (Poradní skupiny pro účetní výkaznictví v Evropě)
EHS	Evropské hospodářské společenství
EU	Evropská unie
FASB	Financial Accounting Standards Board (Americký Výbor pro vydávání účetních standardů)
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IASB	International Accounting Standards Board (Rada pro tvorbu mezinárodních účetních standardů)
IASC	International Accounting Standards Committee (Výbor pro mezinárodní účetní standardy)
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation (Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy)
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee (Výbor pro interpretace standardů IFRS)
IFRS	International Financial Accounting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
IOSCO	International Organization of Securities Commissions (Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry)
MF	Ministerstvo financí České republiky
SAC	Standards Advisory Council (Poradní sbor)
SEC	Securities and Exchange Commission, USA (Komise pro burzy cenných papírů)

SIC	Standards Interpretations Committee (Výbor pro interpretace standardů IAS)
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (Americké všeobecně uznávané účetní zásady)

## **Seznam příloh**

- Příloha č. 1 Seznam Českých účetních standardů
- Příloha č. 2 Seznam Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS
- Příloha č. 3 Seznam Interpretací SIC/IFRIC
- Příloha č. 4 Seznam Nařízení ovlivňující vývoj evropského účetního systému

## **Příloha č. 1**

### **České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „České účetní standardy pro podnikatele“)**

- 001 Účty a zásady účtování na účtech
- 002 Otevírání a uzavírání účetních knih
- 003 Odložená daň
- 004 Rezervy
- 005 Opravné položky
- 006 Kursové rozdíly
- 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
- 008 Operace s cennými papíry a podíly
- 009 Deriváty
- 010 Zvláštní operace s pohledávkami
- 011 Operace s podnikem
- 012 Změny vlastního kapitálu
- 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 014 Dlouhodobý finanční majetek
- 015 Zásoby
- 016 Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
- 017 Zúčtovací vztahy
- 018 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
- 019 Náklady a výnosy
- 020 Konsolidace
- 021 Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
- 022 Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
- 023 Přehled o peněžních tocích

### **České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 501/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „České účetní standardy pro finanční instituce“)**

- 101 Účty a zásady účtování na účtech, vnitropodnikové účetnictví
- 102 Otevírání a uzavírání účetních knih, účetní závěrka
- 103 Zásady pro účtování nákladů a výnosů a pro jejich časové rozlišování
- 104 Použití způsobů oceňování
- 105 Kurzové rozdíly
- 106 Opravné položky
- 107 Rezervy
- 108 Cenné papíry
- 109 Účasti s podstatným a rozhodujícím vlivem
- 110 Deriváty
- 111 Cenné papíry a deriváty pro klienty
- 112 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek
- 113 Daň z příjmu a daň z přidané hodnoty
- 114 Inventarizační rozdíly
- 115 Konsolidace
- Příloha Společná ustanovení ke směrné účtové osnově

**České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č.  
502/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „České účetní standardy pro  
pojišťovny“)**

- 201 Účty a zásady účtování na účtech
- 202 Otevírání a uzavírání účetních knih, závěrkové a podrozvahové účty, vnitropodnikové účetnictví pojišťoven
- 203 Pohledávky z operací přímého pojištění a z operací zajištění
- 204 Pohledávky z operací zajištění
- 205 Předepsané hrubé pojistné
- 206 Závazky z operací přímého pojištění
- 207 Závazky z operací zajištění (včetně položky F. pasiv rozvahy)
- 208 Náklady na pojistná plnění
- 209 Technické rezervy v neživotním pojištění
- 210 Technické rezervy v životním pojištění
- 211 Vlastní kapitál
- 212 Cizí kapitál a závazky, s výjimkou technických rezerv (viz standardy č. 209 a 210) a položky F. pasiv rozvahy (viz standard č. 207) a položek G. I. a G. II. pasiv rozvahy (viz standardy č. 206 a 207) - tj. rezervy na ostatní rizika a ztráty, věřitelé/závazky
- 213 Finanční umístění (investice) - nemovitosti
- 214 Finanční umístění (investice) - podnikatelská seskupení
- 215 Finanční umístění (investice) - cenné papíry s proměnlivým výnosem
- 216 Finanční umístění (investice) - dluhové cenné papíry (cenné papíry s pevným výnosem)
- 217 Finanční umístění (investice) - deriváty
- 218 Finanční umístění (investice) - ostatní, tj. položky C.III.3., C.III.5., položka C.III.7. aktiv rozvahy s výjimkou derivátů, a položka C.IV., není-li upravena v souvislosti se standardem č. 207
- 219 Finanční umístění životního pojištění (položka D. aktiv rozvahy)
- 220 Pořizovací náklady na pojistné smlouvy (včetně položky G.II. aktiv rozvahy, popřípadě položky C.IV. aktiv rozvahy)
- 221 Náklady a výnosy Technického účtu k neživotnímu pojištění (s výjimkou standardů č. 205, 208 a 220), - tj. prémie a slevy, správní režie, přírůstky a úbytky hodnoty finančního umístění (investic) aj.
- 222 Náklady a výnosy Technického účtu k životnímu pojištění (s výjimkou standardů č. 205, 208 a 220) - tj. prémie a slevy, správní režie, přírůstky a úbytky hodnoty finančního umístění (investic) aj.
- 223 Náklady a výnosy Netechnického účtu (s výjimkou položek III.9., III.14. a III.15 výkazu zisku a ztráty) - tj. výnosy z finančního umístění (investic), náklady na finanční umístění (investice), ostatní náklady a výnosy, opravné položky, kursové rozdíly, převody výnosů a nákladů aj.
- 224 Pojišťování vývozních úvěrových rizik se státní podporou u exportních pojišťoven
- 225 Pojištění odpovědnosti z provozu vozidla u České kanceláře pojistitelů (Garanční fond, hraniční pojištění, jiná činnost Kanceláře)
- 226 Zákonné pojištění (např. § 29 zákona č. 168/1999 Sb., vyhláška č. 125/1993 Sb., popřípadě další případy)

- 227 Dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek (s výjimkou nemovitostí - viz standard č. 213)
- 228 Ostatní aktiva (zásoby aj., hotovost na účtech a v pokladně, dlužníci/pohledávky s výjimkou standardů č. 203 a 204)
- 229 Inventarizační rozdíly
- 230 Zúčtování daní a dotací (včetně položek III.9., III.14. a III.15. výkazu zisku a ztráty) - daň z příjmů, odložená daň, daň z přidané hodnoty aj. nepřímé daně
- 231 Ostatní zúčtovací vztahy (zaměstnanci, instituce sociálního zabezpečení nebo zdravotního pojištění, popřípadě jiné s výjimkou standardu č. 230)
- 232 Přechnodné účty aktiv a pasiv (s výjimkou odložených pořizovacích nákladů na pojistné smlouvy - viz standard č. 220)
- 233 Konsolidace účetní závěrky

**České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 503/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „České účetní standardy pro zdravotní pojišťovny“)**

- 301 Účty a zásady účtování na účtech
- 302 Otevírání a uzavírání účetních knih
- 303 Kursové rozdíly
- 304 Rozdíly zjištěné při inventarizaci
- 305 Operace s cennými papíry a podíly
- 306 Deriváty
- 307 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 308 Pohledávky a závazky
- 309 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
- 310 Smluvní zdravotní pojištění
- 311 Ostatní zdaňovaná činnost

**České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání“)**

- 401 Účty, účtování na účtech a vnitroorganizační účetnictví
- 402 Otevírání a uzavírání účetních knih a účetní závěrka
- 403 Inventarizační rozdíly
- 404 Kursové rozdíly
- 405 Deriváty
- 406 Cenné papíry, podíly a směnky
- 407 Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti
- 408 Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
- 409 Dlouhodobý majetek
- 410 Zásoby
- 411 Zúčtovací vztahy
- 412 Náklady a výnosy
- 413 Vlastní zdroje a dlouhodobé závazky

## VYŘAZENO

### **České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „České účetní standardy pro ÚSC, PO, SF, OS“)**

- 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
- 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

## NAHRAZENO

### **České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. ve znění pozdějších předpisů (dále jen České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky)**

- 701 Účty a zásady účtování na účtech
- 702 Otevírání a uzavírání účetních knih
- 703 Transfery
- 704 Fondy účetní jednotky
- 705 Rezervy
- 706 Opravné položky a vyřazení pohledávek
- 707 Zásoby
- 708 Odpisování dlouhodobého majetku
- 709 Vlastní zdroje
- 710 Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek

Zdroj: Komora Auditorů České republiky. *České účetní standardy*. /online/ 2013.  
Dostupné z WWW <<http://www.kacr.cz/ceske-ucetni-standardy>>



## **Příloha č. 2**

### **Přehled standardů IAS/IFRS**

Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetních výkazů  
Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkaz o peněžních tocích
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10	Události po skončení účetního období
IAS 11	Smlouvy o zhotovení
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasingy
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory
IAS 21	Dopady změn měnových kurzů
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26	Penzijní plány
IAS 27	Konsolidovaná a individuální účetní uzávěrka
IAS 28	Investice do přidružených podniků
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 31	Účasti ve společném podnikání
IAS 32	Finanční nástroje: vykazování
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství

IFRS 1	První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti
IFRS 6	Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování
IFRS 8	Provozní segmenty

### Pro rok 2103

Předpis	Název	Datum účinnosti dle IASB	Očekávané schválení EU
<b>IFRS 9</b>	Financial Instruments	1.1.2015	neznámé
<b>IFRS 10</b>	Consolidated Financial Statements	1.1.2013	4Q 2012
<b>IFRS 11</b>	Joint Arrangements	1.1.2013	4Q 2012
<b>IFRS 12</b>	Disclosure of Interests in Other Entities	1.1.2013	4Q 2012
<b>IFRS 13</b>	Fair Value Measurement	1.1.2013	4Q 2012
<b>IAS 27</b>	Separate Financial Statements	1.1.2013	4Q 2012
<b>IAS 28</b>	Investments in Associates and Joint Ventures	1.1.2013	4Q 2012

Zdroj: Komora Auditorů České republiky. České znění IFRS. /online/ 2013. Dostupné z WWW:

<<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2008R1126:20120609:CS:PDF>>

## Příloha č. 3

### Interpretace Mezinárodních standardů IAS/IFRS

IFRIC 1	Změny v existujících ukončeních provozu, uvedených do původního stavu a obdobných závazcích
IFRIC 2	Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje
IFRIC 4	Určení, zda smlouva obsahuje leasing
IFRIC 5	Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci
IFRIC 6	Závazky vznikající z působení na zvláštním trhu – elektrický a elektronický odpad
IFRIC 7	Použití metody přepracování výkazů podle IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IFRIC 9	Přehodnocení vložených derivátů
IFRIC 10	Mezitímní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv
IFRIC 12	Výklad IFRIC 12 Ujednání o poskytování licencovaných služeb
IFRIC 13	Výklad IFRIC 13 Zákaznické věrnostní programy
IFRIC 14	Výklad IFRIC 14 IAS 19 – Limit aktiva definovaných požitků, požadavky na minimální financování a jejich interakce
IFRIC 15	Výklad IFRIC 15 Smlouvy o zhotovení nemovitostí
IFRIC 16	Výklad 16 IFRIC: Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky
IFRIC 17	Výklad IFRIC 17 Rozdělení nepeněžních aktiv vlastníkům
IFRIC 18	Výklad IFRIC 18 Převody aktiv od zákazníků
IFRIC 19	Výklad IFRIC 19 Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji
SIC-7	Zavedení eura
SIC-10	Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem
SIC-12	Konsolidace – jednotky zvláštního určení
SIC-13	Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníků
SIC-15	Operativní leasingy – pobídky
SIC-21	Daně ze zisku – zpětná ziskatelost přeceněných neodepisovatelných aktiv
SIC-25	Daně ze zisku – změny v daňovém statutu účetní jednotky nebo jejich akcionářů
SIC-27	Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu

- SIC-29 Zveřejňování – ujednání o poskytování licencovaných služeb  
SIC-31 Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby  
SIC-32 Nehmotná aktiva a náklady na webové stránky

Zroj: Komora Auditorů České republiky. České znění IFRS. /online/ 2013. Dostupné z WWW:

<<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2008R1126:20120609:CS:PDF>

## Příloha č. 4

### Výčet důležitých nařízení upravujících další vývoj evropského účetního systému:

- Nařízení (ES) 1725/2003 Evropského parlamentu a Rady z 29. září 2003 o přijetí určitých mezinárodních účetních standardů v souladu s Nařízením (ES) 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady
- Nařízení (ES) 707/2004 ze 4. dubna 2004, kterým se mění Nařízení (ES) 1725/2003 o přijetí určitých mezinárodních účetních standardů v souvislosti s nařízením (ES) 1606/2002 Evropského parlamentu a rady
- Nařízení Komise (ES) č. 2086/2004 ze dne 19. listopadu 2004, kterým se mění nařízení (ES) č. 1725/2003, kterým se v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 přijímají některé mezinárodní účetní standardy, pokud jde o vložení IAS 39
- Nařízení Komise (ES) č. 2236/2004 ze dne 29. prosince 2004, kterým se mění nařízení (ES) č. 1725/2003, pokud jde o IFRS č. 1, 3; o IAS 1, 10, 12, 14, 16-19, 27, 28, 31- 41 a SIC 9, 22, 28 – 32.
- Nařízení Komise (ES) č. 2237/2004 ze dne 29. prosince 2004, kterým se mění nařízení (ES) č. 1725/2003, pokud jde o IAS 32 a IFRIC 1
- Nařízení Komise (ES) č. 2238/2004 ze dne 29. prosince 2004, kterým se mění nařízení (ES) č. 1825/2003, pokud jde o IFRIS 1, IAS 1 – 10, 12 – 17, 19 – 24, 27 – 38, 40, 41 a SIC 1 – 7, 11 – 14, 18 – 27, 30 – 33.
- Nařízení Komise (ES) č. 211/2005 ze dne 4. února 2005 mění nařízení (ES) č. 1725/2003, pokud jde o IFRS 1 a 2, IAS 12, 16, 19, 32, 33, 38 a 39
- Nařízení Komise (ES) č. 1073/2005 ze dne 7. července 2005 mění nařízení (ES) č. 1725/2003, pokud jde o IFRIC 2
- Nařízení Komise (ES) č. 1751/2005 ze dne 25. října 2005 mění nařízení (ES) č. 1725/2003 pokud jde o IFRS 1, IAS 39 a SIC 12
- Nařízení Komise (ES) č. 1864/2005 ze dne 15. listopadu 2005 mění nařízení (ES) č. 1725/2003 pokud jde o IFRS 1 a IAS 32 a 39
- Nařízení Komise (ES) č. 1910/2005 ze dne 8. listopadu 2005 mění nařízení (ES) č. 1725/2003 pokud jde o IFRS 1 a 6, IAS 1, 16, 19, 24, 38, 39 a IFRIC 4 a 5.
- Nařízení Komise (ES) č. 2106/2005 ze dne 21. listopadu 2005 mění nařízení (ES) č. 1725/2003 pokud jde o IAS 39

- Nařízení Komise (ES) č. 108/2006 ze dne 11. dubna 2006 mění nařízení (ES) č. 1725/2003 pokud jde o IFRS 1, 4, 6 a Z, IAS 1, 14, 17, 32, 33, 39 a IFRIC 6.

Zdroj: Žárová, M. *Regulace evropského účetnictví*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Oeconmica, 2006.